



**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TİCARİ BELGELERİN TÜRK TİCARET KANUNU VE
VERGİ MEVZUATI YÖNÜNDEN KARŞILAŞTIRMALI
İNCELENMESİ**

Sema ERKIRAN

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT**

İSTANBUL, Ocak 2014

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TİCARİ BELGELERİN TÜRK TİCARET KANUNU VE
VERGİ MEVZUATI YÖNÜNDE KARŞILAŞTIRMALI
İNCELENMESİ**

**Sema ERKIRAN
(122008459)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT**

İSTANBUL, Ocak 2014

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TİCARİ BELGELERİN TÜRK TİCARET KANUNU VE
VERGİ MEVZUATI YÖNÜNDEN KARŞILAŞTIRMALI
İNCELENMESİ

Sema ERKIRAN
(122008459)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih :

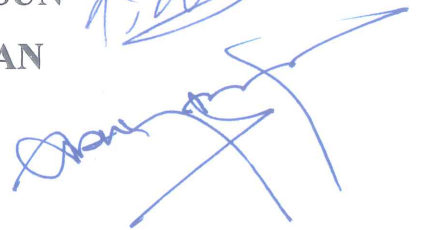
Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT



Diğer Jüri Üyeleri : Yrd. Doç. Dr. M. Altan MASUN



Yrd. Doç. Dr. Hakan TAŞTAN



İSTANBUL, Ocak 2014

İÇİNDEKİLER

SAYFA NO

İÇİNDEKİLER	i
ÖZET	vi
ABSTRACT	vii
KISALTMALAR.....	viii
ŞEKİL LİSTESİ.....	x
TABLO LİSTESİ	xii
1. GİRİŞ.....	1
2. MUHASEBE İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR	3
2.1. MUHASEBENİN TANIMI	3
2.2. MUHASEBENİN TARİHSEL GELİŞİMİ	3
2.3. MUHASEBENİN TÜRLERİ.....	7
2.4. MUHASEBENİN ÖNEMİ VE İŞLEVİ	7
2.5. MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI.....	9
2.5.1. Sosyal Sorumluluk Kavramı	9
2.5.2. Kişilik Kavramı	10
2.5.3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı.....	10
2.5.4. Dönemsellik Kavramı	10
2.5.5. Parayla Ölçme Kavramı.....	12
2.5.6. Maliyet Esası Kavramı	12
2.5.7. Tarafsız ve Belgelendirme Kavramı	13
2.5.8. Tutarlılık Kavramı	13
2.5.9. Tam Açıklama Kavramı.....	13
2.5.10. İhtiyatlılık Kavramı.....	14

2.5.11. Önemlilik Kavramı.....	14
2.5.12. Özün Önceliği Kavramı.....	15
3. TİCARİ BELGELERİN HUKUK YÖNÜNDEN KAPSAMI.....	16
3.1. MUHASEBE HUKUKU AÇISINDAN TİCARİ BELGELER.....	16
3.1.1. Genel Muhasebe Belgeleri.....	17
3.1.2. Muhasebe Belgelerinin İşlevsel Sınıflandırılması.....	18
3.1.3. Nitelikleri İtibariyle Belgeler.....	23
3.2. TİCARET HUKUKU AÇISINDAN TİCARİ BELGELER.....	25
3.2.1. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı.....	26
3.2.2. Görüşme Aşamaları ve Oluşumu.....	31
3.2.3. Türk Ticaret Kanunu Kabulü.....	32
3.2.4. Türk Ticaret Kanununda Belgelerde Son Durum.....	33
3.3. VERGİ HUKUKU AÇISINDAN TİCARİ BELGELER.....	37
3.3.1. Vergi Usul Kanunu.....	37
3.3.2. Vergi Usul Kanununda Ticari Belgelerde Zamansal Değişim.....	37
3.3.3. Vergi Usul Kanununda Ticari Belgelerde Uygulamada Son Durum.....	39
3.4. DİĞER YASAL DÜZENLEMELERDE TİCARİ BELGELER.....	55
3.4.1. Borçlar Kanununda Belgeler.....	55
3.4.2. İcra İflas Kanununda Belgeler.....	56
3.4.3. Sosyal Güvenlik Hukukundaki Belgeler.....	56
4. VERGİ USUL KANUNUNDA VE TÜRK TİCARET KANUNUNDA YER ALAN TİCARİ BELGELER.....	59
4.1. VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN BELGELER.....	59
4.1.1. Fatura.....	60
4.1.2. E-Fatura (Elektronik Fatura).....	66
4.1.3. Sevk İrsaliyesi.....	66
4.1.4. Perakende Satış Fişi.....	74
4.1.5. Gider Pusulası.....	77
4.1.6. Müstahsil Makbuzu.....	80
4.1.7. Serbest Meslek Makbuzu.....	82
4.1.8. Ücretlere Ait Kayıt ve Belgeler.....	83
4.1.8.1. Ücret Bordrosu.....	83

4.1.8.2.	Bordro Yerine Geçen Belgeler	86
4.1.9.	Taşıma ve Otel İşletmelerine Ait Belgeler	86
4.1.9.1.	Taşıma İrsaliyeleri	86
4.1.9.2.	Yolcu Listeleri.....	88
4.1.9.3.	Günlük Müşteri Listeleri.....	90
4.1.10.	Muhabere (Haberleşme) Evrakı	92
4.1.11.	Diğer Vesikalar	92
4.1.12.	Elektronik Ortamdaki Kayıtlar ve Elektronik Cihazla Belge Düzenleme.....	93
4.2.	Vergi Usul Kanunu ile Verilen Yetkiye Göre Düzenlenmesi Gereken Belgeler.....	94
4.2.1.	Adisyon	94
4.2.2.	Reçete.....	97
4.2.3.	İrsaliyeli Fatura	99
4.2.4.	Ambar Tesellüm Fişleri.....	102
4.2.5.	Döviz Alım Belgesi-Döviz Satım Belgesi	104
4.2.6.	Diğer Belgeler	108
4.3.	TÜRK TİCARET KANUNUNDA YER ALAN BELGELER	108
4.3.1.	Fatura.....	108
4.3.2.	Police	109
4.3.3.	Bono	112
4.3.4.	Çek	113
4.3.5.	Hisse Senedi (Aksiyon, Esham).....	118
4.3.6.	Tahvil (Opligasyon, Borç Senedi)	120
4.3.6.	Makbuz Senedi ve Varant	120
4.4.	DIŞ TİCARETTE KULLANILAN TEMEL BELGELER	122
4.4.1.	Ticari Belgeler	122
4.4.1.1.	Proforma Fatura (Proforma Invoice)	122
4.4.1.2.	Ticari Fatura (Commercial Invoice).....	124
4.4.1.3.	Çeki/Koli (Ambalaj) Listesi (Weight-Packing List)	126
4.4.1.4.	Üçüncü Tarafın Düzenlediği Gözetim Belgesi	128
4.4.2.	Resmi Belgeler	128
4.4.2.1.	Gümrük Beyannamesi	129
4.4.2.2.	A.TR1 (Dolaşım Sertifikası)	131

4.4.2.3. EUR.1	133
4.4.2.4. Konsolosluk Faturası (Consular Invoice)	136
4.4.2.5. Menşe Şahadetnamesi.....	136
4.4.2.6. Bitki Sağlık ve Veteriner Sertifikası (Phytosanitary- Veterinary Certificate)	136
4.4.2.7. Radyasyon Belgesi	140
4.4.3. Taşıma Belgeleri	142
4.4.3.1. Deniz Konşimentosu (Marine/Ocean Bill of Lading)	142
4.4.3.2. Havayolu Konşimentosu.....	143
4.4.3.3. Demiryolu Hamule Senedi.....	145
4.4.3.4. Karayolu Taşıma Belgesi.....	147
4.4.3.5. Nakliyecı Makbuzu	149
4.4.3.6. FIATA Tesellüm Belgeleri.....	149
4.4.3.7. Paket Postası Makbuzu	150
4.4.3.8. TIR Karnesi	150
4.4.4. Sigorta Belgeleri	153
4.4.4.1. Sigorta Poliçesi.....	153
4.4.4.2. Sigorta Sertifikası	155
4.4.4.3. Sigortalama İşlemleri ve Muafiyetler.....	155
4.4.5. Finansman Belgeleri	155
4.4.5.1. Poliçe	155
4.4.5.2. Antrepo Makbuzu.....	155
5. BELGE DÜZENİNE UYULMAMASININ CEZAI YAPTIRIMLARI	157
5.1. ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI.....	157
5.2. USULSÜZLÜK CEZASI.....	162
5.3. DİĞER CEZALAR.....	164
6. TİCARİ BELGELERİN TTK VE VUK YÖNÜNDEN KARŞILAŞTIRMALI İNCELENMESİ	166
6.1. TTK VE VUK YÖNÜNDEN DEFTER TUTMANIN KARŞILAŞTIRILMASI	166
6.2. TTK VE VUK'A GÖRE FATURA TANIMI KARŞILAŞTIRMASI.....	168
6.3. TTK VE VUK'A GÖRE DEFTER VE BELGELERİN SAKLANMASI YÖNÜNDEN KARŞILAŞTIRMASI	169

6.4. TTK VE VUK'A GÖRE BELGE TANIMI KARŞILAŞTIRMASI	171
7. BELGE DÜZENİNE İLİŞKİN SORUNLAR VE ÇÖZÜM	
ÖNERİLERİ.....	173
7.1. FATURAYA İTİRAZ EDİLMEMESİ	173
7.2. FATURALARDA YER ALAN “GECİKME HALİNDE VADE FARKI ALINIR” İBARESİNİN HUKUKİ BAĞLAYICILIĞI	175
7.3. BELGELERİN ZAMANINDA TAM OLARAK İNCELENMEMESİ ...	178
7.4. SEVK İRSALİYESİNİN İKİ NÜSHA DÜZENLENMESİ.....	181
7.5. AÇIK VE KAPALI FATURA DÜZENLENMESİ.....	181
7.6. GİDER PUSULASI DÜZENLENMESİ	186
7.7. MÜŞTERİ ÇEKLERİ CİRO EDİLEREK ÖDEME YAPILMASI.....	189
SONUÇ	192
KAYNAKLAR	197

ÖZET

TİCARİ BELGELERİN TÜRK TİCARET KANUNU VE VERGİ MEVZUATI YÖNÜNDEN KARŞILAŞTIRMALI İNCELENMESİ

Ticaret hayatında güven ve düzen sağlanması bakımından alım satımla uğraşan tüccarlar kanunların emrettiği şekilde çeşitli belgeler kullanırlar bunlara ticari belgeler denir.

Bu çalışmada Muhasebe ile ilgili temel kavramlardan başlanılarak, Ticari Belgelerin; Genel Muhasebe, Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu yönünden belgeler tek tek tanımlanmış, örnekler ile pekiştirilmeye çalışılmıştır. Ticari Belgelerin; Borçlar Kanunu ve İcra İflas Kanunu ayrıca Cezayir ve Fransa Hukuk sisteminin belgelere bakışı, kanunların belirlediği belge düzenine uyulmamasının cezai yaptırımları anlatılmaya çalışılmıştır. Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu yönünden belgeler karşılaştırılmıştır, son olarak da Belge Düzenine İlişkin Sorunlar ve Çözüm önerileri ile çalışma sonlandırılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Ticari Belgeler, Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı

ABSTRACT

A COMPARATIVE EXAMINATION OF THE COMMERCIAL DOCUMENTS IN TERMS OF TURKISH COMMERCIAL CODE AND TAX LEGISLATION

The merchants who engage in purchase and sale use various documents in accordance with the laws in order to provide reliance and coordination in the business life and they are called as commercial documents.

In this study, as starting from basic concepts related to the account, the commercial documents have been identified one by one in terms of the General Accounting, Turkish Commercial Code and Tax Procedural Law, it has been tried to strengthen with examples. It has been tried to explain views of Obligations Code and Bankruptcy and Enforcement Law, as well as Algeria and France Law systems to the documents and penal sanctions due to it was not complied with the document regulations determined by the laws. The documents have been compared in terms of Turkish Commercial Code and Tax Procedural Law, finally the study has been ended with Problems for Document Formation and Solution Suggestions.

Key Words: Commercial Documents, Tax Procedural Law, Turkish Commercial Code, Draft of Turkish Commercial Code

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devleti
ATR	: Dolaşım Sertifikası
BİLGEM	: Bilişim ve Bilgi Güvenliği İleri Teknolojiler Araştırma Merkezi
BKZ	: Bakınız
CIF	: Masrafsız Yükleme
E	: Esas
E-ARŞİV	: Elektronik Arşiv
E-FATURA	: Elektronik Fatura
EFKS	: Elektronik Fatura Kayıt Sistemi
EFTA	: Avrupa Serbest Ticaret Antlaşması Bölgesi
EUR.1	: Dolaşım Sertifikası
FOB	: Gemide Masrafsız Yükleme
GN.TEB	: Genel Tebliğ
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HUMK	: Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunu
IRU	: Uluslararası Nakliyeciler Derneği
İİK	: İcra İflas Kanunu
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
K	: Karar
KAMU SM	: Kamu Sertifikasyon Merkezi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
KOBİ	: Küçük ve Orta Bütçeli İşletmeler

M	: Mükerrer
MD	: Madde
MERSIS	: Merkezi Sicil Sistemi
MK	: Menkul Kıymetler Müşavirler Odaları Birliği
NES	: Bilgilendirme Dökümanı
PTT	: Posta ve Telgraf Teşkilatı
T	: Tarih
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TK	: Ticaret Kanunu
TL	: Türk Lirası
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TNK	: Türkiye Noterlik Kanunu
TRIPS	: Ticaretle Bağlantılı Fikri Mülkiyet Hakları Anlaşması
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TUBİTAK	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali
VB.	: Ve benzeri
VD	: Ve Devamı
VUK	: Vergi Usul Kanunu
WIPO	: Dünya Fikri Mülkiyet Örgütü
YY	: Yüz Yıl

ŞEKİL LİSTESİ

	<u>SAYFA NO</u>
Şekil 3.1: Tahsilat Makbuzu	19
Şekil 3.2: Tediye Makbuzu	19
Şekil 3.3: Tahsil Fişi.....	21
Şekil 3.4: Tediye Fişi.....	22
Şekil 3.5: Mahsup Fişi.....	23
Şekil 4.1: Fatura	65
Şekil 4.2: Sevk İrsaliyesi	73
Şekil 4.3: Perakende Satış Fişi	76
Şekil 4.4: Yolcu Taşıma Bileti.....	76
Şekil 4.5: Gider Pusulası.....	79
Şekil 4.6: Müstahsil Makbuzu	82
Şekil 4.7: Serbest Meslek Makbuzu	83
Şekil 4.8: Ücret Bordrosu	85
Şekil 4.9: Taşıma İrsaliyeleri	87
Şekil 4.10: Yolcu Listeleri.....	89
Şekil 4.11: Günlük Müşteri Listeleri.....	91
Şekil 4.12: Adisyon	96
Şekil 4.13: Reçete.....	98
Şekil 4.14: İrsaliyeli Fatura.....	101
Şekil 4.15: Ambar Tesellüm Fişleri	103
Şekil 4.16: Döviz Alım Belgesi	106
Şekil 4.17: Döviz Satım Belgesi	107
Şekil 4.18: Poliçe.....	112
Şekil 4.19: Bono.....	113
Şekil 4.20: Çek.....	117
Şekil 4.21: Hisse Senedi (Aksiyon, Esham)	119

Şekil 4.22: Proforma Fatura.....	123
Şekil 4.23: Ticari Fatura	125
Şekil 4.24: Çeki Listesi.....	127
Şekil 4.25: A.TR1 (Dolaşım Sertifikası)	132
Şekil 4.26: EUR.1.....	135
Şekil 4.27: Bitki Sağlık Sertifikası.....	137
Şekil 4.28: Veteriner Sertifikası.....	138
Şekil 4.29: Radyasyon Belgesi.....	141
Şekil 4.30: Havayolu Konşimentosu	144
Şekil 4.31: Demiryolu Hamule Senedi	146
Şekil 4.32: Karayolu Taşıma Belgesi	148
Şekil 4.33: TIR Karnesi	152
Şekil 4.34: Sigorta Poliçesi	154

TABLO LİSTESİ

	<u>SAYFA NO</u>
Tablo 5.1: Özel Usulsüzlük Cezalarına Ait Cetvel	161
Tablo 5.2: Usulsüzlük Cezalarına Ait Cetvel	163

1. GİRİŞ

Ticari işlem, ticari ilişkilerin bir sonucu olarak ortaya çıkar. İşletmeler üçüncü şahıslarla olan ticari ilişki ve işlemleriyle ilgili kayıtlarını belgelemek zorundadırlar.

