

ANKARA YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
Mevzuat İzleme ve Değerlendirme Komisyonu Kararı

Karar Tarihi : 19.04.2019
Karar Sayısı : 2019/223-04

Anahtar Kelimeler :	Boş Fatura, Doldurulmamış Fatura, Kullanılmamış Fatura, Delil Sistemi, Mücbir Sebep, Basiretli İş Adamı Gibi Hareket Etmek.
İlgili Mevzuat:	6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Md.64 ve 82; 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Md.13, 227 ve 253.
Özeti:	Kullanılmamış boş faturaların zayi olması halinde Tacirler ve Mükellefler, Basiretli İş Adamı olarak davranmak suretiyle, serbest delil sistemi çerçevesinde mücbir sebebin bulunduğunu isbat ederlerse cezadan kurtulabilirler

I-İNCELEMENİN KONUSU

Komisyon üyeleri tarafından incelenmesi önerilen, *“Yetkili matbaalarca bastırılan veya noterlerce tasdik ettirilen fatura ve ciltlerinin hiç kullanılmadan zayii olması (kaybedilmeleri, çalınması gibi) hallerinin Vergi Usul Kanunu ve Ticaret Kanunu yönünden değerlendirilmesi”* konusu Komisyonumuzca incelenmiş ve yapılan değerlendirmeler ile görüş ve önerilere aşağıda yer verilmiştir.

II-YAPILAN ÇALIŞMA VE İNCELEMELER

Komisyonumuzca, yukarıda belirtilen konu 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) açısından incelenmiş ve değerlendirmemize aşağıda yer verilmiştir.

A-KONUNUN TÜRK TİCARET KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

1-Konu İle İlgili Türk Ticaret Kanunu Hükümleri

Konuyu anlaşılır kılabilmek için öncelikle Türk Ticaret Kanunu açısından tacirlerin defter tutma ve saklama yükümlülüklerinin açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. TTK'da tacirlerin defter tutmalarına ilişkin hükümleri 64'üncü madde ile düzenlenmiştir. Maddenin (1) ve (5)'inci fıkra hükümleri aşağıdaki gibidir:

“(1) Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir.

.....

(5) Bu Kanuna tabi gerçek ve tüzel kişiler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175 inci ve mükerrer 257 nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorundadır. Bu Kanunun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Kanun ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez.”

Madde metninden de anlaşıldığı üzere, Ticaret Kanununa tabi gerçek ve tüzel kişiler yaptıkları işin isbatı ve kişiler arasındaki anlaşmazlıklarda delil olarak kullanılmak üzere defter tutmak ve ticari işlemlerini belgelere dayanarak bu defterlere kayıt etmek zorundadır.

Diğer taraftan tacir defter ve belgelerini saklamak muhafaza etmek ve istenildiğinde ibraz etmekle de yükümlüdür. Defter ve belgelerin saklanması ve saklama süresi ile ilgili TTK'nın 82'nci maddesinin konu ile ilgili (1), (5) ve (7)'nci fıkraları ise şöyledir:

(1) Her tacir;

- a) Ticari defterlerini, envanterleri, açılış bilançolarını, ara bilançolarını, finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını, topluluk finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgelerini,*
- b) Alınan ticari mektupları,*
- c) Gönderilen ticari mektupların suretlerini,*
- d) 64 üncü maddenin birinci fıkrasına göre yapılan kayıtların dayandığı belgeleri, sınıflandırılmış bir şekilde saklamakla yükümlüdür.*

.....

(5) Birinci fıkranın (a) ilâ (d) bentlerinde öngörülen belgeler on yıl saklanır.

.....

(7) Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir. Bu dava hasımsız açılır. Mahkeme gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir.”

Yukarıda yer alan madde hükmünden anlaşıldığı üzere tacir tuttuğu defterleri ve defter kayıtlarına dayanak olan belgeleri on yıl süreyle saklamak zorundadır.

