

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
SAKARYA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 41931384-105[Mük.257-2014-11]-73 24/11/2015

Konu : Elektronik ortamda düzenlenmesi gerekirken kağıt ortamda düzenlenen faturanın KDV ve gider olarak indirim konusu yapılıp yapılmayacağı

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ile, şirketinizin elektronik fatura düzenleme gerekliliği taşıyan imalatçı ve ihracatçı firma olduğunu, mal veya hizmet temin ettiğiniz ve elektronik fatura sisteminde bulunan firmalardan alımlarınızın bulunduğunu, ihracat KDV İadelerine ilişkin çalışmalarınız sırasında, şirketinize elektronik fatura düzenlemesi gerektiği halde, kağıt ortamında fatura düzenleyen firmaların olduğunun anlaşıldığını, 421 Seri No.lu Tebliği elektronik fatura düzenlemesi gerektiği halde düzenlemeyen firmalara ilişkin düzenlemeyi esas aldığından, şirketinize elektronik fatura düzenlemesi gerektiği halde kağıt ortamında fatura düzenlediği sonradan anlaşılan firmalardan alınan kağıt ortamında düzenlenen faturaların geçerli olup olmayacağı, söz konusu faturalarda yer alan KDV'nin indirim konusu yapılıp yapılmayacağı, indirim hesaplarından çıkartılması gerekip gerekmediği hususlarında Başkanlığımız görüşü istenilmiştir.

Bilindiği üzere; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri "safı kurum kazancı" üzerinden hesaplanacağı, safı kurum kazancının tespitinde ise Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı ve zirai faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetlerinden doğan kazançlarının tespitinde 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 59 uncu maddesinin son fıkra hükmünün uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinde ise bilanço esasına göre ticarî kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu; bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı; ticarî kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddelerine ilişkin hükümlerine uyulacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümler uyarınca, safı kurum kazancının tespit edilmesinde Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi yanında Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir.

Bilindiği üzere; ticarî kazancın tespitinde tahakkuk esası geçerli olup, bir giderin safı kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmiş olması, kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında bir illiyet bağının bulunması, kazancın

elde edilmesine yönelik olması, bu giderlerin tevsik edici belgelere dayanması ve yasal kayıtlarda izlenmesi, karşılığında gayri maddi bir kıymet iktisap edilmemiş olması ve maliyete dahil edilecek giderlerden olmaması gerekir.

Ayrıca, Vergi Usul Kanununun " Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" başlıklı 3 üncü maddesinin (B) bendinde vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olduğu ve vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği hüküm altına alınmıştır.

Bununla birlikte 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun " Vergi İndirimi" başlıklı 29. maddesinde;

"1. Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler:

a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,

b) İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi,

c)Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,

2. Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28 inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve

hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortisman tabii iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

3. İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir." şeklinde hükümlere yer verilmiştir.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 242 nci maddesinin 2 numaralı fıkrası ile Bakanlığımıza verilen yetkiye istinaden yayımlanan 397 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile anonim ve limited şirketlerin elektronik fatura oluşturmalarına, alıcısına iletmelerine, muhafaza ve istenildiğinde ibraz etmelerine izin verilmiş olup, anılan Tebliğin 4 üncü bölümünün 416 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değiştirilmesi neticesinde ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 232 nci maddesi kapsamında fatura düzenlemek zorunda olan mükelleflere (gerçek ve tüzel kişilere) belirli usul ve esaslar çerçevesinde elektronik fatura uygulamasından yararlanma hakkı tanınmış olup, ayrıca 421 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bazı mükellef gruplarına elektronik defter tutma ve elektronik fatura uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirilmiştir.

Söz konusu Tebliğin, "3. Elektronik Defter ve Elektronik Fatura Zorunluluğu" başlıklı kısmının "3.1. Kapsama Giren Mükellefler" alt başlıklı bölümünde;

" 3.1.1. Yukarıda yer verilen yetkilere istinaden Bakanlığımızca aşağıda sayılan mükellef gruplarına elektronik defter tutma ve elektronik fatura uygulamasına dâhil olma zorunluluğu getirilmiştir.

a) 4/12/2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olanlar ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31/12/2011 tarihi itibarıyla asgari 25 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar.

b) 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenler ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31/12/2011 tarihi itibarıyla asgari 10 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar.