Vergi kontrol işlemlerinin sıkça yapıldığı günümüzde bütün alışverişlerin belgesinin olması gerekir. Satışı yapan kişinin belge vermesi yasal bir zorunluluk ve vatandaşlık hakkı olduğu gibi belgeyi alan kişide de durum aynıdır.

Muhasebe verilerinin güvenilirliği ticari işlemlerin belgelere dayandırılarak defterlere kaydedilmesiyle anlam kazanır. Bu nedenle muhasebe uygulamalarında kayıt araçları olarak adlandırılan ‘Belgeler’ in ve üzerinde kayıtların yapıldığı ‘Defterler’ in önemi büyüktür. Bu önem günümüzde daha da fazla hissedilmektedir. Globalleşen dünya ve artan ticari ilişkiler bazı alanların değişimini zorunlu kılmıştır. Bunlara iki örnek gelişen teknoloji ile birlikte kayıt dışı işlemleri önlemek için geliştirilen e-fatura ve e-defter uygulamalarıdır.

01.01.1957 tarihli 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda ticari yaşamdaki gelişmelere karşılık verebilecek değişikliklerin yapılmamış olması, AB tam üyeliğine aday olma, teknolojik gelişmeler ve internet, uluslararası piyasaların bir parçası olmak ve Ticaret Kanunu’nu etkileyen yeni kanunların yürürlüğe girmesi gibi zorlayıcı etkenlerden dolayı Ticaret Kanunu’nun yenilenmesi ihtiyacı doğmuş ve yeni yasa için 1999 yılında çalışmalara başlanılmıştır.

“Ticari Belgelerin Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Açısından Karşılaştırılmalı İncelenmesi” başlığı altında yapılan bu çalışmada belgeler ile ilgili hukuksal yönlerine, işlevlerine bakılarak tanımlanmaya çalışılmıştır.

İkinci bölümde muhasebenin tanımı, önemi, işlevi, tarihsel gelişimi temel kavramları ile ilgili genel bilgiler verilmiştir.

Üçüncü bölümde TTK ve VUK'nun tarihsel gelişimi, diğer hukuk dallarındaki ticari belgelerin önemi, Fransa ve Cezayir hukuk sisteminde belgelerin mahiyeti anlatılmaya çalışılmıştır.

Dördüncü bölümde TTK ve VUK'nda yer alan belgelerin neler olduğu, tanımları ve örnekleri ayrıca dış ticaret sisteminde kullandığımız temel belgeler incelenmiştir.

Beşinci bölümde belge düzenine uyulmamasının cezai yaptırımları bulunmaktadır. Bu cezai yaptırımların güncel ceza tutarlarına yer verilmiştir.

Altıncı bölümde TTK ve VUK'na göre belgeler karşılaştırılmaya çalışılmıştır takip eden son bölümde ise, belge düzenine ilişkin yaşanan güncel sorunlara değinilerek bu sorunların idari mahkemelerdeki durumu incelenerek çözüm önerileri tartışılmıştır.

2. MUHASEBE İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

2.1. MUHASEBENİN TANIMI

İşletmenin varlıkları ve kaynakları (sermayesi ve borçları) üzerinde değişme yaratan ve para ile ifade edilen mali nitelikli işlemlere ait bilgileri, kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak suretiyle ilgili kişi ve kurumlara raporlar halinde sunan bir bilgi sistemidir.¹

Muhasebeyi; “işletme ile ilgili ve muntazam şekilde tutulan he nevi kayıtlar”, şeklinde tanımlayanlar bulunduğu gibi, “muhasebeyi”, “hesap tutmak ve dizme sanatıdır.” diyenler de olmuştur.

Yine “Muhasebe, bir veya birçok kişi tarafından girilen iktisadi faaliyetlerinin kaydını sağlayan kuralları öğreten bir ilimdir” şeklinde de tanımlanmaktadır.²

2.2. MUHASEBENİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Çok eski bir geçmişe sahip olan muhasebe 15.yy’dan itibaren gelişme kaydetmiştir. Bugünkü anlamda muhasebe, ilk defa 1494 yılında, İtalyan bir din adamı olan Luca Paciolo tarafından çıkarılan “Summa Aritmetica” adlı eserde yer almıştır. Muhasebe, 20.yy kadar, işletmelerin faaliyetlerinin kaydedilmesinde ve hesap dönemi sonuçlarının çıkarılmasında kullanılmıştır. Ancak, 20.yy’daki gelişmeler, muhasebenin tüm amaçlarını gerçekleştirilmesini sağlamıştır.³

Osmanlı İmparatorluğu zamanında muhasebenin ders programlarında yer aldığını; devlet muhasebesiyle sınırlı kaldığını görmekteyiz.

¹ Onur Akpınar ve Ekrem Özdemir, *Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar*, Ankara: Detay Yayıncılık, 2012, s.6.

² A.Tugay Yücel, *Genel Muhasebe*, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayıncılık, 2013, s.4.

³ Yücel, s.9.

Cumhuriyet ile birlikte muhasebe uygulaması 1926 yılında kabul edilen Ticaret Kanunu ile başlamış; bir hesap planına dayalı ilk muhasebe uygulaması Sümerbank tarafından 1930'lu yıllarda gerçekleştirilmiş; bu uygulama diğer KİT'lerce de esas alınmıştır.

1950 yılında gerçekleştirilen vergi reformu ile Türk vergi sistemine beyan esası getirilmiştir. Bu esasa göre, kazancını gerçek usulde tespit eden mükellefler faaliyetlerine ilişkin işlemleri belgelere dayanarak defterlerine kaydetmekte; bu defterlere ve belgelere göre tespit ettikleri kazancı beyan etmektedirler. Beyan edilen bu kazanç üzerinden gelir veya kurumlar vergisi ödenmektedir. Bu esasta İşletmeler, Vergi Usul Kanunu uyarınca belirlenen muhasebe usul ve esaslarına uymayanlar hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Kanununun ilgili hükümleri uyarınca gerekli cezai işlemler uygulanmaktadır.

1950 vergi reformu ile muhasebe önem kazanmış; defter ve belge düzeni yaygınlaşmış; buna karşılık işletmelere, vergiye tabi safi kazancın tespitinde vergi mevzuatı uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde defter tutmaya öncelik vermişlerdir. Diğer bir deyişle defter ve belgeler vergi idaresi için tutulur hale gelmiştir. Bu durum, muhasebe temel kavram ve ilkelerinin ikinci plana itilmesine sebebiyet vermiş; muhasebeden beklenen faydaların elde edilmesini engellemiştir. Örneğin, muhasebe, işletmelerin gerçek durumunu yansıtmaktan uzaklaşmıştır.

1981 yılında yürürlüğe giren 2499 Sayılı Kanun ile uygulama alanı dar olmakla beraber, "Genel kabul görmüş muhasebe kuralları" mevzuat içerisinde yer almıştır.⁴

1984 yılında 233 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile iktisadi devlet teşekküllerinde "Tekdüzen Muhasebe Sistemi" uygulaması başlatılmıştır. Uygulaması kayıt düzeniyle iç içe olan 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 01.01.1984 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

01.01.1986 tarihinde, Bankalarda " Tekdüzen Hesap Planı" uygulamasına geçilmiştir.

⁴ Yücel, s.10.

TMSK, Uluslararası muhasebe/finansal raporlama standartları ile tam uyumlu Türkiye Muhasebe (TMS), Finansal Raporlama Standartlarının (TFRS), tamamını yayınlamıştır. Kurul KOBİ'ler için tam set TFRS'den farklılık gösteren "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (KOBİ TFRS)" adını taşıyan bir tebliğ de yayınlamıştır.

26.9.2011 tarihli ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kaldırılarak Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur.⁶

2008 yılında yaşanan ekonomik kriz ve muhasebe olarak baktığımızda; Amerika'da yaşanan Enron ve Arthur Andersen; İtalya'da yaşanan Parmalat muhasebe skandalları, muhasebe ve denetime olan güveni azaltmıştır. Yine 2008 yılında Eylül ayında ABD'de başlayan ve tüm Dünyaya yayılan ekonomik krizin en önemli sebebinin finans sistemi olması dikkatleri yeniden muhasebe ve denetim üzerinde toplanmasına sebep olmuştur. Bu nedenle, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu "türev ürünlerinin muhasebeleştirilme esasları," "gerçeğe uygun değer" ve diğer konularda yeni standartlar oluşturulması çalışmalarına başlamıştır. Bilindiği gibi, muhasebe ilmi, statik bir sürecin değil dinamik bir sürecin ifadesidir. Bu nedenle ekonomik yaşantımızda ortaya çıkan yeni ürünlerin muhasebeleştirilmeleri ve değerlendirilmelerine ilişkin daha güvenilir muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması kaçınılmaz olmaktadır. Tüm bunlar skandalsız ve krizsiz bir Dünya için muhasebenin dinamik sürecini devam ettirmesi gereğini ortaya koymaktadır. Tüm gelişmeler muhasebenin Ülkemiz ve Dünyamız ekonomik yaşantısını giderek daha da önemini arttıracığını göstermektedir.⁷

Yine ülkemizde "kayıt dışı ekonomi" nin kayda alınması;" kara paranın aklanması suçu" nun önlenmesi ve "yolsuzluklarla" mücadele konularındaki kamuoyu baskısı, ekonomiye yeni giren finansman araçlarının da artması da muhasebenin önemini giderek arttırmıştır. Ayrıca, ekonomik hayatımıza yeni giren Leasing, Factoring, Franchising, Future Options, Forfaiting gibi müesseseler de muhasebenin uygulama alanını genişletmiştir. 2003 yılında vergi kanunlarımıza giren "Enflasyon Düzeltmesi" de muhasebe uygulamalarına ayrı bir zenginlik katmıştır.

⁶ Yücel, s.13.

⁷ Yücel, s.11.

Bugün ülkemizde hiçbir kanuni zorunluluk olmadığı halde, birçok işletmenin kayıtlarını bilgisayar programları vasıtasıyla yürütmesi, muhasebenin, işletmeler için nedeli “vazgeçilmez bir unsur” haline geldiğini göstermektedir.⁸

2.3. MUHASEBENİN TÜRLERİ

Muhasebe kayıt sistemi, mali nitelikteki işlemlerin kayıtlanması, belli dönemler itibarıyla sonuçların saptanması, yorumlanması ve ilgili kişi ve kurumların kullanımına sunulması yönlerinden irdelendiğinde üç ana bölüme ayrılmaktadır. Bunlar;⁹

1. Finansal Muhasebe
2. Maliyet Muhasebesi
3. Yönetim Muhasebesi

Finansal Muhasebesi; işletmenin mali nitelikteki işlemlerinin, ikinci ve üçüncü kişilerle olan borç ve alacak ilişkilerinin kayıtlanması sürecinde, hesap dönemi sonunda işletmenin varlık ve kaynak durumunu (bilançosunu) ve faaliyet sonucunu (gelir tablosunu) saptayan muhasebesidir.

Maliyet Muhasebesi; işletmede üretilen mamul ve hizmetlerin maliyetini oluşturan, maliyet unsurlarının türleri, oluş yerleri ve ilgili oldukları mamul ve hizmet türleri yönünden toplam ve birim maliyetin hesaplanmasını ve izlenmesini sağlayan bir hesaplama ve kayıt sistemidir.

Yönetim Muhasebesi; yöneticilere, işletme yönetiminde alacakları kararlar için her düzeyde gereksinime duydukları bilgileri hazırlayan, yorumlayan, bütçeler vb. planlama ve kontrol teknikleriyle etkin bir kontrol sürecinin verilerini sunan muhasebe alt sistemidir.¹⁰

2.4. MUHASEBENİN ÖNEMİ VE İŞLEVİ

İşletmelerin iktisadi ve mali yapılarına, işletmelerin faaliyet sonuçları yani kar veya zarar edip etmediklerine, elde ettikleri kar veya zararın hangi kaynaklardan oluştuğuna

⁸ Yücel, s.15.

⁹ S.Burak Arzova, *Finansal Muhasebe*, İstanbul:Türkmen Kitapevi, 2012, s.11.

¹⁰ Arzova, s.12.

ilişkin bilgiler de muhasebe tarafından sağlanmaktadır. Muhasebe, bir yandan işletmenin tüm parasal işlemlerini kayıt altına almakta, diğer yandan da bu kayıtlardan faydalanarak çıkardığı mali tabloları ilgililerin istifadesine sunmaktadır. İlgililer, muhasebe kayıtlarına inmeden muhasebenin sunduğu mali tablolardan yararlanarak, işletmenin mali durumu, faaliyeti ve sonuçları hakkında bilgiler edinebilmekte, değerlendirmeler yapabilmektedirler. Bu da ilgililere büyük kolaylık sağlamaktadır.

İşletmeler dahil tüm ekonomik ünitelerin başarılı bir şekilde yönetilmeleri; faaliyetlerin planlanmasını kaynaklarının ve elde ettikleri sonuçların kontrolünü de gerektirmektedir. Bu fonksiyonlar da “muhasebe” ile mümkün olabilmektedir. Muhasebenin verdiği bilgiler; işletme faaliyetlerinin planlanmasını, karar verme ve kontrol sorumluluklarının yerine getirilmesini de mümkün kılmaktadır. Kaldı ki, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin denetlenmesinin gerekli olduğu hallerde, muhasebe uygulaması denetimin iş yükünü azaltmakta ve kolaylaştırmaktadır.

