

FATURADA YER ALAN ZORUNLU BİLGİLERİN BULUNMAMASI HALİNDE ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI UYGULANABİLİR Mİ?

Volkan AKSOYOĞLU (*)

1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere fatura, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 229. maddesinde, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya iş yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari bir vesika olarak tanımlanmıştır.

Vergi Kanunlarına göre, alınması ve verilmesi icap eden bu faturanın ise, verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen faturalarda gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde mükelleflere faturada yazılması gereken tutarın % 10'u oranında özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

Yukarıda özet olarak verdiğimiz bu cezai işlem uygulaması, faturanın hiç düzenlenmemesi veya tutar itibarıyla eksik düzenlenmesi hallerinde uygulanmaktadır. Peki faturanın hiç düzenlenmemiş olması değil de faturada yer alması gereken zorunlu bilgileri taşınamaması nedeniyle

özel usulsüzlük cezası uygulanabilir mi? Uygulamada faturanın kanunda öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde hiç düzenlenmemiş sayılıp sayılmayacağı hususunda tereddütler oluşmuş ve bu nedenle kesilen özel usulsüzlük cezaları ihtilaf konusu yapılmıştır.

Biz de bu yazımızda zorunlu bilgileri taşımayan faturaların "hiç düzenlenmemiş hükmünde sayılacağına" ilişkin kanuni düzenlemenin, yukarıda bahsedilen cezai hükmün uygulanmasını sağlayıp sağlayamayacağını, bu husustaki kişisel düşüncelerimizi yargı kararları ile birlikte açıklamaya çalışacağız.

2- ZORUNLU BİLGİLERİ TAŞIMAYAN FATURALARA AİT VERGİ MEVZUATIMIZDA YER ALAN HÜKÜMLER

Bilindiği üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun¹ "Faturanın Şekli" başlıklı 230. maddesinde faturada bulunması gereken zorunlu bilgiler tadadi olarak sayılmıştır. Buna göre faturada en az aşağıdaki bilgiler bulunur.

(*) Vergi Denetmeni

¹ 10/01/1961 tarih ve 10703-10705 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1. Faturanın düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası,

2. Faturayı düzenleyen adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası,

3. Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası,

4. Malın veya işin nevi miktarı, fiyatı ve tutarı,

5. Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası.

Yine 213 sayılı V.U.K.'nun "İspat Edici Kâğıtlar" başlıklı 227. maddesinde;

*"Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir. Defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükellefler vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderlerini tevsike mecburdurlar. Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, **kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.** Maliye ve Gümrük Bakanlığı, düzenlenmesi mecburi olan belgelerde bulunması gereken zorunlu bilgileri belirlemeye ve bu belgelerden uygun gördüklerine, düzenleme saatinin yazılması mecburiyetini getirmeye yetkilidir."* hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun "Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları" başlıklı 352. maddesinin II-7 numaralı bendinde ise; *"Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmuş olması"* fiili için ikinci derece usulsüzlük cezasının kesileceği hüküm altına alınmıştır.

zasının kesileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre kanunen bulunması gereken zorunlu bilgileri taşımayan faturalar için uygulanacak olan ceza 213 sayılı V.U.K'nun 352/II-7 numaralı bendi uyarınca II. derece usulsüzlük cezasıdır. Buna karşılık, 3505 sayılı Kanunun 3. maddesiyle V.U.K'nun 227. maddesine "..... öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler ***vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır***" hükmü eklenmiştir.

Yapılan değişiklikle zorunlu bilgileri taşımayan belgeler hiç düzenlenmemiş sayılmakta, bu nedenle de bu fiile özel usulsüzlük cezası uygulanmaktadır. Yani idare, aksi yönde görüş bildirdiği bazı olaylar olmakla birlikte, genelde faturada düzenlenme tarihinin yazılmamış olması, müşterinin adı veya vergi kimlik numarasının yazılmamış olması, teslim konusu malın nevi, miktarı veya tutarının yazılmamış olması gibi zorunlu bilgilerden biri veya birkaçını taşımayan faturaları V.U.K'nun 227. maddesine göre hiç düzenlenmemiş saymakta ve fiile özel usulsüzlük cezası uygulamaktadır. Ancak konu hakkında idare ve yargı organları arasında görüş ayrılığı vardır.

