

ZAYI OLAN BOŞ FATURALAR İÇİN MÜKELLEFLER VEYA VERGİ SORUMLULARI NELER YAPMALIDIR?

Bülent SEZGİN*

1-GİRİŞ

213 Sayılı 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 olup 232'nci maddesinde ise fatura vermek ve almak zorunda olanlar tek tek sayılmak suretiyle hüküm altına alınmıştır.

Anılan madde hükmüne göre birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler; birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere ve vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Mükellefler faaliyetlerini sürdürdükleri ve ihtiyaç duydukları sürece, ilgili yönetmelik gereği, Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan matbaalarda fatura bastırır ve bunları kullanırlar. Çeşitli nedenlerle işini bırakan mükellefler, daha önce bastırmış oldukları faturalardan, boş (kullanılmamış) olanları ve en son kullandıkları ciltleri 246 sıra no'lu VUK Genel Tebliği hükümleri doğrultusunda, işi bırakma bildiriminde bulunacakları süre içinde (iş bırakma olayının meydana geldiği tarihten itibaren bir ay içinde) bağlı buldukları vergi dairelerine ibraz ederek kullanılmamış olanların iptal edilmesini sağlamaları yükümlüdürler.

Faturaların vergi dairesine ibrazı üzerine, son kullanılan ciltlere ilişkin olarak, faturanın nevi, seri ve sıra numarası, en son faturanın düzenlendiği tarih ile kullanılmamış bulunan ciltlerin ilk ve son seri ve sıra numaraları bir tutanakla tespit edilecek ve düzenlenen tutanak vergi dairesi yetkilileri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanmaktadır.

* Vergi Denetmeni

Bu suretle tespit edilen seri ve sıra numaraları, anlaşmalı matbaa işletmecileri tarafından gönderilen bilgi formlarında yer alan seri ve sıra numaraları ile karşılaştırılarak kullanılmayan belgelerden ibraz edilmeyenlerin bulunup bulunmadığı tespit edilmektedir.

Mükelleflerce vergi dairelerine ibraz edilen kullanılmamış belgeler, yatay ya da dikey kesilmek suretiyle kullanılmayacak şekilde iptal edilmekte, iptale ilişkin olarak düzenlenen tutanağın bir nüshası muhafaza edilmek üzere mükellefe verilmekte, diğer nüshası ise mükellefin tarh dosyasında saklanmaktadır.

Öte yandan mükelleflerin bastırdıkları faturalardan boş (henüz kullanılmamış) olanlar çeşitli nedenlerle zayi olabilirler. Örneğin henüz kullanılmamış faturalar çalınabilir, kaybolabilir, yangın, deprem, sel veya su basması sebepleriyle yok olabilir veya kullanılamaz hale gelebilirler.

Çalışmamızın takip eden bölümlerinde, boş (henüz kullanılmamış) faturaların zayi olması durumunda mükellefler veya vergi sorumluları tarafından yapılması gereken işlemler detaylı olarak açıklanacaktır.

2-BOŞ (KULLANILMAMIŞ) FATURALARIN ZAYİ OLMASI

2.1-Türk Ticaret Kanunu Açısından

Konuyu anlaşılır kılabilmek için öncelikle 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu açısından tacirlerin defter tutma ve bunları saklama yükümlülüğüne ilişkin madde hükümlerine değinmekte fayda vardır.

TTK'nın 66'ncı maddesi hükmüne göre tacirler defter tutmak mecburiyetindedirler. Tacir tüzel kişi ise yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve karar defteri tutmak zorundadır. Tacir gerçek kişi ise karar defteri hariç olmak üzere; yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri veya işletmesinin mahiyet ve önemine göre sadece işletme defteri tutmak mecburiyetindedirler.

Bunun dışında anılan maddenin son fıkrasında yer alan hükme göre tacirler, işletmeleriyle ilgili işler dolayısıyla aldıkları mektup, yazı, telgraf, fatura, cetvel, senet gibi vesika ve kağıtlarla ödemelerini gösteren vesikaları ve yazdığı mektup, yazı ve telgrafnamelerin kopyalarını ve mukaveleleri, taahhüt ve kefalet ve sair teminat senetleri ve mahkeme ilamları **gibi**

belgeleri muntazam bir tarzda dosya halinde saklamak mecburiyetindedirler.

