



BOĞAZIÇI BAĞIMSIZ DENETİM ve YMM A.Ş.

BOĞAZIÇI BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

	www.bbdas.com.tr		/bbdas.com.tr		/bogazici_bbdas
	info@bbdas.com.tr		/bogazicibbdas		/company/bogazici-bagimsiz

Hamza ERTEKİN
E.Vergi Dairesi Müdür Yrd.
SMMM / Denetim ve İdare Müdürü
Boğaziçi Bağımsız Denetim ve YMM AŞ.
hamzaertekin@bbdas.com.tr

İstanbul, 7 Haziran 2024

GERİYE DÖNÜK DÜZENLENEN ELEKTRONİK FATURALARDA SON DURUM VE YAPILMASI GEREKENLER

1- Geriye Dönük Düzenlenen (7 Günü Aşan) E-Fatura Veya E-Arşiv Faturalarda Son Durum Nedir?

Geriye dönük 7 günü aşacak şekilde elektronik fatura düzenleyen mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından tespit edilerek, bağlı buldukları vergi daireleri aracılığı ile, e-faturaların 7 günü aşacak şekilde geriye dönük düzenlenmesinin izah edilmesi yönünde yazılar tebliğ edilmektedir. Şimdilik 2023 yılına ilişkin yazılar gönderilmekte olup, devamında 2024 yılı için de izahat istenilmesi beklenilmektedir.

2- Mevcut Mevzuata Göre Geriye Dönük E-Fatura Düzenlenebilir mi?

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre; malın teslimi veya hizmetin ifasından itibaren azami 7 gün içinde faturanın düzenlenmesi gerekmekte olup, e-fatura veya e-arşiv fatura için bu genel hüküm dışında başka bir özel düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla 7 günü aşacak şekilde geriye dönük fatura veya e-fatura düzenlenmesinin yasal hiçbir dayanağı bulunmamaktadır. Ancak, elektronik fatura sisteminin buna imkan sağlıyor olması, hiçbir yasal dayanağı olmadığı halde, bu yönde uygulama yapılmasına sebep olmuştur.

Merkez :	Mahmutbey Mah. 2416 Sok. E2 Blok İSTOÇ Aktem Plaza No:4 K:8/58 Bağcılar / İSTANBUL	Tel: 0 212 433 83 00	Fax: 0 212 433 83 03
Antalya İrtibat :	Etiler Mah. 832 Sok. Arat İş Merkezi K:8 No:4/20 Muratpaşa / ANTALYA	Tel: 0 242 248 26 06	Fax: 0 242 248 66 03
Kayseri İrtibat :	Gevher Nesibe Mah. İstasyon Cad. Sütsever Apt. No:55/11 K:6 Kocasinan / KAYSERİ	Tel: 0 352 220 50 30	Fax: 0 352 220 50 40
Bursa İrtibat :	İhsaniye Mah. İzmir Yolu Cad. No:110/A D:8 Nilüfer / BURSA	Tel: 0 224 240 09 07	Fax: 0 224 240 09 07
Bolu İrtibat :	Kıraçayır Mah. İzzet Baysal Cad. Güler 2 İş Hanı No:88 Kat:2/47 BOLU	Tel: 0 374 210 10 28	Fax: 0 374 210 10 29
Fethiye İrtibat :	Akarca Mah. Tarık Maro Cad. No:18/1 Fethiye / MUĞLA	Tel: 0 507 182 76 79	
Ticaret Sicil No :	700923	Mersis No :	0470058081600010
Web :	www.bbdas.com.tr	E-mail :	info@bbdas.com.tr

3- Peki Bu Duruma Nasıl Gelindi, Gelir İdaresi Mükellefleri Tuzağa Mı Düşürdü?

Bu durumda olan mükellefler, e-fatura sisteminin 7 günü aşacak şekilde geriye dönük fatura düzenlenmesine müsaade ettiğinden bu yola başvurulduğunu, faturaların bu şekilde düzenlenmesi sırasında kendilerine sistem tarafından hiçbir uyarı/ikaz yapılmadığını iddia ederek, kendilerinin tuzağa düşürüldüklerini dile getirseler de, bunun doğru olmadığı görüşünde olduğumu belirtmek isterim.

