

E-FATURA UYGULAMASINA DAHİL OLAN ALICI VE SATICILARIN; BİRBİRLERİNE E-ARŞİV FATURA KESMELERİ DURUMUNDA, ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI TATBİK EDİLMEŞ* HUKUKİ Mİ ?

Erol DELİKTAŞ*

GİRİŞ

Hazine ve Maliye Bakanlığı, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 257'nci maddesinin 3 numaralı bendi ve mükerrer 242'nci maddesine istinaden aldığı yetkilere dayanarak; e-fatura, e-defter, e-arşiv, e-irsaliye, e-bilet, e-müstahsil makbuzu, e-serbest meslek v.b. e-uygulamalara yönelik; 509 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ 19.10.2019 tarih ve 30923 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. 509 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bu tarihe kadar Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmesi zorunlu olan belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesine yönelik olarak yayımlanan tüm tebliğler yeniden gözden geçirilmiş, tarafların tek kaynaktan bilgilenmelerinin temin edilmesi ve elektronik belge uygulamalarında bütünlüğün sağlanması amaçlanmıştır. Ayrıca e-uygulamalara yönelik eski tebliğler yürürlükten kaldırılmış ve mevzuat dağınıklığı büyük ölçüde giderilmiştir.

Yayımlanan tebliğ ile e-fatura uygulamasına dahil olan, belli tarihten sonra dahil olması gereken veya şartları oluşanlar için geçiş süre ve süreçlere ilişkin detaylı açıklamalar yapılmıştır. Ayrıca e-fatura uygulamasına geçme zorunluluğu getirilen mükelleflere, aynı zamanda e-Arşiv Fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu da getirilmiştir.

Yazımız kapsamında; uygulamaya yönelik açıklamalar ile e-fatura uygulamasına dahil olan (ihtiyari olarak uygulamaya geçenlerde dahil olmak üzere) mükelleflerin, birbirlerine e-arşiv fatura düzenlemeleri durumunda; cezai müeyyide tatbik edilmesi ile tatbik edilen bu cezaların hukukiliğine yer verilecektir.

* Y.M.M.

1. YASAL MEVZUAT

Vergi Usul Kanunu'nun; 3, 227, 229, 230, 231, 232, 242, 257 ve 353 nci maddeleri/Anayasanın 38.73.md.

VUK Madde 353 : 1. Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi ya da bu Kanunun 227'nci ve 231'nci maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 240 (513 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2020'dan itibaren 350 TL) Türk lirasından aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 120.000 (513 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2020'dan itibaren 180.000 TL) Türk lirasını geçemez.

447 ve 509 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri.

2. TEBLİĞLERDE YAPILAN AÇIKLAMALAR

509 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde; e-fatura ve e-arşiv fatura tanımlamaları şu şekilde yapılmıştır.

Elektronik Fatura (e-Fatura) : Bu Tebliğde yer alan şartlara uygun olan ve elektronik belge biçiminde oluşturulan faturadır.

Elektronik Arşiv Fatura (e-Arşiv Fatura) : Bu Tebliğde yer alan şartlara uygun şekilde elektronik ortamda oluşturulan ve e-Fatura dışında kalan elektronik faturadır.

İlgili genel tebliğ hükümleri dikkate alınarak, konu kapsamında özetle:

E-Fatura ile e-arşiv fatura belgesi, yeni belge türleri olmayıp, kâğıt ortamdaki "Fatura" belgesi ile aynı hukuki niteliklere sahiptir. E-fatura ile e-arşiv fatura; içeriği ve bulunması zaruri bilgiler yönünden; tümü yönleri ile birebir aynıdır. Uygulama kapsamına girmemekle beraber; mükelleflerce ihtiyari olarak, e-fatura uygulamasına geçilebilmesi de mümkündür.

E-Fatura Uygulamasına yönelik olarak; Tebliğin “IV.1.1. Genel Olarak” bölümünde: “e-Fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflerin, Tebliğde belirtilen istisnai durumlar haricinde, birbirlerine sattıkları mallar ve ifa ettikleri hizmetler için düzenledikleri faturaları e-Fatura olarak göndermeleri ve almaları zorunludur.” denilmiştir.

IV.1.4. - e-Fatura Uygulamasına Geçiş Zorunluluğu başlığı bölümünde ise; “e-Fatura uygulamasına kayıtlı diğer kullanıcılara faturalarını e-Fatura olarak düzenlemeleri ve bunlardan e-Fatura olarak almaları zorunludur.”