Kanunun 68'inci maddesinin birinci fıkrasında ise defter tutmak mecburiyetinde bulunan kimse ve işletmeye devam eden haleflerinin defterleri son kayıt tarihinden ve saklanması mecburi olan diğer hesap ve kağıtları tarihlerinden itibaren on yıl geçinceye kadar saklamaya mecbur oldukları hükme bağlanmıştır.

Dikkat edilirse TTK, tacirlere işletmeleriyle ilgili işler dolayısıyla aldıkları faturalar (alış faturası) için saklama zorunluluğu getirmişken aynı yükümlülük düzenledikleri faturalar (satış faturaları) açısından bulunmamaktadır. Kanunun lafzı bu şekilde olmakla beraber esas itibariyle, 20'nci madde ile hüküm altına alınan tacirlerin basiretli işadamı gibi hareket etme zorunluluğu gereğince satış faturalarının da belirlenen süre içinde muhafaza edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan fatura, TTK'da doğrudan tanımlanmış bir belge değildir. Bunun yerine 23'üncü maddenin birinci fıkrasında *“Ticari işletmesi icabı bir mal satmış veya imal etmiş veyahut bir iş görmüş yahut bir menfaat temin etmiş olan tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir.”* şeklinde dolaylı bir tanımlama yapılmıştır.

Bununla beraber gerek 66'ncı maddenin son fıkrasında aralarında fatura da bulunan bir dizi evrak sayıldıktan sonra **“gibi belgeleri”** ifadesinin ve gerekse 68'inci maddenin birinci fıkrasında **“kağıtları”** ifadesinin kullanılmasından esas itibariyle bazı hallerde kullanılan “evrak” ve “kağıt” kelimelerinin “fatura”yı da kavradığı anlaşılmaktadır.

TTK'nın 68'inci maddesinin son fıkrasında *“Bir tacirin saklamakla mükellef olduğu defter ve kağıtlar; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet sebebiyle ve kanuni müddet içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren on beş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yerin salahiyyetli mahkemesinden kendisine bir vesika verilmesini isteyebilir. Mahkeme lüzumlu gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir. Böyle bir vesika almamış olan tacir defterlerini ibrazdan kaçınmış sayılır.”* hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm doğrultusunda mükellefler, kullanmak üzere bastırdıkları faturalardan kullanılmış olanların zayi olması durumunda, olayın öğrenilmesini takip eden on beş gün içinde işletmenin bulunduğu yerin yetkili mahkemesinden **zayi belgesi** talep etmek durumundadırlar.

Bununla beraber TTK, bastırılan faturalardan boş (henüz kullanılmamış) olanların zayi olması durumunda ne tür bir işlem yapılması gerektiği konusunda herhangi bir düzenleme yapmamıştır. Her ne kadar yukarıda da belirttiğimiz üzere basiretli işadamı gibi hareket etme zorunluluğunun gereği olarak satış faturalarından boş (henüz kullanılmamış) olanlar da, TTK'nın bütünü dikkate alındığında, saklamakla mükellef olunan belgelerden olsa da kanunun lafzında böyle bir yükümlülük bulunmamaktadır. Bu husus, kullanılmak üzere bastırılan faturalardan boş (henüz kullanılmamış) olanlar için zayi belgesi istenemeyeceği sonucunu doğurmaktadır. Zira yukarıda belirtildiği üzere boş faturalar TTK hükümleri doğrultusunda saklanması zorunlu belgeler/kağıtlar olmayıp, bu doğrultuda bunlar için zayi belgesi istemek de mümkün değildir.

