

DANIŞTAY KARARI**Danıştay Dokuzuncu Daire Başkanlığından:****Esas No** : 2017/3886**Karar No** : 2019/7414**KANUN YARARINA TEMYİZ İSTEMİNDE BULUNAN:** Danıştay Başsavcılığı - ANKARA**DAVACI** : Güçsan Makine Doğalgaz Madencilik Gıda San. Ve Tic. Ltd. Şti.
Ankara Asfaltı Üzeri 10.km Akkale-DENİZLİ**DAVALI** : Saraylar Vergi Dairesi Müdürlüğü-DENİZLİ**YARGILAMA SÜRECİ** :

Dava konusu istem: Davacı şirket adına, elektronik ortamda düzenlenmesi gereken faturayı kağıt ortamında düzenlediğinden bahisle 2014 yılı için, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353/1. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemine ilişkindir.

Kanun yararına temyiz edilen kararın özeti: Denizli Vergi Mahkemesi 31/01/2017 tarih ve E:2016/629, K:2017/81 sayılı kararıyla; davacının 12/11/2013 tarihi itibarıyla, dava dışı fatura düzenlenen Pamukkale Özel Sağlık Hizmetleri Madencilik Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi'nin ise 01/01/2014 tarihi itibarıyla elektronik fatura uygulamasına dahil olduğu, davacı tarafından her ne kadar bazı mükelleflere elektronik ortamda fatura düzenleme zorunluluğu getiren 14/12/2012 tarih ve 28497 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 421 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin "Sorumluluk ve Cezai Hükümler" bölümünde yer alan elektronik ortamda fatura düzenleme zorunluluğu bulunan mükelleflerin kağıt ortamında fatura düzenlemeleri halinde kağıt olarak düzenlenen faturanın hiç düzenlenmemiş sayılacağına ilişkin ifadenin 04/04/2015 tarih ve 29316 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 448 sıra numaralı Genel Tebliğ ile kaldırıldığı, bu nedenle fiziki ortamda fatura düzenlenmesi halinde ceza kesilemeyeceği ileri sürülse de, anılan değişikliğin amacının mükelleflerin yükümlü buldukları vergilere ilişkin olarak fiziki ortamda (kağıt olarak) düzenledikleri faturaları defter ve belgelerinde gelir ve gider hesaplarında gösterilebilmesini sağlamak olduğu, değişikliğin mükelleflerin cezai anlamdaki sorumluluklarını ortadan kaldırmadığı, elektronik ortamda fatura düzenlenmesine ilişkin temel düzenleme niteliğinde bulunan 397 sıra numaralı Genel Tebliğ'de elektronik ortamda fatura düzenlemesi gerekirken düzenlemeyen mükellefler hakkında Vergi Usul Kanunu'nun cezai hükümlerinin uygulanacağına ifade edildiği, dava konusu olayda fiziki ortamda (kağıt olarak) fatura düzenleyen davacı şirket ile dava dışı adına fatura düzenlenen şirketin elektronik fatura uygulamasına dahil olduğu dikkate alındığında, idarece kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir.

DANIŞTAY BAŞSAVCISI HALİL YILMAZ'IN DÜŞÜNCESİ : Elektronik ortamda düzenlenmesi gereken faturayı fiziki ortamda (kağıt olarak) düzenlediği ileri sürülerek davacı şirket adına 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353/1 inci maddesi uyarınca 2014 yılı için kesilen özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden Denizli Vergi Mahkemesi tek hakimince verilen 31/01/2017 tarih ve E:2016/629, K:2017/81 sayılı kararının; hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek kanun yararına temyiz edilmesi istemiyle Danıştay Başsavcılığını bilgilendiren dilekçe üzerine konu incelendi;

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51. maddesinde; İdare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenlerin, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabileceği; temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde kararın, kanun yararına bozulacağı; bu bozma kararının, daha önce kesinleşmiş olan merci kararının hukuki sonuçlarını kaldırmayacağı 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 VUK 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, kağıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahip olduğu belirtilmiş, takiben yayımlanan 416, 421, 433, 448 ve 454 sayılı Genel Tebliğlerle de, uygulama kapsamı genişletilerek, e-fatura kullanma zorunluluğu bulunan ve e-fatura kullanmasına izin verilen kişiler belirlenmiş, e-arşiv uygulamasına ilişkin açıklama ve düzenlemeler yapılmış, 14/12/2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 421 sayılı Genel Tebliğ hükümleri ile; elektronik fatura uygulamasından yararlanan mükelleflerin birbirlerine yapmış oldukları mal teslimi veya hizmet ifaları için elektronik fatura düzenleme zorunluluğu getirilerek bu mükelleflerin elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olan diğer mükelleflere kağıt ortamında fatura düzenleyemeyecekleri, düzenlemeleri halinde kağıt ortamında düzenlenen bu faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı kabul edilmiştir. Elektronik fatura ve elektronik deftere ilişkin olarak bu Tebliğ ile getirilen zorunluluklara uymayanlar hakkında, Vergi Usul Kanununun ceza hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiş, 447 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile de, 04/04/2015 tarihinden geçerli olmak üzere 397 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinin "9. Sorumluluk ve Cezai Müeyyideler" başlıklı bölümü yeniden düzenlenmiş ve "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." hükmü yer almıştır. 04/04/2015 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 448 sayılı Genel Tebliğ hükümleri ile de, 421 sayılı Tebliğin, kağıt ortamında düzenlenen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı yönündeki hükmü yürürlükten kaldırılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun ceza hükümlerini belirleyen 331. maddesinde ise; "Vergi Kanunu hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar." hükmü yer almıştır. Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmamasına ilişkin yaptırımları düzenleyen Özel Usulsüzlükler ve Cezaları başlıklı 353/1'inci maddesinde; verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesileceği hükme bağlanmıştır.