IV.1.6. Ceza Uygulaması başlığında; “Zorunluluk getirildiği halde e-Fatura uygulamasına süresi içinde geçmeyen mükellefler ile e-Fatura şeklinde düzenlenmesi gereken faturayı, bu Tebliğin “V.7.” ve “VIII.” numaralı bölümlerinde belirtilen istisnai durumlar haricinde **e-Fatura olarak düzenlemeyen ve almayan** (matbu kağıt fatura olarak düzenleyenler ve alanlar dahil) **mükellefler hakkında Kanununda öngörülen cezai hükümler** uygulanır.”

V.5.1. e-Faturanın Düzenlenmesi ve İletilmesi başlığında; mükellefler e-Fatura düzenlerken, bu Tebliğde belirtilmeyen hususlarda süreler başta olmak üzere Kanun ve ilgili diğer kanun ve düzenlemelerde yer alan usul ve esaslara uymak zorundadır. **e-Fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflerin birbirlerine düzenledikleri e-Faturanın, bu Tebliğde belirlenen usul ve esaslara uygun olarak düzenlenmesi, gönderme veya alma işlemlerinin de Başkanlık tarafından oluşturulan e-Fatura uygulaması aracılığıyla gerçekleştirilmesi zorunludur.** Faturaların e-Fatura olarak oluşturulması ve gönderilmesinde uyulması gereken format ve standartlar ebelge.gib.gov.tr adresinde duyurulur. **Bu Tebliğde belirlenen usul ve esaslar ile söz konusu format ve standartlara uygun olarak düzenlenmeyen, düzenlense dahi e-Fatura uygulaması aracılığıyla gönderilmeyen veya alınmayan herhangi bir belge, bu Tebliğ kapsamında düzenlenmiş e-Fatura hükmünde değildir.**

V.6. e-Belge Olarak Düzenlenme Zorunluluğu Getirilen Belgelerin Kâğıt Olarak Düzenlenmesi veya Hiç Düzenlenmemesi; e-Belge olarak düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin kâğıt olarak düzenlenmesi veya hiç düzenlenmemesi halinde Kanunda öngörülen hükümler çerçevesinde ceza uygulanır.

E-fatura uygulamasından yararlanan kayıtlı kullanıcıların güncel listesi ebelge.gib.gov.tr adresinden yayımlanır.

VII. Sorumluluk ve Cezai Müeyyideler başlığında ise; “Bu Tebliğe konu uygulamalar kapsamında izin alan mükelleflerden, bu Tebliğde ve bu Tebliğe konu uygulamaların açıklandığı **kılavuzlarda yer alan usul ve esaslara aykırı biçimde** belge düzenleyenler hakkında, işledikleri fiilin türüne göre Kanunda öngörülen cezalar uygulanır. Bu Tebliğde belirlenen **usul ve esaslar ile ilgili teknik kılavuzlarda belirlenen format ve standartlara uygun olarak düzenlenmeyen e-Belgeler, Kanun kapsamında düzenlenen belge olarak kabul edilmez.**” denilmiştir.

397 No’lu V.U.K.G.T.’nde 447 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ ile Değişiklik Yapılmış ve bu Tebliğin “Sorumluluk ve Cezai Müeyyideler” başlıklı bölümü değiştirilmiştir. “Başkanlık tarafından bu Tebliğde ve www.efatura.gov.tr internet adresinde yayımlanan teknik kılavuzlarda yer alan usul ve esaslara aykırı biçimde e-Fatura düzenleyen mükellefler hakkında, işledikleri fiile göre Vergi Usul Kanununda öngörülen cezalar uygulanır. Elektronik fatura uygulamasına dâhil olan mükelleflerin elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olan diğer mükelleflere düzenleyecekleri faturaların elektronik fatura olması zorunludur. Bu zorunluluğa uymayan mükellefler hakkında Vergi Usul Kanununda öngörülen cezai hükümler uygulanacaktır. Elektronik fatura uygulamasına dâhil olan mükelleflerin, elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olan diğer mükellefler tarafından gönderilen elektronik faturaları almaları zorunludur.

Bu zorunluluğa uymayan mükellefler hakkında Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerinde belirtilen fatura almayan mükelleflere tatbik olunan cezai hükümlerin uygulanacağı tabiidir.” denilmiştir.

Yani Vergi Usul Kanunundaki 353/1 maddesinde yer alan özel usulsüzlük cezası tatbik edileceği belirtilmiştir. (447 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nin geçerliliği devam etmektedir.)