3- ZORUNLU BİLGİLERİ TAŞIMAYAN FATURALARA AİT UYGULANACAK CEZA KONUSUNDA İDARENİN GÖRÜŞÜ

Vergi idaresinin zorunlu bilgileri taşımayan faturalara ait uygulanacak cezai müeyyide konusundaki görüşü, genel olarak faturanın vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılması nedeniyle özel usulsüzlük cezasının uygulanması yönündedir.

Konu hakkında benzer nitelikte bir olayda vergi idaresi tarafından verilmiş bir muktezada²;

² <http://www.avdb.gov.tr/y/mukteza>, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.06.18.02/32231-219-5893 sayılı muktezası

“.....

Buna göre, ödeme kaydedici cihaz fişlerinde satış fişini veren kişi veya kuruluşun adı ve soyadı veya unvanının, adresinin, bağlı bulunduğu vergi dairesi ve hesap numarasının, satılan malların cinsi ve bedellerinin, vergili olup olmadıklarının ve bunlara ait toplamların, müteselsil fiş numarasının, işlem tarihinin, cihazın onaylandığını gösterir sembolün ve cihaz sicil numarasının gösterilmesi zorunlu olup, ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyeti getirilen birinci ve ikinci sınıf tüccarlar tarafından düzenlenen ödeme kaydedici cihaz fişlerinin, Kanunda öngörülen söz konusu zorunlu bilgileri taşıyamaması halinde, bu belgeler hiç düzenlenmemiş sayılacağından, bu bilgileri taşımadığı tespit edilen her bir belge için Vergi Usul Kanununun 353/2 inci maddesinde düzenlenen özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Bu itibarla, ödeme kaydedici cihaz fişlerinde işlem tarihine yer verilmediğinin tespiti halinde, söz konusu belgeler Vergi Usul Kanununa göre hiç düzenlenmemiş sayılacağından, işlem tarihi bulunmadığı tespit edilen her bir belge için yine aynı kanunun 353/2 inci maddesinde düzenlenen özel usulsüzlük cezasının kesilmesi gerekmektedir.” denilmektedir.

Buna göre müşterinin adı-soyadı, vergi kimlik numarası, faturanın tarihi, işlem konusu malın muhteviyatı, birim fiyatı gibi faturada zorunlu olarak bulunması gereken unsurlardan bir yada bir kaçının bulunmaması nedeniyle bu faturalar, 213 sayılı VUK'nun 227. maddesi hükmü uyarınca “vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş” sayılarak özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır.

Ancak vergi idaresinin aksi yönde görüşü de mevcuttur. Konu hakkında İstanbul Defterdarlığı tarafından 2004 yılında verilen bir muktezada³ özetle;

“.....

Ayrıca, Vergi Usul Kanunu uyarınca kullanılan belgelerde; bu kanunun ilgili hükümlerinde belirtilen bilgilerin bulunması zorunlu olup, söz konusu bilgilerin düzenlenen belgelerde bulunmaması halinde bu belgeler hiç düzenlenmemiş sayılacaktır.

Ancak; 1990/1 sayılı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesinde de açıklandığı üzere, belgelerde yer alması zorunlu bilgilerden birinin bulunmaması ve bu belgeden hareketle eksik bilgiye ulaşılabilmesi halinde bu belge hiç düzenlenmemiş sayılmayacak ve özel usulsüzlük cezası kesilmeyecektir.

Bu nedenle, eski sicil numaralarının düzelterek yeni vergi numarasına yer vermeyen mükellef hakkında Vergi Usul Kanununun 374/2'nci maddesinin dikkate alınarak aynı Kanunun 352/II-7'nci maddesi uyarınca fiilin işlendiği belge adedine bakılmaksızın her bir tespit için ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmekte olup, belgelerde eski sicil numarasına yer verilmesinden dolayı vergi incelemesine başvurulması gerekmemektedir.”