Bu maddenin yedinci fıkrasında yer alan hüküm inceleme konumuz açısından son derece önemli bir hükümdür.

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

Bununla beraber TTK, bastırılan faturalardan boş (henüz kullanılmamış) olanların zayı olması durumunda ne tür bir işlem yapılması gerektiği konusunda herhangi bir düzenleme yapmamıştır. Her ne kadar 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 E:2005/5235, K:2006/5347 sayılı kararlarında **“doldurulmamış (boş) faturalar için zayi belgesi istenemeyeceği”** vurgulanmış, bu nedenle de boş fatura koçanını çaldırdıklarını ileri sürerek zayi belgesi verilmesini talep edenlerin isteklerinin reddedilmesine karar verilmesi gerektiği belirtilmiştir

Hal böyle olmakla birlikte; her tacirin,ticaretine ait olan bütün faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gerekir.

Basiretli iş adamı gibi hareket etmek, hukuki ve fiili durumu dikkate alarak, ileriye görürlük içinde hareket etmek, taciri hukuki veya fiili bir aykırılık veya imkansızlığa götürecek olan işlem ve tasarruftan sakınmak demektir. Belirli bir olaydan önce veya sonra normal olarak yerine getirilmesi gereken hususun yapılmaması, yerine getirilmemesi tacir olmanın hukuki sonucu olan basiretli iş adamı gibi hareket etme ilkesine aykırılık teşkil eder. Bu nedenle kullanılmamış boş faturaların zayi olması halinde , tacir basiretli iş adamı olarak bu olaydan zarar görmemesi için bazı tedbirleri almak zorundadır.

2-Türk Ticaret Kanunu'na Göre Boş Faturaların Zayi Olması Halinde Tacirin Yapabilecekleri

a) Boş Faturaların Mücbir Sebeplerle Zayi Olması Halinde Tacirlerce Yapılması Fayda Sağlayabilecek İşlemler

Boş faturaların deprem, yangın, su baskını, sel gibi afetler sonucunda kullanılamayacak duruma gelmesi veya çalınması halinde, ilk olarak defter ve belgelerin zayi olmasına yol açan olayla ilgili resmi tespitlerin yaptırılması gerekmektedir. Örneğin; yangın çıkması sonucu defter ve belgelerin yanması durumunda itfaiye raporu alınmalıdır. Yanmış, kullanılamaz hale gelmiş defter ve belgelerle ilgili tespitlerin(nev'i, seri-sıra no'su, cilt adedi, boş veya düzenlenmiş olup olmadığı gibi) raporda yer alması sağlanmalıdır.

Deprem, sel, su baskını gibi afetlerde, hasar tespit tutanağı istenmelidir. Bu gibi durumlarda ayrıca vergi dairesinin yapacağı çalışmalar sırasında düzenleyeceği yoklama tespit tutanağı da alınabilir. Hırsızlık durumunda emniyetten olay yeri inceleme veya tespit tutanakları istenmelidir

Bu işlemlerin tamamlanması neticesinde vergi dairesine yazılı bilgi verilmelidir. Bilgi yazısına, tespit tutanağı ile yerel gazete ilanı eklenmelidir.

İstenmesi halinde işletmenin yoğun olarak ticari ilişkide bulunduğu müşterilere yazılı bilgi verilebilir.

İşletmenin basiretli davranışı ilkesi bu işlemlerin yapılmasını gerektirir

.

Ayrıca olayın tesbit tarihinden itibaren on beş gün içinde Asliye Ticaret Mahkemesine boş ve kayıp olan belgenin geçersizliği ve zayi belgesi talebi için dava açılmalıdır. Dava hasımsız olarak açılır. Ancak genelde yerel mahkemeler iddia ve dosya kapsamına göre boş faturalar hakkında zayi belgesi istenemeyeceğine karar vermektedir. Yargıtay 11 Hukuk Dairesinin 23.01.2006 tarih ve E:2005/442, K:2006/365 sayılı ve 08.05.2005 tarih ve E:2005/5235 K:2006/5347 sayılı kararları da bu doğrultudadır.

