

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE FATURA UYGULAMASI

ONUR GÖK

DANIŞMAN
PROF.DR. ZEYNEP ARIKAN

İZMİR - 2019

TEZ ONAY SAYFASI



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türk Vergi Sisteminde Fatura Uygulaması” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../.....

ÖZET
Yüksek Lisans Tezi
Türk Vergi Sisteminde Fatura Uygulaması
Onur GÖK

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Mali Hukuk Programı

Türk vergi mevzuatına göre, bir işlemin vergilendirilebilmesinde bu işleme ilişkin verginin doğmasına sebebiyet veren olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti önem arz etmektedir. Mükellef beyanının doğruluğuna ilişkin yapılacak kontrollerde verginin doğmasına sebebiyet veren olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin doğruluğu yemin hariç olmak üzere her türlü ispat aracı ile ispatlanabilecektir. Söz konusu ilke hem idare hem de mükellef yönünden geçerlidir.

Delil serbestisinin belge düzeni, tanık ifadeleri ve yemin olmak üzere istisnalarının olduğu doktrinde kabul edilmiştir. Böylelikle kayıtların dayandırıldığı belgeler kanuna göre maddi delil olarak kabul edilebilir. Mükellefin ileri sürdüğü savunma vergi idaresi veya yargı organları tarafından kabul edilebilmesi için ilke olarak kanunda belirtilen bu belgelerin usulüne uygun düzenlenmesi gerekir. Dolayısıyla mükellefler vergilendirme ile ilgili işlemlerini kanunda belirtilen şekilde belgeye bağlamak ve bu belgeleri de belirli bir düzen içerisinde defterlere kaydetmek zorundadır. Ancak bu şekilde delil serbestisinin istisnası olan belgeler, mükellefler tarafından ispat vasıtası olarak kullanılabilir.

Anahtar Kelimeler: Türk Vergi Sistemi, Fatura, Maliye.

ABSTRACT
Master's Thesis
Invoice Application in Turkish Tax System
Onur GÖK

Dokuz Eylül University
Graduate School of Social Sciences
Department of Public Law
Fiscal Law Program

According to Turkish tax legislation, the event causing the taxation of a transaction and the real nature of the transactions related to this event are important for taxation of a transaction. The accuracy of the taxpayer's declaration and the event that causes the tax to occur will be proved by any means of proof except the oath. This principle applies to both the administration and the taxpayer.

The doctrine that the freedom of evidence has exceptions, including document order, witness statements and oath, has been accepted. Thus, the documents on which the records are based can be accepted as material evidence according to the law. In order for the taxpayer's claim to be accepted by the tax administration or judicial bodies, in principle, these documents should be duly issued. Therefore, taxpayers are obliged to bind their taxation procedures to the document as specified in the law and to record these documents in a certain order. However, in this way, the documents that are exempt from the freedom of evidence, can be used by the taxpayers as a means of proof.

Keywords: Turkish Tax System, Invoice, Finance Page.

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE FATURA UYGULAMASI

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	İİ
YEMİN METNİ	İİİ
ÖZET	İV
ABSTRACT	V
İÇİNDEKİLER	VI
TABLOLAR LİSTESİ	Xİİİ
ŞEKİLLER LİSTESİ	XİV

GİRİŞ	1
-------	---

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA BELGE KAVRAMI

1.1.BELGE KAVRAMI VE ÖNEMİ	4
1.2. BELGENİN UNSURLARI	5
1.2.1.Yazılı Olma	6
1.2.2.Taşınabilir Olma	6
1.2.3.Belirli Bir Kişiyeye Ait Olma	6
1.2.4.Hukuken Değer Taşıma	7
1.3.BELGENİN FONKSİYONLARI	7
1.3.1.İspat ve Denetim Fonksiyonu	7
1.3.2.Bilgi Verme ve Güvenlik Fonksiyonu	8
1.4. HUKUK DALLARI AÇISINDAN BELGE	8
1.4.1. Vergi Hukuku Açısından Belge	8
1.4.2. Ticaret Hukuku Açısından Belge	10
1.4.2.1.Fatura ve Teyit Mektubu	10
1.4.2.2. Ticari Mektuplar	11
1.4.2.3. Poliçe	11

1.4.2.4. Bono (Emre Yazılı Senet)	11
1.4.2.5. Çek	11
1.4.2.6. Emre Yazılı Havaleler	11
1.4.2.7. Emre Yazılı Ödeme Vaatleri	11
1.4.2.8. Makbuz Senedi	12
1.4.3. Ceza Hukuku Açısından Belge	12
1.4.3.1. Resmi Belge	13
1.4.3.2. Resmi Belge Hükmünde Belge	14
1.4.3.3. Özel Belge	14
1.4.3.4. Türk Ceza Kanunu'nda Belgelere Yönelik Suç Sayılan Hususlar	14
1.4.4. Borçlar Hukuku Açısından Belge	15
1.4.5. Sermaye Piyasası Hukuku Açısından Belge	17
1.4.6. Muhasebe Bilimi Açısından Belge	18
1.4.6.1. Muhasebede Belge Türleri:	18
1.4.6.1.1. Oluşumuna Göre Belgeler	19
1.4.6.1.1.1. Doğal Belgeler	19
1.4.6.1.1.2. Yapay Belgeler	20
1.4.6.1.2. İşlevlerine Göre Belgeler	21
1.4.6.1.3. Düzenlendikleri Kanunlara Göre Düzenlenen Belgeler	21
1.4.6.2. Muhasebede Belge Düzeni ve Önemi	22
1.4.6.3. Muhasebede Belgeleme İlkeleri:	23
1.5. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE BELGE VE BELGE DÜZENİNE İLİŞKİN YAPILAN DÜZENLEMELER	24
1.5.1. Muamele Vergisi Kanunu:	24
1.5.2. Kazanç Vergisi Kanunu	25
1.5.3. Milli Korunma Kanunu	25
1.5.4. Dahili İstihlak Vergisi	26
1.5.5. 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu	26
1.5.6. Son Değişiklikler	27

İKİNCİ BÖLÜM
TÜRK VERGİ HUKUKUNDA FATURA VE FATURA HÜKMÜNE HAİZ
BELGELER

2.1. FATURA	29
2.1.1. Kavramsal Olarak Fatura	29
2.1.1.1. TTK'ya Göre Fatura	29
2.1.1.2. VUK'a Göre Fatura	31
2.1.2. Faturanın Türleri	32
2.1.2.1. Basit Fatura	33
2.1.2.2. İrsaliyeli Fatura	33
2.1.2.3. Proforma Fatura	34
2.1.2.4. Muvakkat (Geçici) Fatura – Kesin Fatura	34
2.1.2.5. İade Faturası	34
2.1.2.6. Numune Faturası	35
2.1.2.7. İhracat Faturası	35
2.1.2.8. Açık Fatura-Kapalı Fatura	36
2.1.3. Faturanın Şekli	36
2.1.4. Faturanın Nizamı	38
2.1.5. Fatura Kullanma Mecburiyeti	39
2.1.6. Faturanın Bastırılması	40
2.1.7. Faturanın Saklama Süresi	42
2.1.8. Faturanın Fiziki Teslimi	43
2.1.9. E-Fatura	44
2.1.9.1. E-Fatura Kavramı ve Teknik Mimarisi	44
2.1.9.2. E-Fatura Uygulamasının Yasal ve İdari Altyapısı	46
2.1.9.3. E-Fatura Uygulaması Kapsamında Olanlar	47
2.1.9.4. E-Fatura Uygulamasının Kullanımı	50
2.1.9.4.1. GİB Portalı Yöntemi	51
2.1.9.4.2. Doğrudan Entegrasyon Yöntemi	52
2.1.9.4.3. Özel Entegrasyon Yöntemi	52

2.1.9.5.Kağıt Faturadaki İmzanın E-Faturadaki Karşılığı: Mali Mühür/Nitelikli Elektronik Sertifika	53
2.1.9.6. E-Faturanın Muhafazası ve İbraz Yükümlülüğü	54
2.1.9.7. E-Fatura Uygulamasının Avantaj ve Dezavantajları	56
2.1.9.8.E-Arşiv Uygulaması	56
2.1.9.9.Cezai Müeyyide ve Sorumluluk	58
2.2. FATURA YERİNE GEÇEN BELGELER	60
2.2.1. Perakende Satış Vesikaları	60
2.2.2. Gider Pusulası	61
2.2.3. Müstahsil Makbuzu	62
2.2.3.1.E-Müstahsil Makbuzu(e-MM)	64
2.2.4. Serbest Meslek Makbuzu	64
2.2.4.1.E-Serbest Meslek Makbuzu(e-SMM)	65
2.2.5.Ücret Bordrosu	66
2.2.6. Sevk İrsaliyesi	67
2.2.6.1.E-İrsaliye	68
2.2.7. Taşıma İrsaliyesi	69
2.2.8. Yolcu Listesi	69
2.2.9. Günlük Müşteri Listesi	70
2.2.11. Diğer Vesikalar	70
2.2.12. Vergi Usul Kanunu Kapsamına Alınmış Diğer Belgeler	71
2.3. SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKELERDEKİ FATURA DÜZENİ VE UYGULAMALARI	71
2.3.1.Kanada’da Fatura Düzeni ve Uygulaması	71
2.3.2.Avrupa Birliğinde Fatura Düzeni ve Uygulaması	74
2.3.3.Fransa’da Fatura Düzeni ve Uygulaması	76
2.3.4. İngiltere’de Fatura Düzeni ve Uygulaması	79
2.3.5.Almanya’da Fatura Düzeni ve Uygulaması	83

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

FATURADA ÖZELLİKLİ HUSUSLAR

3.1.FATURANIN KAÇAKÇILIK SUÇU BOYUTU	85
3.1.1.Sahte Fatura	86
3.1.1.1. Sahte Fatura Kavramı	86
3.1.1.2. Sahte Fatura Düzenlenme ve Kullanım Suçunun Unsurları	88
3.1.1.2.1.Suçun Kanunilik Unsuru	88
3.1.1.2.2. Suçun Faili	89
3.1.1.2.2.1.Sahte Fatura Düzenleme Suçunun Faili	89
3.1.1.2.2.2.Sahte Fatura Kullanma Suçunun Faili	92
3.1.1.2.3. Suçun Maddi Unsuru	93
3.1.1.2.4.Suçun Manevi Unsuru	94
3.1.2.Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Fatura	98
3.1.2.1. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Fatura Kavramı	98
3.1.2.2. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçunun Unsurları	101
3.1.2.2.1. Suçun Kanunilik Unsuru	101
3.1.2.2.2. Suçun Faili	101
3.1.2.2.3.Suçun Maddi Unsuru	101
3.1.2.2.4. Suçun Manevi Unsuru	102
3.1.3.Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Fatura Düzenleme ve Kullanma Nedenleri	103
3.1.4. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında KDV İndirimi	104
3.1.5. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçlarının Önlenmesine Yönelik Çözüm Önerileri	104
3.1.5.1. Talep Yönlü Çözüm Önerileri	104
3.1.5.1.1.Hasılat Esaslı Vergileme Uygulamasının Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Faturanın Yoğun Olduğu Sektörlere Getirilmesi	107

3.1.5.1.2. Vergiye Gönüllü Uyumu Sağlayacak Şekilde Vergi Kanunlarının Sadeleştirilmesi Yoluna Gidilmesi	107
3.1.5.1.3. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Fatura Suçlarına İlişkin Cezalarının Etkin Bir Şekilde Uygulandığı Algısının Yerleştirilmesi	108
3.1.5.2. Arz Yönlü Çözüm Önerileri	108
3.1.5.2.1.Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Fatura Düzenleyenlerin Gözetim Altına Alınması	108
3.1.5.2.2.Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Fatura Düzenleme Suçuna Özgü İnceleme Sürecinin Oluşturulması	109
3.1.5.2.3.Kanıt Toplamada Etkinliğin Arttırılması İçin Kamu Kurumları Arasında Otomasyonun Kurulması	109
3.1.5.2.4.Meslek mensuplarının Yükümlülüklerinin Revize Edilmesi	110
3.1.5.2.5.Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Fatura İle Mücadelede Daha Etkin Araçlar Kullanılması	110
3.1.5.2.6. Matrah Arttırımı/Vergi Affı Düzenlemelerinin Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarını Kapsamaması	111
3.1.6.Fatura İle İlgili Kaçakçılık Suçu Sayılan Diğer Haller	112
3.1.6.1.Faturanın İbraz Edilmemesi (Gizlenmesi)	112
3.1.6.2.Faturanın Tahrif Edilmesi	113
3.1.6.3.Faturanın Yok Edilmesi	114
3.1.6.4.Yetkisiz Fatura Basma Ve Yetkisiz Basılmış Faturayı Kullanma	115
3.1.7. Kaçakçılık Suçu Sayılan Hallere İlişkin Suç Sayıları ve Oranları	115
3.2.FATURANIN İSPAT GÜCÜ	117
3.2.1.Türk Ticaret Kanunu Bakımından Faturanın İspat Gücü	118
3.2.2.Vergi Usul Kanunu Açısından Faturanın İspat Gücü	119
3.3. FATURA VE YASAL DEFTER İLİŞKİSİ	120
3.4. DEFTER VE BELGE İBRAZ EDİLMEMESİNİN KDV İNDİRİMİNE ETKİSİ	122

3.5.FATURA VE SEVK İRSALİYESİ İLİŞKİSİ	125
3.6. SÜRESİNDE DÜZENLENMEYEN FATURALARIN DURUMU	126
3.7.FATURA DÜZENLEME SÜRESİNİN KDV BEYANINA ETKİSİ	127
3.8. HESAP DÖNEMİ KAPANDIKTAN SONRA GELEN FATURALARIN DURUMU	128
3.9. HASILAT ESASLI VERGİLENDİRME USULÜNDE BELGE DÜZENİ	129
 SONUÇ	 133
KAYNAKÇA	138



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Türk Ceza Kanunu'nda Belgelere Yönelik Suç Sayılan Hususlar	s. 15
Tablo 2: Kanada'da Vergi İndiriminden Yaralanmak İçin Faturada Bulunması Gerekenler	s. 73
Tablo 3: İngiltere'de Faturada Bulunması Gerekenler	s. 83
Tablo 4: Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesindeki kaçakçılık suçları	s. 86
Tablo 5: GİB Mükellef Eğilimleri Anket Sonuçları-1	s. 106
Tablo 6: Karar Türüne Göre Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu Maddesi Kapsamında Suç Sayıları ve Oranları	s. 116
Tablo 7: Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu Maddesi Kapsamında Açılan Davalarda Verilen Karar Dağılımları	s. 117
Tablo 8: Tutulması Zorunlu Ticari Defterler	s. 121

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Faturanın Türleri	s. 32
Şekil 2: E-Fatura Uygulamasına İlişkin Genel Mimari	s. 46
Şekil 3: Kanada Fatura Örneği	s. 72
Şekil 4: Fransa Fatura Örneği	s. 79
Şekil 5: İngiltere Fatura Örneği	s. 82



GİRİŞ

Türk vergi mevzuatının esasını beyan oluşturur. Beyan esası kapsamında mükellefler, verginin tarhına esas olarak alınacak matrahlarını bağlı bulundukları vergi dairesine bildirmekte ve vergi dairesi tarafından mükelleflerce bildirilen bu matrahlar üzerinden vergi hesaplanmaktadır. Beyan esasına dayalı vergi sisteminin özünde mükellefe güven vardır. Ancak bu güven koşulsuz ve şartsız olmayıp, idare ihtiyaç duyduğunda mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu yoklama, vergi incelemesi gibi sahip olduğu araçlarla kontrol etmektedir.

Türk vergi mevzuatına göre, bir işlemin vergilendirilebilmesinde bu işleme ilişkin verginin doğmasına sebebiyet veren olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti önem arz etmektedir. Mükellef beyanının doğruluğuna ilişkin yapılacak kontrollerde verginin doğmasına sebebiyet veren olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin doğruluğu yemin hariç olmak üzere her türlü ispat aracı ile ispatlanabilecektir. Söz konusu ilke hem idare hem de mükellef yönünden geçerlidir¹.

Delil serbestisinin belge düzeni, tanık ifadeleri ve yemin olmak üzere istisnalarının olduğu doktrinde kabul edilmiştir. Böylelikle kayıtların dayandırıldığı belgeler kanuna göre maddi delil olarak kabul edilebilir. Mükellefin ileri sürdüğü savunma vergi idaresi veya yargı organları tarafından kabul edilebilmesi için ilke olarak kanunda belirtilen bu belgelerin usulüne uygun düzenlenmesi gerekir. Dolayısıyla mükellefler vergilendirme ile ilgili işlemlerini kanunda belirtilen şekilde belgeye bağlamak ve bu belgeleri de belirli bir düzen içerisinde defterlere kaydetmek zorundadır. Ancak bu şekilde delil serbestisinin istisnası olan belgeler, mükellefler tarafından ispat vasıtası olarak kullanılabilir.

Bir vergi sisteminin beyana tabi olmasının ortaya çıkartmış olduğu birtakım sonuçlar olduğunun altını çizmek gerekmektedir. Beyana dayalı vergi sisteminde, mükelleflerin vergi ödemeden kaçınma yoluna gitmesi oldukça beklenen bir sonuçtur. Mükellefler, her ne kadar vergi bilinçleri gelişmiş de olsa, vergi ödemelerinin minimize etmek için yanıltıcı beyan vermeye yönelebilmektedirler. Mükelleflerin eksik, hatalı ya da hiç beyan vermemesi durumlarının, mükelleflere vergi ödememe

¹ BAŞARAN, Fehmi, “Elektronik Kayıt ve Belgelerin Türk Hukuk Sistemindeki İspat ve Delil Hükümleri Açısından Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, Sayı. 251, Temmuz.2001, s. 11

yararı sağlamaktadır ancak, devlet gelir kaybına uğramaktadır. İşte bu noktada, hem vergi sisteminin sağlıklı işlemesi, hem de devletin olası gelir kayıplarının önüne geçebilmek adına vergi sisteminin belgeye dayandırılması son derece önemlidir.

Beyana dayalı vergi sistemlerinin başarılı ve etkin olarak kabul edilebilmesi pek tabii sadece işlemlerin belgelere dayandırılması ile mümkün olmamaktadır. Bu tip sistemlerin başarısında, mükelleflerde gelişmiş olan vergi bilinci, vergiye ilişkin yargı esaslarının etkinliği ve vergi idaresinin etkinliği önemli rol oynamaktadır.²

Beyan esasına dayalı olarak yürütülen vergi sistemlerinde ispat vasıtası olarak kullanılabilecek en önemli delil şüphesiz belgedir. Belgenin delil niteliğinin bu denli güçlü olmasının temel nedeni, mükelleflerce beyan edilen bilgilerin gerçeğe uygunluğunun kontrol edilebilmesinin ancak işlemlerin belgeye dayandırılabilirdiği sürece mümkün olmasından kaynaklanmaktadır.

Vergi sisteminin temelini belgelere dayandırılması, gelirin gerçekliği ve kamu alacağının güvence altına alınması ilkeleri ile sıkı sıkıya bağlıdır. Gelire ilişkin gerçeklikten kasıt, vergilendirme işleminin muhtemel olaylara öngörülen tutarlar üzerinden değil, gerçekleşen tutarlar üzerinden yapılmasıdır. Yani gerçekleştirilen gelir tutarının sağlıklı belirlenebilmesi, dolayısı ile verginin doğru hesaplanabilmesi kayıt ve belgelerin doğru ve güvenilirliği ile doğrudan bağlantılıdır. Dolayısı ile gelirin gerçek olmasını, kayıt ve belgelere dayandırılmış olması şeklinde ifade etmekte mümkündür.

Vergi alacağının belgelere dayandırılması diğer bir açıdan kamu alacağının güvence altına alınabilmesi ile ilişkilidir. Çünkü mükellef bayanına göre vergilerin tahsil edildiği bir sistemde, mükelleflerin vergi borçlarından kurtulma yollarının mümkün olduğunca kapatılmasını ve ödenmeyen vergilerin mümkün olduğunca hızlı ve kolay bir şekilde tespit edilip³, tahsilatının gerçekleştirilmesini düzgün işleyen bir belge sistemi zinciri sağlayabilecektir.

Vergi hukukunda belge deyince akla ilk gelen şüphesiz ki faturadır. Nitekim Vergi Usul Kanunu'da bu belgeyi ayrıntılı olarak düzenlemiştir. Bununla birlikte

² SAVAŞ, Hasan Hüseyin “Vergi Gelirlerinin Denetimi ve Denetimde Etkinlik Kavramı”, Mevzuat Dergisi, Aralık, 2000, Sayı:39, s.1, <http://www.mevzuatdergisi.com/2000/12a/01.htm> (10.02.2012).
GERÇEK, ³Adnan, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2011, s.16.

kanun koyucu öngördüğü şartları sağlaması halinde fatura yerine kullanılabilecek birtakım belgeleri de düzenlemiştir. Esasen Tez çalışmamızda da fatura ve fatura yerine geçecek belgeler üzerinde durulmaktadır. Bu kapsamda Tezimizin;

Birinci bölümde genel olarak belge kavramına ve önemine, belge düzeninin unsurlarına, fonksiyonlarına, hukuk dalları bakımından belge türlerine ve belge düzeni konularına,

İkinci bölümde fatura ve fatura hükmüne haiz vesikalar hakkında bilgilere,

Üçüncü bölümde ise fatura ile ilgili özellikli hususlara

yer verilmiştir.

Vergi sisteminin belgeye dayandırılmasının yanında belge düzeni de aynı şekilde önem arz etmektedir. Vergi hukukumuzda belge düzeni yasal bir zeminde düzenlenememiş, daha çok literatürde kendini göstermiştir. Vergi Usul Kanunu’nda “Vesikalar” başlığı altındaki hükümler dışında belge düzeni şeklinde bir başlık ya da hüküm bulunmamaktadır. Aynı şekilde Türk Ticaret Kanunu’nda da böyle bir madde hükmü bulunmamaktadır. Aslında kayıt dışı ekonomi belge ve kayıt düzenine uymamaktan kaynaklanır. Bazı mükellefler gelirlerini gizlemek amacıyla belge düzenine uymazlar. Bu durumda, iyi işleyen bir belge ve kayıt düzeni, kayıt dışı ekonominin kayıtlı hale getirilmesine katkıda bulunmak suretiyle vergi gelirlerini artırıcı katkıda bulunabilir.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA BELGE KAVRAMI

1.1.BELGE KAVRAMI VE ÖNEMİ

Belge kelimesi Moğolca “belgü” kelimesinden dilimize girmiştir. Belgü kelimesi Moğolcada, “berat, işaret, nişan, alamet, ferman ve resmi belge” anlamlarına gelmektedir.⁴ Belge denilince, bir olgu, bir olay ortaya koyulurken, karşıdakileri inandırmak veya bir gerçeği açıklamak için onun doğruluğunu destekleyen bu inancı kuvvetlendirmek için kullanılan her türlü yazılı, görsel doküman anlaşılmaktadır. Örneğin; tarihi belge olarak, bir tarihi olayı açıklayan veya şüpheli durumları aydınlatan bir yazı ya da resim düşünülmekte ve bu belge ile de olayın gerçek yüzü ortaya konularak aydınlatılmış olduğu akla gelmektedir⁵.

Vergi kanunlarında belge kavramına yer verilmemekle birlikte, Vergi Usul Kanunu’nda “Vesikalar” ana başlığı altında vergi mevzuatında belge olarak kabul edilen yazılı metinler ve bu metinlerin özellikleri düzenlenmiştir. Buna ilaveten Kanun’un 227’nci maddenin (1) numaralı fıkrasında, “..... tutulan kayıtların üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait kayıtların tevsiki zorunludur” şeklinde bir hükme yer vererek, belgelendirmenin önemine vurgu yapılmıştır. Bahse konu düzenleme gereği vergi idaresi mükelleflerden yasal defterlerine yaptıkları kayıtların (istisnaları bulunmakla birlikte) mutlaka fatura ve benzeri belgeler ile belgelenmesini istemektedirler.⁶ Gerçekten de gerçekleşmiş bir olayın belgeye bağlanması gerekmektedir. Aksi takdirde olayın doğruluğunun ya da yanlışlığının ispatı (ki vergi hukukunda vergi tarhına esas olayın ispatı daha öncede bahsedildiği üzere belge ile olur) imkânsız olacaktır.

Yargıtay’da muhtelif kararlarında belge tanımına yer vermektedir. Şöyle ki; Yargıtay 6’ncı Ceza Dairesi, 16.10.1979 tarih ve E:1979/6461 ve K: 1979/6599 sayılı kararında “*hukuken hüküm ifade eden ve bir olayı ispat etmeye yarayan yazıyı belge*” olarak tanımlamıştır. Yargıtay Ceza Genel Kurulu (CGK) ise 04.04.1983 tarih ve E:

⁴ <https://www.etimolojiturkce.com/kelime/belge> Erişim Tarihi:[07.05.2019].

⁵ SOMUNCU, Ahmet ,Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni, Seçkin Yayınları, Ankara, 2014, s.31

⁶ ÖZYER, Mehmet Ali, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Mart 2008, s.367

1983/6-13 ve K: 1983/155 sayılı kararında “*hukuken sonuç doğurmaya veya bir durumu belirleme yahut ispat etmeye imkân tanıyan yazıyı belge*” olarak tanımlamıştır.

Bir olgunun doğruluğunun ispatı belgeye bağlanması ile mümkün olur. Örneğin bir kişinin doğumunun devlet açısından ispatı doğum yapılan sağlık kuruluşundan verilecek bir belge ile olur. Aynı şekilde ölen bir kişinin devlet açısından ispatı da yine defin izin belgesi ile olur. Defin izin belgesi ölen kişinin eğer mirası var ise mirasçılara miras hakkının doğumu için yapacakları işlemlerde kullanacakları bir belgedir. Eğer mirasçılar ölüm olayını buna benzer bir belgeye dayandıramazlarsa ölüm olayını ispatlamaları mümkün olmayabilir. Buradan da anlaşıldığı üzere; doğum ve ölüm olayları hukuki sonuç doğurmaları bakımından belgelendirilmesi gereken olaylardır. Dolayısıyla bir olay belgeye bağlanmadığı takdirde olayın doğruluğunu ispat etmek çok güç ve hatta imkânsızdır. Aynı şekilde ekonomik hayatta da ekonomik işlemlerin mutlaka bir belgeye bağlanması gerektiği söylenebilir⁷.

Kavramsal olarak belgenin Türk Vergi Hukuku açısından önemi ise bu bölümün en başında “vergi sisteminin beyana dayalı olması” durumu ile ilişkilendirerek belirtilmiştir. Ancak pek tabii belgenin önem arz eden bir olgu olmasının nedeni bir tek bununla sınırlandırılmamaktadır. Belgeler, mükelleflerin yaptıkları işlemlere ilişkin kayıtların ve idareye karşı yapmış oldukları beyanlarının ispatı için önem arz etmektedir. Vergi idaresi açısından ise, vergi matrahının ve mükellef beyanının doğrulukla tespiti ve mükellefi denetleme aracı olması açısından gerekli unsurlardır

1.2. BELGENİN UNSURLARI

Bir olgunun belge niteliğini taşıyabilmesi için bir takım unsurlara sahip olması gerekmektedir. Diğer bir ifade ile her doküman, her kayıt belge olarak nitelendirilmemelidir. Belge, hukuksal anlamda hüküm içeren ve aynı zamanda hakkın doğumuna ve / veya ispatın gerçekleşmesine imkan tanıyan yazılar olarak tanımlanmaktadır⁸. Bu tanımlama kapsamında bir kâğıdın belge olarak tanımlanabilmesi için taşınması gereken unsurlar aşağıdaki gibi sıralanabilir⁹;

⁷ SOMUNCU, Ahmet ,a.g.e, s.32, 33

⁸ ÇAM, Nihat Bozkurt “Evrakta Sahtecilik Suçları”, Ankara Barosu Dergisi, 1989, S.3, s.450.

⁹ KIZILOT Şükrü ve Zuhâl KIZILOT, Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, s.32.

- ❖ Yazılı olma,
- ❖ Taşınabilir olma
- ❖ Belirli bir kişiye ait olma
- ❖ Hukuken değer taşıma

1.2.1.Yazılı Olma

Bir düşüncenin belirli işaretlerle tespit edilmesi “Yazı” olarak tanımlanabilecektir. Yazılı olma şartından kastedilen, düşüncenin ve/veya irade açıklamasının kayıtlı hale gelmesidir. İrade açıklaması kalem, daktilo, bilgisayar ve benzeri bir araçla kayıt altına alınabilecektir. Ancak kanun, şekil şartı olarak yazının belirli bir araçla yazılmasını öngörmüşse, yazının öngörülen bu araçla yazılması gerekmektedir. Kayıt altına alınacak irade açıklamasının aksi yasalarda belirtilmedikçe Türkçe veya yabancı dilde yapılmasının bir önemi bulunmamaktadır. Yazının silinebilir nitelikte olması yazının belge olma vasfını değiştirmez. Bununla birlikte yazının hiç olmazsa bir müddet kalıcılığının olması gerekir.

1.2.2.Taşınabilir Olma

Bir şeye belge diyebilmemiz için öncelikle o şeyin taşınabilir olması şarttır. Taşınamayan şeyler (duvar yazısı bu duruma örnek olarak verilebilecektir.) belge olarak kabul edilememektedir. Belge olarak kabul edilmenin ilk şartı olan taşınabilir olma, bir anlamda belgelerin kâğıt üzerine yazılı olmaları ile eş değer anlam taşımaktadır. Çünkü taşınabilirlik ancak, yazının kâğıt veya kâğıt benzeri bir cismin üzerine yazılması ile sağlanabilmektedir. Bu noktada önem arz eden husus ise, her yazılı kâğıdın bir belge olmadığı noktasıdır.

1.2.3.Belirli Bir Kişiye Ait Olma

Her yazılı kâğıdın belge olmaması noktası belge olma şartlarının üçüncüsü ile ilişkilendirilmektedir. Eğer üzerinde yazı olan bir kâğıt belge olarak nitelendirilecek ise o kâğıdı oluşturanın belirli olması gerekmektedir. Bir diğer ifadeyle, eğer bir yazılı kâğıt belirli bir kurum/kuruluş tarafından üretilmiş ise, yani yazarı belli ise belge olarak nitelendirilebilecektir.

1.2.4.Hukuken Değer Taşıma

Belge olarak tanımlanabilmenin son şartı olan hukuki açıdan değer taşıma, belgenin belirli bir olguya ilişkin olarak ispat özelliği taşıyıp taşımadığına ilişkindir. Hukuki sonuç yaratabilmek için bir belgenin belirli düzen şartlarını taşıyor olması beklenmektedir.

1.3.BELGENİN FONKSİYONLARI

Belgenin fonksiyonları olarak; ispat ve denetim ile bilgi verme ve güvenlik fonksiyonları sayılabilir. Söz konusu fonksiyonlar birbiri ile ilişkili olup, bu kapsamdaki açıklamalarımıza aşağıda yer verilmiştir:

1.3.1.İspat ve Denetim Fonksiyonu

İspat, bir konuda bir kişiyi veya makamı inandırma gayretidir. Mükellefler de bu gayreti, vergi beyanlarının doğruluğunu ispatlamak amacıyla defter kayıtlarına esas olan belgelerini saklamak suretiyle gerçekleştirirler.

Vergi Usul Kanunu açısından tutulan belgelerin delil olarak kullanılması önemli özellik arz eder. Mezkûr Kanun'da defter ve belgelere ilişkin şekil şartları ve diğer hususlar düzenlenmiştir. Mükellefler hakkında düzenlenen inceleme raporlarında tarh edilen verginin dayanağının re'sen tarhiyata dayanmaması için defter ve belgelerin ihticaca salih olması başka bir deyişle mükelleflerin defter ve belgelerinin kendileri lehine delil olabilmesi, söz konusu defter ve belgelerin güvenilir olmasına bağlıdır.

Mezkûr Kanun'daki vesikalar bölümü, mükellefin görevleri ile ilgili bölümlerin en önemli kısmını oluşturmaktadır. Vesika, mükelleflerin kayıt ve beyanlarının doğru olduğunu tevsik eden bir ispat aracıdır. Vergi dairesi açınsansa vergi denetiminin esasını oluşturur¹⁰. İşlemlerin belgeye dayandırılması, mükellefin hesap ve işlemlerinin incelenme ve denetlenmesi açısından da son derece önemlidir.

İşlemlerin belgelendirilmiş olması mükellefin hesap ve işlemlerinin denetimi açısından çok büyük önem taşımaktadır. Diğer taraftan bu durum günümüzde

¹⁰ UYSAL, Ali ve EROĞLU, Nurettin, Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu, Yetkin Basım ve Yayıncılık A.Ş., Ankara, 2005, s. 310; alıntılayan Ömer ERDAL, Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni, İstanbul, 2011, Yüksek Lisans Tezi s. 7

profesyonelleşen işletmelerin iç yönetim denetimi için de bir zorunluluk oluşturmaktadır.¹¹

Vergi mevzuatında vergiyi doğuran olay; vergi alacağının ilgili vergi kanununda verginin doğması için şart koşulan olayın gerçekleşmesi veya hukuki durumun tamamlanması ile gerçekleşmektedir. Çalışmamızın “Muhasebe Bilimi Kapsamında Belge” bölümünde anlatıldığı üzere, vergiyi doğuran olayla ilgili her türlü işlemin VUK kapsamında türü ve içeriği belirtilen bir belgeye bağlanması gerekir.

Belge düzeni, beyan sistemine dayalı olan Türk Vergi Sistemi’nin tamamlayıcısı durumundadır. Mükellefler, Vergi Usul Kanunu uyarınca belirlenen belge düzenine uymakla yükümlüdürler. Aksi halde ceza yaptırımı ile karşılaşabilirler. Buna göre mükellefler beyan edecekleri vergi matrahlarına ilişkin işlemleri belgelendireceklerdir. Söz konusu belgendirme işlemi vergisel denetim açısından büyük önem taşıdığı gibi mükelleflerin vergisel işlemlere ilişkin ispat yükü açısından da büyük önem arz etmektedir.¹²

1.3.2.Bilgi Verme ve Güvenlik Fonksiyonu

Mükelleflerin defterlere kaydettikleri işlemlere dayanak oluşturan belgeler aynı zamanda yapılan işlemler hakkında bilgi verilmesini de sağlamaktadırlar. Bu bilgiye dayanarak ve güvenerek de mükellef, üçüncü kişi ve vergi idaresi bilgi sahibi olmaktadır.

Mükellef tarafından yapılan beyan belgede yer alan bilgiler dâhilinde dikkate alınacaktır. Bu durum beyanın güvenliğini sağlamakla birlikte ticari muameleler sonucu düzenlenen belgeler (fatura, serbest meslek makbuzu vb.) gerçekleştirilen işlemlerin güvenliğini sağlamaktadır¹³.

1.4. HUKUK DALLARI AÇISINDAN BELGE

1.4.1. Vergi Hukuku Açısından Belge

Türk Vergi Sisteminin özünü esas itibariyle beyan esası oluşturmaktadır¹⁴. Beyan kelime anlamı olarak da ‘bildirme’ olarak ifade edilmektedir. Yani VUK

¹¹ ŞİMŞEK, Arif, “KDV’ nin Belge Düzenine Etkisi” , Yaklaşım Dergisi, Yıl 1995, Sayı: 30, s. 90

¹² ERDAL, Ömer, a.g.e s. 8

¹³ ERDAL, Ömer a.g.e. s. 8, 9

¹⁴ TOSUNER, ARIKAN, age., s.88.

açısından beyan, tarha esas alınacak vergi matrahının mükellefçe hesaplanarak bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirilmesidir¹⁵.

Verginin tarh edilmesi ile vergi alacağının vergi dairesi tarafından, alacağın ilgili olduğu kanunda gösterilen matrah ve oranlar üzerinden hesaplanmak suretiyle miktar itibariyle tespit edilmesidir. Dolayısıyla, mükellefin beyanına dayana bir sistemde, idare vergi alacağını tespitini mükellefin bildirdiği miktarı esas alarak yapmaktadır. Bu noktada mükellef bildirimlerinin güvenilir olması devletin alacağını tam ve doğru bir şekilde elde edebilmesi açısından önem kazanmaktadır. Ancak idare ve mükellef çıkarlarına bakıldığında bir paradoks vardır. Mükellefler ceplerindeki paranın azalmasını istemediklerinden mümkün olduğunca az vergi verme eğilimindedirler. Ancak vergi idaresi açısından bakıldığında ‘kamu yararı’ ön plandadır ve devletin gelir elde etmesi amaçlanmaktadır. Bu nedenle mükelleflerin eksiksiz ve zamanında bildirimlerini gerçekleştirmelerini sağlamak için bir nevi güvenlik aracı olan iyi bir belge sistemine ihtiyaç vardır. Beyana dayanan bir sistemim, sistemli bir belge düzenine dayandırılması oldukça önemlidir.

VUK’da aksine bir hüküm bulunmadığı sürece mükellefler, mükellefiyetleri ile ilgili olmak koşuluyla üçüncü kişilerle olan tüm işlemlerini belgelemek zorundadırlar. Defter tutmak zorunda olmayan mükellefler ise vergi matrahlarının tespitine ilişkin giderleri belgelemek durumundadırlar. Dolayısı ile vergilendirmeyi ilgilendiren işlemler Vergi Usul Kanunu’nda belirtilen belgelere bağlanmak ve bu işlemler karşılığında belge düzenlemek gerekmektedir. Yani Türk vergi sisteminde işlemlerin ‘belgeye dayandırılması’ vergi alacağının aşınmaya uğramadan tahsil edilebilmesi açısından üzerinde durulan ve geliştirilmeye devam edilen önemli bir olguyu temsil etmektedir.

Vergi kanunları açısından bakıldığında en belirgin belge türü fatura olarak karşımıza çıkar. Faturanın dışında uygulamada sıklıkla karşılaşılan serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu, gider pusulası belgeye örnek olarak verilebilecektir. Yine Damga Vergisi Kanunu’na konu kağıtlar, mektuplar ve şerhlerde bu kapsamda verilebilecek örneklerdendir.

¹⁵TOSUNER, ARIKAN, s.88.

1.4.2. Ticaret Hukuku Açısından Belge

Türk Ticaret Kanunu kapsamında, belge kavramının, tacir ve iyi niyetli üçüncü kişilerin menfaati kapsamında incelendiğinin söylemek mümkündür. Diğer bir ifade ile belge; tacirin, şirketin, ortakların birbirleri ile olan ve/veya üçüncü kişilerle olan ilişkilerinde ortaya çıkabilecek olan uyuşmazlıklar kapsamında kullanılan bir ispat aracıdır.

Türk Ticaret Kanunu'nda belge kavramı tacirin ticari işi kapsamında kullandığı defter ve belgelerinin tamamını kapsayacak şekilde geniş anlamda kullanılmıştır. Bunu mezkûr Kanun'un "Belgelerin Saklanması ve İbraz Süresi" başlıklı 82'nci maddesinde yer alan hükümden anlamaktayız.

Genel olarak bakıldığında ise Türk Ticaret Kanunu'nun belgeyi hak sahibinin belirlenmesi yönünde ele aldığı anlaşılmaktadır. Mezkûr Kanun'un 645'inci maddesinde kıymetli evrakın içerdiği haktan ayrı olarak devredilemeyeceğine ilişkin yer alan hüküm ile "Senetten Doğan Borç" başlıklı 646'ncı maddesinde kıymetli evrakın içerdiği borcun vadesinde alacaklıya ödenmesi ile borçtan kurtulacağına ilişkin hükümler, Kanun'un belgeyi hak sahibinin belirlenmesi açısından değerlendirdiğinin örneklerini teşkil eder. Diğer bir deyişle bahse konu iki madde hükmünde de alacaklının ancak senedi teslim etme karşılığında yani borçlu olduğunu gösteren belgenin teslimi karşılığında borcu tahsil edebileceği anlatılmaktadır.

Daha öncede belirtildiği üzere Türk Ticaret Kanunu'nda belge tanımı geniş manada kullanılmıştır. Bununla birlikte kanun metninde bazı belgelere önemine binaen ayrı maddelerde yer verilmiştir. Bahse konu durumda olan belgelerden bazılarının konunun somutlaştırılması adına aşağıda yer verilmiştir.

1.4.2.1.Fatura ve Teyit Mektubu

Mal teslimi veya hizmet ifasında tacirden, söz konusu işlemin diğer tarafı fatura verilmesini ödediği bedel üzerinden fatura düzenlemesini isteyebilir. Faturayı alan taraf, kendisine faturanın ulaştığı tarihi izleyen 8 gün içerisinde bu belgeye itiraz edebilme hakkına sahiptir. İtiraz faturanın içeriğine yapılmaktadır. Belirtilen süre içerisinde itirazın yapılmamış olması durumunda fatura zımnen kabul edilmiş sayılmaktadır. Her ne şekilde kurulmuş olursa olsun (yazılı, sözlü, dijital vs.) bir

sözleşmede, sözleşmenin içeriğini teyit eden bir yazının alınması durumunda, bu yazının kendisine ulaştığı tarihten itibaren sekiz gün içerisinde itiraz etme hakkına sahiptir. Bahse konu süre mektuba itiraz edilmezse, içerik zımnen kabul edilmiş olur.

1.4.2.2. Ticari Mektuplar

Ticari mektuplar, ticari bir işe ait tüm yazışmalardır.

1.4.2.3. Poliçe

Senette “poliçe” ifadesi (senet Türkçe dışındaki bir dilde düzenlenmişse bu dildeki poliçe karşılığı kullanılan ifade) içeren; düzenlenme tarihinin, düzenleyenin imzasının, muhatabın ve ödeme yapılacak kimsenin adının, senet vadesinin ve ödeme yerinin senet metninde belirtildiği kayıtsız ve şartsız belli bir meblağın ödenmesini emreden borç belgesidir.

1.4.2.4. Bono (Emre Yazılı Senet)

Senette “bono”/“emre yazılı senet” ifadesi (senet Türkçe dışındaki bir dilde düzenlenmişse bu dildeki bono/emre yazılı senet ifadesine tekabül eden ifade) içeren; düzenlenme tarihinin, düzenleyenin imzasının, ödeme yapılacak kimsenin adının, senet vadesinin ve ödeme yerinin senet metninde belirtildiği kayıtsız ve şartsız belli bir meblağın ödenmesini emreden borç belgesidir.

1.4.2.5. Çek

Senette “çek” ifadesi (senet Türkçe dışındaki bir dilde düzenlenmişse bu dildeki çek karşılığı kullanılan ifade) içeren; düzenlenme tarihinin, düzenleyenin imzasının, muhatabın ticaret unvanının, ödeme yerinin senet metninde belirtildiği, seri numarası ve karekodu içeren, kayıtsız ve şartsız belli bir meblağın ödenmesini emreden borç belgesidir.

1.4.2.6. Emre Yazılı Havaleler

Senet metninde poliçe olduğu belirtilmemekle birlikte, açık bir şekilde emre yazılı olarak düzenlenen ve bir poliçe için gerekli olan diğer unsurların tamamını ihtiva eden ve poliçe hükmünde olan belgelerdir.

1.4.2.7. Emre Yazılı Ödeme Vaatleri

Metninde “bono” olduğu belirtilmemekle birlikte, açık bir şekilde emre yazılı olarak düzenlenen ve bir bono için gerekli olan diğer unsurların tamamını ihtiva eden ve bono hükmünde olan ödeme vaatleridir.

1.4.2.8. Makbuz Senedi

Makbuz senedi Türk Ticaret Kanunu'nun 832'nci maddesi hükmünde tanımlanan umumi mağazalara konulan mal ve tahıla karşılık olarak verilen senettir.

TTK belgeleri “menfaat” açısından ele aldığı için, bazı belgelerin saklanması kanun kapsamında tacir olarak nitelendirilenler için zorunlu kılmaktadır. Bu kapsamda, tacirler;

- ❖ Ödemelere ilişkin belgeleri,
- ❖ Yazılan mektupları, yazıları ve telgrafların kopyalarını
- ❖ Alınan mektupları, yazıları, telgrafları,
- ❖ Sözleşmelerin metinlerini
- ❖ Taahhüt, kefalet içeren teminat senetlerini
- ❖ Mahkeme ilamlarını

saklamak ile yükümlüdür.

TTK kapsamında belge kavramı incelendiğinde, Kanun'un bir anlamda denetim mekanizması gibi çalıştığını söylemek mümkündür. Bilindiği gibi herhangi bir sistemin düzgün ve verimli işleyebilmesi için, bilinçli bir şekilde oluşturulmuş kanunların yanı sıra etkin bir denetim sisteminin var olması gereklidir. Eğer etkin bir denetim sisteminin yok ise; kanunların usulüne uygun olarak uygulanıp uygulanmadığı belirlenememesine yolsuzluk, rüşvet, kara para aklama ve benzeri olumsuz bir takım durumların meydana gelmesine neden olabilmektedir. Bu durum doğrultusunda TTK'nın defter tutma ve kayıtların doğruluğu ve bu kayıtların belgelere dayandırılması zorunluluğu gibi hükümler içermesi şirket denetiminin belgelere dayandırılmasının bir göstergesidir. Böylece etkin bir belge arşivi ile etkin bir denetim sağlanabilecektir.

1.4.3. Ceza Hukuku Açısından Belge

Türk Ceza hukukunda da belge kavramının tanımlanmamış olduğunu görmekteyiz. Bununla birlikte kanun lafzı dikkate alındığında belgenin; “Resmi Belge”, “Resmi Belge Hükmünde Belge” ve “Özel Belge” şeklinde üçlü bir tasniflemeye tabi tutulduğu görülmektedir.

Güvenilirlik ve ispat fonksiyonu yönünden bu belgeler arasında en güçlüsü resmi belgedir. Nitekim devlet, resmi belgenin ve bu belgeyi tanzim edeceklerin sahip

olacağı şartları belirlemek suretiyle toplumun bu belgeye olan güven oluşmasını temin etmiştir. Bu nedenle resmi belgeler güven ve ispat edilebilirlik yönünden özel belgelere kıyasla güçlü bir konumdadır.

1.4.3.1. Resmi Belge

TCK'nın yasalaşması sırasında, kanunda resmi belge tanımlamasının yapılması önerilmiş, fakat yapılacak resmi belge tanımlamasının ileride ortaya çıkabilecek uygulamaların resmi belgenin kapsamını daraltabileceği kaygısıyla reddedilmiştir.¹⁶ Bununla birlikte Kanun 204'üncü maddesinin gerekçesinde resmi belge, kamu görevlisince tanzim edilen yazı şeklinde tanımlanmıştır. Madde gerekçesinin devamında tanzim edilen belge ile kamu görevi arasında ilişkinin mevcudiyeti resmi belge sayılmak için şart koşulmuştur.

Kamu görevlisinin tanımı ise anılan Kanun'un 6'ncı maddesinde yapılmıştır. Madde hükmünde yapılan tanımlamaya göre kamusal faaliyetin icrasına katılan herkes kamu görevlisi olarak dikkate alınabilmektedir. Bu kabul aynı zamanda resmi belgenin kapsamını genişletmektedir.