Görüleceği üzere vergi idaresi fatura ve fatura benzeri vesika olan ödeme kaydedici cihaz fişi gibi V.U.K uyarınca kullanılan belgelerde kanun hükmünde sayılan zorunlu bilgilerin bulunmaması halinde uygulanacak cezai müeyyide konusunda farklı görüşleri mevcuttur.

Bu konuda belirtilmesi gereken bir diğer husus ise, kanunen bulunması gereken zorunlu bilgileri taşımayan faturaların ispat aracı olma,

³ İstanbul Defterdarlığı'nın 26/01/2004 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.20./VUK-9824/ 944 sayılı muktezası

kayıtları tevsik etme özelliğinin ortadan kalktığı kabul edilmektedir. Zira kanunda “vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır” hükmü “İspat edici kağıtlar” başlıklı maddede yer almaktadır. Dolayısıyla fatura gibi vergi kanunları bakımından düzenlenmesi belli şekil şartlarına tabi olan ve defter kayıtları ile muamelelerin tevsiğini sağlayan belgelerin geçerliliği ancak vergi kanunlarına uygun olarak tanzim edilmesi ile mümkündür. Aksi takdirde kanunun lafzında vergi kanunları bakımından, bu kanunlar Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi gibi kanunları işaret eder, hiç düzenlenmemiş sayılan yani yok hükmünde olan bir belgenin ispat edici özelliğinden söz edilmesi mümkün değildir.

4- ZORUNLU BİLGİLERİ TAŞIMAYAN FATURALARA AİT UYGULANACAK CEZA KONUSUNDA YARGININ GÖRÜŞÜ

Yazımızın bu bölümünde itilaf konusu yapılan faturada bulunması gereken zorunlu bilgilerin bulunmaması halinde vergi idaresi tarafından mükellefler adına kesilen özel usulsüzlük cezalarının yargı organları tarafından nasıl değerlendirildiğini çeşitli yargı kararları doğrultusunda açıklamaya çalışacağız.

Faturada bulunması gereken düzenlenme tarihi, müşterinin adı soyadı, vergi kimlik numarası ve teslim konusu malın cinsi ve miktarı gibi zorunlu bilgilerin bulunmaması halinde vergi idaresi tarafından kesilen özel usulsüzlük cezaları, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227. maddesinde yer alan “*öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır*” hükmüne rağmen bazen vergi mahkemeleri bazen de Danıştay tarafından reddedilmektedir. Tabi aksi yönde verilen kararlar da mevcuttur.

Aşağıda örneklerini verdiğimiz ve özel usulsüzlük cezalarının uygulanmayacağı yönündeki kararların hemen hemen hepsindeki gerekçe aynıdır. Buna göre faturada bulunması gereken düzenlenme tarihi, müşterinin adı soyadı, vergi kimlik numarası ve teslim konusu malın cinsi ve miktarı gibi zorunlu bilgilerin bir veya birkaçının bulunmaması bu belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılmasını gerektirmeyen, sadece bir şekil eksikliğidir. Bu yönde verilen kararların büyük çoğunluğu daha önce vergi mevzuatımızda yer alan ve 5228 sayılı Kanunla 31/07/2004 tarihinden itibaren uygulamadan kaldırılan işyeri kapatmalarına neden olan cezalara karşı açılan davalarda verilmiştir. Bu hususu dikkate aldığımızda kanaatimizce Danıştay’ın faturada bulunması gereken zorunlu unsurların yer almaması nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezalarını reddetmesinin en önemli nedeni, tarihin yazılmaması, müşterinin vergi kimlik numarasının yazılmaması gibi basit bir hata nedeniyle (yılda üç defa tespit yapılması şartıyla) mükelleflerin işyerlerinin kapatılmasının ağır bir yaptırım olacağı düşüncesidir. Zira Danıştay’ın işyeri kapatılması ile sonuçlanmayan bu tür özel usulsüzlük cezalarını kanuna uygun bulduğu kararların varlığı da bu görüşümüzü desteklemektedir.