Şöyle ki; Gelir İdaresi Başkanlığı zaman zaman getirdiği yeni uygulamaların mükellefler ve meslek mensupları tarafından benimsenmesi ve yaygınlaşarak uyumun sağlanması amacıyla esnek uygulamalar yapmaktadır. Maalesef ki, getirilen bu esneklikler bazı mükellefler ve yine bazı meslek mensupları tarafından bir boşluk olarak görüldüğünden, o boşluktan faydalanmayı bir hak bir menfaat olarak görebiliyor.

Halbuki, Gelir İdaresi Başkanlığı son zamanlardaki teknolojik gelişmeleri oldukça iyi kullanmakta ve piyasayı izlemektedir. Bir kez daha görüldü ki idaresin bu sessizliği aslında, bilmediğinden veya görmediğinden değil, getirilen yeni düzenlemeye uyumun sağlanmasına zemin hazırlamaktadır.

Sırası gelmişken, geçenlerde Vergi Dairesi Müdürü değerli bir üstadımın ifadesiyle, **“şu an itibariyle mükellefler KDV beyanı vermeden önce, vermesi gereken KDV beyannamesini kayıtlarda görebiliyoruz”** cümlesi, en azından bundan sonraki süreçlerde mükellef ve meslek mensupları tarafından çok ciddiye alınması gereken bir durumdur.

Özellikle maalesef piyasada çok sık karşılaştığımız, mevzuata aykırı olmasına rağmen; ***“biz yaptık oldu”*** veya ***“falancanın ‘si böyle yaptı oldu”*** söylemlerinin aslında, ne kadar ömrü olduğunu ortaya koyması açısından acı bir tecrübe olduğu kanaatindeyim.

Teşbihte hata olmaz; trafikte kırmızı ışıkta geçerseniz, gelebilecek cezayı göze almışsınızdır demektir, aksi halde ceza geldiğinde ***“fakatlar”*** anlam ifade etmeyecektir.

4- Faturanın “Düzenleme Tarihi” İle “Fatura Tarihi” Neye İfade Eder, Önemi Nedir?

Elektronik faturada; düzenleyenler tarafından “*fatura tarihi*” manuel olarak serbestçe yazılabilmekte ve e-faturaların taraflar arasında iletimini GİB yaptığı için “*gönderilme tarihi ve imzalanma tarihi*” de her ne kadar fatura üzerinde görünmese de, ayrıca sistem tarafından kayıt edilmekte bu kayıt üzerinden takibat yapılabilmektedir.

Elektronik faturada, faturanın düzenlenmesinin imzalanma aşaması ile tamamlandığı / alıcıya verilme durumuna geldiğinden hareketle; fatura üzerinde görülen “**Fatura Tarihi**” (bu bilgi düzenleyici tarafından fatura üzerine yazılır) ve fatura XML inde yer alan “**İmzalanma Tarihi (Düzenleme Tarihi)**” (bu bilgi satıcı mükellef tarafından ilgili fatura elektronik imza ya da mali mühür ile elektronik ortamda imzalandığında imzalama anına ait zaman bilgisi (signingtime) fatura içerisine yerleştirilir ve fatura üzerinde görünmez) bilgileri esas alınarak, bu bilgilerin karşılaştırılması suretiyle imzalama tarihi, fatura tarihinden 7 gün sonrası bir tarihe tekabül eden faturalar tespit edilebilmektedir.

5- Fatura ve E-Fatura Düzenlenmesinde 7 Günlük Süre Hesabı Nasıl Yapılacak?

Vergi Usul Kanunu'nun 231/5 inci maddesine göre; “*Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Hazine ve Maliye Bakanlığı; mal veya hizmetin nevi, miktarı, fiyatı, tutarı, satışın yapılma şekli, faaliyet konusu, sektör veya mükellefiyet türünü ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak, bu süreyi indirmeye ya da faturanın malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı anda düzenlenmesi zorunluluğu getirmeye yetkilidir. Bu süreler içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.*” hükmü yer almaktadır.

Yine aynı Kanun'un, “*Sürelerin Hesaplanması*” başlıklı 18 inci maddesine göre mal veya hizmetin satışını takiben e-faturanın düzenlenmesi gereken yedi günlük sürenin hesaplanmasında, sürenin başlangıcı olan “*faturanın düzenlendiği gün*” hesaba katılmayacaktır. Faturanın düzenlendiği günü izleyen gün de dahil olmak üzere 7. gün fatura/e-fatura düzenlenmelidir.