Kamu görevlisince tanzim olunan bütün belgeler resmi belge olmayıp, bunların görevleri gereği düzenledikleri belgeler resmi belge olarak dikkate alınacaktır. Nitekim görev gereği tanzim edilecek resmi bir belgenin gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi veya tanzim etmeye yetkili olunan resmi bir belgenin aldatıcı şekilde değiştirilmesi veya resmi belgenin gerçeğe aykırı düzenlenmesi veya kullanılması durumunda, kanun 204'üncü maddesi hükmü gereği suçun faili en az üç yıl en fazla sekiz yıl kadar hapis cezasına mahkum edilebilecektir. Bahse konu düzenlemeden resmi belgenin kamu görevlisinin görevi gereği düzenlenmesi gereken belge olması gereği anlaşılmaktadır. Kanun koyucu mezkur maddede kamu görevlisince tanzim edilen belgeleri resmi belge kabul etmek suretiyle kamu görevlisinin resmi görevi ile belge arasında illiyet bağının korunması gerektiğini gözetmiştir.

¹⁶ GÖKCEN, Ahmet, Belgede Sahtecilik Suçları, Gözden Geçirilmiş ve Yargıtay Kararları ile Zenginleştirilmiş 4. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2016 s.110

1.4.3.2. Resmi Belge Hükümünde Belge

TCK’da; emre veya hamile yazılı kambiyo senedi, hisse senedi, tahvil, emtiayı temsil eden belge ve vasiyetnamenin ekonomik ve ticari hayat açısından önem taşıması nedeniyle resmi belgelere ilişkin hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

Bahse konu belgeler, resmi belge hükümlerin tamamından yararlanır. Dolayısıyla resmi belgelere ilişkin hükümlerin uygulanması, yalnızca bu belgelerin yasaya aykırı şekilde düzenlenme/kullanma fiiline ilişkin ceza yaptırımını kapsamamaktadır. Resmi belgede sahtecilik suçunun oluşması için belgenin sahte olarak düzenlenmesi yeterli olup sahte olarak düzenlenen resmi belge hükmündeki belgenin ayrıca kullanılma şartı aranmamaktadır.

1.4.3.3. Özel Belge

Resmi belge dışındaki belgeler genel olarak özel belge olarak nitelendirilebilecektir. Resmi belge ile özel belgeyi birbirinden ayıran en önemli husus, özel belgelenin özel hukuk kişileri arasında yapılan işlemlerde kullanılmasıdır.¹⁷ Bununla birlikte (1.4.3.2.) bölümünde saydığımız belgeler TCK’da resmi belge hükümlerine tabi belge olarak kabul edilmiştir.

1.4.3.4. Türk Ceza Kanunu’nda Belgelere Yönelik Suç Sayılan Hususlar

Türk Ceza Kanunu temel olarak bütün kanunlara ilişkin belli başlı durumlarda meydana gelen suçların yaptırımlarını kapsayan bir kanundur. Türk Ceza Kanunu’nun ve ceza hukukunun temel amacı, suçluyu ve suçluları cezalandırmak değildir. Temel amaç; suç olgusunun oluşumunu önlemektir. Bunu, suç işleyen kişinin cezalandırılmasıyla diğer insanlar üzerinde oluşan “ibret” etkisi ile gerçekleştirmeyi amaçlar. Bu şekilde suç işlememiş bulunan kimseler, suç işleyenlerin cezalandırıldığını görerek, suç işlemekten çekinirler¹⁸.

Mezkûr Kanun’da resmi belgede sahtecilik suçu ve özel belgede sahtecilik suçu olmak üzere belgelere ilişkin iki ayrı suç tanımlaması yapılmıştır.

Türk Ceza Kanunu kapsamında belgeye ilişkin olarak detaylandırılacak nokta belgelere ilişkin “suç” olarak kabul edilen durum ve hallerdir. Aşağıda, Türk

¹⁷ DOĞAN, Koray, “Ceza Hukukunda Belge Kavramı”, Ceza Hukuku Dergisi, Sayı: 14, Aralık 2010, s. 62

¹⁸ HAKERİ, Hakan, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s.2.

Ceza Kanunu hükümlerinden yararlanılarak hazırlanan tablo ile belgelere yönelik suç sayılan hususların çerçevesi çizilmektedir.

Tablo 1: Türk Ceza Kanunu’nda Belgelere Yönelik Suç Sayılan Hususlar

Belge	Örnek	Suç	Ceza
Resmi belge	Kamu görevlisi tarafından düzenlenmesi gereken ödeme emri	Gerçek bir ödeme emrinin başkalarını aldatacak şekilde değiştirilmesi	İki yıldan beş yıla kadar hapis cezası, Özgü suç olarak işlenmesi halinde en az üç yıl en fazla sekiz yıl hapis cezası
Resmi Belge Hükmünde Belge	Hisse senedi	Hisse senedinin sahte olarak düzenlenmesi	En az iki yıl en fazla beş yıl hapis cezası, Özgü suç olarak işlenmesi halinde en az üç yıl en fazla sekiz yıl hapis cezası
Özel Belge	Kira sözleşmesi	Kira sözleşmesinin sahte olarak düzenlenmesi	En az bir yıl en fazla üç yıl hapis cezası

Kaynak: TCK hükümlerinden yararlanılmak suretiyle tarafımda hazırlanmıştır.

1.4.4. Borçlar Hukuku Açısından Belge

Türk borçlar Kanunu’nda da belge kavramı tanımlanmamıştır. Buna ilaveten Kanun’da Türk Ticaret Kanunu, TCK ve VUK’da olduğu gibi belge türlerine de yer verilmemiştir. Ancak bu durumun istisnası olarak Kanun’un 426’ncı maddesinde “Hizmet belgesi”, 515’inci maddesinde ise “Kredi mektubu” belirtilebilecektir.

Diğer taraftan Türk Borçlar Kanunu, özel borç ilişkileri üzerine inşa edilmiştir. Özel borç ilişkisinden kasıt, iki veya daha çok taraf arasında kurulan ve bu taraflardan alacaklı olana, borçlu olandan belirli bir edimi talep etme hakkı veren, borçluyu da

böyle bir edimi yerine getirme yükümlülüğüne sokan hukuki bir ilişkidir. İşte bu borç ilişkisinin, taraflar açısından kanun nezdinde hak aranabilmesinin, hakkın iddia edilebilmesinin, borcun yerine getirilmediği takdirde yaptırıma tabi olabilmesinin kısacası hukuki bir anlam taşımasının sağlanmasında başlıca kaynak sözleşmelerdir¹⁹.

Ticari işletmeler açısından, bir belgeden bahsedebilmek için işlemin tarafları arasında bir sözleşmenin varlığı gereklidir. Sözleşmeler, taraflar arasındaki ilişki üzerine kurulmakta olup, Borçlar Kanunu'nda belirlenen şartlar dahilinde düzenlenen bir sözleşme aksi ispatlanana kadar mezkur Kanun hükümleri gereği belge niteliğindedir²⁰.

Sözleşmeler kişilerin birbirleri arasında yaptıkları anlaşmaların ediminin bir teminatı niteliğindedir. Yani sözleşmeler, borçlunun borçlandığı konuyu sözleşmenin amacına ve ifa kurallarına uygun biçimde yerine getirmesini böylece alacaklının ifa menfaatinin tam ve doğru olarak tatmin edilmesine araç olarak kullanılan belgelerdir, şeklinde ifade edilebilir.

Sözleşmelerin borçlar hukuku açısından taşıdığı nitelikler bakımından bazı sonuçlar doğurur. Bu sonuçlar da aslında kişiler arasındaki borç ilişkilerinin belgeye dayandırılmasının önemini ortaya koymaktadır.

Bu sonuçlara ilk örnek olarak, borç ilişkisi soncu oluşan alacak hakkı verilebilir. Alacaklı, hakkını sözleşmeye dayanarak kuvvetlendirmektedir. Böylece alacaklı,

- ❖ Alacak hakkını talep etme hakkı,
- ❖ Alacağı üzerinde tasarrufta bulunabilme hakkı,
- ❖ Alacağını talep etmesine rağmen borçlu borcunu yerine getirmezse

alacaklıya dava açma, icra takibinde bulunma hakkı

elde eder. Yani alacaklı, hukuki nitelik taşıyan bir belgeye dayandırılan hakkını yetkili makamlar eliyle borçlunun malvarlığına giderek elde etme avantajını sağlamaktadır.

Yani alacaklı, sözleşmeye dayanarak talep hakkının doğması ile belli bir hakkın varlığını ispat etmiş olmakta, bunun yanında bu hakkını üçüncü kişilere karşı

¹⁹ EREN, Fikret, 6098 Sayılı Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012, s.1.

²⁰ ASLANOĞLU, Suphi, a.g.e. s. 24

da bir ispat aracı olarak kullanabilmekte ve son olarak da var olan hakkının korunmasını veya geri istenebilmesini sağlamaktadır. Böylece Türk Borçlar Hukuku açısından “belge” sisteminin önemi vurgulanmış olmaktadır.

Borçlu açısından başka bir örnekle, yine borç ilişkisinin belgeye dayandırılması gereği belirtilmek istenirse, sözleşmelerin bağlayıcı olmalarının sonuçları karşımıza çıkmaktadır. Buna göre sözleşmelerin bağlayıcı olmasından, sözleşme ile doğan karşılıklı hak ve borçlarla tarafların bağlı oldukları, taraflardan birinin tek taraflı bir beyanla bu ilişkiyi kural olarak sona erdiremeyeceği ve iki tarafın karşılıklı anlaşmaları ile ilişkinin ortadan kaldırılabilceği anlaşılmaktadır. Örneğin alacaklı tek taraflı bir kararla, borcun miktarını yükseltme, borcun nev’ini değiştirme ya da sözleşme şartlarını değiştirme gibi keyfî davranışlarda bulunamamaktadır. Böylece borçlunun da şartları hukuk nezdinde koruma altına alınmış olmaktadır.

Hem borçlu hem de alacaklı açısından bakıldığında, gerçekleştirilen mal ve hizmet değişim ve dolaşımı sonucunda bir tarafın malvarlığından diğer bir tarafın malvarlığına geçen ekonomik bir değerın yani kazandırmaların hukuki bir sebebe dayandırılması gereği ortaya çıkmaktadır. Çünkü hukuki bir sebebe dayandırılmayan ilişkiler de bir tarafın ya da iki tarafında aleyhine oluşabilecek örneğin sebepsiz zenginleşme gibi durumların meydana gelmesine neden olabilecektir. Ayrıca bu durumlar karşısında tarafların haklarını arayabilmelerine dayanak oluşturacak herhangi bir araç olmamış olacaktır²¹.

1.4.5. Sermaye Piyasası Hukuku Açısından Belge

Sermaye piyasası mevzuatında, sermaye piyasası faaliyetlerinin özelliği gereği, kamuyu aydınlatma ilkesi çerçevesinde; hisse senetleri, tahviller gibi TTK’da bahsi geçen belgeler yeniden düzenlenmiştir. Öte yandan VUK ve TTK kapsamına giren ispat edici belgelerin tümü Sermaye piyasası mevzuatı açısından da aynen kabul edilmiştir.

Yukarıda bahsedilen sermaye piyasası mevzuatında oluşturulan ve özellikle aracı kurumların düzenleyecekleri yeni bazı belgeler olarak da; aracılık sözleşmeleri, repo işlem dekontları, işlem dağıtım listesi, işlem sonuç formu vs. sayılabilir²².

²¹EREN, Fikret, a.g.e., s.4.

²²ASLANOĞU, Suphi a.g.e. s.24

1.4.6. Muhasebe Bilimi Açısından Belge

Ticari defterlere kaydedilecek iktisadi faaliyetlerin belgeye bağlanması zorunludur. Alışlar, satışlar, ödemeler, tahsiller, havaleler gibi iş olgularından, sürüm, masraf, satış bedeli (hasılat) ve öteki gelir tutarlarını tespit olanağı sağlayan araç belgedir²³.

Muhasebenin tanımına yönelik olarak, muhasebenin işleyişinde gider, hasılat ve kazançlara ilişkin işlemlerin belgeler üzerinde saptanması ve kayıtlara geçirilmesi diğer bir deyişle işlemlerin belgeye bağlanması gerekir. Muhasebede, belge olmadan yevmiye defterine muhasebe kaydı mümkün değildir. Dolayısıyla belge olmadan muhasebe kaydı yapılamayacağı gibi, muhasebede yapılacak bir kaydın geçerli olabilmesi için de kaydın; gerçek durumu yansıtan bir belgeye dayanması ve bu belgenin usule uygun düzenlenmiş olması gerekmektedir.

Muhasebe kayıtlarının belgelere dayandırılması tarihin en eski dönemlerinde görülen bir işlemdir. Muhasebe tarihinin ilk belgelerinin Eski Mısır'da oluşturulduğu ileri sürülmektedir. Söz konusu belgeler Papirüslere yazılarak oluşturulan bu belgelerin M.Ö. 3400 yıllarında oluşturulduğu ileri sürülmektedir²⁴.

Muhasebede, kullanılacak bilgilerin güvenilirliği önem arz etmektedir. Güvenilirlik ise finansal bilgilerin belgelendirilmesi ile olanaklıdır. Bu kapsamda işletmeler, faaliyet türüne ve işletme büyüklüğüne göre belgelerin işletme içindeki işleyiş sürecini ve işletme dışına iletilmesini muhasebe ilke ve standartlarına, muhasebenin temel kavramlarına, muhasebe politikalarına uygun olarak yönlendirmelidirler. Bu süreçte ayrıca işletme içi dinamiklerde göz önüne alınmalıdır. Bilgilerin, bu bilgiye ihtiyaç duyan taraflara yararlı olabilmesi, mali raporların nesnel olarak hazırlana bilirliği ve muhasebe kayıtlarının geçerli olduğunun kanıtlanabilirliği, söz konusu bilgilerin nesnel belgelere dayandırılmasına bağlıdır.

1.4.6.1. Muhasebede Belge Türleri:

Muhasebe veri ve tablolarının güvenilirliğini sağlayan ve muhasebedeki işlemlerin temel dayanağı olan belgeleri genel olarak aşağıdaki şekilde bir tasniflemek mümkündür²⁵.

²³ YAZICI, Mehmet, Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi, İstanbul, Sermet Matbaası, 1990, s.23

²⁴ SOMUNCU, Ahmet a.g.e. s.32

²⁵ ASLANOĞLU, Suphi, a.g.e. s.27

1.4.6.1.1. Oluşumuna Göre Belgeler

1.4.6.1.1.1. Doğal Belgeler

Bir ticari işlem sonucu oluşan belge, doğal belge olarak tanımlanabilecektir. Ticari hayatta kullanım alanı yaygın olan bu tür belgelere örnek olarak; fatura, gider pusulası ve serbest meslek makbuzu verilebilecektir. Karşılıklı dış ilişkiler nedeniyle ortaya çıkan söz konusu belgelerin düzenlenmesi kanun hükümleriyle emredici duruma sokulmuştur. Doğal belgeler karşılıklı ilişkiler nedeniyle düzenlenmelerinden dolayı ilgili kanunlarda en az bir asıl ve bir örnek olarak düzenlenecekleri hükme bağlanmıştır.²⁶

Düzenledikleri alanlar ve ilişkilerini düzenledikleri tarafların farklı olmasından ötürü; Vergi Usul Kanunu, doğal belgeleri devlet ile mükellef arasındaki ilişkilerde ispat aracı olarak dikkate alırken, Türk Ticaret Kanunu işletmelerin gerek iç işleyişinde gerekse üçüncü şahıslarla ilişkilerinde meydana gelen anlaşmazlıklarda ispat aracı olarak dikkate almaktadır. Doğal belgeler düzenlendikleri işlemin niteliğine göre aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilirler:

❖ Alışlara ait belgeler; İşletmenin ihtiyaç duyduğu mal ve/veya hizmetlerin satın alımında kullanılan belge türüdür. Söz konusu belge türünün en önemlisi ve bilineni faturadır. Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddelerinden ötürü bazı durumlarda fatura verilmemesi halinde satın alınan mallar için müstahsil makbuzu gibi başkaca belgeler düzenlenebilir.

❖ Satışlara ait belgeler; İşletmenin sahip olduğu/ürettiği mal ve/veya hizmetlerin satışında kullanılan belge türüdür. En bilinen satış belgesi faturadır. Mal ve/veya hizmet satış işlemlerinde yine Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri gereği fatura düzenlenmesini gerektirmeyen durumlarda bu belge yerine perakende satış fişi düzenlenebilir.

❖ Giderlere ait belgeler; Giderlere ait belgelerin başında fatura gelmektedir. Doğalgaz, su, elektrik, ücret vb. giderler için alınan belgelerdir. Ayrıca vergiden muaf esnaftan alınan gider pusulası da bir gider belgesidir. Yine belge alınan serbest meslek faaliyeti hizmeti karşılığı düzenlenen serbest meslek makbuzuda gider belgesidir.

²⁶ ERDAL, Ömer, a.g.e, s. 4

Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen hadleri aşmayan mal ve/veya hizmet alımında perakende satış fişi de gider belgesi olarak düzenlenebilecektir.

❖ Tahsil ve ödeme belgeleri; Alacağın tahsil edilmesi veya borcun ödenmesi sonucu düzenlenen belgelerdir. İşletme tarafından alacaklarının nakit ya da benzer araçlarla tahsil edilmesi sırasında tahsilat makbuzu; alacağa karşılık senet alınmışsa senet giriş bordrosu düzenlenir. Söz konusu tahsilat makbuzu işlemin taraflarından biri için tahsil makbuzu hükmünde iken, işlemin diğer tarafı için ödeme makbuzu hükmündedir.

❖ Mahsup belgeleri; İşletmenin muhasebe kayıtlarında kasa hesabı ile ilgisi kurulamayan işlemlerde kullanılan belge türüdür. Bankanın bir işletmeyi borçlandırma işlemi için düzenlediği borç dekontu ile alacaklandırma işlemi için düzenlediği alacak dekontu mahsup belgelerine örnek teşkil eder. Mahsup belgeleri, hesaba geçirme belgeleri olarak da adlandırılmaktadır.

1.4.6.1.1.2. Yapay Belgeler

Yapay belgeler, muhasebe kaydına esas olarak işletme içinde iç işlemleri izlemek için düzenlenen ve düzenlenmesi zorunlu olmayan ayrıca içerikleri de yasalarca belirlenmemiş belgelerdir. Diğer bir deyişle orijinal bir belgenin bulunmadığı durumlarda, işletme içinde düzenlenen ve muhasebe kaydına esas alına belgeler yapay belgelerdir ücret bordrosu, malzeme çıkış fişleri ve akort fişi yapay belgelere örnek gösterilebilir. Yapay belgeler düzenleyeni bağlayıcı niteliğe sahip olup, üçüncü kişileri bağlamaz.

Doğal belgelere kıyasla, hesap akışını düzenleyerek işlemleri kolaylaştıran yardımcı belgeler veya işletme içi belgeler olarak da tanımlanabilen yapay belgelerin türü ve sayısı azdır. Esasen, doğal belgelerin olmadığı işlemler için yapay belgeler düzenlenir. Bu belgeler, aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir:

❖ Giderlere ilişkin belgeler: Dolmuş ücreti, vapur ücreti, metro ücreti gibi giderler için işletmelerin belge alması mümkün olmayabilir. Böyle durumlarda, gideri gerçekleştiren bunlarına açıklamalı listesini yaparak imza eder. İmzalanan bu listeye yapay bir belge olan gider listesi adı verilir. Aynı şekilde işle ilgili olmak şartıyla yapılan yolculuklar için verilen harcırahlara ilişkin düzenlenen harcırah beyannamesi de bir diğer yapay belge türü olarak örnek gösterilebilir.

❖ Envanterle ilgili belgeler: Amortisman hesaplama tabloları, mal sayım cetvelleri vs. dönem sonu envanter çalışmaları nedeniyle düzenlenen belgeler yapay belgelere örnek olarak verilebilir.

❖ Maliyet muhasebesi belgeleri: Bu belge türü gerçekleşen her türlü stok hareketinin izlenmesi için düzenlenmekte olup, bunlara üretim raporları, hammadde ve malzeme çıkış fişi ile ambar fişi örnek olarak verilebilecektir.

1.4.6.1.2. İşlevlerine Göre Belgeler

Belgelerin işlevlerine göre tasnifi dört grupta izlenebilecektir:

❖ Alışlara ait belgeler: İşletmenin mal veya hizmet alışı sırasında bunları satan ve/veya teslim eden kişiler tarafından işletmeye sunulan belgeleri ifade etmektedir. Perakende satış belgesi alışlara ait belgelere örnek olarak verilebilecektir.

❖ Satışlara ait belgeler: İşletmenin mal veya hizmet satışı sırasında söz konusu mal veya hizmetin alıcısına yönelik düzenlediği satış faturaları ve perakende satış fişi gibi belgeleri ifade etmektedir.

❖ Giderlere ait belgeler: Gider belgeleri, geliri elde etmek veya idame ettirmek için işletme tarafından yapılması gereken ve yapılan harcama sonucunda aktifleştirilecek bir kıymet elde edilmesi sonucunu doğurmayacak harcamaları gösteren belgelerdir. Bu tür belgelere; gider pusulası, serbest meslek makbuzları ve ücret bordrosu örnek olarak verilebilecektir.

❖ Genel nitelikli belgeler: Genel nitelikli belgelerin en bilineni muhabere evrakı yani gelen ve giden ticari mektuplardır. Ticari işlemlerin görülmesi için ilişkide bulunulan kişilere gönderilen veya bu kişilerden alınan muhabere evrakının muhafaza edilmesi zorunludur. Kira sözleşmesi, beyanname makbuzları ve mahkeme ilanı gibi belgeler de genel nitelikli belgelere örnek olarak verilebilecektir.²⁷

1.4.6.1.3. Düzenlendikleri Kanunlara Göre Düzenlenen Belgeler

Yapılan işlem sonucu belgenin niteliği belirtilmek suretiyle düzenlenmesi kanun koyucu tarafından öngörülüyorsa kanunlara göre düzenlenen belgelerden bahsedilecektir. Düzenlendikleri kanunlara göre belgelere aşağıdaki örnekleri verebiliriz:

²⁷ ERDAL, Ömer, a.g.e., s. 6

❖ VUK'da düzenlenen belgeler: sevk irsaliyesi, giriş ve yolcu taşıma biletleri, fatura vs.

❖ Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenen belgeler: tahvil, bono, manifesto, fatura, cari hesap belgeleri vs.

❖ Sermaye Piyasası Kanunu'nda düzenlenen belgeler: Menkul kıymet hareket listesi, emanet çıkış fişi, işlem dağıtım listesi vs.

❖ Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen belgeler: İdarece düzenlenen tutanak, kamu kurum saymanlığınca düzenlenen ödeme emri, kamu görevlisi tarafından düzenlenen harcırak talep formu vs.

❖ Türk Medeni Kanunu'nda düzenlenen belgeler: Tapu senedi, ipotekli borç senedi, irad senedi, intifa senedi, rehinli tahviller, vekaletname vs.

❖ Borçlar Kanunu'nda düzenlenen belgeler: Hizmet belgesi, kredi mektubu, cari hesap sözleşmesi vs.

❖ İş Kanunu'na göre düzenlenen belgeler: İşçi çalışma kartları, ücret pusulası, vs.

1.4.6.2. Muhasebede Belge Düzeni ve Önemi

Muhasebe bilgilerinin; mali tablo ve raporların objektif bir şekilde hazırlanabilmesi ve muhasebe kayıtlarının mevcudiyetinin kanıtlanabilmesi söz konusu işlemlerin objektif belgelere dayandırılmış olmasına bağlıdır. İşletmeler büyüklüklerine ve faaliyet türlerine göre düzenledikleri belgelerin iş akışına ve dış çevreye iletilmesi konularını muhasebe ilkelerine, muhasebe politikalarına, muhasebe standartlarına, muhasebenin temel kavramlarına, genel kabul görmüş ve işletme içi dinamiklere göre irdeleyerek yönlendirmelidir.²⁸

Belge olmadan muhasebe kaydı olmaz. Muhasebe dediğimiz kavram bilgi üreten bir kavramdır ve bu bilgilerin güvenilir olması da finansal bilgilerin belgelendirilmesine bağlıdır.

Muhasebede belgelere, muhasebe defterlerinde olduğu gibi kanıt fonksiyonunu yüklenmiş olup muhasebenin ayrılmaz bir parçasını teşkil ederler. Belge düzeni şu aşamalardan oluşmaktadır²⁹;

²⁸ ASLANOĞLU, Suphi a.g.e. s.25

²⁹ ATABEY, Ata ve Raif PARLAKKAYA, Muhasebede Belge Düzeni, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2004, s. 5, 6

❖ Belgelerin Oluşturulması: Kanunla düzenlenen belgeler ve işletme ihtiyaçlarına göre türetilen belgeler belgelerin oluşumunda ayrı ayrı ele alınır. Kanunla düzenlenen belgelerde, belgenin kapsamı ve şekli söz konusu kanunda düzenlendiği için bu doğrultuda oluşturulur. İşletme ihtiyaçlarına göre türetilen belgelerde ise, tamamen ihtiyaca uygun kapsam ve şekilde oluşturulur.

❖ Belgelerin İletilmesi: Bu aşamada işletme içi akış yani belgenin işletmenin hangi departman ve servisine gönderilmesi gerektiği belirlenir.

❖ Belgelerin Kontrolü: Belgelerde olabilecek hatalar, kapsam ve hesaplama bakımından ilgili birimlerce kontrol edilerek varsa hataların başlangıçta düzeltilme olanağı sağlanır.

❖ Belgelerin Birleştirilmesi: Ekonomik bir belge düzeninin sağlanması için birleştirilmesi mümkün olan belgelerin tek belge haline getirilmesi işlemini kapsar. Örnek olarak, bir malın satışı ile ilgili fatura ve sevk irsaliyesi ayrı ayrı düzenlenebileceği gibi, her iki belgeyi irsaliyeli fatura şeklinde birleştirerek tek bir belge şeklinde de düzenlenebilir.

❖ Belgelerin Kaydedilmesi: Belgenin muhasebe departmanınca bir kayıt numarası verilerek muhasebe kayıtlarına yansıtılmasıdır.

❖ Belgelerin Saklanması: Belgelerin kanıt fonksiyonunun bulunması ve muhasebe kayıtlarına esas teşkil etmesi nedeniyle saklanması gerekir. Tutulması zorunlu defter ve belgelerin istenildiklerinde ibraz edilmek üzere, muhafaza zorunluğu VUK'ta 5 yıl, TTK'da ise 10 yıl ile sınırlandırılmıştır. Bahse konu yükümlülük söz konusu defter ve belgelerin kullanıldıkları ve düzenlendikleri yılı takip eden takvim yılının başından başlayacaktır. üzere 5 yıl boyunca muhafazası zorunludur. Bu zorunluluk TTK uyarınca 10 yıldır.

1.4.6.3. Muhasebede Belgeleme İlkeleri:

Belge düzeni, oluşturulacak belgelerin gruplanarak işletme içi akışlarının belirlenmesi işlemlerini kapsar. İyi işleyen bir belge düzeni işletmelerde güvenli bit kayıt düzeni için şarttır. Güvenli ve iyi bir kayıt düzeninin sağlanması adına dikkate alınması gereken söz konusu ilkeler şöyle ifade edilebilir³⁰:

³⁰ SOMUNCU, Ahmet a.g.e. s. 39

❖ Her kayıt bir belgeye dayanmalıdır. Muhasebenin vazgeçilmez bir ilkesi niteliğinde olan bu ilkeye göre; bütün muhasebe kayıtları gerçekliği sabit yazılı bir belgeye dayanmalıdır. Bu nedenle, belge muhasebenin temel ögesidir.

❖ Karmaşıklığı ve mükerrer kayıtların engellenmesi adına kaydın dayanağı olan belgenin kesin olarak belirlenmesi gerekmektedir.

❖ Belge üzerinde yer alan bir şey okunmaz hale getirilmemeli, değişiklik işlemi kurallara uygun olarak yapılmalı ve yapılan değişiklikte değişikliğin yapıldığı yere paraf edilerek gösterilmelidir.

❖ Ön kayıtlar ilgili hesaplar belge üzerinde belirtilmek suretiyle yapılmalıdır.

❖ Belgenin mükerrer kaydedilmesinin veya kayıt dışı kalmasının önlenmesi adına kayıt gerçekleştirildikten sonra belgenin üzerine işaret konulmalıdır.

❖ Birden fazla işleme sahip bir içerik için tek bir belge tanzim edilerek bu belgede tüm işlemler gösterilmelidir. Bu şekilde rasyonel kayıt düzeni temin edilebilecektir.

❖ Belgelerin farklı renklerde olması, numaralandırılmak suretiyle tasniflenmesi ve bu çerçevede arşivleme işleminin yapılması, yapılacak işlemlerde hata riskini azaltacağı gibi işlemlerde kolaylıkta sağlayacaktır.

❖ Belgelerin geçerliliği bunların hazırlayanlar tarafından paraflanması, yetkili kimseler tarafından ise imzalanmasına bağlıdır.

1.5. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE BELGE VE BELGE DÜZENİNE İLİŞKİN YAPILAN DÜZENLEMELER

Türkiye’de belge ve belge düzeninin yerleşmesi ve geliştirilmesine ilişkin değişik hukuki çalışmalar ve düzenlemeler yapılmıştır. Bu çalışmaların bazılarına ilişkin bilgiler aşağıda yer almaktadır.

1.5.1. Muamele Vergisi Kanunu:

1039 sayılı MVK’nın 1’inci maddesi:

“Türkiye dâhilinde:

A- Kuvvei muharrike kullanan sınai müesseselerin senevi on bin liralık ciro fevkindeki mamulatı;

B- Ecnebi memleketlerde imal olunup Türkiyeye ithal olunan maddeler;

C- Bilimum sigorta şirketlerinin, bankaların, bankerlerin yapmış oldukları muameleler dolayısıyla prim, komisyon, faiz, iskonto ve acıyo gibi her ne nam ile olursa olsun aldıkları meblağlar;

Bu kanun mucibince muamele vergisine tabidir.” şeklindedir.

2430 ve 3843 sayılı Kanunlar ile Muamele Vergisi Kanunu’nda önemli değişiklikler yapılmıştır. Kanun’un 29 ile 32’nci maddeleriyle mükelleflere TTK’ya göre tutulması gereken defterlere ilave olarak imalat defteri, satış defterii emtia ve ihracat defteri ve muamele defteri, tutma zorunluluğu getirilmiştir. Fatura verme zorunluluğu da bu dönemde getirilmiştir.

Mezkur Kanunda, “*Fatura:mükellefler teslim ettikleri mamulat için müşterilere ve sınai müesseselere fatura vermeğe mecburdurlar. Bu faturalar müteselsil sıra numarasını havi olacak ve asıl nüshası müşteriye verilerek kopyası müessesede saklanacaktır.*”

ifadesi ile fatura kullanma zorunluluğu hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla Muamele Vergisinin, kanun kapsamına giren işletmelerin kayıt düzenlerine dayanılarak beyan üzerinden alınan bir vergi olduğu görülmektedir.

1.5.2. Kazanç Vergisi Kanunu

27 Şubat 1926 tarihli Kazanç Vergisi Kanunu’nda belge ve kayıt düzeni ile muhasebeye ilişkin hükümler de yer almaktadır. Gelir ver Kurumlar vergisi mükelleflerinin yıllık gelirlerini vergilendirmek üzere çıkarılan kazanç vergisinin uygulanmaya başladığı yıllar itibariyle beyanname usulüne ve muhasebe kayıtlarına dayalı olması eleştirilmiştir³¹.

1.5.3. Milli Korunma Kanunu

Milli Korunma Kanunu’nda belge düzenine ilişkin hükümler yer almaktadır. Kanunun 1944 yılında değiştirilen 21’inci maddesi ile hükümete, her türlü malın imal veya ithalinden tüketiciye kadar sürecini düzenlemek amacıyla bu süreç içerisinde yapılacak işlemleri belgeye bağlama yetkisi verilmiştir.

³¹SOMUNCU, Ahmet, a.g.e. s. 45

Kanun'un 1956 yılında değiştirilen 31'inci maddesi ile Vergi Usul Kanunu'ndaki ifadelerin yer aldığı bir belge düzeninin kurulmaya çalışıldığı görülmektedir.

1.5.4. Dahili İstihlak Vergisi

1718 sayılı Dahili İstihlak Vergisi ile şeker, glikoz, ham petrol ve ham petrol ürünlerinden alınan bu verginin uygulanması sırasında da belli bir muhasebe ve belge düzeni oluşturulmaya çalışılmıştır. Kanunun 8'inci maddesiyle kanun kapsamındaki malları üretenlerin; ambar, satış ve fatura defteri tutma ve işletmenin düzenlediği faturaları fatura defterine kaydetmesi ve 3 yıl saklama zorunluluğu getirilmiştir.

1.5.5. 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu

Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan, 25 Nisan 1947 tarihinde Başbakanlık tarafından TBMM Başkanlığına gönderilen tasarı ve Vergi Usul Kanunu gerekçesinde, belge düzenine ilişkin günümüzdeki hükümlerin ilk temellerinin atıldığı görülmektedir. Tasarıda yine günümüzde olduğu gibi vesikalar başlığı altında belgeler ve belge düzeni hakkındaki yapılacak olan düzenlemelerin gerekçesi açıklanmıştır.

“Vesikalar:

Mükellefin ödevleri kitabının bütün bir kısmı ‘vesikalara’ tahsis olunmuştur. Bunlar, fatura, irsaliye, makbuz, ücret bordroları ve muharebe evrakı gibi muhasebe kayıtlarına esas teşkil eden hukuki bir kıymet ifade eden evrak ve vesaiktir.

Evrak içinde hiç şüphesiz en ehemmiyetlisi ‘fatura’ dır. Ticari muamelelerin temelini teşkil eden ve bu muameleleri birbirine bağlayan bu esas vesika Usul Kanunu ile umumi bir disipline tabi tutulmuştur. Gerçi Milli Korunma Kanunu'na dayalı olarak çıkarılan kararnamelerde bazı kayıtlar mevcuttur; ancak muayyen maksatla ihdas edilmiş olan bu kararnamelerin muvakkat olduğunu düşünmek lazımdır.

Tasarıda tüccarlar için mutlak ‘fatura mecburiyeti’ vaz’edilmiştir. Yalnız perakende satışlarda (müstehliklere yapılan satışlarda) işin icabına uyularak münferit fatura yerine, satış fişleri, gündelik satış bordroları ve hatta makinalı kasa kullananlarda, kayıt ruloları fatura yerine kabul edilmiştir.

Bazı hallerde, makbuz dahi fatura yerine geçebilecektir. Birfarz bir bütün tüccarına bütün, bir şeker fabrikasına pancar satan müstahsıllara, tücca veya fabrika,

faturadaki malumatı ihtiva eden bir makbuz verecek ve bunu satıcıya imza ettireceği, nüshasını müsbet evrak olarak fatura yerine muhafaza edecektir.

Tasarıda mecburi vesikalar meyanına 'irsaliye' de alınmıştır. Bilhassa ambardan çıkan emtianın nakli sırasında kontrolü bakımından büyük bir ehemmiyeti olan bu vesikalarda emtianın nereye gönderildiği ve sadece miktarı ve ambalajı yazılı olacak ve bunun bir sureti daima malı nakledende bulunacaktır. İrsaliye mecburiyeti yalnız tüccar tarafından tüccara sevkolunan mallar hakkında cari olacaktır. Büyük nakliyat müesseselerinin kullandıkları vesikalar bittabi irsaliye yerine geçecek ve satılan malların fatura ile birlikte gönderilmesi halinde ayrıca irsaliye aranmayacaktır.

Vesikalar içinde 'hususî masraf puslaları' üzerinde de ayrıca durulmuştur. İşletmelerin kahve, çay, temizlik, hamaliye, otomobil ve bahşiş gibi ufak masrafları vardır ki bunları için her defasında ayrı vesika tanzim etmek mümkün olmamakta ve ticari örf ve adete uygun bulunmamaktadır. Bu hususta bugünkü kanunda mevcut olan hükmün ihtiyaca cevap verecek derecede olmadığı göz önünde tutularak tasarıda daha geniş bir zihniyetle hareket edilmiş ve bu gibi masrafların işin hacmi ve mahiyeti ile mütenasip olmak üzere kayıtsız şartsız kabul olunacağı, bunlar için vesika aranmayacağı, bunların nevi ve miktarlarının bir masraf cetveli veya puslası üzerinde gösterilmesinin, kafi geleceği tasrih edilmiştir.

Vesikalar içinde hususî ehemmiyet arzeden bir grup da muharebe evrakıdır (...)"

Tasarıda muhasebe belgeleri açık bir şekilde belirlenmiştir. İlk defa TTK ve Milli Korunma Kanunlarıyla uygulanmaya çalışılan fatura dışında, perakende satış vesikaları, irsaliye, müstahsil makbuzu kullanma mecburiyeti getirilmiştir. Ayrıca serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu gibi belgeler de bu kanun tasarısında ilk kez yer almıştır. 1961 yılında Vergi Usul Kanunu yeniden yazılmış ve 213 sayılı kanun numarası ile yürürlüğe girmiştir.

1.5.6. Son Değişiklikler

2365 sayılı kanunla belge düzenine ilişkin birçok değişiklik yapılmıştır. Faturanın şekli ve faturanın nizamına ilişkin olan değişiklik en önemli değişikliktir. Sevk irsaliyesi de ilk kez bu kanunla faturanın şekli maddesine eklenmiş ve diğer

tarafından da gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzunda bulunması gereken bilgiler yeniden düzenlenmiştir.

Türk Vergi Sistemi açısından belge düzeninin yerleştirilmesinde 1980’li yılların başlarında olumlu adımlar atılmaya başlanmıştır³². Bu dönemde KDV Kanunu’nu yürürlüğe konulmuş ve fatura ve perakende satış fişi kullanımı yaygınlaştırılmaya çalışılmış, KDV’deki indirim sistemi ile de fatura kullanma zorundallığı ile beraber de belge düzeni iyiden iyiye oturtulmaya çalışılmıştır.

1980 sonrası dönemde belge düzenine ilişkin değişiklik yapan kanunlar; 3505, 3239, 4008, 4369, 5228 sayılı kanunlardır.



³² ŞİMŞEK, V.Arif, “KDV’nin Belge Düzenine Etkisi”, Yaklaşım, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi>; alıntılan SOMUNCU Ahmet, a.g.e. s. 50

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA FATURA VE FATURA HÜKMÜNE HAİZ BELGELER

Belge kavramı VUK'da diğer kanunlara göre daha kapsamlı ve somut biçimde ele alınmıştır. Mezkûr Kanun'un 227 ila 242'nci maddeleri arasında nelerin belge kabul edildiğinin teker teker sayılması ve bilgilerinin ayrıntılı olarak açıklanması bu durumun bir göstergesidir³³.

Tezimizin bu bölümünde VUK'da düzenlenen fatura ve fatura hükmüne haiz belgeler ayrıntılı bir şekilde incelenecektir.

2.1. FATURA

2.1.1.Kavramsal Olarak Fatura

Latince kökenli olan fatura kelimesinin sözlük anlamı; ticaret konu olan alım – satım işlemlerinde malı alan tarafa malı satan tarafından verilen ve satışa konu ticari ürün veya hizmetin adedini, ölçüsünü, tutarını vb. niteliklerini açıkça içinde barındıran hesap pusulasıdır.³⁴ Birçok açıdan önemli işlemlere sahip olan ve ülkemizin vergi sisteminde önemli bir yeri olan ve temel belge olarak kabul edilen fatura kavramı, Türk Ticaret Kanunu ve vergi kanunları açısından ele alınacaktır.

2.1.1.1. TTK'ya Göre Fatura

Ticari hayatın temel düzenleyicisi olan TTK, kesin çizgiler ile fatura tanımlaması yapmamakla birlikte, 21'inci madde kapsamında faturadan bahsetmektedir. Bu hüküm, TTK kapsamında faturaya ilişkin direkt olarak düzenlemenin yapıldığı tek hükümdür.

Anılan madde hükmünde fatura ile ilgili bir tanımlama yapılmamış olmakla birlikte, söz konusu düzenlemeye baktığımızda; satıcı tarafından düzenlenerek alıcıya teslim edilen ve içeriğinde satılan malın/hizmetin miktarına, vasfına, ölçüsüne, fiyatına ve benzeri hususlara ilişkin bilgi barındıran ticari belgeler fatura şeklinde tanımlanabilecektir.

³³ KIZILOĞ, Şükrü ve Zühal KIZILOĞ,a.g.e., s.44.

³⁴ YILMAZ, Ejder, Hukuk Sözlüğü,Ankara,2005,s.211

Diğer bir tanımlama kapsamında fatura; vergiyi ödemekle mükellef olan kişilerin elde ettikleri gelirleri ile ticari amaçla yaptıkları faaliyetlerde harcadıkları giderleri gösteren ve bu şekilde vergiye esas kazancın belirlenmesine, öte yandan faturanın düzenlenmesine konu olan ticari anlaşmanın gerçekleştiğini kanıtlayan bir belgedir.

Diğer bir tanımlamaya göre ise fatura, alım ve satıma ilişkin gelir ve giderleri ispatlayan ve ticari işletmeler için en gerçekleştirilen işlemlerin temelini oluşturan belgedir.

Fatura, ticari hayata ilişkin olarak oluşan gelir ve gideri ispat etmeye yarayan önemli bir belge konumundadır. Diğer bir ifade ile satıcılar ve alıcılar arasındaki ticari ilişkinin ispatı noktasında fatura önemli bir rol oynamaktadır. Bu durumu anılan maddenin (2) numaralı fıkrasından anlamak mümkündür. Söz konusu(2) numaralı fıkra hükmüne göre alındığı tarihten itibaren 8 gün içerisinde içeriği itibariyle itiraz edilmemiş bir fatura, satıcı yönünden malın teslim usulüne uygun bir şekilde teslim edildiğine karine eder. Böyle bir durumda ispat külfeti alıcıya geçer.

Faturaya itiraz genellikle, faturaya konu mal tesliminin ve/veya hizmet ifasının gerçekleştirilmemesi veya eksik gerçekleştirilmesi yada faturaya konu mal ve/veya hizmetin faturada yazılı mal ve/veya hizmetten farklı olduğu durumlarda ortaya çıkar. Bu hususlara ilaveten faturaya konu mal ve/veya hizmet bedelinin olması gerekenden yüksek gösterilmesi de sıklıkla görülen faturaya itiraz nedenidir.³⁵

Daha öncede belirtildiği üzere TTK'da faturaya ilişkin düzenleme mezkûr Kanun'un 21'inci maddesinde yapılmıştır. Söz konusu madde hükmüne bakıldığında maddenin faturaya itirazın yapılış şeklini açıklamadığı görülecektir. Durum böyle olmakla birlikte tacirlerin, faturaya ilişkin yapacakları itirazları 'basiretli iş adamı" ilkesinden hareket ederek TTK 18 hükmüne uygun tebligat yapmaları gerekmektedir. Telgrafla veya noter aracılığıyla veyahutta iadeli taahhütlü mektupla yapılan itirazlarda kabul edilmektedir.³⁶

³⁵ ÖNER, Adil, "Karşı Tarafın Düzenlendiği Faturaya İtiraz Şekli ve Süresi", Yaklaşım Dergisi, Ocak 2005, Sayı:145, s. 272

³⁶ ÖNER, Adil a.g.e, s. 274

Pek tabi, ticari ilişkinin varlığına dair tek ispat belgesi fatura değildir ancak, oluşan ticari ilişkiye dair gelirlerin ve giderlerin oluşması noktasında en önemli belgelerden bir tanesidir.

Fatura kapsam olarak sadece, ticari işlemlerde gelirin tespiti ve ispatı noktasında önem arz eden bir belge değildir. Fatura aynı zamanda, tacirlerin tutmak ile yükümlü olduğu ticari defterlerine ilişkin kayıtların mesnedidir. Dolayısıyla faturaların hukuksal olarak vergi mükelleflerinin vergi matrahlarının tespitinde önemli yere sahip olduğu söylenebilir. Tacirlerin ticari defterlere ilişkin kayıtları için esas teşkil eden fatura, bir malın/hizmetin alıcısı için gider kapsamında, bir malın/hizmetin satıcısı için ise gelir kapsamında ticari defterler için mesnet ifade eder ve bu durumda da bir anlamda, vergiye esas matrahın tespitinde temel bir role sahiptir.

2.1.1.2. VUK’a Göre Fatura

VUK’da yer alan belgelerden günlük hayatta en çok kullanılanı şüphesiz ki faturadır. Fatura vergisel işlemlerin en önemli ispat aracıdır. İşletme tarafından gerçekleştirilen gelir ve giderlerin birçoğu fatura ile ispatlandığından, bu belge türü ticari işlemlerin temelini oluşturmaktadır.

Ticaret mevzuatımızın aksine vergi mevzuatımızda faturanın tanımlamasının yapılarak çerçevesinin net bir şekilde çizildiğini görmekteyiz. Fatura düzenlemesi VUK’nun 229 ila 232’nci maddeleri arasında yer almaktadır. Buna göre VUK’da yapılan tanımla dahilinde bir ticari belgenin fatura kabul edilebilmesi için:³⁷

- ❖ Faturaya konu olacak bir işlemin (mal veya hizmet) varlığı,
 - ❖ Faturaya konu olacak işlemin taraflarının varlığı,
 - ❖ Faturaya konu olacak işlem karşılığında ödenecek bedelin fatura üzerinde gösterilmesi
 - ❖ Faturanın, konusunu oluşturan işlemin müşterisine verilmiş olması
- Gerekmemektedir.

Vergi Usul Kanunu’nda yapılan faturanın tanımından, söz konusu belgenin sadece tacirler tarafından düzenlenen bir belge olduğu anlaşılmakla birlikte; mezkûr Kanun’un 232’nci maddesinin birinci fıkrası uyarınca tacir olmayanlarında fatura düzenleyebileceği anlaşılmaktadır.