Öte yandan Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Kanunları da muhasebeyi işletmeler açısından vazgeçilmez bir unsur olarak kabul etmiş; işletmelere uyulması gereken bir zorunluluk olarak getirmiştir. “Ekonomik ünitelerin” faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde önemli görevler üstlenen muhasebe, en büyük gelişmesini işletme alanında yapmış; işletmelerin tamamlayıcı bir unsuru haline gelmiştir.¹¹

Muhasebenin temel işlevlerini (fonksiyonlarını) şöyle sıralayabiliriz.

1) Kaydetme (Recording): Bir işletmenin gerçekleşen finansal olayların, belgelere dayanılarak kayıtlara geçirilmesi, muhasebenin “kaydetme” işlevini oluşturur. Örneğin: işlemlerin tarih sırasıyla “Yevmiye Defterine” kaydedilmesi gibi.

2) Sınıflandırma (Classsifying): İşletmede vuku bulan finansal olayların sınıflandırılarak defterlere kaydedilmesine “sınıflandırma” denir. Örneğin; finansal olayların, hesaplar itibariyle tasnif edilerek “Yevmiye Defterlerine” ve “Defteri kebir” e kaydedilmesi gibi.

3) Özetleme (Raporlama) (Summarizing): Yukarıdaki şekillerde toplanan bilgilerin, ilgililerin kullanımına sunulacak şekilde raporlar veya tablolar halinde toplanmasına

¹¹ Yücel, s.4.

“özetleme” denir. Bu nedenle hazırlanan aylık mizanlar, bilanço ve gelir tabloları, fon akım tabloları vd. muhasebenin “Özetleme” işlevinin en tipik örneklerini oluşturur.¹²

4) Yorumlama (Interpreting): İlgililer, muhasebenin sunduğu mali tablolardan yararlanarak işletmenin mali durumu, faaliyeti ve sonuçları hakkında değerlendirmeler yapabilmektedirler. Muhasebenin sunduğu bu işleve “Yorumlama” denir. Mali analiz tekniklerini de içeren bu işlev, işletmeler için hayati bir önem taşır.¹³ Örneğin, bu işlev sayesinde işletmenin satışlarındaki düşme eğilimi tespit edilir ve gerekli önlemlerin alınması sağlanır.

2.5. MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI

Muhasebenin temel kavramları; muhasebe ilkelerinin, muhasebe uygulamalarının dayanağını oluşturan evrensel düşüncelerdir. “Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No:1) ‘e göre; muhasebe politikalarının seçilmesinde ve bu politikaların uygulamasında ilgili temel kavramların esas alınması zorunludur.¹⁴

İşletmeler tarafından benimsenen muhasebe politikalarından önemli olanların mali tablolarda, dipnotlar ve ekler aracılığıyla açık ve anlaşılır bir biçimde belirtilmesi şarttır. Muhasebe politikalarıyla ilgili açıklamalar mali tablolarla bütünlük oluşturur. Muhasebe politikalarının belirlenmesinde esas alınan evrensel nitelikteki on iki (12) adet temel kavram bulunmaktadır.¹⁵

Bunlar aşağıdaki gibidir.

2.5.1. Sosyal Sorumluluk Kavramı

Muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının

¹² Yücel, s.5.

¹³ Yücel, s.6.

¹⁴ Yücel, s.10.

¹⁵ Yücel, s.11.

yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında, belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gerektiğini ifade eder.¹⁶

2.5.2. Kişilik Kavramı

İşletmenin sahip ve sahiplerinden, yöneticilerden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür. Genel kural olarak, belirli kaynakları kontrolünde bulduran ve bu kaynakların kullanımında sorumlu olan işletme birimleri de, muhasebe açısından bağımsız bir kişiliğe sahiptir.¹⁷

2.5.3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı

Sınırlı bir süre veya amaç için kurulmuş olanlar hariç, işletmelerin sonsuz ömre sahip olduğu görünüşünü temel almaktadır. Süreklilik kavramı, işletmelerin sonsuza kadar faaliyetlerini sürdüreceğini, faaliyet sürelerinin sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı olmadığını ve hiçbir işletmenin tasfiye niyetiyle kurulmadığını ifade eder. Bu kavram maliyet kavramının temel felsefesini oluşturduğundan, işletmeler, varlıklarını işletmelerinin sürekliliğini varsayarak değerlerler. Süreklilik kavramı, işletmelerin kar elde etme amaçlarını gerçekleştirmelerine, uzun vadeli faaliyetlere, araştırmalara, yatırımlara girişimlerine ve yükümlülük altına girebilmelerine olanak sağlar.¹⁸

2.5.4. Dönemsellik Kavramı

Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının (dönem kar veya zararının) diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır.

Bu kavram; işletmenin faaliyetlerinin zamanında kontrolü ve değerlendirilmesi ihtiyacı sonucu ortaya çıkmıştır. Bu kavrama göre aynı uzunluktaki süreler içinde

¹⁶ Yücel, s.5.

¹⁷ Akpınar ve Özdemir, s.13.

¹⁸ Akpınar ve Özdemir, s.11.

ölçülen işletme faaliyet sonuçları değerlendirilmekte ve karşılaştırılmaktadır. Bu süreye muhasebe dönemi veya hesap dönemi adı verilir ve genellikle 12 ay yani bir takvim yılı uzunluğundadır. Ancak işin özelliği gereği bazı işletmeler için bu dönem farklı olabilir. Muhasebede defterler dönem itibariyle tutulur. Defterlerdeki kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönemin başında yeniden açılır.

Bu kavram nedeniyle işletmelerin her dönem içindeki gelir ve giderleri karşılaştırılmakta ve dönem sonundaki kar veya zarar durumu ortaya konulmaktadır.

Ancak işletmenin kar veya zararına yol açan gelir ve giderlerin hangi döneme ait olduklarının saptanması gerekir. Burada “nakit esası” olmak üzere iki temel saptama biçimi karşımıza çıkmaktadır.

Nakit esasında, döneme bakılmaksızın işletmenin kasasına para girdiğinde veya kasadan para çıktığında, muhasebe kayıt yapılır. Örneğin, işletmede 2013 yılında satılan bir malın bedeli 2014 yılında tahsil edildiğinde, söz konusu tutar 2014 yılının geliri sayılır. Aynı şekilde 2013 yılında yapılan bir giderin karşılığı 2014 yılında ödendiğinde bu gider de 2014 yılının gideri sayılmaktadır.

Tahakkuk (Gerçekleşme) esasında ise, kasaya para girdiğinde veya kasadan para çıktığında; döneme bakılmaksızın, gerçekleştiği dönemin gelir veya giderleri olarak kaydedilirler. Örneğin işletmede 2013 yılında satılan bir malın bedeli 2014 yılında tahsil edilse de, söz konusu tutar 2013 yılının gelir sayılır. Benzer şekilde 2014 yılına ilişkin bir gider 2013 yılında ödense de (peşin ödenmiş kira giderleri gibi) söz konusu tutar 2014 yılının gideri sayılır.

Tahakkuk esası gelirleri o dönemin giderleriyle karşılaştırılmasını sağlayarak işletmenin dönem karının tarafsız bir şekilde hesaplanmasına olanak sağlamaktadır. Bu nedenle muhasebe uygulamalarında en çok tahakkuk esası kullanılmaktadır.

Dönemsellik kavramı; gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.¹⁹

¹⁹ Ahmet Türker, *Genel Muhasebe*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Orman Fakültesi Yayınları, 2011, s.24.

Dönemsellik kavramının işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husu maliyet tablolarının dipnotlarında açıklanır.²⁰

İşletmelerin sınırsız sayılan yaşam sürelerinin sınırlı uzunlukta belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden ayrı olarak saptanmasını ifade eder. Bu kavrama göre, faaliyet sonuçları ilgili dönemde değerlendirilir. Gelir ve giderlerinin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi; hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.

2.5.5. Parayla Ölçme Kavramı

İşletmedeki değer hareketlerinin izlenmesinde kullanılacak ortak ölçünün para olduğunu ifade eder. Muhasebe işlemleri ulusal para birimine göre yapılır. Ancak paranın zaman değeri bulunmaktadır. Bazı uygulamalarda değer değişimi etkilerinin giderilmesi amacıyla para birimi ile ifade edilen işlemler, satın alma gücüne ifade edecek katsayılarla (enflasyon endeksleri) çarpılarak güncel değerler hesaplanabilmektedir.²¹

2.5.6. Maliyet Esası Kavramı

Maliyet kavramı, nakit ve alacaklar dışındaki varlıkların, elde etme maliyeti ile net gerçekleşebilir değerden veya elde etme maliyeti ile rayiç bedelden düşük olanı ile değerlendirilebileceğini; varlıkların değerlerinde maliyet bedellerine göre oluşan artışların ise (yasal imkânlar dışında) dikkate alınmayacağını ifade eder. Bu kavrama bağlılık, muhasebecileri değişen piyasa fiyatları karşısında sürekli olarak düzeltme kayıtları yapmak zorunda bırakmaz ve varlıklara ilişkin hareketlerin objektif belgelere dayandırılmasını sağlar.²²

²⁰ Türker, s.25.

²¹ Akpınar ve Özdemir, s.13.

²² Arzova, s.23.

2.5.7. Tarafsız ve Belgelendirme Kavramı

Sosyal sorumluluk kavramının gerçekleştirilmesi için, muhasebe kayıtlarının objektif belgelere dayanması gerekir. İşletmelerde objektif belgelere dayanmayan işlemler de olabilmektedir. Bu işlemlere ait verilerin güvenilirliği işletmede sürekli yapılacak iç kontrol ile sağlanabilir. Tarafsızlık kavramı, muhasebe bilgilerinin, mali tablolara herkesin yararlanabileceği şekil ve içerikte yansıtılmasını ifade eder. Bu bilgiler, mali tablolardan yararlanan kişilerden yalnızca bir kısmının ihtiyacına yönelik olarak hazırlanamaz ve sunulamaz.²³

2.5.8. Tutarlılık Kavramı

Tutarlılık kavramı, muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur. Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tekdüzeni öngörür. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda, işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler.²⁴

2.5.9. Tam Açıklama Kavramı

Bu kavram; mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olarak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını anlatır.

Bu kavram gereğince raporlar üzerinde inceleme yapacak olanlara gerekli tüm bilgiler raporla birlikte verilmelidir. Örneğin; raporda sadece borç miktarının yazılı olması, işletmenin mali durumu hakkında yorum yapılabilmesi için, yeterli değildir. Bu borçların vadelerinin de bilinmesi gerekir. Borç miktarı aynı olduğu halde, borçlunun büyük kısmı uzun vadeli olduğunda kısa vadeli borç ödeme gücü çok iyi olarak nitelenen bir işletmenin; aksi durumda yani borçlarının büyük bölümünün kısa

²³ Akpınar ve Özdemir, s.13.

²⁴ Ümit Ataman, *Dönenici İşlemleri Genel Muhasebe*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2013, s.8.

vadelerde ödenecek olması halinde likidite açısından bir darboğazda karşı karşıya olduğu düşünülebilir.²⁵

Bu kavram gereğince, yapılan muhasebeleştirmenin, işlemleri tam açıklayıcı şekilde olmasına çalışılmalı, bunun mümkün olmadığı durumlarda da muhasebe raporlanmada konulacak “dipnot” larla gerekli açıklamalar yapılmalıdır.

Mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavram gereğidir. Tek düzen bilançoda 30 adet dipnot yer almaktadır.²⁶

2.5.10. İhtiyatlılık Kavramı

İhtiyatlılık kavramı, işletmelerde durumun olduğundan daha iyi gösterilmesini engelleyen ve işletmeleri risk altına sokmayı önleyen muhafazakâr yaklaşım tarzlarını ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, muhtemel giderleri, zararları ve borçları için karşılık ayırırlar; muhtemel gelir ve kârları için ise herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak, bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturamaz.²⁷

2.5.11. Önemlilik Kavramı

Bir finansal olay veya bir hesap kaleminin nisbi ağırlık ve değerinin, mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder.²⁸

Önemli hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur.²⁹

Bir varlığın veya hakkın iktisadi önemi onun muhasebe kaydını etkiler. Kavram icabı, büyük küçük bütün varlıklara hep aynı gözle bakılmalıdır. Bununla beraber, kavramsal olarak doğru olan bu yaklaşım, uygulamada küçük tutarlar söz konusu olduğu zaman ihmal edilir. Örneğin; üç yıl kullanılacağı tahmin edilen varlık, diğer

²⁵ Orhan Sevilengül, *Genel Muhasebe*, Ankara: Gazi Kitapevi, 2011, s.21.

²⁶ Sevilengül, s.22.

²⁷ Arzova, s.18.

²⁸ Muharrem Türkmen, *Genel Muhasebe*, İzmir: İlya İzmir Yayınevi, 2011, s.25.

²⁹ Ataman, s.8.

dönemlere taşınır. Diğer taraftan, aynı dönemlerde faydalanılacağı tahmin edilen bir dolmakalem, gelecek dönemlere taşınmaz. Çünkü bu davranışın maliyeti, daha kesin kayıt yapmayla sağlanacak olan avantajları aşacaktır. Özet olarak bu ilkeye göre, önemli olmayan durumlarda temel kavramlardan ve varsayımlardan uzaklaşabilmektedir.³⁰

2.5.12. Özün Önceliği Kavramı

Bu kavram mali işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerden çok, özlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte, bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu takdirde, özün biçime önceliği esastır.³¹

³⁰ Ataman, s.9.

³¹ Yücel, s.20.

3. TİCARİ BELGELERİN HUKUK YÖNÜNDEN KAPSAMI

3.1. MUHASEBE HUKUKU AÇISINDAN TİCARİ BELGELER

Muhasebe hukuku, ticaret hukukunun bir koludur. Fakat teknik açıdan muhasebeye dayanmaktadır. Ayrıca gerçek veya tüzel kişinin vergilendirilmesinde kar veya zararın tespiti bakımından vergi hukuku ile de yakından ilgilidir. Muhasebe ve vergi hukuku karşılıklı olarak birbirini etkilemekte ve tamamlamaktadır. Muhasebe alanında hukuk kuralları ile korunması gereken menfaatler artıkça, bu alana yasa koyucunun müdahalesi artmıştır.³²

Muhasebe hukuku zamanımıza gelinceye kadar başlıca döner dönemden geçmiştir.

- a) Tacirlerle ilgili defter tutma hukuku
- b) Anonim şirketlerle ilgili bilanço hukuku
- c) Sermaye piyasasının gelişmesi ve büyük işletmelerin kurulması
- d) Uluslararası çalışmalar, gelişmeler ve muhasebe standartları

Muhasebe alanındaki gelişmelerin başlıca özellikleri aşağıda belirtilmiştir.

