

Duyuru Tarihi : 29.01.2007
Duyuru No : DUYURU/2007-022
Yayımlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ / ŞUBAT 2007 / SAYI : 170 Sayfa : 40 - 45

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir
mehmet.mac@bdodenet.com.tr

FATURANIN İMZALANMASI İLE İLGİLİ USUL VE CEZA

1. GENEL AÇIKLAMA :

Bilindiği üzere fatura Vergi Usul Kanunu'nun 229'uncu maddesinde;

“ Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.”

şeklinde tanımlanmış olan önemli bir ticari belgedir.

Tutarı 2007 yılı için 560 YTL yi geçen teslim ve hizmetlerin fatura ile belgelenmesi mecburidir. Bunun altındaki satışların perakende satış vesikaları ile belgelenmesi mümkün olmakla beraber, alıcının talebi halinde 560 YTL nin altındaki satışlar için de fatura kesilmesi gereklidir. (VUK Md.232)

Faturada bulunması gereken bilgiler VUK'nun 230'uncu maddesinde düzenlenmiş ve aynı Kanun'un 231'inci maddesinde fatura nizamı hakkında hükümlere yer verilmiştir.

231'inci maddenin 4 no.lu bendinde;

“ Faturaların baş tarafında iş sahibinin veya namına imzaya mezun olanların imzası bulunur.”

cümlesi yer almaktadır.

Görüldüğü gibi, faturada imza bulunması Vergi Usul Kanunu'nun gereklerinden biri olup, imzanın varlığı ve yetkili kişiye ait olup olmadığı faturanın hukuki değerini de etkileyebilen önemli bir unsurdur.

Faturayı kimin imzalaması gerektiği, çok fazla sayıda fatura düzenleyen firmaların fatura imzası işlemini matbaada baskı, imza kaşesi, bilgisayar ile yazdırma gibi usullerle yapıp yapamayacağı, faturada imza eksikliği, yanlış kişinin imza koyması ve imzanın konuluş usulü ile ilgili cezalar hakkındaki özet açıklamalarımız aşağıdaki bölümlerde sunulmuştur:

2. FATURAYI KİMİN İMZALAMASI GEREKTİĞİ :

Vergi Usul Kanunu açısından faturayı imzalayacak kişi, yukarıda belirtildiği gibi, şahsi işletmelerde iş sahibi, adi ortaklıklarda ortaklardan herhangi biri, tüzel kişi işletmelerde, fatura imzalamaya yetkili kılınmış kişi veya kişilerdir.

Tüzel kişilerce düzenlenen faturaları, imza sirküleri veya vekaletname ile imza yetkisi verilmiş kişiler imzalayabilirler. O tüzel kişiyi hukuki açıdan bağlayacak ve fatura imzasını da kapsayacak şekilde yetkilendirilmiş kişilerin imzaları da fatura açısından geçerlidir. Mesela bir şirketin imza sirkülerinde fatura imzalama konusunda yetkili kılınmış kişi yerine, o şirket adına her açıdan bağlayıcı imza koymaya yetkili başka bir kişi faturayı imzalayabilir.

Özellikle kesilen fatura sayısının çok fazla olduğu durumlarda, her bir faturaya, fatura imza yetkililerinin el ile orijinal imza atması zahmetli bir iş olduğundan, fatura imzası konusunda pratik yöntem arayışı baş göstermektedir.

Bu konuda Maliye İdaresi'ne muhtelif başvurular yapılmıştır.

Bu başvurulardan birine verilmiş olan cevap aşağıdaki bölümde sunulmuştur :

3. FATURAYA EL İLE ATILAN ORJİNAL İMZA YERİNE MATBAADA BASKI, İMZA KAŞESİ, İMZAYI BİLGİSAYARDA YAZDIRMA GİBİ YÖNTEMLERLE İMZA KONULUP KONULAMAYACAĞI :

Maliye İdaresi fatura adedinin çok fazla olması durumunda, faturaların anlaşmalı matbaada peşinen imzalı halde basılması yönteminin geçerli olduğuna dair muktezalar vermekte olup, uygulamada telefon hizmetleri gibi çok sayıda fatura kesilmesini gerektiren yaygın hizmetlere ilişkin faturalardaki imzanın matbaa baskılı olduğu görülmektedir.

Aşağıdaki muktezada bu husus tekrarlanmış fakat imzanın, faturanın düzenlenmesi esnasında bilgisayar aracılığıyla yazdırılmasına izin verilmemiştir.

Muktezanın metni şöyledir :

“T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İstanbul Vergi dairesi Başkanlığı
Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü
Usul Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.19.02/VU -231-4-2237

Konu: Faturaların elektronik imza kullanılmak suretiyle düzenlenip düzenlenmeyeceği hk.