UYGULAMAYA YÖNELİK ELEŞTİRİLERİMİZ ve ÖRNEK ÖZELİNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

İdarenin e-uygulamalarının karmaşıklığının, vergi uygulayıcılarınca da zor kavranan bir takım unsurların tek tebliğ ile düzenlenmesi, uygulamaya tek kaynak özelinde yeknesaklığın sağlanması olumlu bir düzenlemedir. Ancak

yukarıda aktarılan tebliğ hükümleri değerlendirildiğinde; Vergi İdaresi e-uygulamalar noktasında; tebliğde belirlenen usul ve esaslar ile tebliğ haricinde internet sitesinden yayımladığı teknik kılavuzlar ile belirlenmiş format ve standartlara uygun düzenlenmeyen e-belgelerin kanun kapsamında düzenlenen bir belge olarak kabul etmediğini açıklayarak; konuya katı bir tutum sergilediğini söyleyebilmek mümkündür.

Vergi İdaresi; bu konuya benzer bir yaklaşımı; e-fatura uygulamasındaki firmaların; kağıt fatura kapsamında düzenlemiş oldukları kağıt faturalar içinde, benzer bir tutum sergilemiştir. Ancak yargıya intikal eden dava dosyaları ve 13 Mayıs 2020 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan Danıştay 9. Dairesi’nin; Esas No: 2017/3886, Karar No: 2019/7414 sayılı ve 24.12.2019 tarihli Kanun Yararına Temyiz Kararı ile Vergi İdaresinin (27.03.2018 tarihine kadar olan süre için) tutum ve yaklaşımının hatalı olduğu hukuken ortaya konulmuştur.

Vergi İdaresi; Kanun Yararına Temyiz Kararı çıkmadan önce; 7103 Sayılı 27 Mart 2018 tarihli ve 30373 (2.Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 12’nci maddesi ile yukarıda yer verilen VUK 353 ncü maddesinin 1. ve 2. Paragrafların yeniden tanzim edilmesini sağlamıştır. Bir anlamda Vergi İdaresi; kanun çıkana kadar olan tutum ve davranışının hatalı olduğunu; (yasal hüküm olmaması nedeni ile) Vergi İdaresinin de kabul ettiği söylenebilir.

Vergi İdaresi’nin; (e-fatura yerine kağıt fatura kapsamında düzenlenen belgelerin düzenlenmemiş olarak kabul etmesi ve özel usulsüzlük cezası tatbik edilmesi şeklindeki /yasal hüküm olmaması nedeni ile) hatalı tutum ve davranışının kanuna eklenmiş olan “elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi” ibaresi ile kanuni hale getirmiştir. (Kağıt fatura düzenlenmesi yönünden, ceza tatbiki VUK 353/1-2 maddesi özelinde kanunlaştırılmıştır.) Vergi İdaresi olaya bakış ve tutumunu, yasaya eklettirilen hükümle yasal zemine oturtmuştur.

Ancak buna benzer bir sorun ise; 509 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ ile getirilen, yukarıda tebliğ hükümlerine göre, e-fatura uygulamasına dahil olan mükelleflerin birbirlerine e-arşiv fatura kesmeleri durumunda da benzer sorun aynı şekilde ortaya çıkmıştır.

a-)UYGULAMAYA YÖNELİK BİR ÖRNEK

Ayakkabı imalatı yapan ve aynı zamanda ihracatçı olan Bay A ile internet üzerinden online satış yapan ve ihracatçı da olan X A.Ş. ile yapılan sözleşme kapsamında; X A.Ş.'ye gelen siparişlerin bir kısmının temini Bay A tarafından yerine getirilmektedir. (X A.Ş. internet sitesinde Bay A'nın ayakkabı modellerini paylaşmakta, gelen siparişler ise; Bay A tarafından siparişi alan firmaya tedariki sağlanmaktadır.)

Bay A ve X A.Ş.; 01.01.2020 tarihinde e-fatura uygulamasına ve ihtiyari/gönüllü olarak (01.07.2020 tarihinde e-arşiv uygulamasına geçiş zorunluluğu var iken) e-arşiv uygulamasına da dahil olmuşlardır.

X A.Ş. Haziran/2020 döneminde müşterilerinden aldığı ayakkabı siparişlerinin temini için; Bay A tarafından aylık bazda 515 adet, her bir belge bazında KDV Dahil 3.500,00.-TL'nin altında ve aylık toplamda KDV Dahil 59.225,00.-TL tutarında; e-arşiv faturaları yasal süresi içerisinde tanzim edilmiştir. Gerekli vergisel ve muhasebesel kayıtlar yapılmıştır.