Vergi Usul Kanununun 18. maddesinde iş günü ifadesi yer olmadığından, 7 günlük sürenin hesabına hafta sonu ve resmi tatil günleri dahil edilirken, sürenin son gününün resmi tatil gününe denk gelmesi durumlarda takip eden ilk iş günü 7. gün sayılarak fatura düzenlenebilecektir.

Bu hesaplamada dikkat edilecek bir diğer önemli husus ise, 7 günlük süre hesabı yapılırken, hiçbir şekilde bir ay içinde yapılan teslim ve hizmete ilişkin düzenlenecek fatura tarihinin bir sonraki aya sarkmaması ilkesidir.

Örneğin; 30 Mayıs 2024 Perşembe günü yapılan satışa ilişkin faturanın ay sarkmasına sebep olmayacak şekilde 7 gün hesabı yapılmaksızın en geç ayın son günü olan 31 Mayıs 2024 tarihinde düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak 7 günlük süre içinde olmak kaydıyla en geç, 6 Haziran 2024 tarihinde düzenlenebiliyor ise ayın son günü olan **31 Mayıs 2024 tarihli olarak** da düzenlenebileceği de yorumlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, 7 günlük süre olan 6 Haziran 2024 tarihinde düzenlenecek faturanın fatura tarihi, bir sonraki aya sarkacak şekilde 6 Haziran 2024 olamayacaktır. Bunun nedeni ise, teslim ve hizmetin yapıldığı ay Mayıs olmasına rağmen faturanın KDV yönünden beyan edileceği ayında Mayıs olması gerekirken, Haziran ayına sarkıtılarak, **“vergisin eksik veya zamanında tahakkuk etmesine”** ihtilaf oluşturarak vergi ziyana sebebiyet verilecek olmasındandır.

6- Geriye Dönük 7 Günü Aşacak Şekilde Fatura Düzenleyenleri Bekleyen Müeyyideler Nelerdir?

e-Fatura ve e-Arşiv Faturanın 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 231. Maddesinin birinci fıkrasının 5. Bendi gereğince, malın teslim edildiği veya hizmetin ifa edildiği anda düzenleme zorunluluğu getirilen işlemler saklı kalmak üzere, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami 7 gün içinde düzenlenmesi gerekmekte olup, bu süreler içinde düzenlenmeyen faturalar **(daha sonra geğmiş tarihli olarak düzenlenmiş olsa bile)** hiç düzenlenmemiş sayılmakta ve muhatapları hakkında Kanunda öngörülen müeyyideler uygulanmaktadır. Malın teslimi veya hizmetin ifasından önce de fatura düzenlenmesi mümkündür.

Satıcı ve Alıcı Adına Aşağıda Açıklandığı Gibi Özel Usulsüzlük Cezası Kesilebilir:

213 sayılı VUK'nun “Özel Usulsüzlükler ve Cezalar” başlıklı 353. Maddesinin “a)-Fatura Ve Benzeri Evrak Verilmemesi Ve Alınmaması İle Diğer Şekil Ve Usul Hükümlerine Uyulmaması” fiili nedeniyle;

- 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 Kanununun 227, 231 ve 234 üncü maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için;

* 2023 yılında süresinden sonra düzenlenen her bir belge için 2.200 TL,

*2024 yılında süresinden sonra düzenlenen her bir belge için 3.400 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:

* 2023 yılı için 1.100.000 TL

*2024 yılı için 1.700.000 TL

-Türk lirasını geçemez.

Kesilebilecek Özel Usulsüzlük Cezalarının ceza ihbarnamesi ve yıllar itibariyle aşağıda belirtilen tutar ve üzerindeki için, ihbarnamenin tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde uzlaşma talep edilebilecektir.

* 2023 yılı için kesilecek Özel Usulsüzlük Cezalarında en az 15.000 TL

* 2024 yılı için kesilecek Özel Usulsüzlük Cezalarında en az 23.000 TL

- Ve üzerindeki ihbarnameler için tarhiyat sonrası uzlaşma istenilebilecektir.