.....
TÜRK ANONİM ŞİRKETİ
.....
..... – İST.

İlgi : 15/05/2006 tarihli dilekçeniz.

İlgili dilekçenizden; satış faturalarınızın adedinin çok fazla olması nedeniyle, elektronik imza kullanmak suretiyle düzenlenip düzenlenemeyeceği hususunda tereddüt olduğundan konu hakkındaki görüşümüzü sorduğunuz anlaşılmaktadır.

Benzer bir konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığından alınan 06/09/2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.29/2923-231-505-69244 sayılı yazıda;

“Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 230 ve 231 inci maddelerinde faturanın şekil ve nizamına ilişkin esaslar düzenlenmiş olup, 231 inci maddenin 4 numaralı bendinde de faturanın baş tarafında iş sahibinin veya namına imzaya mezun olanların imzasının bulunacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu hükme göre, vergi uygulamaları bakımından faturada imzanın bulunması zorunludur. Ancak, iş yoğunluğu ve gün içerisinde düzenlenen fatura sayısının çok olması dikkate alınarak imzaya yetkili olanların imzalarının notere onaylatılmak suretiyle fatura üzerine anlaşmalı matbaada bastırılarak kullanılabilmesi imkanı mükelleflere tanınmıştır.

Ancak, fatura üzerinde bulunması zorunlu olan **imzanın bilgisayar aracılığı ile yazılarak (elektronik imza) kullanılması şu aşamada mümkün bulunmamaktadır.**” denilmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.”

İmzanın fatura basımı esnasında boş fatura formları üzerine matbaada konulmasının kabul edilmesine rağmen, faturayı imzasız olarak bastırıp imzanın faturanın düzenlenmesi esnasında bilgisayarda yazdırmak suretiyle konulmasının niçin yasaklandığını ve muktezadaki “.... şu aşamada....” ibaresi ile ne kastedildiğini anlamamız mümkün olmamıştır.

Mukteza isteyen firmanın imza basım işlemini matbaada değil, fatura düzenlenirken bilgisayar aracılığı ile yapmak istemesinin nedeni, imza yetkililerinin değiştiği durumlarda bu değişime ayak uydurabilmektir. İmza matbaada peşinen bastırıldığında, boş fatura formlarında imzası bulunan kişi vefat ederse veya şirketten ayrılırsa, imza yetkisi sona

ermiş bir şahsın imzalarını taşıyan boş fatura formlarının ziyan olması veya bu faturalar kullanıldığında, fatura düzenleme tarihi itibarıyla yetkisiz imza taşıması söz konusu olmaktadır.

Faturanın düzenlenmesi esnasında bilgisayar ile imzanın yazdırılması veya imza kaşesi kullanılması yöntemine de izin verilmesinin isabetli olacağı görüşündeyiz.

4. FATURADAKİ İMZANIN MEVZUATA UYGUN OLMAMASININ YARATACAĞI VERGİSEL SONUÇLAR (Usulsüzlük Cezası) :

Faturada imza bulunmaması, bulunan imzanın Kanunla belirlenen kişiye yani iş sahibine veya iş sahibi adına fatura imzasına yetkili olan kişiye ait olmaması yahut imzanın Maliye İdaresi'nce kabul edilmeyen bir usulle konulması hallerinde Vergi Usul Kanunu açısından hangi cezanın uygulanacağı konusunda net bir belirleme yoktur.

Faturanın imzasız olması veya faturadaki imzanın iş sahibine veya fatura imzasına yetkili kılınmış kişiye ait olmaması, bu faturanın hiç düzenlenmemiş sayılmasına sebep olmaz ve dolayısıyla fatura düzenlememe (özel usulsüzlük) cezası (VUK Md.353) uygulanamaz. Çünkü fatura düzenlenmiş olmakla beraber imza ile ilgili noksanlık taşıması halinde o faturanın hiç düzenlenmemiş sayılacağına dair bir hüküm yoktur.

Bizim anlayışımıza göre, faturada imza bulunmayışı veya imzanın yasa ile belirlenmiş kişiye ait olmaması, bir usulsüzlük fiili olup, bu usulsüzlüğün cezası VUK'nun 352/II - 7'nci maddesindeki ;

“Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması”

şeklinde tanımlanmış usulsüzlük fiiline uyan ikinci derece usulsüzlük cezasından ibarettir.