³⁷ ERDAL, Ömer,a.g.e, s. 15

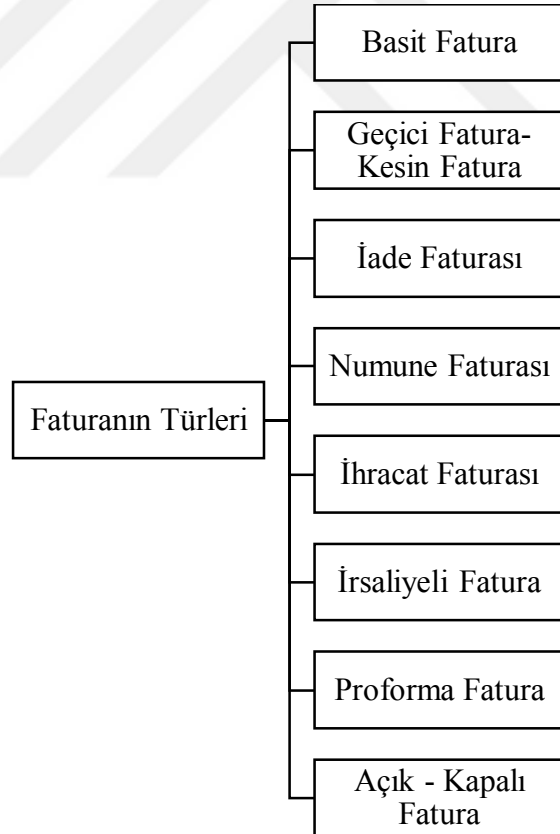
Faturanın yasal tanımında “müşterinin borçlandığı meblağı” ifadesi yer almaktadır. Söz konusu ifade gereği faturanın konusunu oluşturan işlemin karşılığı olarak verilecek bedelin faturada gösterilmesi mecburidir. Bununla birlikte, numune, eşantyon veya promosyon teslimlerinde fatura bedel gösterilmeksizin tanzim olunabilecektir.

Fatura vergi mevzuatı yönünden mükellefler tarafından ödenecek verginin doğruluğunun kontrolünü sağlamaya yardım eden delil niteliğinde ticari bir belgedir.

2.1.2.Faturanın Türleri

Literatür ve vergi hukukuna ilişkin kaynaklar incelendiğinde faturanın türlerine ilişkin olarak farklı sınıflandırmaların yapıldığı görülmektedir. Bu sınıflandırmalar kapsamında genel bir tür ayırımına gitmek gerekirse, faturanın türlerinin Şekil 1’deki gibi olduğu görülecektir:

Şekil 1: Faturanın Türleri



2.1.2.1. Basit Fatura

Basit fatura ya da bilinen diğer ismi ile adi fatura; VUK'da tanımlanmış olan klasik faturalara verilen isimdir. VUK'nun 229'uncu maddesinde faturanın, mal veya hizmeti gerçekleştiren tacir tarafından müşteriye verilen ve üzerinde borçlanılan tutarı gösteren belge olduğu belirtilmiştir. VUK'nun 229'uncu maddesinde çerçevesi çizilen basit (adi) fatura, ticari işlemlerde en sık olarak kullanılan ve tacirlerin birbirleri ile yaptıkları işlemlerde veya tacirlerin tacir olmayan gerçek kişilere yaptıkları satış işlemlerinde düzenledikleri faturalardır. Bu faturalara basit (adi) fatura denilmesindeki temel neden, diğer fatura türlerinin kapsam itibarıyla özellikli işlemleri içermesi ve mahiyet itibarıyla basit (adi) faturadan farklılaşmalarıdır.

2.1.2.2. İrsaliyeli Fatura

İrsaliyeli fatura, sevk irsaliyesi ile ilişkilendirilen fatura türüdür. Bilindiği gibi, bir malın bir lokasyondan, diğer bir lokasyona, alıcıya teslim amacı ile satıcı tarafından taşındığı ve/veya taşıtırıldığı durumlar, Vergi Usul Kanunu hükümleri kapsamında sevk irsaliyesi tanzim edilmesi zorunludur. Tanzim edilen bu belgenin malın taşınmasını gerçekleştiren taşıtta bulunması zorunludur ve herhangi bir nedenle taşıtta bulunmadığı tespit edilen sevk irsaliyesinin hiç düzenlenmemiş sayılacağı Kanun kapsamında hükme bağlanmıştır.

İrsaliyeli fatura asgari üç örnek düzenlenek olup, düzenlenen faturaların iki örneği taşınan malın bulunduğu taşıtta olmalıdır. Yapılan yoklama ve denetimlerde bu iki örnekte denetim elemanına ibraz edilecektir. Üç örnekten az düzenlenen irsaliyeli faturalar hiç düzenlenmemiş sayılacaktır. Ayrıca irsaliyeli fatura uygulamasına geçen mükellefler artık sevk irsaliyesi düzenleme yükümlülüğünden kurtulacaklardır.

Sevk irsaliyesinin, bir malın bir yerden diğer bir yere alıcıya teslim amacı ile nakli sırasında düzenlenmesinin temel nedeni, naklin vergisel anlamda kontrol edilebilmesi ve vergi kaçakçılığının önlenbilmesidir. Ancak bu noktada, sevk irsaliyesi düzenlenmesinin fatura düzenlenmesine gerek olmadığı anlamını çıkartmak yanlış bir yaklaşım olacaktır. Diğer bir ifade ile satışa ilişkin fatura her durumda mutlaka düzenlenmelidir, ancak malın nakli esas ise, fatura düzenlenmeden önce sevk irsaliyesinin düzenlenmesi şarttır. Sevk irsaliyesi ve faturanın ayrı ayrı kullanılması mümkün olabildiği gibi bu belgelerin yerine irsaliyeli fatura formatında tek bir belgenin kullanılması da mümkün bulunmaktadır.

İrsaliyeli faturaya ilişkin olarak altını çizmek gereken en önemli nokta; bu fatura türünün düzenlenmesi ile mükellefin ayrıca sevk irsaliyesi düzenleme yükümlülüğünden kurtulacak olmasıdır. Anlaşmalı matbaalara bastırılması gereken irsaliyeli faturanın asgari üç örnek olarak düzenlenmesi ve düzenlenen suretlerin ikisinin irsaliyeli faturaya konu malın taşındığı taşıtta bulunması gerekmektedir.

2.1.2.3. Proforma Fatura

Proforma fatura ticari bir mektuptur. Diğer bir ifade ile bir malın veya bir hizmetin fiyatının, bedelinin ve satışına ilişkin şartlarının gösterilmiş olduğu teklifnamedir. Proforma fatura, basit (adi) fatura ya da irsaliyeli fatura gibi şekil şartlarına tabi değildir. Çünkü bu fatura aslında bir teklif mektubudur. Proforma faturaya ilişkin olarak noter tasdiki, anlaşmalı matbaadan basılması gibi hükümler gerekli değildir. Proforma faturaya ilişkin olarak aranan tek şekil şartı düzenlenen belgenin üzerinde “proforma fatura” yazması şartıdır.

Proforma faturalar her ne kadar fatura olarak adlandırılıyor olsalar da, teklif mektubu niteliğinde oldukları için hukuki nitelik taşımamaktadırlar. Ayrıca vergi hukuku kapsamında ele alındığında, düzenlenmesi zorunlu belgeler olmadıkları için, ticari defterlere kayıt edilmeleri de gerekmemektedir.

2.1.2.4. Muvakkat (Geçici) Fatura – Kesin Fatura

Muvakkat(geçici) fatura ve kesin fatura kavramları mülga 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında yer alan fatura kavramlarıdır. Mezkûr Kanun’un 1157inci maddesinde bahsedilen muvakkat fatura, sipariş usulüyle yapılan bir teslimde, teslimin gerçekleştiği ana kadar ticari işlemi göstermek amacıyla tanzim olunan belgedir.

2.1.2.5. İade Faturası

İade faturası malın satıcısı tarafından değil, malı satın alan alıcı ya da diğer bir ifade ile müşteri tarafından düzenlenen faturalardır. İade faturalarına ilişkin en önemli şekil şartı, düzenlenen faturanın üzerinde “İade Faturası” ibaresinin yazıyor olmasıdır.

İade faturasına ilişkin olarak Türk Ticaret Kanununda, Vergi Usul Kanunu’nda özel düzenlemeler olmadığı görülmektedir. Diğer bir ifade ile iade faturası müşteri tarafından düzenlenirken, basit (adi) faturaya ilişkin şekil şartlarına uyulmalıdır ve mutlak surette faturanın üzerinde “iade faturası” ibaresi yer almalıdır. İade faturası

düzenlenirken dikkat edilmesi gereken önemli husus, esas fatura ile satın alınan malın miktarından, tutarından yüksek tutarlı, miktarlı faturanın düzenlenmemesi hususudur.

2.1.2.6. Numune Faturası

Numune faturası, bir satıcının müşteriye göndermiş olduğu örneğe (numuneye) ilişkin düzenlemiş olduğu faturalara verilen isimdir. Bilindiği gibi, numuneler, malın alıcısına satıcı tarafından belirli bir bedel olmadan teslim edilmektedir. Diğer bir ifade ile numuneler bedelsizdir. Her ne kadar numuneler bedelsiz de olsa, kanunlar kapsamında noter tasdikli olarak ya da maliye bakanlığı tarafından onaylı olarak alıcıya verilen numuneye ilişkin bir fatura düzenlenir.

Numune faturasının düzenlenmesi geliri / gideri kontrol etmek amacı taşımamaktadır. Numune faturasının düzenlenmesindeki amaç maliyetleri doğru belirlemek ile ilgilidir. Her ne kadar numuneler bedelsiz olarak teslim edilseler de malın üreticisi açısından numunelere ilişkin oluşan maliyetin kayıt altına alınması gerekmektedir. Dolayısıyla numune faturaları maliyet bedeli kapsamında düzenlenirler ve bu husus vergi kaybının oluşmasının (katma değer vergisi kaybı) önüne geçer³⁸. Sonuç olarak, bir satıcı numune faturası düzenlerken, faturayı numunenin maliyet bedeli ile düzenler ancak, teslim bedelsiz yapıldıysa (ki ticari hayatta büyük çoğunlukla numune teslimleri bedelsiz olarak yapılmaktadır) faturanın üzerine teslim bedelsizdir ibaresini düşer.

2.1.2.7. İhracat Faturası

İhracat istisnasına konu edilen mal teslimi ve hizmet ifalarında kullanılan faturaya ihracat faturası denilmektedir. İhracat faturası ihracatçı tarafından düzenlenmektedir. İhracatçı, yüklemesini gerçekleştirdiği mala ilişkin ya da sunmuş olduğu hizmete ilişkin bedeli belirtmek ve gümrük çıkışındaki işlemlerde Gümrük Beyannamelerine ek olarak sunmak ve katma değer vergisine ilişkin iade işlemlerinde kullanmak üzere ihracat faturasını düzenlemektedir. İhracat faturasında;

- ❖ ihracatı yapan şirketin unvanı,
- ❖ adresi,
- ❖ yüklemeye ilişkin yer,
- ❖ boşaltımın yapılacağı yer,

³⁸ KUMKALE, Rüknettin, Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2008, s. 116.

- ❖ malın menşei,
- ❖ malın brüt ve net ağırlığı,
- ❖ faturanın tarihi,
- ❖ faturanın numarası,
- ❖ muhabir banka
- ❖ miktar toplamı
- ❖ toplam mal bedeli
- ❖ teslimin gerçekleştirilme şekli
- ❖ malın teslim edileceği yer
- ❖ taraflar arasında kullanılacak para birimi

mutlak surette yer almalıdır.

2.1.2.8. Açık Fatura-Kapalı Fatura

Açık fatura ve kapalı fatura tanımlamaları, ticari örf ve adetlere göre hukukumuzda girmiş olup, esasen bu fatura türlerine ilişkin yasal bir düzenleme bulunmamaktadır. Peşin ve veresiye satışları ayırmak için kullanılan açık ve kapalı fatura yöntemine göre düzenlenen bir faturanın üst kısmı satıcı tarafından kaşe ve imza edilirse satış vadeli olarak; faturanın alt kısmı satıcı tarafından kaşe ve imza edilirse satış peşin yapılmış kabul edilir. Ankara Ticaret Odası tarafından 21.12.1948 tarihinde alınan 6 numaralı teamül kararında da bahsedilen açık ve kapalı fatura yöntemi verilen mahkeme kararlarında da kabul edilmektedir.

Açık ve kapalı fatura ayrımı özellikle faturanın ticari işlemlerin ispatı açısından temel delil niteliği taşıması nedeniyle önemlidir. Bununla birlikte söz konusu fatura şekline yasal bir düzenleme getirilmemesi ve uygulamanın ticari teamüller çerçevesinde yürümesi ciddi bir eksiklik doğurmaktadır.

2.1.3.Faturanın Şekli

Faturaya ilişkin şekil şartları VUK'nun 230'uncu maddesinde yer almaktadır. Söz konusu madde hükmüne göre faturada asgari şu bilgilerin bulunması gerekmektedir:

- ❖ Belgenin düzenlenme tarih, seri ve sıra no bilgileri,
- ❖ Belgeyi düzenleyen kişinin ad, ticari unvan, iş adresi, vergi dairesi ve hesap numarası bilgileri,

- ❖ Adına belge düzenlenenin ad, ticaret unvan, adres, varsa vergi dairesi ve hesap numarası bilgileri,
- ❖ Belgeye konu mal veya işin tür, miktar ve bedel bilgileri,
- ❖ Belgeye konu malın teslim tarihi ve irsaliye numarası

Ayrıca tüketmek niyetiyle nihai tüketicilerin perakende olarak satın aldıkları malların kendilerince taşındığı veya başkalarına ait araçlarla taşıtırıldığı durumlar hariç olmak üzere, malın satıcı veya alıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı durumda, taşımaya konu mal için sevk irsaliyesinin düzenlenerek taşıtta bulundurulmasının zorunlu olduğu mezkûr madde hükmünde düzenlenmiştir. Yine mükelleflerin işyerleri veya şubeleri arasında gerçekleştirecekleri mal sevkiyatları ile malın komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderilmek suretiyle yapılan satışlarda komisyoncu veya aracıya mal sevkiyatlarının da sevk irsaliyesine bağlanmasının zorunlu olduğu mezkûr maddede hüküm altına alınmıştır.

Mükellefler tarafından bastırılacak faturalarda, faturanın asgari şekil şartlarını belirleyen VUK'nun 230'uncu maddesi birebir dikkate alınmak zorunda değildir. Diğer bir deyişle bastırılacak bir faturada VUK'nun 230'uncu maddesinde yer alan bilgiler olmak koşuluyla ilave bilgi konulabilecektir. Ancak faturaya konulacak ilave bilginin kanun ve mevzuata aykırı olmaması ve fatura ile bağdaşması gerekmektedir. Örneğin uygulamada karşılaşılan bazı faturalarda vade farkı bilgisi yer almaktadır. Yine TTK'nın öngördüğü, talep halinde “*fatura bedelinin ödendiğinin*” faturada gösterilmesi kaydını da bu çerçevede değerlendirmek mümkündür.³⁹

Faturaların belirli şekil şartları kapsamında düzenlenmesinde temel neden, hem ticari işletmelerin defter kayıtları için temel belge olan faturalara ilişkin minimum standardın sağlanması hem de faturalara ilişkin nizamın belirlenmesi sureti ile vergi kaçakçılığının önüne geçilmesidir.

Faturanın VUK'nun 230'uncu maddesinde sayılan şekil şartlarından herhangi birini ihtiva etmemesi durumunda düzenlenen belge fatura hükmüne sahip olamayacak olup, VUK 227 gereği hiç düzenlenmemiş kabul edilecektir. Zira kanun metninde “*...faturada en az aşağıdaki bilgiler bulunur.*” hükmü yer bulunmaktadır.

³⁹ÜNAL, Oğuz Kürşat Fatura ve İspat Kuvveti, 4. baskı, Ankara, Bilge Yayınevi, 2006, s.101

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 07.12.2018 tarih ve 11395140-105[VUK1-20973]-E.1106848 sayılı özelgede bu yönde bir görüş verilmiştir. Söz konusu özelgede, düzenlenecek faturalarda malın miktarı bölümünde adet ifadesinin kullanılmaması gerektiği, bunun yerine kesin ve standart bir ölçü olan “gram” ifadesinin kullanılması gerektiği belirtilmiştir.

Faturanın şekli unsurlarının tamamına sahip olmamasının sonuçları TTK ve VUK’da farklı sonuçlar doğurmaktadır. Şöyle ki; VUK, istisnai durumlar hariç zorunlu şekil şartlarının tamamına sahip olmayan faturaları vergi cezaları yönünden yaptırıma tabi tutmaktadır. Buna karşılık TTK faturayı şekle bağlı evrak olarak tanımlamamış olup, şekle ilişkin unsurların faturada yer almamasına ilişkin bir yaptırımda getirmemiştir.

2.1.4.Faturanın Nizamı

VUK’nun 230’uncu maddesinde faturanın şekli belirlenmişken, mezkûr Kanun’un müteakip 231’inci maddesinde ise faturanın nizamına diğer bir deyişle usulüne ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Kanun koyucu bahse konu iki madde ile mükelleflerin belirli bir usul ve şekilde fatura düzenlemelerini sağlamak suretiyle vergi kayıp ve kaçagını önlemeyi amaçlamıştır.

Fatura düzenlenmesi hususundaki usul ve nizamların yer aldığı mezkûr madde hükmüne göre;

❖ Faturaların sıra numarası dahilinde teselsül ettirilecektir. Birden çok şubesi bulunan işletmelerde aynı numara ile başlayan ayrı fatura koçanlarının kullanılması halinde, söz konusu faturalarda işletmenin şube veya kısımları gösterilecek şekilde özel bir belirlemenin yapılması gerekmektedir.

❖ Faturaların asgari bir asıl ve bir örnek şeklinde düzenlenmesi gerekmektedir. Örnek sayısının birden fazla olması durumunda her örneğin üzerinde kaçıncı olduğu belirtilmelidir.

❖ Kopya kurşun kalem veya mürekkepli kalem veya makine yardımı ile doldurulacak faturanın baş tarafında işletme sahip veya imza yetkilisinin imzası bulunmalıdır.

❖ Faturaya konu işlemin (mal teslimi veya hizmet ifası) gerçekleştiği tarihi izleyen 7 gün içinde faturanın tanzim edilmesi gerekmektedir.

❖ Fatura düzenlemek zorunda olanlar, adına fatura düzenlenen kişinin faturada yazılı bilgilerinin doğruluğundan sorumludurlar. Söz konusu sorumluluk gereği adına fatura düzenlenecek olan mükellefin, kendisinden talep edilmesi halinde bu bilgileri vermesi gerekmektedir.

Fatura düzenlenmesi hususundaki nizam ve usulleri düzenleyen madde kapsamında bazı açıklamaların yapılması yararlı olacaktır. Öncelikle, faturalar günümüz ticari hayatında çoğunlukla bilgisayar ortamında, muhasebe bilgi sistemlerinden çıktı almak sureti ile doldurulmaktadır. Bilgisayar ortamında fatura düzenlenmesi ve basılması mevzuata aykırı değildir. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 09.07.2014 tarih ve 27575268-105[231-2014-105]-695 sayılı özelgede bu yönde bir görüş verilmiştir. Söz konusu özelgede fatura şekil ve nizamına uygun olmak koşulu ile Lazer veya mürekkep püskürtmeli yazıcı vasıtasıyla düzenlenecek faturalarında geçerli olduğu belirtilmiştir.

Fatura düzenlenmesine ilişkin olarak sıklıkla karşılaşılan bir tartışma, fatura düzenlenmesine ilişkin yedi günlük sürenin tespitine ilişkindir. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi tarafından verilen 08.07.2014 tarih ve 64597866-105[231-2014]-104 sayılı özelgede yedi günlük sürenin; mal veya hizmetin teslim edildiği gün dâhil edilmeden hesaplanacağı belirtilmiştir.

2.1.5.Fatura Kullanma Mecburiyeti

Fatura, vergi mükelleflerinin kayıtlarına ilişkin bir belgelendirme aracı ve gelir-giderin tespitinde kullanılan bir belgedir. Bu nedenle kullanımı önem arz etmektedir. Nitekim VUK'nun 232'nci maddesinde yapılan düzenlemeyle bu öneme binaen fatura kullanımı mezkûr maddede sayılan mükellefler açısından zorunlu tutulmuştur. Anılan hükme göre ticari kazanç sahipleri ile gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler bir kısım mükelleflere gerçekleştirecekleri mal teslimleri ve hizmet ifaları için fatura düzenlemek mecburiyetindedir. Ticari kazanç sahipleri ile gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerin teslim ettikleri mal ve ifa ettikleri hizmetler nedeniyle fatura düzenlemeye mecbur oldukları kişiler ise şunlardır:

- ❖ Ticari kazanç sahipleri
- ❖ Gerçek usulde zirai kazanç elde eden çiftçiler
- ❖ Serbest meslek erbabları,

❖ Vergiden muaf esnaflar.

Ticari kazanç sahipleri ile gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler yukarıda sayılanlara fatura verme mecburiyeti bulunduğu gibi bu kişilerinde ticari kazanç sahipleri ile gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerden aldıkları mal ve hizmetler dolayısıyla fatura isteme mecburiyeti bulunmaktadır.

Öte yandan mezkûr maddenin ikinci fıkrasında yukarıdakiler dışında kalanların, ticari kazanç sahipleri ile gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerden yapacağı 2019 yılı için 1.000, TL'yi aşan satın almalarda fatura istemesi, ticari kazanç sahipleri ile gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerin ise fatura vermesi zorunludur. Yukarıdakiler dışında kalanların, ticari kazanç sahipleri ile gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerden yapacağı 2019 yılı için 1.000, -TL'nin altındaki satın alımlarda fatura istemeleri halinde ise, satışı gerçekleştiren ticari kazanç sahipleri ile gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerin fatura vermesi zorunludur.

2.1.6.Faturanın Bastırılması

Faturanın basımı ve tasdikine ilişkin hükümler; VUK kapsamında yayınlanan 159 Sıra Numaralı Genel Tebliğ ile düzenlenmiştir. Bu tebliğ kapsamında, faturalara ilişkin tasdik mecburiyeti ve bu mecburiyet kapsamında uyulması gereken kurallar açıklanmıştır.

Faturalar için noter tarafından tasdik edilme şartı bulunmaktadır. Fakat noter tarafından tasdik şartı, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı olan matbaalarda basılan faturalar için gerekmemektedir. Diğer bir ifade ile eğer bir mükellef faturasını anlaşmalı matbaalarda bastırıyor ise, bu faturalara ilişkin ayrıca noter tasdiki yaptırmasına gerek bulunmamaktadır.

Eğer bir mükellef, ticari işlemlerinde kullanacağı faturasını notere tasdik ettirmemiş ya da anlaşmalı matbaalara bastırmamış ise hiç düzenlememiş sayılacaktır.

Diğer taraftan özellikle ticari hayatta en sık kullanılan ticari fatura ve irsaliye faturaya ilişkin olarak uygulamada, irsaliyeli faturanın sıklıkla kullanıldığı bilinmektedir. Diğer bir ifade ile uygulamada, işletmeler, sevk irsaliyesini ayrıca düzenlemek yerine irsaliyeli fatura kullanımını tercih etmektedir.

İrsaliyeli faturanın bir işletme tarafından kullanılması ve diğer bir işletmeye irsaliyeli fatura kesilmesi noktasında, alıcı işletmenin muhasebecisinin faturaya ilişkin

aşağıdaki kontrolleri yaptıktan sonra muhasebe kaydını gerçekleştirmesinde yarar vardır. İrsaliyeli faturanın üzerinde;

❖ İrsaliyeli fatura ibaresi yer almalıdır. Eğer yer almıyorsa ayrıca irsaliyenin teslim edilmesi gerekmektedir.

❖ Maliye Bakanlığı'nın kaşesi ya da noter tasdik mührü şeklinin fatura üzerinde yer alması gerekmektedir

❖ İrsaliyeli faturayı düzenleyen işletmenin adı, ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi, MERSİS numarası, vergi hesap numarası faturanın üzerinde mutlaka yer almalıdır.

❖ İrsaliyeli faturanın seri ve müteselsil sıra numarası fatura üzerinde yer almalıdır.

❖ İrsaliyeli faturada malın gönderildiği yer, alıcının adı, ticari unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası faturanın üzerinde yer almalıdır.

❖ İrsaliyeli faturanın düzenlenme tarihi ve saati faturanın üzerinde yer almalıdır.

❖ İrsaliyeli faturayı düzenleyenlerin imzası,

❖ İrsaliyeli faturayı basan anlaşmalı matbaanın bilgileri

❖ İrsaliyeli faturaya konu olan mala ilişkin KDV oranı, KDV tutarı, varsa iskonto bilgisi, fatura toplamı (rakam ve yazı ile) faturanın üzerinde yer almalıdır.

Bu bilgilere ilişkin kontroller yapıldıktan sonra, irsaliyeli faturaya ilişkin muhasebe kaydının yapılmasına geçilmelidir.

İrsaliyeli fatura kullanımını tercih etmeyen mükellefler, üzerinde “irsaliyeli fatura” ibaresinin yer almadığı ticari faturaları kullanmayı tercih etmektedirler. Şekil itibarıyla, irsaliyeli faturanın taşıdığı şekil şartlarını taşıyan fatura da tek fark, basılı faturanın üzerinde “irsaliyeli fatura” ibaresinin yer almamasıdır. Bu ibare dışında, seri numarası, müteselsil sıra numarası, basım matbaasının bilgileri, fatura sahibinin adı, ticari unvanı, adresi, vergi dairesi, vergi numarası ve MERSİS numarası gibi şirketi temsil eden belgelerde bulunması gereken tüm bilgiler faturanın üzerinde de yer almaktadır.

2.1.7.Faturanın Saklama Süresi

Bilindiği gibi fatura ticari hayatta en sık kullanılan belgelerden bir tanesidir. Dolayısıyla muhasebe için esas teşkil eden önemi bir belgedir. Faturanın tacir tarafından saklanmasına ilişkin hükümler kanunlar kapsamında belirtilmiştir.

Vergi usul kanunu kapsamında faturanın saklanmasına ilişkin hükümler kanunun 253üncü maddesinde mükerrer 242 ve 257inci maddelerinde hüküm altına alınmış muhafaza ve ibraz ödevi ile ilişkilendirilmektedir.

Vergi usul kanunu kapsamında, vergi mükelleflerinin ibraz ödevi bulunmaktadır. Bu ödev, defter tutmak mecburiyetine sahip mükelleflerin, tutukları defterlerle düzenleyerek verdikleri belgelerin bir örneğinin, belgenin ait olduğu yılı izleyen takvim yılının ilk gününden başlamak üzere beş yıl süre ile saklamaları anlamına gelmektedir.

Her ne kadar vergi kanunları yasal saklama süresini beş yıl olarak belirlemiş olsa da ticari hayatta defterlerin beş yıl süre ile saklanması her zaman mümkün olmamaktadır. Daha doğru bir ifade ile ticari defterler, mükellefler tarafından daha uzun süreler ile saklanmaktadır. Bu durumun nedeni bir inceleme esnasında ibraz edilme yükümlülüğünün ortaya çıkabileceği bir durumla karşılaşılabilme olasılığıdır. Bahse konu hususa aşağıdaki örnekler verilebilecektir:⁴⁰

❖ Geçmiş yıllar zararının olması durumunda: Geçmiş yıllar zararına sahip olan bir işletme, oluşan kârını geçmiş yıllar zararından mahsup etmek üzere Genel Kurul kararı aldığında, zarar mahsubunu ispat edebilmek için belgelerini yasal süre olan beş yıldan fazla saklamak durumunda kalırlar.

❖ Yıllara yaygın inşaat işlerinin varlığı durumunda: Yıllara yaygın inşaat işleri için bittiği yıl itibarıyla vergiye tabi tutulmaktadır. Dolayısıyla bu kapsamdaki işlere ilişkin saklanma yükümlülüğü işin sona erdiği yılı takip eden yıldan itibaren başlamaktadır. Örneğin olarak 2009 yılında başlayıp 2009 yılsonunda tamamlanan bir inşaat işine ilişkin defter ve belgelerin tamamı 2010 tarihinden başlayarak beş yıl süre ile saklanmak zorundadır.

⁴⁰ AKARCA, Akif ve Mehmet ŞAFAK, VUK'a Göre Defter ve Belgelerin Saklanması ve Yeni Düzenlemeler, 2012, Dünya Gazetesi.

❖ Amortisman giderlerinin varlığı durumunda: Tıpkı geçmiş yıllar zararında olduğu gibi, bir gider unsuru olan amortisman giderlerinin, gider olarak defterlere intikal ettiği yılda tesvik edilmesi şarttır. Bu şartın varlığı nedeni ile ATİK iktisabı ile ilgili belgelerin saklama süresi, söz konusu kıymetlerin tamamen itfa edildiği yılı takip eden yıldan itibaren başlamaktadır.

❖ Yatırım İndirimi: Yatırım teşvik belgesine bağlı olarak yapılan yatırımlar sonucu yatırım indiriminden faydalanılması halinde, yatırım indirimi konusu harcamalar ve yatırım indirimine konu teşkil eden belgeler, yatırım indirimi kapsamında yapılan harcamaların kurum kazancından tamamen mahsup edildiği yılı takip eden takvim yılından itibaren başlamaktadır.

❖ Katma Değer Mahsubu ve Katma Değer Vergi İadesi: Katma değer vergisine ilişkin indirimde kullanılan defter ve defterlere konu olan tüm belgeler, istisna hükümlerinin ihlal edildiği yılı izleyen yıldan itibaren beş yıl saklanmak zorundadır.

Yukarıda sayılan özel durumlar, ticari hayatın sürecinde çeşitlenmektedir. Dolayısıyla önemli olan nokta vergi mükellefinin yasal defterlerine ilişkin saklama süresini net beş yıl olarak değerlendirmemesi, işletmesinin gerçekleştirdiği özel işlemlere ilişkin olarak defter ve defterlere esas olan belgelerini saklama koşullarını her defasından yeniden değerlendirmelidir. Aksi takdirde, vergi incelemesi esnasında sunulamayan defter ve belgeler mükellefler açısından zarar doğuran olgular halini alacaktır.

2.1.8. Faturanın Fiziki Teslimi

Fatura daha önce de belirtilmiş olduğu gibi ticari işlemlere ilişkin önemli bir belgedir. Faturaların mal veya hizmet teslimine ilişkin borç ilişkisini gösterdiği düşünüldüğünde, faturanın satıcı tarafından alıcıya mutlaka teslim edilmesi ve alıcının da fayda sağladığı mal / hizmete ilişkin fatura düzenlenmesini talep etmesi gerekmektedir.

Vergi usul kanunu kapsamında faturanın mal / hizmetin ifasından itibaren yedi gün içerisinde düzenlenmesi şarttır. Eğer faturalar bu yasal süre içerisinde düzenlenmezler ise, hiç düzenlenmemiş sayılacağı hükmü vergi kanunlarımızda yer

alan bir hükümdür. Vergi kanunlarımızda yer alan bu hüküm ticari hayatta ve ticari işlemlerde oldukça tartışmalı olan bir hükümdür.

Maddenin kapsamı ele alındığında, hiç düzenlenmemiş olma durumu, çok kesin bir dille ifade edilmiştir. Yani mükellefler, 7 günlük süre içerisinde yapmış oldukları işlemlerle ilgili faturalarını düzenlemedikleri takdirde, fatura vermeme durumuyla aynı sonuçlara katlanmak zorunda kalacaklardır. Bu durumun sonucu olarak da özel usulsüzlük cezası kesilecek ve belgesiz mal satışıyla ilgili işlemler yapılacaktır. Kanunda açık olarak tanımlanmamakla birlikte ayrıca kanunun gerekçesinde de bu konuyla ilgili her hangi bir gerekçe verilmemekle birlikte kanunun lafzi yorumuna bakıldığında hiç düzenlenmemiş sayılmanın fatura düzenlememe, fatura vermeme ile aynı hükümleri doğuracağı ortadadır. Vergi idaresinin konuyla ilgili vermiş oldukları özelgelere, kanun hükmünü tekrar ettiklerini ve yedi günlük süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağını görmekteyiz.

Bununla birlikte Vergi idaresi, kanuni düzenleme süresinden sonra düzenlenmesi durumunda işlemin geçersiz sayılmayacağını vermiş olduğu özelgelere ifade etmektedir. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın vermiş olduğu 31.01.2007 tarih ve 5893 sayılı özelge vergi idaresinin bahse konu görüşüne ilişkin örnek teşkil etmektedir. Söz konusu özelgede mükellefe verilen cevabi görüş yazısında; faturanın kanuni düzenleme süresinden sonra düzenlenmesi durumunda işlemin geçersiz sayılmayacağı ve dolayısıyla faturanın ispat fonksiyonunu kaybetmeyeceği, aksi durumun VUK'nun 3/B maddesi ile çelişeceği, ancak bu durumun özel usulsüzlük cezasına neden olacağı belirtilmiştir.

2.1.9.E-Fatura

2.1.9.1.E-Fatura Kavramı ve Teknik Mimarisi

05.03.2010 tarihi itibarıyla hayatımıza giren e-fatura, GİB tarafından veri formatı ile standartları belirlenmiş, kağıt fatura ile aynı hükümde olan elektronik bir belgedir. E-faturada satıcı ve alıcı, merkezi bir platform üzerinden fatura gönderim/alım işlemini gerçekleştirmektedir.

Özellikle yıl içerisinde çok sayıda kağıt fatura düzenleyip kullanan işletmeler için geliştirilen e-fatura, sanılanın aksine yeni bir belge türü değildir. Kağıt faturada

bulunması gereken bilgilerin tamamına sahip e-fatura bununla birlikte erişimde hızı ve şeffaflığı arttırmaktadır.

Konuya teknik açıdan bakıldığında ise, e-Fatura uygulaması; Başkanlık tarafından tespit edilmiş standartlara uygun elektronik belgelerin, göndericiden alıcıya iletilmesine imkan tanıyan mesajlaşma alt yapısı olarak tanımlanabilecektir. Bahse konu mesajlaşma alt yapısı yalnızca sisteme önceden tanımlanmış kullanıcılar tarafından kullanılabilir. E-Fatura Uygulamasından yararlanan kullanıcılar;

- ❖ e-Fatura gönderebilme,
- ❖ e-Fatura alabilme,
- ❖ e-Faturalarını elektronik ortamda muhafaza edebilme
- ❖ e-Faturalarını istendiğinde ibraz edebilme imkânlarına sahip olacaklardır.⁴¹

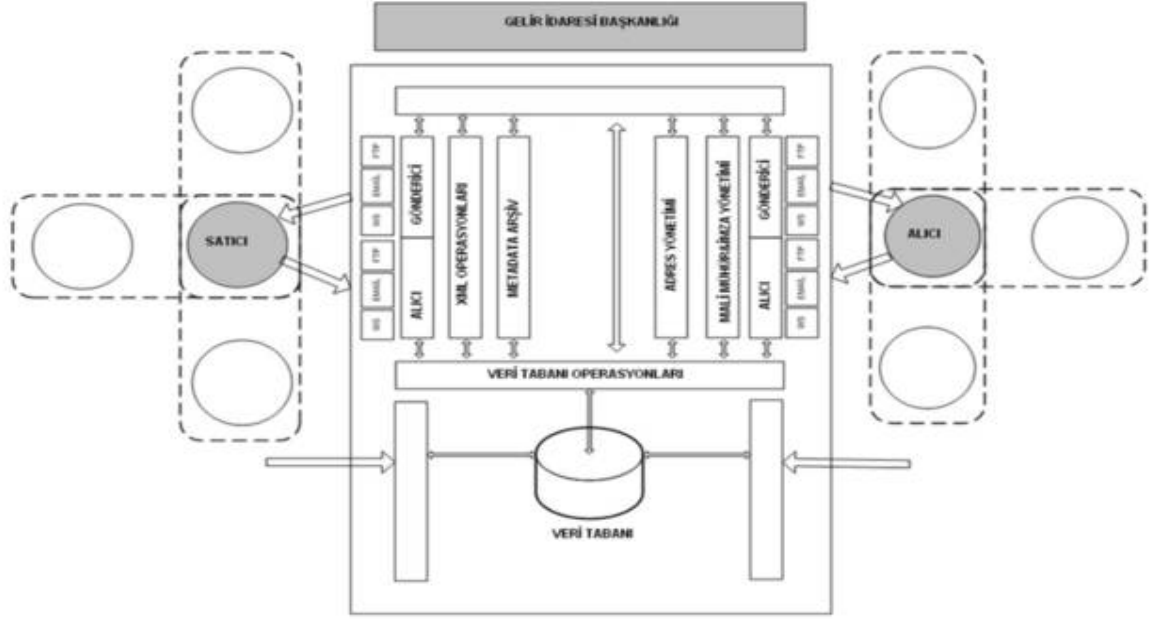
Kağıt faturaya nazaran pratiklik sağlayan e-fatura ile fatura düzenlemesi ve fatura gönderim süreci elektronik platforma taşınmak suretiyle çevre duyarlılığı ve işletme verimliliği arttırılmaktadır. Sisteme kayıtlı kullanıcı tarafından belirlenmiş standartlar dahilinde elektronik platform üzerinde oluşturulmuş fatura, alıcısına internet ortamında gönderilmektedir.

Ülkemizde e-Fatura uygulaması Gelir İdaresi Başkanlığınca yönetilmektedir. Bu uygulamanın getirilişinden maksat, tek format ve standart dahilinde oluşturulmuş fatura hükmündeki elektronik belgelerin güvenli ortamda, maliyet ve zaman konusunda tasarruf sağlayan bir sistem suretiyle alıcısına ulaştırılmasıdır. Bu amaç kapsamında Başkanlık tarafından Universal Business Language-Evrensel İş Dili (UBL) 2.0. versiyonu esas alınarak UBL Türkiye Özelleştirmesi (UBL-TR) UBL TR 1.0 oluşturulmuştur.

Bu uygulamaya ilişkin genel mimari Şekil 3'te gösterilmektedir. Söz konusu şekilde, sisteme kayıtlı kullanıcı (satıcı) tarafından elektronik ortamda oluşturulan e-Fatura Başkanlık veri tabanına yüklenmek suretiyle kontrol edilmektedir. Mali mühür sertifikası veya nitelikli elektronik sertifikası ile imzalanan e-Fatura daha sonra alıcısının elektronik adresine iletilmektedir.

⁴¹ <http://www.efatura.gov.tr> Erişim Tarihi:[08.04.2019]

Şekil 2: E-Fatura Uygulamasına İlişkin Genel Mimari



Kaynak: <http://www.efatura.gov.tr>

Başkanlık, <http://www.efatura.gov.tr> internet adresinde yukarıda genel mimarisi gösterilen e-fatura adlı elektronik belgenin oluşturulup gönderilmesi sürecinde dikkate alınması gereken format ve standartları duyurmuştur. Söz konusu format ve standartlar dikkate alınmadan düzenlenen elektronik belgeler e-fatura olarak dikkate alınmayacaktır. Dikkate alınması gereken format ve standartlar dahilinde oluşturulmuş faturanın e-fatura uygulaması aracılığı ile gönderilmesi esastır. E-fatura uygulaması vasıtasıyla gönderilmeyen elektronik belge, ne gönderici açısından nede alıcısı açısından Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre düzenlenmiş fatura hükmündedir. E-Faturanın düzenlenmesi sırasında, kağıt fatura ile ilgili uyulması gereken usul ve esasların tamamının dikkate alınması gerekmektedir.

2.1.9.2. E-Fatura Uygulamasının Yasal ve İdari Altyapısı

Günümüzde iletişim ve bilgi teknolojileri, sundukları avantajlardan (maliyet ve verimlilik konusunda sağlandığı avantajlar vs) dolayı kullanılma yoğunluğu artmaya başlanmıştır. Özellikle çok sayıda belge ve kayıt süreçleri bulunan mükelleflerin iş süreçlerinde söz konusu teknolojiler daha yaygındır. Bu durum, bahse konu

mükelleflere yönelik, kullanmak zorunda oldukları teknolojiyle uyumlu yeni usul ve esasların getirilmesini mecbur hale getirmektedir.

Bu kapsamda VUK'nun mükerrer 242/2 madde hükmü, Hazine ve Maliye Bakanlığına defter, belge ve kayıtlarla ilgili işlem ve yükümlülüklerin elektronik ortama aktarılmasının sağlanması konusunda yetki vermiştir. Bahse konu yetki çerçevesinde elektronik belgeye ilişkin ilk idari düzenleme 361 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile yapılmış olup, elektronik belgeye ilişkin ilk çalışma ve belirlemeler mükellefler tarafından sıklıkla kullanılan belgelerden biri olan fatura üzerine yapılmıştır. Yapılan çalışmalar akabinde 2010 yılında geliştirilen e-Fatura uygulaması ile kâğıt faturanın elektronik platforma taşınmak suretiyle, bu platform üzerinden alıcısına gönderilmesi ve aynı platform üzerinden muhafaza ve ibrazının teminini sağlanmak istenmiştir.

E-fatura uygulamasına ilişkin hususlar 397 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile belirlenmiştir. Daha sonra 416, 421, 424, 433, 447, 448, 454, 461, 475 ve 494 sıra no.lu VUK Genel Tebliğ'leri ve 58/2013.03 sayılı VUK Sirküleri ile e- faturaya yön verilmiştir.

2.1.9.3.E-Fatura Uygulaması Kapsamında Olanlar

E-Fatura uygulamasının ayakları sağlam bir şekilde yere basacak şekilde gelişiminin sağlanması amacıyla Başkanlık, 05.03.2010 tarihi itibarıyla başlayan uygulamanın aşamalı olarak yaygınlaştırılmasını planlamıştır. Bu kapsamda e-Fatura uygulamasına ilk olarak anonim ve limited şirket niteliğine haiz mükellefler dahil edilmiştir. Daha sonra 28.06.2012 tarihi itibarıyla VUK'un 232'nci maddesi uyarınca fatura düzenleme mecburiyeti bulunan mükelleflerde bu uygulamaya dahil edilmişlerdir. Böylece gerçek kişilerin de e-Fatura uygulamasına dahil olması mümkün hale gelmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığının e-Fatura uygulamasını kademeli bir biçimde yaygınlaştırma hedefi doğrultusunda, 421 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile aşağıda yer alan mükellefler zorunlu olarak e-fatura uygulamasına dahil edilmişlerdir:

a) 5015 sayılı Kanun kapsamında madeni yağ lisansı bulunanlar,

b) (a) bendinde sayılanlardan 2011 yılında alım yapan mükelleflerden bu yılın sonu itibarıyla asgari 25 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar

c) ÖTV Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenler,

d) (c) bendinde sayılanlardan 2011 yılında alım yapan mükelleflerden bu yılın sonu itibariyle asgari 10 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar

Uygulamaya dahil olma zorunluluğu getirilen söz konusu mükellefler, birbirlerine sattıkları mal ve hizmetleri 01.04.2014 tarihinden itibaren e-fatura ile belgelendirmek zorundadırlar. Öte yandan zorunluluk kapsamında olan mükelleflerden mal veya hizmet almakla birlikte, belirlenen hadler nedeniyle uygulamaya dahil olma zorunluluğu kapsamına girmeyen mükelleflerde talep etmeleri halinde bu uygulamaya dahil olabileceklerdir.

E-fatura uygulamasına dahil olma mecburiyeti 454 sıra numaralı VUK Genel Tebliği ile aşağıdaki mükellefleri kapsayacak şekilde genişletilmiştir:

a) 2014 veya izleyen hesap dönemlerinde sahip oldukları brüt satış hasılatı rakamı 10 Milyon TL ve bu rakamın üzerinde olan mükellefler.

b) Münhasıran bayılık lisansına sahip olanlar hariç olmak üzere, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)'ndan ÖTV Kanununa ekli I sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi gibi faaliyetleri sebebiyle lisans alan mükellefler.

c) ÖTV Kanununa ekli III sayılı listede yer alan malları imal veya inşa eden mükellefler ile ithalini gerçekleştiren mükellefler.

Öte yandan;

❖ Yukarıdaki (a) bendinde yer alan koşulu sağlayan mükelleflerin, koşulun sağlandığı dönem gelir/kurumlar vergisi beyanının verileceği tarihi izleyen hesap döneminden itibaren e-faturaya geçmesi zorunludur. Bununla birlikte koşulun 2014 hesap döneminde sağlanması durumunda zorunluluk 01.01.2016 tarihi itibariyle başlamaktadır.

❖ (b) ve (c) bentlerinde yer alan şartları sağlayan mükellefler ise;

- 20.06.2015 tarihinden önce lisans alması veya mükellefiyet tesis ettirmesi durumunda 01.01.2016 tarihinden itibaren,
- 20.06.2015 tarihinden sonra lisans alınması veya mükellefiyet tesisi durumunda, lisans aldıkları ya da mükellefiyet tesis ettirdikleri tarihi izleyen hesap döneminin başından itibaren

söz konusu uygulamaya geçmek mecburiyetindedir. Ancak mükellefiyet başlangıç tarihi veya lisans tarihinin takip eden hesap döneminin başlangıç tarihinden 3 ay az olması durumunda mükellefler zorunluluğun doğduğu yılı izleyen hesap dönemi itibariyle de söz konusu uygulamaya geçebileceklerdir.

Zorunlu olarak e-fatura uygulamasına dahil olan mükelleflerin, KVK'nın 19 ve 20'ci maddeleri kapsamında birleşme, bölünme veya tür değişikliğine uğramaları durumunda, işlemin niteliğine göre birleşilen (yeni kuruluş şeklindeki birleşmelerde birleşme sonucu ortaya çıkan yeni tüzel kişi dahil) veya devrolunan mükellefinde e-fatura uygulamasına dahil olması ve bu kapsamda e-fatura kullanması zorunludur. Böyle bir durumda daha önce e-fatura uygulamasına dahil olması gerekmeyen birleşilen devrolunan veya tür değiştiren kurumun, birleşme, bölünme veya tür değiştirme işleminin ticaret siciline tescil tarihini takip eden aybaşından itibaren en geç 3 ay içerisinde e-faturaya geçmesi mecburidir.

5018 sayılı Kanun'a eki cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar ile iktisadi kamu kuruluşları e-fatura uygulamasına dahil olması zorunlu tutulan mükelleflerden almış oldukları mallardan ötürü e-faturaya geçmek zorunda değildir. Bu mükellefler talep etmeleri durumunda e-faturaya dahil olacaklardır.

Uygulamaya dahil olan mükelleflerden, mal veya yolcu beraberli eşya ihracında bulunan mükelleflere 475 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile söz konusu ihracatlarını da e-fatura ile belgelendirme yükümlülüğü getirilmiştir. Buna göre uygulamaya dahil ihracatçıların 01.07.2017 tarihinden itibaren gerçekleştirecekleri mal ihraçlarına ilişkin düzenleyecekleri faturalarını e-fatura olarak düzenlemeleri gerekmektedir. Aynı yükümlülük uygulamaya kayıtlı mükelleflerin yolcu beraberli eşya satışları ile ilgili düzenleyecekleri faturalar içinde getirilmiştir.

Diğer taraftan e-fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflerin 01.07.2017 tarihine kadar gerçekleştirecekleri mal ihraçları ile yolcu beraberli eşya satışlarına ilişkin e-fatura düzenleme zorunlulukları bulunmamakla birlikte, söz konusu mükellefler bu satışlarını isteğe bağlı olarak e-fatura, e-arşiv fatura veya kağıt fatura ile belgelendirebileceklerdir.