Diğer taraftan bazı yargı kararlarında bir adım daha ötesine geçilmiş ve yazımızın önceki bölümlerinde açıkladığımız üzere zorunlu bilgileri içermeyen faturaların vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacağı hükmü esas alınarak hiç düzenlenmemiş sayılan bu belgelerin ispat gücünü yitirdiği ve kayıtların tevsiği için geçerli bir belge olamayacağı bu nedenle de zorunlu bilgileri taşımayan faturalarda gösterilen KDV’lerinin indirim konusu yapılamayacağına hükmedilmiştir.

Konu hakkında verilen yargı kararlarından bazıları aşağıdaki gibidir.

“Faturaya tarih yazılmaması, faturanın düzenlenmemiş sayılmasını gerektirmeyeceğinden bu tespite ilişkin tutanağın işyeri kapatma cezasına dayanak alınamayacağı hk.”⁴

“Faturaya tarih yazılmaması, faturanın düzenlenmemiş sayılmasını gerektirmeyeceğinden işyeri kapatma cezasına dayanak yapılamayacağı hk.”⁵

“Faturada vergi dairesi müdürlüğünün isminin ve hesap numarasının yazılmamasının faturanın düzenlenmemiş sayılması için yeterli olmadığı, işyeri kapatma cezasına dayanak alınamayacağı hk.”⁶

“Müşteri adres ve vergi hesap numarası yazılmayan fatura hiç düzenlenmemiş sayılacağından V.U.K.’nin 353/1. maddesine göre fatura tutarının %3’ü oranında özel usulsüzlük cezası kesileceği hk.”⁷

“Müşteri adresi taşımayan faturanın hiç düzenlenmemiş sayılacağı ve ilgisine vergi usul kanununun 353/1.maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesileceği hk”⁸

“Düzenleyicisiyle ilgili bilgileri taşımayan faturaların, hiç düzenlenmemiş sayılacağı; söz konusu faturalara dayanılarak katma değer vergisi indiriminde bulunulamayacağı hk”⁹

“Düzenleyicisiyle ilgili bilgi taşımayan faturalarla katma değer vergisi indiriminden yararlanı-

lamayacağı hk”¹⁰

Yine Danıştay 3. Dairesi başka bir kararında ise ¹¹; Vergi Mahkemesinin zorunlu bilgileri taşınamaması nedeniyle düzenlenmemiş sayılarak kesilen özel usulsüzlük cezasında isabet bulmuyarak ,bu şekilde zorunlu bilgileri taşınamaları nedeniyle 213 sayılı yasanın 352’nci maddesine göre II. derece usulsüzlük cezası kesilebileceğine hükmeden kararının temyiz talebini vergi mahkemesinin kararını uygun bularak reddetmiştir.

Görüleceği üzere yargı organları arasında da zorunlu bilgileri taşımayan faturalara ilişkin uygulanacak cezanın türü konusunda farklı kararlar verilmektedir.

5- ZORUNLU BİLGİLERİ TAŞIMAYAN FATURALARA AİT UYGULANACAK CEZA KONUSUNDA BİZİM GÖRÜŞÜMÜZ

Kanaatimizce kanunen zorunlu bilgileri taşımayan, örneğin tarihi olmayan veya müşterinin adı-soyadı yazılmayan, vergi kimlik numarası yazılmayan, teslim konusu mal veya hizmetin muhteviyatının yazılmadığı faturalara ilişkin uygulanması gereken cezai müeyyide 213 sayılı V.U.K’nun 352/II-7 numaralı bendinde yer alan “vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması” hükmü gereği ikinci derece usulsüzlük cezasıdır.

⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri 25/09/1998 tarih ve E:1997/424, K:1998/222 nolu kararı

⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri 25/09/1998 tarih ve E:1997/330, K:1998/219 nolu kararı

⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri 30/04/1999 tarih ve E:1998/109, K:1999/267 nolu kararı

⁷ Danıştay 3. Dairesi’nin 19/11/1992 tarih ve E:1991/3317, K:1992/3458 nolu kararı

⁸ Danıştay 3. Dairesi’nin 18/01/1993 tarih ve E:1992/1810, K:1993/3290 nolu kararı

⁹ Danıştay 7. Dairesi’nin 15/12/2003 tarih ve E:2000/8511, K:2003/5064 nolu kararı