2007 yılı için belirlenmiş olan ikinci derece usulsüzlük cezası, usulsüzlük fiilini işleyen mükellefe göre değişmekte olup, aşağıda hangi mükellef için ne miktarda ikinci derece usulsüzlük cezası uygulanacağı belirtilmiştir :

İkinci derece usulsüzlük cezası (2006 yılı için) :	YTL
1- Sermaye şirketleri.....	43
2- Sermaye şirketi dışında kalan birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabı.....	24
3- İkinci sınıf tüccarlar.....	12,07
4- Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	6,4
5- Kazancı basit usulde tespit edilenler	3
6- Gelir verisinden muaf esnaf.....	1,7

Yukarıdaki ceza, imza usulsüzlüğü bulunan her bir fatura için ayrı ayrı mı kesilecektir ?

VUK nun 337 maddesinde, 352 nci maddedeki usulsüzlüklerden aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla defa işlenirse, birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte birinin kesileceği hükmü yer almaktadır.

Danıştay 3. Dairesi bir kararında, 151 adet fatura ve 756 adet müstahsil makbuzunda adres yazılmamış olmasının, her bir belge için aynı neviden ayrı usulsüzlük yapıldığını göstereceğinden, 337. maddenin uygulanması gerektiği hükme bağlanmıştır. (Sayın

Turgut CANDAN'ın Vergi Suçları ve Cezaları isimli kitabının 41'inci sahifesinde belirtilen 26.11.1987 tarih ve E.1986/3115; K.1987/2691 sayılı karar)

Bu karara katılmıyoruz. Çünkü bize göre burada faturalara adres yazmama şeklinde tek bir usulsüzlük vardır.

Bu karardaki usulsüzlüğün bir sermaye şirketi tarafından 2007 yılında işlendiğini varsayarsak ve usulsüz belge adedi (151+756 =) 907 olduğuna göre;

İlk belge için	43 YTL
Sonraki 906 belge için (906 x 43:4 =)	9.739,5 YTL
	<hr/> 9.782,5 YTL

usulsüzlük cezası ortaya çıkacaktır.

Belge sayısının 100.907 adet olduğunu varsayarsak ceza tutarı 1.084.793,25 YTL olacaktır.

Böylesine ağır bir cezalandırmayı makul saymak ve uygulanmasına seyirci kalmak mümkün değildir.

Bu örneklerdeki ceza mantıksız şekilde ağır olması yanında daha ağır usulsüzlüklerin cezası olan özel usulsüzlük cezasından kat kat fazla olabildiği için bu cezalar arasında nisbetsizlik söz konusu olduğu, böylesine ağır ve nisbetsiz bir cezanın, yorum hatasından kaynaklandığı açıktır.

Örneğimizdeki 100.907 adet belge özel usulsüzlük cezası gerektirecek şekilde çok daha ağır bir usulsüzlüğe konu olsaydı ortaya çıkacak özel usulsüzlük cezası, belge türü ve tesbit başına konmuş olan 2006 yılı için geçerli ceza tavanı nedeniyle ;

Faturalar için	6.400 YTL
Müstahsil makbuzları için	6.400 YTL

ile sınırlı olacaktır.

Buna mukabil aynı sayıdaki belge için daha hafif bir usulsüzlük fiili işlendiğinde 1.084.793,25 YTL. gibi anormal bir ceza çıkması, kabul edilemez bir durumdur.

Nitekim ;

Danıştay 3. Dairesi

26.11.1987 tarih ve E:1986/3096, K:1987/2689 sayılı kararında ;

“Yapılan tespitte her belge için söz konusu olan usulsüzlüğün ayrı ayrı suç kabul edilerek dörtte biri oranında cezalandırılmasının mümkün bulunmadığı; her tespit itibarıyla bir usulsüzlük eylemi var kabul edilmesi gerektiği; aksi takdirde, daha ağır olan fatura düzenlememe eylemine uygulanan özel usulsüzlük cezasının azami miktarlardan daha fazla ceza kesilmesi gerekeceği; bu durumun ise, Kanun koyucunun amacına aykırı olduğu”

şeklinde açıklamada bulunmak suretiyle usulsüzlük cezasının belge başına değil tesbit başına bir defa uygulanması gerektiğini hükme bağlayarak mantıksız bir cezayı önlemiştir. (Sayın Turgut CANDAN'ın yukarıdaki kitabı Sh.42)

Burada bir yasal düzenleme hatası veya eksikliği bulunduğu çok açıktır.

Bu hata veya eksikliğin giderilmesi için, 352 nci maddedeki tüm usulsüzlük fiillerinde cezanın tesbit başına bir kere kesileceğini öngören ve yıllık ceza tavanı getiren hükümler konulmalıdır. (352 nci maddenin sadece 1/6 nolu bendinde, kayıt nizamı açısından birden fazla usulsüzlüğün yıl bazında ve tespit başına tek usulsüzlük fiili sayılacağı hükmü vardır. Bu hüküm maddenin tümüne teşmil edilmelidir.)