Bay A ile X A.Ş.; ilgili dönemde yapılan ihracattan doğan KDV İade talepleri için vergi dairelerine müracaat etmişlerdir. X A.Ş.'nin 2020/6. aydaki kdv iade talepleri için; KDV İadesi Kontrol Özet Raporu İnternet Vergi Dairesi KDVİRA üzerinden 04.08.2020 tarihinde oluşmuştur. X A.Ş.'nin, özet raporunda, Bay A'nın kestiği faturaların, e-arşiv fatura olması nedeni ile "faturalar e-fatura veri ambarında bulunmamaktadır" hatası vermiştir. Bu nedenle X A.Ş.'nin Vergi Dairesi Müdürlüğü; sistem üzerinden uyumsuzluğu görerek, söz konusu faturalar da tetkik edilerek; e-fatura uygulamasında olan Bay A'nın kestiği e-arşiv faturalar için; mükellefine (Belge tutarları her bir belge bazında 3.500,00.-TL'nin altında olması nedeni ile belge bazında 515 belge *350,00.-TL'den ve asgari tutar sınırından 180.000,00.-TL Özel Usulsüzlük Cezası tatbik edilmiştir.) Vergi Usul Kanunu'nun 353'ncü maddenin 1'nci fıkrasına ve 447 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 9. Bölümü ile 509 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin IV.1.6 Ceza Uygulaması bölümü kapsamında; 180.000,00.-TL Özel Usulsüzlük Cezası 14.08.2020 tarihinde kesilmiş ve buna ilişkin Vergi Ceza İhbarnameleri mükellefe e-tebligat ile 22.09.2020 tarihinde gönderilmiştir.

Aynı şekilde X A.Ş.'nin Vergi Dairesi Müdürlüğü Bay A'nın Vergi Dairesi Müdürlüğü'nü de konu için bilgilendirecek ve Bay A içinde aynı cezai işlemin uygulanmasını önerecektir. Dolayısı ile alım ve satım konu olan KDV Dahil

59.225,00.-TL'lik aylık bir ticari işlem özelinde, alıcı ve satıcıya toplam da 360.000,00.-TL'lik (yaklaşık 6 kat fazlası ile) Özel Usulsüzlük Cezası tatbik edilmektedir. Kesilen cezalarda orantısızlık olduğu izahtan varestedir.

Her ne kadar verdiğimiz örnek; marjinal ve gerçekçi ol(a)mayacağı düşünülebilir ise de; uygulamada bizzat karşılaştığımız ve idare tarafından da fiilen uygulanan bir idari işlem olarak karşımıza çıkmaktadır.

Ayrıca mevcut kanun maddesinin getiriliş amaç ve gerekçelerine baktığımızda da; mükelleflerin böyle haksız bir durum ile cezalandırılması ve ağır cezai yük ile karşı karşıya bırakılmak istendiği ise düşünülemez.

E-Arşiv faturaları da elektronik bir belgedir. Elektronik bir belge tanzim edilmiştir. Yukarıda örnekte de görüleceği üzere; verilmemiş, alınmamış veya gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmediği, kağıt ortamında düzenlenmediği, VUK'nun 227 ve 231'nci maddeleri kapsamına da girmediğinden ötürü Vergi Usul Kanunu'nun 353/1'nci maddesi kapsamında ceza tatbikinin hukuken kabul edilmesine ve adil bir müeyyide olduğunu söylenebilmesine imkan bulunmamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddesinde “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.” denilmiştir.

Ancak e-fatura uygulaması kapsamına giren alıcı ve satıcıların; birbirlerine (Vergi Usul Kanunu'nun 231'nci maddenin 5'nci fıkrasında belirlenen 7 günlük süre içerisinde) e-arşiv fatura düzenlemiş olmaları durumunda, kanunda ve tebliğde ifade bulduğu üzere; hiç düzenlenmemiş belge sayılmasının hiçbir hukuki izahı ve mantığı bulunmamaktadır. Zorunlu bilgileri taşımak şartı ile e-fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflerin birbirlerine e-arşiv fatura belgesi düzenlendiğinden bahisle; e-arşiv faturasının **düzenlenmemiş sayılması** hukuki bir yaklaşım tarzı değildir.