Yargıtay'ın görüşü de bu yöndedir. Nitekim, Yargıtay 11.HD'nin 23.01.2006 tarih ve E:2005/442, K:2006/365 sayılı ve 08.05.2005 tarih ve 2005/5235, K:2006/5347 sayılı kararlarında **“doldurulmamış (boş) faturalar için zayi belgesi istenemeyeceği”**ni vurgulanmış, bu nedenle de boş fatura koçanımı çaldırdıklarını ileri sürerek zayi belgesi verilmesini talep edenlerin isteklerinin reddedilmesine karar verilmesi gerektiği belirtilmiştir. (Atlas, 2009, 195)

2.2-Vergi Usul Kanunu Açısından

Çalışmamızın “Giriş” bölümünde belirttiğimiz üzere VUK hükümleri doğrultusunda fatura düzenlemek mecburiyetinde olan mükellefler, ilgili yönetmelik ve genel tebliğ hükümleri çerçevesinde fatura bastırmak, bunları kullanmak ve işi bırakma durumunda ise henüz kullanılmamış olanları iptal edilmek üzere bağlı oldukları vergi dairesine ibraz etmek zorundadırlar.

Aynı şekilde mükellefler VUK'un 227 ve 253'üncü maddeleri gereği olarak düzenledikleri faturaları ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılı başından başlayarak beş yıl süreyle muhafaza etmeye mecburdurlar.

Fatura bastırılması, kullanılması ve bunların muhafazasına ilişkin hükümler böyle olmakla beraber faturaların (kullanılmış veya kullanılmamış) zayi olması durumunda bunlara ilişkin nasıl bir işlem yapılması gerektiğine dair gerek mezkûr Kanunda ve gerekse ilgili genel tebliğlerde doğrudan bir düzenleme yapılmamıştır.

Konuya ilişkin dolaylı bir düzenleme anılan Kanunun “Mücbir sebepler” başlıklı 13’üncü maddesinde yapılmıştır. Madde hükmünde;

- Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk,
- Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler,
- Kişinin idaresi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler,
- Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi haller mücbir (zorlayıcı) sebep hali olarak sayılmıştır.

Madde hükmüne göre mücbir sebep olarak kabul edilen durumlar dikkate alındığında; yangın, deprem, sel ve su basması, hırsızlık, kaybolma vb. nedenlerle mükelleflerin kullanmak üzere bastırıldığı faturaların (kullanılmış veya kullanılmamış) zayi olması, mücbir sebep hali olarak kabul edilmiştir. Dolayısıyla anılan nedenlerle mükelleflerin satış faturalarının zayi olması halinde VUK’un muhafaza ve ibraz yükümlülüğüne ilişkin ödevlerinin yerine getirilmesi imkânı ortadan kalkmaktadır.

Mücbir sebebe ilişkin hükümlerin uygulanabilmesi için mücbir sebebin idare tarafından biliniyor olması veya mücbir sebep halini ileri sürenler tarafından ispatı ya da belgelendirilmesi gerekir. Vergi idaresi uygulamada, genel hayatı etkileyecek tarzda meydana gelen tabi afet halini mücbir sebep olarak kabul etmekte ve tabi afetin eltili olduğu yörede yaşayan tüm mükelleflerin başvurusuna gerek kalmadan mücbir sebep haline ilişkin hükümleri çalıştırmaktadır. Ancak bir mükellefin şahsına münhasır mücbir sebep halinin bulunduğunu iddia etmesi halinde olayın belgelenmesi istenmektedir. Mesela işyerinde yangın çıkan ve olaydan sadece kendisi etkilenen bir mükelleften bunun belgelenmesi (itfaiye raporuna, itfaiye olmayan yerde jandarma raporuna istinaden) istenmektedir. İlgili kısmı aşağıda verilen karardan da görüleceği üzere Yargıtay mücbir sebeplerin **serbest delil** sistemi içerisinde ispatlanabileceği görüşündedir. (Özyer, 2004, 65)

“... Mücbir sebeplerin ne şekilde ispat olunacağı ve vasıtalarına dair Vergi Usul Kanunu’nda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu’nun delil serbestisi kuralı burada da geçerlidir; mücbir sebepler kanunen geçerli her türlü delille ispatlanabilir. Deliller mücbir sebebin vukuunu ve defter ve belgelerin kısmen veya tamamen kaybı ya veya yok olmaları sonucunu doğurduğuna ilişkin savunmayı, akla uygun ve inandırıcı, dolayısıyla geçerli kılmalı, hâkimde bu yönde vicdani kana oluşurtmalıdır. Tersî durumda, mücbir sebep olarak itibar ve kabul olunamaz.