¹⁰ Danıştay 7. Dairesi’nin 15/12/2003 tarih ve E:2000/8508, K:2003/5061 nolu kararı

¹¹ Danıştay 3. Dairesi’nin 04/11/1997 tarih ve E:1996/2164, K:1997/3775 nolu kararı

Vergi idaresi sevk irsaliyelerinde bulunması gereken zorunlu unsurlardan olan fiili sevk tarihi veya düzenlenme tarihinin yazılmamış olması halinde özel usulsüzlük cezasının uygulanması gerektiği yönündeki görüşünü 345 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹² ile müstakar hale gelen yargı kararları¹³ doğrultusunda değiştirmiş ve sevk irsaliyelerinde tanzim tarihi veya fiili sevk tarihinden herhangi birisinin bulunmadığının tespiti halinde özel usulsüzlük cezası yerine Vergi Usul Kanununun 352/II-7'nci maddesine göre "ikinci derece usulsüzlük" cezası kesilmesini uygun görmüştür.

Sevk irsaliyesi ile ilgili olarak 213 sayılı V.U.K'nun "Faturanın Şekli" başlıklı 230. maddesinde, irsaliyeler hakkında fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere, faturalara ilişkin hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir. Bu hüküm karşısında sevk irsaliyesinde bulunması gereken zorunlu bilgilerin yer almamış olması halinde kesilecek olan ceza ile faturada yer alan zorunlu bilgilerin bulunmaması halinde kesilecek cezanın farklı olması düşünülemez. Zira her iki belge de 227. madde hükmüne göre "vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş" sayılmaktadır. Bu nedenle de faturada zorunlu bilgilerin bulunmaması halinde ikinci derece usulsüzlük cezasının uygulanması gerekmektedir.

Yine yukarıda örneğini verdiğimiz bir maktezada belirtildiği üzere, 1990/1 sayılı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesinde *belgelerde yer alması zorunlu bilgilerden birinin bulunmaması ve bu belgeden hareketle eksik bilgiye ulaşılabilmesi halinde bu belge hiç düzenlenmemiş sayılmayacak ve özel usulsüzlük cezası kesilmeyecektir.*

Ancak bu konudaki uygulamada karşılaşılan tereddütleri gidermek için ilgili kanun maddesinde uygulanacak cezai müeyyidenin türünün ne olduğu açık bir şekilde belirtilmelidir.

6- SONUÇ

Uygulamada mükellefler ile vergi idaresi arasında itilafa neden olan zorunlu bilgileri taşımayan faturalara özel usulsüzlük cezasının kesilip kesilemeyeceğini yazımızda açıklamaya çalıştık.

Gerek idare ile yargı organları arasında, gerekse yargı organlarının kendi arasında farklı görüşler mevcut olmakla birlikte, bize göre zorunlu bilgileri taşımayan faturalar için 213 sayılı V.U.K'nun 352/II-7 numaralı bendi hükmü gereği usulsüzlük cezasının kesilmesi gerekir.

Bu ihtilafların kesin bir şekilde giderilebilmesi için ise, ceza hükümlerini içeren ilgili kanun maddelerinde değişiklik yapılarak konu hakkında uygulanacak cezai müeyyideler açık bir şekilde belirtilmelidir.

Öte yandan zorunlu bilgileri içermeyen faturalar ile ilgili hükmün yer aldığı maddenin kanun yapısındaki yeri nedeniyle, bu faturaların "vergi kanunları" bakımından geçerli bir belge olmadığının kabulü ve hatta yazımızda örneğini verdiğimiz bazı yargı kararlarında ise bu nedenle zorunlu bilgileri taşımayan faturalara ait KDV'nin indirim konusu yapılamayacağına hükmedilmesi gerçekten ağır bir müeyyidedir. Bu nedenle de bu hükmün ilgili maddeden çıkarılarak cezai müeyyideleri düzenleyen maddelerde yer verilmesi kanaatimizce daha uygun olacaktır.

¹² 28/02/2005 tarih ve 25741 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹³ Danıştay 4. Dairesi'nin E:1999/1725, K:2000/162 ; E : 1999/233, K : 1999/2966ı; E: 1996/617, K : 1999/3061 nolu Kararları