Ayrıca bu yaklaşım tarzı; varsayımsal bir bakış açısından öteye gitmemektedir. Vergi İdaresinin verdiği özetlerinde; hiç düzenlenmemiş sayılan belgeler için, (e-fatura düzenlemesi gerekirken; e-arşiv fatura düzenlemek veya kağıt ortamında belge düzenlemek v.b.) Vergi Usul Kanunu'nun 3'ncü maddesi kapsamında durumu değerlendirmesi, KDV İndirimleri ve Maliyet/Gider unsuru olarak düzenlenen belgelerin kabul edilebilirliğini ve tevsik

edilebilirliğini ortaya da koymaktadır. Fiili gerçeklik kabul edilip, özel usulsüzlüğün tatbik edilebilmesinin hukukiliği sorgulanır bir durumdur.

Asıl olan unsur; işlemin V.U.K.'nun 227, 229 ilâ 232. Maddelerinde yer verilen düzenlemeler kapsamında fatura ile belgelendirilmesi ve kayıt altına alınması olup, faturanın VUK'nun mükerrer 242. maddesindeki düzenlemelere istinaden yayınlanan ikincil düzenlemeler kapsamında elektronik ortamda düzenlenmesi ve iletilmesi hususu teknik yönden şekli bir düzenlemedir.

Hem alıcı hem de satıcı kayıt dışı kapsamında işlemleri olmadığı ve e-belge şeklinde düzenlenmeyen bir belge de olmaması nedeni ile düzenlenmemiş bir fatura da yoktur. Söz konusu cezai işlemin uygulanması ve faturanın hiç düzenlenmemiş sayılması durumları; kanun maddesinde aranan tipiklikte gerçekleşmemektedir. Ortada düzenlenmemiş bir faturada bulunmamaktadır. Yorum, kıyas ve varsayımla, kanunda yer almayan bir hükmün; tebliğ ile (vergi/ceza ihdas eder tarzda) getirilerek, kanuni hüküm genişletilerek, vergilendirme ve cezai işlem yapılması hukuki olmamaktadır.

Kanun yapma yetkisi yasama organına ait bir yetki olup, idarenin düzenleyici işlemleri ile suç ve ceza içeren kurallar koyma yetkisi bulunmamaktadır. Anayasamızın 38. ve 73. Maddelerine aykırı olarak; cezai işlemler tatbik edilmesi, hukuki olmadığı gibi ortada suç ve cezai bir işlem oluşmamaktadır. Ceza hükmünün gerekçesi olarak; vergi idaresinin teknolojik ve teknik detay düzenlemelerine aykırılık şeklinde bir ceza uygulanmasının hukukiliği asla bulunmamaktadır.

Yürürlükteki madde hükmü kapsamında; cezai işlem bu madde hükmü ile uygulan(a)maz / uygulanmamalıdır. 509 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinin yayımlanma amacı ile "idarenin vergiye gönüllü uyum ilkesine" de ters düşen bir işlem olmaktadır.

Ayrıca e-arşiv uygulamasına yasal süreden önce gönüllü olarak geçen mükelleflerin cezalandırılması da adil bir yaklaşım tarzı olmamaktadır. Bu durum bile; başlı başına cezai müeyyidenin hukukiliğini ortadan kaldıran bir durum olarak değerlendirmekteyiz.

Bu nedenle e-fatura uygulamasına kayıtlı olup, birbirlerine e-arşiv faturası kesilmesi nedeni ile özel usulsüzlük cezası kesilmesi işlemleri; vergide kanunilik, Anayasamızda belirlenen suç ve cezada kanunilik ve orantısızlık, hukuki belirlilik ve eşitlik hükümlerine aykırı olduğu düşüncesindeyiz.

5. SONUÇ

E-Fatura uygulamasına dahil olan satıcıların; fatura düzenleme işlemlerinden önce; Özel Entegratör, Doğrudan Entegrasyon Yöntemi veya GİB Portal aracılığıyla veya ebelge.gib.gov.tr adresinden alıcıların e-fatura uygulaması kapsamına girip-girmedikleri muhakkak sorgulanmalıdır. Eğer alıcı e-fatura kapsamında ise; muhakkak e-fatura sistem modülünden e-fatura kesilmelidir. Satıcı e-fatura kapsamında değil ise; ancak e-arşiv fatura kesilebilmesi mümkün olabilecektir. Bu şekilde davranarak; hem düzeltme işlemleri ve belge iptali işlemleri ile uğraşılmayacak, hem de alıcı-satıcı için Özel Usulsüzlük Cezaları tatbik edilemeyecektir.