Usulüne uygun olarak yapılan başvurular Gelir İdaresi Başkanlığınca değerlendirilecek olup, yapılacak değerlendirme sonucunda başvurusu uygun bulunanların kullanıcı hesapları tanımlanarak aktive edilecektir. Geli İdaresi

Başkanlığı tarafından yapılacak aktivasyon işlemini takiben mükellefler aktif hale gelen kullanıcı hesapları vasıtasıyla e-fatura gönderme ve alma işlemlerini gerçekleştirebileceklerdir.

Uygulamaya kayıt olup kullanıcı aktive edilen mükellefler, elektronik ortamda fatura düzenlemeden önce, faturanın alıcısının e-fatura uygulamasına kayıtlı olup olmadığını www.efatura.gov.tr adresinde yer alan kayıtlı kullanıcı listesinden kontrol etmelidirler. Söz konusu kontrol işlemi sonucu uygulamaya kayıtlı olan mükelleflere e-fatura gönderilecek olup, uygulamaya kayıtlı olmayan mükelleflere ise kağıt ortamda düzenlenen fatura gönderilecektir.

Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu verilerine göre, 2018 yılının sonu itibarıyla e-Fatura uygulamasını kullanmak amacıyla 88.837 mükellef başvuru yapmıştır. Ayrıca 69 firma elektronik fatura saklama hizmeti verme izni almıştır.

2.1.9.4.E-Fatura Uygulamasının Kullanımı

E-Fatura uygulaması özellikle mükelleflerin vergiye uyumlarının artırılması ve kayıtdışılığın önlenmesi için önemli bir araç olarak düşünülmektedir. Söz konusu hedeflere ulaşabilmek için uygulamanın yaygınlaşması ve uygulamanın ödeme sistemleri ile entegre edilmesi önem arz etmektedir. Bu kapsamda uygulamanın ilk kullanımı, Başkanlık tarafından oluşturulan "Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS)" ile gerçekleştirilmiştir.

EFKS, güvenli elektronik imza ile imzalanmış fatura hükmündeki elektronik belgelerin kullanılması imkanı sağlayan ve söz konusu belgelerde yer alan belirli bilgilerin, belirlenmiş format ve standartta elektronik ortamda Başkanlığa aktarılmasını ve bu suretle söz konusu belgelere ait ikinci nüshanın kağıt ortamda muhafaza mecburiyetini ortadan kaldıran bir sistem olarak tanımlanabilecektir.

E-Fatura sisteminin başlangıç aşaması olan EFKS uygulamasına, sınırlı sayıda mükellef ile protokol imzalanmak suretiyle geçilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı aksini duyuruncaya kadar geçerli olmak üzere, protokol imzalanan sınırlı sayıda mükellefe elektronik ortamda fatura düzenleme ve gönderme imkanı tanıyan EFKS izni vermiştir.

E-Faturanın günümüzdeki uygulama altyapısı ise 397 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile düzenlenmiştir. Anılan Tebliğ ile yapılan düzenlemelerde EFKS sistemi bir

geçiş aşaması öngörülerek terkedilmiş ve mükelleflerin e-Fatura uygulamasını kullanabilmeleri için “Entegrasyon yöntemi” ve “GİB Portalı Yöntemi” olmak üzere iki yöntem öngörülmüştür. Ayrıca anılan Tebliğin “8. EFKS Kapsamında Düzenlenen Faturalar” başlıklı bölümünde yapılan açıklama uyarınca EFKS uygulamasından yararlanmak amacıyla GİB ile protokol imzalayan mükelleflerin, entegrasyon Tebliğin yayım tarihi olan 05.03.2010 tarihinden itibaren 1 yıl içinde geçmelerinin zorunlu olduğu belirtilmiştir. Bahse konu süre zarfında entegrasyon sürecini tamamlamayan mükelleflerin EFKS protokolleri, ayrıca uyarıya gerek olmaksızın iptal edilmiş sayılacaktır. Dolayısıyla EFKS sistemine kayıtlı olan mükelleflerin en geç 05.03.2011 tarihi itibarıyla entegrasyon yöntemine geçmek suretiyle e-fatura uygulamasına dahil olmaları gerekmektedir.

Entegrasyon Yöntemi ve GİB Portalı yöntemine ilaveten “Özel Entegratörlük” genel işleyişe uygulamanın yaygınlaşması maksadıyla dahil edilmiştir. Uygulama hali hazırda bahse konu üç yöntemle kullanılabilmektedir.

2.1.9.4.1.GİB Portalı Yöntemi

E-Fatura düzenleme ve alma konusunda bilgi işlem alt yapısı yetersiz olan mükellefler, GİB tarafından ücretsiz olarak verilen hizmet suretiyle uygulamaya dahil olacaklardır. GİB Portalı, e-Fatura uygulamasına ilişkin temel fonksiyonları içerisinde bulunduran bir web uygulamasıdır.

GİB Portal yönteminde faturalar manuel olarak düzenlenir ve e-Fatura mükelleflerine GİB üzerinden gönderilir. B yöntem suretiyle gönderilen faturalar 6 aylık dönemler halinde sistemden silinmektedir. Söz konusu yöntemin bu dezavantajı, yöntemi kullanan mükellefler tarafından göz önüne alınmalı ve faturalar silinmeden gerekli yedekleme işlemi yapılmalıdır.

E-Fatura sistemine kayıtlı mükelleflerin GİB portal yöntemi aracılığı ile bir ay içerisinde kullanabilecekleri fatura sayısı azami 5.000 adettir. Bu nedenle faturalaşma hacmi büyük olan işletmelerin e-Fatura sistemine geçişte GİB Portalı dışındaki diğer yöntemlerden birini kullanmaları gerekmektedir.⁴²

⁴² Doğan, Uğur. “E-Fatura Uygulaması”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı.300, Eylül 2013, s. 84-93.

2.1.9.4.2. Doğrudan Entegrasyon Yöntemi

E-Fatura düzenleme ve alma konusunda bilgi işlem alt yapısı yeterli olan mükellefler, kendi sistemlerini GİB'in sistemine entegre etmek suretiyle uygulamaya dahil olacaklardır.

Doğrudan entegrasyon yönteminde mükellefler, bilgi işlem alt yapılarını e-faturaya uyumlu hale getirmelerinin ardından talep edilen bilgi ve belgelerle GİB'e başvuruda bulunacaklardır. Başvuru sonucu olumlu olanlar entegrasyon sürecini en geç başvuru tarihinden itibaren 1 yıl içerisinde tamamlamalıdır.

Bilgi işlem sistemleri yurt dışından kontrol edilen mükelleflerin doğrudan entegrasyon yöntemi ile e-Fatura uygulamasından yararlanmaya ilişkin başvuruları GİB tarafından değerlendirilecektir. Yapılacak değerlendirme sonucunda söz konusu başvurusu uygun görülen mükelleflerde doğrudan entegrasyon yöntemi ile e-fatura gönderme alma imkanına sahip olacaklardır.

Gelir İdaresi 2018 yılı Faaliyet Raporunda yer alan verilere göre, 2018 yılı itibariyle 3.535 mükellef uygulamayı entegrasyon yöntemiyle kullanmaktadır.

1.1.9.4.3.Özel Entegrasyon Yöntemi

E-Fatura düzenleme ve alma konusunda bilgi işlem alt yapısı yeterli seviyede olmayan mükellefler için özel entegrasyon yöntemi ile e-Fatura uygulamasından yararlanılmasına imkanı sağlanmıştır. Söz konusu yöntem gereği, mükellefler, özel entegratörün bilgi işlem sistemi aracılığıyla e-Fatura alıp gönderebileceklerdir.

Özel entegratörler, talep üzerine Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenmektedir. Bu kapsamda talepte bulunacak mükelleflerin öncelikle e-fatura için ihtiyaç duyulan bilgi işlem altyapısını oluşturmaları gerekmektedir. Bilgi işlem alt yapısının oluşturmalarının ardından mükellefler Gelir İdaresi Başkanlığına özel entegrasyon taleplerini içeren bir dilekçe ile başvururlar. Yapılacak başvuruda kılavuzda başvuru için sayılan belgelerle birlikte dilekçe ekinde Özel Entegrasyon Bilgi İşlem Sistem Raporunun da (BİS) bulunması gerekmektedir. Başvuruları uygun görülen mükellefler özel entegratör olarak faaliyette bulunabilecektir.

Özel entegratörler, hizmet verdikleri mükelleflerin e-faturalarını imzalama, düzenleme ve muhatabına gönderme, mükellefler adına düzenlenen e-faturaları alma konularında bilgi işlem altyapısı sunmaktadırlar. Özel entegratörler, işleme taraf

olanların yazılı izni bulunmaksızın vermiş oldukları hizmet dolayısıyla öğrenmiş oldukları bilgileri amacı dışında kullanamaz, üçüncü kişilerle paylaşamazlar. Diğer bir deyişle vermiş oldukları hizmetler kapsamında öğrenmiş oldukları ticari sır niteliğindeki bilgilerin gizliliğinden ve güvenliğinden sorumludurlar. Bu sorumluluğa riayet etmeyen özel entegratörlerin izinleri Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından iptal edilebilir. Bunun yanında özel entegratörlerin diğer Kanunlarda öngörülen cezai sorumluluklarının bulunduğu da tabiidir.

Özel entegratörler, vermiş oldukları hizmete ilişkin bilgi işlem altyapısını Türkiye Cumhuriyetinin sınırları dahilinde ve kanunlarının geçerli olduğu yerlerde kurmakla yükümlüdürler.

Başkanlık 2018 Yılı Faaliyet Raporu verilerine göre, uygulamanın başından bugüne 84 firma Özel Entegratör izni almıştır. Özel Entegratörler aracılığıyla e-Fatura uygulamasına dahil olan mükellef sayısı 31.12.2018 tarihi itibarıyla 76.304'tür.

2.1.9.5.Kağıt Faturadaki İmzanın E-Faturadaki Karşılığı: Mali Mühür/Nitelikli Elektronik Sertifika

Uygulamaya dahil olunabilmesi için e-Fatura internet adresinde bulunan başvurunun formunun doldurularak elektronik imza ile imzalanması gerekmektedir. Dolayısıyla başvuru işleminden önce mükelleflerin elektronik imzalarını temin etmeleri gerekmektedir. Bu kapsamda tüzel kişiler mali mühür, gerçek kişiler ise nitelikli elektronik sertifika başvurusunda bulunmalıdırlar.

Kağıt fatura için gerekli şartlar e-Fatura içinde geçerlidir. Bununla birlikte kağıt fatura için gerekli imza şekil şartı e-Fatura uygulamasında mali mühür sertifikası veya nitelikli elektronik sertifikası suretiyle sağlanmaktadır. TÜBİTAK-UEKAE tarafından geliştirilen mali mühür, Gelir İdaresi Başkanlığının elektronik imza alt yapısını ifade etmektedir. Mali mühürüm amacı, mükelleflerin e-fatura kapsamındaki verilerin kaynak, içerik ve bütünlüğünün garanti altına alınması suretiyle bu verilerin güvenliğini ve gizliliğini sağlamaktır. Kağıt faturadaki imzanın karşılığı olan mali mührün sağladığı bu fonksiyonlar dikkate alındığında, kağıt faturada yer alan imzanın sağladığı fonksiyonlara ilave fonksiyonlar da sunduğu söylenebilecektir.

Faturada içeriğinin garanti altına alınması ve ihtiyaç duyulan hallerde gizliliğin sağlanması gibi fonksiyonları bulunan mali mühür, kağıt faturadaki imzaya denk

gelmektedir. Bununla birlikte veri bütünlüğü, gizlilik ve garanti gibi imzanın sunamadığı fonksiyonları da ayrıca sunmaktadır.

Mali mühürün kullanımı, bahse konu fonksiyonlarından dolayı sınırlı sayıda kişi tarafından kullanımını gerektirmektedir. Bu nedenle mükelleflerin mali mührü kullanacak yetkili kişileri(bu kişilerin değişmesi halinde yerlerine yetkilendirilecek kişileri) derhal belirleyerek bu kişilerin bilgilerini Gelir İdaresi Başkanlığına bildirmesi gerekmektedir. Mükelleflerin çeşitli nedenlerle unvanlarının değişmesi durumunda, eski unvanlarına ilişkin mali mühür sertifikaları geçerliliğini yitireceğinden, unvan değişikliğini izleyen 15 gün içinde yeni unvanlarına uygun mali mühür sertifika başvurusunda bulunmaları gerekmektedir.

Gerçek kişiler düzenleyecekleri e-Faturaları mali mühürle onaylamak yerine nitelikli elektronik sertifika (NES) ile de imzalayabileceklerdir. Bu durumda mali mührün sağladığı fonksiyonlar NES ile garanti altına alınmaktadır.

E-Fatura uygulamasına kayıtlı kullanıcıların elektronik ortamda oluşturacakları faturalarını mali mühür ile onaylamaları veya NES ile imzalamaları esas olmaktadır. Bununla birlikte özel entegratör vasıtası ile e-fatura bilgi işlem alt yapısını kullanan kullanıcıların, düzenleyecekleri e-faturalarını özel entegatörlerin mali mühürleri ile imzalanmasına izin vermeleri de mümkün bulunmaktadır.

2.1.9.6. E-Faturanın Muhafazası ve İbraz Yükümlülüğü

E-Fatura, kağıt faturanın dijital karşılığı olduğundan, kanunda ve idari düzenlemelerde aksi belirtilmedikçe, e-fatura için kağıt faturanın tabi olduğu düzenlemelerin tamamı geçerli olacaktır. Muhafaza ve ibraz ödevi de bu kapsamdadır. Bu ödev söz konusu uygulamada mali mühür veya NES (Nitelikli Elektronik Sertifika) kullanılmak suretiyle elektronik ortamda gerçekleştirilecektir. Kanuni süreler açısından ise bir değişiklik bulunmamakta olup, uygulamaya dahil olanlar kağıt fatura için öngörülen süreleri dikkate alacaklardır.

Mükellefler özel entegrasyon yöntemi sayesinde, uzmanlık alanları dışındaki bir konuyla iştigal etmek mecburiyetinde kalmaksızın belirli bir meblağ karşılığında özel entegratörün bilgi işlem alt yapısını kullanmak suretiyle e-fatura gönderip alabilmektedirler.⁴³ Ancak mükellefin, özel entegratörün bilgi işlem altyapısını

⁴³ Doğan, a.g.e., s. 89.

kullanmak suretiyle e-Fatura gönderip alması, muhafaza ve ibraz yükümlülüğünü sona erdirmeyecektir. Zira düzenlenen e-faturaların mükelleflerin bilgi işlem sistemlerinde saklanması esastır. Bununla birlikte mükellefler e-faturaların saklanması konusunda Gelir İdaresi Başkanlığının vermiş olduğu izin dahilinde saklama hizmeti veren kuruluşlardan saklama hizmeti alabileceklerdir.

Mükellefler tarafından düzenlenen e-faturaların saklama işleminin Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde ve kanunlarının hüküm sürdüğü yerlerde yapılması mecburidir. Bahse konu mecburiyet, Türkiye sınırları dışında ayrıca bir arşivleme yapılmasına mani değildir.

Saklama hizmeti sunacak mükelleflerin GİB'den saklama izni almaları gerekmektedir. Yapılacak başvurularda söz konusu mükelleflerin başvuru dilekçelerinin ekinde gerekli belgelerle birlikte Bilgi İşlem Sistem Raporunun da (BİS) bulunması gerekmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığının vermiş olduğu izin dahilinde saklama hizmeti veren kuruluşlar, hizmet sundukları mükelleflerin e-fatura bilgilerini saklama hizmeti sunmaktadırlar. Bu kuruluşlar, işleme taraf olanların yazılı izni bulunmaksızın sundukları saklama hizmeti dolayısıyla öğrenmiş oldukları bilgileri amacı dışında kullanamaz, üçüncü kişilerle paylaşamazlar. Diğer bir deyişle sundukları saklama hizmeti dolayısıyla öğrenmiş oldukları ticari sır niteliğindeki bilgilerin gizliliğinden ve güvenliğinden sorumludurlar. Bu sorumluluğa riayet etmeyen saklama hizmeti veren kuruluşların izinleri Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından iptal edilebilir. Bunun yanında bu kuruluşların diğer Kanunlarda öngörülen cezai sorumluluklarının bulunduğu da tabiidir.

Diğer taraftan Gelir İdaresi Başkanlığından izin almamış saklama hizmeti sunan mükellefler nezdinde saklama yapılması GİB nezdinde hükümsüzdür. Bu nedenle söz konusu hizmeti almak isteyen mükelleflerin www.efatura.gov.tr adresinde yayımlanan saklama hizmeti sunma izni alan mükellefler listesini göz önünde bulundurmak suretiyle saklama hizmetini almalarında fayda bulunmaktadır.

2.1.9.7. E-Fatura Uygulamasının Avantaj ve Dezavantajları

E-Fatura uygulaması kullanıcılarına genel olarak aşağıda yer alan avantajları sağlar.⁴⁴

- ❖ Basım ve kâğıt harcamalarının azaltılması,
- ❖ Arşivleme maliyetini ortadan kaldırması,
- ❖ Alıcı ile satıcı arasında faturadan kaynaklanan sorunları ortadan kaldırması,
- ❖ Bilgi ve belge denetimini kolaylaştırması,
- ❖ Faturanın kayıt altına alınma süresinin kısılması ile kayıt hatalarının azaltılması,
- ❖ Gönderilen ve alınan faturalara her an ulaşımı mümkün hale getirmesi,
- ❖ Uluslararası firmalar ile entegrasyonu kolaylaştırması,
- ❖ Vergi kayıplarının ve kaçaklarını ortadan kaldırması,
- ❖ Etkin ve hızlı bir vergi denetimine imkan sağlaması,
- ❖ Çevreye pozitif katkı sağlaması.

E-Fatura taraflara yüksek bir tasarruf imkanı sağlamaktadır. Elektronik ortamda düzenlenen e-faturanın, kâğıt faturaya nazaran, faturalama giderlerinde daha fazla tasarruf imkanı sağlayacaktır. Sırf bu avantaj bile kâğıt fatura yerine e-Fatura uygulamasına geçilmesinin nedeni olabilecektir. Bununla birlikte e-Fatura uygulamasının kullanıcılardan kabul görmesini önleyen bir takım faktörler bulunmaktadır. Bu faktörlerden bazıları şunlardır.⁴⁵;

- ❖ Zorunluk kapsamında olduğu halde bazı KİT'lerin söz konusu uygulamaya geçmemesi,
- ❖ Altyapıdan kaynaklı yetersizlikler,
- ❖ E-Fatura ile ticarî sırların rakip firmaya sızması kaygısı,
- ❖ E-Faturanın kullanıcılara maliyeti

2.1.9.8.E-Arşiv Uygulaması

E-Fatura uygulaması kapsamında olanların, bu uygulamaya kayıtlı olmayanlara gerçekleştirdikleri mal teslim ve hizmet ifaları için düzenleyecekleri

⁴⁴ Yanık, R. ve Karadaş, A. (2013). E-Faturanın Türkiye Muhasebe Standartları Uyum Sürecine Uygun Düzenlenmesine İlişkin Bir Öneri, Ekev Akademi Dergisi, Sayı 57, 133-141.

⁴⁵ Tuncer, S. (2014). E-Fatura Uygulamasında Son Durum, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı 126, 9-18

faturaların alıcısına kağıt fatura olarak gönderilememesi yeni bir ihtiyaç doğurmuştur. Söz konusu ihtiyacın giderilmesi kapsamında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından e-Arşiv uygulaması oluşturulmuştur. Bu uygulamaya dahil olan mükellefler, e-faturaya kayıtlı olmayan kullanıcılara faturalarını alıcının talebine bağlı olarak elektronik ortamda veya kağıt ortamda gönderme imkanına sahip olurlar. Bu şekilde düzenlenen faturanın muhafazası ve istenildiğinde gerçekleştirilecek ibrazı elektronik ortamda yapılır.

E-Arşiv fatura uygulamasını kullanmak isteyen işletmelerin e-Fatura uygulamasına kayıt olmaları gerekmektedir.

Bu uygulama mükellefler tarafından doğrudan entegrasyon yöntemi veya özel entegrasyon yöntemi ile kullanılabilir. Doğrudan entegrasyon yönteminde mükellefler bilgi işlem sistemleri aracılığı ile e-arşiv uygulamasını kullanırlarken; özel entegrasyon yönteminde, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından bilgi işlem alt yapısını kullanıma açma izni verilen özel entegratörler aracılığı ile e-Arşiv uygulaması kullanılabilir. Uygulamayı özel entegrasyon yöntemi ile kullanacaklar ise GİB'e başvuruda bulunmayacak olup, doğrudan özel entegratöre başvuruda bulunmak suretiyle uygulamayı kullanabileceklerdir.

Doğrudan entegrasyon yöntemi ile e-Arşiv uygulamasını kullanmak üzere Gelir İdaresi Başkanlığı'na izin başvurusunda bulunanların başvuruları, Başkanlık değerlendirmesi sonucunda uygun bulunursa e-Arşiv izni verilmektedir. Başvuru değerlendirmesi sonucu eksiklikleri tespit edilen başvuru sahiplerine ise, söz konusu eksiklikleri yazı ile bildirilerek, bu eksikliklerin 1 yıl içerisinde giderilmesi istenir. Verilen 1 yıllık süre içerisinde eksiklikleri gideremeyen başvuru sahiplerinin başvuruları GİB tarafından reddedilebilir. Ayrıca söz konusu mükelleflerin, eksiklikten dolayı reddedilmelerini izleyen 1 yıl içerisinde yapacakları başvurularda GİB tarafından kabul edilmez. Doğrudan entegrasyon yöntemi başvurusu reddedilen başvuru sahiplerinin özel entegratör yöntemi ile e-Arşiv uygulamasını kullanmaları ise mümkündür.

E-Arşiv uygulamasının özel entegrasyon yöntemi ile kullanılması halinde, öncelikle mükelleflerin bilgi işlem alt yapısını kullanmak amacıyla özel entegratörlere başvuruda bulunmaları gerekmektedir. Özel entegratörler, kendilerine bu kapsamda yapılan başvurulara ilişkin mükellef bilgilerine GİB sistemine yüklerler. Yükleme

işleminin akabinde elektronik mesaj altyapısına uygun onayı almaları durumunda, kendilerine başvuran ve e-Arşiv hizmeti verme konusunda anlaşma yaptıkları mükelleflere bu hizmeti vermeye başlayabileceklerdir.

E-arşiv faturaların doğrudan entegrasyon yöntemi veya özel entegrasyon yöntemi aracılığı ile düzenlenmesi gerekmektedir. E-Arşiv faturanın geçerliliği, yalnızca bahse konu iki yöntemle düzenlenmesi ile sağlanmamakta, ayrıca formatının mali mühür/NES taşımaya, kağıt çıktı almaya, belge üzerinde doğrulama ve görüntüleme imkanı veren genel tanınırlığa sahip olması gerekmektedir.

VUK uyarınca muhafaza ve ibraz ödevi, e-Arşiv faturalar için, ikinci nüsha elektronik belge ve e-Arşiv Raporların muhafaza ve ibrazı süreçlerini kapsamaktadır. Söz konusu iki belge birbirleriyle ilişkili şekilde düzenlendikleri yılı izleyen takvim yılından itibaren beş yıl boyunca istenildiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edilmelidir. Bu yükümlülük GİB'den izin alan mükellefler açısından kendi bilgi işlem sistemleri aracılığı ile yerine getirilebileceği gibi saklama izni almış kuruluşlar aracılığı ile de yerine getirilebilecektir.

Doğrudan entegrasyon yöntemi ile e-Arşiv uygulamasını kullanan mükellefler, ikinci nüsha faturalarını kendi mali mühürleri/NES'leri ile onaylar ve saklarlar. Özel entegrasyon yöntemi ile e-Arşiv uygulamasından yararlananlar ise kendi mali mühürleri/NES'leri veya özel integratör mali mührü ile ikinci nüsha faturalarını onaylar ve saklarlar. Gerek doğrudan entegrasyon yöntemi olsun, gerekse özel entegrasyon yöntemi olsun, saklamaya konu belgelerin Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde ve kanunlarının hüküm sürdüğü alanlarda saklanması mecburidir. Bu mecburiyet, anılan mükelleflerin yurtdışında ikincil bir arşivleme yapmasına engel değildir.

2.1.9.9.Cezai Müeyyide ve Sorumluluk

E-Fatura hukuki niteliği bakımından kâğıt fatura ile aynı hüküm ve sonuçları doğuran, elektronik bir belgedir. Bu nedenle Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan ilgili Tebliğ ve teknik kılavuzlara aykırı e-Fatura düzenlediği belirlenen kullanıcılar hakkında, söz konusu aykırılığa ilişkin VUK'ta öngörülen cezalar uygulanır. Kullanıcılar e-faturada yer alan bilgilerin gerçeğe uygunluğunu temin etmekten sorumlu olup GİB'in bu kapsamda bir sorumluluğu bulunmamaktadır.

Ayrıca kullanıcılar olası teknik arıza ve kesintileri göz önüne almak suretiyle ihtiyaca yetecek kadar basılı kağıt fatura bulundurmalarıdır.

GİB doğrudan entegrasyon yöntemi ile e-fatura uygulamasına dahil olan kullanıcıların bilgi işlem sistemini denetlemeye yetkilidir. Yapılacak denetim sırasında kullanıcının denetim yapan personele gerekli her türlü imkanı sağlaması gerekmektedir. Kullanıcılar bahse konu sorumlulukları gereği, bilgi işlem alt yapısını oluşturan unsurları (yazılım, donanım vs.) kısmen veya tamamen GİB tarafından görevlendiren personelin veya vergi incelemesine yetkili olanların erişim ve denetimini önleyecek bir sözleşme veya lisansa konu edemezler.

Doğrudan entegrasyon yöntemiyle e-fatura uygulamasına dahil olan mükelleflerin bilgi işlem sistemlerini fatura ve ilgili mesajları alabilecek ve gönderebilecek şekilde 7 gün 24 saat kesintisiz bir şekilde açık tutmaları gerekmektedir. Mücbir sebep hali hariç olmak üzere bahse konu zorunluluğa uymayan mükelleflerin entegrasyon izinleri iptal edilecektir. GİB bu nedenle izinlerini iptal ettiği mükelleflerin portal hesaplarını otomatik olarak açacaktır. Bu mükelleflerin dilerlerse e-fatura uygulamasını özel entegrasyon yöntemi ile kullanabilmeleri mümkündür.

Doğrudan entegrasyon yöntemi suretiyle uygulamaya dahil olan kullanıcıların bilgi işlem sistemlerinin bakım ve onarımı nedeniyle geçici olarak erişime kapatılması gerekiyorsa, bu hususun GİB'e, kesinti tarihinden önceki üç iş günü içerisinde bildirilmesi gerekmektedir. Yapılacak bildirimde kesintinin ne zaman yapılacağı ve ne kadar süreceği belirtilecektir. Doğrudan entegrasyon yöntemi ile uygulamaya dahil olan mükelleflerin bakım ve onarım nedeniyle yapacağı bilgi işlem alt yapısına erişim kesintisinin süresi her halükarda iki günü geçemez.

E-fatura uygulamasına kayıtlı bir mükellefin, bu uygulamaya kayıtlı başka bir mükellefe düzenleyeceği faturanın kağıt fatura şeklinde olması mümkün değildir. Diğer bir deyişle taraflarının e-fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflerden oluştuğu bir faturalaşma işleminde düzenlenecek belgenin e-fatura olması zorunludur. Bu durum e-faturaya konu mal ve/veya hizmetin hem alıcısı hemde satıcısı için geçerlidir. Bahse konu zorunluluğa uymayarak e-faturaya kayıtlı bir mükellefe kağıt fatura düzenlenmesi durumunda hem alıcı hemde satıcı nezdinde VUK'un 353/1 maddesi

kapsamında bu şekilde düzenlenen her fatura için en az 240 TL olmak üzere faturalarda belirtilen tutarın %10'u oranında özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

2.2. FATURA YERİNE GEÇEN BELGELER

Mükelleflerin gerçekleştirdiği vergisel işlemlerin kayıt altına alınmasında ispat ödevi genellikle işlemin fatura ile belgelendirilmesi suretiyle gerçekleştirilmektedir. Ancak bazı vergisel işlemlerde Kanun Koyucu fatura yerine başka belgelerin kullanılmasını emretmiştir. Vergi Usul Kanunun 233 ila 242'nci maddelerinde düzenlenen ve aşağıda alt başlıklarda sayılan belgeler kanun koyucunun fatura yerine kullanılmasını emrettiği yasal belgelerdir.

2.2.1. Perakende Satış Vesikaları

Ticari kazanç sahipleri ile gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler, fatura düzenleme mecburiyeti bulunmayan satışlarında ve yaptıkları işlerde aşağıda yer alan perakende satış vesikalarından birini kullanmak zorundadırlar:

- ❖ Perakende satış fişleri;
- ❖ Makineli kasaların kayıt ruloları;
- ❖ Giriş ve yolcu taşıma biletleri

Makineli kasa kullanan mükelleflerin gerçekleştirdikleri satış ve yaptıkları işler nedeniyle müşterisine fiş vermesi gerekmektedir. Müşteriye fiş verilememesi durumunda ise fişin yerine perakende satış fişinin düzenlenerek verilmesi mecburidir.

Perakende satış vesikaları ise müteselsil seri ve sıra numarası dahilinde iki örnek düzenlenerek, bir örneği satış veya iş yapılan müşteriye verilir. Düzenlenecek vesikanın; mükellef adı, alınan meblağ ve düzenlenme tarihine ilişkin bilgileri içermesi gerekmektedir.

Fatura verilmesinin mecburi olmadığı durumlarda düzenlenen perakende satış vesikalarının konusunu perakende satışlar oluşturur. Perakende satış kavramı 2007/13033 sayılı Kararname'de tanımlanmış olup buna göre; kasıt; teslimi yapılan bir ürünün aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar ile işletmelerinde kullanacak olanlar dışındaki kimselere satışı perakende satış olarak kabul edilecektir. Ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar ile ürünleri işletmelerinde kullanacak olanlara yapılan satışlar ise perakende satış olarak kabul edilmeyecektir. Ancak bunların KDV mükellefiyetinin bulunmaması durumunda bunlara yapılacak satışlarda

perakende satış olarak kabul edilecektir. Perakende satış kapsamında perakende satış vesikası düzenlenebilmesi için gerçekleştirilen satış veya yapılan iş bedelinin 2019 yılı itibariyle 1.000 TL'yi aşmaması gerekmektedir. Bedelin 1.000 TL'yi aşması durumunda fatura verilmesi mecburidir. Diğer taraftan bedelin 1.000 TL'yi aşmadığı fakat kullanıcının fatura istediği durumlarda da fatura düzenlenmesi mecburidir.

2.2.2. Gider Pusulası

Ticari kazanç sahipleri, gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerin ve defter tutma mecburiyeti bulunan serbest meslek erbabının vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler ve vergiden muaf esnafın bu kişilere yaptığı mal satışlarında gider pusulası düzenlenecektir. Ticari kazanç sahipleri, gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler ve defter tutma mecburiyeti bulunan serbest meslek erbapları açısından düzenledikleri gider pusulaları alış faturası hükmündedir. Diğer bir deyişle, gider pusulasının söz konusu kişiler tarafından vergiden muaf esnafa verilmesi, vergiden muaf esnaftan fatura alınması ile aynı sonucu doğurur.

Gider pusulası gerçek usulde ticari kazanç sahiplerinin, kişisel eşyalarını satanlardan bedeli karşılığında aldığı kıymetli eşyalar (altın, mücevherat vs.) içinde düzenlenebilecektir.

Asgari iki örnek düzenlenecek gider pusulasının birinci örneği vergiden muaf esnafa (veya kişisel eşyasını satana) verilecektir. Diğer örnek ise söz konusu belgeyi düzenleyen tarafından kanunda öngörülen süreler dahilinde muhafaza edilecektir. Asgari iki örnek düzenlenmeyen gider pusulaları ile gerekli bilgileri ihtiva etmeyen gider pusulaları hiç düzenlenmemiş kabul edilecektir.

Ticari hayatta bu belgenin düzenlenmesinin altında yatan temel neden, giderlerin belgelendirilmesi (belgeye dayanması) şartıdır. Buna göre, defter tutan işletmeler, vergiden muaf esnaftan/kişisel eşyalarını satanlardan aldıkları mal ya da hizmetlere ilişkin gider pusulası düzenlemek suretiyle söz konusu satış işlemi belgelendirilmektedir. Defter tutan işletmeler düzenledikleri gider pusulaları ile belge alamayacağı söz konusu kişilerden aldıkları mal ve hizmetleri belgelendirmekte, böylece bu mal ve hizmetlerin bedelini gider olarak dikkate alabilmektedirler. Aksi bir durumda, belgesi olmayan işlemler, işletmelerde gider olarak kabul edilememekte ve kanunen kabul edilmeyen giderler olarak sınıflandırılmaktadır. Kanunen kabul

edilmeyen giderlerin, vergi matrahı hesaplanması noktasında matrah arttırıcı unsuru olduğu için işletmeler, giderlerini mutlaka belgeye dayandırmayı tercih etmektedirler.

Gider pusulasının, söz konusu pusulaya konu işlemin yapıldığı sırada satıcı tarafından imzalanması gerekmektedir. İşlemin yapıldığı sırada satıcı imzadan imtina ederse veya başka nedenle gider pusulası imzalanmaz ise, alıcının işlem tarihinden itibaren 10 gün içerisinde noter aracılığı ile gider pusulasının imzalanmasını talep etmesi gerekmektedir. Noter aracılığı ile yapılan talebe rağmen satıcının aynı keyfiyeti devam ederse, alıcı söz konusu keyfiyeti bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirmek suretiyle satıcı nezdinde özel usulsüzlük cezası uygulanmasını temin etmelidir.⁴⁶

Gider pusulasında satıcı tarafından alınacak olan bedellerden birtakım kesintiler yapılmaktadır. Bu kesintiler; satıcıdan gelir vergisi kesilmesi ya da stopaj uygulaması olarak adlandırılmaktadır. GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca, esnaf muaflığından faydalananlardan alınan mal ve hizmetlere ilişkin olarak yapılan ödemelerden yine mezkûr maddede belirtilen oranlar nispetinde stopaj yapılması gerekmektedir.

Bu durumu bir örnek ile açıklayacak olursak; hurda alım satımı işi ile iştigal eden bir tacir, mükellefiyeti bulunmayan toplayıcılardan 500 TL değerinde hurda malını satın almak için onlarla anlaşmıştır. Bu durumda hurda teslimlerinde tevkifat oranı %2 olarak belirlendiği için tacir ödemeyi yapmadan önce ilgili vergi dairesine beyan edilmek ve ödenmek üzere 10 TL yi tevkif edecek geriye kalan 490 TL yi ise satıcıya ödeyecektir.

❖ Vergi Kesinti Tutarı = $(500 \text{ TL} \times 2) / 100 = 10 \text{ TL}$ gelir vergisi

❖ Kesinti Sonrası Ödenecek tutar = $500 \text{ TL} - 10 \text{ TL} = 490 \text{ TL}$

2.2.3. Müstahsil Makbuzu

Fatura yerine geçen belgelerden bir diğeri de müstahsil makbuzudur. Müstahsil makbuzu gider pusulası gibi malı satan tarafından değil, malı satın alan tarafından düzenlenen bir belgedir. Bununla birlikte gider pusulasından farklı bir özellik olarak müstahsil makbuzu, gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden satın alınan mallar için düzenlenecektir.

⁴⁶ Yılmaz Özer, Abdullah Doğan, M. Nadir Arıca; Vergi Hukukunda Belgeler, Şafak Matbaası, Ankara 1996, s. 129

Müstahsil makbuzu VUK'un 235'inci maddesinde düzenlenmiştir. Bahse konu madde hükmüne göre; ticari kazanç sahipleri ile gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları mallar için müstahsil makbuzu düzenleyeceklerdir. Bu kişiler gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden mal satın aldıklarında bedelini öderken iki nüsha müstahsil makbuzu düzenleyecekler ve düzenledikleri bu makbuzlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vereceklerdir. Diğer nüsha müstahsil makbuzu ise gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiye imzalatıldıktan sonra satıcıda kalacaktır. Satıcıda kalan bu nüsha fatura yerine geçmektedir. Çiftçiden avans mukabili yapılan satın almalarda müstahsil makbuzu, malın teslim edilmesei esnasında verilecektir.

VUK'un 235/3 maddesi uyarınca müstahsil makbuzunda şu bilgiler bulunmak zorundadır;

- ❖ Makbuzun düzenlenme tarihi,
- ❖ Satın alma işlemini yapan alan tüccar veya çiftçinin ad, soyad, unvan ve adres bilgileri
- ❖ Malı satan çiftçinin ad, soyad ve ikametgâhı adres bilgileri,
- ❖ Satış işlemine konu malın miktar, cins ve bedel bilgileri.

Müstahsil makbuzu da tıpkı gider pusulası gibi gelir vergisi kesintisine tabidir. Müstahsil makbuzu düzenlenmesi noktasında açıklanmış olan gelir vergisi kesintisi oranlarında uygun olanının seçilmesi sureti ile kesinti yapılarak müstahsil makbuzu düzenlenir.

Bahse konu makbuzun düzenlenmesine ilişkin olarak aşağıda yer alan örnek, konunun kavranması için faydalı olacaktır.

Örnek: Borsada kaydı bulunmayan bir çiftçi zirai ürünlerin ticareti ile iştigal eden bir işletmeye 4.000 TL tutarında hububat satmıştır. Bu satışa ilişkin müstahsil makbuzu düzenlenmesi kapsamında hesaplanacak gelir vergisini bulalım.

Cevap: Çiftçinin zirai ürün satışı sırasında, borsaya kayıtlı olmaması nedeniyle dolayı % 4 gelir vergisi kesintisi yapılacaktır.

- ❖ Kesilmesi gereken GV = (Mal ve hizmetin brüt tutarı x GV oranı) /100
- ❖ Kesilmesi gereken GV = (4.000 TL x 4) / 100 = 160 TL gelir vergisi
- ❖ Kesinti sonrası Ödenen (Net) = (4.000 TL – 160 TL)= 3.840 TL

Öte yandan, müstahsil makbuzunun düzenlenmemesi veya gerçek meblağlardan farklı meblağla düzenlenmesi halinde her iki taraf adına farklı özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır.⁴⁷

2.2.3.1.E-Müstahsil Makbuzu(e-MM)

Kağıt ortamında düzenlenmesi gereken müstahsil makbuzunun elektronik belge olarak düzenlenmiş hali e-Müstahsil Makbuzu(e-MM) olarak adlandırılmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından alt yapısı oluşturulan bu belgenin kapsamına dahil olan mükellefler, 01.01.2018 tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden satın almış oldukları mallara ilişkin düzenleyecekleri müstahsil makbuzlarını elektronik platformda düzenleme, eş anlı olarak kağıt ve elektronik platformda muhafaza ve ibraz etme ve elektronik platformda raporlama imkanına sahip olacaklardır.

E-fatura örneğinde olduğu gibi e-MM’de de;

- ❖ GİB Portalı Yöntemi
- ❖ Doğrudan entegrasyon,
- ❖ Özel entegrasyon yöntemi

olmak üzere üç yöntemden herhangi biri seçilmek suretiyle düzenlenebilecektir.

E-MM uygulamasına dahi olan mükellefler, elektronik ortamda düzenledikleri e-MM’lerini elektronik sertifika ile imzalayacaklardır. Bu makbuzun en az bir nüsha kağıt çıktısı alınarak, hem malı alan hemde malı satan tarafından ıslak imza ile imzalanması ve imzalan bu çıktının gerçek usulde vergiye tabi olmayan satıcı çiftçiye verilmesi gerekmektedir. Satıcı çiftçinin kağıt ortamda ve ıslak imzalı bu çıktıyı VUK kapsamında muhafazası etmesi gerekmektedir. E-MM’nin elektronik sertifikalı nüshasının ise alıcı mükellef tarafından elektronik platformda muhafaza edilecektir.

2.2.4. Serbest Meslek Makbuzu

Serbest meslek faaliyeti ile ilgili olarak yapacağı her türlü tahsilat karşılığında serbest meslek erbabı, serbest meslek makbuzu düzenlemek mecburiyetindedir. Serbest meslek makbuzları iki nüsha halinde düzenlenerek ve serbest meslek

⁴⁷ M. Nadir Arıca, “Vesika Nizamına Uymamanın Müeyyideleri”, Maliye ve Sigorta Yorumları”, Sayı:478, s:152

erbabınca imza edilir. Seri ve sıra numarasında dâhilinde teselsül ettirilen bu makbuzların anlaşmalı matbaalarda bastırılmış ve notere tasdik ettirilmiş olması gereklidir. Bu makbuzun içeriği şu şekildedir⁴⁸;

❖ Makbuzu düzenleyip veren serbest meslek erbabının ad, soyad, adres, unvan, vergi dairesi ve hesap numarası bilgileri

❖ Adına makbuz düzenlenen kimsenin ad, soyad, unvan ve adres bilgileri

❖ Makbuza konu bedel tutarı,

❖ Makbuza konu bedelin tahsil tarihi

Serbest meslek erbabı, münhasıran mesleki faaliyeti karşılığında serbest meslek makbuzu düzenleyecektir. Serbest meslek faaliyeti kapsamında mütaala edilemeyecek bir faaliyetin serbest meslek erbabı tarafından yapılması halinde serbest meslek makbuzu düzenlenmeyecektir.⁴⁹

2.2.4.1.E-Serbest Meslek Makbuzu(e-SMM)

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yapılan çalışmalar sonucunda, faturada olduğu gibi serbest meslek makbuzunun da elektronik belge formatında kullanım imkanı getirilmiştir. Buna göre serbest meslek erbapları, e-serbest meslek makbuzu (e-SMM) olarak adlandırılan uygulama ile kağıt ortamında düzenlenen serbest meslek makbuzu ile aynı hüküm ve sonuçları doğuran elektronik belge düzenleme imkanına kavuşmuşlardır.

E-Serbest Meslek Makbuzu Uygulamasının kapsamı, serbest meslek erbapları tarafından düzenlenecek serbest meslek makbuzlarının veri format ve belirlenen standartlar dahilinde düzenlenmesini, muhafazasını, ibrazını ve raporlanmasını içermektedir.

Bu kapsamda söz konusu uygulamaya dahil olanlar 01.01.2018 tarihinden itibaren gerçekleştirmiş oldukları tahsilatları için düzenleyecekleri serbest meslek makbuzlarını kağıt ortamda düzenlemek yerine elektronik platformda düzenleyerek talebi doğrultusunda ilgisine elektronik olarak veya kağıt ortamında iletebileceklerdir.

E-faturada olduğu gibi e-SMM’de de mükellefler;

⁴⁸TOSUNER, ARIKAN, a.g.e., s.175.

⁴⁹ Erdal, Ömer. “Vergi Usul Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanununda Belge Düzeni Rehberi”, Seçkin Yayıncılık, Eylül 2014,s:60

- ❖ GİB Portalı Yöntemi
- ❖ Doğrudan entegrasyon,
- ❖ Özel entegrasyon yöntemi

olmak üzere üç yöntemden herhangi birini seçmek suretiyle uygulamadan yararlanabileceklerdir.

Serbest meslek erbapları elektronik ortamda düzenleyecekleri e-SMM'leri elektronik sertifikaları ile imzalamak suretiyle elektronik ortamda muhataplarına iletebileceklerdir. Bununla birlikte muhatabının istemesi halinde elektronik ortamda düzenlenen e-SMM'nin çıktısının ıslak imzalı olarak verilmeside mümkün bulunmaktadır. Dileyen meslek erbapları imzalarını notere tasdik ettirilip, bu şekilde temin edecekleri hazır imzalarını ıslak imza yerine kullanabileceklerdir.

2.2.5.Ücret Bordrosu

VUK'nun 238'inci maddesi hükmünde ise işverenlerin her ay ödedikleri GVK'nın 61'inci maddesi kapsamındaki ücretler için bordro düzenlemeye mecbur oldukları açıklanmıştır. İşverenler tarafından düzenlenecek ücret bordrolarının anılan bentte yer alan asgari bilgileri içermesi zorunludur.

Ücret bordrosu aylık dönemler itibariyle tanzim olunur. Düzenlenen bordronun başında hangi aya ilişkin düzenlendiği gösterilir. Bordro düzenlendiği ayı izleyen ayın 20'nci gününe kadar hazırlanarak ilgili işletme sahibi veya müdürü ile bordroyu düzenleyen memur tarafından imza edilir.

Öte yandan VUK'un 239'uncu maddesi hükmünde, genel ve özel bütçeli daire ve müesseseler ve belediyeler ile 3659 sayılı Kanun hükümlerine tabi müesseselerin ücret ödemeleri sırasında kullandıkları belgelerin bordro yerine geçeceği hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla söz konusu resmi kurumların ücretle ilgili olarak düzenlediği belgelerde ücret bordrosu olarak dikkate alınacaktır.

Ücret bordrolarının veya ücret bordrosu yerine geçen belgelerin anlaşmalı matbaa tarafından basılmış olması veya noter tarafından tasdik edilmiş olması gerekmemektedir. İşverenler ücret bordrolarını veya bordro yerine geçen belgelerini, VUK'un 238'inci maddesinde belirtilen esaslara uymak koşuluyla diledikleri şekilde düzenleyebilirler.

Bununla birlikte mezkûr Kanun'un 238'inci maddesinin birinci fıkrası hükmü gereği GVK'ya göre vergiden muaf tutulan ücretler ile diğer ücretlilere yapılan ücret ödemeleri için ise bordro düzenlenmez.

2.2.6. Sevk İrsaliyesi

Mal sevkiyatının belgelendirilmesini sağlayan sevk irsaliyesi, malın taşındığı taşıtta bulundurulması gereken ve içeriğinde malı gönderen, malı alan, mal ve benzeri ile ilgili bilgilerin yer aldığı belgedir⁵⁰.

Sevk irsaliyesi VUK'un 230/5 maddesi ile vergi mevzuatımıza girmiş olup, söz konusu düzenlemeyle mal hareketinin mutlaka sevk irsaliyesine bağlanma zorunluluğu getirilmiştir. Buna göre malın satışı gerçekleştirilen bir malın teslimatının satıcı tarafından gerçekleştirilmesi durumunda satıcının, alıcı tarafından gerçekleştirilmesi durumunda ise alıcının sevk irsaliyesini düzenleyerek malın taşındığı taşıtta bu belgeyi bulundurması gerekmektedir. Kanun koyucunun bu düzenlemeyle sevk irsaliyesinin düzenlenme zorunluluğunun duruma göre işlemin taraflarından birine yüklendiği görülmektedir.

Ayrıca VUK'un 230'uncu maddesinin ikinci fıkrası gereği, bir malın mükellefin birden fazla iş yerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği durumlarda da malı gönderen tarafından sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekmektedir.