3.1.3. Bu Tebliğ veya 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği kapsamında elektronik fatura uygulamasından yararlanan mükelleflerin birbirlerine yapmış oldukları mal teslimi veya hizmet ifaları için elektronik fatura düzenlemeleri zorunludur.

3.1.4. Elektronik Fatura Uygulamasından yararlanan kayıtlı kullanıcıların güncel listesi www.efatura.gov.tr internet adresinden yayımlanacaktır.

3.1.5. Elektronik Fatura Uygulamasından yararlanan mükellefler fatura düzenlemeden önce muhatabın www.efatura.gov.tr internet adresinde yer alan kayıtlı kullanıcı listesine kayıtlı olup olmadığını kontrol edecekler, kayıtlı kullanıcı ise elektronik fatura, kayıtlı kullanıcı değilse kâğıt fatura düzenleyeceklerdir.

3.1.6. Bu Tebliğ kapsamındaki mükelleflerden mal veya hizmet alan ve belirlenen hadlerin altında kalan mükelleflerin de istemeleri halinde elektronik defter ve elektronik fatura uygulamalarından yararlanabilecekleri tabiidir." açıklamalara yer verilmiştir.

Aynı Tebliğin; "Sorumluluk ve Cezai Yaptırımlar" başlıklı 5'inci bölümünün 5.4 bendinde "Elektronik fatura uygulamasına dâhil olma zorunluluğu getirilen mükellefler elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olan diğer mükelleflere kâğıt ortamında fatura düzenleyemezler; düzenlemeleri halinde kâğıt ortamında düzenlenen bu faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır." hükümlerine yer almaktayken, bu kısım 448 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 4/4/2015 tarihinden itibaren kaldırılmış ve 447 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 4/4/2015 tarihinden geçerli olmak üzere 397 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu 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." hükmüne yer verilmiştir.

Bununla birlikte ; 213 Sayılı VUK Kanununun mükerrer 242 nci maddesi uyarınca elektronik bir belge niteliğinde olan elektronik faturanın taraflarca düzenlenmesi ve alınması mecburiyeti bulunmakta olup, Vergi Usul Kanununda ve diğer vergi kanunlarında faturaya ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik fatura için de geçerlidir.

Anılan Kanunun, 231 inci maddesinde, faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami 7 gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı, 353 üncü maddesinin birinci bendinde ise fatura düzenlememe ve almama fiillerine kesilecek özel usulsüzlük cezası hükmüne bağlanmıştır.

Buna göre; elektronik fatura düzenlenmesi gerektiği halde kâğıt ortamında fatura düzenlenmiş olması, Vergi Usul Kanununda öngörülen ceza hükümlerinin uygulanmasını gerektirmekle birlikte, fatura içeriği mal teslimi veya hizmet ifasının yapılmadığı anlamına gelmeyeceğinden mal teslimi veya hizmetin ifa edilmiş olması ile Katma Değer Vergisi açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Ayrıca fatura içeriği mal teslimi veya hizmet ifasının kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile illiyet bağının bulunması, kazancın elde edilmesine yönelik bulunan ve karşılığında gayri maddi bir kıymet iktisap edilmemiş ve maliyete dahil edilecek mahiyette olmaması durumunda da faturaya konu tutarın kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi ve faturada gösterilen KDV nin 3065 sayılı KDV Kanununu 29. maddesinde belirtilen şartları taşıması şartıyla sözkonusu KDV nin indirim olarak dikkate alınması 213 sayılı VUK un 3. maddesi gereğidir.

Bu nedenle; vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olduğundan; gerçek bir işleme (mal teslimi veya hizmet ifası) dayanan harcamaların elektronik ortamda düzenlenen fatura yerine kağıt ortamında düzenlenen fatura ile tevsik edilmesinin, Vergi Usul Kanununda öngörülen cezai hükümlerin uygulanması haricinde safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmasına ve faturada gösterilen ve KDV Kanununun 29. maddesinde belirtilen şartları taşıyan KDV nin indirimine engel olmadığı tabiidir.

Diğer taraftan, kağıt ortamında bir fatura düzenlense bile, zorunluluk kapsamındaki mükelleflerin düzenlemesi gereken asıl belge olan e-faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren 7 gün içinde düzenlenmemiş olması durumunda, düzenlenmeyen efatura için bu belgeyi düzenlemek ve almak zorunda olanlara Kanunun 353 üncü maddesinin birinci bendine göre özel usulsüzlük cezasının kesilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.