- Toplumda ekonomik hayat geliştikçe işletmeler de büyümeğe başlamıştır; tacirlerin özellikle matematikçilerin gayretleri ile muhasebe kuralları ve tekniği oluşmuştur.
- Muhasebe kurallarının oluşmasından sonra bunlardan bazıları hukuk kuralları olarak kanunlarda yer almıştır.

³² Selim Çimşir, *Vergi ve Ticaret Hukuku Açısından Ticari Defterler*, İstanbul: TEZ, s.12.

Muhasebe ile ilgili hukuk kurallarının konulmasından önce özel menfaatler korunmak istenmiştir. Fakat işletmeler büyüdükçe, sermaye piyasası geliştikçe hukuki düzenlemede kamu menfaati ve düzeni ön plana geçmiştir.³³

3.1.1. Genel Muhasebe Belgeleri

Muhasebe organizasyonu açısından belgelerin sınıflandırılması aşağıdaki gibi yapılmıştır. Bu yönden muhasebe belgeleri, işletmeye gelen ve işletmeden giden belgeler olarak ayrılabilir. Başka işletmelerden, üçüncü kişilerden ve başka yerlerden alınan belgelere, işletmeye gelen belgeler adı verilir. İşletmeden, öteki işletme, kişi ve yerlere verilen ya da gönderilen belgelere ise, işletmeden giden belgelere denilir. Bu ayrımın önemi, belgelerin düzenlenmesinde ortaya çıkar. Şöyle ki; işletmeden çıkan belgelerin düzenlenmesi üzerinde işletmenin tasarrufu vardır. Bunların dış ve iç görünüşünü istediği gibi saptayabilir. İşletmeye gelen belgeler üzerinde ise hiçbir düzenleme yapılamaz. Bunlar oldukları gibi kaydedilirler ve dosyalanırlar.³⁴

Bu görüş açısına göre sınıflamada, biri işletmeye gelen belgeler, öteki işletmeden giden belgeler olmaktadır. Çünkü bu belgeler karşılıklı ilişkiler nedeniyle oluşan iş olguları için düzenlenmektedir.

Bu çerçevede, bir işletme için giden, diğer işletme için gelen belge özelliğini taşıyan bu tür belgeler, ticari yaşam içinde işletmeler arası bilgi akışına dayalı hesaplaşma sürecinin temel dayanağını oluşturmaktadır.³⁵

“İşletme dışından bilgi talep eden ve bireysel nitelikte bulunan kişiler yönünden, o işletmenin Muhasebe Bilgi Sisteminin, kendi karar süreçleri için en önemli bilgi kaynağı olduğu açıktır. Şüphesiz, işletme dışında yer alan ve Muhasebe Bilgi Sistemi çıktılarının genel kullanıcıları konumundaki kişiler yönünden de, bu bilgilerin doğru ve güvenilirliği kadar, bilgilere zamanında ulaşılması, büyük öneme sahiptir.”

Bu düzeyde bilgi akışının fonksiyonellik, zaman ve maliyet yönünden etkin olmasındaki temel rol, işletmeler arasında gelen-giden belgeleridir. Bu tür belgelere

³³ Cimşir, s.13.

³⁴ Recep Öktem, *Ticari Bilgi ve Belgeler*, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2004, s.64.

³⁵ Öktem, s.65.

ilişkin tasarım ve kullanım ilkelerinin ise, yasal bir dayanak, diğer bir ifadeyle yasal düzenlemelere gerek duyduğu açıktır.³⁶

3.1.2. Muhasebe Belgelerinin İşlevsel Sınıflandırılması

Muhasebe sisteminde işlevsel bazda belgelerin sınıflandırılması aşağıdaki gibi örneklenebilmektedir.³⁷

Mal ve Hizmet Alış Satışına İlişkin Belgeler

- Fatura
- İrsaliyeli Fatura
- Perakende Satış Vesikaları
- Perakende Satış Fişi

Makinelı Kasaların Kayıt Ruloları

Giriş Biletleri

Yolcu Taşıma Biletleri

- Gider Pusulası
- Müstahsil Makbuzu
- Serbest Meslek Makbuzu
- Ücret Bordrosu
- Kira Kontratı
- Gider Listesi
- Banka Dekontu
- PTT Makbuzları

Makbuzlar, Bordrolar ve Dekontlar

- Makbuzlar
- Tahsilat Makbuzu

³⁶ Öktem, s.66.

³⁷ Öktem, s.66.

- ek Bordroları
- ek Giriş Bordrosu
- ek ıkış Bordrosu
- Senet Bordrosu
- Senet Giriş Bordrosu
- Senet ıkış Bordrosu
- Dekontlar
- Alacak Dekontu
- Borç Dekontu

Genel Nitelikli Belgeler

- Banka Hesap zeti
- Harcırah Belgesi
- Virman Talimatları
- Ticari Mektuplar
- Sözleşmeler
- Taahhütnameleler
- Sevk İrsaliyeleri
- Kasa Fy
- Günlük Nakit Raporları
- İş Emirleri
- Tutanaklar

Sektöre zel Belgeler

- Tur Kayıt Formu
- Harcama Belgeleri Listesi
- Devre Raporu
- Yolcu Listesi
- Fiş (Voucher)
- Visa Kuponu
- Döviz Satım Belgesi
- Döviz Alım Belgesi

- Türk Lirası Transfer Belgesi

Ödeme Aracı Olan Belgeler

- Poliçe
- Bono
- Çek

Muhasebe Fişleri

- Tahsil Fişi

KEMAN TİCARET

Anneli Keman

Balkanlar Köyü Han No:34

Reyhan İSTANBUL

Matru M.D. : 2860010016

TAHSİL FİŞİ

TARİH	10.09.2021
NO	59

KASA

HESAP KODU	HESAP ADI
120	ALICILAR

GİRİŞİNİN		YARDIMCI HESAPLAR	AÇIKLAMA	ALT HESAP	TUTAR
TARİH	NO				
10.09.2021	18	120.08	REMZİ ÇEKER	3.000.000	
Yalnız Dokuzmilyon TL.					3.000.000
		YEMİNE MADDE NO	DÜZENLEYEN	ONAYLAYAN	
		374	İsmail Kaya	Kızıl Ahmet	

Şekil 3.3: Tahsil Fişi

İşletmenin başka işletmeler ya da üçüncü kişiler arasındaki iş olguları için düzenlenen muhasebe belgelerine doğal belgeler denilmektedir.

İşletmenin iç değer hareketlerini düzenlemek için ya da doğal belge düzenlenmesi zorunlu olmayan iş olguları için düzenlenen muhasebe belgelerine yapay belgeler adı verilmektedir.

İşletmede kullanılan belgelerin büyük bir bölümünü doğal belgeler oluşturur. Doğal belgeler, düzenledikleri iş olgularına göre sınıflandırılıp incelenebilirler. Bu açıdan doğal belgeler alış-satış, masraf-hasılat, tahsil-ödeme, mahsup belgeleri ve öteki belgelerdir. Bu sınıflamaya göre başlıca doğal belgeler şunlardır.

Alış-Satış belgeleri: Fatura, fatura yerine geçen belgeler (perakende satış fişleri, kasa ya da satış fişleri, makineli kasalarda kayıt ruloları, gider pusulası, döviz alım bordrosu, müstahsil makbuzu)

Masraf-hasılat belgeleri: Fatura, gider pusulası (makbuz), serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu ve ekleri vb.

Tahsil-ödeme belgeleri: Kasa tahsil makbuzu, kasa ödeme makbuzu, senet giriş fişi, senet çıkış fişi.

Mahsup belgeleri: Borç dekontu, alacak dekontu, hesap özetleri.

Diğer doğal belgeler: Vergi Daireleri, Sosyal Sigortalar, Ticaret ve Sanayi Odaları, PTT ve öteki resmi dairelere yapılan ödemeler sonucu alınan makbuz ve belgeler, takdir komisyonu raporları, mahkeme kararları vb.

Yasalarda doğal belgenin biçimi koşula bağlanmıştır. Ancak ticari gelenek ve görenekler doğal belgelerin biçimini yaklaşık olarak oluşturmuştur.

Yapay belgelerin başlıcaları düzenledikleri iş olguları açısından sınıflandırılabilir.

Giderlere ilişkin yapay belgeler: Belgelenmesi gerekmeyen gider belgesi, yolluk giderleri belgesi vb.

Envanterle ilgili yapay belgeler: Gelecek döneme ait gider belgesi, gelecek döneme ait gelir belgesi, normal envanter noksanlığı tutanakları, emsal değer in saptanması belgesi, gerçekleşmiş fakat henüz tahsil edilmemiş gelirin saptanması belgesi, yenileme fonunun kullanılmasına ilişkin belge, alacak senetleri reeskont belgesi, amortisman giderleri belgesi vb.⁴⁰

Maliyet muhasebesine ilişkin belgeler: İlk madde ve malzeme teslim alma belgesi, depodan üretime ilk madde ve malzeme çıkış belgesi, üretiminin çeşitli safhalarında birbirine yarı mamul devir belgeleri, mamulün depoya teslim belgesi, mamul çıkış belgesi- irsaliyeler vb. Bu tür belgeler genelde maliyet muhasebesine dayanak olan madde ve malzeme hareketleri ile yarı-tam mamullerin hareketlerinde kullanılır.⁴¹

Bunlardan başka maliyetin hesaplanması için şu belgeler, formlar ve çizelgeler kullanılır: Gider çeşitlerini ayırma ve saptama çizelgesi, işçilik zaman kartları, puantaj defteri, maliyet gider dağıtım çizelgesi, genel üretim giderlerini yükleme çizelgesi, sipariş alma formu, işçilik refakat kartı, malzeme refakat kartı, işçilik fişi, sipariş maliyet fişi, siparişlere göre günlük işçilik ve günlük madde kullanım icmalleri, sipariş maliyet fişlerinin aylık dökümleri, safha maliyet fişleri, eşdeğer birimler tablosu, ortak ve yan mamullerde birim maliyetlerinin hesaplama tablosu, standart maliyet hesaplama tabloları, direkt madde-direkt işçilik-genel üretim giderleri sapma analizi tabloları vb.⁴²

3.2. TİCARET HUKUKU AÇISINDAN TİCARİ BELGELER

TTK'nın 21/1-2.maddesine göre, "Ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış olan tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilmekte; bir fatura alan kişi aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde, faturanın içeriği hakkında bir itirazda bulunmamışsa bu içeriği kabul etmiş sayılmaktadır.⁴³

⁴⁰ Öktem, s.64.

⁴¹ Öktem, s.65.

⁴² Öktem, s.66.

⁴³ Yücel, s.102.

3.2.1. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı

Yürürlük tarihi 01.01.1957 olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda ticari yaşamdaki gelişmelere karşılık verebilecek değişikliklerin yapılmamış olması, AB tam üyeliğine aday olma, teknolojik gelişmeler ve internet, uluslararası piyasaların bir parçası olmak ve Ticaret Kanunu'nu etkileyen yeni kanunların yürürlüğe girmesi gibi zorlayıcı etkenlerden dolayı Ticaret Kanunu'nun yenilenmesi ihtiyacı doğmuş ve yeni yasa için 1999 yılında çalışmalar başlatılmıştır. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı aşağıda bulunan gerekçeler doğrultusunda hazırlanmıştır.⁴⁴

Madde 1 - Tasarının 1 inci maddesi, 29/06/1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 1 inci maddesinin tekrarıdır. Ancak, maddenin birinci fıkrasında iki değişiklik yapılmıştır. Birinci değişiklik, 6762 sayılı Kanunun 1 inci maddesinin birinci fıkrasında bulunan, “bir ticarethane veya fabrika yahut ticarî şekilde işletilen herhangi bir müesseseyi” şeklindeki cümle parçasının yerine “ticarî işletmeyi” teriminin konulmasıdır. Bu değişikliğin sebebi, önceki metinde sayılanların ticarî işletmenin uygulamadaki görünüş şekilleri, ticarî işletmenin sıkça rastlanan özel biçimleri olmalarıdır. Merkez kavram ticarî işletme olduğu halde, kavramı ifade eden terimi kullanmayıp onun türlerini saymak ve diğer maddelerde aynı yöntemi tekrarlamak, sistem anlayışı ve kanun yapma tekniği ile bağdaşmaz. Bir kanun, kavramları kullanmalı, kavramın uygulamadaki biçimlerine dayanmamalıdır. Ayrıca 11 inci maddenin gerekçesinde açıklandığı üzere, ticarethaneleri, örnek olarak saymak yoluyla gösteren, 6762 sayılı Kanunun 12 inci maddesi ile aynı maddenin son fıkrasında öngörülmüş bulunan fabrikacılık tanımı ve nihayet, 6762 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi, Tasarıda yer almadığı için biçimlerin adlarını korumaya olanak yoktur. İkinci değişiklik, 3 üncü madde ile gerekli uyumu sağlamak amacıyla, “işlere” sözcüğü çıkarılarak “işlemleri” sözcüğünün konulmuş olmasıdır.

Madde 2 - Dilin arılaştırılması yanında bu maddedeki değişiklik sadece ikinci fıkradaki “şubesine” kelimesinin yerine “dalına” kelimesinin konulmasına özgülenmiştir. Değişikliğe konu olan “ticaret şubesi” ibaresi amaca olduğu gibi Türkçe'ye de uygun bulunmamıştır.

⁴⁴ Şeref Demir, *Mali Çözüm Dergisi*, s.44.

Madde 3 - Bu maddede, iki gerekli değişiklik yapılmıştır. İlk olarak, 1 inci maddede olduğu gibi bu maddede de eski metindeki ticarî işletmeyi ifade eden üç ticarî işletme türü yerine, “ticarî işletme” kavramı konulmuştur. İkinci olarak, eski metindeki “işler” sözcüğü çıkarılmıştır. Çünkü, madde “ticarî işleri” tanımlamaktadır. Bir kavramın tanımı, kavramı içeremez.

Madde 4 - Bu madde, 6762 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinden alınmıştır. Ancak öğretilerde ve yargı kararlarında kabul gören eleştirilere ve gelişmelere uygun bazı değişiklikler yapılmıştır.

Birinci fıkrası: 6762 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrası hükmünde, 21 inci maddenin birinci fıkrasına yapılan ve karışıklıklara yol açan, bu sebeple de görüş birliği halinde eleştirilen gönderme kaldırılmıştır.