Nitekim geçmişte böyle fahiş cezalara sebebiyet veren özel usulsüzlük cezası, tesbit başına ve yıl bazında tavanlarla sınırlandırılmış, benzer sınırlamalara 352'nci maddedeki usulsüzlükler açısından da ihtiyaç bulunduğu halde, bu düzenleme ihmale uğramıştır.

Yukarıda izah ettiğimiz ceza, faturada hiç imza olmaması veya imzanın yasa da belirtilen kişilere ait olmaması halinde uygulanabilir.

Bizim anlayışımıza göre faturada “iş sahibinin veya namına imzaya mezun olanların imzası” varsa, bu imzanın Maliye İdaresinin kabul etmediği bir yöntemle konulmamış olduğu gerekçesiyle usulsüzlük cezası kesilemez.

Her ne kadar Maliye İdaresi, belgelerin şekli ve muhtevası konusunda kural koymaya yetkili ise de imzanın faturaya konuluş usulü hakkında tebliğ ile öngörülmüş bir kural yoktur.

İdarenin mukteza bazında belirttiği görüşler, kural koyma olarak nitelenemez ve cezalandırmaya dayanak teşkil edemez.

Bazı mükellefler, yasal olarak perakende satış vesikası ile belgeleyebilecekleri yani VUK nun 232 nci maddesine göre faturaya bağlanmak zorunda olmadıkları küçük meblağlı satışları için kendi rızaları ile veya sistemleri gereği fatura düzenlemektedirler.

Bu şekilde düzenlenen faturalarda bulunması gereken bilgiler, perakende satış vesikalarında olması gereken bilgilerden ibarettir. Dolayısıyla perakende satış vesikası ile belgelenebilir konumdaki faturalarda imza bulunmamasının, yetkisiz kişilerce imzalanmış oluşunun veya imzanın konuluş usulü bakımından geçersiz sayılmasının usulsüzlük cezası gerektirmeyeceği görüşündeyiz.

5. BANKALAR, SİGORTA ŞİRKETLERİ VE ACENTALARI İLE ARACI KURULUŞLAR AÇISINDAN DURUM :

Eskiden sözü edilen kuruluşlar, fatura nizamına uyum göstermemekte ve usulsüzlük cezası riski altında faaliyetlerini sürdürmekteydiler.

243 no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde bu kuruluşlara ilişkin özel düzenlemeler yapılmıştır.

Buna göre bankalar, Tebliğde aranan özellikleri taşıyan dekont düzenlemek suretiyle fatura gereğini yerine getirmiş sayılacaklardır. Bu dekontlarda imza aranmadığı için bankalar açısından dekont imzası sorunu yoktur.

Sigorta şirketleri ve bunların acentaları da gelirlerini poliçe ve zeyilname ile belgeleyebilmekte olup ayrıca fatura kesmelerine gerek yoktur. Söz konusu poliçe ve zeyilnamelerde de vergisel açıdan imza aranmamaktadır.

Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında menkul kıymet alım satımlarına aracılık eden aracı kuruluşlar, aracılık işlemlerini işlem sonuç formları ile belgelemekte olup bu formlar

fatura yerine kabul edilmektedir. İşlem sonuç formlarında **aracı kurum yetkilisinin isminin ve imzasının bulunması** mecburi kılınmıştır. Bu nedenle yukarıda bahsettiğimiz fatura imzasına ilişkin hususlar ve cezalar hakkındaki görüşlerimiz, işlem sonuç formları açısından da geçerlidir.

6. SONUÇ :

Faturaya imza konulması işlemi, uygulamada genellikle önemsenmeyen bir husustur.

Yukarıdaki bölümlerde, faturada kimin imzasının bulunması gerektiği, imzanın konulmasına ilişkin usuller, faturada hiç imza olmaması, imzanın yetkisiz kişilerce konulmuş olması hususları irdelenmiş ve fatura imzası ile ilgili olarak ortaya çıkabilecek usulsüzlük cezasına ilişkin görüşlerimiz belirtilmiştir.

Fatura imzası ile ilgili usulsüzlük cezası bizim anlayışımıza göre önemsiz düzeydedir ve böyle olması da gereklidir. Ancak bu konuda hatalı yorum ve uygulama sonucu fahiş cezalarla da karşılaşılabilceği için her firmanın yukarıdaki açıklamalarımız ışığında fatura imzası konusundaki durumunu gözden geçirmesinde yarar vardır.

Vergi Usul Kanunumuzun 352 nci maddesindeki usulsüzlük cezalarının tümünde, tesbit başına bir kere ceza kesileceği, bir takvim yılında kesilecek usulsüzlük cezasının makul bir tavanı aşmayacağı yönünde yasa değişikliği yapılmasına ihtiyaç bulunduğunu, yetkilerin dikkatlerine sunuyoruz.