Faturanın düzenlenmesiyle ilgili süre tahdidi (VUK 231/5) olmasına rağmen, faturanın bu sürede düzenlenmemesi halinde cezai yaptırımı öngören madde olmadığından bahisle, faturanın 7 günden fazla süreyle geriye dönük olarak düzenlenmesi fiili nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceği görüşünde olanlarda bulunmaktadır.

Bu görüşü savunanlar tarafından; faturanın 7 günden fazla süreyle geriye dönük olarak düzenlendiğinden bahisle özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceğine ilişkin Danıştay kararlarını dayanak olarak ileri sürmektedirler. (*Danıştay Vergi Daireleri Kurulu'nun 02.03.2022 tarih 2020/1199 Esas, 2022/239 Karar Nolu Kararı*).

Geç Düzenlenen Faturalar Nedeniyle KDV – Geçici Vergi Beyanları Yönünden Dönem Sarkmaları Meydana Gelmiş İse Vergi Ziyayı Cezası Kesilebilir:

Geçmişe dönük düzenlenen faturaların, fatura tarihi döneminde mi yoksa faturanın düzenlendiği dönemde mi KDV beyanında ve hatta Geçici Vergi beyanlarında beyan edildiği, vergi ziyasının oluşup oluşmadığı açısından önem arz etmektedir.

VUK'nun "**Vergi Ziyayı**" başlıklı 341. Maddesinde "*Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder...*" denilmektedir.

Bu düzenlemeye göre örneğin; 13 Haziran 2024 tarihinde geriye dönük olarak 19 Mart 2024 tarihli bir fatura düzenlenmiş ise, fatura tutarının Mart/2024 dönemi KDV beyannamesine düzeltme verilerek beyannameye dahil edilmesi, aynı zamanda 2024/1-3 geçici vergi beyanına da dahil edilmesi gerekecektir. Aksi halde Haziran /2024 KDV beyanına ve 2024/4-6 geçici beyanı dönemine dahil edilmesi vergi ziyayı sebebidir.

İdare tarafından tespit edilmediği ve yazı gönderilmediği sürece, VUK'nun 371. Maddesine göre Pişmanlık hükümlerine göre 15 gün içinde pişmanlık zammı ile birlikte ödenmesi halinde vergi ziyayı cezası kesilmeyecektir.

7- Geriye Dönük Düzenlenen Faturalar Geçerli Midir?

Benzer konuya ilişkin Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 04.12.2018 tarih 41931384-120[231-2018-3]-E.54789 sayılı özelge aşağıdaki gibidir.

"... Buna göre, faturanın malın teslimi ve hizmetin ifasından itibaren tarihinden itibaren 7 gün içerisinde düzenlenmiş olması gerekmekte olup, bu süreden sonra düzenlenen faturalar mezkûr Kanun hükümleri çerçevesinde hiç düzenlenmemiş sayılmakta ve bu belgeleri vermek ve almak zorunda olanlar hakkında Kanunun ilgili ceza hükümleri kapsamında işlem tesis edilmektedir.

Bunun yanı sıra, mezkûr Kanununun 230 uncu maddesi uyarınca faturanın, düzenlendiği tarih bilgisini içermesi zorunlu olduğundan, geçmişte satılmış bir mala ilişkin olarak sonradan düzenlenecek faturalarda düzenlendiği tarih bilgisine yer verilmesi icap etmektedir.

Diğer taraftan, faturanın yedi günlük süreden sonra düzenlenmiş olması nedeniyle hiç düzenlenmemiş sayılması, faturada yazılı mal veya hizmetin teslim edilmediği anlamına gelmeyeceği gibi faturanın defter kayıtlarına intikalinde geçerli belge olarak kabulünü engellemektedir.

Buna göre, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte düzenlenerek kanuni defterlere kaydedilmesi gereken faturanın, sonraki yıllarda geçmişe dönük olarak vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yıl defterine kaydedilmesi mümkün bulunmamakta olup, genel muhasebe ilkelerine uymak ve ilgili yıl (vergiyi doğran olayın meydana geldiği yıl) gelir hesaplarıyla bağlantı kurulmak suretiyle söz konusu faturanın içinde bulunulan yılın defterlerine kaydedilmesi gerekmektedir...”