Sevk irsaliyesi ile ilgili uyulması gerekli esaslar 167, 173 ve 206 sıra numaralı VUK Genel Tebliğlerinde açıklanmıştır. Anılan Tebliğlerde yer alan açıklamalar doğrultusunda sevk irsaliyesinin asgari üç örnek düzenlenmesi gerekmektedir. Düzenlenen sevk irsaliyelerinin iki örneğinin malı taşıyan araçta bulundurulması gerekmektedir. Üç örnek düzenlenmeyen sevk irsaliyesi vergi kanunları açısından hiç düzenlenmemiş olarak addolunacaktır.

Yapılacak araç denetim ve yoklamalarında söz konusu iki örnek irsaliyenin de ibrazı gerekmektedir. Yapılan denetimde sevk irsaliyesinin taşıtta bulunmadığının tespit edilmesi durumunda ceza uygulamasına gidilecektir.

⁵⁰KUMKALE, Rüknettin a.g.e., s.246.

Diğer taraftan VUK'un 230'uncu maddesinin son fıkra hükmü uyarınca, tüketim amacıyla perakende olarak mal satın alan nihai tüketicilerin satın aldıkları bu malları kendilerinin taşıması veya taşıttırması halinde, söz konusu malların faturası veya satış fişinin bulunması koşuluyla sevk irsaliyesi düzenlenerek taşıtta bulundurulmasına gerek bulunmamaktadır.

Vergiden muaf esnafın gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden satın aldığı mallarda taşıma işleminin vergiden muaf esnaf tarafından yapıldığı durumda da sevk irsaliyesi aranmayacaktır. Böyle bir durumda malın satıldığı anda satıcı tarafından faturanın düzenlenmiş olması ve alıcı tarafından şerh konulması gerekmektedir.

2.2.6.1.E-İrsaliye

487 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile vergi mevzuatımıza giren bir başka elektronik belge türü e-irsaliyedir. E-irsaliye, kağıt ortamda düzenlenen sevk irsaliyesi ile aynı hüküm ve sonuçlara haizdir. Mal hareketlerini elektronik platformda takip etmek isteyen mükellefler Başkanlık tarafından alt yapısı kurulan e-irsaliye ile düzenlemek zorunda oldukları sevk irsaliyelerini elektronik platformda oluşturma, alıcısına elektronik platformda iletme ve yine bu belgeleri elektronik platformda muhafaza ve ibraz etme imkânına sahip olacaklardır. Bununla birlikte e-İrsaliye uygulamasına kayıtlı mükelleflerin, bu uygulamaya kayıtlı olmayan mükelleflere e-irsaliye düzenlemeleri mümkün olmayıp, böyle bir durumda kağıt ortamında irsaliye düzenlenmesi gerekmektedir.

Diğer elektronik belgelerde olduğu gibi e-irsaliye uygulaması da mükellefler tarafından;

- ❖ GİB Portalı Yöntemi
- ❖ Doğrudan entegrasyon,
- ❖ Özel entegrasyon yöntemi

olmak üzere üç yöntemden herhangi biri seçilmek suretiyle kullanılabilir.

Elektronik ortamda düzenlenen e-irsaliyenin bir nüshasının araçta bulundurulması zorunludur. Bu nüsha ister kağıt çıktı alınmak suretiyle, istenirse de nüshayı elektronik bir cihazla göstermek suretiyle (tablet, telefon vs.) araçta

bulundurulmalıdır. Kağıt ortamında bulundurulan çıktının ıslak imzalı yada kaşelenmesi zorunlu değildir.

2.2.7. Taşıma İrsaliyesi

Taşıma irsaliyesi VUK'un 240'ıncı maddesinin (A) fıkrasında düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre; ücret mukabili eşya nakli yapan bütün gerçek ve tüzelkişilerin naklini gerçekleştirdikleri eşya için düzenleyecekleri belgedir. Bahse konu kapsamda düzenlenmesi koşuluyla taşıma irsaliyesi kara, deniz, hava ve demiryolu dâhil tüm taşımalarda düzenlenecektir. Yine taşıma irsaliyesinin konusunun ticari eşya veya ev eşyası olması da düzenlenmesini etkilememektedir.

173 sıra no.lu VUK Genel Tebliği kapsamında uluslararası taşımacılıkta karşımıza çıkan hamule senedi ve konşimento, taşıma irsaliyesinde bulunması gereken bilgileri içermesi koşuluyla, taşıma irsaliyesi olarak da kabul edilecektir.

Taşıma irsaliyesi üç nüsha düzenlenecektir. Düzenlenecek nüshaların biri taşımayı yaptıran tarafta, diğer nüshası eşyayı taşıyanda, diğeri ise taşıma irsaliyesini düzenlemekle zorunda olan nakliyecisi işletme sahibi nezdinde saklanır.

Taşıma irsaliyesinin sevk irsaliyesi ile karıştırıldığı sıklıkla uygulamada görülen bir durumdur. Ancak her iki belgenin yasal tanımlarından da görüleceği üzere sevk irsaliyesinde taşıma irsaliyeye konu malı satan veya alan tarafından yapılmakta olup, sevk irsaliyesi bu taşıma işini ispat için düzenlenmektedir. Oysa taşıma irsaliyesinde taşıma işini taşımaya konu malın satışında bulunan tarafların dışında bir üçüncü kişi yapmakta olup, taşıma irsaliyesi bu üçüncü kişi tarafından düzenlenmektedir. Kendi malını taşıyan kişinin bu taşıma işi için taşıma irsaliyesi düzenleme yükümlülüğü bulunmamaktadır.

2.2.8. Yolcu Listesi

Yolcu taşıma listesine ilişkin düzenlemeler VUK'un 240'ıncı maddesinde yer almaktadır. Söz konusu düzenlemeye göre T.C. Devlet Demiryolları hariç olmak üzere şehirlerarasında yapılan yolcu taşımalarında, mezkûr Kanun'un 233'üncü maddesi gereği bilet kesmek zorunda olanlar, taşıtların gerçekleştirdiği her sefer için müteselsil seri ve sıra numaralı ve oturma yerlerini planlı şekilde gösteren iki örnek yolcu listesi tanzim ederler ve bu listenin bir örneğini sefer sonuna kadar taşıtta bulundururlar. Yolcu listesinin diğeri örneğinin ise işerinde bulundurulması gerekmektedir.

Mezkûr Kanun'un 233'üncü maddesi gereği düzenlenecek yolcu taşıma biletinin komisyoncu veya acente tarafından düzenlenmesi durumunda yolcu listeleri üç nüsha olarak düzenlenecek olup, düzenlenen yolcu listesinin bir nüshası bu kimseler tarafından saklanacaktır.

Yapılan yol kontrollerinde yolcu listesinin iki örneği de ibraz edilecektir. Denetime yetkililer, mükellef tarafından ibraz edilen yolcu listesinin bir örneğine adını, soyadını ve unvanını yazacak sonrasında ise sonra tarih göstermek mühürleyip imzalayarak muhataba iade edecektir.

2.2.9. Günlük Müşteri Listesi

Otel işletmelerine ait belgelerden günlük müşteri listeleri VUK'un 240'ıncı maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre; konaklama işletmeleri, tesislerinin oda ve yatak planına uygun olarak günlük müşteri listeleri tanzim etmek zorundadırlar. Müteselsil seri ve sıra numaralı bu listelerin işletmede bulunması zorunludur.

2.2.11. Diğer Vesikalar

VUK'da "Diğer Vesikalar" başlığı adı altında bir takım belgeler düzenlenmiştir. Söz konusu madde hükmü ile mezkûr Kanun kapsamındaki belge kavramının içeriği genişletilerek vergilendirmeye dâhil işlemlerin konu dışı kalması önlenmeye çalışılmıştır⁵¹. Mezkûr maddede muhafazası zorunlu olan diğer belgelerin neler olduğu belirtilmiştir. Buna göre;

❖ Tüccarlar, mezkûr Kanun'da sayılan belgeler arasında yer almayan sözleşme, mahkeme ilamları gibi hukuki belgelerle; karar örnekleri ve vergi makbuzları gibi evrakları

❖ Damga resmi mükellefleri, gazete ve sair yayının pul yapıştırılan koleksiyon nüshalarını ve Türkiye'de düzenlenip doğrudan doğruya yabancı ülkelere gönderilen evrak ile çekilen telgrafların Türkiye'de kalan kopyaları,

❖ Diğer kazanç ve irat niteliğinde gelir unsuru elde eden gerçek kişilerin bu gelirlerinin beyanında dikkate alacakları giderleri ispat vesikaları

saklamak zorundadırlar.

⁵¹KIZILOT, Şükrü ve Zuhal KIZILOT,a.g.e., s.45.

2.2.12. Vergi Usul Kanunu Kapsamına Alınmış Diğer Belgeler

VUK'un mükerrer 257'nci maddesiyle Maliye Bakanlığı'na bazı yetkiler tanınmıştır. Maliye Bakanlığı kendisine verilen bu yetki ile bazı belgelerin basımında disiplin sağlamış ve VUK'ta düzenlenme zorunluluğu bulunan belgeler kapsamına alınmıştır. Düzenleme zorunluluğu kapsamındaki belgelere aşağıda yer verilmiştir:

- ❖ Nakliyat ambarları tarafından malın ambara girişi sırasında düzenlenen “Ambar tesellüm fişi”,
- ❖ Gerçek usulde vergilendirilen hizmet işletmelerinde düzenlenen “Adisyon”,
- ❖ Ödeme Kaydedici Cihaz kullanmayan kahvehaneler tarafından düzenlenen “Adisyon tipi perakende satış fişi”,
- ❖ İrsaliye ve faturayı ayrı ayrı düzenleme külfetinden kurtaran “İrsaliye faturası”,
- ❖ Yetkili müesseselerin, döviz alış ve satışlarında düzenlediği “Döviz alım-satım belgesi”,
- ❖ Banka dekontları veya hesap bildirim cetvelleri (ekstreler), işlem sonuç formları, sigorta poliçesi ve zeyilnameler, sigorta komisyon gider belgesi ve ihracatçılar tarafından kullanılan ödünç sözleşmeleri.

2.3. SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKELERDEKİ FATURA DÜZENİ VE UYGULAMALARI

2.3.1. Kanada'da Fatura Düzeni ve Uygulaması

Kanada'daki faturanın tanımı ülkemizdeki fatura tanımı ile aynıdır. Diğer bir deyişle bu ülkede de fatura, bir ürün veya hizmet sağlayıcısı tarafından alıcıya gönderilen ve alıcının ödemesi gereken bir hesap yaratması için bir yükümlülük yükleyen belgedir. Faturada; tarih, müşterinin ve satıcının unvanı ve adresi, satılan malın cinsi, adedi, vb. gibi özellikleri, ödeme koşulları gibi bilgilerin yer alması gerekmektedir.

Kanada'da ürünlerin veya hizmetlerin nasıl faturalandırıldığı, işletmelerin vergi durumlarına bağlıdır. Kanada'da farklı bölgelerin, mal ve hizmet vergisi (GST)⁵² ve

⁵² Avusturalya, Kanada, Yeni Zelanda ve Singapur'da uygulanan ve farklılıkları bulunsa da genel anlamda katma değer vergisi ile çok benzer olan bir vergi türü.

uyumlaştırılmış satış vergisi (HST)⁵³ ile ilgili vergisel gereklilikleri farklı olduğundan, örneğin, Alberta’da düzenlenen bir fatura Ontario’da düzenlenen bir faturadan farklılık gösterebilir.⁵⁴ Ancak, Kanada Gelir İdaresi (Canada Revenue Agency) tarafından uygulanmakta olan genel hükümler benzerlikler göstermektedir.

GST/HST'nin satışlara uygulanıp uygulanmadığının bilgisi, vergiden muaf ürünlerin satışı hariç, faturalar üzerinde gösterilmelidir. Fatura üzerinde ürün için ödenen vergi hariç tutar, vergi miktarı ve vergi dâhil toplam tutar yer almalıdır. Eğer faturada HST bulunuyorsa, eyalet satış vergileri (PST) ve federal mal ve hizmet vergileri (GST) ayrıca gösterilmemelidir.⁵⁵ Aşağıda bir fatura örneğine yer verilmiştir.

Şekil 3: Kanada Fatura Örneği

INVOICE		
Dodd Company 123 ABC Street Edmonton AB T0K 2B2		
Sold To: Flint Company Date: January 25, 2017 Business number: 123456789		
Description of Items Purchased	Amount	Net amount
10 tables @ \$150.00 each	\$1,500	
Volume discount (10%)	- \$150	
	= \$1,350.00	\$1,350.00
40 chairs @ \$50.00 each	\$2,000	
Volume discount (10%)	- \$200	
	= \$1,800.00	+ \$1,800.00
Lamp	\$75.00	+ \$75.00
Subtotal		= \$3,225.00
Plus GST (\$3,225 × 5%)		+ \$161.25
Total		= \$3,386.25

Vergi indirimlerinden (KDV indirim mekanizması gibi) yararlanmak veya tahsil edilen GST/HST iadelerini alabilmek için faturalar üzerinde daha özellikli bilgilere ihtiyaç duyulabilir. Bu bilgilerin neler olduğu ve fatura tutarlarına göre istenilen bilgilerin nasıl değişiklik gösterdiği aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

⁵³ HST, eyalet satış vergilerini (PST) ve federal mal ve hizmet vergilerini (GST) tek bir vergiye birleştiren bir vergi türü olup Kanada’da bazı bölgelerde uygulanmaktadır.

⁵⁴ <https://www.thebalancesmb.com/how-to-invoice-2948263>, Erişim Tarihi[17.09.2019]

⁵⁵ <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/rc4022/general-information-gst-hst-registrants.html>, Erişim Tarihi[17.09.2019]

Tablo 2: Kanada’da Vergi İndiriminden Yaralanmak İçin Faturada Bulunması Gerekenler

Vergi İndiriminden Yaralanmak İçin Faturada Bulunması Gerekenler			
Gereken Bilgi	Toplam Satış Tutarı 30\$'ın altında ise	Toplam Satış Tutarı 30\$'dan 149,99\$'a kadar ise	Toplam Satış Tutarı 150\$ ve üzerinde ise
İşletmenin ünvanı veya işi yapan aracının ünvanı	✓	✓	✓
Fatura tarihi veya bir fatura düzenlenmemişse, GST / HST'nin ödendiği veya ödeneceği tarih	✓	✓	✓
Ödenmiş veya ödenecek toplam tutar	✓	✓	✓
Tahsil edilen toplam GST / HST tutarının veya vergilendirilebilir her tedarik için (muaf olan ürünler hariç) ödenen veya ödenecek tutarın geçerli orandaki GST / HST'yi içerdiğinin gösterilmesi	-	✓	✓
Bazı mallardan GST oranında bazılarında HST oranında vergi alındığı durumda hangi üründen hangi vergi oranının alındığının gösterilmesi	-	✓	✓
İşletmenin veya işi yapan aracı firmanın işletme numarası	-	✓	✓
Alıcının adı veya ticari adı veya alıcının usulüne uygun yetkili acente veya temsilcisinin adı	-	-	✓
Ürünün içeriği	-	-	✓
Ödeme koşulları	-	-	✓

Kaynak: https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms_publications/publications/rc4022/general-information-gst-hst-registrants.html

2.3.2.Avrupa Birliğinde Fatura Düzeni ve Uygulaması

Avrupa Birliği'nde (AB) iş yapan vergiye tabi kişiler, AB çapında tek bir temel faturalandırma kuralları seti olan KDV Direktifi maddelerine (217-240 KDV Direktifi Maddeleri) ve bazı bölgelerde, AB ülkesi tarafından belirlenen ulusal kurallara tâbidir. Söz konusu kurallara göre KDV amacıyla bir fatura istenmekte olup, uygulama şirketten şirkete yapılan teslimler (Bundan sonra B2B olarak ifade edilecektir.) ve şirketten tüketiciye yapılan teslimler (Bundan sonra B2C olarak ifade edilecektir.) şeklinde ikili bir yapıya sahiptir.

(B2B) olarak adlandırabileceğimiz uygulamada genellikle fatura başka bir işletmeye veya vergilendirilmeyen bir tüzel kişiliğe(yerel makamlar, dernekler vb.) mal veya hizmet sağlandığında düzenlenmektedir.

(B2C) olarak adlandırabileceğimiz uygulamada ise işletme, bazı durumlarda vergilendirilemeyen bir kişiye (genellikle özel bir kişiye) bazı mallar verdiğinde fatura düzenlemelidir. Bununla birlikte bazı AB ülkelerinde, belirli durumlarda faturalandırma yükümlülükleri daha fazla veya daha az kapsamlı olabilir.

AB'nin bütünü genelinde uygulanan faturalandırma kuralları bir takım temel ilkeler üzerine inşa edilmiştir. Söz konusu ilkeler şu şekildedir:

❖ Elektronik faturalar kâğıt faturalar ile eşdeğer hükme sahiptir. Bu eşdeğerliğin ispatı için, işletmelerin ulusal vergi otoritelerinden herhangi bir bildirimde bulunmalarını veya yetki almalarını gerekmemektedir.

❖ İşletmeler, alıcının kabulüne bağlı elektronik faturalar düzenlemekte serbesttir. Ancak, kamu alımlarında e-faturalandırma zorunlu hale gelecektir.

❖ İşletmeler, bazı durumlarda faturalandırma işlemlerini üçüncü bir tarafa veya müşteriye (self billing⁵⁶) dış kaynak olarak verebilir.

⁵⁶ "Self Billing" yani kendi kendine fatura düzenleme, tedarikçi ile alıcı arasında yapılan ticari bir anlaşmadır. Bu anlaşmada, alınan mallar için tedarikçinin faturasını alıcı düzenler ve ödeme ile birlikte faturayı tedarikçiye gönderir. Self Billing yalnızca iki tarafında bu hususta anlaştığı durumlarda uygulanan bir yöntemdir ve arzın sağlandığı sırada tedarikçi tarafından malın değerinin bilinmemesi, arzın değerinin malları alan kişi tarafından belirlenmesinin daha uygun olacağı durumlarda kullanılmaktadır. Normal faturanın içerdiği tarih, sıra numarası, vergi ve toplam tutar gibi bilgilerin yanı sıra alıcının kendi adına düzenlediği faturada "Self Billed Invoice" veya "Self Billing" gibi ibarelerin bulunması zorunludur. Bu yöntemde fatura alıcı tarafından düzenlendiğinden dolayı, alıcı

❖ İşletmeler genellikle faturaları nerede ve nasıl muhafaza edecekleri konusunda serbesttirler.(örneğin kâğıt / elektronik, farklı bir AB ülkesinde, vb.)

AB’de tam fatura ve basitleştirilmiş fatura olmak üzere iki çeşit fatura bulunmaktadır. Tam fatura, aşağıda yer alan bilgileri ihtiva eden fatura çeşididir:

- ❖ Veriliş tarihi
- ❖ Faturayı tanımlayan benzersiz sıralı numara
- ❖ Müşterinin KDV kimlik numarası (işlemdeki vergiden müşteri sorumluysa)
- ❖ Tedarikçinin tam adı ve adresi
- ❖ Müşterinin tam adı ve adresi
- ❖ Temin edilen malın miktarının ve türünün tanımı veya verilen hizmetlerin türü
- ❖ İşlem veya ödeme tarihi (fatura tarihinden farklıysa)
- ❖ Uygulanan KDV oranı
- ❖ Ödenecek KDV tutarı
- ❖ KDV oranı veya muafiyeti ile ödenecek KDV tutarının dökümü
- ❖ Mal veya hizmetlerin birim fiyatı - vergi, indirim veya indirimler hariç (birim fiyatına dahil değilse)

Yukarıda yer alan bilgiler her durumda tam faturada bulunması gereken bilgilerdir. Buna ilaveten bazı durumlarda aşağıda belirtilen ek bilgilerinde tam faturada bulunması gerekmektedir:

- ❖ Muaf işlemler - muaf olan uygun (AB veya ulusal) mevzuata bir referans veya (tedarikçinin seçiminde) muaf olduğunu gösteren herhangi bir başka referans.
- ❖ Vergiden sorumlu olan müşteri (yani tevkifat prosedürü uyarınca)
- ❖ Yeni bir ulaşım aracı için AB için tedarik (Article 2(2)(b) of the VAT Directive) örneğin bir araba, yaşı ve kilometresi)
- ❖ Seyahat acentaları için marj planı uygulanır.
- ❖ Self Billing prosedüründe – “Self Billing” ifadesinin faturada yer alması
- ❖ Vergiden sorumlu kişinin KDV kimlik numarası, tam adı ve adresi.

tedarikçinin hesaplayacağı KDV veya GST tipi vergilerin doğru hesaplanması sorumluluğunu üzerine almaktadır.

❖ Tedarikçi bir nakit muhasebe sistemi kullanıyor ise “Cash accounting” ifadesinin faturada yer alması

Basitleştirilmiş fatura ise tam faturanın içerdiği bilgilere nazaran daha az bilgiyi ihtiva eden uygulamada basitlik sağlama fonksiyonuna sahip fatura türüdür. Basitleştirilmiş faturada aşağıdaki bilgiler bulunmalıdır.

❖ Veriliş tarihi

❖ Tedarikçinin KDV kimlik numarası

❖ Sağlanan mal veya hizmet türü

❖ Ödenecek KDV tutarı - veya hesaplamak için gereken bilgiler

❖ Başlangıç faturasına ve değiştirilmekte olan detaylara özel, kesin referans (bir kredi notunda, borç notunda veya fatura olarak kabul edilen diğer belgelerde).

Bir fatura yukarıda açıklanan tüm bilgileri içerdiğinde (duruma ve AB ülkesine bağlı olarak), hangi AB ülkesiyle ilgili olursa olsun KDV indiriminden yararlanma hakkına izin vereceğine dair kanıt sağlayacaktır. Hiçbir AB ülkesi faturada ek bilgi talep ederek bunu önleyemez.

2.3.3.Fransa’da Fatura Düzeni ve Uygulaması

Fransa vergi sisteminde fatura, bir işlemin kanıtını sağlayan unsurlardan biridir. Yasanın gerektirdiği tüm bilgileri, özellikle de Ticaret Kanunu'nda yer alan bilgileri içermesi çok önemlidir. Ayrıca, bir muhasebe belgesidir ve KDV vergileri için destek görevi görür. Fatura, satılan hizmetlerin veya malların ayrıntılı bir notudur.⁵⁷ Bir fatura bu nedenle vergi kanununun gerektirdiği bilgileri içermelidir. Fransa vergi mevzuatına göre tüm faturaların aşağıda yer alan bilgileri taşıması zorunludur:

❖ Faturanın düzenlenme tarihi

❖ Fatura Numaralandırma: Kesintisiz, sürekli bir kronolojik sıraya dayalı numaralandırma. Örneğin yılda bir ön ek (2014-XX) veya yıl ve ay (2014-01-XX) kullanarak ayrı seriler düzenlemek mümkündür. Fatura birden fazla sayfa içeriyorsa, bu bilgi tüm sayfalara eklenmelidir

❖ Satış veya servis tarihi

⁵⁷<https://www.frenchbusinessadvice.com/information-on-an-invoice>, Erişim tarihi [17.09.2019]

- ❖ Alıcı Kimliği: İsim veya şirket ismi ve adresi
- ❖ Satıcının veya servis sağlayıcının kimliği:
- ❖ Satıcının ve profesyonel müşterinin bireysel KDV kimlik numarası, (yalnızca profesyonel müşteri KDV'den sorumlu ise toplam tutarı 150 € veya altında olan faturalar hariç) KDV numarasının belirtilmesi profesyonel müşteriler için Fransa dışında gerçekleştirilen işlemler için isteğe bağlıdır.
- ❖ Ürün veya hizmetin belirlenmesi (Marka, referans vb.)
- ❖ Sunulan her hizmet ve ürünün ayrıntılı hesaplarını
- ❖ Katalog fiyatı
- ❖ Muhtemel fiyat artışı (nakliye, paketlenme ...)
- ❖ Yasal olarak uygulanabilir KDV oranı
- ❖ Toplam KDV tutarı. İşlemlerin farklı KDV oranlarına tabi olması durumunda, ilgili oranın her satırda gösterilmesi gerekir
- ❖ Faturada sağlanmayan indirimler haricinde, satış veya hizmet tarihi itibarıyla elde edilen indirim
- ❖ Vergi hariç (KDV hariç) ve tüm vergiler dâhil (KDV dâhil) ödenecek toplam tutar.

Bu yükümlülöklere uymayan bir teşebbüs, 75.000 Avro'ya kadar olan cezai yaptırıma ek olarak, her bir fatura için eksik veya yanlış beyan başına 15 Avro para cezasına çarptırılır. Bu tutar fatura tutarının 1/4'ü ile sınırlıdır.

Diğer taraftan Fransa vergi mevzuatına göre bir faturada duruma göre bir takım özel ibarelerin bulunması gerekmektedir. Bu ibarelere aşağıda yer verilmiştir:

- ❖ Satıcı veya servis sağlayıcı bir yönetim merkezinin veya onaylı bir derneğin üyesiyse, "Onaylanmış bir derneğin üyesi, çekle ödeme kabul edilir" ibaresinin bulunması gerekir.
- ❖ Satıcı veya servis sağlayıcı KDV tabanlı franchise'tan yararlanırsa (örneğin: kendi kendine yüklenici), fatura KDV hariçtir ve fatura üzerinde “*KDV geçerli değildir, Art. 293 B of the CGI*” ibaresinin bulunması gerekir.

❖ İnşaat sektörünün bir taşeronu tarafından KDV'ye tabi bir yüklenici adına yapılan çalışmalar varsa, taşeron artık KDV beyan etmez ve ana yüklenici bunu beyan eder. Bu durumda faturada “*Autoliquidation*”⁵⁸ ifadesinin yer alması gerekir.

❖ Faaliyet için alınan sigortanın belirtilmesi, sigorta şirketinin veya kefilin detayları, sözleşmenin veya teminatın coğrafi kapsamı.

Fransa vergi mevzuatına göre vergilendirilebilir tedarik sırasında KDV faturalarının düzenlenmesi gerekir. Faturalar altı yıl boyunca saklanmalıdır. Aşağıda bir fatura örneğine yer verilmiştir.



⁵⁸ Autoliquidation, KDV tevkifat yönteminin Fransızca adıdır.

Şekil 4: Fransa Fatura Örneği

COMPANY NAME
ADDRESS

Head office Address
VAT number

Date facture: (date of the invoice)
Facture N°: (Invoice number)

BUYER IDENTITY AND ADDRESS
(VAT number of the buyer if he is a professional)

FACTURE / INVOICE

Article (product sell or service provided)	QUANTITE (quantity)	Prix unitaire (prices per unit)	Remises (discount rate)	Prix total (total price)	Taux de TVA (VAT rate)
Specification and date of delivery					
			TOTAL		

Eventually "TVA non applicable art 293 B du CGI" (if your company is VAT exempt)

TAUX DE TVA (VAT rate)	BASE HT (amount without VAT)	MONTANT TVA (VAT amount)	MONTANT TTC (Amount VAT included)
5.5%			
10%			
20%			
			TOTAL

SARL/SAS au capital de : X€ (capital amount)
SIRET N° :
Code APE :
RCS N° :

Règlement par chèque/espèce/carte bleue au X/X/X (Payment by check/credit card/ cash the X/X/X)

Aucun escompte ne pourra être déduit (No discount for prepayment)

Pénalité de retard de X% (Delay penalty rate)

Indemnité forfaitaire pour frais de recouvrement 40€ (lump sum indemnity)

2.3.4. İngiltere’de Fatura Düzeni ve Uygulaması

İngiltere vergi mevzuatına göre bir faturanın aşağıdaki unsurları ihtiva etmesi gerekmektedir:

- ❖ Benzersiz bir kimlik numarası
- ❖ Şirket adı, adresi ve iletişim bilgileri
- ❖ Fatura düzenlenen müşterinin şirket adı ve adresi

- ❖ Neye ödeme yaptığınız konusunda net bir açıklama
- ❖ Mal veya hizmetin tedarik edildiği tarih (tedarik tarihi)
- ❖ Faturanın tarihi
- ❖ Tahsil edilecek tutarlar
- ❖ Varsa KDV tutarı
- ❖ Toplam borç

Söz konusu bilgilere ilaveten, mevzuata göre tek bir tüccar⁵⁹ olarak kabul ediliyorsanız, düzenlenen faturada ayrıca;

- ❖ Ad ve kullanılan işletme adı
- ❖ İşletme adı kullanıyorsanız, yasal belgelerin size ulaştırılabileceği bir adres yer almalıdır. Eğer şirket limited bir şirketse, şirket isminin tamamı kuruluş belgesinde görüldüğü gibi eklenmelidir. Yöneticilerin adlarının faturaya konulmasına karar verilmesi durumunda koymaya karar vererseniz, tüm müdürlerin adları eklenmelidir.⁶⁰

İngiltere vergi mevzuatına göre alıcı ve satıcı KDV tescilli ise, KDV faturaları kullanılması gerekir. KDV faturaları, KDV dışı faturalardan daha fazla bilgi içermektedir. Yalnızca KDV tescilli işletmeler KDV faturalarını düzenleyebilir ve aşağıdaki kurallara uymak zorunludur;

- ❖ Geçerli faturalar düzenlenmeli ve saklanmalıdır - bunlar kağıt veya elektronik olabilir.
- ❖ İptal edilse veya yanlışlıkla düzenlense bile verilen tüm satış faturalarının kopyaları saklanmalıdır.
- ❖ Satın alınan ürünler için tüm satın alma faturaları saklanmalıdır.⁶¹

Perakende satışlarda alıcının istemesi halinde KDV faturası düzenlenmelidir. Vergilendirilebilir bir kişi tarafından istendiğinde KDV faturası düzenlenmezse, finansal bir ceza kesilebilir. KDV faturaları 30 gün içerisinde düzenlenmelidir. Bazı koşullar altında 30 günlük süre HMRC' ye başvurmadan uzatılabilir.

⁵⁹ Sole Trader Invoices olarak bilinmektedir.

⁶⁰ <https://www.gov.uk/invoicing-and-taking-payment-from-customers/invoices-what-they-must-include>, Erişim Tarihi:[20.09.2019]

⁶¹ <https://www.gov.uk/vat-record-keeping/vat-invoices> Erişim Tarihi:[20.09.2019]

- ❖ Kendi tedarikçilerinizden veya taşeronlardan KDV faturaları bekliyorsanız,
- ❖ 14 günlük sınırın uzatılması onaylandıysa,
- ❖ Özel muhasebe düzenlemeleri onaylandıysa,
- ❖ Yeni kayıt oldunuz ve KDV kayıt numaranız size bildirilmemişse – (Bu durumda, KDV kayıt numarasının verildiği tarihinden itibaren 30 gün içinde KDV faturası verilmelidir.)

KDV faturasında aşağıdaki bilgiler ayrıntılı olarak yer almalıdır;

- ❖ Belgeyi benzersiz bir şekilde tanımlayan bir veya daha fazla seriye dayalı sıralı bir sayı,
- ❖ Arz zamanı (vergi noktası),
- ❖ Belgenin veriliş tarihi (tedarik zamanından farklı olduğu yerlerde),
- ❖ Adınız, adresiniz ve KDV sicil numaranız – (ticari ad altında fatura düzenleyebilirsiniz, ancak belgenin herhangi bir yerinde KDV için kayıtlı olduğunuz adı ve adresi göstermelisiniz.),
- ❖ Mal veya hizmetlerin tedarik edildiği kişinin adı ve adresi (müşteriniz),
- ❖ Sağlanan mal veya hizmetleri tanımlamaya yetecek bir tanım,
- ❖ Her açıklama için, malların miktarı veya hizmetlerin kapsamı, KDV oranı ve KDV hariç ödenecek tutar – (bu herhangi bir para biriminde ifade edilebilir.),
- ❖ KDV hariç ödenecek brüt toplam tutar – (bu herhangi bir para biriminde ifade edilebilir),
- ❖ Sunulan nakit iskonto oranı,
- ❖ Ödenecek toplam KDV tutarı – (bu sterlin cinsinden ifade edilmelidir),
- ❖ Birim fiyat,

Tedarik başka bir AB üye devletindeki müşteriye yönelikse, tedarikin sıfır olduğu veya muaf olduğu yerlerde, faturada bunun nedeni gösterilmelidir. Yine KDV oranı sıfır olan veya KDV'den muaf olan kalemlerin faturada açıkça gösterilmesi gerekir. KDV oranı sıfır olan ya da muaf olan kalemler için ayrı fatura düzenlenebilir.

Diğer taraftan bir Avrupa ülkesi olan İngiltere'de tam fatura uygulamasının yanında basitleştirilmiş fatura uygulaması bulunmaktadır. Bu kapsamda İngiltere vergi mevzuatına göre aşağıdaki koşulların tümü mevcutsa basitleştirilmiş bir fatura düzenlenebilir:

- ❖ Yaptığınız tedarikin değeri £ 250 veya daha az ise,
- ❖ Alıcı başka bir AB üye devletinden değil ise,
- ❖ Alıcı kabul ederse,

Basitleştirilmiş fatura şunları içermelidir:

- ❖ Ad, adres ve KDV sicil numarası,
- ❖ Arz zamanı (vergi noktası),
- ❖ Sağlanan mal veya hizmetleri tanımlayan açıklama,
- ❖ Her mal/hizmet için geçerli KDV oranı,
- ❖ KDV dâhil olmak üzere ödenecek toplam tutar.

İngiltere vergi mevzuatına göre düzenlenecek basitleştirilmiş KDV Faturası Örneğine aşağıda yer verilmiştir:

Şekil 5: İngiltere Fatura Örneği

174 no.lu satış faturası				
Gönderen: VAKFI TİCARET (UK) LTD, BOWMAN SOKAK, CHESTER				
KDV No: 987 6543 21				
Kime: Başka bir Ltd, 57 KUZEY YOL, LONDRA, N12 5NA				
Satış: Arz süresi 16/01/12				
Numara	Açıklama ve fiyat	KDV hariç tutar	KDV oranı	KDV ağı
6	Radyolar, SW15 @ 25.20	151.20	% 20	30.24
4	£ 23.60	94.40	% 20	18.88
6	Lambalar T77 @ 15.55 £	93.30	% 20	18.66
		338,90	% 20	67.78
	Teslimat (net)	10.00	% 20	2.00
	KDV öncesi toplam	348,90		
	DKV	69,78		
	Genel Toplam	418,68		

Yukarıda yer alan bilgiler ışığında İngiltere mevzuatına göre düzenlenen faturalarda bulunması gereken bilgiler aşağıdaki şekilde tablolaştırılmıştır:

Tablo 3: İngiltere’de Faturada Bulunması Gerekenler

Fatura Bilgisi	Tam Fatura	Basitleştirilmiş Fatura
Son faturadan sonra gelen benzersiz fatura numarası	Evet	Evet
İşletmenin adı ve adresi	Evet	Evet
Fatura düzenleyenin KDV numarası	Evet	Evet
Tarih	Evet	Yok hayır
Bu, fatura tarihinden farklıysa, vergi puanı ('tedarik zamanı')	Evet	Evet
Müşterinin adı veya ticari adı ve adresi	Evet	Yok hayır
Mal veya hizmetlerin tanımı	Evet	Evet
KDV hariç toplam tutar	Evet	Yok hayır
Toplam KDV tutarı	Evet	Yok hayır
KDV hariç ürün başına fiyat	Evet	Yok hayır
Her bir öge türünün miktarı	Evet	Yok hayır
Öge başına herhangi bir indirim oranı	Evet	Yok hayır
Öge başına alınan KDV oranı - bir öge muaf veya sıfır puanlıysa, bu ögelerdeki KDV açıkça belirtilmeli	Evet	Evet ⁶²
KDV dâhil toplam tutar	Yok hayır	Evet ⁸

İngiltere vergi mevzuatına göre, aşağıdaki durumlarda KDV faturası düzenlenmesine gerek yoktur:

- ❖ Fatura yalnızca İngiltere’deki muaf veya sıfır puanlı satışlar içinse,
- ❖ Hediye olarak mal veriliyorsa,
- ❖ ikinci el marj şemasında yer alan KDV ye tabi mallardan biri satılıyorsa,
- ❖ Müşteri kendi kendine fatura düzenleyen bir işletme ise.

İngiltere vergi mevzuatına göre fatura vb. ispat edici vesikaların beş yıl süre ile muhafaza yükümlülüğü bulunmaktadır.

2.3.5.Almanya’da Fatura Düzeni ve Uygulaması

Almanya vergi mevzuatına göre, vergilendirilebilir tedarikten en geç altı ay sonra Alman KDV faturaları düzenlenmelidir. Faturalar sekiz yıl saklanmalıdır. Almanya, tüm AB üye ülkeleri gibi, artık elektronik faturaların belirli koşullar altında kullanılmasına izin verilmektedir. Alman fatura gereksinimleri aşağıdaki gibidir;

⁶² Maddelerden farklı KDV oranları alınır, bu her biri için ayrı ayrı gösterilmelidir.

- ❖ Veriliş tarihi,
- ❖ Eşsiz, sıralı bir numara,
- ❖ Tedarikçinin KDV numarası,
- ❖ Tedarikçinin ve müşterinin tam adresi,
- ❖ Sağlanan mal veya hizmetlerin tam açıklaması,
- ❖ Varsa, malların miktarlarının ayrıntıları,
- ❖ Fatura tarihinden farklıysa arz tarihi,
- ❖ Arzın net, vergilendirilebilir değeri,
- ❖ Uygulanan KDV oranı ve KDV tutarı,
- ❖ Sıfır KDV'yi destekleyen ayrıntılar - ihracat, ters ödeme veya topluluk içi tedarik,
- ❖ Faturanın toplam brüt değeri.

Almanya vergi mevzuatına göre tüm AB KDV tescilli işletmeler mal veya hizmet tedariki için KDV faturaları düzenlemelidir. Tam bir KDV faturasının gerekli olabileceği gittikçe artan bazı düşük değerli fatura eşikleri bulunmaktadır. Bu genellikle 200 € civarındadır. Genellikle faturayı oluşturmak ve göndermek zorunda olan tedarikçi olsa da, alıcı bunu kendi kendine faturalandırma olarak bilinen bir muafiyet kapsamında da düzenleyebilir.⁶³

⁶³<https://www.german-tax-consultants.com/vat-services/german-vat-invoice-requirements.html>, Erişim Tarihi[13.09.2019]

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

FATURADA ÖZELLİKLİ HUSUSLAR

3.1.FATURANIN KAÇAKÇILIK SUÇU BOYUTU

Vergi Usul Kanunu’nun “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlıklı 359’uncu maddesi hükmüne göre mükelleflerin anılan madde hükmünde yer alan fiilleri işlemesi bir takım adli yaptırımlara bağlanmıştır. Anılan madde hükmündeki kaçakçılık suçları vergi kanunlarında yer alan yükümlülüklerle aykırı olarak vergi mükellefleri ve vergi sorumluları tarafından veya vergilendirme işlemlerinde görevli olan kişilerce işlenen ve ceza gerektiren fiillerdir. Söz konusu suçlar doktrinde yalnızca belli niteliklere sahip kişilerce işlenebilen suç olarak tanımlanan mahsus (özü) suç gibi anlaşılsa da aslında bu suçları işleyebilmek için vergi mükellefi, vergi sorumlusu veya vergilendirme işlemlerinde görevli kimselerden olmak gerekmez.

Kaçakçılık suçlarının işlenebilmesi için suçun bir takım unsurları bünyesinde barındırması gerekmektedir. Suçun unsurları; kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsuru olmak üzere dört tanedir. Bu unsurlardan biri bile eksik olduğunda fiil suç olarak sayılamayacaktır. Bu kapsamda kaçakçılık suçlarının sahip olması gereken unsurlar aşağıda yer alan tablo yardımıyla gösterilmiştir.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesindeki kaçakçılık suçlarının tamamı çalışmamızın konusuna girmediğinden, bu bölümde genel fikir sahibi olunması açısından kaçakçılık suçları ile ilgili olarak aşağıdaki tabloya yer verilmesini müteakip, fatura üzerinden işlenebilecek kaçakçılık suçları hakkında ayrıntılı bilgilere yer verilecektir.

Tablo 4: Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesindeki kaçakçılık suçları

VUK 359. Maddede Sayılan Suç	Suçun Kanuni Unsuru	Suçun Maddi Unsuru	Suçun Manevi Unsuru	Hukuka Aykırılık Unsuru
Birinci Grup Fiiller				
Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak,	Bu hareketin suç oluşturabilmesi için 359. maddede yer alan tanıma uygun olması gerekmektedir.	Neticenin (Vergi Kaybı) olması şart değildir.	Kastın varlığı gereklidir. Taksirle işlenemez.	Hukuka uygunluk sebeplerinin kabul edilebilmesi mümkün değildir.
Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak,	Bu hareketin suç oluşturabilmesi için 359. maddede yer alan tanıma uygun olması gerekmektedir.	Neticenin (Vergi Kaybı) olması şart değildir.	Kastın varlığı gereklidir. Taksirle işlenemez.	Hukuka uygunluk sebeplerinin kabul edilebilmesi mümkün değildir.
Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek,	Bu hareketin suç oluşturabilmesi için 359. maddede yer alan tanıma uygun olması gerekmektedir.	Neticenin (Vergi Kaybı) olması şarttır.	Kastın varlığı gereklidir. Taksirle işlenemez.	Hukuka uygunluk sebeplerinin kabul edilebilmesi mümkün değildir.
Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek,	Bu hareketin suç oluşturabilmesi için 359. maddede yer alan tanıma uygun olması gerekmektedir.	Neticenin (Vergi Kaybı) olması şart değildir.	Kastın varlığı gereklidir. Taksirle işlenemez.	Hukuka uygunluk sebeplerinin kabul edilebilmesi mümkün değildir.
Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak	Bu hareketin suç oluşturabilmesi için 359. maddede yer alan tanıma uygun olması gerekmektedir.	Neticenin (Vergi Kaybı) olması şart değildir.	Kastın varlığı gereklidir. Taksirle işlenemez.	Hukuka uygunluk sebeplerinin kabul edilebilmesi mümkün değildir.
İkinci Grup Fiiller				
Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek,	Bu hareketin suç oluşturabilmesi için 359. maddede yer alan tanıma uygun olması gerekmektedir.	Neticenin (Vergi Kaybı) olması şart değildir.	Kastın varlığı gereklidir. Taksirle işlenemez.	Hukuka uygunluk sebeplerinin kabul edilebilmesi mümkün değildir.
Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek,	Bu hareketin suç oluşturabilmesi için 359. maddede yer alan tanıma uygun olması gerekmektedir.	Neticenin (Vergi Kaybı) olması şart değildir.	Kastın varlığı gereklidir. Taksirle işlenemez.	Hukuka uygunluk sebeplerinin kabul edilebilmesi mümkün değildir.
Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak fiilleridir.	Bu hareketin suç oluşturabilmesi için 359. maddede yer alan tanıma uygun olması gerekmektedir.	Neticenin (Vergi Kaybı) olması şart değildir.	Kastın varlığı gereklidir. Taksirle işlenemez.	Hukuka uygunluk sebeplerinin kabul edilebilmesi mümkün değildir.
Üçüncü Grup Fiiller				
VUK hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmak fiilleri yer almaktadır.	Bu hareketin suç oluşturabilmesi için 359. maddede yer alan tanıma uygun olması gerekmektedir.	Neticenin (Vergi Kaybı) olması şart değildir.	Kastın varlığı gereklidir. Taksirle işlenemez.	Hukuka uygunluk sebeplerinin kabul edilebilmesi mümkün değildir.

3.1.1.Sahte Fatura

3.1.1.1. Sahte Fatura Kavramı

VUK’da, sahte fatura düzenleme veya sahte fatura kullanma suçunu işleyenlerin en az on sekiz ay en fazla üç yıl hapis cezası ile cezalandırılacağı hüküm

altına alınmıştır. Mezkûr madde hükmünde suç kapsamına giren belgenin tanımlaması yapılmış olup, gerçek bir işlem veya gerçek bir durum bulunmamasına rağmen böyle bir işlem veya durum mevcutmuş gibi düzenlenen belge sahte belge olarak kabul edilmiştir. Bu tanımlamadan hareketle, gerçek olmayan bir işlem veya duruma dayanılarak düzenlenen fatura, sahte fatura olarak kabul edilecektir. Sahtelik faturanın asıl veya suretlerinde yapılabilir. Bir başka deyişle sahteciliğin faturanın aslında veya suretinde yapılmasının arasında fark yoktur⁶⁴.

Naylon fatura olarak ta ifade edilen sahte faturada, düzenlenen faturaların gerçeğe aykırı olup olmadığının tespit edilmesi, bu faturaların düzenlenmesine neden olan alış satış süreçlerindeki bütün işlemlerin incelenmesine bağlıdır. Diğer bir deyişle faturanın şekil şartlarını sağlamış olması ve ayrıca sevk irsaliyesinin düzenlenmiş olması, faturanın sahte olmadığını kanıtlamak için yeterli değildir. Öyle ki; sahte faturada sevk irsaliyesine bağlanmak suretiyle gerçek fatura süsü verilebilir. Bu kanaati kuvvetlendirmek için ayrıca fatura tutarının sanki adına fatura düzenlenen tarafından bankadan ödenmiş gibi göstermek amacıyla bankadan ödeme yapılıp, daha sonra ödeme yapılan bu tutarın bankadan geri çekildiği de sıklıkla uygulamada görülmektedir. Bahsedilen muvazaa nedeniyle fatura bedelinin çekle veya banka havalesi suretiyle ödenmesi de tek başına faturanın sahte olmadığına ilişkin kesin kanıt sayılmamaktadır.

Bu itibarla sahte fatura, bir belgenin aslına veya hukuken geçerli bir faturaya benzetilen veya gerçek bir mal ve hizmet hareketine dayanmadan düzenlenen düzmece bir belgedir. Dolayısıyla, hukuken geçerli bir belge niteliği sağlayan şekil ve içerik şartlarına sahip olmayan fatura sahte fatura olarak kabul edilecektir.

Uygulamada sıklıkla karşılaşılan sahte fatura düzenleme eylemleri aşağıdaki gibidir:⁶⁵

- ❖ Var olmayan mükellef nezdinde bastırılan faturaların düzenlenmesi,
- ❖ Var olan bir mükellefin faturalarının aynı seri numaralarından birden fazla bastırılmak suretiyle faturaların düzenlenmesi

⁶⁴ ŞENYÜZ, Doğan Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Vergi Suçları), Ekin Yayınları, Bursa, 2011. s: 435.