(d) bendinde, TRIPS ile WIPO anlayışına ve dünya literatüründeki gelişmeye uygun olarak “Fikrî mülkiyet hukukuna” ibaresine yer verilmiş; ayrıca bu alanın dallarının adını sayma yöntemi terk edilerek, hükmün kapsamı genişletilmiştir. Çünkü, kavram TRIPS ile WIPO’nun terminolojisine uygun olarak inter alia fikir ve sanat eserlerine, markalara, patentlere, faydalı modellere, endüstriyel tasarımlara, coğrafî ad ve işaretlere, bitki çeşitleri ve ıslah haklarına, elektronik devrelerin topografyalarına, açıklanmamış bilgilere ilişkin mevzuatı ifade etmektedir. Açıklanmamış bilgiler hariç fikrî mülkiyet kapsamına giren bütün konular Türk hukukunda düzenlendiği için, konusu bentte, sayma yöntemi yerine dalları ifade eden kavramın kullanılması gerekiydi.

Diğer yandan, fikrî mülkiyet hukukuna ilişkin mevzuatta düzenlenen hususlardan doğan davalar, kanunen mutlak ticarî davalardır. Fikrî mülkiyet hukukuna ilişkin davaların halen tek yargıçlı, fikrî ve sınaî haklara ilişkin hukuk mahkemelerinde görülmekte bulunmaları, bu mahkemelerin ihtisas mahkemeleri olarak adlandırılmaları, başka bir deyişle ihtisas mahkemesi olmaları, bu davaları ticarî dava olmaktan çıkarmaz; niteliklerini değiştirmez. Fikrî mülkiyet davalarına bakan mahkemelerin tek hakimli (Marka KHK m. 71, Patent KHK m. 146, Endüstriyel Tasarımı KHK m. 58, Coğrafî İşler KHK m. 30), asliye mahkemelerinin bir başkan ve iki üyeli (26/09/2004 tarihli ve 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri İle Bölge Adliye

Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanununun 5 inci maddesi) olmaları, fikrî ve sınaî haklar mahkemesinin ticaret mahkemesi olmadığı anlamına gelemez. Çünkü, ticaret mahkemesi bulunmayan yerlerde tek hakimli asliye mahkemesi de ticaret mahkemesi sıfatıyla ticarî davalara bakmaktadır.

(e) bendinde yapılan değişiklik, esasa ilişkin değildir. 6762 sayılı Kanununun 135 inci maddesi kaldırıldığı için, ticarete ilişkin yerler sayılmıştır.

(f) bendinin kapsamı genişletilmiştir. Çünkü, bugün finans sektöründe sadece bankalar ve ödünç para verme işleri ile uğraşanlar bulunmamakta, bu sektör sadece anılan kanunlarla düzenlenmemektedir. Bunların yanında, finansal kiralama, faktoring, özel ve genel finans şirketleri, fortfaiting şirketleri başta olmak üzere çeşitli finans kurum ve kuruluşları da vardır. Bunları düzenleyen ayrıntılı bir mevzuat bulunmaktadır. Bende eklenen “diğer kredi kuruluşlarına, finansal kurumlara” ibaresi anılan şirketleri ifade etmektedir.

4 üncü maddeye 6762 sayılı Kanuna 5136 sayılı Kanunla eklenen son fıkra, mahkeme ile ilgili olduğundan, değiştirilerek 5 inci maddenin ikinci fıkrasına ikinci cümle olarak eklenmiştir. Bunun için 5 inci maddenin ikinci fıkrasıyla ilgili gerekçeye bakılmalıdır.

Madde 5 - Bu madde, ikinci fıkrasındaki değişiklik dışında, 6762 sayılı Kanununun 5 inci maddesinden, başlığı içerikle uyumlu hale getirilerek ve dili güncelleştirilerek alınmıştır.

Maddenin ikinci fıkrasında yapılan değişiklik şu sebeplere dayanmaktadır: 6762 sayılı Kanununun 4 üncü maddesine, 28/04/2004 tarihli ve 25446 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 5136 sayılı Kanunla üçüncü bir fıkra eklenmiştir. Bu hüküm uyarınca, iş durumunun gerekli kıldığı yerlerde Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunun olumlu görüşü ile, Adalet Bakanlığınca, 6762 sayılı Kanunun Dördüncü Kitabında yer alan deniz ticaretine ilişkin ihtilaflara bakmak ve asliye derecesinde olmak üzere denizcilik ihtisas mahkemeleri kurulur. Anılan mahkemelerin yargı çevresi Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından belirlenir. Bu hüküm birçok yönden hatalı idi. İlk olarak, anılan hüküm bir mahkeme ile ilgili olduğu halde, ticarî davalara ilişkin 4 üncü

maddeye eklenmişti. İkincisi, söz konusu mahkemelerin “asliye derecesinde” olacakları belirtilerek, ticaret mahkemesi olduklarının belirtilmesinden kaçınılmış, hatta bilinçli ifadeyle bu mahkemelerin ticaret mahkemesi olmayacakları vurgulanmıştı. Denizcilik ihtisas mahkemesine verilen bu konum 6762 sayılı Kanuna ve Tasarıya aykırıdır. Çünkü, anılan ihtisas mahkemesi, 6762 sayılı Kanunun Dördüncü Kitabında yer alan deniz ticaretine ilişkin ihtilaflara, yani 6762 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin, birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre mutlak ticarî davalara bakacaktır. 6762 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, ticarî davaları -bir yerde ticaret mahkemesi varsa- ticaret mahkemesi görür. Oysa, yeni düzenleme ile mutlak ticarî davaya ticaret mahkemesinin bakamaması gibi 6762 sayılı Kanuna aykırı bir durum çıkmıştır. 6762 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi ile 5 inci maddesinin ikinci fıkrası hükümleri değiştirilmeden 6762 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin üçüncü fıkrası hükmü korunamaz. Nihayet bu düzenleme, 01/06/2005 tarihinde yürürlüğe girmiş olan 5235 sayılı Kanuna da açıkça aykırıdır. Bu değerlendirmelerle 6762 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin üçüncü fıkrasının amacına uygun olarak, Tasarı, bir yerde ticaret davalarına bakan birden çok asliye ticaret mahkemesi varsa, bunlardan birinin veya bir kaçının Tasarıdan ve diğer kanunlardan doğan deniz ticaretine ve deniz sigortasına ilişkin hukuk davalarına bakmakla görevlendirileceklerini hükme bağlamıştır. Böyle bir görevlendirme yapılmışsa, o mahkeme veya mahkemeler başka hiçbir ticarî davaya bakmayacak, münhasıran deniz ticareti ve deniz sigortası ile ilgili davaları görecektir. 6762 sayılı Kanunun aksine, “Dördüncü Kitap” yerine “bu Kanundan ve diğer kanunlardan doğan” denilerek söz konusu mahkemenin bakacağı işler alanı amaca uygun olarak genişletilmiştir. Nitekim Limanlar Kanunu, Çevre Kanunu gibi çok sayıda başka kanunda da deniz ticaretine ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır; bu hükümlerden doğan davalara da aynı mahkemelere bakılması mahkemenin gerçek anlamda uzmanlaşmasını sağlayacağı gibi, tek bir olaydan doğan çeşitli uyuşmazlıkların (örneğin çatma, deniz kirliliği, enkaz kaldırma, sigorta) farklı mahkemelerde görülmesi gibi amaca aykırı bir sonucu da önlemiş olacaktır.

Nihayet maddenin üçüncü fıkrasına 11/10/1976 tarihli ve E. 1976/5, K. 1976/5 sayılı İtihadı Birleştirme Kararına uygun bir değişiklik yapılarak, hükme “kararın sözle bildirim veya tebliği tarihinden itibaren on gün içinde açılacak davaya” ibaresi

eklenmiştir. Bu ek ile Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 193 üncü maddesinin üçüncü fıkrası hükmüne uyum sağlanmıştır.

Madde 6 - 6762 sayılı Kanunun 6 ncı maddesini karşılayan bu hükmün kaynağı 1926 tarihli Ticaret Kanununun 642 nci maddesidir.

Madde 7 - Maddenin birinci fıkrasında kullanılan “müştereke” sözcüğü yanlış anlamalara yol açtığı, özellikle kefaleti çağrıştırdığı için “birlikte” sözcüğü ile değiştirilmiştir. Ayrıca, metne “kanunda” sözcüğü eklenerek öğretilen bir eksiklik giderilmiştir.

Madde 8 - Tasarının bu maddesinde ve 9 uncu maddelerde yapılan değişikliklere hakim olan düşünceler şöyle özetlenebilir:

(1) Ticarî işlerde faiz oranının serbestçe tayin olunacağı, Türk Ticaret Kanununda temel bir ilke olarak yer almalıdır. Doğru olan budur. Gerçi, bugün aynı ilke ticarî olmayan (âdi) işlere uygulanan faiz için de geçerlidir. Ancak, anılan ilkedен zaman zaman sapıldığı görülmektedir. Ticarî işlerde temel bir kanun olarak Türk Ticaret Kanunu konunun düzenlemesi gereken yerdir. Ayrıca bir kanun sadece kendi kapsamındaki konuları düzenlemeli, bunlara ilişkin hüküm koymalıdır. Bu sebeple, hüküm 6762 sayılı Kanunda olduğu gibi ticarî işlere özgülenmiştir. 6762 sayılı Kanunda kullanılan “tayin olunabilir” ibaresi ilke ile bağdaşmayan gereksiz bir esnekliğe yer vermiştir. İlkenin tam olarak öngörülebilmesi için kesin bir ifade kullanılmalıdır. Bu sebeple ibare “belirlenir” şeklinde düzeltilmiştir.

(2) Kanunda veya sözleşmede belirtilmediği durumlarda uygulanacak faiz ve temerrüt faizi oranlarını gösteren 3095 sayılı Kanun ve benzeri kanunlar sık değiştirilmektedir. Türk Ticaret Kanunu söz konusu kanunlara ad ve sayı anarak gönderme yaparsa, değişiklikler dolayısıyla bu gönderme, anlam ifade etmez duruma gelebilir. Onun için 8 inci maddenin ikinci fıkrası hükmünde genel bir gönderme tercih edilmiştir. “Temerrüt faizi” terimi yerine mevzuatta sık sık “gecikme faizi” terimi kullanılmaktadır. İkinci terimin, yeniliğinin tercih edilmesinde rol oynadığı düşünülebilir. Oysa ikinci terim dardır; temerrüt sadece gecikme halini içermez. Bu sebeple Tasarı “temerrüt faizi” terimini kullanmıştır. “Temerrüt” kelimesi yerine görüş

birliği ile kullanılacak yeni bir kelime bulunursa onun faizini ifade eden terim de değişir.

(3) Mürekkep faize ilişkin 6762 sayılı Kanunun 8 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ve etrafında önemli birikim sağlayan hüküm, 9 uncu maddede bağımsızlaştırılmalıdır.

(4) 6762 sayılı Kanunun 8 inci maddesinin üçüncü fıkrasında ngrlmş bulunan, saklı tutma hükmünün yorumu glk doğurmuştur. Gerçekten saklı tutulan “husus hükümler” ile; mürekkep faiz hakkındaki hükümlerin mi yoksa hükümde anılan kanunlarda bulunan faize ilişkin kuralların mı kastedildiği belirsizdir. nc fıkrada sayılan kanunlar, mürekkep faize dair “husus hükümler”i içermemektedir; içerseler bile, 3095 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi karşısında bu hükümleri geçerli saymak mümkün değildir. Çünkü, hem anılan Kanun bileşik faizi kesin olarak yasaklamıştır, hem de sadece “Bu konuya ilişkin Türk Ticaret Kanunu hükümleri (ni) saklı” tutmuş, diğer “husus hükümler”i dikkate almamıştır. Bu gerekçelerle, 6762 sayılı Kanunun 8 inci maddesinin üçüncü fıkrası hükmüne Tasarıda yer verilmemiştir. 6762 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin artık pek bir anlam ifade etmeyen ikinci fıkrası da Tasarıya alınmamıştır. Tasarının 8 ilâ 10 uncu maddesi hükümleri faiz konusunda bir Ticaret Kanununun içermesi gereken hükümlere yer vermiştir.

Madde 9 - Bu maddenin gerekçesi için 8 inci maddenin gerekçesine bakılmalıdır.

Madde 10 - Madde, 6762 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinden aynen alınmıştır.⁴⁵

3.2.2. Görüşme Aşamaları ve Oluşumu

1999 yılında başlatılan çalışmalar neticesinde Adalet Bakanlığı’nca hazırlanan ve Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı’na arzı Bakanlar Kurulu’nca 17.10.2005 tarihinde kararlaştırılan “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı” ve “Gerekçesi” 09.11.2005 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı’na gönderilmiştir.

T.B.M.M’ce 15.11.2005 tarihinde tali komisyon olarak Sanayi, Ticaret, Enerji, Tabii Kaynaklar, Bilgi ve Teknoloji Komisyonuna, esas komisyon olarak da Adalet

⁴⁵ Levent Yaralı, *Türk Ticaret Kanunu*, www.ticaretkanunu.net, Erişim Tarihi: (09.11.2013)

Komisyona havale edilmiş olan, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı”nı, Adalet Komisyonu 01.12.2005 tarihli toplantısında geneli üzerindeki görüşmelerden sonra, ayrıntılı bir çalışma için beş kişiden oluşan bir Alt Komisyona havale etmiştir. Alt Komisyon, ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının, ilgili sivil toplum kuruluşlarının ve ticaret hukuku alanında ihtisas sahibi olan akademisyenlerin katılımlarıyla, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nın görüşmelerine 06.12.2005 tarihinde başlamış, yaptığı çalışmalarını 14.06.2006 tarihinde tamamlayarak raporunu Adalet Komisyon Başkanlığına sunmuştur.

Adalet Komisyonu, Alt Komisyonun kabul ettiği metni esas alarak, Tasarı’yı görüşmüş ve 3.5.2007 tarihli ve 123 sayılı kararıyla düzenlemiş olduğu raporu ve metni Meclis Başkanlığına sunmuş, ancak yasama dönemi sona erdiğinden Tasarı hükümsüz kalmıştır.

3.2.3. Türk Ticaret Kanunu Kabulü

Adalet Komisyonu, Hükümeti temsilen Adalet Bakanı ile Adalet Bakanlığı temsilcilerinin katılımıyla 24.10.2007 ve 26.12.2007 tarihli toplantılarında Türk Ticaret Kanunu Tasarısının 22’nci yasama dönemine ait komisyon raporunu ve metnini görüşmüştür. Görüşme neticesinde bir temel kanun projesinin, bu dönemde yeniden ve sil baştan ele alınması rasyonel çalışma ilkeleriyle bağdaştırılmaz, gerekçesiyle asıl olan önceki dönemde gerçekleşen verimi ve bu dönemdeki katkıyı birleştirebilen çözümlü var etmektir, mantığı çerçevesinde Tasarı ile ilgili olarak 22’nci Yasama Dönemi Adalet Komisyon Raporu ve Metni, İçtüzüğü’nün yollama yapılan 77’nci maddesi hükmü uyarınca oyçokluğu ile aynen kabul edilmiştir.

