

T.C.
İSTANBUL
10. VERGİ MAHKEMESİ

ESAS NO : 2021/949

KARAR NO : 2021/2546

DAVACI :

DAVALI : ... VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ
VEKİLİ : AV.

Vatan Vad. Adnan Menderes Bulvarı Akşemseddin Mah. No:56-Kat-3
Fatih/İSTANBUL

DAVANIN ÖZETİ : Davacı adına, mal alımında bulunduğu firmalardan e-fatura alması gerekirken e-arşiv fatura aldığından bahisle 2020/8,9 dönemlerine ilişkin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353/1. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezalarının; hukuka aykırı olduğu, ilgili firmadan yapılan alımların gerçeği yansıttığı, e-arşiv faturaları kayıtlarının Gelir İdaresi Başkanlığı vergi ambarında kayıtlı olduğu, hiç fatura alınmamış gibi değerlendirme yapılmasının hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek iptali istenilmektedir.

SAVUNMANIN ÖZETİ : Davacı hakkında oluşturulan KDV iadesi kontrol raporuna göre e-fatura uygulaması kapsamında bulunduğu halde düzenlenen faturaların e-arşiv fatura ortamında düzenlendiğinin tespit edildiği, bu durumun 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353/1. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren durumlardan olduğu, yapılan işlemlerin hukuka uygun olduğu ve davanın reddi gerektiği savunulmaktadır.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren İstanbul 10. Vergi Mahkemesi'nce, dava dosyası incelenerek işin gereği görüşüldü:

Dava, davacı adına, mal alımında bulunduğu firmalardan e-fatura alması gerekirken e-arşiv fatura aldığından bahisle 2020/8,9 dönemlerine ilişkin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353/1. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezalarının iptali istemine ilişkindir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227. 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 belgelerin vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacağı, Maliye ve Gümrük Bakanlığının, düzenlenmesi mecburi olan belgelerde bulunması gereken zorunlu bilgileri belirlemeye ve bu belgelerden uygun gördüklerine, düzenlenme saatinin yazılması mecburiyetini getirmeye yetkili olduğu; 229. maddesinde, faturanın, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olduğu; "Faturanın Şekli" başlıklı 230. maddesinde, faturanın ihtiva etmesi gereken zorunlu bilgilerin, faturanın düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası; faturayı düzenleyeninin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası; müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası; malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı; satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarasının olduğu; "Faturanın Nizamı" başlıklı 231. maddesinde, 7 gün içinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı; 232. maddesinde ise, fatura kullanmak (vermek ve almak) mecburiyetinde olanların kimler olduğu; mükerrer 242. maddesinde de, Maliye Bakanlığının, elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik

T.C.
İSTANBUL
10. VERGİ MAHKEMESİ

ESAS NO : 2021/949

KARAR NO : 2021/2546

bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkili olduğu; mükerrer 257. maddesinde, Maliye Bakanlığı'nın, tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro filmi, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığında veya muhafaza etmekle görevlendireceği kurumlarda saklanması zorunluluğu getirmeye, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

213 sayılı Kanun'un mükerrer 242. maddesinin 2. fıkrasının Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden 05.03.2010 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 397 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ hükümleriyle, faturanın elektronik belge olarak düzenlenmesi, elektronik ortamda iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin usul ve esaslar açıklanmış, e-faturanın yeni bir belge türü olmayıp, kağıtfatura ile aynı hukuki niteliklere sahip olduğu belirtilerek, e-fatura uygulaması düzenlenmiş; Tebliğin,433 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle değişik "3. Genel Olarak e-Fatura" başlıklı bölümünde, ...faturanın, elektronik belge olarak düzenlenmesi, müşteriye elektronik ortamda iletilmesi ve elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin yapılan düzenlemelerin bu Tebliğin konusunu oluşturduğu,..., **elektronik fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflerin birbirlerine sattıkları mallar ve ifa ettikleri hizmetler için düzenledikleri faturaları 01.04.2014 tarihinden itibaren elektronik fatura olarak göndermeleri ve almalarının zorunlu olduğu**; "5. E-Fatura Düzenlenmesi ve İletilmesi" başlıklı bölümünde,... **E-Faturanın, bu Tebliğde belirlenen usul ve esaslara uygun olarak düzenlenmesi, gönderme ve alma işlemlerinin de Başkanlık tarafından oluşturulan e-Fatura Uygulaması aracılığıyla gerçekleştirilmesinin zorunlu olduğu,..., bu Tebliğde belirlenen usul ve esaslar ile söz konusu format ve standartlara uygun olarak düzenlenmeyen, düzenlense dahi e-Fatura Uygulaması aracılığı ile gönderilmeyen veya alınmayan herhangi bir elektronik belgenin, Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenlenmiş fatura hükmünde olmadığı**; "9. Sorumluluk ve Cezai Müeyyideler" başlıklı bölümünde, elektronik fatura uygulamasına dahil olan mükelleflerin, elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olan diğer mükelleflere düzenleyecekleri faturaların elektronik fatura olmasının zorunlu olduğu, bu zorunluluğa uymayan mükellefler hakkında Vergi Usul Kanununda öngörülen cezai hükümlerin uygulanacağı,elektronik fatura uygulamasına dahil olan mükelleflerin, elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olan diğer mükellefler tarafından gönderilen elektronik faturaları almalarının zorunlu olduğu, bu zorunluluğa uymayan mükellefler hakkında Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerinde belirtilen fatura almayan mükelleflere tatbik olunan cezai hükümlerin uygulanacağını tabii olduğu düzenlenmiştir.