Yargıtay kararları bu yönde olmakla birlikte, TTK'nun "belgelerin saklanması, saklama süresi başlıklı, yukarıda yer alan 82/7 maddesi uyarınca, defterler ve belgeler yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde ziyaa uğrarsa öğrenildiği tarihten itibaren on beş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesi istenebilecektir. Zira Türk Ticaret Kanunu'na göre tacir, ticaretine ait bütün faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gerekir. Dolayısıyla tacirden, ticari işletmesiyle ilgili belgeleri gerekli özeni göstererek muhafaza etmesi ve zayi olmamaları noktasında lazım gelen bütün tedbirleri alması beklenir. Buna rağmen; henüz kullanılmayan boş faturalarını elde olmayan sebeplerle zayi olması durumunda, yine "Basiretli Hareket Etme" ilkesinin gereği olarak girişimlerde bulunulması gerekir. Kanunda düzenleme olmamasını ya da bu durum için zayi belgesi verilmediğini öne sürerek, herhangi bir girişimde bulunulmaması "Basiretli Hareket Etme" ilkesine aykırılık teşkil eder.

b)Kullanılmamış Boş Faturaların Kaybolması Halinde Tacirce Yapılması Fayda Sağlayacak İşlemler

Kullanılmamış boş faturaların herhangi bir nedenle kaybolması halinde Tacir tarafından yapılması faydalı olabilecek işlemler şöyle sıralanabilir.

- İşletme tarafından kayıp faturalarla ilgili "Tespit Tutanağı" düzenlenmelidir. Tutanakta; basılı belgenin cinsi, adedi, seri- sıra no'su boş olduğu, düzenlenmediği, nerede ve nasıl kaybolduğuna ilişkin bilgiler, kayıp belgenin ne zaman yokluğunun farkına varıldığı ve ilgililerin(muhasebe yetkilisi, belgelerden sorumlu kişi ve şirket yetkilisinin) imzaları yer almalıdır.

- Yerel bir gazetede kayıp ilanı verilmelidir. İlanda belgenin cinsi, nev'i, adedi, seri ve sıra no'su boş ve düzenlenmemiş olduğu, düzenlenmiş olarak bulunması durumunda hükümsüz olduğu hususuna yer verilmelidir.

- Bu işlemlerin tamamlanması neticesinde vergi dairesine yazılı bilgi verilmelidir. Bilgi yazısına, tespit tutanağı ile yerel gazete ilanı eklenmelidir.

- İstenmesi halinde işletmenin yoğun olarak ticari ilişkide bulunduğu müşterilere yazılı bilgi verilebilir.

- Her ne kadar Yargıtay 11. Hukuk Dairesinin "zayi belgesi istenemeyeceğine" ilişkin kararı olmakla birlikte, Asliye Ticaret Mahkemesinden boş ve kayıp olan belgenin (fatura) geçersizliği ve zayi belgesi talebi için dava açılabilir.

Tüm bu iş ve işlemler işletmenin basiretli davranışının karinesi olacaktır.

B) KONUNUN VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

1-Konu İle İlgili Vergi Usul Kanunu Hükümleri

Vergi Usul Kanunu 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 bulundukları 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, gerekse ilgili genel tebliğlerde doğrudan bir düzenleme yapılmamıştır.

Kullanılmış fatura ve defterlerin deprem nedeniyle zayi olması halinde Ticaret Kanunu çerçevesinde ilgili mahkemeye baş vurularak zayi belgesi alınabileceği, 282 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde bazı düzenlemeler yapılmıştır. Ancak bu düzenleme münhasır bir olayla (Marmara depremi) ile ilgili olup genel bir düzenleme niteliğinde değildir.

Ayrıca, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü'nün konuya ilişkin verdiği bir özelge aynen aşağıya alınmıştır.