Dosyanın incelenmesinden; davacı şirketin 12/11/2013 tarihinden itibaren, e-fatura kayıtlı kullanıcılar kapsamına girdiği, müşterisi olan Pamukkale Özel Sağlık Hizmetleri Madencilik Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi'nin ise; 01/01/2014 tarihinden itibaren elektronik fatura uygulamasına dahil olduğu, davacının adı geçen müşterisine 02/09/2014 ve 15/11/2014 tarihlerinde yaptığı "DNS LEVHA" satışına ilişkin faturaları fiziki ortamda (kağıt olarak) düzenlediği, idarece, elektronik ortamda düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş kabul edilmek suretiyle Vergi Usul Kanunu'nun 353/1. maddesi gereğince özel usulsüzlük cezası kesilmesi üzerine dava açıldığı anlaşılmaktadır.

Ticari hayatın icapları içinde, satıcı ile müşteri arasındaki alım-satım ilişkisinin ispat aracı olan fatura, bir taraftan, satıcının vergiye tabi olacak gelirinin, diğer taraftan, alıcının giderinin kayıt altına alınmasının asli unsuru olmuştur. Gelişen iktisadi ve teknoloji yapıyla birlikte ticari hayata dahil edilen e-fatura, Vergi Usul Kanunu'nun 229 ilâ 232. maddelerinde düzenlenmiş olan faturaya alternatif yeni bir belge olarak getirilmemiş, Yasada kağıt fatura ile e-fatura ayırımına gidilmemiş, 397 sayılı Tebliğ'de, kağıt fatura ile aynı hukuki sonuçları doğuracağı ve kağıt fatura için yer alan hükümlerin e-fatura için de geçerli olacağı kabul edilmiştir. 421 No'lu Tebliğ ile getirilen "e-fatura düzenlenmesi gerektiği halde kağıt fatura düzenlenmesi halinde, bu kağıt faturanın hiç düzenlenmemiş sayılacağı" yönündeki düzenleme ise, 04/04/2015 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Dava konusu cezaya dayanak alınan 353/1. maddesinde ise; faturanın verilmemesi, alınmaması veya gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanlara uygulanacak ceza belirlenmiştir. Başka bir ifadeyle, vergi doğuran ekonomik olayın kayıt dışı bırakıldığıнын tespiti halinde bu ceza söz konusu olabilecektir. Dolayısıyla, hem satıcının, hem alıcının Kanunda açıkça düzenlenmiş cezayı gerektiren bir fiili gerçekleştirmesi halinde, bu madde kapsamında ceza kesilebilecektir.

Olayda ise, Vergi Usul Kanunu gereği düzenlenmesi gereken belge (fatura) düzenlenmiş, sadece elektronik ortamda iletilmemiştir. Kâğıt olsa dahi düzenlenmiş bir fatura mevcut olup işlem kayıt altına alındığından cezaya dayanak alınan fiilin, Kanun'da düzenlenen tipiklikte gerçekleşmediği açıktır. Vergi ve cezaların kanuniliğine ilişkin anayasal ilkeler bazında kıyas veya varsayım dayalı olarak ceza kesilmesi mümkün olmadığından fiilen mevcut olan faturaların, hiç düzenlenmediği varsayılarak, Kanun'un 353/1'inci maddesi uyarınca kesilen dava konusu özel usulsüzlük cezalarında yasaya uyarlık bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, Denizli Vergi Mahkemesi tek hakimince verilen 31/01/2017 tarih ve E:2016/629, K:2017/81 sayılı kararın, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51. maddesi uyarınca yürürlükteki hukuka aykırı sonucu ifade ettiğinden, kanun yararına temyiz edilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

DANIŞTAY TETKİK HAKİMİ DAMLA TAŞKIRAN'IN DÜŞÜNCESİ : Uyuşmazlıkta, fiziki ortamda (kağıt olarak) düzenlenmiş faturanın mevcut olması, e-faturanın yeni bir belge türü olmayıp fiziki ortamda düzenlenen fatura ile aynı hukuki niteliğe sahip olması ve 421 Sıra No'lu Tebliğ ile getirilen "e-fatura düzenlenmesi gerektiği halde kağıt fatura düzenlenmesi halinde, bu kağıt faturanın hiç düzenlenmemiş sayılacağı" yönündeki düzenlemenin ise, 04/04/2015 tarihinde yayımlanan 448 Sıra No'lu Tebliğ ile kaldırılması karşısında, belgesiz bir ticari muamelenin

varlığından söz edilemeyeceğinden, dava konusu özel usulsüzlük cezasında yürürlükteki hukuka uyarılık bulunmamaktadır. Bu nedenle, Danıştay Başsavcılığı'nın kanun yararına temyiz isteminin kabul edilerek, Vergi Mahkemesi kararının 2577 sayılı Kanun'un 51. maddesi uyarınca, hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak üzere kanun yararına bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Dokuzuncu Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