Tasarı; 11.01.2008 tarihinde Adalet Komisyonu’nun kabul ettiği şekliyle 1535 maddeye ilaveten 5 geçici madde ile toplam 1540 madde olarak Genel Kurul’a sunulmak üzere T.B.M.M. Başkanlığı’na sunulmuş; ilk 77 maddesinin yasalaşmasından sonra uzun bir süre ara verilen Türk Ticaret Kanunu görüşmeleri, en nihayetinde Meclis Genel Kurulu’nda görüşülüp, kabul edilerek 13.01.2011 tarih ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu olarak yasalaşmıştır. Kanun; genel olarak 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girecektir. Kanunun Geçici 2 ve Geçici 3’üncü maddeleri ise Kanunun yayımı ile birlikte yürürlüğe girmiştir. Bu maddelerden geçici 2’inci madde kamu tüzel

kişiliğine haiz “Türkiye Denetim Standartları Kurulu” kuruluncaya kadar denetim standartlarının TURMOB ile ilişkili bir kurul tarafından hazırlanacağı ve Maliye Bakanlığı’nın uygun görüşü ile yayınlanacağına dair maddedir. Kanun’un geçici 3’üncü maddesi ise denetçileri denetlemek üzere yine kamu tüzel kişiliği haiz “Denetim Üst Kurulu”nun oluşturulması ve çalışmasına dair usul ve esasların belirlenmesi maddesidir. Söz konusu 2 geçici madde 13.01.2011 tarihinde yürürlüğe girmiş olduğundan maddelerde anılan konularda gerekli çalışmalar ivedilikle yapılması zarureti doğmuştur. Bunların dışında 1534’üncü maddenin 2, 3, ve 4’üncü fıkralarının yürürlük tarihi 01.01.2013 olarak belirlenmiştir. Türk Ticaret Kanunu altı kitap olarak düzenlenmiştir. Birinci Kitap Ticari İşletme, İkinci Kitap Ticaret Şirketleri, Üçüncü Kitap Kıymetli Evrak, Dördüncü Kitap Taşıma İşleri, Beşinci Kitap Deniz Ticareti ve Altıncı Kitap Sigorta Hukuku kanunlarını düzenlemektedir. Vergilendirme ve muhasebe ile ilgili mevzular ticari işletme ve ticaret şirketleri kitaplarında yer almaktadır. Yazımızın konusunu, 6102 sayılı (Yeni) Türk Ticaret Kanunu ile öngörülen değişikliklerin muhasebe ve vergilendirme yönüyle değerlendirilmesi oluşturmaktadır.⁴⁶

3.2.4. Türk Ticaret Kanununda Belgelerde Son Durum

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK), 01 Ocak 2014 tarihinden geçerli olmak üzere ticari belgelerde bir takım değişiklikler yapılmıştır.

TTK’nin 39 uncu maddesinin ikinci fıkrasında,

“Tescil edilen ticaret unvanı, ticari işletmenin görülebilecek bir yerine okunaklı bir şekilde yazılır. Tacirin işletmesiyle ilgili olarak düzenlediği ticari mektuplarda ve ticari defterlere yapılan kayıtların dayandığı belgelerde tacirin sicil numarası, ticaret unvanı, işletmesinin merkezi ile tacir internet sitesi oluşturma yükümlülüğüne tabi ise tescil edilen internet sitesinin adresi de gösterilir.

Tüm bu bilgiler şirketin internet sitesinde de yayımlanır. Bu sitede ayrıca, anonim şirketlerde yönetim kurulu başkan ve üyelerinin adları ve soyadları ile taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarı, limited şirketlerde müdürlerin adları ve soyadları ile taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarı, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde

⁴⁶ Yaralı, *Türk Ticaret Kanunu*, www.ticaretkanunu.net, Erişim Tarihi: (09.11.2013)

yöneticilerin adları ve soyadları ile taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarı yayımlanır.” hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan aynı Kanunun 1534 üncü maddesinin beşinci fıkrasında ise yukarıda değinilen düzenlemenin 01 Ocak 2014 tarihinde yürürlüğe gireceği belirtilmiştir.

Buna göre, internet sitesi oluşturma yükümlülüğü olmayan gerçek ve tüzel kişi tacirlerin, işletmeleriyle ilgili olarak düzenledikleri ticari mektuplarda ve ticari defterlere yapılan kayıtların dayanağını oluşturan belgelerde aşağıdaki bilgilere yer vermeleri gerekmektedir.

1. MERSİS numarası olanlar bu numarayı, olmayanlar Ticaret sicili numarası
2. Ticaret unvanı
3. Ticari işletmenin merkezi

TTK’ya göre, sadece bağımsız denetime tabi olan sermaye şirketlerinin internet sitesi oluşturma yükümlülüğü bulunduğundan, bağımsız denetime tabi olan sermaye şirketlerinin yukarıda yer verilen bilgilere ek olarak tescil edilen internet sitesi adreslerini de madde kapsamındaki belgelerde göstermeleri gerekmektedir.

Ticari mektuplar, bir ticari işe ilişkin tüm yazışmalardır. Dolayısıyla tacirin bir ticari işe yönelik olarak düzenlediği tüm yazılarında maddede belirtilen bilgileri göstermesi zorunludur.

Ticari defterlere yapılan kayıtların dayandığı belgelerin belirlenmesinde esas alınacak ölçüt, belgenin tacirler tarafından düzenlenmesi ve bu belgenin tacirlerin ticari defterlerine yaptıkları kayıtların dayanağını oluşturmasıdır.

Anılan ölçütten hareketle bu tür belgelere, tacirler tarafından düzenlenen faturalar, perakende satış vesikaları (perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri), gider pusulaları, müstahsil makbuzları, ücret bordroları, banka dekontları, tahsilat veya tediye makbuzları örnek olarak gösterilebilecektir.

Söz konusu bilgilerin, tacirler tarafından 1 Ocak 2014 tarihi ve sonrasında madde kapsamındaki belgelerde gösterilmemesi halinde ise bunlar hakkında TTK’nın 51’inci

maddesinin ikinci fıkrası gereğince her yıl yeniden değerlendirilerek artırılarak güncellenen idari para cezası (2014 yılı için 2.240 TL) uygulanacaktır. .

Yukarıda ki Açıklamalar çerçevesinde Fatura ve benzeri belgelerde VUK ne göre zorunlu bilgilere ek olarak;

1) İnternet Sitesi Kurma Mecburiyetinde Olmayanların Fatura Ve Fatura Yerine Geçen Belgelerinde Gösterilmesi Gereken Bilgiler:

Ticaret Siciline Kayıtlı olan tacirler;

- Ticaret Sicil Numarası,
- Ticaret Unvanı,
- İşletmenin Merkez Adresi.

Ticaret siciline kayıtlı olanlar gibi Faturaların, perakende satış vesikalarının (perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri), gider pusulalarının, müstahsil makbuzların, ücret bordrolarının, banka dekontları, tahsilat veya tediye makbuzlarında da yukarıdaki bilgiler yer alacaktır.

2) İnternet Sitesi Kurma Mecburiyetinde olanların Fatura ve Fatura Yerine Geçen Belgelerinde Gösterilmesi Gereken Bilgiler:

(Bağımsız Denetime Tabi Olanlar İnternet Sitesi Kurmak Zorundadır.)

- Ticaret Sicil Numarası,
- Ticaret Unvanı,
- İşletmenin Merkez Adresi,
- Tescil Edilmiş İnternet Sitesi Adresi.

3) İnternet Sitesi Kurmak Zorunda Olanlar İçin İnternet Sitesinde Yayınlanması Gereken Bilgiler:

- Ticaret Sicil Numarası,
- Ticaret Unvanı,
- İşletmenin Merkez Adresi,
- Tescil Edilmiş İnternet Sitesi Adresi.

- Anonim Şirketlerde (Yönetim kurulu başkan ve üyelerinin adları ve soyadları, taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarı),
- Limited Şirketlerde (Müdürlerin adları ve soyadları, taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarı)
- Eshamlı Komandit Şirketlerde (Yöneticilerin adları ve soyadları, taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarı)

4) Mersis Numarası Uygulaması:

Diğer taraftan, Ticaret Sicili Yönetmeliği'nin ilgili maddesine göre;

Ticaret sicili müdürlüklerince kendilerine MERSİS numarası verilen tacirler, ticaret sicili numarası yerine bu numarayı, verilmeyenler de ticaret sicili numaralarını ticari mektuplarda ve ticari defterlere yapılan kayıtların dayandığı belgelerde göstereceklerdir.

Buna göre, internet sitesi oluşturma yükümlülüğü olmayan gerçek ve tüzel kişi tacirlerin, işletmeleriyle ilgili olarak düzenledikleri ticari mektuplarda ve ticari defterlere yapılan kayıtların dayanağını oluşturan belgelerde, MERSİS numarası olanlar bu numara, olmayanlar ticaret sicili numarası, ticaret unvanı ve ticari işletmenin merkezi bilgilerine yer vermeleri gerekmektedir.

01 Ocak 2014 tarihi öncesinde bastırılan belgelerin bu tarih sonrasında da kullanılması halinde, bu belgelerde de anılan bilgilerin gösterilmesini bilgileri içerecek şekilde hazırlanan kaşelerin bu belgelere vurulması veya basılı sticker yapıştırılabilir.

Yazar kasalardan alınan perakende satış fişlerinde madde kapsamındaki bilgilere yer verilmesini için gerekli program değişikliklerini yaptırımları veya program değişikliğine gidilinceye kadar bilgileri içerecek kaşeyi fişlerin önüne veya arkasına vurabilirler.

5) Serbest Meslek Erbabları

Serbest Meslek Erbabları Tacir olmadıkları için düzenledikleri Serbest Meslek Makbuzlarına TTK 39/2. madde hükmü uygulanmaz. VUK hükümleri uygulanmasına

devam olunur. Başka bir ifade ile Serbest meslek mensuplarının, meslek odası numarası yazılmayacaktır.⁴⁷

3.3. VERGİ HUKUKU AÇISINDAN TİCARİ BELGELER

3.3.1. Vergi Usul Kanunu

1961 yılında yürürlüğe giren 213 sayılı kanundur. Vergilendirme, mükellefin ödevleri, değerlendirme, cezalar ve vergi davaları olmak üzere beş bölümden oluşur. Pek çok defa değiştirilmiş; ek maddeler, mükerrer maddeler ilave edilmiş, bazı maddeler yürürlükten kaldırılmıştır. “usul” kavramı, hukukun diğer alanlarındaki “usul”den farklı bir manada kullanılmıştır; bu bakımdan bazı hukukçular tarafından eleştiri konusu olmuştur.⁴⁸

3.3.2. Vergi Usul Kanununda Ticari Belgelerde Zamansal Değişim

Gelir İdaresi Başkanlığı zaman içerisinde Ticari Belgeler ile ilgili aşağıda bilgileri bulunan Yönetmelik ve Tebliğ’leri oluşan yeni koşullar doğrultusunda çıkartmıştır.

Yönetmelikler

Gelir İdaresi Başkanlığı Ticari Belgeler ile ilgili aşağıda bilgileri bulunan 3 adet yönetmelik çıkarmıştır.

1-25/05/1999 tarihli 23705 sayılı Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik

2-11/03/2005 tarihli 25752 sayılı Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik

⁴⁷ [http://www.resulkurt.com/?artikel,7313/01012014-tarihinden- itibaren-fatura-bordro-ve-diger-belgelerde-sicil-numarasi-yazilma-zorunlulugu-baslayacak/metin-baser. \(25.12.2013\)](http://www.resulkurt.com/?artikel,7313/01012014-tarihinden- itibaren-fatura-bordro-ve-diger-belgelerde-sicil-numarasi-yazilma-zorunlulugu-baslayacak/metin-baser. (25.12.2013))

⁴⁸ [http://www.uludagsozluk.com/k/vergi-usul-kanunu, \(15.11.2013\)](http://www.uludagsozluk.com/k/vergi-usul-kanunu, (15.11.2013))

3-02/02/1985 tarihli 18654 sayılı 25752 sayılı Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik

Tebliğler,

1. 30/12/2013 tarihli 28867 (Mükerrer) sayılı 433 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
2. 29/12/2013 tarihli 28866 sayılı 431 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
3. 05/07/2013 tarihli 28698 sayılı 428 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
4. 15/06/2013 tarihli 28678 sayılı 426 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
5. 21/02/2013 tarihli 28566 sayılı 424 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
6. 31/12/2012 tarihli 28514 (4.Mükerrer) sayılı 422 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
7. 19/12/2012 tarihli 28502 sayılı Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ
8. 14/12/2012 tarihli 28497 sayılı 421 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
9. 07/12/2012 tarihli 28490 sayılı 420 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
10. 08/09/2012 tarihli 28405 sayılı 418 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
11. 26/06/2012 tarihli 28338 sayılı 417 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
12. 26/06/2012 tarihli 28338 sayılı 416 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
13. 26/06/2012 tarihli 28335 sayılı 415 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
14. 13/12/2011 tarihli 28141 sayılı 1 Sıra No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği
15. 30/06/2011 tarihli 27980 sayılı 409 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
16. 02/03/2011 tarihli 27862 sayılı 406 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
17. 19/02/2011 tarihli 27851 sayılı 405 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
18. 01/10/2010 tarihli 27716 sayılı 400 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
19. 02/07/2010 tarihli 27629 sayılı 398 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
20. 05/03/2010 tarihli 27512 sayılı 397 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
21. 04/02/2010 tarihli 27483 sayılı 396 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

3.3.3. Vergi Usul Kanununda Ticari Belgelerde Uygulamada Son Durum

30/12/2013 Resmi Gazetede yayımlanan 433 sıra no lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde elektronik defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yönelik olup aşağıda tebliğin örneği bulunmaktadır.

433 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

Resmi Gazete Sayısı 28867 (Mükerrer)

Resmi Gazete Tarihi 30.12.2013

Kapsam

VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ (SIRA NO: 433)

1) Giriş

4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 242 nci maddesinin 2 numaralı fıkrası ile Maliye Bakanlığı, elektronik defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tâbi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkili kılınmıştır.

Ayrıca söz konusu fıkrada, Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümlerin elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerli olduğu; Maliye Bakanlığının, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 227 nci maddesinin birinci fıkrasında, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait kayıtların tevsikinin mecbur olduğu; dördüncü fıkrasında, Maliye Bakanlığının, düzenlenmesi mecburi olan belgelerde bulunması gereken zorunlu bilgileri belirleyebileceği hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan anılan Kanunun mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde, Maliye Bakanlığının, tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığında veya muhafaza etmekle görevlendireceği kurumlarda saklanması zorunluluğu getirmeye, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Ayrıca aynı maddenin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde, Maliye Bakanlığının Vergi Usul Kanununun 149 uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Yukarıda yer verilen yetkilere istinaden, Vergi Usul Kanunu uyarınca kâğıt ortamında düzenlenmek, muhafaza ve ibraz edilmek zorunluluğu bulunan faturanın elektronik ortamda düzenlenmesi ve ikinci nüshasının elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesine imkân tanıyan e-Arşiv Uygulamasına ilişkin usul ve esaslar bu Tebliğin konusunu oluşturmaktadır.