"Sayı : B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-138 12/01/2012

Konu : Boş faturası çalınan mükellefin zayi belgesi alıp almayacağı.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, içinde otuz altı adet fatura, bir adet şirket kaşesi ve bir adet imza sirküleri bulunan evrak çantanızın çalındığı belirtilerek, Asliye Ticaret Mahkemesine başvurarak zayi belgesi alıp almayacağınız konusunda Başkanlığımız görüşleri talep edilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin "B" bendinde; "İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir." hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanun'un 13'üncü maddesinde, sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması mücbir sebep olarak sayılmıştır. Türk Ticaret Kanunu'nun 68'inci maddesinin¹ 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

¹ Özelgede geçen 68. Madde 6762 sayılı TTK hükmü olup, 6102 sayılı TTK'nun 82. Maddesine tekabül etmektedir. 82. Madde gerekçesinde, "6762 sayılı Kanunun 68. Maddesi ile örtüşen, fakat ondan daha geniş olan madde, defter tutma yükünü düzenleyen tasarının 64. Maddesini tamamlamaktadır" denilmektedir.

beş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yerin sala, iyetli mahkemesinden kendisine bir vesika verilmesini isteyebilir. Mahkeme lüzumlu gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir. Böyle bir vesika almamış olan tacir defterlerini ibrazdan kaçınmış sayılır.”hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanunu’nun 373’üncü maddesine göre; “Bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez.”hükmüne yer verilmiştir. Mükellefler, defter ve belgelerini mücbir sebep nedeniyle kaybettiğini Türk Ticaret Kanunu’na göre aldığı zayi belgesi ile ispatlayabilir.

Öte yandan, fatura, irsaliye veya kullanılması zorunlu belgelerin çalınması durumunda yapılması gereken ilk iş olarak belgelerin çalındığını belirten bir ilan verilmesi, bu ilanın günlük basın organları aracılığıyla yayımlanması ve durumun mahalli emniyet makamlarına bildirerek tutanak tutturulması, bu evraklarla birlikte bağlı olunan vergi dairesine yazılı bildirimde bulunulması gerekmektedir. Bu bildirim üzerine kullanılmadan çalındığı belirtilen boş faturaların üçüncü kişiler tarafından kullanımının engellenmesi için vergi dairesince E-VDO sisteminde “Mükellefe Ait Kaybolan / Taklit Edilen / Gerçek Dışı Bastırılan Belge Girişi İşlemi” menüsünden gerekli giriş işlemleri yapılacaktır.

Ayrıca kullanılmamış olan boş faturaların çalınması ile ilgili olarak Türk Ticaret Kanunu’nun 68’ inci maddesine istinaden, Asliye Ticaret Mahkemesinden zayi belgesi alma zorunluluğu bulunmamaktadır.”

Yukarıda anılan genel tebliğ ve özelgeden anlaşıldığı üzere Vergi kanunlarında zayi olan boş faturalarla ilgili açık ve doğrudan ilişkili olan bir hüküm bulunmamaktadır.

Diğer taraftan ,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 edilebilecektir. 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 etkili 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 ve ispatı istenilmektedir. Bilindiği üzere Türk vergi sisteminde serbest delil sistemi uygulanmaktadır Bir iddiada bulunan, bu iddiasını yemin hariç her türlü delil ile ispat edebilir.

Örneğin, 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.

“... 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 kanı oluşturmalıdır. 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 doğurduğunu 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.)

Buraya kadar yapılan açıklamalardan anlaşılabileceği üzere, boş 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 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.

2-Zayı Olan Boş Faturalar İçin Vergi Usul Kanunu Açısından Yapılması Fayda Sağlayacak İşlemler

Yukarıdaki açıklamalarda belirttiğimiz üzere, TTK’da ve VUK’da henüz kullanılmamış “boş” faturaların zayı olması halinde neler yapılması gerektiğine dair doğrudan bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bununla beraber konu bütünüyle boşlukta kalmış da değildir.