⁶⁵NALBANT, Mehmet, “V.U.K Ve T.C.K Açısından Sahte Ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında Bilerek Ya Da Bilmeyerek Ayrımı” s:8 <https://www.muhasabenet.net> Erişim Tarihi:19.04.2019

- ❖ Var olmayan bir işlem için fatura düzenlenmesi
- ❖ Mükellefiyeti terk eden mükellefin, terk işleminden önce bastırmış olduğu faturaların ele geçirilerek düzenlenmesi
- ❖ Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayan matbaalarda basılan faturaların düzenlenmesi,
- ❖ Kanun koyucunun aradığı şekil şartlarının tamamına haiz olmayan faturaların düzenlenmesi

Var olan bir işlemin, işleme taraf olanlar dışındaki kişilerce düzenlenmiş faturalarla belgelendirilmesi durumunda da sahte faturadan bahsedilecektir. Yargıtay 11'inci Ceza Dairesinin bahse konu hususla ilgili olarak vermiş olduğu 22.01.2001 tarih ve E.2000/5899, K.2001/409. sayılı kararda; belgesiz yapılan satış işleminin işleme taraf olmayan üçüncü bir kişinin faturası kullanılarak işlemin belgelendirilmesi durumunda, faturayı veren ile faturayı alan arasında gerçekte yapılmış bir alım satım işlemi olmadığından bahsedilerek, düzenlenen faturanın sahte fatura olduğuna hükmedilmiştir.

3.1.1.2. Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanım Suçunun Unsurları

3.1.1.2.1. Suçun Kanunilik Unsuru

Kanunilik unsuru, suçu oluşturan fiilin kanunda belirtilmesidir. Dolayısıyla bir fiilin cezaya tabi tutulabilmesi için kanunda suç olarak tanımlanması ve bu suça ilişkin bir ceza öngörülmesi gerekmektedir.

Sahte fatura düzenleme veya sahte fatura kullanma suçunu işleyenlerin en az on sekiz ay en fazla üç yıl hapis cezası ile cezalandırılacaktır. Suça konu faturadan kasıt, var olmayan bir işlem veya durumun sanki gerçekleşmiş gibi gösterilmek suretiyle belgeye(faturaya) bağlanmasıdır. Örneğin, satılmamış bir mal veya hizmet nedeniyle fatura düzenlenmesi durumunda, söz konusu faturanın düzenlenmesi faaliyeti sahte fatura düzenleme, bu şekilde düzenlenmiş olan faturanın kullanılması ise sahte fatura kullanma suçunu teşkil eder.

3.1.1.2.2. Suçun Faili

3.1.1.2.2.1.Sahte Fatura Düzenleme Suçunun Faili

Sahte fatura düzenleme suçu herkes tarafından işlenebilir. Dolayısıyla bu suçun failinin vergi mükellefi veya kanuni temsilci olması zorunlu değildir. Failin bu suçu işleyiş şekli uygulamada karşımıza üç farklı şekilde çıkmaktadır:

- a) Tamamen Sahte Fatura Düzenleme
- b) Kısmen Sahte Fatura Düzenleme
- c) Taklit, Zayi, Çalıntı vb. Belgeden Kaynaklı Sahte Fatura Düzenleme

Tamamen sahte fatura düzenleme suçunda fail, gerçek bir faaliyeti bulunmamasına rağmen, Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı matbaalar tarafından usulüne uygun basılmış faturalarını, ortada bir mal teslimi veya hizmet ifası olmamasına karşın komisyon karşılığı satmaktadırlar. Vergi incelemelerinde sıkça karşılaşılan bu tür mükelleflerin sahte belge düzenleyicisi olduğunun tespiti kolaydır. Şöyle ki;

❖ Vergi daireleri tarafından yapılan yoklamalarda düzenleyicilerin yaygın olarak çok az sermayelerinin olduğu, tesis, makine veya demirbaşlarının olmadığı, ücra ve dar mekânlarda kurulduğu (genellikle çalışma adresi olarak belirttikleri adres bir masa, koltuk ve birkaç sandalye ile telefonda oluşan bir büro tipi yerlerdir.), şube ve depolarının bulunmadığı, iş hacimleri ile orantılı olmayan sayıda işçi çalıştırdığı veya çalıştırdığı işçisinin olmadığı kolaylıkla tespit edilmektedir. Ancak son yıllarda sahte fatura düzenleyicisi olarak tespit edilebilmelerini zorlaştırmak amacıyla gerçekte olmadığı halde fazlaca işçi çalıştırıldığı beyanında bulunulmaya başlanmış, bu durum mahkemeler nezdinde de bu sayıda işçinin gerçekte çalışmadığının ispat külfetinin idareye ait olduğu ve bu yükümlülüğün yerine getirilmediği gerekçesiyle idare aleyhine kararlar verilmesine sebep olmuştur.⁶⁶

⁶⁶ Örneğin; Ankara 2. Vergi Mahkemesinin E:2015/1087, K:2015/2087 sayılı kararında; “Fatura içeriklerinin sahte belge düzenleyici ve kullanıcı firmaların faaliyet konusu ile uyumlu olması, defter belgeleri incelemeye ibraz etmesi ve beyannameleri vermesi, KDV beyannamelerinde çoğunlukla ödenecek KDV beyan etmesi, muhtasaratlarında 1-10 arasında değişen işçi çalıştırdığını beyan etmesi, vergi müfettişince işçilerin gerçekten çalıştırılıp çalıştırılmadığı hususunda bir inceleme yapılmaması, KDV matrahlarıyla Ba-Bs formları arasında önemli bir uyumsuzluk bulunmaması sebepleriyle hakkında VTR düzenlenen mükellef hakkında yapılan tespitlerin davacı şirkete düzenlenen faturaların sahte olduğu sonucuna varmak için yeterli bulunmadığından KDV tarhiyatının terkinine” hükmedilmiştir.

❖ Vergi idaresinin gözünü boyamak maksadıyla kurallara uyan mükellef intibai vererek genellikle cüzi olsa beyanname verirler. Ancak bu tür mükellefler çok kısa beyan sürelerde yüksek iş hacimlerine ulaşmakla birlikte beyannamelerinde genellikle ödenecek vergi çıkmamakta, ya da dikkat çekmemek adına cüzi miktarlarda ödenecek vergi beyanında bulunurlar. Beyanda bulundukları vergileri ise genellikle ödememektedirler. Kuruluşlarından bir süre sonra defter tutma, beyanname verme, adres değişikliği gibi bir takım vergisel yükümlülükleri yerine getirmemeye başlamaktadırlar.

❖ Sahte fatura düzenleyiciler, düzenledikleri sahte satış faturaları karşılığında temin ettikleri yine sahte faturalarla defterlerine mal ve hizmet alımı girişi kaydı yapmakta, bu yöntem ile dikkat çekmemek için emtia dengesi kurma çabası içinde olduğu gibi hiç belge temin etmeden tamamen hayali kayıtlar yaptıklarına da rastlanmaktadır.

❖ Özellikle organize sahte fatura düzenleyicileri birden fazla paravan şirket kullanmak suretiyle oluşturdukları organizasyon dâhilinde sahte fatura düzenleme fiilini işleyen, sahte belge üretme tekniklerinde uzmanlaşmış örgütlü kişilerden oluşmaktadırlar. Söz konusu düzenleyiciler faturaları birinci elden piyasaya sürmek yerine, birçok paravan firmada dolaştırarak sahte faturanın tespitini güçleştirmektedirler. Zincirin halkalarının genişletilmesi, vergi incelemeleri sırasında sahte belgeyi düzenleyen ve genellikle birçoğu paravan olan firmalar arasında illiyet bağı kurulmasını engellenmeye dönük çalışmalarındandır.

❖ Düzenleyiciler, vergi dairelerine bildirdikleri adresleri sıklıkla değiştirerek işlenen suçun emarelerini gizleyerek izlerini kaybettirmeye çalışırlar. Bu nedenle vergi dairesine bildirmiş oldukları adreslerde genelde bulunamazlar.

❖ Üstüne paravan şirket kurulan kişilerin mali güçleri olmadığından, sahte fatura suçunun tespit edilmesi durumunda bu kişiler adına yapılacak tarhiyatların tahsil kabiliyeti bulunmamaktadır.

Komisyon geliri elde etmek için kurulan suç yapıları bu devamlılığı mükellef bazında sağlamaya gerek bulmamakta, kısa sürede çok sayıda yeni mükellefiyet tesis ettirerek bu faaliyeti devam ettirmektedirler. Bu tip vakalar çok katmanlı değil yatay yapıda oluşturulan işlemlerdir. Bu işlemlerde suç konusu fiilin arkasında yatan neden

kısa sürede piyasaya çok miktarda sahte fatura sürerek komisyon geliri elde etmek ve mevcut mükelleflerine fatura girişi sağlamaktır.⁶⁷

Gelişen imkânlar sayesinde, sahte fatura ticareti ile uğraşan kişilerin tespiti hakkındaki bilgilere ve konuyla ilgili muhtemel risklere Risk Analiz Merkezi (RAM) tarafından ulaşılabildiğinden bu tür kişilerce yeni bir mükellefiyet tesisi talebinde bulunulduğunda daha dikkatli davranılmakta veya çoğunlukla tespit edilebilme kaygısıyla genellikle şahsi mükellefiyetleri tercih etmektedirler. Alternatif bir uygulama olarak mükellefiyet kaydı olan şirketlerin hisselerinin devralınması yoluyla sahte fatura düzenleme maksadıyla alakasız kişiler adına yeni şirket kurduklarına da sıklıkla rastlanmaktadır. Yeni şirket kurulması maddi yönden külfetli ve hukuki prosedürün fazla olması nedeniyle genellikle kurulmuş şirketlerin hisse devri satın alınmaktadır.

Kısmen sahte fatura düzenleme suçunda ise, gerçek bir faaliyeti olmakla birlikte fail; Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı matbaalar tarafından usulüne uygun basılmış faturalarının bir kısmını, ortada bir mal teslimi veya hizmet ifası olmamasına karşın komisyon karşılığı satmaktadır. Gerçekte mevcut bir mal teslimiyle ilgili düzenlenen satış faturalarında ayrıca gerçek olmayan bir mal veya hizmet satışının gösterilmesi de bu tür işletmeler tarafından başvuru başka bir yoldur. Vergi incelemelerinde tespiti en zor sahte fatura düzenleme şekli kısmen sahte fatura düzenlemedir. Çünkü kısmen sahte fatura düzenleyen mükelleflerin mal teslimi veya hizmet ifasına dayanmayan faturalarının, gerçek faaliyetine ilişkin faturalarından ayrıştırılması kolay değildir. Söz konusu ayırımın sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi için mükellef veya ilgililer tarafından yapılacak beyanlara, kaydi ve fiili envanter gibi tekniklere ihtiyaç duyulmaktadır. Ancak bu kapsamdaki mükelleflere yönelik vergi incelemelerinin cari dönemde yapılamaması durumunda, sahte belge düzenleme fiilinin tespiti güçleşmektedir. Yine vergi inceleme sürecinin etkin işlememesi, vergi incelemesi için gerekli verilerin temininin zaman alması, bu konuda yeterli deneyime sahip olmayan vergi inceleme elemanlarının bu işlerde görevlendirilmesi gibi nedenlerden dolayı kısmen sahte fatura düzenleme suçu önlenememektedir.

⁶⁷ SOLMAZ, Halil İbrahim, Organize Sahte Fatura Düzenleme Vakalarının Belirtileri ve İncelemelerde Kullanılabilecek Aksini İspat Karineleri, Vergi Raporu, (Şubat 2019) S.233, s.37-48.

Taklit, zayi, çalıntı vb. belgeden kaynaklı sahte fatura durumunda ise, gerçek bir faaliyeti bulunan bir mükellefin fatura vb. yasal belgeleri taklit edilmek suretiyle Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunmayan kişilerce basılarak/bastırılarak komisyon karşılığı satılmaktadır. Gerçek faaliyeti bulunan mükelleflerin yasal satış belgelerinin zayi olması, kaybolması, çalınması gibi durumlar sonucunda ele geçirilmek suretiyle sahte fatura düzenlenmesi de bu kapsamda değerlendirilmektedir. Bahsedilen fiilin vergi incelemesi yoluyla tespiti çok zor olmamakla birlikte, sahte fatura inceleme sürecinin yavaş işlemesi, fiilin vergi idaresi tarafından tespitini geciktirmektedir. Fiilin tespitinin gecikmesi ise, faillerin gelir elde etme potansiyellerini arttırdığı için suç işleme saikini arttırmaktadır.

Suç işleyenlerin amaçladıkları nihai hedefe göre sahte belge düzenleme suçunun işleniş biçimi ve süresi de farklılık göstermektedir. Sahte fatura düzenleyicilerinin, gerçek bir mükellef görüntüsü verebilmek için aynı zaman da birer sahte fatura kullanıcıları olmaları bu fiilin sürekli olarak tekrar edilmesine neden olmaktadır.

3.1.1.2.2.2.Sahte Fatura Kullanma Suçunun Faili

Sahte fatura düzenleme suçu herkesin işleyebileceği bir suç türüyken, sahte fatura kullanma suçu yalnızca mükellef veya vergi sorumluları ile bunların kanuni temsilcileri (tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler) tarafından işlenebilmektedir.

Sahte fatura düzenleme kastı ile hareket eden kişiler, genellikle kurdukları şirketlerin mükellefiyetini başkaları adına tesis ederler. Adlarına mükellefiyet kaydı yapılan kişiler çoğunlukla işe alınacağı ve sigortasının yaptırılacağı vaadiyle kandırılmış, bu yolla şirket kurmak için ihtiyaç duyulan belgeleri (İkametgâh belgesi, İmza Sirküleri, fotoğraf, kimlik fotokopisi vekâletname, gibi.) kendilerinden temin edilmiş, müstahdem, güvenlik görevlisi, çaycı, işçi gibi eğitim, düzeyi düşük, başlarına gelebilecek muhtemel riskler ve konuyla ilgili yasal mevzuattan habersiz kişilerdir.

Sahte fatura düzenleyenler ile kullananlar arasında karşılıklı menfaat ilişkisi bulunmaktadır. Düzenleyen kişiler gelir elde etmekte, yani bu faturaları komisyon karşılığında satmakta, kullananlar ise bu faturalarla maliyet ve giderlerini

yükseltmekte, yüklenilmeyen katma değer vergisini indirim konusu yaparak vergi ödememe yoluna gitmektedir.

Sahte fatura düzenleme ve kullanma suçu yasal olarak ödenmesi gereken verginin ödenmemesi veya ödenecek vergi tutarının azaltılması nedeniyle işlenen bir suçtur. Kanun koyucu bu suçun yaptırımını diğer kaçakçılık suçlarına nazaran daha ağır öngörmek suretiyle, toplumda bu suçun daha titiz cezalandırıldığı intibayı oluşturmak ve cezanın önleyici fonksiyonunu ön plana çıkarmak istemiştir.⁶⁸

3.1.1.2.3. Suçun Maddi Unsuru

Sahte fatura düzenleme suçunun maddî unsuru, kanun koyucu tarafından belirlenen şekil şartlarına sahip olması gereken faturaların asıl ya da suretlerinin kısmen veya tamamen gerçeğe aykırı bir şekilde düzenlenmesidir. Sahtecilik ister faturanın aslında ister suretinde yapılmış olsun suç aynıdır. Suçun maddi unsuru, vergi usul kanununda belirlenmiş şekil şartlarına uygun faturanın vücuda getirilip, ona maddî varlık kazandırılmasıdır⁶⁹. Faturanın sahte olarak düzenlenmesi, başkaca bir şartın gerçekleşmesine gerek kalmaksızın düzenleyen açısından vergi kaçakçılığı suçunu ortaya çıkarmaktadır.⁷⁰

Sahte fatura düzenleme ve kullanma suçu, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı matbaalar tarafından usulüne uygun basılmış faturalarla işlenebileceği gibi söz konusu anlaşmalı matbaaların taklit fatura basması veya gerçek mükellefiyetlere dayanmayan fatura basması suretiyle de işlenebilir. Yine anlaşmalı matbaalarda bastırılmış olmakla birlikte, başka bir mükelleften alınmış veya iş terkedilmiş olmasına rağmen iptal ettirilmemiş olan belgeler üzerinde de işlenebilir⁷¹. Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı olmayan matbaa işletmelerince bastırılan faturalar üzerinden de sahte fatura düzenleme ve kullanma suçu işlenebilecektir.

Diğer taraftan, sahte olarak düzenlenen faturaların, vergisel işlerde kullanmak maksadıyla düzenlenmesi gerekir; aksi takdirde suça muhatap eylem, belgede sahtecilik kapsamında değerlendirilir. Belgenin asıl ya da suretinin sahte olarak

⁶⁸ 4369 sayılı Kanun gerekçesinden.

⁶⁹ Yiğit, Uğur, Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar, Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, İstanbul, Mart, 2004, s:148

⁷⁰ KIZILOĞ, Şükrü, "Vergi Hukukunda Naylon Fatura", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 188 Ekim, Nisan, 1997, s.1-88

⁷¹ ÖZCAN, Onur, a.g.e., s. 183

düzenlenmesi sahte fatura düzenleme suçunun oluşumu açısından farklılık teşkil etmeyecektir. Dolayısıyla faturanın asıl veya suretlerinin sahte olarak düzenlenmesi ortaya çıkacak suç ve bu suçun cezasını etkilemeyecektir. Aslından ayrı suret, suretten ayrı asıl sahte olarak düzenlenebilir⁷².

Vergi Usul Kanunu'na göre, faturanın gerçeği yansıtmayacak şekilde tanzim edilmesi sahte fatura düzenleme suçunu oluşturmaktadır. Sahte fatura düzenleme suçu, gerçeği yansıtmayacak şekilde faturanın tanzim edilmesi suretiyle gerçekleşmiş ve tamamlanmış olmaktadır. Gerçeği yansıtmayacak şekilde tanzim olunan faturanın, söz konusu faturayı düzenleyen kişi dışındaki bir kimse tarafından kullanılması halinde, düzenleme ve kullanma olarak iki ayrı suç ortaya çıkar. Böyle bir durumda iki tarafın karşılıklı olarak incelenmesi suretiyle, işlenen suç ve cezalar ayrı ayrı tespit edilmektedir.

Sahte olarak düzenlenen bir faturanın kullanılması durumunda, sahte fatura düzenleme suçundan ayrı ve bağımsız bir suç olan sahte fatura kullanma suçu ortaya çıkar. Sahte belge kullanma suçu olarak adlandıracağımız bu kaçakçılık suçunda esas olan sahte faturanın kullanılmasıdır. Sahte faturanın alınması, taşınması veya bulundurulması kullanma kapsamında kabul edilemeyeceğinden kullanma suçu da oluşmayacaktır. Kullanmadan bahsedebilmek için sahte faturanın yasal defter ve belgelere aktarılması gerekmektedir.

Sahte fatura kullanma suçu ani hareketli suç tipini içeren bir kaçakçılık suçudur. Buna göre sahte faturanın kullanılmasına ilişkin hareketin gerçekleşmesi ile eş anlı olarak suç ortaya çıkmaktadır. Sahte fatura kullanma hareketi icrai veya ihmali şekilde gerçekleştirilebilir. Bu kapsamda sahteliği bilinmeden yasak kayıtlara intikal ettirilmiş bir faturanın mahiyeti öğrenilmesine rağmen kayıtlardan çıkarılmaması durumunda ihmali şekilde gerçekleştirilen sahte fatura suçuna neden olur.⁷³

3.1.1.2.4.Suçun Manevi Unsuru

Sahte fatura düzenleme suçunda, sahte faturanın düzenlenmesi kastın varlığına karine teşkil etmekte olup bunun ayrıca değerlendirilmesi gerekmemektedir. Bununla

⁷² OK, Nuri ve Ahmet GÜNDEL, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ankara, Seçkin Yayınları, 2002, s. 224

⁷³ ÖZCAN, Onur, a.g.e., s: 211.

birlikte ticari hayatın akışı gereği sahte fatura kullanma fiilinin bilmeyerek işlenme ihtimali bulunmaktadır. Nitekim VUK'nun 4369 sayılı Kanun ile değişmemiş şeklinde suça konu belgeyi düzenlemek veya suça konu belgeyi bilerek kullanmak kaçakçılık suçu olarak değerlendirilmekteydi.

Ancak, 4369 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik çerçevesinde, suça konu belge kullanımıyla ilgili kanunda mevcut olan "bilerek" kelimesi çıkartılmıştır. Bu durum kaçakçılık suçlarının tespitinde için kastın aranıp aranmayacağı hususunda tartışmalara sebep olmuştur.

Vergi incelemeleri sırasında bahse konu tartışmalı durumun devam etmesi, ayırım yapılmaksızın sahte fatura kullanan bütün mükellefler hakkında dahi suç duyurusunda bulunma durumunun yasa hükmü gereği mümkün hale gelmesi üzerine vergi idaresi Kanun metninden çıkarılan bilerek kullanma ifadesini 306 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile düzenleyerek vergi inceleme elemanlarına yapacakları inceleme sırasında sahte belgenin kullanılmasında kasıt unsurunun aranması noktasında bir yükümlülük getirmiştir. Dolayısıyla vergi inceleme elemanları sahte fatura kullanma fiilini kaçakçılık suçu kapsamında değerlendirebilmeleri için, suça konu fiilin bilerek ve isteyerek işlendiğini araştırmak ve ispat etmekle yükümlü kılınmışlardır. Özellikle gerçek olan mal teslimi ve hizmet ifalarında alıcı konumunda olan mükellefe ihtiyarları dışında mal veya hizmeti aldıkları mükellef dışındaki bir mükellefin faturasının verilmesi durumunun suçun manevi unsurunun oluşmadığı vurgulanmıştır. Aynı Tebliğ'de sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesinin kastın varlığına karine teşkil ettiği, bu hususun ayrı bir şekilde değerlendirilmesine gerek olmadığı ifade edilmiştir.

Anılan Tebliğ'de yer alan düzenlemeler sonucu, denetim elemanları tarafından sahte belgeyi kullanan mükellefler hakkında suç duyurusunda bulunulabilmesi bu mükelleflerin söz konusu fiili bilerek işlemiş olmaları şartına bağlanmış, mükellefin sahte belgeyi bilerek yahut bilmeyerek kullanmalarının takdirini ise vergi inceleme elemanına bırakılmıştır. Vergi inceleme elemanı düzenlediği raporda sahte faturanın bilerek kullanıldığı sonucuna varmışsa, mükellef hakkında sahte faturada yer alan katma değer vergisi reddedilmekte ve vergi ziyai cezası üç kat uygulanmaktadır. İnceleme elemanı sahte faturanın konusunu oluşturan malların mükellef tarafından alındığına kanaat getirmesi durumunda gelir/kurumlar vergisi yönünden bir eleştiri

yapmamakla birlikte, aksi durumda gelir/kurumlar vergisi yönünden KDV hariç sahte fatura tutarı kadar bir reddiyat daha yapmaktadır. Ayrıca mükellefler hakkında vergi suçu raporu düzenlenmek suretiyle sahte fatura kullanma fiili adli mercilere intikal ettirilmektedir.

Örnek:

(N) AŞ nezdinde yapılan vergi incelemesinde, mükellef kurumunun Eylül/2019 vergilendirme döneminde 100.000 TL +% 18 KDV tutarlı hizmet alımını bilinçli olarak sahte fatura ile belgelendirdiği sonucuna varılmıştır. Söz konusu döneme ilişkin mükellefin beyanları aşağıdaki gibidir:

Matrah(%18)	400.000,00
Matrah Toplamı	400.000,00
Hesaplanan KDV	72.000,00
İlave Edilecek KDV	0,00
Toplam KDV	72.000,00
Önceki Dön. Devr. İnd. KDV	21.000,00
Bu Dön. Ait İnd. KDV	19.000,00
İndirimler Toplamı	40.000,00
Sonraki Döneme Devreden KDV	0,00
Ödenecek KDV	32.000,00

Mükellef nezdinde yapılacak vergi incelemesinde sahte fatura tutarına ilişkin katma değer vergisinin indirimlerinden çıkarılması gerekmektedir. Bu durumda mükellefin beyanları aşağıdaki şekilde düzeltilecektir:

Matrah(%18)	400.000,00
Matrah Toplamı	400.000,00
Hesaplanan KDV	72.000,00
İlave Edilecek KDV	0,00
Toplam KDV	72.000,00
Önceki Dön. Devr. İnd. KDV	21.000,00
Bu Dön. Ait İnd. KDV	1.000,00
İndirimler Toplamı	22.000,00
Sonraki Döneme Devreden KDV	0,00
Ödenecek KDV	50.000,00

Yukarıda yer alan düzeltilmiş beyanlardan da görüleceği üzere sahte fatura tutarına isabet eden katma değer vergisinin reddedilmesi sonucu mükellefin ödenecek KDV tutarı reddedilen KDV tutarı kadar (18.000 TL) artmıştır. Ayrıca aynı raporda sahte faturanın bilerek kullanılması nedeniyle vergi ziyayı tutarı reddedilen KDV tutarının üç katı (54.000 TL) olarak uygulanacaktır. Vergi inceleme elemanının faturaya konu malların gerçekten alınmadığına ilişkin sonuca varması durumunda

ayrıca kurumlar vergisi yönünden 100.000 TL tutarında gider reddiyatı yapması gerekmektedir.

Vergi inceleme elemanı düzenlediği raporda sahte faturanın bilmeyerek kullanıldığı sonucuna varmışsa, mükellef hakkında sahte faturada yer alan katma değer vergisi reddedilmekle birlikte vergi ziyaı cezası bir kat uygulanmaktadır. Bu mükellefler hakkında suçun unsurlarından kast unsuru gerçekleşmediği için adli mercilere intikal ettirilecek bir husus bulunmamaktadır.

Örnek:

(N) AŞ nezdinde yapılan vergi incelemesinde, mükellef kurumunun Eylül/2019 vergilendirme döneminde 100.000 TL +% 18 KDV tutarlı hizmet alımını bilmeden sahte fatura ile belgelendirdiği sonucuna varılmıştır. Söz konusu döneme ilişkin mükellefin beyanları aşağıdaki gibidir:

Matrah(%18)	400.000,00
Matrah Toplamı	400.000,00
Hesaplanan KDV	72.000,00
İlave Edilecek KDV	0,00
Toplam KDV	72.000,00
Önceki Dön. Devr. İnd. KDV	21.000,00
Bu Dön. Ait İnd. KDV	19.000,00
İndirimler Toplamı	40.000,00
Sonraki Döneme Devreden KDV	0,00
Ödenecek KDV	32.000,00

Mükellef nezdinde yapılacak vergi incelemesinde sahte fatura tutarına ilişkin katma değer vergisinin indirimlerinden çıkarılması gerekmektedir. Bu durumda mükellefin beyanları aşağıdaki şekilde düzeltilcektir:

Matrah(%18)	400.000,00
Matrah Toplamı	400.000,00
Hesaplanan KDV	72.000,00
İlave Edilecek KDV	0,00
Toplam KDV	72.000,00
Önceki Dön. Devr. İnd. KDV	21.000,00
Bu Dön. Ait İnd. KDV	1.000,00
İndirimler Toplamı	22.000,00
Sonraki Döneme Devreden KDV	0,00
Ödenecek KDV	50.000,00

Yukarıda yer alan düzeltilmiş beyanlardan da görüleceği üzere sahte fatura tutarına isabet eden katma değer vergisinin reddedilmesi sonucu mükellefin ödenecek

KDV tutarı reddedilen KDV tutarı kadar (18.000 TL) artmıştır. Ayrıca aynı raporda sahte faturanın bilmeyerek kullanılması nedeniyle vergi ziyası tutarı reddedilen KDV tutarının bir katı (18.000 TL) olarak uygulanacaktır.

Bilerek sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanımının tespitinde kasıt unsurunun nasıl aranacağı, hangi oran veya tutarda kullanıla hususunda herhangi bir mevzuat düzenlemesi bulunmamaktadır. Uygulamada inceleme elemanları tarafından sahte faturaların mükellefin toplam alış faturaları içindeki oranı, satışların maliyeti içerisindeki yeri, ödemenin şekli, mükellefin veya temsilcisinin ifadesi, malların faaliyet ile uyumu gibi verilerin bir veya birkaçını kullanmak suretiyle karar vermektedirler.

3.1.2. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Fatura

3.1.2.1. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Fatura Kavramı

VUK'da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suç olarak kabul edilmiştir. Bu suç gerçek bir işlem veya duruma dayanan bir belgenin içerik veya miktarı gerçek yansıtılmaması suretiyle işlenmektedir. Suçun işlenmesi için gereken belgenin miktar itibariyle gerçeğe aykırılığından kasıt, söz konusu belgeye konu işlemin miktar veya tutar yönünden gerçeğinden farklı gösterilmesidir.⁷⁴ Dolayısıyla taraflar arasında belirlenen satış miktarı veya tutarından farklı miktar ve/veya tutarlara yer verilen fatura, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura olarak kabul edilecektir. Tanımda yer alan belgenin mahiyet yönünden gerçeğe aykırılığından kasıtsa, söz konusu belgenin konu ve tarafları yönünden gerçekte olandan farklı gösterilmesidir. Dolayısıyla bir fatura şekil şartlarına uyularak düzenlenmiş olsa da bu faturanın içerdiği bilgilerin (alıcı veya satıcı kimlik bilgileri, adres, vergi kimlik numarası vs.) gerçeği yansıtmaması durumunda muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura söz konusudur.⁷⁵

Uygulamada sıklıkla görülen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme filllerine aşağıda sayılanlar örnek olarak verilebilir:

- ❖ Olması gereken bedelin altında veya üstünde bedele faturada yer verilmesi,

⁷⁴ OK, GÜNDEL, a.g.e., s. 315.

⁷⁵ OKTAR, S. Ateş, "Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 144, Eylül 2000, s.81.

❖ Olması gereken satış miktarından düşük veya yüksek satış miktarına faturada yer verilmesi

❖ Faturada satışa konu mal dışındaki bir malın satıldığına gösterilmesi

❖ Faturada işletme tarafından yapılmamış gider veya maliyetlerin gösterilmesi

❖ Faturada alıcı veya satıcı olarak gösterilen kişinin gerçekte faturaya konu malı veya hizmeti alan kişi olmaması

Yukarıda sayılan örneklerle ilaveten muhtelif durumlar itibariyle de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura nitelendirilmesi yapılabilecektir. Esasen uygulamada muhteviyatı itibariyle yanıltıcı faturaya, sahte faturaya nazaran daha fazla rastlanmaktadır. Mükellefler muhteviyatı itibariyle yanıltıcı faturaya özellikle dönem sonu stok dengelerini sağlanması ve maliyet/gider ayarlaması yapmak için başvurmaktadır.⁷⁶

Bir faturanın suça konu edilebilmesi için “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge” kavramının çerçevesinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda ilk olarak mülga 28 seri no.lu KDV Genel Tebliği’nin (D) bölümünde, söz konusu fatura kavramının çerçevesi;

❖ Faturaya konu mal veya hizmetin miktarını veya değerini olduğundan (az veya çok) farklı gösteren,

❖ Alıcısı, satıcısı, tarihi ve seri numarası tahrifata uğramak suretiyle değiştirilen ve bu nedenle gerçek durumu yansıtmayan

belgeler olarak çizilmiştir. Mülga 84 seri no.lu KDV Genel Tebliği suça konu belgenin çerçevesi genişletilerek; aşağıdaki şekillerde düzenlenen belgelerin suça konu belge kapsamında kabul edileceği belirtilmiştir.

❖ Faturaya konu mal veya hizmetin miktar veya değerini olduğundan farklı (az veya çok) göstermesi,

❖ Üzerindeki bilgileri (alıcı, satıcı, tarih ve seri numarası) tahrif edilmesi,

❖ Gerçek bir işleme (mal teslimi veya hizmet ifasına) dayanmakla birlikte, fatura düzenleme yetkisine sahip olmayan biri tarafından düzenlenmesi,

❖ Gerçek bir işleme dayanmakla birlikte adına fatura düzenlenmesi gereken kişinin yerine başkası adına düzenlenen faturalar (Söz konusu fatura kullanan

⁷⁶ NALBANT, Mehmet , a.g.e., s. 8.

bakımından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura, düzenleyen bakımından ise sahte fatura olarak addolunur.)

Bahse konu iki tebliğ arasındaki tek fark, fatura düzenleme yetkisine sahip olmayan biri tarafından düzenlenen veya gerçek bir işleme dayanmakla birlikte adına fatura düzenlenmesi gereken kişinin yerine başkası adına düzenlenen faturaların faturayı kullanan bakımından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura şeklinde değerlendirilmesidir.⁷⁷

Yürürlükte bulunan 1 seri no.lu KDV Genel Uygulama Tebliği'ne göre bir belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olmasından bahisle mükellefin özel esaslar kapsamına alınabilmesi için belgenin;

- ❖ İçerik veya miktar itibarıyla gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı
- ❖ İçerdiği zaruri bilgilerin tahrif edilip edilmediği,
- ❖ İçerdiği zaruri bilgilerin (T.C. Kimlik numarası ve adres gibi) gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı,
- ❖ İçerdiği bilgilerin gerçek durumu yansıtmadığının (mal hareketleri, alıcı bilgileri ve ödeme bilgileri gibi) deliller ile tespit edilmesi
- ❖ Gerçekte satışı yapılan mal veya sunulan hizmet yerine başka bir mal teslimi yapıldığı veya hizmetin verildiği

Hususlarının rapora bağlanması veya tespit edilmesi gerekmektedir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı faturanın çerçevesini bu şekilde çizilmekle birlikte uygulamada bu kavram “sahte fatura” kavramı ile sıklıkla karıştırılmaktadır. Bu iki kavram arasındaki ayrım Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun 11.7.2014 tarih ve E.2012/11-1512, K.2014/366 sayılı kararında; sahteciliğin kısmen veya tamamen yapılabileceği belirtildikten sonra kısmen sahte belge düzenleme suçu ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bir biriyle karıştırılmaması gerektiği, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge suçunda gerçek işlem veya durum mevcut olsa da bunların içerik veya miktarında gerçeğe aykırı durumların bulunduğu, kısmen sahte belge düzenleme suçunda ise gerçek durumun yanında gerçeğe aykırı işlem ve durum veya içerik veya

⁷⁷ ÖZCAN, Onur. Vergi Suçları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2015, s.183

miktarın yanıltıcı niteliği aşan boyutta gerçek duruma aykırılık teşkil ettiği durumun söz konusu olduğu belirtilmiştir.

3.1.2.2. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçunun Unsurları

3.1.2.2.1. Suçun Kanunilik Unsuru

VUK'da yer alan belgeler bu suçun konusunu oluşturmaktadır. TCK'nın 207'nci maddesi uyarınca özel belge niteliğinde olan bu belgelerin suça konu edilmesi durumunda TCK'ya göre soruşturma veya kovuşturma yapılması gerekmektedir. Bununla birlikte, söz konusu suçun özel kanun niteliğindeki VUK'da düzenlenmesi nedeniyle soruşturma ve kovuşturma VUK'a göre yapılacaktır⁷⁸.

Diğer taraftan bahse konu suçun konusu ibraz ve muhafaza zorunluluğu olan belgeler olup, defterler anılan zorunluluk kapsamında olsalar dahi muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge suçunun konusuna girmezler.

3.1.2.2.2. Suçun Faili

Suçta konu eylem, mükellefler tarafından işlenebileceği gibi mükellefin muhasebecisi, vekili, yasal temsilcisi, çalışanı, gibi kimseler tarafından işlenebilir. İşlenen suçun cezai karşılığı en az on sekiz ay en fazla üç yıl hapis cezasıdır. Suça konu fiile iştirak de mümkün bulunmaktadır.

3.1.2.2.3. Suçun Maddi Unsuru

Bir faturanın muhteviyatı itibariyle yanıltıcı sayılabilmesi için, Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanan faturaya özgü özelliklerin tamamına sahip olması gerekmektedir. Bu şartlar dâhilinde faturaların aslı üzerinde suç işlenebileceği gibi suretleri üzerinde de işlenebilmektedir. Ancak söz konusu suç her halükarda faturanın düzenlenmesi sırasında işlenmiş olmaktadır. Düzenlenmiş bir faturanın mahiyet veya miktarında yapılan değişiklik muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura olarak değerlendirilemeyecektir. Bu şekildeki değişiklik tahrifat olarak nitelendirilecektir. Diğer bir deyişle, muhteviyatı itibariyle fatura düzenlenmesi belgenin düzenlenmesi

⁷⁸ UĞUR, Hüsametdin. Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa (VUK m. 367), Terazi Hukuk Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 88, Aralık 2013, s:193.

sırasında işlenirken, tahrifat fatura düzenlendikten sonra belgenin içeriğinde değişiklik yapılmak suretiyle işlenmektedir⁷⁹.

Bir faturanın muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura olarak addolunması için faturanın sadece mahiyet ve/veya miktarının gerçeği yansıtmaması gerekmektedir. Faturanın alıcısı ve/veya satıcısının yerine faturada başka kişi/kişilerin gösterilmesi ise ne mahiyet nede miktarla ilgilidir. Faturanın alıcısı ve/veya satıcısının yerine faturada başka kişi/kişilerin gösterilmesi halinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura yerine sahte fatura dan bahsedilebilecektir.⁸⁰

Muhteviyatı itibariyle sahte fatura düzenleme suçu sahte belge düzenleme suçunda aynı şekilde belgenin düzenlendiği an itibariyle tamamlanan bir suçtur. Bu suçun oluşumu için düzenlenen belgenin kullanılmamasının bir önemi yoktur.

Sahte fatura kullanma suçunda olduğu gibi muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanma suçu da icrai veya ihmali bir hareket suretiyle işlenebilecektir. Oysa ki muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura suçu yalnızca icrai bir hareket suretiyle işlenebilecektir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura suçunun ihmali bir hareket suretiyle işlenmesine örnek olarak mükellefin yasal kayıtlarına intikal ettirdiği bir faturanın muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura olduğunu öğrenmesine karşın bu faturayı yasal kayıtlarından çıkarmayarak kullanmaya devam etmesi verilebilecektir.

Ayrı ayrı dönemlerde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanılmasına ilişkin hareketler ayrı suç oluşturur. Aynı vergilendirme döneminde yapılan hareketler ise tek suç sayılacaktır.

3.1.2.2.4. Suçun Manevi Unsuru

Düzenlenen veya kullanılan bir belgenin bahse konu suç kapsamında değerlendirilmesi için fiilin bilerek ve istenilerek gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla suçun oluşması için, kastın varlığı gerekmektedir.

Öte yandan 4369 sayılı Kanun ile vergi hukuku yönünden kaçakçılık suçlarının düzenlendiği VUK'nun 359'uncu maddesinden "bilerek" ifadesi çıkarılmıştır. Yapılan bu değişiklik uygulamada tereddütleri beraberinde getirmiştir. Söz konusu tereddütler, vergi idaresi tarafından yayımlanan 306 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile çözülmüş

⁷⁹ ŞENYÜZ, Doğan a.g.e.,s:428

⁸⁰ ÖZCAN, Onur, a.g.e..s: 185.

olup, “bilerek” ifadesinin madde metninden çıkarılmasının söz konusu suçların kasten işlenebilir suç olma özelliğini değiştirmediği bahse konu Tebliğ ile açıklanmıştır.⁸¹

3.1.3.Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Fatura Düzenleme ve Kullanma Nedenleri

Sahte ya da muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura düzenleme suçu, kazanç elde etmek amacıyla işlenir. Failin bu suçlardan elde etmeyi hedeflediği kazanç, düzenlenen faturaya duyulan ihtiyaç ve güvene göre değişen ve fatura tutarının belirli bir yüzdesi olarak tespit edilen komisyon tutarındır.

Sahte fatura basım maliyeti, işyeri ve faaliyetin varlığına ilişkin karine teşkil edilmek suretiyle idarenin takibi dışında kalmak maksatlı yapılan diğer masraflardan (mali müşavir ücreti, göstermelik cüzi vergi beyanları vs.) oluşmaktadır. Söz konusu masraflar dışında herhangi bir maliyeti bulunmayan sahte fatura düzenleme fiili buna karşılık oldukça yüksek bir kazanç sağlamaktadır. Öyle ki sahte fatura ticaretinin uyuşturucu ticaretinden sonra en fazla kazanç sağlanan suç olduğu söylenmektedir.⁸²

Sahte belge düzenlenmesinin komisyon karşılığı fatura ticareti esas amacı olmakla birlikte bazı durumlarda suç teşkil eden faaliyetin gizlenmesi (tefecilik, kara para aklanması gibi), kayıt dışı faaliyete ilişkin filli durum ile defter kayıt ve belgeler arasındaki uyumsuzluğun giderilmesi (özellikle stok dengesizliklerinin giderilmesi), dolandırıcılık, hayali ihracat gibi amaçlarla da düzenlenmektedir.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin kullanımı ise genellikle kayıt dışılığın gizlenmesi, mükelleflerin dönem sonlarında stok dengesinin sağlanması, vergi kaçırma maksatlı maliyet /gider ayarlamasına yöneliktir. Ayrıca, belgesiz satışlar nedeniyle yapılan giderleri belgelendirme ihtiyacından dolayı da sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanıldığı bilinmektedir⁸³.

Bir kısım mükellefler dönem içerisinde gerçekleştirdikleri işlemler ile ilgili olarak dönem sonu itibariyle yaptıkları değerlendirmelerde ilgili dönem karlarının yüksek çıktığı ve bu nedenle fazla vergi ödeyeceklerini öngörmeleri durumunda,

⁸¹ TAŞTAN, Mehmet, Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Ve Kullanma Suçu, Adalet Dergisi, 2014, sayı 48, s:212.

⁸² Bekir Baykara, ‘ ‘ Naylon Fatura Olgusunun Krininolojik Analizi’ ’ , Vergi Dünyası Dergisi, sayı 289 Eylül, 2005, s. 45

⁸³ DOĞRUSÖZ, A., Bumin, Sahte Belge Kullanımı: Riskler ve Alternatifler, Yaklaşım, Ekim 2008, Sayı:190, s. 34.

ödeyecekleri vergi tutarını azaltmak amacıyla giderlerini veya maliyetlerini suça konu bu faturalar ile yükseltmeye yönelirler. Mükellefler böylece hem gelir/kurumlar vergisi yönünden hemde KDV yönünden daha az vergi ödemiş olurlar.⁸⁴

3.1.4. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında KDV İndirimi

KDVK'nın 29/3 ve 34/1 maddelerinde indirimin, fatura vb. vesikaların deftere kayıtlı olması ve KDV'nin bu belgelerde ayrıca gösterilmesi koşuluyla, verginin doğumuna neden olan olayın gerçekleştiği yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar geçerli yapılabileceği hükme bağlanmıştır. Söz konusu maddelerde belirtilen fatura ve benzeri vesika ifadesi ise mezkûr Kanun'un 53'üncü maddesinde Vergi Usul Kanununda düzenlenen vesikalar olarak açıklanmıştır. Dolayısıyla anılan suçlara konu edildiği kanıtlanmış belgelerin bu madde kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu nedenle anılan suçlara konu olan belgelerde yer alan verginin indirimine konu edilmesi halinde, indirim konusu yapıldıkları dönemlere ait indirimlerden tenzili suretiyle iptali gerekmektedir.

3.1.5. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçlarının Önlenmesine Yönelik Çözüm Önerileri

Bu suçların önlenmesi, bu faturalara ilişkin hem talebin hemde arzın azaltılmasına yönelik tedbirlerin getirilmesi ile sağlanabilecektir. Dolayısıyla çözüm önerilerinin talep yönlü ve arz yönlü olarak iki ayrı başlıkta değerlendirilmesi gerekmektedir.

3.1.5.1. Talep Yönlü Çözüm Önerileri

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanmanın önlenmesi konunun talep yönünü oluşturur. Söz konusu faturaların piyasada bu kadar fazla olmasının nedeni, bu faturaya olan talebin çokluğundan kaynaklanmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura talebinin azaltılabilmesi içinse öncelikle cazibesinin ortadan kaldırılması gerekmektedir. Cazibesi azalan sahte fatura veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura piyasada daha az talep edilecek ve bunun sonucunda arzı da ciddi anlamda azalacaktır.

⁸⁴ KIZILOT, Şükrü ve Zuhal KIZILOT,a.g.e., s.53

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanılmasının en yaygın nedeni vergi(özelinde KDV) ödememek veya vergi iadesi alabilmektir. Mükellefler mal teslimi veya hizmet ifalarından ortaya çıkan katma değer üzerinden mal veya hizmetin niteliğine göre %1, % 8 veya % 18 oranlarında KDV hesaplamaktadırlar. Katma değer vergisinin ülkemiz uygulamasında tarafsızlığını yitirdiği hususu göz önüne alındığında, ödenecek KDV’lerin bir kısmının mükellefler üzerinde yük olarak kaldığı gerçeği görülecektir. Yine kurumlar vergisi ve gelir vergisi oranlarının yüksekliği mükellefleri bu suçları işlemeye sevk etmektedir.

Toplumda vergi bilinci ve vergi ahlakı konusunda yeterli kültürün yerleşmemiş olması da bu suçların işlenmesine neden olmaktadır. Vergi bilinç ve ahlakının yerleştirilmesi için mükelleflerin vergi mevzuatı ve uygulamaları konularında malumat sahibi olması ve mükelleflerin neden vergi alındığını bilmesi gerekmektedir. Bu iki hususun yeteri kadar mükelleflerde oluşmadığı toplumlarda vergi bilinci düşük seviyede seyretmektedir.

Sahte fatura düzenleme ve kullanma fiiline yönelik önerilen vergi cezaların caydırıcı olmaması da bu suçun yaygın bir şekilde işlenmesine zemin hazırlamaktadır. Burada dikkat edilecek husus cezaların yetersizliğinden ziyade etkin bir şekilde uygulanmadığına ilişkin mükellefler üzerinde oluşan algıdır. Vergi cezalarının caydırıcı bir etkiye sahip olabilmesi için vergi kaçırma eylemi içerisinde olan mükelleflere uygulanacak cezaların, verginin zamanında ödenmesi halinde oluşan maliyetin üzerinde olması gerekmektedir.⁸⁵ Bununla birlikte toplumda sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura düzenlemesi ve kullanması suçlarına ilişkin öngörülen cezaların, işlenen suçun karşılığı olarak yeterli görülmediği; yeterli görülse dahi suçu işleyenlerin bu cezaları alma olasılıklarının düşük olduğu yönünde genel bir kanı mevcuttur. Bahsedilen bakış açısının Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2007 yılında yaptırılan Mükellef Eğilimleri Anketinde de ortaya çıkmıştır. Söz konusu ankette mükelleflerin vergi cezalarına bakışı ile ilgili olarak aşağıda yer alan Tablo 4 ve Tablo 5’teki sonuçlara ulaşılmıştır:

⁸⁵ “Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018) Özel İhtisas Komisyon Raporu-Vergi” <http://www.kalkinma.gov.tr/> İndirme Tarihi:[08.09.2017]

Tablo 5: GİB Mükellef Eğilimleri Anket Sonuçları-1

Vergi Kaçıranların Tespiti Halinde Ceza Alma Olasılıkları Düşük Olduğu İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı		
	Sıklık	Geçerli %
Kesinlikle katılmıyorum	378	6,2
Katılmıyorum	1.326	21,6
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	1.213	19,8
Katılıyorum	1.953	31,8
Tamamen katılıyorum	1.269	20,7
Toplam	6.139	100

Kaynak: <https://www.gib.gov.tr>

Tablo 6: GİB Mükellef Eğilimleri Anket Sonuçları-2

Vergi Kaçıranlara Yönelik Uygulanan Cezalar Yeterince Caydırıcı Değildir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı		
	Sıklık	Geçerli %
Kesinlikle katılmıyorum	201	3,2
Katılmıyorum	951	15,3
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	991	15,9
Katılıyorum	2.126	34,2
Tamamen katılıyorum	1.955	31,4
Toplam	6.224	100

Kaynak: <https://www.gib.gov.tr>

Buraya kadar anlatılan nedenlerden dolayı ortaya çıkan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura talebinin en aza indirgenmesine yönelik görüş ve önerilerimiz ise genel hatlarıyla aşağıdaki gibidir:

3.1.5.1.1.Hasılat Esaslı Vergileme Uygulamasının Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Faturanın Yoğun Olduğu Sektörlere Getirilmesi

Suçla konu faturanın da mükellefe bir maliyeti bulunmaktadır. Kullanıcılar bahse konu faturaları temin etme karşılığında, fatura tutarının %2'si ile % 8'i arasında komisyon ödemesi yaparlar. Gelir veya kurumlar vergisi ödeme yükümlülüğünden kaçmak isteyen mükelleflerde bu oran kimi zaman yasal orana kadar (sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı faturanın konusu olan teslim veya hizmetin niteliğine göre %1, %8 veya % 18) çıkmaktadır.