213 sayılı Kanun'un mükerrer 242. maddesinin 2. fıkrasının Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden 30.12.2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 433 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ hükümleriyle ise,... faturanın elektronik ortamda düzenlenmesi ve ikinci nüshasının elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesine imkan tanıyan ve uygulamadan yararlanılabilmesi için 397 sayılı Tebliğle düzenlenen e-Fatura Uygulamasına kayıtlı olmak koşulunu da arayan e-Arşiv Uygulamasına ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiş, Tebliğin "3. E-Arşiv Uygulaması İzni" başlıklı bölümünde,..., **e-Arşiv Uygulamasından yararlanma izni verilen mükelleflerin 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu**

T.C.
İSTANBUL
10. VERGİ MAHKEMESİ

ESAS NO : 2021/949

KARAR NO : 2021/2546

Genel Tebliği ile getirilen e-Fatura Uygulamasına kayıtlı olanlara düzenledikleri faturaları, anılan Tebliğe göre e-fatura olarak oluşturmak, iletmek, muhafaza ve istenildiğinde ibraz etmek zorunda oldukları,e-Arşiv Uygulamasından yararlanma izni verilen mükelleflerin 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile getirilen e-Fatura Uygulamasına kayıtlı olmayan vergi mükelleflerine e-Arşiv Uygulaması kapsamında fatura oluşturmaya, kağıt ortamda göndermeye ve oluşturulan faturaların ikinci nüshasını elektronik ortamda muhafaza ve istenildiğinde ibraz etmeye zorunda oldukları, bununla birlikte, söz konusu mükelleflerin, e-Arşiv Uygulaması kapsamında oluşturdukları faturaları, alıcısının talebi doğrultusunda ve yayımlanan e-fatura format ve standardını kullanmak ve de söz konusu faturanın basılabilir görüntüsünü de eklemek şartıyla, müşterilerine elektronik ortamda da iletebilecekleri; "6.1. Belgelere Konulacak Amblem" başlıklı bölümünde ise, bu Tebliğ kapsamında oluşturulan elektronik belgelerde e-Arşiv Fatura ibaresi bulunacağı ve Tebliğ hükümleri kapsamında elektronik ortamda iletilen faturanın alt kısmında ayrıca, e-Arşiv izni kapsamında elektronik ortamda iletilmiştir ifadesinin yazılacağı düzenlenmiştir.

213 sayılı Kanun'un Özel Usulsüzlükler ve Cezaları başlıklı 353/1 maddesinde, 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 inci maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde**; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 240 (380) Türk lirasından aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesileceği hükme bağlanmıştır.

Dava dosyasının incelenmesinden; davacı şirketin 2020 yılı katma değer vergisi iadesi kontrol raporunda yer alan ve mal ve hizmet alımında bulunduğu firmalar tarafından düzenlenen bir kısım faturaların elektronik ortamda düzenlenmesi gerektiği halde e-arşiv fatura olarak düzenlendiğinin tespiti üzerine, idarece, e-arşiv fatura olarak düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş kabul edilmek suretiyle, dava konusu özel usulsüzlük cezasının kesildiği anlaşılmaktadır.

213 sayılı Kanun'un yukarıda alıntısına yer verilen hükümleri uyarınca, yükümlüler adına özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için cezayı gerektiren eylemin ve eylemle fail arasındaki bağlantının açıklıkla saptanması, eylemin, Kanun'da öngörülen tipiklikte ve bütün unsurlarıyla gerçekleştiğinin ortaya konulması gerekmektedir, idari para cezaları bakımından da geçerli olan, suç ve cezaların kanuniliği ilkesi uyarınca, yorum ve kıyas yoluyla, ya da, düzenleyici işlemlerle suç tipi genişletilerek, Kanun'da cezayı gerektiren fiiller arasında sayılmayan bir eylem nedeniyle, ya da, bir fiilin işlendiği varsayımından hareketle faile ceza verilmesine imkan bulunmamaktadır.