İNCELEME VE GEREKÇE:

MADDİ OLAY:

12/11/2013 tarihi itibarıyla e-fatura düzenlemesi gereken mükellefler kapsamına giren davacı, müşterisi Pamukkale Özel Sağlık Hizmetleri Madencilik Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi'ne 02/09/2014 ve 15/11/2014 tarihlerinde yaptığı "DNS LEVHA" satışına ilişkin faturaları fiziki ortamda (kağıt olarak) düzenlemiştir. Davalı idarece, elektronik ortamda düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş kabul edilmek suretiyle Vergi Usul Kanun'un 353/1. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

İLGİLİ MEVZUAT :

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "Vergi ödevi" başlıklı 73. maddesinde; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı hükmüne bağlanmıştır.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51. maddesinde; "İdare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir. Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulur. Bu bozma kararı daha önce kesinleşmiş olan merci kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz. Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmî Gazete'de yayımlanır." düzenlemesi yer almaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 1. fıkrasının olay tarihinde yürürlükte bulunan halinde; verilmesi ve alınması gereken fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların herbirine, her bir belge için maddede belirtilen tutardan aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesileceği kurala bağlanmıştır.

Olay tarihinde yürürlükte bulunan, 421 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin "Kapsama giren mükellefler" başlıklı 3.1. maddesinde, elektronik fatura uygulamasından yararlanan kayıtlı kullanıcıların güncel listesinin www.efatura.gov.tr internet adresinde yayımlanacağı ve elektronik fatura uygulamasından yararlanan mükelleflerin fatura düzenlenmeden önce muhatabın www.efatura.gov.tr internet adresinde yer alan kayıtlı kullanıcı listesine kayıtlı olup olmadığını kontrol edecekleri, kayıtlı kullanıcı ise elektronik fatura, kayıtlı kullanıcı değilse

kâğıt fatura düzenleyecekleri hususlarına yer verilmiş; "5. Sorumluluk ve Cezai Yaptırımlar" başlıklı kısmının 5.4. bölümünde "Elektronik fatura uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirilen mükellefler elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olan diğer mükelleflere kağıt ortamında fatura düzenleyemezler; düzenlemeleri halinde kağıt ortamında düzenlenen bu faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır." hükmü 04/04/2015 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 448 sayılı Genel Tebliğ ile yürürlükten kaldırılmıştır.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME :

Yukarıdaki mevzuat hükümlerinin değerlendirilmesinden; kanun yararına temyiz yoluna ancak kesinleşen ve "niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade eden" kararlara karşı başvurma olanağının bulunduğu anlaşılmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 1. fıkrasında; faturanın verilmemesi, alınmaması veya gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanlara uygulanacak ceza belirlenmiştir. Başka bir ifadeyle, vergiyi doğuran olayın kayıt dışı bırakıldığına tespiti halinde bu ceza söz konusu olabilecektir. Dolayısıyla, hem satıcının, hem alıcının kanunda açıkça düzenlenmiş cezayı gerektiren bir fiili gerçekleştirmesi halinde, bu madde kapsamında ceza kesilebilecektir.

Olayda ise, Vergi Usul Kanunu gereği düzenlenmesi gereken belgenin (fatura) fiziki ortamda düzenlendiğine yönelik bir ihtilaf bulunmamaktadır. Kâğıt olsa dahi düzenlenmiş bir fatura mevcut olup işlem kayıt altına alındığından, cezaya dayanak alınan fiilin, Kanunda düzenlenen tipiklikte gerçekleşmediği açıktır. Vergi ve cezaların kanuniliğine ilişkin anayasal ilkeler bazında kıyas veya varsayıma dayalı olarak ceza kesilmesi mümkün olmadığından fiilen mevcut olan faturaların, hiç düzenlenmediği varsayılarak, Kanun'un 353/1. maddesi uyarınca kesilen dava konusu özel usulsüzlük cezasında hukuka uyulmuş bulunmamaktadır.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

1. Danıştay Başsavcılığı'nın kanun yararına temyiz isteminin kabulüne,
2. Denizli Vergi Mahkemesinin 31/01/2017 tarih ve E:2016/629, K:2017/81 sayılı kararının, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51. maddesi uyarınca, hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak üzere **KANUN YARARINA BOZULMASINA,**
3. Kararın birer örneğinin taraflara ve Danıştay Başsavcılığı'na gönderilmesi ile kararın Resmi Gazete'de yayımlanmasına, 24/12/2019 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.