Diğer taraftan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanmanın tespit edildiği durumlarda suç boyutuna ilaveten kesilecek usulsüzlük cezaları ile vergi ziyayı cezaları da göz önüne alındığında maliyet mükellefler için kullanmanın sağladığı avantajın kat ve kat üzerinde olmaktadır.

Mükellefler için karar verme süreçlerinde belirleyici bir husus olan söz konusu risk göz önüne alındığında, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanımının yoğun olduğu sektörlerde ortalama sahte fatura maliyetinin (Örneğin fatura tutarının %3'ü) biraz üzerinde belirlenecek bir KDV oranı (Örneğin fatura tutarının %4'ü) hem sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı faturaya olan talebi azaltır hemde vergi tahsilatının düşük olduğu sektörlerde düşen vergi yükü ile birlikte tahsilatı da arttırır. Ancak bunun sağlanabilmesi için hasılat esaslı vergilemenin katma değer vergisi zincirini bozmayacak şekilde belirlenecek sınırlı (sahte fatura kullanımının fazla olduğu) sektörlerle getirilmesi ve sektörün vergi yükünü dikkate alacak bir oran belirlenerek uygulanması gerekmektedir.

3.1.5.1.2. Vergiye Gönüllü Uyumunu Sağlayacak Şekilde Vergi Kanunlarının Sadeleştirilmesi Yoluna Gidilmesi

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun arttırılması için vergi ile ilgili yasal düzenlemelerin gözden geçirilerek sadeleştirilmesi ve bu suretle mükelleflerin vergi ile ilgili iş ve işlemlere daha vakıf olması sağlanmalıdır. Böylece mükellefler suç konusu faturayı kullanmak yerine kanunların kendilerine tanıdığı vergisel teşvikleri bilinçli bir şekilde kullanabilecektir. Bu durum mükelleflerin konusu suç olan bahse konu fatura kullanma işleminden uzaklaşmasına etki edecektir.

3.1.5.1.3. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Fatura Suçlarına İlişkin Cezalarının Etkin Bir Şekilde Uygulandığı Algısının Yerleştirilmesi

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura talebinin en aza indirgenmesi için öncelikle cezaların arttırılmasını değil, mükellefler üzerindeki algının değiştirilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda;

❖ Yazılı ve görsel alanlarda suça konu olan faturalar hakkında bilgilendirmeler yapılarak mükelleflerin vergi kaçırma girişimlerinin olumsuz sonuçları anlatılmalıdır.

❖ Suça konu faturaya yönelik idari ve adli cezaların etkin bir şekilde uygulanması ve uygulama sonuçlarının mükelleflerle paylaşarak farkındalık yaratılması gerekmektedir.

❖ Türk Ceza Kanunu ve VUK'da yer alan erteleme, indirim, af gibi müesseselerin suça konu faturaları kapsamayacak şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

3.1.5.2. Arz Yönlü Çözüm Önerileri

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura düzenlenmesinin önlenmesi konunun arz yönünü oluşturur. Bu türden faturaların talep yönüne yönelik atılacak adımlar tek başına yeterli olmayıp, talep yönlü önlemlerin bu türden faturaları düzenleyenlerin düzenleme fiillerini en aza indirgeyecek önlemlerle desteklenmesi gerekmektedir. Bu kapsamda suça konu fatura düzenleme fiilinin en aza indirgenmesine yönelik çözüm önerilerimiz aşağıda yer almaktadır.

3.1.5.2.1.Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Fatura Düzenleyenlerin Gözetim Altına Alınması

Düzenleme suçu TCK kapsamında değerlendirilecek bir suç olduğundan buradaki öncelik vergi kaybından ziyade vergi suçunun tespit edilmesi olmalıdır. Bu noktada risk odaklı analizler sonucunda tespit edilen bu türden mükelleflerin vergi idaresinde denetim sürecine alınması, para ve mal hareketlerinin yakından izlenmesi gerekmektedir. Söz konusu mükellefler nezdinde riskin doğduğu anda yapılacak fiili envanter ve kapsamlı yoklamalar mükellefin fiili durumunu ortaya koymakla kalmayacak, aynı zamanda işlenilen suçun kesintiye uğramasına da sebebiyet verecektir.

3.1.5.2.2.Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Fatura Düzenleme Suçuna Özgü İnceleme Sürecinin Oluşturulması

Vergi inceleme süreci vergi kanunlarına saygılı mükellefler için getirilmiş, onların haklarını koruyan modern bir süreçtir. Ancak bu süreç sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura düzenleyenler açısından bir tür sübab görevi görmektedir. Söz konusu mükellefler vergi incelemesine başlama yazısının daveti ile süreç hakkında bilgi sahibi olarak suç delillerini ortadan kaldırma, kaldıramasa bile kaçma imkânına sahip olmaktadır.

Öte yandan mevcut uygulamada sahte fatura düzenleyiciler geçmişe dönük olarak tespit edilmektedir. Bu durumda suç işlenmiş ve faturalar piyasaya yayılmış olmaktadır. Örneğin 2016 yılında sahte fatura düzenleyerek yüzlerce veya binlerce mükellefe bu faturaları komisyon karşılığında satan bir mükellef 2019 yılında yapılan bir inceleme ile tespit edildiğinde söz konusu firmadan fatura alan bütün mükellefler incelemeye sevk edilmektedir. Geçmişe dönük yapılan suç tespiti gerek delillerin ortadan kalkması, gerek suçun muhataplarına ulaşamaması gibi sebeplerle çoğu zaman sağlıklı bir biçimde tespit edilememektedir.

Belirtilen nedenlerden dolayı sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura düzenleyen mükellefler nezdinde daha hızlı işleyen, risk odaklı ve bu mükelleflere daha ağır yükümlülükler yükleyen bir sistemin inşa edilmesi gerekmektedir.

3.1.5.2.3.Kanıt Toplamada Etkinliğin Arttırılması İçin Kamu Kurumları Arasında Otomasyonun Kurulması

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura düzenleme incelemelerinde ihtiyaç duyulan kanıtların temini uygulamada büyük bir sorun yaratmaktadır. Muhtelif kamu kurumlarında mükellefler ile ilgili yeterli derecede bilgi paylaşımı yapılamaması söz konusu sorunun en büyük kısmını teşkil etmektedir. Bu kapsamda kanıt toplama etkinliğinin arttırılması için Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, SGK, Emniyet Genel Müdürlüğü, Noterler Birliği ve Gümrük Müsteşarlığı arasında koordinasyonun kurulması gerekmektedir. Bu kapsamda söz konusu kurumlar arasında bilgi akışını sağlayacak bir otomasyonun oluşturulması gerekmektedir.

3.1.5.2.4.Meslek mensuplarının Yükümlülüklerinin Revize Edilmesi

Meslek mensuplarının kast veya ihmalden kaynaklanan nedenlerden dolayı sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura düzenleme fiilinin tespitinin geç yapılmasını önlemek için meslek mensubuna ilave yasal yükümlülükler getirilmelidir. Bu yükümlülükler ile hem sahte belge düzenleme fiilinin erken tespiti sağlanabilecek, hemde inceleme için ihtiyaç duyulan bir takım bilgilere daha hızlı bir şekilde ulaşılabacaktır.

Yeminli mali müşavirlerin hizmet verecekleri mükelleflerden ücretlerini alması da söz konusu suçların engellenmesinin önünde büyük bir handikap oluşturmaktadır. Mevcut ücret sistemi, rekabet piyasasının mevcut olduğu bir sektörde, YMM'nin kaybetmek istemediği müşterisinin hesaplarında bulduğu yanlış işlemleri eleştiri konusu yapabilme kabiliyetini kısıtlamaktadır. Bu da suça konu belge kullanımının önünü açmakta, sağlıklı bir denetim sistemine engel olmaktadır.

3.1.5.2.5.Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Fatura İle Mücadelede Daha Etkin Araçlar Kullanılması

Düzenleme suçu vergi kaçakçılığı kapsamında değerlendirilecek bir fiil olduğu için bu fiile yönelik incelemenin daha etkin araçlarla yürütülmesi gerekmektedir. Bu kapsamda;

❖ Vergi incelemesine yetkililere sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura düzenleme incelemeleri ile sınırlı olarak Ceza Muhakemesi Kanunu kapsamında ifade alma yetkisi verilerek, Vergi Usul Kanunu'nun 148'inci maddesinde yer alan "Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez." hükmü söz konusu düzenleme incelemeleri kapsamı dışında bırakılmalıdır. Böylece sahte belge düzenleme fiili ile ilgili olanlar gerekirse zorla getirilmelidir.

❖ Yargılama için mütalaa şartı bulunan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura düzenleme suçlarında, bu suça ilişkin inceleme yapan Müfettişlere özel olarak suçun şahsiliği ilkesi çerçevesinde belgeyi düzenleyen kişinin tespiti için el yazısının teknik analizine imkân sağlayan birimlerden (Emniyet Genel Müdürlüğü Kriminal Lobrotuvarları) yararlanma imkanı getirilmelidir.

❖ Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura düzenleme sonucu elde edilen gelirin VUK'un 359'uncu maddesi kapsamında suç olarak kabul edilen bir fiil

vasıtasıyla elde edildiği düşünülürken; suçun işlenmesi sonucu tespit edilen gelir üzerinden vergi alınması yerine elde edilen gelirin tamamına el konulması gerekmektedir. Nitekim Türk Ceza Kanunu'nun 55'inci maddesinde suçun işlenmesi ile elde edilen veya suçun mevzunu teşkil eden ya da suçun işlenmesi ile elde edilen maddî menfaatler ile bunların değerlendirilmesi veya sonucu ortaya çıkan ekonomik yönü olan kazançların müsadere edilmesine karar verileceği hükme bağlanmıştır. VUK'un 359'uncu maddesinde yapılacak bir düzenlemeyle sahte belge düzenleme gelirlerinin Türk Ceza Kanunu'nun 55'inci maddesi uyarınca müsadere edilmesinin sağlanması; hem suçun işlenme oranını azaltacak hem de mükellefler nezdinde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura düzenleme cezasının yeterince caydırıcı olmadığına yönelik algıyı ortadan kaldıracaktır.

3.1.5.2.6. Matrah Artırımı/Vergi Affı Düzenlemelerinin Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarını Kapsamaması

Son örneği 7143 sayılı Kanun olan ve temelde af kanunu olarak adlandırabileceğimiz yapılandırma kanunları ile matrah artırımında bulunan mükellefler nezdinde istisnai haller dışında inceleme yapılması mümkün bulunmamaktadır. Bu durum matrah artırımından yararlanabilme tarihi itibariyle sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura düzenleme veya kullanma suçu işlemiş olmakla birlikte vergi idaresince henüz tespit edilememiş mükellefleri vergi incelemelerine karşı korumaktadır. Bu yönüyle matrah artırımı/vergi affı düzenlemeleri mükellef nezdinde vergi kanunlarına aykırı hareket edenlerin cezalandırıldığına yönelik algıya zarar vermekte ve vergi adaletini zedeleyerek kurallara uyan mükellef nezdine motivasyon kaybettirici bir etki oluşturmaktadır.

Söz konusu olumsuz algının ortadan kaldırılması ve kaçakçılık suçları ile etkin mücadele edilebilmesi için matrah artırımından yararlanan mükelleflerin artırım tarihinden sonra tespit edilen sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme/kullanma suçlarının yapılandırma kanunları dışına çıkarılmasını sağlayacak şekilde düzenleme yapılması gerekmektedir.

3.1.6.Fatura İle İlgili Kaçakçılık Suçu Sayılan Diğer Haller

3.1.6.1.Faturanın İbraz Edilmemesi (Gizlenmesi)

VUK'un "Kaçakçılık suçları ve cezaları" adını taşıyan 359/a-2 maddesi hükmü uyarınca faturanın gizlenmesi fiili, tahrifatta olduğu gibi on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır.

Gizleme suçunun hukuki konusu, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından VUK'un mükerrer 257'nci maddesi gereğince mükelleflere düzenleme mecburiyeti getirilen defter ve belgeler ile vergi kanunlarına göre tutulması ve saklanması mecburi olan defter ve belgelerdir. Bu kapsamda faturanın gizlenmesi de 359/a-2 maddesi kapsamında mütalaa edilecektir.

Bir fiilin gizleme fiiline sebep olması için öncelikle 359/a-2 madde yer alan tanıma uygun olması gerekir. Bu zorunluluk kanunsuz suçun ve cezanın olmayacağı ilkesinin tabi bir neticesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Ceza hukukunun esası sadece kanundur.⁸⁶ Bu kapsamda söz konusu madde hükmünde gizlemenin çerçevesi, noter kayıtları veya sair suretle varlığı kanıtlanabilen bir belgenin vergi incelemesi sürecinde vergi incelemesine yetkili kimseye ibraz edilmemesi şeklinde çizilmiş olup, bu çerçevede işlenen bir fiil gizleme suçu kabul edilecektir.

Faturanın vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmemesinin gizleme suçu olarak kabul edilebilmesi için varlığının noter kayıtları veya sair suretle (kamu kurumlarınca tutulan tutanaklar, mahkeme ilamları vs.) sabit olması gerekmektedir. Noter kayıtları veya sair suretle varlığı ispat edilemeyen bir faturanın ibraz edilmemesi hiçbir şekilde gizleme suçu kapsamında değerlendirilemeyecektir.

Varlığı noter kayıtları veya sair suretlerle sabit olan bir faturanın ibraz edilmemesinin gizleme suçu kapsamında değerlendirilebilmesi içinse;

- ❖ Mükellefin muhafaza ve ibraz ödevi ile ilgili 5 yıllık sürenin dolmamış olması,
- ❖ Vergi incelemesine yetkili kimseler tarafından fatura ibrazının yazılı olarak yapılması,

⁸⁶ Erem, Faruk: Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku, Genel Hükümler, Sekizinci Baskı C. I. Ankara 1968, s.68

❖ İbraz yazısında mükellefe 15 günden az olmamak üzere fatura ibrazı için süre verilmesi,

❖ İbraz yazısına ilişkin tebliğin mükellefe usulüne uygun yapılması

gerekmektedir. Bu şartlardan herhangi birinin eksikliği ibraz etmeme fiilinin gizleme suçu kapsamında değerlendirilememesi sonucunu doğuracaktır.

Bununla birlikte incelemenin mükellefin işyerinde yapılması durumunda, defterlerin istenmesi için yazı gönderilmesine gerek yoktur. Suçun oluşması için denetim elemanı tarafından defter ve belgelerin ibraz edilmesi için belirli bir süre tanınması ve bu sürenin beklenmesine gerek bulunmamaktadır.⁸⁷

Varlığı noter kayıtları veya sair suretlerle sabit olan bir faturanın yukarıda yer alan şartların bulunduğu bir durumda vergi incelemesine yetkili olanlara sunulmaması durumunda ise gizleme suçundan bahsedilebilecektir.

Diğer taraftan gizleme suçunun gerçekleşebilmesi için faturanın vergi incelemesi sırasında istenmiş olması gerekmektedir. Faturanın vergi incelemesi yerine vergi dairesi tarafından mükellefiyet terki nedeniyle istenmesi durumunda gizleme suçu ortaya çıkmaz.⁸⁸ Yine yoklama ve aramalarda faturanın istenmesi, YMM'lerin sınırlı yetkileri dahilinde faturayı istemesi veyahutta vergi incelemesine yetkililerce istenilmekle birlikte vergi incelemesi sırasında istenilmemiş faturaların ibraz edilmemesi gizleme suçu kapsamında değerlendirilemeyecektir.⁸⁹

3.1.6.2.Faturanın Tahrif Edilmesi

Faturanın kazıntı, silinti gibi yollarla aslını değiştirecek her uygulama tahrifat olarak kabul edilebilecektir. Dolayısıyla faturada tahrifat yapılmak suretiyle, faturanın orijinal halinde bulunan yazı ve sayıların değiştirilerek, çizilerek, kazınarak ve sair suretle yok edilerek, yok edilen yazı ve sayıların yerine başka yazı ve sayılar konulmaktadır. Diğer bir deyişle faturada tahrifattan anlaşılması gereken, faturanın kendisinin değil, üzerinde yer alan yazı ve sayıların değiştirilmesidir.

Faturanın tahrif edilmesinin vergi kaçakçılığı suçu olarak kabul edilebilmesi için, tahrifatın kasten yapılmış olması gerekmektedir. Taksirle yapılan bir tahrifatın

⁸⁷ Mutluer: a.g.e., s.170; ÖZCAN, Onur, a.g.e., s.171

⁸⁸ AĞAR, Serkan, "Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmemeye Suçu" Seçkin Yayıncılık Nisan 2016, Ankara s.120

⁸⁹ ÖZCAN, Onur a.g.e, s.167

vergi kaçakçılığı kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla fail tahrifatı vergi kaçırmak için yapmamış olmakla birlikte isteyerek yapmış ve sonuç olarak vergi kaybına neden olmuşsa kastın varlığı kabul edilmelidir.⁹⁰

Diğer bir deyişle faturanın üzerinde gerçekleştirilen bir değişikliğin mezkûr madde kapsamında tahrifat suçu olarak kabul edilebilmesi için, kanunilik unsurunun yanında maddi ve manevi unsurlara da sahip olması gerekmektedir. Bu kapsamda kasten (manevi unsur) yapılmayan bir tahrifat 359'uncu madde kapsamında değerlendirilemeyecektir. Yine yapılmış olan bir hatanın okunur bir şekilde ve mevzuata uygun olan bir şekilde düzeltilmesi, tahrifat olarak değerlendirilemeyecektir.

Tahrifatın suç olarak kabul edilebilmesi için kast(manevi) unsurunun yanında, tahrif edilen faturanın kullanılması (maddi unsur) da gereklidir. Suçun failinin faturayı düzenleyen olması da zorunlu değildir. Fail düzenleyen olabileceği gibi faturanın alıcısı da olabilir. Diğer taraftan tahrifat suçunun oluşması için tahrifatın bilerek ve istenerek yapılması yeterli olup, tahrif edilen faturanın ayrıca vergi kaybına yol açıp açmadığı önemli değildir.

3.1.6.3.Faturanın Yok Edilmesi

Faturanın yok edilmesi de suç kapsamında olup, bu suçu işleyen kimse en az üç yıl en fazla beş yıl hapis cezası ile cezalandırılacaktır. VUK'da yok etme kavramının tanımı yapılmamıştır. Faturanın yok edilmesinden kasıt varlığına son verilmesidir. Yakılması, birleştirilemeyecek şekilde küçük parçalara ayrılmak suretiyle imha edilmesi bu kapsamda değerlendirilebilecektir.

Yok etmenin kanunda bir tanımı yapılmamış olması uygulamada sorun yaratabilmektedir. Bu duruma örnek olarak faturanın mürekkep dökülmek suretiyle kullanılamaz hale getirilmesi tahrifat gibi görünmekle birlikte yok etme olaraktan değerlendirilmesi verilebilecektir. Yok etmeden kasıt, faturanın maddi açıdan ortadan tamamen kaldırılması veya şeklinin değiştirilmesidir. Bu fiil genellikle icrai nitelik taşır.

Yok etme suçunun ortaya çıkabilmesi için öncelikle ortada bir kanunen geçerli bir faturanın bulunması gerekmektedir. Söz konusu faturanın gerçekliği noter veya

⁹⁰YİĞİT, Uğur, a.g.e, s. 159

matbaa bilgileri ile ispatlanabilir nitelikte olmalıdır. Bu şart dahilinde bir faturanın yok edilmesi demek, faturanın yırtılma, atılma, yakılması vs. suretle ortadan kaldırılmasıdır.

Uygulamada faturanın yok edilmesi ile gizlenmesi birbirleriyle sıkça karıştırılmaktadır. Bunun nedeni iki suç arasında ince bir çizginin bulunmasından kaynaklanmaktadır. Şöyle ki; esasında yok edilme gizlemenin aksine ispat edilmesi gereken bir olgudur. Dolayısıyla yok edilen bir belgenin yok edildiği tespit edilemediği bir durumda ortada yok etme değil, gizleme söz konusu olabilir.

3.1.6.4.Yetkisiz Fatura Basma Ve Yetkisiz Basılmış Faturayı Kullanma

VUK’da yetkisiz fatura basma ve bu şekilde basılmış bir faturanın kullanılmasının suç olduğu hüküm altına alınmış olup, anılan suçu işleyenler için hapis cezası öngörülmüştür. Buna göre sadece Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunanların basabileceği bir belgeyi, anlaşması bulunmadığı halde basan bir kişi en az iki en fazla yıl olmak üzere hapis cezası ile cezalandırılacaktır. Söz konusu ceza bu şekilde basılan belgeyi bilerek kullanan içinde geçerli olacaktır.

Bakanlık ile anlaşma yapmamış matbaa işletmelerinin fatura basma fiili, faturayı basan açısından kaçakçılık suçunun oluşması için yeterlidir. Suçun oluşumu için fatura sahibinin fatura basımı hususunda izni bulunmasının ve gerçek bir faaliyeti olmasının ehemmiyeti bulunmamaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan matbaalarda sahte fatura basımı fiili ise bu kapsamda değerlendirilmeyecek olup bahse konu fiil VUK’un 359/b maddesi kapsamında ele alınacaktır.

Bakanlık ile anlaşma yapmamış matbaa işletmelerinde basılmış faturanın kullanılmasının kaçakçılık suçu kapsamında nitelendirilebilmesi için, kullanmanın “bilerek” gerçekleştirilmesi gerekmektedir. VUK’un 359’uncu maddesinde yer alan diğer fiillerde yer almayan bu ifade, bu suçun oluşması için kasıt unsurunun aranması gerekliliğini göstermektedir. Bununla birlikte söz konusu tespit, diğer kaçakçılık suçları için kasıt aranmayacağı anlamında anlaşılmamalıdır.

3.1.7. Kaçakçılık Suçu Sayılan Hallere İlişkin Suç Sayıları ve Oranları

Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü resmi internet sayfasından her yıl hizmete özel doküman şeklinde dava dosyalarına ilişkin bilgileri yayımlamaktadır. Anılan Müdürlük tarafından yayımlanan söz konusu hizmete özel

dökümanlardan derlenen bilgiler ışığında, Ceza mahkemelerinde VUK hükümlerine muhalefet nedeniyle 2014-2018 dönemini kapsayan beş yıl içerisinde açılan ceza dava sayıları Tablo 7’de gösterilmiştir.

Tablo 6: Karar Türüne Göre Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu Maddesi Kapsamında Suç Sayıları ve Oranları

Karar Türüne Göre Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu Maddesi Kapsamında Suç Sayıları ve Oranları							
Yılı	Toplam Vergi Suçu Şüpheli Sayısı	Kovuşturmaya Yer Olmadığına Dair Karar Verilen	%	Kamu Davası Açılan	%	Diğer Kararlar	%
2018	27.652	2.264	8,2	20.672	74,8	4.716	17,1
2017	25.092	2.368	9,4	19.227	76,6	3.497	13,9
2016	20.918	2.227	10,6	15.275	73,1	3.416	16,3
2015	22.627	2.277	10,1	16.472	72,8	3.878	17,1
2014	25.291	2.107	8,3	19.540	77,3	3.644	14,4

Kaynak: Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü Adli İstatistikler Yayın Arşivi Verileri

Tablo 7’de yer alan verilerden, 2018 yılında vergi usul kanunu kapsamındaki kaçakçılık suçlarından soruşturma geçiren şüphelilerin % 74,8’i hakkında kamu davası açıldığı, diğer taraftan bu şüphelilerin % 8,2’si hakkında kovuşturmaya yer olmadığına ilişkin karar verildiği anlaşılmaktadır. Şüphelilerin % 17,1’i hakkında ise diğer (yetkisizlik, görevsizlik, birleştirme vb.) kararların verildiği görülmektedir. 2014 ile 2017 yıllarında da karar sayı ve oranlarının 2018 yılı istatistiklerine yakın olduğu görülecektir. Bu durum kaçakçılık suçu şüphelileri hakkında kamu davası açma oranının oldukça yüksek olduğunu gözler önüne sermektedir. Şüpheliler hakkında kamu davası açılma oranının yüksek olmasının en önemli nedeni, bu kapsamda yapılan soruşturmaların şüpheliler hakkında detaylı ve teknik bilgilere yer verilen vergi inceleme raporlarına dayanmasıdır. Diğer taraftan tablodaki verilerden de görüleceği üzere şüpheliler hakkında verilen kovuşturmaya yer olmadığına ilişkin karar oranı 2018 yılında % 8,2 ile son beş yıllık dönemin en düşüğüdür.

Kaçakçılık suçuna ilişkin son beş yıllık sayı ve oranlar bu şekilde olmakla birlikte, dava ile sonuçlandırılan soruşturmaların mahkemelerde kovuşturma aşamasında nasıl sonuçlandırıldığı daha çok önem arz etmektedir. Bu kapsamda kaçakçılık suçlarıyla ilgili Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel

Müdürlüğü'nün son beş yıla ilişkin istatistiki verilere aşağıda yer alan tabloda yer verilmiştir:

Tablo 7: Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu Maddesi Kapsamında Açılan Davalarda Verilen Karar Dağılımları

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu Maddesi Kapsamında Açılan Davalarda Verilen Karar Dağılımları											
Yılı	Verilen Toplam Karar Sayısı	Mahkûmiyet	%	Beraat	%	Hükmün Açıklan. Geri Bırakılması	%	Yetkisizlik, Görevsizlik, Birleştirme	%	Diğer Kararlar	%
2018	39.204	22.848	58,3	7.800	19,9	2.762	7	2.076	5,3	3.718	9,5
2017	30.318	18.058	59,5	6.120	20,1	2.456	8,1	1.588	5,2	2.096	6,9
2016	27.571	16.407	59,4	5.718	20,7	2.258	8,2	1.546	5,6	1.642	5,9
2015	33.010	19.610	59,3	6.722	20,3	3.175	9,6	1.882	5,7	1.621	4,9
2014	31.372	17.998	57,3	6.001	19,1	3.590	11,4	2.124	6,8	1.659	5,3

Tablo 8’de görüldüğü üzere kaçakçılık suçu ile ilgili verilen kararların düzenli bir artış veya azalışından bahsedilememekle birlikte 2018 yılında bir önceki yıla nazaran ciddi oranda bir artış görülmektedir. Verilen kararlar içerisinde mahkumiyet hükmü ile sonuçlanan karar sayısında da benzer bir durum yaşanmakla birlikte mahkumiyet oranlarının arttığı görülecektir. Ayrıca mahkumiyet sayı ve oranının 2018 yılında bir önceki yıla nazaran ciddi oranda arttığı görülmektedir. Diğer taraftan beraat ve hükmün açıklanmasının geri bırakılması gibi mükellefin lehine olarak değerlendirilebilecek karar sayılarında ise yıllar itibariyle bir azalış söz konusudur.

3.2.FATURANIN İSPAT GÜCÜ

Arapça kökenli bir kelime olan “ispat” kelimesi, “sübut” kelimesinden türetilmiş olup, kanıt veya tanık kullanmak suretiyle bir olayın doğruluğunu ortaya çıkarma anlamına gelmektedir.⁹¹

İspat açısından faturanın büyük bir önemi vardır. Öyle ki, fatura doktrinde mükelleflerin vergisel işlemlerinin belgelendirilmesi yükümlülüğünde büyük bir alanı kapsadığı için mükellefin gerek vergi idaresine gerekse işlemin taraflarına faturaya

⁹¹ DEVELLİOĞLU, Ferit, Osmanlıca-Türkçe Lügat, 6. Baskı, Ankara 1984, s. 539

konu işlemin yapıldığına yönelik ispat etme ihtiyacını sağlayan delil niteliğindeki bir ticari belge olarak kabul edilmektedir.⁹²

Faturanın ispat fonksiyonun bulunduğu, gerek TTK'nın 23'üncü maddesinde gerekse VUK'un 3/B maddesinde hükme bağlanan düzenlemelerden anlaşılmaktadır.

Öte yandan faturanın düzenleniş amaç ve sonuçları TTK ve VUK açısından farklılaşmaktadır. Fatura TTK'da tacir ve tacirin ticari işletmesi dikkate alınarak düzenlenmiş iken, VUK'da taciride içine almak suretiyle tüm vergi mükelleflerini kapsayacak şekilde geniş olarak ele alınmıştır. Bu ayrışım faturanın ispat gücünün TTK ve VUK açısından ayrı ayrı irdelenmesini gerektirmektedir.

3.2.1. Türk Ticaret Kanunu Bakımından Faturanın İspat Gücü

TTK'nın 23'üncü maddesi kapsamında, alıcının eline ulaşan fatura sekiz günlük süre içerisinde itiraza uğramadığı takdirde, aleyhte delil olarak kabul edilmektedir. Türk Ticaret Kanunu'nun bu hükmü gereği fatura ispat aracı olma özelliğini taşımaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, faturanın, faturayı düzenleyen taraf için aleyhte delil olması durumudur. Diğer bir ifade ile fatura, faturanın düzenleyicisi için aleyhte ve yazılı delildir.

İspat yükü özelliği taşıyan faturaya ilişkin olarak çıkartılacak sonuçlar sadece faturanın düzenleyeni için aleyhte delil olma özelliği değildir. Bu madde kapsamında denilebilir ki;

Faturaya itiraz etme hakkı bulunmaktadır. Bu hak sekiz gündür. Süresi içerisinde bir faturaya itiraz edildiği takdirde, faturayı düzenleyen faturanın doğruluğunu karşı tarafa ispat etmek etmekle yükümlüdür.

Faturanın alıcısı, faturaya sekiz gün içerisinde itiraz etmemiş ise, faturanın içerisinde yer alan tüm bilgilerin doğruluğunu kabul etmiş sayılmaktadır. Bu tarihten sonra, faturayı düzenleyen taraf, mal / hizmet alıcısına faturanın doğruluğunu ispat etmek zorunda değildir. Bu noktada ispat yükü taraf değiştirmektedir. Faturaya sekiz gün içerisinde itiraz etmeyen alıcı, eğer faturanın hatalı düzenlendiğinin yasal süreden sonra söylüyor ve faturaya itiraz ediyorsa bunu ispat etmek zorundadır.

⁹² ÜNAL, Oğuz Kürşat, Fatura ve Teyit Mektubu, Ankara, Bilge Yayınevi, 2013, s. 11.

Faturanın taşıdığı ispat gücüne sahip olması ve yazılı delil teşkil etmesi, faturaya ilişkin yapılacak itirazların da yazılı delilere dayandırılmasını beraberinde getirmektedir. Her ne kadar fatura bir sözleşme olarak kabul edilmiyor olsa da düzenlenmiş her fatura bir sözleşmenin varlığını göstermektedir. Dolayısıyla, faturanın tarafları arasında sözleşmeye dayalı bir ilişki bulunduğu kabul edilmektedir.

Faturanın ticari uyuşmazlıklarda ispat yükümlülüğü bulunmaktadır ancak fatura tek başına bir ispat vasıtası değildir. Faturaya esas olan hukuki ilişki hem fatura hakkındaki karineden yararlanılması hem de vade farkı örneğinde olduğu gibi esas alacağın feri'lerinden faydalanmak için mutlaka bir sözleşme ile veya bir cari hesap sözleşmeleri ile belgelenmelidir.

Ayrıca faturanın muhataba tebliğ veya teslim edildiği belgelenmeli ve ispat edilmelidir. Faturayı düzenleyen taraf tarafından imzalanmış olan fatura itiraz edilse de kabul edilse de akdin hazırlık, müzakere, icap, kabul gibi hiçbir aşamasını yani akdin kurulduğunu göstermez.

Faturanın tarafları arasında borç ilişkisi olması önemli bir şarttır. Diğer bir ifade ile faturayı kesen taraf ile faturaya ilişkin mal ya da hizmeti alan taraf yani faturanın muhatabı arasında borç ilişkisinin bulunması faturanın hukuki sonuç doğurması açısından önemli bir şarttır. Fatura ve sözleşme arasındaki ilişki de bu aşamada devreye girmektedir. Eğer faturayı alan taraf, faturayı düzenleyen tarafa Türk Ticaret Kanunu madde 23 kapsamında sekiz gün içerisinde itiraz etmez ise sadece faturanın muhteviyatını kabul etmiş olur. Diğer bir ifade ile eğer taraflar arasında var olan sözleşme geçersiz olarak kabul edilen bir sözleşme ise, faturanın kabul edilmesi beraberinde sözleşmenin kabul edilmiş olması durumunu getirmez.

Faturanın kabul edilmesi ya da faturaya itiraz edilmesi noktasında altını çizmek gereken önemli bir nokta, faturaya itirazın hangi şekilde yapılacak olmasıdır. Bu noktada açıklanacak itiraz şekillerinin kâğıt fatura düzenlendiği durumlarda geçerli olduğunu belirtmek gerekmektedir.

3.2.2.Vergi Usul Kanunu Açısından Faturanın İspat Gücü

İspat, “kesin ispat” ve “gerçeğe yakın ispat” olarak ikiye ayrılmaktadır. Kesin ispat, anlaşmazlığa konu hakkında tereddütlerin ortadan kaldırılmasına imkan tanıyan ispat türü iken, gerçeğe yakın ispatta anlaşmazlığa konu hakkında tereddütler tam

olarak ortadan kalkmamakla birlikte, büyük olasılıkla ispat edilebilmektedir. Mahkeme, kesin ispatın arandığı bir konuda gerçeğe yakın ispatla karar alamaz.⁹³

Bahse konu ispat türleri ile VUK'nun 3/B maddesinde hüküm altına alınan gerçek mahiyet birlikte değerlendirildiğinde vergi hukukunda ispat ölçüsünün kesin ispat olduğu anlaşılabilecektir. Diğer bir deyişle makul bir şüpheyi yer vermeyecek nitelikteki delil ispat hükmü kapsamında değerlendirilebilecektir.

Kesin ispatın sağlanması için kullanılabilecek en güçlü delil faturadır. Ancak faturayı kesin ispat için sadece işleme taraf olan mükellefler kullanabilir. Üçüncü kişiler açısından faturanın delil niteliği zayıftır.

3.3. FATURA VE YASAL DEFTER İLİŞKİSİ

Aşağıda sayılanlar VUK'da yer alan esaslar dahilinde defter tutmaya mecburdurlar:

- “1. Ticaret ve sanat erbabı;
2. Ticaret şirketleri;
3. İktisadi kamu müesseseleri;
4. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler;
5. Serbest meslek erbabı;
6. Çiftçiler.”

Anılan Kanun kapsamında birinci sınıf tüccarlara bilanço esasına göre defter tutma yükümlülüğü getirilmiştir. Söz konusu yükümlülük uyarınca birinci sınıf tüccarlar Kanun'un 182'nci maddesinde sayılan yevmiye, defterikebir ve envanter defterlerini tutmak zorundadırlar.

Kanun'un 176'ncı maddesi hükmü ise ikinci sınıf tüccarlara işletme hesabı esasına göre defter tutma yükümlülüğü getirmiştir. Söz konusu yükümlülük uyarınca ikinci sınıf tüccarlar ise Kanun'un 193'üncü maddesinde sayılan işletme hesabı defterlerini tutmak zorundadırlar.

Diğer taraftan bütün tacirlerin ticari defter tutma ve bu defterlerine ticari işlemlerini kaydetme zorunluğu bulunmaktadır.

⁹³ GÖRGÜN Şanal ve Mehmet KODAKOĞLU, Medeni Usul Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012, s.220

Tutulması zorunlu olan ticari defterler aşağıda yer alan Tablo 6 yardımı ile özetlenmektedir.

Tablo 8: Tutulması Zorunlu Ticari Defterler

Şirketin Nevi	Ticari Defter
Anonim Şirket	Yevmiye Defteri Kebir Defteri Envanter Defteri Pay Defteri Yönetim Kurulu Karar Defteri Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri
Limited Şirket	Yevmiye Defteri Kebir Defteri Envanter Defteri Pay Defteri Müdürler Kurulu Karar Defteri Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri
Ticaret Şirketleri Dışında Kalan Tacirler (Esnaf ölçütünün üzerindeki şahıs işletmeleri)	Yevmiye Defteri Kebir Defteri Envanter Defteri
Esnaf büyüklüğünü aşmayan işletmeler (ticaret kanunu hükümleri kapsamına girmeyenler)	1. Bilanço Esasına Göre Defter Tutacak Olanlar Yevmiye Defteri Kebir Defteri Envanter Defteri 2. İşletme Esasına Göre Defter Tutacak Olanlar

	İşletme Defteri 3. Serbest Meslek Erbapları Serbest Meslek Kazanç Defteri
--	---

Kaynak: www.istabulsmmmmodasi.org.tr

Tutulması gereken yasal defterler ile fatura arasında önemli bir ilişkinin olduğunu belirtmek gerekmektedir. Faturalar, mutlak surette tutulması gereken yasal defterlere kayıt edilmelidir. Faturalar, deftere işlenmemiş ise, ticari defter sahibi açısından delil olma özelliğini kaybetmektedir. Defterlerin kanuna uygun olarak açılış – kapanış tasdiklerinin yapılması ve defter tutma yükümlülükleri kapsamında defterlerin tutulması gerekmektedir. Bu noktada, defterlerin kanuna uygun tutulmadığı durumlarda tacirin lehine delil teşkil etmeyeceğini belirtmek gerekmektedir. Dolayısıyla, bir tacir faturayı defterine işlemiş olsa dahi lehinde delil olarak sunabilmesi için defterlerinin kanuna uygun olarak tutuluyor olması gerekmektedir. Ancak, defterlerin ve dolayısıyla defterin içeriğini oluşturan belgelerin tacirin aleyhine delil olarak kullanılması noktasında önemli bir farklılaşma vardır. Defterler, kanuni şartları taşımasalar dahi tacirin aleyhine delil olarak kullanılmaktadır.

3.4. DEFTER ve BELGE İBRAZ EDİLMEMESİNİN KDV İNDİRİMİNE ETKİSİ

Vergi incelemesinde en önemli ispat aracı mükellefin yasal defter ve belgeleridir. Öyle ki, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgelerin de belli süreler içerisinde yasada öngörülen defterlere kaydedilmesi beyan esasına dayalı vergi sistemimizin temel taşıdır. Yasal defter ve belgelerin en önemli ispat aracı olması, bunların muhafaza ve gerektiğinde yetkili mercilere ibrazını zorunlu kılmaktadır. Bu kapsamda Vergi Usul Kanunu’nun 253’üncü maddesi defter tutmak mecburiyetinde olanlara, 254’üncü maddesi ise defter tutma mecburiyetinde olmayanlara ilişkin muhafaza mecburiyetinin kapsamını belirlemektedir. Her iki madde gereğince ilgili yasal defter ve belgeler ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlanılmak suretiyle beş yıl süre ile muhafaza edilmek mecburiyetindedir. Diğer taraftan mezkur Kanun’un 256’ncı madde hükmü ile muhafaza mecburiyeti getirilen defter ve belgelerin muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz edilmesi zorunlu kılınmıştır.

Söz konusu hükümlere karşın, usulüne uygun olarak verilen süre içerisinde, haklı mazeret olmaksızın, belge ve defterlerin ibrazından kaçınılması, vergi idaresinin denetiminden saklanılmak istenilen kimi durumların olduğu ve bunların karşıt inceleme yoluyla ortaya çıkarılmasının engellenmesinin amaçlandığını akla getirmektedir. re'sen takdir sebebi olarak yasada yer alan böyle bir durumda ibraz yükümlülüğünü yerine getirmeyenler muhtelif yaptırımlara tabi tutulmaktadırlar. Mükelleflerin ilgili dönem katma değer vergisi beyanlarının reddedilmesi bu kapsamda mütaala edilebilecektir.

Katma değer vergisinin indirilmesinin yasal dayanaklarından alan 34'üncü maddenin (1) numaralı fıkrasına göre, *katma değer vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilmektedir. Anılan madde tetkik edildiğinde madde lafzında yer alan yükümlülüklerle ilişkin ispat külfetinin mükellefler üzerinde bırakıldığı görülecektir. Diğer taraftan herhangi bir konu ile ilgili olarak inceleme yapılmak üzere istenen defter ve belgelerini neden göstermeksizin ibraz etmeyen mükellefler vergi idaresi tarafından, yaptığı indirimin ön koşulunun varlığını belgelendirememiş, aynı nedenle verginin gerçekten yüklenildiğini vergi idaresine kanıtlayamamış olarak kabul edilmektedirler. Bu nedenle vergi idaresince, indirim konusu vergilerin alış belgelerinde ayrıca gösterildiğini ve defterlere usulüne uygun olarak kaydedildiğini defter ve belgeleriyle kanıtlayamayan mükellefler adına, mezkûr maddede yer alan ön koşulların varlığının kanıtlanmamasından dolayı katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek cezalı tarhiyatlar yapılmaktadır.*

Vergi idaresinin bu şekildeki uygulamaları mükellefler nezdinde kabul görmemekte olup, katma değer vergisine ilişkin yapılan reddiyatlar çoğunlukla mükellefler tarafından yargıya taşınmaktadır. Bu kapsamda defter ve belgelerini, kanunen ve hukuken geçerli bir mücbir sebep olmaksızın incelemeye ibraz etmeyen mükellefler ile mücbir sebep dolayısıyla ibraz ödevini yerine getiremeyen mükellefler adına, ilgili dönem katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle re'sen katma değer vergisi tarh edilmesi ve vergi ziyai cezası kesilmesi yolunda tesis edilen işlemlere karşı açılan davalarda, mücbir sebep halinin varlığı ve yokluğuna bağlı olarak, Danıştay vergi dava daireleri ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunda bugüne kadar farklı yönde kararlar çıkmıştır. Ancak söz konusu farklılık Danıştay

İçtihatları Birleştirme Kurulu tarafından verilen 25.07.2019 tarih ve E: 2013/3, K: 2019/1 no.lu karar ile son bulmuştur. Söz konusu kararda özetle;

❖ Mücbir sebebin varlığı halinde; defter ve belgelerin mücbir sebep dolayısıyla ibraz edilmemesinin re'sen tarh nedeni olduğu, ispat külfeti açısından ise, içtihatların; mücbir sebebin varlığı halinde mükelleflerin ibraz ödevini yerine getirmelerinin beklenemeyeceği ve indirim konusu yapılan vergilerin, alış belgelerinde ayrıca gösterilmiş olmasını ispatlama yükümlülüğünün de bulunmadığı

❖ Mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerini, incelemeye yetkili olan inceleme elemanlarına ibraz etmeyen katma değer vergisi mükellefleri adına yapılan cezalı tarhiyatlara karşı açılan davalarda; davacılar tarafından, vergilendirme dönemine ilişkin yasal defterler ve belgelerin mahkemeye sunulabileceğinin ileri sürülmesi halinde, bu defter ve belgeler davacıdan istenilip, defterlerdeki kayıtlar incelenip, bu kayıt ve belgeler hakkında davanın diğer tarafı olan vergi idaresinin görüşü ve saptamaları da alınarak yapılacak hukuki değerlendirmeye göre karar verilmesi gerektiği

yönünde içtihat birleştirilmesine gidilmiştir.

Söz konusu karar özetinden de görüleceği üzere bahse konu içtihat birleştirme kararı iki farklı durumu ele almaktadır. Bunlardan ilki defter ve belgelerin mücbir sebebin varlığı nedeniyle ibraz edilememesi, ikincisi ise defter ve belgelerin mücbir sebep olmaksızın ibraz edilmemesi durumudur. Kurulun, mücbir sebebin varlığı halinde mükellefin ispat külfetinin bulunmadığına yönelik içtihadı birleştirme kararı kanaatimizce yerinde bir karardır. Bununla birlikte Kurulun mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerin ibraz edilememesi halinde vermiş olduğu içtihadı birleştirme kararı beraberinde birçok sorunu getirecek türdendir. Şöyle ki; Kurul defter ve belgelerin mücbir sebep olmaksızın ibraz edilmemesine ilişkin olarak vermiş olduğu karara dayanak olarak 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20'nci maddesinden gelen re'sen araştırma ilkesini göstermiş ve idarenin yerine geçerek herhangi bir inceleme yapılmadığını, yalnızca ödenmesi gereken verginin doğruluğu konusunda yargısal denetim yapıldığını vurgulamıştır. Re'sen araştırma ilkesinin hukuki dayanağı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20'nci maddesidir. Anılan madde hükmü uyarınca re'sen araştırma ilkesi hukuka uygunluk denetimiyle sınırlıdır. Diğer bir deyişle mahkemelerin bu ilkeye göre yerindelik denetimi yapmaları mümkün

bulunmamaktadır. Konuya bu açıdan bakıldığında, Kurul Kararında yer alan “*defter ve belgelerin davacıdan istenilip, defterlerdeki kayıtlar incelenip...*” ifadesinde yer alan incelemenin, yalnızca davacı tarafından indirim konusu yapılan katma değer vergilerine ilişkin olarak Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 34’üncü maddesinde yer alan şekilsel koşulların sağlanıp sağlanmadığı ile sınırlı olacağı anlaşılmaktadır. Diğer taraftan Kurul kararında vergi idaresine ibraz edilmeyen defter ve belgelerin, gerçek bir ticari harekete ve teslime dayanıp dayanmadığı konusundaki saptamanın ancak, her türlü imkân ve yetki ile donatılmış vergi idaresi tarafından yapılacak incelemeyle ortaya konulabileceği belirtildiğinden, kanaatimizce kararda yer alan “*...bu kayıt ve belgeler hakkında davanın diğer tarafı olan vergi idaresinin görüşü ve saptamaları da alınarak...*” ifadesiyle, defter ve belgelerin gerçek bir ticari harekete ve teslime dayanıp dayanmadığının vergi idaresi eliyle yaptırılacak bir vergi incelemesi ile ortaya koyulacağı kastedilmektedir. İşte bu noktada idarenin görüşü olarak İçtihat kararında bahsedilen vergi incelemesi sonucunun mahkemeler tarafından değerlendirme şekli önem kazanmaktadır. Mahkemelerin görüş niteliğinde yaptırılan vergi inceleme sonucunu aynen kabul etmesi durumunda sorun olmamakla birlikte inceleme sonuçlarından bağımsız bir karar alması durumunda yerindelik denetiminden bahsedilecektir.