2) Tanımlar ve Kısaltmalar

Bu Tebliğde geçen;

Başkanlık: Gelir İdaresi Başkanlığını,

Bilgi Fişi: 3100 Sayılı Kanun ve 426 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği kapsamında yapılan düzenlemelere uygun olarak ödeme kaydedici cihazlarda (yeni nesil dâhil) düzenlenen mali değeri olmayan fişi,

Bilgi İşlem Sistemi: Mükelleflerin belgelerini elektronik ortamda oluşturmak, kaydetmek, muhafaza etmek ve ilgili diğer işlemlerini gerçekleştirmek amacı ile doğrudan ya da dolaylı olarak kullandıkları her türlü yazılım ve donanım ile saklama ortamlarını,

BİS Dokümanı: Bilgi İşlem Sistemi Dokümanını,

e-Arşiv Raporu: Elektronik Arşiv uygulaması kapsamında Başkanlığın belirlediği veri formatı ve standardına uygun olarak hazırlanan raporu,

EFKS: Elektronik Fatura Kayıt Sistemini,

Elektronik Arşiv (e-Arşiv): Bu Tebliğde yer alan şartlara uygun şekilde elektronik ortamda oluşturulan faturanın elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesini,

Elektronik Arşiv Uygulaması (e-Arşiv Uygulaması): Başkanlık tarafından belirlenen standartlara uygun olarak faturanın elektronik ortamda oluşturulması, elektronik ortamda muhafazası, ibrazı ve raporlamasını kapsayan uygulamayı,

Elektronik Belge: Şekil hükümlerinden bağımsız olarak Vergi Usul Kanununa göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünü,

Elektronik Kayıt: Elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesini,

Elektronik Saklama Hizmeti Veren Kurum: 421 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği kapsamında Başkanlıktan saklama hizmeti verme izni almış mükellefi,

İnternet Satışı: Mal ve hizmetlerin sipariş ve satın alma süreçlerinin tamamının internet üzerinden gerçekleştiği satış biçimini,

Mali Mühür: 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği çerçevesinde Başkanlık için TÜBİTAK-BİLGEM Kamu SM bünyesinde oluşturulan elektronik sertifika alt yapısını,

Nitelikli Elektronik Sertifika (NES): 5070 sayılı Elektronik İmza Kanununun dokuzuncu maddesinde tanımlanan ve yalnızca gerçek kişi mükelleflerce kullanabilen elektronik sertifikayı,

Özel Entegratör: 421 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği kapsamında Başkanlıktan özelegrasyon izni almış mükellefi,

TÜBİTAK-BİLGEM Kamu SM: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu - Bilişim ve Bilgi Güvenliği İleri Teknolojiler Araştırma Merkezi Kamu Sertifikasyon Merkezini,

Vergi Mükellefi: Bu tebliğ uygulaması bakımından, Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinin birinci fıkrasında sayılan birinci ve ikinci sınıf tüccarları, serbest meslek erbabını, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarları, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçileri, vergiden muaf esnafı,

Vergi Mükellefi Olmayanlar: Bu Tebliğ uygulaması bakımından vergi mükelleflerinin dışında kalanları,

Zaman Damgası: Bir elektronik verinin üretildiği, değiştirildiği, gönderildiği, alındığı ve/veya kaydedildiği zamanın tespit edilmesi amacıyla elektronik sertifika hizmet sağlayıcısı tarafından doğrulanan kaydı ifade eder.

3) e-Arşiv Uygulaması İzni

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre fatura, kâğıt ortamında en az iki nüsha olarak düzenlenerek ilk nüshası (aslı) müşteriye verilen, ikinci nüshası ise yine kâğıt ortamında aynı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre mükelleflerce saklanılan bir belgedir.

Bu tebliğ kapsamında elektronik ortamda oluşturulan faturanın, alıcısına kâğıt olarak gönderilen veya elektronik ortamda iletilen şekli belgenin aslı, düzenleyen tarafından muhafaza edilen elektronik hali ise ikinci nüsha hükmündedir. Bu Tebliğ kapsamında Başkanlıktan e-arşiv izni alan mükellefler, elektronik ortamda oluşturdukları faturayı elektronik ortamda muhafaza ederler.

e-Arşiv Uygulamasından yararlanabilmek için bu Tebliğin 4 üncü bölümünde belirtilen esaslara göre başvuru yapılması gerekmektedir.

Bu Tebliğ kapsamında e-Arşiv Uygulamasından yararlanma izni verilen mükellefler;

a) 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile getirilen e-Fatura Uygulamasına kayıtlı olanlara düzenledikleri faturaları anılan Tebliğe göre e-fatura olarak oluşturmak, iletmek, muhafaza ve istenildiğinde ibraz etmek zorundadırlar.

b) 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile getirilen e-Fatura Uygulamasına kayıtlı olmayan vergi mükelleflerine e-Arşiv Uygulaması kapsamında fatura oluşturmaya, kâğıt ortamında göndermeye ve oluşturulan faturaların ikinci nüshasını elektronik ortamda muhafaza ve istendiğinde ibraz etmeye zorunludurlar.

c) Vergi mükellefi olmayanlara ise e-Arşiv Uygulaması kapsamında fatura oluşturmaya, müşterilerinin talebi doğrultusunda elektronik ortamda iletmeye veya kâğıt ortamında göndermeye, oluşturulan faturaların ikinci nüshasını elektronik ortamda muhafaza etmeye ve istenildiğinde ibraz etmeye zorunludurlar.

4) Uygulamadan Yararlanma Yöntemleri ve Başvuru

Uygulamadan yararlanmak için mükelleflerin 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile getirilen e-Fatura Uygulamasına kayıtlı olmaları gerekmektedir.

Mükellefler e-Arşiv Uygulamasını, kendi bilgi işlem sistemi veya Başkanlıktan izin almış özel entegratör bilgi işlem sistemi üzerinden olmak üzere iki yöntemle kullanabilirler.

Uygulamayı kendi bilgi işlem sistemi üzerinde kullanmak isteyen mükellefler <http://www.efatura.gov.tr/> İnternet adresinde yayımlanan e-Arşiv Uygulaması Başvuru Kılavuzu'nda açıklanan şartlara uygun olarak başvuru yaparlar.

e-Arşiv Uygulamasını Başkanlıktan e-arşiv izni almış özel entegratörlerin bilgi işlem sistemi üzerinde kullanmak isteyen mükellefler, doğrudan özel entegratöre başvuracak olup ayrıca Başkanlığa başvuruda bulunmazlar.

Özel entegratörler kendilerine başvuran mükellefler ile ilgili istenen bilgileri <http://www.efatura.gov.tr/> İnternet adresinde yayımlanan kılavuzlarda yer alan açıklamalara uygun olarak Başkanlığa elektronik ortamda bildirmek mecburiyetindedirler.

4.1. Değerlendirme ve İzin

e-Arşiv Uygulamasını kendi bilgi işlem sistemi üzerinden kullanmak için yapılan başvurular, mükellefe ait sistemin yapısı, işleyişi ve bu sistemde düzenlenen belge ve raporların bu Tebliğde ve <http://www.efatura.gov.tr/> İnternet adresinde yayımlanan e-Arşiv Kılavuzunda belirlenen usul ve esaslara uygun olup olmadığı açısından Başkanlıkça değerlendirilir.

Başkanlık gerek görmesi halinde, ilave bilgiler isteyebileceği gibi, mükellefe ait bilgi işlem sisteminde yerinde incelemeler yapabilir veya yaptırabilir.

Yapılan değerlendirme sonrasında başvuruları uygun bulunan mükelleflere yazı ile e-arşiv izni verilir.

Değerlendirme aşamasında eksiklikleri tespit edilen mükelleflere, söz konusu eksiklikleri gidermeleri için yazı ile 1 yıl süre verilir. Bu süre içerisinde eksikliklerini gidermeyen mükelleflerin başvuruları reddedilebilir. Bu durumdaki mükelleflerin, reddi izleyen 1 yıl içerisinde yapacakları başvurular kabul edilmez. Bu durum, mükelleflerin e-Arşiv Uygulamasından Başkanlıktan e-arşiv izni alan özel entegratörler vasıtasıyla yararlanmalarına engel teşkil etmez.

Başkanlıktan izin alan özel entegratörler, anlaşma yaptıkları mükelleflere ilişkin bilgileri Başkanlık sistemine yüklediklerinde www.efatura.gov.tr İnternet adresinde yayımlanan kılavuzlarda açıklanan elektronik mesaj yapısına uygun onayı almaları halinde anlaşma yaptıkları mükelleflere e-arşiv hizmeti vermeye başlayabilirler.

5) Özel Entegratör Hizmeti Verenler

421 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği kapsamında Başkanlıktan özel entegrasyon izni alan mükellefler, bu Tebliğ kapsamında belge düzenlemek isteyen mükelleflere elektronik ortamda fatura ve e-arşiv raporu oluşturma, mali mühürle onaylama, zaman damgası kullanma ve oluşturulan faturayı Tebliğin 7 nci bölümüne uygun olarak elektronik ortamda alıcıya iletme hizmeti verebilirler.

e-Arşiv hizmetini özel entegratör sistemi üzerinden alan mükellefler, fatura ve elektronik arşiv raporlarında özelentegratörün mali mührünün ve zaman damgasının kullanılmasını talep edebilirler.

Özel entegratörlerin e-arşiv hizmeti verebilmesi için Başkanlıktan ayrıca e-arşiv izni alması gerekmektedir. Bu izni alabilmek için gerekli koşullar <http://www.efatura.gov.tr/> İnternet adresinde yayımlanan kılavuzlarda yer almaktadır.

6) Belgelerin Elektronik Ortamda Oluşturulması

e-Arşiv Uygulaması kapsamında düzenlenen belgeler Başkanlığa bildirilen bilgi işlem sisteminde veya özelentegratör sisteminde oluşturulmalıdır.

Kullanılan elektronik belge formatı, üzerinde mali mühür/NES taşımaya, belge üzerinde doğrulamaya, görüntülemeye ve kâğıt baskı almaya imkân veren genel tanınırlığa sahip bir format olmalıdır.

Mükellefler, istemeleri halinde fatura formatı olarak www.efatura.gov.tr İnternet adresinde yayımlanan e-fatura format ve standardını da kullanabilirler. Başkanlık gerekli görmesi halinde, mükelleflerin kullandıkları elektronik belge formatının değiştirilmesini isteyebilir.

Uygulamayı kendi sistemi üzerinden kullanan tüzel kişiler elektronik ortamda oluşturdukları faturalarını kendi mali mühürleri ile gerçek kişiler ise kendi mali mühürleri ya da NES ile onaylarlar.

Uygulamanın özel entegratör vasıtasıyla kullanılması durumunda belgeler mükelleflerin kendi mali mühür ya da NES'i ile veya mükellefin istemesi halinde özel entegratörün mali mührü ile onaylanır.

e-Arşiv Uygulaması kapsamında düzenlenen belgeler, bu Tebliğ ile getirilen düzenlemeler dışında başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere, diğer vergi kanunları ve ilgili düzenlemelerde yer alan sürelerle ve belirlenen usul ve esaslara uygun biçimde oluşturulmak zorundadır.

6.1. Belgelere Konulacak Amblem

Bu Tebliğ kapsamında oluşturulan elektronik belgelerde, 2/2/1985 tarihli ve 18654 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Vergi Usul Kanunu uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik-hükümlerine göre belgelerin önyüzünün üst orta kısmına gelecek şekilde basılması zorunlu olan 'Belgelere Konulacak Özel İşaret (Amblem)' ile 'İl Kod Numarası' yerine aynı konumda bulunmak üzere, Gelir İdaresi Başkanlığı amblemi, amblemin altında ise "e-Arşiv Fatura" ibaresi bulunur. Tebliğin 3-c bendi kapsamında elektronik ortamda iletilen faturanın alt kısmında ayrıca "e-Arşiv izni kapsamında elektronik ortamda iletilmiştir." ifadesi yazılır.

6.2. Belge Numarası

e-Arşiv izni kapsamında düzenlenen belgelerde, seri-sıra numarası yerine 3 haneli birim kodu ve 13 haneli sıra numarasından oluşan belge numarası kullanılır. Birim kodu serbestçe belirlenebilir.

Başkanlık bazı birim kodlarının kullanımını yasaklayabileceği gibi bazı işlemler için belirlediği birim kodlarının kullanılmasını zorunlu kılabilir.

Belge numarası içerisinde yer alan sıra numarası, 4 karakter yıl ve 9 karakter müteselsil numaradan oluşmaktadır. Her bir birim koduna ait sıra numarası kendi içinde oluşturulur ve takip edilir. Sıra numarası içerisinde yer alan 9 karakterlik müteselsil numara, her yılın ilk günü itibariyle “1” rakamından başlatılarak kullanılır. Mükellef bünyesinde aynı belge numarası birden fazla kullanılamaz.

7) Belgelerin Alıcılara Teslimi

Mükellefler e-Arşiv Uygulaması kapsamında elektronik belge biçiminde oluşturdukları faturayı bu Tebliğin 7.2bölümünde belirtilen istisna haricinde alıcısına kâğıt ortamında teslim ederler.

Elektronik ortamda oluşturulan faturanın kâğıt ortamında teslimi halinde baskı işlemi mükellefin kendisi tarafından yapılabilir. İsteyen mükellefler baskı işini anlaşmalı matbaa işletmelerine veya özel entegratörlere de yaptırabilir. Bu durumda anlaşmalı matbaa işletmeleri veya özel entegratörler tarafından Başkanlığa herhangi bir bildirim yapılmaz.

Vergi Usul Kanununun faturanın nizamına ilişkin hükümlerine göre faturaların baş tarafında iş sahibinin veya namına imzaya mezun olanların imzasının bulunması mecburidir.

Bu hükme göre, vergi uygulamaları bakımından faturada imzanın bulunması zorunlu olmakla beraber, faturanın şekil ve nizamına ilişkin esaslara riayet edilmek şartıyla, düzenleme tarihinde imzaya yetkili olanın imzasının notere tasdik ettirilip basım sırasında fatura üzerine yazdırılmak suretiyle faturanın (hazır imzalı olarak) kullanılabilmesi mümkündür.

e-Arşiv Uygulaması kapsamında düzenlenen faturada, düzenleme tarihi yanında düzenleme zamanının da saat ve dakika olarak gösterilmesi zorunludur.

7.1. 397 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Getirilen e-Fatura Uygulamasına Kayıtlı Olmayan Mükelleflere Faturanın Teslimi

e-Fatura Uygulamasından yararlanma hakkı olup henüz kayıtlı olmayan mükelleflere e-Arşiv Uygulaması kapsamında düzenlenen fatura kâğıt ortamında teslim edilir. Bu kapsamda, alıcısına malın yanında kâğıt olarak verilen fatura, irsaliyeli fatura yerine kullanılabilir. Ancak bu imkândan yararlanabilmek için faturanın, malın teslimi anında düzenlenmesi ve “İrsaliye yerine geçer.” ifadesinin yazılması zorunludur.