... Yine, sık sık başvurulmuş kaybolmaya dair basın yolu ile ilan yaptırılması ve keyfiyetin vergi dairesine bildirilmesi de bu kapsam ve nitelikte kabul edilmelidir.

Ceza yargılamasında hiçbir duraksamaya yer vermeden gerçeği ortaya çıkarmak görev ve yetkisi bulunan ceza hakimi, ileri sürülen mücbir sebebin dayandığı olayların, vukuu ile defter ve belgelerin yok olması veya elden çıkması sonucunu doğuracak nitelik ve yoğunlukta olup olmadığını, bunların mükellefin faaliyet alanı itibarıyla mutad ortam, yer ve mümkün olmayan nedenlere dayanıp dayanmadığını, öngörülebilme ve neden-sonuç ilişkisi, vergi denetiminden kaçmak amacına yönelik tertip niteliği ve sair ile olayın özelliğini duruşmadan ve tahkikattan edineceği kanaatine göre irdeleyip değerlendirmeli ve delilleri serbestçe takdir etmeli, irade dışında meydana geldiği ve defter ve vesikaların tamamen veya kısmen yok olması sonucunu doğurduğuna anlaması halinde mücbir sebep olarak kabul etmelidir.” (Yargıtay 11’inci Ceza Dairesinin E:2001/6285, K:2001/784 sayılı ve 2.2.2001 günlü kararı.)

Anlaşılabileceği üzere, satış faturalarının zayı olması durumunda mükelleflerin veya vergi sorumlularının yapması gereken işlemlere ilişkin her ne kadar VUK’da ve ilgili genel tebliğlerde bir düzenleme yapılmamış olsa da mükelleflerin veya vergi sorumlularının **serbest delil** sistemi içerisinde bu durumu ispat etmeleri ve belgelendirmeleri gerekmektedir. Bu kapsamda zayı olan düzenlenmiş satış faturaları gibi boş (henüz kullanılmamış) faturalar için de anılan serbest delil sistemi çerçevesinde işlem yapmaları gerekmektedir.

3-ZAYI OLAN BOŞ FATURALAR İÇİN YAPILMASI GEREKENLER

Çalışmamızın önceki bölümlerinde belirttiğimiz üzere TTK'da ve VUK'da henüz kullanılmamış "boş" faturaların zayi olması halinde neler yapılması gerektiğine dair doğrudan bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bununla beraber konu bütünüyle muallakta kalmış da değildir.

Gerek TTK'nın 20'nci maddesiyle hüküm altına alınan tacirlerin basiretli işadamı gibi hareket etme zorunluluğu gereğince ve gerekse VUK'un 13'üncü maddesiyle hüküm altına alınan mücbir sebebin ispatına yönelik söz konusu mükelleflerin veya vergi sorumlularının bir takım girişimlerde bulunmaları gerekir. Bu girişimler, mükellef açısından ileride olası yargı aşamalarında delil teşkil edecek ve yine olası mağduriyetlerin önlenmesine neden olacaktır.

Öncelikle kullanılmamış "boş" faturaların zayi olmasına neden olan olay mükellefin şahsına münhasır mücbir sebep halinden kaynaklanıyorsa, (örneğin işyerinde yangın çıkması, sel veya su basması) mükellefin olaya ilişkin itfaiyeye, itfaiye olmayan yerlerde jandarmaya veya belediye ekiplerine olayın belgelendirilmesine istinaden bir tutanak tutturması gerekir. Açıktır ki böyle bir tutanak tek başına yeterli değildir. Mükellefin zayi olan faturalar ile söz konusu olayı (yangın, sel veya su basması) ilişkilendirmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda mükellef, itfaiye, jandarma ya da emniyet kuvvetlerince düzenlenen tutanağı dayanak göstereceği bir dilekçe yazarak faturalarının söz konusu olay nedeniyle zayi olduğunu bağlı olduğu vergi dairesine bildirmesi gerekmektedir. Zayi olan kullanılmamış "boş" faturalara ilişkin ileride yargıya intikal eden bir husus bulunması halinde mükellef serbest delil sistemi çerçevesinde kendini savunabilecektir.