Aksi davranış ise; (her ne kadar kanunda olmayan ve kanunda yer alan cezai hükme girmeyen bir hususun; tebliğ düzenlemesi ile tatbiki kanuna aykırı olsa bile) yukarıdaki örnekte de belirtildiği üzere; alıcı ve satıcıya ayrı ayrı Özel Usulsüzlük Cezaları kesilmesine sebep olacaktır.

Cezai uygulamalar sonucunda ise; mükelleflerin tercihine bağlı olarak vergisel ihtilafları ve/veya vergisel yükleri artabilecektir.

Kesilecek olan Özel Usulsüzlük Cezaları; Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma talebine de konu edilemeyecektir. Kesinleşen Özel Usulsüzlük Cezalarına gecikme faizi/zammı tatbik edilmeyecektir. Bu nedenle ceza tatbik edilen mükelleflerin ilk aşamada 2 tercihten (dava açma ve indirim) birini seçmeleri gerekecektir.

Bu şekilde cezai müeyyideye tabi tutulan mükelleflerin; Vergi Ceza İhbarnamelerinin kendilerine tebliğine müteakip 30 günlük dava açma süresi içerisinde konuyu vergi mahkemesine taşıyabilir veya tatbik edilen cezalar için aynı süre içerisinde Vergi Usul Kanununun 376'ncı maddesinden yararlanarak kesilen cezalarda % 50 indirim talep edebilirler. Ancak 30 günlük süre içerisinde yapılması gereken indirim talebinin % 50'lik indirim kapsamından yararlanabilmesi için, verilen vade süresi içerisinde % 50'lik kısmın tamamen ödenmek ve dava açmamak şartı ile yararlanabileceklerdir. Süresinde indirim talep edip, kalan % 50'lik kısım 30 gün içerisinde ödenmez ise; ceza eski tutara geri getirilecektir. Yani % 50 indirim yapılamayacak ve dava açma süresi de geçirilmiş olacaktır.

Yukarıda örnek özelinden hareket eder isek; vergi mahkemesinde dava açma tercihinde bulunmayan mükelleflerin ise; 7256 Sayılı Kanun ve bu kanuna dayanılarak çıkarılan 1 Seri No'lu Genel Tebliğ'in II-B-3/b bölümü

kapsamında (dönem, tarih ve kesinleşme gibi kanuna uygun durumu mevcut olan mükellefler için) “213 sayılı Kanunun 376’ncı Maddesinden Yararlanılarak Ödenecek Alacaklar” mevcut koşulların sağlanması (yasal süresi içerisinde indirim, müracaat, kanunda öngörülen süre ve şekilde ödeme yapılarak) halinde tarh edilen cezanın 0,75 lik **kısmi indirim konusuna olabilecektir.**

E-fatura uygulamasına dahil olan mükelleflerin; birbirlerine e-arşiv fatura düzenlemelerinden bahisle uygulanan Özel Usulsüzlük Cezalarının; (Vergi Usul Kanununun 353 ncü maddesinin 1.2. paragraflarında belirtilmeyen, kanun hükmüne uygun ve maddeye aykırı da olmayan, suç ve cezai hükmün oluşmadığı davranıştan, vergisel işlemlerin yapılması sonucu; mükelleflerin cezalandırılmasının hukuki ve adil olmadığını düşünmekteyiz.

Vergi İdaresinin ise; konu özelindeki katı tutumunu esnetmesi, mükelleflere cezai işlem uygulanmamasının vergi dairelerine talimatlandırılması veya kanuni düzenleme yaptırılması sağlanarak, kanuna kavrayıcı hüküm işletilerek (idare uygulamalarının yasal ve cezai hükmün kanuniliği adına) cezai uygulamalarını yasal zemine taşımaktadır. Aksi durumda ise; uygulanan cezai tatbikatların; yargı denetimi sonucunda iptal edileceği ve Hazinenin de gerek zaman/işgücü kaybı, dava harç/posta masrafları, vekalet ücretleri gibi ciddi maliyetlere maruz kalacağı da şüphesizdir.

KAYNAKÇA

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (10.01.1961). Ankara : Resmi Gazete (10705 sayılı)

447 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (04.04.2015). Ankara : Resmi Gazete (29316 sayılı)

509 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (19.10.2019). Ankara : Resmi Gazete (30923 sayılı)

Danıştay 9. Dairesi (24.12.2019). *Esas No: 2017/3886, Karar No: 2019/7414 sayılı ve 24.12.2019 tarihli Kanun Yararına Temyiz Kararı*