3.5.FATURA VE SEVK İRSALİYESİ İLİŞKİSİ

Sevk irsaliyesi malın hangi tarihte ne kadar miktarda ve kime sevk edildiğini gösteren bir belgedir. VUK’nun 230/5 maddesinde yer alan parantez içi hükmü dikkate alındığında, satış işlemi tamamlanmış bir malın teslimatı sırasında malın sevk irsaliyesine bağlanması gerektiği anlaşılmaktadır. Buna göre satışa konu olan bir malın taşıma veya taşıtırma yükümlülüğünün satıcı tarafından yüklenilmesi halinde satıcının, alıcı tarafından yüklenilmesi durumunda ise alıcının sevk irsaliyesi düzenleyerek malın bulunduğu taşıtta bulundurması gerekmektedir.

Mezkûr maddenin ikinci fıkrasında sevk irsaliyesinin malın, mükellefin birden çok iş yeri ile şubesi arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncuya veya aracıya sevk edildiği durumda da düzenlenmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Böyle bir durumda sevk irsaliyesini düzenleme yükümlülüğünün mükellefe ait olduğu tabiidir.

VUK'un 230/5 maddesinde faturada bulunması zaruri bilgiler arasında malın teslim edildiği tarih ve sevk irsaliyesinin numarası da bulunduğundan, sevk irsaliyesi geçerli bir fatura için çok büyük önem arz eder. Fatura ile sevk irsaliyesi arasında şu ilişkiler bulunmaktadır⁹⁴:

❖ Malın satıcı veya alıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı bir durumda malın sevk irsaliyesine bağlanması gerekmektedir. Sevk irsaliyesinde yer alan teslim tarihinden itibaren 7 gün içinde ise fatura düzenlenmek zorundadır.

❖ İşletmenin birden fazla işyeri veya şubesi arasında yapılacak mal sevkiyatlarında da sevk irsaliyesi düzenlenmekle birlikte, bu sevkiyatlar için fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

❖ Satıcı tarafından düzenlenecek faturada malın teslim tarihi ile irsaliye numarasının yazılması zorunludur.

❖ İrsaliyeli fatura bastırarak kullanan mükelleflerin mal taşımalarında ayrıca sevk irsaliyesi düzenlemesi gerekmemektedir.

Satışa konu olan bir malın taşıma yükümlülüğünün satıcı tarafından yüklenilmesi halinde satıcının, alıcı tarafından yüklenilmesi durumunda ise alıcının sevk irsaliyesi düzenleyerek malın bulunduğu taşıtta bulundurması gerekmektedir. Bununla birlikte, malın satış işlemine taraflardan herhangi birisi tarafından taşınmak yerine bu kişilerden birisi tarafından taşıtırılması halinde, sevk irsaliyesi malı taşıma sorumluluğu verilen üçüncü şahıs tarafından da düzenlenebilecektir.

Öte yandan nihai tüketicinin tüketim niyetiyle perakendeciden satın aldığı bir malı taşırken sevk irsaliyesi düzenlemek zorunda olmadığı görülecektir. Bu durum nihai tüketicinin söz konusu malı taşıtırması durumunda da geçerlidir.

3.6. SÜRESİNDE DÜZENLENMEYEN FATURALARIN DURUMU

Ticari kazanç sahipleri ile gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler aşağıda yer alan mükelleflere gerçekleştirecekleri mal teslimleri ve hizmet ifaları için fatura düzenlemek mecburiyetindedir:

❖ Ticari kazanç sahipleri,

⁹⁴ www.gelirler.gov.tr, alıntıl原因: BAYAR, Sevil, Fatura Ve Faturanın İspat Gücü T.C. Yeditepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi İSTANBUL – 2009.

- ❖ Gerçek usulde zirai kazanç elde eden çiftçiler
- ❖ Serbest meslek erbapları,
- ❖ Vergiden muaf esnaflar.

Ticari kazanç sahipleri ile gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerin yukarıda sayılanlara fatura verme mecburiyeti bulunduğu gibi bu kişilerinde ticari kazanç sahipleri ile gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerden aldıkları mal ve hizmetler dolayısıyla fatura isteme mecburiyeti bulunmaktadır.

Diğer taraftan, faturaya konu mal teslimi veya hizmet ifasının gerçekleşmesinden itibaren en geç 7 gün içinde işleme konu faturanın düzenlenmesi gerekmektedir. Söz konusu süre içerisinde faturanın düzenlenmemesi durumunda, fatura bu süreden sonra düzenlenmiş olsa dahi hiç düzenlenmemiş sayılacaktır. Ancak bu kabul faturanın konusunu oluşturan işlemin yapılmadığı anlamına gelmemektedir. Usul yönünden geçerli olan bu kabul usulsüzlük cezasını gerektirmektedir.

3.7.FATURA DÜZENLEME SÜRESİNİN KDV BEYANINA ETKİSİ

VUK uyarınca bir faturanın, işlemin gerçekleşmesini müteakip 7 gün içerisinde düzenlenmesi gerekmektedir. Bir fatura bahse konu madde metninde belirtilen süre içerisinde düzenlenmiş olsa dahi uygulamada KDV uygulamaları yönünden bir mükellefler üzerinde bir takım tereddütler oluşturmaktadır. Şöyle ki, ay sonuna 7 günden az süre kaldığı durumda faturanın düzenleme tarihinin izleyen aya sarkacak şekilde belirlendiği bir durumda, faturayı düzenleyen mükellefin beyanı yapacağı ve alıcının indirim imkanını kullanacağı vergi dönemi farklılık göstermektedir. Şöyle ki; KDV 10/a maddesin dikkate alındığında verginin doğumuna sebebiyet veren olay mal teslim edilmesi veya hizmet ifa edilmesi olduğundan, satışı yapan mükellefin fatura düzenleme tarihini dikkate almaksızın, mal teslimi veya hizmet ifasının gerçekleştiği tarihi içine alan vergilendirme döneminde satış nedeniyle doğan katma değer vergisini “Hesaplanan KDV” olarak beyan etmesi gerekmektedir. Faturanın düzenlenmesi için verilen 7 günlük süre bu durumu etkilemez.

Alıcı tarafından ise durum daha farklıdır. KDV Kanunu’nun 34’üncü maddesi hükmü kapsamında, alıcının faturada gösterilen KDV’yi indirim konusu yapabilmesi için, KDV’nin, fatura vb belge üzerinde ayrıca göstermesi ve bu belgeyi yasal kayıtlarına intikal ettirmesi gerekmektedir. Dolayısıyla alıcının alış faturasında yer

alan KDV'yi indirim konusu yapabileceği vergilendirme dönemi, faturanın kendisine ulaşp yasal defterlerine kayıt yaptığı tarihi içine alan vergilendirme dönemi olacaktır. Bu husus ise ay sonuna 7 günden az süre kaldığı durumda düzenlenen faturalar açısından önem taşımaktadır. Alıcılar böyle bir durumda indirim imkanını vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihi içine alan vergilendirme döneminde değil, faturanın kendilerine ulaşp yasal defterlerine kaydın gerçekleştiği tarihi içine alan vergilendirme dönemi itibariyle kullanabilmektedirler.

Konuya katma değer vergisi tevfikatı açısından baktığımızda ise durum daha da farklılık arz etmektedir. Şöyle ki; tevkifata ilişkin düzenlemelere bakıldığında, tevkifata tabi işlemlerde vergiyi doğuran olay açısından özellik gösteren bir durumun olmadığı, bu nedenle işleme ait faturanın vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği ayı izleyen ay düzenlenmiş olsa dahi sorumlu sıfatı ile verilecek 2 no.lu beyanın vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği dönem içerisinde verileceği görülecektir. Tevkifata tabi işleme ilişkin olarak satıcının vereceği 1. no.lu beyanda aynı şekilde faturadan bağımsız olarak vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği dönemde verilecektir.

Söz konusu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere KDV tevkifatına tabi bir işlemde satıcı tarafından düzenlenecek faturada yer alan satıcı tarafından hesaplanan KDV'nin beyanı tevkifatsız satışlarda olduğu gibi faturanın düzenlenmesi beklenmeksizin KDV Kanunu'nun 10'uncu maddesindeki hükümler doğrultusunda gerçekleştirilecektir. Alıcı açısından indirim yapılacak KDV ise, satıcı tarafından satış faturasında gösterilen KDV yönünden tevkifatsız işlemlerde olduğu gibi faturanın kendilerine ulaşp yasal defterlerine kaydın gerçekleştiği tarihi içine alan vergilendirme dönemi itibariyle yapılacaktır. Sorumlu sıfatıyla tevkif edilip 2 no.lu KDV Beyannamesi beyan edilecek olan KDV, satıcının fatura düzenlemesi beklenmeksizin vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihi içine alan vergilendirme dönemi itibariyle indirim konusu yapılabilecektir.

3.8. HESAP DÖNEMİ KAPANDIKTAN SONRA GELEN FATURALARIN DURUMU

Ticari kazançta, dolayısıyla da kurum kazancında gelirin elde edilmesi tahakkuk esasına bağlanmıştır. Zira GVK'nın 39'uncu maddesinde tahakkuk eden alacakların hasılatın bir unsuru olduğu, tahakkuk eden borçların ise giderlerin bir

unsuru olduğu hüküm altına alınmak suretiyle ticari kazançta tahakkuk esasının olduğu vurgulanmıştır. Tahakkuk esasına göre elde etme için gelir unsurunun tahakkuku yeterlidir. Gelirin tahsil edilmemiş olması önem arz etmemektedir. Bu kabul giderler açısından da geçerlidir.

Ticari kazancın tespitinde "tahakkuk esası" ve "dönemsellik" ilkesi olmak üzere iki esas ilke geçerlidir. Dönemsellik ilkesi işletmenin faaliyetlerinin sürekliliği varsayımıyla faaliyet süresinin belirli periyodlara ayrılması ve her periyodun faaliyet sonuçlarının diğer periyodlardan bağımsız olarak hesaplanmasıdır. Elde edilen gelir kalemlerinin aynı periyod içerisinde ortaya çıkan gider kalemleri karşılaştırılması ve gerekli mahsuplaşmanın yapılması dönemsellik ilkesinin bir gereğidir. Dönemsellik ilkesi elde edilen gelirin ve yapılan giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır. Buradan da anlaşılacağı üzere dönemsellik elde edilmiş bir gelir için söz konusudur.⁹⁵

Tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri vergi uygulamalarında, gelir ve giderler ilgili bulundukları hesap dönemine ilişkin kazanç tespitinde dikkate alınmaktadır. Bunun sonucu olarak faturanın hesap dönemi kapandıktan sonra gelmesi durumunda tahakkuk ettikleri dönemin gideri olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Faturada bulunan KDV'nin indirimi en fazla verginin doğumuna sebebiyet veren olayın gerçekleştiği yılı izleyen takvim yılı sonuna kadar gerçekleştirilebileceğinden bu süre zarfında indirim konusu yapılmamış olan KDV'nin gider veya maliyet olarak dikkate alınabilecektir. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 31.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.29-391 sayılı özelgesinde mükellefe verilen görüşte bu yöndedir.

3.9. HASILAT ESASLI VERGİLENDİRME USULÜNDE BELGE DÜZENİ

Katma değer vergisinin sahip olduğu indirim mekanizması, otokontrol sağlaması yönüyle önemli avantajlar sağlamaktadır. Ancak mevcut istatistikler incelendiğinde, düşük işlem hacmine sahip mükelleflerin vergiye uyum göstermedikleri, bu mükelleflerden tahsil edilen verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki yerinin yok denecek kadar az olduğu görülmektedir. Düşük işlem hacmine sahip mükelleflerin bir kısmı yarattıkları katma değer üzerinden vergilendirilmemek

⁹⁵ Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara, 2017 s.40

adına ödenecek katma değer vergisini minimum seviyede tutacak şekilde indirim mekanizmasına müdahalede bulunmaktadırlar. Bu müdahale bir kısım satışlarının kayıtdışı bırakılması veya sahte ve/veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanmak suretiyle alışlarının şişirilmesi şeklinde kendini gösterebilmektedir.

Özellikle düşük işlem hacmine sahip mükelleflerde başgösteren bu sorun 7104 sayılı Kanunun 12'nci maddesiyle vergi mevzuatımıza giren hasılat esaslı vergilendirme usulü ile çözülmek istenmiştir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 38'inci maddesinde düzenlenen hasılat esaslı vergileme ülkemizde ilk olarak İngiliz modeli olarak deklare edilmiştir. İlgili mercilerce bu şekilde deklare edilmesinin nedeni söz konu vergilendirme usulünün hali hazırda İngiltere'de uygulanıyor olmasıdır. Bu modelde katma değer vergisinin indirim mekanizması korunmakla birlikte bir kısım mükellefler, indirim mekanizmasına zarar verilmeden indirim mekanizmasının dışında tutulmakta ve bu suretle söz konusu mükelleflere düz oranlı bir vergilendirme imkanı getirilmektedir.

Vergi mevzuatımızda hasılat esaslı vergilendirme adıyla giren modele ilişkin yasal ve idari düzenlemeler gözden geçirildiğinde, söz konusu düz oranlı vergileme imkanının şu an itibariyle sadece ticari kazancı işletme hesabı esasına göre tespit edilenler ile mesleki kazancı serbest meslek kazanç defterine göre tespit edilenlerden Cumhurbaşkanlığı tarafından belirlenen sektör ve meslek grupları kapsamında yer alanlara tanındığı görülmektedir. Bu kapsamda 6/2/2019 tarihli ve 718 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla, 10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile 3/7/2005 tarihli ve 5393 sayılı Belediye Kanunu kapsamında belediyeler tarafından ruhsat verilen, toplu taşıma hatlarını kiralayan, toplu taşıma hizmetinin hizmet satın alma yollarıyla yerine getirilmesi halinde bu hizmeti sunan ve gelirlerinin tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla tahsil eden otobüs işletmelerinin (belediyelerin otobüs işletmeleri ile doğrudan veya dolaylı olarak sermayesinin %51 veya daha fazlası belediyelere ait şirketler hariç) münhasıran il sınırları içinde, otobüsle (sürücüsü dahil en az onsekiz oturma yeri olan) yapmış oldukları toplu taşıma faaliyetlerine ilişkin 3065 sayılı Kanunun 38 inci maddesinde yer alan hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre hasılatlarına uygulayacakları vergi oranı %1,5 olarak belirlenmiştir.

Hasılat esaslı vergilendirme usulünün seçilmesinde ihtiyarılık söz konusudur. Bununla birlikte bu usule geçen mükellefler, iki yıl geçmedikçe bu usulden çıkamazlar. Söz konusu vergilendirme usulüne geçen mükellefler, vergiye tabi işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeller üzerinden mal ve hizmetlere uygulanan KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki listelerde belirlenen oranlara göre KDV hesaplar, fatura ve benzeri belgeler üzerinde bu KDV'yi gösterirler. Bu usule tabi mükelleflerin ödeyecekleri vergi, vergiye tabi işlemlerin bedeli ve buna ilişkin hesaplanan KDV tutarlarının toplamına ilgili Cumhurbaşkanı Kararında belirlenen oran uygulanmak suretiyle hesaplanır. Hasılat esaslı vergilendirme usulüne tabi mükellefler, bu usule göre hesapladıkları vergiyi 4 No.lu KDV Beyannamesi ile vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmidördüncü günü akşamına kadar beyan eder ve aynı ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar öderler. Diğer taraftan bu usulde mükellefler kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV ile 2 No.lu KDV beyannamesiyle tevkif suretiyle ödedikleri KDV ve ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri KDV'yi indirim konusu yapamazlar. Bu kapsamdaki mükellefler, indirilecek KDV tutarları ile hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre beyan ederek ödedikleri KDV tutarlarını, işlemin mahiyetine göre gider veya maliyet olarak, yaptıkları teslim ve hizmetler dolayısıyla alıcılar için hesapladıkları ve düzenledikleri belgelerde gösterdikleri KDV'yi ise gelir olarak dikkate alırlar.

Örnek:

(N) Özel Halk Otobüsü İşletmesi Eylül/2019 vergilendirme döneminde vermiş olduğu 100.000 TL tutarındaki toplu taşıma hizmetine ilişkin 18.000 TL katma değer vergisi hesaplayacaktır. Söz konusu mükellefin aynı dönemde işletmesi ile ilgili muhtelif giderlerinin(akaryakıt, bakım vs.) 80.000 TL olduğu ve bu tutar üzerinden 12.000 TL katma değer vergisi ödediği varsayıldığında $(18.000 - 12.000) = 6.000$ TL katma değer vergisi ödemesi gerekmektedir. Söz konusu mükellefin hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçmesi halinde ise ödemesi gereken vergi tutarı $[(100.000 + 18.000) \times \%1,5] = 1.770$ TL olacaktır. Diğer taraftan mükellefin söz konusu vergilendirme dönem kazancı $(100.000 - 80.000) = 20.000$ TL yerine, $[(100.000 + 18.000) - (80.000 + 12.000 + 1.770)] = 24.230$ TL olarak dikkate alınacaktır.

Hasılat esaslı vergilendirme usulüne tabi mükellefler, 213 sayılı Kanun hükümlerine göre defter tutmak ve belge düzenlemek, bu defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklamak ve gerektiğinde yetkililere ibraz etmek zorundadırlar. Öte yandan, hasılat esaslı vergilendirme usulüne tabi olan mükelleflerin düzenleyecekleri belgelerde hesaplanan KDV tutarları, KDV mükellefi alıcılar tarafından genel esaslara göre indirim konusu yapılabilir.



SONUÇ

Türk vergi sisteminin temelinde beyan esası yer aldığından, mükellefler gerçekleştirdiği vergisel işlemleri üzerinden ödeyecekleri vergileri genellikle vergi türlerine göre verecekleri beyannameler ile beyan ederler. Yapılacak bu beyanların gerçekliğinin tespiti ise beyana tabi gelir ve giderlerin belgelendirilmesi suretiyle gerçekleştirilecektir. Diğer bir deyişle, beyan esasının geçerli olduğu vergi sistemlerinde olduğu gibi ülkemizde de vergi ile ilgili işlem ve ilişkilere ilişkin kayıtların tevsik edilmesi mecburidir. Bundan dolayı yapılan her türlü işlemin belgeye bağlanması önem arz etmektedir.

Şüphesiz ki güvene dayalı işleyişe sahip olan beyan esasının denetim ayağının olması zorunludur. Verilen beyannameler te belirtilen ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu yapılacak yoklama, inceleme ve denetimlerle tespit edilebilecektir. Söz konusu yoklama, inceleme ve denetimlerde ise vergisel işlemlerin ispatı, vergi kanunlarınca ispat külfeti yüklenen tarafça objektif unsurlarla gerçekleştirilecektir.

Vergisel işlemlerin ispatında objektif unsur olarak kullanılan en temel ispat aracı belgedir. Belge denilince de akla ilk fatura gelmektedir. Zira fatura vergi sisteminde önemli bir yeri olan ve temel belge olarak kabul edilen bir belge türüdür.

Fatura vergi mevzuatı yönünden mükellefler tarafından ödenecek verginin doğruluğunun tespitinde vergiye esas matrahın, gelir ve giderler ile para ve mal hareketinin kontrolünü sağlamaya yardım eden delil niteliğinde ticari bir belgedir.

Faturanın delil niteliği taşımak suretiyle ispat aracı fonksiyonu bulunmaktadır. Bu fonksiyon TTK'da daha açık bir şekilde düzenlenmiştir. Söz konusu Kanun'un 21'inci maddesinde fatura, düzenlemesine konu olan ticari işlemin gerçekleştiğini kanıtlayan bir belge olarak tanımlanmıştır. Bu tanım gereği fatura, ticari hayata ilişkin olarak oluşan gelir ve gideri ispat etmeye yarayan önemli bir belge konumundadır. Bir ticari işlemin tarafları arasındaki ticari ilişkinin ispatı noktasında fatura önemli bir rol oynamaktadır. Öyleki TTK'nın 21'inci maddesinin (2) numaralı fıkrasında faturanın teslim alındığı tarihten itibaren sonra sekiz gün içerisinde içeriğine itiraz edebilme hakkının mevcut olduğu, bu sürenin kaçırılması durumunda satıcı yönünden malın teslim usulüne uygun bir şekilde teslim edildiğine karine edeceği hüküm altına alınmıştır. Böyle bir durumda ispat külfeti alıcıya geçecektir.

Faturanın ispat yeteneğine sahip olması için düzenlenmiş olması TTK açısından yeterli iken, VUK ispat yeteneğini belirli şekil ve usule sahip olması halinde sağlamış kabul etmektedir. Şöyle ki; VUK'nun 230'uncu maddesinde faturanın şekil şartları, müteakip 231'inci maddesinde ise faturanın usulü düzenlenmiştir. Faturanın bahse konu madde hükmünde yer alan şartları sağlayamaması durumunda ortada TTK açısından bir ispat yeteneği bulunan bir belge olabilmekle birlikte kanun lafzı değerlendirildiğinde VUK açısından yok hükmünde bir belge söz konusu olmaktadır. Ancak vergi idaresi vermiş olduğu özeldelerde faturanın şekil ve usulüne uyulmadığı durumlarda ispat yeteneğinin kaybolmayacağı fakat bu durumun vergi cezası gerektirdiğinin belirtmektedir. Nitekim kanun koyucu bahse konu iki madde ile mükelleflerin belirli bir usul ve şekilde fatura düzenlemelerini sağlamak suretiyle vergi kayıp ve kaçığını önlemeyi amaçlamıştır.

Literatür ve vergi hukukuna ilişkin kaynaklar incelendiğinde faturanın türlerine ilişkin olarak basit fatura, açık-kapalı fatura, geçici-kesin fatura, iade faturası, numune faturası, ihracat faturası, irsaliyeli fatura, proforma fatura gibi farklı sınıflandırmaların yapıldığı görülmektedir. Adı veya sınıflandırılması ne olursa olsun VUK'ta belirtilen usul ve şekle uygun düzenlenen faturaların, yine mezkûr Kanun'un 232'nci maddesinde sayılanlar tarafından kullanılma zorunluluğu bulunmaktadır. Bu kişiler yasal kayıtlarına intikal ettirdikleri faturaları talep edildiğinde yetkili makamlara ibraz etmek üzere saklamak zorundadırlar. Bu yükümlülük faturanın ait olduğu yılı izleyen takvim yılının ilk gününden başlamak üzere beş yıl süre ile geçerlidir.

Mükelleflerin gerçekleştirdiği vergisel işlemlerin kayıt altına alınmasında ispat ödevi genellikle işlemin fatura ile belgelendirilmesi suretiyle gerçekleştirilmektedir. Ancak bazı vergisel işlemlerde Kanun Koyucu fatura yerine başka belgelerin kullanılmasını emretmiştir. Buna göre; Vergi Usul Kanunun 233 ila 242'nci maddelerinde düzenlenen veya Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetki dahilinde düzenlenen diğer belgeler fatura yerine kullanılabilir.

Vergisel işlemlerin belgelendirilmesinde kullanılan fatura ve fatura yerine kullanılabilir diğer belgeler, günümüzde bilgi işlem sistemlerinin gelişmesi sonucunda kağıt ortamından dijital ortama doğru yönelmiştir. Bunun sonucunda vergi mevzuatımıza, e-fatura, e-serbest meslek makbuzu, e-müstahsil makbuzu, e-irsaliye gibi belge türleri girmiştir. Esasında niteliğine göre kağıt ortamda düzenlenen fatura,

serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu ve irsaliyeden farkı olmayan bu belgelerle mükelleflere belgelendirme işlemlerinde kolaylık sağlanmak istenmiştir.

Dijital ortamda oluşturulan söz konusu belgelerin en önemlisi şüphesiz ki, kağıt ortamında olduğu gibi faturadır. E-fatura adı ile 05.03.2010 tarihi itibarıyla hayatımıza giren e-Fatura, Başkanlık tarafından veri format ve standartları belirlenmiş ve kağıt fatura ile aynı hükümde olan elektronik bir belgeyi ifade etmektedir. E-faturada alıcı ve satıcı merkezi bir platform aracılığıyla faturalaştırma işlemini gerçekleştirmektedir.

E-fatura uygulamasında e-fatura gönderebilmek için işlemin taraflarının ikisinin de e-fatura uygulamasına kayıtlı olması gerekmektedir. Bu husus işlemin taraflarından alıcının e-fatura uygulamasına kayıtlı olmadığı durumlarda sıkıntı doğurmaktadır. Bu sıkıntının giderilmesi için geliştirilen e-arşiv uygulaması ile e-Fatura uygulaması kapsamında olanların, bu uygulamaya kayıtlı olmayanlara gerçekleştirdikleri mal teslim ve hizmet ifaları için düzenleyecekleri faturaların alıcısına kağıt fatura olarak gönderilmesi sağlanabilmektedir. E- arşiv fatura uygulamasında faturayı düzenleme yükümlülüğü olan satıcı elektronik ortamda oluşturduğu Arşiv faturaları alıcının isteğine göre kağıt ortamında veya elektronik ortamda iletimini gerçekleştirir. Satıcı düzenlediği e-Arşiv faturanın bir nüshasını ise istenildiğinde ibraz etmek üzere elektronik ortamda muhafaza eder.

Gerek kağıt ortamında olsun gerekse dijital ortamda olsun faturanın mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun tespitinde delil niteliği taşıyan önemli bir ispat aracı olması bu belgenin gerçeği yansıtacak şekilde düzenlenmiş olmasına bağlıdır. Kaçakçılık suçu olarak vergi mevzuatımıza giren suçları irdelediğimizde karşımıza çıkan sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı faturalar, ispat aracı olarak kabul edemeyeceğimiz belgelerdir. Bunun nedeni bu faturaların gerçeği yansıtmamasından kaynaklanmaktadır.

Halk arasında “naylon fatura” olarak ta bilinen sahte faturada, şekil şartları sağlanmış ödemesi çoğu zaman banka vb. kurumdan yapılmış ve ayrıca sevk irsaliyesine bağlanmış işlem esasında gerçekte varolmayan bir işlemdir. Hem düzenleme hemde kullanma açısından ayrı birer suç olarak karşımıza çıkan sahte fatura, failin bu suçu işleyiş şekli uygulamada karşımıza “Tamamen Sahte Fatura Düzenleme”, “Kısmen Sahte Fatura Düzenleme” ve “Taklit, Zayi, Çalıntı vb.

Belgeden Kaynaklı Sahte Fatura Düzenleme” olmak üzere üç farklı şekilde çıkmaktadır.

Kaçakçılık suçu kapsamındaki bir diğer belge muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir. Bu belgede sahte belgenin aksine faturaya konu işlem gerçek bir işlemdir. Ancak bu işlem içerik ve/veya miktar itibariyle gerçeği yansıtmamaktadır.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura düzenlemesi ve kullanması suçlarının önlenmesi, bu faturalara ilişkin hem talebin hem de arzın azaltılmasına yönelik tedbirlerin getirilmesi ile sağlanabilecektir. Dolayısıyla çözüm önerilerinin talep yönlü ve arz yönlü olarak iki ayrı başlıkta değerlendirilmesi gerekmektedir.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanmanın önlenmesi konunun talep yönünü oluşturur. Söz konusu faturaların piyasada bu kadar fazla olmasının nedeni, bu faturaya olan talebin çokluğundan kaynaklanmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura talebinin azaltılabilmesi içinse öncelikle cazibesinin ortadan kaldırılması gerekmektedir. Bu kapsamda yapılacaklara ilişkin önerilerimiz aşağıda belirtilmiştir:

- ❖ Hasılat esaslı vergileme uygulamasının sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı faturanın yoğun olduğu sektörlerle getirilmesi

- ❖ Vergiye gönüllü uyumu sağlayacak şekilde vergi kanunlarının sadeleştirilmesi yoluna gidilmesi

- ❖ Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura suçlarına ilişkin cezalarının etkin bir şekilde uygulandığı algısının yerleştirilmesi

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura düzenlenmesinin önlenmesi konunun arz yönünü oluşturur. Bu türden faturaların talep yönüne yönelik atılacak adımlar tek başına yeterli olmayıp, talep yönlü önlemlerin bu türden faturaları düzenleyenlerin düzenleme fiillerini en aza indirgeyecek önlemlerle desteklenmesi gerekmektedir. Bu kapsamda yapılacaklara ilişkin önerilerimiz aşağıda belirtilmiştir:

- ❖ Suça konu faturayı düzenleyenlerin gözetim altına alınması

- ❖ Suça konu faturayı düzenleme suçuna özgü inceleme sürecinin oluşturulması

- ❖ Kanıt toplamada etkinliğin artırılması için kamu kurumları arasında otomasyonun kurulması

- ❖ Meslek mensuplarının yükümlölüklerinin revize edilmesi
- ❖ Suça konu fatura ile mücadelede daha etkin araçlar kullanılması
- ❖ Matrah arttırımı/vergi affı düzenlemelerinin Suça konu faturayı kapsamaması

Kaçakçılık suçları yalnızca sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura düzenlemesi ve kullanılması suçlarını içermeyip, aynı zamanda faturanın ibraz edilmemesi (gizlenmesi), faturanın tahrif edilmesi, faturanın yok edilmesi, yetkisiz fatura basma ve yetkisiz basılmış faturayı kullanma suçlarıda kaçakçılık suçları kapsamında değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

AĞAR, Serkan “Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu” Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016.

AKDOĞAN Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006.

AKGÜNER, Süha ve Mahmut SEKDUR, Naylon Fatura, Tekağaç Eylül Yayıncılık, Ankara, 2004.

ATABEY, Ata ve Raif PARLAKKAYA, Muhasebede Belge Düzeni, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2004.

Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara, 2018

Doğan ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Vergi Suçları), Ekin Yayınları, Bursa, 2011.

ERDAL, Ömer. Vergi Usul Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanununda Belge Düzeni Rehberi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014.

EREM, Faruk: Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku, Genel Hükümler, Ankara, 1968.

EREN, Fikret. 6098 Sayılı Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012.

GERÇEK, Adnan. Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2011.

GÖKCEN, Ahmet. Belgede Sahtecilik Suçları, Gözden Geçirilmiş ve Yargıtay Kararları ile Zenginleştirilmiş 4. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016.

GÖRGÜN Şanal ve Mehmet KODAKOĞLU, Medeni Usul Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012

GÜVEMLİ, Oktay, Türk Devletleri Muhasebe Tarihi (Osmanlı İmparatorluğu'na Kadar), İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını, İstanbul, 2000

HAKERİ, Hakan. Ceza Hukuku Genel Hükümler, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013.

KARAKOÇ, Yusuf. Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Yetkin Yayıncılık, İzmir, 1997.

KARAKOÇ, Yusuf. Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, 1997.

KARAYALÇIN, Yaşar. Muhasebe Hukuku, Sevinç Matbaası, Ankara, 1988.

KIZILOT, Şükrü, Danıştay Kararları ve Özelgeler - 3, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1996.

KIZILOT, Şükrü ve Zuhale KIZILOT. Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009.

KIZILOT, Şükrü ve Zuhale KIZILOT, Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011.

KONURALP, Haluk. Medeni Usul Hukukunda İspat Kurallarının Zorlanan Sınırları, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009.

KUMKALE, Rüknettin. Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura, , Seçkin Yayınevi, Ankara 2008.

KUMKALE, Rüknettin. Yeni Türk Ticaret Kanunu Sonrası Hukuki ve Mali Yönleriyle Defterler ve Belgeler, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.

OK, Nuri ve Ahmet GÜNDEL, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2002.

OKTAR, Salim Ateş, Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011.

ÖZCAN, Onur. Vergi Suçları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2015.

ÖZER, Yılmaz, Abdullah DOĞAN, M. Nadir ARICA; Vergi Hukukunda Belgeler, Şafak Matbaası, Ankara, 1996.

ÖZYER, Mehmet Ali. Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2008.

PARLAR, Ali ve Güleç DEMİREL. Adli ve İdari Vergi Suçları, Adil Kitabevi, Ankara, 2002

SEYİDOĞLU, Halil. Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük, Güzem Can Yayıncılık, İstanbul, 2002.

SOMUNCU, Ahmet. Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni, Seçkin Yayınları, Ankara, 2014.

SOYASLAN, Doğan. Ceza Hukuku Özel Hükümler, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002.

SUMER Haluk, Seyahat Acentelerinde Kullanılan Belgeler, Defterler, Raporlar, İsmail Akgün Vakfı Yayını, İstanbul, 1994

TOSUNER, Mehmet ve Zeynep ARIKAN, Türk Vergi Sistemi, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2012.

UYSAL, Ali ve Nurettin EROĞLU. Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu, Yetkin Basım ve Yayıncılık AŞ, Ankara, 2005.

ÜNAL, Oğuz Kürşat. Fatura ve İspat Kuvveti, Bilge Yayınevi, Ankara, 2006.

ÜNAL, Oğuz Kürşat. Fatura ve Teyit Mektubu, Bilge Yayınevi, Ankara, 2013

YAZICI, Mehmet. Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi, İstanbul, Sermet Matbaası, 1990.

YILMAZ, Ejder. Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2005.

UĞUR, Yiğit, Vergi Usul Kanunu'nda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar, Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, Beta Yayınevi, İstanbul, 2004.

ZEVKLİLER, Aydın, Şeref ERTAŞ, Ayşe HAVUTCU, Murat AYDOĞDU, Emre CUMALIOĞLU, 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'na Göre Hazırlanmış Borçlar Hukuku Genel Hükümler ve Özel Borç İlişkileri, Ana İlkler, Barış Yayınları, İzmir, 2013.

Sürelî Yayınlar

AĞAR, Serkan, Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Veya Kullanma Suçları, TBB Dergisi, Sayı 58, 2005.

ASLANOĞLU, Suphi. Muhasebe Biliminde Belge, Belge Düzeni, ve İşletmeler Açısından Önemi, Vergi Raporu Dergisi, Sayı. 100, s. 23

ARGUN, Doğan. Seyahat Acentaları ve Tur Operatörleri Arasındaki İşlemlerde Belgelendirme Açısından Bir Sorun ve Çözüm Önerisi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:60, 2002, s.185

ARICA, M. Nadir. Vesika Nizamına Uymamanın Müeyyideleri, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı:478, 2007, s:152

AYBOĞA, Hanifi. İşletmelerde Muhasebe Hukuku Belge Ve Organizasyonu, İSMM Mali Çözüm Dergisi, Sayı. 56, s.86.

BAYKARA, Bekir Naylor Fatura Olgusunun Kriminolojik Analizi ,Vergi Dünyası Dergisi, sayı 289, 2005, s.45

BAŞARAN, Fehmi. Elektronik Kayıt ve Belgelerin Türk Hukuk Sistemindeki İspat ve Delil Hükümleri Açısından Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası, Sayı: 251, 2001, s. 11

ÇAM, Nihat Bozkurt. Evrakta Sahtecilik Suçları, Ankara Barosu Dergisi, S.3, 1989, s.450.

ÇİÇEK, Niyazi. Hukuksal Geçerlilik Bakımından Resmi Belgelerin Biçimsel Özellikleri, *Amme İdaresi*

Dergisi, Cilt. 40, Sayı. 4, 2007, s. 135.

DOĞAN, Koray. Ceza Hukukunda Belge Kavramı, Ceza Hukuku Dergisi, Sayı. 14, 2010, s. 62

DOĞAN, Uğur, E-Fatura Uygulaması, Vergi Sorunları Dergisi. Sayı.300, Eylül 2013, ss. 84-93.

DOĞRUSÖZ, A. Bumin, Sahte Belge Kullanımı: Riskler ve Alternatifler, Yaklaşım, Ekim 2008, Sayı:190

GİDER, Zeynullah, Sahte Belge ile Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Ayrımı, Vergi Dünyası, Sayı 365, Ocak 2012

GÖKCAN, Hasan Tahsin. Resmi Belgede Sahtecilik Suçu, *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı:3, 2009, s. 96.

GÖKÇEN, Gülbüz ve ÖZDEMİR, MUSTAFA, Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarından E-Defter Ve E-Fatura Uygulaması, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi Cilt 12, Sayı 46, Temmuz 2016, ISSN 1300-0845, ss. 137-154

GÜNEŞ, Gülsen. Vergi Hukukunda Deliller, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt. 51, Sayı. 1-4, 1985, s. 486

SOLMAZ, Halil İbrahim, Organize Sahte Fatura Düzenleme Vakalarının Belirtileri ve İncelemelerde Kullanılabilecek Aksini İspat Karineleri, Vergi Raporu, (Şubat 2019) Sayı: 233, (37-48).

KIZILOT, Şükrü, Vergi Hukukunda Naylon Fatura, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 188 Ekim, Nisan, 1997, s.1-88

KORKMAN, Oskar, Kaj Storbacka ve Bo Harald. “Practices as Markets: Value Co-Creation in E-Invoicing”. Australasian Marketing Journal. Sayı.18, 2010, ss. 236-247.

KORHAN, Gökhan. Proforma Faturanın Mahiyet, Kullanım Alanları ve Fatura ile Arasındaki Farklar, Yaklaşım Dergisi, Sayı.178, 2007, s. 218.

OKTAR, S. Ateş, “Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 144, Eylül 2000, s.81.

ÖNER, Adil. Karşı Tarafın Düzenlendiği Faturaya İtiraz Şekli ve Süresi, Yaklaşım Dergisi, Sayı.145, 2005, s. 272

ŞİMŞEK, Arif. KDV’nin Belge Düzenine Etkisi, Yaklaşım Dergisi, 1995, Sayı: 30, s. 90

TAŞTAN, Mehmet, Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Ve Kullanma Suçu, Adalet Dergisi, 2014, sayı 48.

TEKİN, Nurullah. Resmi Belgede Sahtecilik Suçunda Bazı Özel Durumlar, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Sayı: 19, 2014, s. 912.

TUNCER, S.. E-Fatura Uygulamasında Son Durum, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi 2014, Sayı 126, 9-18

TÜRKAY, İmdat, E-Defter Uygulamasına Geçiş Süreci Netleşiyor, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi 2014,, Sayı 122, 60-70.

TÜRKAY, İmdat, Elektronik Fatura (E-Fatura) Uygulamasının Kapsamı. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi 2013, Sayı.117, ss. 104-117.

UĞUR, Hüsamettin Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa (VUK m. 367), Terazı Hukuk Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 88, Aralık 2013, s:193.

YANIK, R. ve KARADAŞ, A.. E-Faturanın Türkiye Muhasebe Standartları Uyum Sürecine Uygun Düzenlenmesine İlişkin Bir Öneri, Ekev Akademi Dergisi 2013, Sayı 57, 133-141.

Diğer Yayınlar

Ankara Ticaret Odası tarafından alınan 21.12.1948 tarih ve 6 numaralı teamül kararı

CENGİZ, Aydın Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilleri ile İşlenen Kaçakçılık Suçu, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Doktora Tezi, İstanbul 2014,S.276

BAYAR, Sevil Fatura Ve Faturanın İspat Gücü T.C. Yeditepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Ana Bilim Dalı İstanbul – 2009, (Yüksek Lisans Tezi)

Ekiz Nihal, E-Fatura Ve E-Defter Sisteminin Bağımsız Denetime Katkıları, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul-2018, (Yüksek Lisans Tezi)

ELA, Hatice, Vergi ve Ceza Hukukunda Sahte Ve Muhteviyatı itibariyle Yanıltıcı Belge, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk BiLim Dalı, İstanbul, 2010, (Doktora Tezi)

ERDAL, Ömer Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni, İstanbul, 2011, Yüksek Lisans Tezi s. 7

İMREK, Kevser, Türkiye’de Sahte Fatura Kullanımının Önlenmesinde Smmmm’lerin Rolü Ve Çözüm Yollarının Tespitine Yönelik Araştırma, Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Osmaniye-2015 (Yüksek Lisans Tezi)

KENDAL, Deniz, “Yargı Kararları Çerçevesinde Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme Ve Kullanmanın Vergi Kabahat Ve Suçları Açısından Değerlendirilmesi”, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale,2018, S.5

KÖSTÜ, Ozan Muzaffer, Vergi Hukukunda Fatura Ve Hileli İşlemler, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Vergi Hukuku Bilim Dalı, Ankara,2010 s. 7-8

MERT, Hüseyin. Muhasebede Belge ve Belgelendirme Düzeni, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 1992, s. 16

USER, İnci “Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı”, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 1992, (Doktora Tezi)

SAVAŞ, Hasan Hüseyin. Vergi Gelirlerinin Denetimi ve Denetimde Etkinlik Kavramı, Mevzuat Dergisi, Sayı:39, 2000, s.1,

SOMUNCU, Ahmet. Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2005, s. 84

TAŞTAN, Mehmet, Vergi Usul Kanunu Yönünden Sahte Belge Düzenleme Ve Kullanma Suçları, Konya-2018 (Yüksek Lisans Tezi)

4369 sayılı Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505

Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 Ve 4208 Sayılı Kanunlar İle 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname Ve 190 Sayılı Genel Kadro Ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun gerekçesi

İnternet Kaynakları

AKARCA, Akif, Şafak, Mehmet “VUK’a Göre Defter ve Belgelerin Saklanması ve Yeni Düzenlemeler”, 2012, Dünya Gazetesi, <https://www.dunya.com>, Erişim Tarihi:[21.05.2019]

Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu, <http://www.gib.gov.tr> Erişim Tarihi[09.04.2019]

E-Fatura İnternet Sitesi, <http://www.efatura.gov.tr> Erişim Tarihi:[08.04.2019]

Jiunn-Woei Lian, “Critical Factors for Cloud Based E-Invoice Service Adoption İn Taiwan: An Empirical Study”, International Journal of Information Management, Vol.35, (2015), s. 100. Erişim Tarihi:[08.04.2019]

Miira Juntumaa ve Anssi Öörni, “Partial Adoption of E-Invoice: An Unexpected Phenomenon Within IS Adoption”, Proceedings of the 44th Hawaii International Conference on System Sciences, (2011), s. 1-10 <https://ieeexplore.ieee.org> Erişim Tarihi:[30.04.2019]

NALBANT, Mehmet, “V.U.K Ve T.C.K Açısından Sahte Ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında Bilerek Ya Da Bilmeyerek Ayrımı” S:9 <https://www.muhasabenet.net> Erişim Tarihi:[19.04.2019]

NETTER, M. ve PERNUL, P. Integrating Security Patterns into the Eleckronic Invoicing Process. <http://epub.uni-regensburg.de/9501/1/PID904275.pdf> Erişim Tarihi:[29 04 2019].

Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018) Özel İhtisas Komisyon Raporu-Vergi”
<http://www.kalkinma.gov.tr/> Erişim Tarihi:[08.09.2017)

Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 51, Kasım 2007 Erişim Tarihi:[29.04.2019]

Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük, <http://www.tdk.gov.tr/>, Erişim Tarihi:[08.04.2019]

ÜNAL, Oğuz Kürşat, Vade Farkı Kaydı Fatura Münderecatından Sayılır Mı?,
<http://webftp.gazi.edu.tr/> s.5 Erişim Tarihi:[21.05.2019]

<https://www.etimolojiturkce.com/kelime/belge> Erişim Tarihi:[07.05.2019].

<http://www.mevzuat.gov.tr/>, Erişim Tarihi:[09.05.2019]

Orta Anadolu İhracatçı Birlikleri, İhracat Belgeleri, <http://www.oaib.gov.tr/Ihracat-Belgeleri/115/Resmi-Fatura-ve-Diger-Faturalar>

<http://www.muhasabenet.net/2010-0202-acik%20fatura%20kapali%20fatura.html>

ÇİMEN, Ozan, Taşıma İrsaliyesi Düzenlenmesi Sevk İrsaliyesi Düzenlenmesine İlişkin Zorunluluğu Ortadan Kaldırmamaktadır, <https://www.verginet.net> Erişim Tarihi: [26.06.2019]

<https://www.thebalancesmb.com/how-to-invoice-2948263>

<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/rc4022/general-information-gst-hst-registrants.html>

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/vat-invoicing-rules_en

<https://www.gov.uk/guidance/self-billing-notice-70062#main-rules>

<https://www.gov.uk/guidance/self-billing-notice-70062>

<https://www.frenchbusinessadvice.com/information-on-an-invoice>

<https://www.avalara.com/vatlive/en/country-guides/europe/france/france-vat-invoice-requirements.html>

https://tr.wikipedia.org/wiki/Avrupa_Ekonomik_Toplulu%C4%9Fu

<https://www.gov.uk/invoicing-and-taking-payment-from-customers/invoices-what-they-must-include>

<https://www.gov.uk/vat-record-keeping/vat-invoices>

<https://www.gov.uk/guidance/vat-guide-notice-700#section16>

<https://www.gov.uk/online-and-distance-selling-for-businesses>

<https://www.gov.uk/guidance/electronic-invoicing-notice-70063>

http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html

<https://www.avalara.com/vatlive/en/country-guides/europe/germany/vat-invoice-requirements.html>

<https://www.german-tax-consultants.com/vat-services/german-vat-invoice-requirements.html>

Özelgeler

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 09.07.2014 tarih ve 27575268-105[231-2014-105]-695 sayılı özelgesi

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 31.01.2007 tarih ve 5893 sayılı Özelgesi

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.07.2014 tarih ve 64597866-105[231-2014]-104 sayılı özelgesi

MB.'nin, 17.02.1999 tarih ve 52/5211-44/5495 sayılı Özelgesi

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 31.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.29-391 sayılı özelgesi

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 07.12.2018 tarih ve 11395140-105[VUK1-20973]-E.1106848 sayılı özelgesi

Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığının 04.12.2018 tarih ve 41931384-120[231-2018-3]-E.54789 sayılı Özelgesi

Yargı Kararları

Ankara 2'nci Vergi Mahkemesinin E:2015/1087, K:2015/2087 sayılı kararı

Yargıtay 6'ncı Ceza Dairesi'nin, 16.10.1979 tarih ve E:1979/6461 ve K: 1979/6599 Sayılı Kararı

Yargıtay. 9. Ceza Dairesi'nin 03.02.1994 tarih ve E:1993/5099, K: 1994/427 Sayılı Kararı

Yargıtay 11'inci Ceza Dairesinin, 22.01.2001 tarih ve E.2000/5899, K.2001/409. sayılı kararı

Yargıtay 11'inci Ceza Dairesi'nin, 04.04.2002 tarih ve E: 1611, K: 2846 Sayılı Kararı

Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 11.07.2014 tarihli E 2012/11-1512, K.2014/366 sayılı kararı

Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun, 04.04.1983 tarih ve E: 1983/6-13 ve K: 1983/155. Sayılı Kararı

Yargıtay İçtihatları Birleştirme Hukuk Genel Kurulu'nun 27.6.2003 tarih ve E:2001/1,K:2003/1 sayılı kararı