Kullanılmamış boş faturaların kaybolması halinde ise durumun derhal kolluk kuvvetlerine bildirilmesi, bu konuda tutanak tanzim ettirilmesi ve faturaların bulunmasını teminen olayın Cumhuriyet Savcılığı'na intikalinin sağlanması, en önemlisi de, iyi niyetli üçüncü kişilerin ve diğer tacirlerin çalınan faturaları ellerinde bulunduranların olası kötü niyetli girişimlerinden mağdur olmamalarını teminen seri numaralarıyla birlikte faturaların çalındığı ve kullanılmaması gerektiği, böyle bir girişimde bulunulması durumunda ise kendilerine ve en yakın kolluk kuvvetlerine haber

verilmesi gerektiği en yüksek tiraja sahip bir yerel bir de ulusal gazetede ilan edilmesi, ayrıca yoğun olarak ticari ilişkide bulunduğu kişileri, varsa şubelerini ve ilgili vergi dairesini konudan yazılı olarak haberdar etmesi, hem basiretli bir davranış olarak değerlendirilebilecek hem de tacirin menfaatine olacaktır. (Atlas, 2009, 194-5)

4-SON SÖZ

Faturaya ilişkin Türk Ticaret Kanunu'nda doğrudan bir tanıma yer verilmemiş, *“Ticari işletmesi icabı bir mal satmış veya imal etmiş veyahut bir iş görmüş yahut bir menfaat temin etmiş olan tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir.”* şeklinde dolaylı bir tanımlama yapılmıştır.

Fatura esas itibarıyla Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanmış, şekli, nizamı ve kullanma mecburiyetinde olanlara ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

Fatura kullanmak mecburiyetinde olanların bu amaçla bastırdıkları faturalar hırsızlık vb. sebeplerle kaybolabilir veya yangın, deprem, sel veya su basması nedenleriyle zayi olabilirler. Zayi olan satış faturalarına ilişkin mükellefler veya vergi sorumluları TTK hükümleri doğrultusunda olayın öğrenilmesini takip eden **on beş** gün içinde işletmenin bulunduğu yerin yetkili mahkemesinden **zayi belgesi** talep etmek durumundadırlar.

Henüz kullanılmamış, bir başka deyişle “boş” olan faturalara ilişkin ise mezkûr kanunda böyle bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu çerçevede henüz kullanılmamış “boş” faturaların zayi olması durumunda buna ilişkin zayi belgesi verilmemektedir.

Buna rağmen mükelleflerin veya vergi sorumlularının, ileride zor durumda kalmamaları adına basiretli işadamı gibi hareket ederek, serbest delil sistemi çerçevesinde olaya ilişkin itfaiye, jandarma, belediye veya emniyet kuvvetlerine müracaat ederek tutanak tutturmaları, olayın özelliğine göre yetkili Cumhuriyet Savcılığı'na haber vermeleri, ulusal ve yerel gazetelere konuya ilişkin ilân vermeleri, yoğun olarak ticari ilişkide buldukları işletmeleri durumdan haberdar etmeleri ve bağlı oldukları vergi dairesine konuya ilişkin bilgi vermeleri yararlı ve gereklidir.

KAYNAKÇA

Altaş, Soner (Mayıs 2009). “Kaybolan Boş Faturalar İçin Zayı Belgesi Talep Edilmesinin Türk Ticaret Kanunu Açısından Değerlendirilmesi”. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, 65 (2009).

Özyer, Mehmet Ali (2004). **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**. İstanbul: Hesap Uzmanları Derneği.

T.C. Yasalar (08.01.1996). **246 sıra no’lu VUK Genel Tebliği**. Ankara: Resmî Gazete (22517)

T.C. Yasalar (09.07.1956). **6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**. Ankara: Resmî Gazete (9353 sayılı)

T.C. Yasalar (10.01.1961). **213 sayılı Vergi Usul Kanunu**. Ankara: Resmî Gazete (10703)