Olayda, davacının yüklenim listesinde yer alan faturaların, davacının mal aldığı firmalar tarafından, e-Arşiv Uygulaması kapsamında elektronik belge olarak düzenlendiği ve nüshalarının davacıya kağıt ortamda ve elektronik ortamda iletiildiği hususunda ihtilaf bulunmadığı, davacının ve fatura düzenleyicisi şirketlerin, fatura tarihleri itibarıyla e-Fatura Uygulamasına kayıtlı mükellefler olduğu, dolayısıyla, taraflar arasında düzenlenen faturaların, 397 sıra numaralı Tebliğ hükümleriyle getirilen zorunluluk uyarınca, e-Fatura Uygulaması kapsamında e-Fatura olarak düzenlenip gönderilmesi gerektiği dosya kapsamı bilgi ve belgelerden anlaşılmaktadır. Uyuşmazlık, davacıya e-Fatura Uygulaması kapsamında e-Fatura düzenlenmesi ve gönderilmesi gerekirken, e-Arşiv Uygulaması kapsamında e-Arşiv

T.C.
İSTANBUL
10. VERGİ MAHKEMESİ

ESAS NO : 2021/949

KARAR NO : 2021/2546

fatura düzenlenerek gönderilmesinin 213 sayılı Kanunun 353/1 maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası gerektirip gerektirmediği hususuna ilişkin bulunmaktadır.

213 sayılı Kanun'un yukarıda alıntısına yer verilen 353/1 maddesinde, elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, maddede sayılan belgelerin, verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde ceza kesileceği belirtildikten sonra, elektronik belge olarak düzenlenmesi gereken belgelerle ilgili olarak, belgelerin verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi dışında, yalnızca **belgelerin kâğıt olarak düzenlenmesi** fiilinin madde kapsamında yaptırma bağlandığı, somut uyuşmazlıkta, davacının yüklenim listesinde yer alan faturaların, e-Arşiv Uygulaması kapsamında elektronik belge olarak düzenlendiğinin (elektronik belge verilmeme ve alınmama eyleminin mevcut olmadığı) ve belgenin kâğıt olarak düzenlenmediğinin açık olduğu, bunun dışında, maddede, elektronik faturanın e-Fatura Uygulaması yerine e-Arşiv Uygulaması kapsamında düzenlenmesini, ya da, davacıya kâğıt ortamda veya Tebliğde öngörülmemen bir elektronik ortam vasıtasıyla gönderilmesini yaptırma bağlayan başkaca düzenlemeye yer verilmediği, maddenin devamında, hiç düzenlenmemiş sayılarak cezalandırma kapsamına alınan belgelerle ilgili göndermenin ise yalnızca, öngörülen zorunlu bilgileri taşımayan ve süresinde düzenlenmeyen belgelerle ilgili olarak **Kanunun 227 nci ve 231 inci maddelerine** yapıldığı, somut uyuşmazlıkta, davalı idarece, söz konusu faturaların, öngörülen zorunlu bilgileri taşımadığı veya süresinde düzenlenmediği, bu nedenle hiç düzenlenmemiş sayılması gerektiği yönünde bir iddianın da ileri sürülmediği, 213 sayılı Kanunun, e-fatura kullanılma zorunluluğuna ilişkin olarak uygulamaya yön veren genel tebliğlerin yasal dayanağını teşkil eden yasal düzenlemelerinde, Maliye Bakanlığının söz konusu zorunluluğa ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmasına karşılık, zorunluluğa aykırı davranılması halinde, elektronik ortamda düzenlenmeyen faturanın hiç düzenlenmemiş varsayılması yönünde düzenleyici işlem tesisine cevaz veren bir hüküm bulunmadığı, dolayısıyla, 397 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğde, bu Tebliğde belirlenen usul ve esaslar ile söz konusu format ve standartlara uygun olarak düzenlenmeyen, düzenlense dahi e-Fatura Uygulaması aracılığı ile gönderilmeyen veya alınmayan herhangi bir elektronik belgenin, Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenlenmiş fatura hükmünde olmadığı yönündeki hükmünün, hükme aykırı davranan mükellefler adına 213 sayılı Kanunun 353/1 maddesi uyarınca ceza kesilmesine dayanak teşkil edemeyeceği sonucuna varılmaktadır.

Tüm bu hususlar, kıyas veya varsayım dayalı olarak ceza kesilmesine engel teşkil eden vergi ve cezaların kanuniliğine ilişkin anayasal ilke ışığında değerlendirildiğinde, dava konusu özel usulsüzlük cezasına esas alınan fiilin, Kanun'da düzenlenen tipiklikte gerçekleşmediği, fiilen elektronik belge olarak (e-Arşiv faturası olarak) düzenlenen belge nedeniyle, yasal bir dayanağı olmayan şekilde, Kanun'un 353. maddesi uyarınca davacı adına kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Nitekim, benzer bir uyuşmazlıkta İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi'nin 27.04.2021 tarih ve E: 2021/1037, K: 2021/1227 sayılı kararı da bu yöndedir.

Açıklanan nedenlerle; davanın kabulüne, dava konusu özel usulsüzlük cezalarının iptaline, aşağıda dökümü yapılan 177,30 TL yargılama giderinin davalı idareden alınarak davacıya verilmesine, artan posta giderinin hükmün kesinleşmesinden sonra davacıya iadesine, kararın tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde İstanbul Bölge İdare Mahkemesi'ne istinaf yolu açık olmak üzere, 26/10/2021 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.