Gerek TTK’da yer alan, tacirlerin basiretli işadamı gibi hareket etme zorunluluğu uyarınca ve gerekse VUK’un 13’üncü maddesiyle hüküm altına alınan mücbir sebebin ispatına yönelik olarak; söz konusu mükelleflerin bir takım girişimlerde bulunmaları kendileri için yararlı olacaktır. Bu girişimler, mükellef açısından ileride olası vergi incelemesi ve yargı aşamalarında delil teşkil edecek ve yine olası mağduriyetlerin önlenmesini sağlayacaktır.

a) Kullanılmamış Boş Faturaların Mücbir Sebep Nedeniyle Zayii Olması Halinde Mükelleflerce Yapılabilecek İşlemler.

Kullanılmamış boş faturaların zayi olmasına neden olan olay mükellefin şahsına münhasır mücbir sebep halinden kaynaklanıyor ise, (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 öncelikle bağlı olduğu vergi dairesine bildirmesi uygun olacaktır. Vergi dairesine gönderilecek bilgi yazısına ilgili evrakların eklenmesi uygun olacaktır.

Zayi olan kullanılmamış “boş” faturalara ilişkin ileride Vergi incelemesinin olması veya yargıya intikal eden bir husus bulunması halinde mükellef serbest delil sistemi çerçevesinde topladığı veya oluşturduğu bu delillerle kendini savunabilecektir.

b) Boş Faturaların Çalınması Veya Kayıp olması Halinde Yapılması Fayda Sağlayacak İşlemler

Kullanılmamış boş faturaların çalınması veya kaybolması halinde, durumun derhal kolluk kuvvetlerine bildirilmesi, bu konuda tutanak tanzim ettirilmesi ve faturaların bulunmasını teminen olayın Cumhuriyet Savcılığı’na intikalinin sağlanması, gerekmektedir.

Önemli bir husus da, iyi niyetli üçüncü kişilerin ve diğer mükelleflerin; çalınan veya kaybolan faturaları ellerinde bulunduranların olası kötü niyetli girişimlerinden mağdur olmamalarını sağlamaktır. Bunun için, çalınan veya kaybolan faturaların **seri numaraları da belirtilmek suretiyle**, faturaların mükellefin iradesi dışında elinden çıktığı ve kullanılmaması gerektiği, böyle bir girişimde bulunulması durumunda kendilerine ve en yakın kolluk kuvvetlerine haber verilmesi, yüksek tiraja sahip bir yerel bir de ulusal **gazetede ilan** edilmesi mükellef açısından faydalı olacaktır.

Ayrıca, belgesi kaybolan mükellefin, yoğun olarak ticari ilişkide bulunduğu kişileri, varsa subelerini ve ilgili vergi dairesini konudan yazılı olarak haberdar etmesi, basiretli bir davranış olarak değerlendirilebilecek, dolayısı ile mükellefin menfaatine olacaktır.

Vergi dairesine gönderilecek bilgi yazısına bu konuda daha önce yapılmış işlemlerin belgelerinin mutlaka eklenmesi gerekecektir

III-SONUÇ

1- Kullanılmamış boş faturaların zayi olması durumu uygulamada çokça karşılaşılan bir durum olmasına rağmen TTK ve VUK’da konuya ilişkin doğrudan açık bir düzenleme yer almamaktadır. Bu nedenle uygulamanın yönlendirilmesi ve iyiniyetli mükelleflerin istenmeyen sonuçlarla karşılaşmamları için hukuki bir düzenlemenin yapılması önem arz etmektedir.

2- Kullanılmamış boş faturaların zayi olması halinde tacirce ve mükelleflerce yapılmasında yarar görülen işlemler ve tedbirler yukarıdaki bölümlerde detaylı olarak açıklanmıştır.

Ankara, 19.04.2019