Bu görüşe göre idare; geç düzenlenen faturaların, getirilen usul ve esaslara uymamasına karşın, mal teslimi veya hizmet ifasının yapılmadığı anlamına gelmeyeceğinden, defter kayıtlarına intikalinde geçerli belge olarak kabul edilmesi gerektiğini açıklamıştır.

8- Gelir İdaresi Başkanlığı, “GİB E-Fatura” Sistemi Üzerinden Yaptığı 22 Mayıs 2024 Tarihli Duyuru İle 1 Temmuz 2024 Tarihinden İtibaren Yeni Uygulamaya Geçileceğini Duyurdu:

Yapılan duyuruya göre;

- e-Arşiv Fatura, e-Serbest Meslek Makbuzu, e-Müstahsil Makbuzu ve e-Adisyon uygulamalarının e-Arşiv Raporlarında **“İmza Zamanı”** alanı zorunlu hale getirilmiştir.

- e-Arşiv Fatura, e-Serbest Meslek Makbuzu ve e-Müstahsil Makbuzu uygulamalarının e-Arşiv Raporlarında **“Vergi Oranı”** alanı zorunlu hale getirilmiştir.

- e-Arşiv Fatura uygulaması e-Arşiv Raporlarında **“Gönderi Bilgileri”** alanı zorunlu hale getirilmiştir.

- e-Sigorta Komisyon Gider Belgesi uygulamasının e-Arşiv Raporlarında **“İmza Zamanı”** alanı zorunlu hale getirilmiştir.

Güncellemeler 01.07.2024 tarihi itibari ile devreye alınacaktır.

Yapılan bu son değişiklikler ile; e-belge uygulamasının yaygınlaşması için esnek bırakılan bazı hususlara 1.7.2024 tarihinden itibaren müsaade edilmeyeceği anlaşılmaktadır. Örneğin, geriye dönük fatura düzenlenmesi sırasında fatura tarihi 7 günü aşırırsa, faturanın "imza zamanı" alanı zorunlu olarak doldurulması gerekeceğinden, 7 günden daha önceki tarihlere düzenlenmesine imkan vermemesi beklenilmektedir.

9- Bu Aşamada Yapılması Gerekenler Nelerdir?

Bu kapsamda olup kendilerine yazı tebliğ edilen mükellefler;

- Yazının tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde mutlaka vergi dairesine yazılı cevap vermeleri gerekiyor, aksi halde bilgi vermemekten dolayı ayrıca özel usulsüzlük cezası ile karşı karşıya kalacaklardır.
- Yazıda belirtildiği üzere makul bir izahatları olanlar izahat yapabilirler, izahatın kabul edilmesi halinde ceza uygulanmayabilir,
- İzahatın yetersiz görülmesi halinde, yıllar itibariyle yukarıda belirtilen asgari tutarlardan az olamamak üzere fatura tutarının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilebilecektir. (Yıllar itibariyle kesilebilecek üst limitler de yukarıda belirtilmiştir)
- Geriye dönük fatura düzenlenmesinden dolayı, KDV ve Geçici Vergi yönünden dönem sarkmaları var ise, pişmanlık hükümlerinden faydalanmaksızın kendi düzeltme beyanları ile %50 vergi ziyayı birlikte beyanlarını düzeltebilirler.

Bu kapsamda olup henüz kendilerine yazı tebliğ edilmeyen mükellefler;

- Geriye dönük fatura düzenlenmesinden dolayı, KDV ve Geçici Vergi yönünden dönem sarkmaları var ise, yukarıda belirtildiği gibi Kanun'un 371. Maddesi kapsamında Pişmanlık hükümleri ile beyanlarını düzeltebilirler.
- Özel usulsüzlük yönünden yapılabilecek bir durum görülüyor.

Kesilecek Vergi Ziyayı cezaları ve yıllar itibariyle yukarıda belirtilen tutarları aşan özel usulsüzlük cezaları için uzlaşma hakkı bulunmaktadır. VUK'nun 376. Maddesine göre; vergi ziyayı cezaları ve özel usulsüzlük cezaları için ½ oranında indirim hakkı da tercih edilebilir.

Hamza ERTEKİN

Boğaziçi Bağımsız Denetim ve YMM AŞ

E.Vergi Dairesi Müdür Yrd.

SMMM / Denetim ve İdare Müdürü