7.2. Vergi Mükellefi Olmayanlara Faturanın Teslimi

e-Arşiv Uygulaması kapsamında, bu Tebliğin 3-c bendine göre vergi mükellefi olmayanlara düzenlenen fatura, alıcının rızasına bağlı olarak kâğıt veya elektronik ortamda teslim edilir.

Vergi mükellefi olmayan alıcı tarafından elektronik ortamda teslimi istenen fatura internet dâhil olmak üzere her türlü elektronik araç ve ortamlar vasıtasıyla iletilebilir.

Vergi mükellefi olmayanlara yapılan satışlarda fatura, malın teslimi ya da hizmetin ifası anında elektronik ortamda iletilyorsa müşteriye bu faturanın kâğıt çıktısı verilir. Bu durumda çıktının satıcı veya yetkilisi tarafından imzalanması zorunludur. Bu imkândan yararlanabilmek için faturanın malın teslimi anında düzenlenmesi zorunludur.

8) Raporlama

e-Arşiv izni alan mükellefler ve e-arşiv hizmeti verme konusunda Başkanlıktan izin alan özel entegratörler, elektronik ortamda oluşturdukları belgelere ilişkin olarak, Başkanlığın www.efatura.gov.tr İnternet adresinde yayımlanan veri formatı ve standardına uygun e-Arşiv Raporunu mali mühür ya da NES ile zaman damgalı olarak onaylamak ve e-Arşiv Kılavuzunda açıklanan yöntem veya yöntemlerle Başkanlık sistemine aktarmak zorundadır.

Başkanlık, yazıyla bildirmek ve hazırlık için yeterli süre tanımak şartıyla rapor aktarım süresini ve yöntemini değiştirmeye, sektörler ve mükellef grupları itibariyle farklı veri aktarım süresi ve yöntemi belirlemeye yetkilidir.

Başkanlık, yazı ile bildirmek ve hazırlık için yeterli süre tanımak şartıyla e-Arşiv Raporlarının ve elektronik ortamda arşivlenen belgelerin uzaktan erişimine açılmasını isteyebilir.

Erişim ve raporlama gereklerinin yerine getirilmiş olması, mükellefin e-arşive konu belgelerinin muhafazası ve ibrazı ödevlerini ortadan kaldırmaz.

9) Elektronik Belgelerin Muhafazası ve İbrazi

Bu Tebliğ kapsamında izin alan mükellefler, muhafaza ve ibraz ödevlerini yerine getirirken aşağıdaki hususlara riayet etmek zorundadır.

a) Bu Tebliğ uygulamasından faydalanan mükellefler, oluşturdukları ikinci nüsha elektronik belgelerini ve e-Arşiv Raporlarını birbirleriyle ilişkili şekilde, vergi kanunları ve diğer kanuni düzenlemelerin kâğıt nüshalar için öngörmüş olduğu süreler dâhilinde muhafaza ve istenildiğinde ibraz etmekle yükümlüdür.

b) İzin alan mükellefler, ikinci nüsha elektronik belgelerini ve e-Arşiv Raporlarını kendi bilgi işlem sistemlerinde muhafaza ederler. Bu mükellefler istemeleri halinde Başkanlıktan saklama izni almış kuruluşlarda da muhafaza ödevlerini yerine getirebilirler.

c) e-Arşiv Uygulamasını kendi sistemi üzerinden kullananlar, elektronik ortamda düzenledikleri ikinci nüsha faturalarını kendilerine ait mali mühür ya da NES ile onaylayarak saklarlar.

d) Özel entegratörlerden e-arşiv hizmeti alanlar izin kapsamında, elektronik ortamda düzenledikleri ikinci nüsha faturalarını kendilerine ait mali mühür ya da NES ile veya özel entegratöre ait mali mühürle onaylayarak saklarlar.

e) Muhafaza ve ibraz yükümlülüğü, elektronik belgelerin ve ilişkili raporların doğruluğuna, bütünlüğüne ve değişmezliğine ilişkin her türlü elektronik veri, veri tabanı dosyası, saklama ortamı veya doğrulama ve görüntüleme araçlarını kapsar.

f) Mükellefler tarafından muhafaza edilen elektronik belgeler muhatabına gönderilen kâğıt nüshalar ile aynı içerikte ve istenildiğinde aynı görüntüde basılabilecek şekilde saklanmalıdır.

g) Muhafaza edilen elektronik belgelerin sorgulanması, görüntülenmesi ve kâğıt çıktılarının alınması sırasında kullanılacak anahtarlardan birisinin belge numarası olması zorunludur.

h) Elektronik belge ve raporların Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde ve Türkiye Cumhuriyeti Kanunlarının geçerli olduğu alanlarda muhafaza edilmesi zorunludur. Bu zorunluluk, yurt dışında ikincil bir arşivleme yapılmasına engel teşkil etmez.

i) Bu Tebliğin 3-b bendine göre adına fatura düzenlenen vergi mükellefleri bu belgeyi kâğıt ortamda almak ve saklamak zorundadır.

j) Bu Tebliğ uygulaması kapsamında vergi mükellefi olmayanlar adına düzenlenen faturaların iletiminin elektronik ortamda olması halinde vergi kanunlarına göre muhafaza ödevi bulunanlar elektronik ortamda aldıkları faturaların muhafazasını da elektronik ortamda yapmak zorundadır.

10) İnternet Üzerinden Mal ve Hizmet Satışında Düzenlenecek Faturalar

e-Arşiv izni olup internet üzerinden vergi mükellefi olmayanlara mal ve hizmet satışı yapanlar, yaptıkları satışlara ilişkin faturaları bu Tebliğin 7.2 bölümünde yer alan açıklamalara uygun olarak elektronik ortamda iletmek zorundadır. Söz konusu satışlarda Tebliğin 7.2 bölümünde açıklanan kâğıt çıktının sevk edilen malın yanında bulunması gerekmektedir.

e-Arşiv Uygulaması kapsamında internet üzerinden mal ve hizmet satışında düzenlenecek faturalarda;

1. Satış işleminin yapıldığı web adresi,
2. Ödeme şekli,
3. Ödeme tarihi,
4. Gönderiyi taşıyanın adı soyadı/unvanı ve VKN/TCKN bilgisi,
5. Satışa konu malın gönderildiği veya hizmetin ifa edildiği tarih,

6. İade bölümünde; malı iade edenin adı soyadı, adresi, imzası, iade edilen mala ilişkin cins, miktar, birim fiyat ve tutar bilgilerinin bulunması zorunlu olup fatura üzerinde ayrıca “Bu satış internet üzerinden yapılmıştır.” ifadesine yer verilir.

e-Arşiv izni olup 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile getirilen e-Fatura Uygulamasına kayıtlı kullanıcılara internet üzerinden mal satışı yapanlar, düzenleyecekleri elektronik faturada, 6 ncı madde hariç yukarıda yazılı bilgilere yer verecek olup ayrıca bu Tebliğin 15 nci bölümünde açıklanan kâğıt çıktıyı sevk edilen malın yanında bulundurlar.

Müşteri malı iade etmek isterse elektronik ortamda kendisine iletilen faturanın kâğıt çıktısını alır ve iadeye ilişkin bölümü doldurarak mal ile birlikte malı satana geri gönderir.

İnternet üzerinden mal ve hizmet satışı yapan ve 2014 yılı gelir tablosu brüt satış hasılatı tutarı 5 milyon lira ve üzerinde olan mükellefler, en geç 1.1.2016 tarihine kadar e-Arşiv Uygulamasına geçmek zorundadır. Kapsama giren mükelleflerin belirlenen tarihten önce e-fatura ve e-arşiv başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlamaları gerekmektedir.

İnternet üzerinden yaptıkları satışlarda münhasıran bilet, sigorta poliçesi vb. belgeleri düzenleyenler zorunluluk kapsamı dışındadır.

11) Sorumluluk ve Cezai Müeyyideler

Mükellefler, almış oldukları izin kapsamında düzenledikleri belgelerde yer verdikleri bilgilerin gerçek duruma uygunluğundan sorumludur.

Bu Tebliğde belirlenen usul ve esaslara uymadıkları tespit edilenler hakkında işledikleri fiile göre Vergi Usul Kanununda yer alan cezalar tatbik edilir.

Bu Tebliğle getirilen usul ve esaslara aykırı hareket eden mükelleflerin ve özel entegratörlerin e-arşiv izni Başkanlık tarafından iptal edilebilir.

e-Arşiv hizmeti verme izni iptal edilen özel entegratör, hizmet verdiği mükellefleri bu konuda uyarmak zorundadır. İzni iptal edilen özel entegratörden e-arşiv hizmeti alan mükellefler, 15 gün içerisinde başka bir özel entegratörle anlaşmak veya genel hükümler çerçevesinde anlaşmalı matbaa işletmelerine belge bastırarak kullanmak zorundadır.

e-Arşiv Uygulamasını kendi bilgi işlem sistemlerinden kullananlardan izinlerinin iptal edildiği kendisine bildirilen mükellefler, bildirim yapıldığı tarihten itibaren 1 yıl süre ile uygulamayı kendi sistemleri üzerinden kullanmak üzere başvuru yapamazlar. Bu mükellefler istemeleri halinde Başkanlıktan izin alan özel entegratörlerden e-arşiv hizmeti alabilirler. e-Arşiv izni iptal edilen mükellefler en geç 15 gün içerisinde belgelerini anlaşmalı matbaalara bastırarak genel hükümler çerçevesinde belge düzenlemeye başlamak zorundadır.

12) Diğer Hususlar

a) e-Arşiv Uygulamasını kendi sistemi üzerinden kullananlar, belgelere ait elektronik kayıtların bozulması, silinmesi, zarar görmesi, işlem görememesi halleri ile olağanüstü durumların meydana gelmesi halinde, durumu Başkanlığa on beş gün içinde bildirerek bu kayıtları nasıl tamamlayacağına ilişkin ayrıntılı bir plan sunmak zorundadır.

b) e-Arşiv Uygulamasını kendi sistemi üzerinden kullananlar, bilgi işlem sistemlerini oluşturan donanımların bir kısmının veya tamamının hacedilmesi veya yetkili mercilerce el konulması halinde, durumu en geç üç iş günü içerisinde Başkanlığa bildirmek zorundadır.

c) e-Arşiv Uygulamasını kendi bilgi işlem sistemi üzerinden kullananlar, bilgi işlem sistemini oluşturan yazılım, donanım, dosya, dokümantasyon ve benzeri unsurları, hiçbir şekilde kısmen veya tamamen vergi inceleme elemanlarının veya Başkanlıkça görevlendirilecek personelin erişimini ve denetlemesini engelleyecek bir sözleşme veya lisansa konu edemez.

d) Başkanlık, bu Tebliğ kapsamındaki elektronik belgelerin ve e-arşiv raporlarının arızı veya devamlı olarak kendisine gönderilmesini isteyebilir.

e) e-Arşiv Uygulamasını kendi sistemi üzerinden kullananlar, Başkanlığın talebi üzerine belgelere ait bilgilerin oluşturulması veya muhafazası sırasında kullanılan donanımların bulunduğu adres veya adreslerde inceleme ve tespit yapılabilmesi için gerekli olacak her türlü teknik ve fiziksel imkânı (uygun donanım ve yazılımlar, terminallere ulaşım izinleri ve uzman personel gibi) sunmak zorundadır.

f) e-Arşiv Uygulamasından yararlanan mükellefler irsaliyeli fatura düzenleyemezler.

13) Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS) Kapsamında Düzenlenen Faturalar

Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS) kapsamında faturalarını elektronik ortamda oluşturma ve muhafaza izni almış olan mükellefler, bu Tebliğin yayım tarihinden itibaren 1 yıl içerisinde, faturalama süreçleri ile bilgi işlem sistemlerini bu Tebliğde yer alan usul ve esaslara uygun hale getirmek zorundadır.

14) Ödeme Kaydedici Cihaz Üzerinden Yapılan Satışlar

Ödeme kaydedici cihazlar üzerinden gerçekleştirilen ve e-fatura veya elektronik arşiv faturası ile belgelendirilen satışlarda, 3100 sayılı Kanun ve 426 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği kapsamında yapılan düzenlemelere uygun olarak ödeme kaydedici cihazlardan (yeni nesil dâhil) düzenlenecek bilgi fişi, satış anında düzenlenmek ve satıcı veya yetkilisi tarafından imzalanmak şartıyla irsaliye yerine geçer.

15) 397 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Getirilen e-Fatura Uygulamasına Kayıtlı Mükellefler Arasında Yapılan Satışlar

e-Fatura Uygulamasına kayıtlı kullanıcılara düzenlenecek elektronik faturada, düzenleme tarihi yanında düzenleme zamanının da saat ve dakika olarak gösterilmesi halinde elektronik faturanın kâğıt çıktısı irsaliye yerine geçer. Söz konusu kâğıt çıktıya “İrsaliye yerine geçer.” ifadesinin yazılması ve kâğıt çıktının satıcı veya yetkilisi tarafından imzalanması zorunludur. Ancak bu imkândan yararlanabilmek için elektronik faturanın malın teslimi anında düzenlenmesi gerekir.

Hizmet ifasına konu e-faturanın satış anında düzenlenmesi halinde, söz konusu kâğıt çıktının talep eden müşteriye verilmesi zorunludur.

16) 397 ve 421 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde Yapılan Değişiklik

a) 14/12/2012 tarihli ve 28497 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 421 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişen 5/3/2010 tarihli ve 27512 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin üçüncü bölümünün son paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Elektronik fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflerin birbirlerine sattıkları mallar ve ifa ettikleri hizmetler için düzenledikleri faturaları 1/4/2014 tarihinden itibaren elektronik fatura olarak göndermeleri ve almaları zorunludur. Elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olan mükellefler kayıtlı olmayan mükelleflere yaptıkları mal teslimi ve hizmet ifası için genel hükümler çerçevesinde kâğıt fatura düzenlemeye devam edeceklerdir.”

b) 14/12/2012 tarihli ve 28497 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 421 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 3.1.3 bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Bu Tebliğ kapsamında zorunluluk getirilen mükelleflerin birbirlerine sattıkları mallar ve ifa ettikleri hizmetler için düzenledikleri faturaları 1/4/2014 tarihinden itibaren elektronik fatura olarak göndermeleri ve almaları zorunludur.”

17) Yürürlük

Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Tebliğ olunur.

3.4. DİĞER YASAL DÜZENLEMELERDE TİCARİ BELGELER

3.4.1. Borçlar Kanununda Belgeler

Ticari işletmeler açısından, borçlar kanuna göre bir belgeden söz edebilmek için, taraflar arasında bir akdin varlığı gereklidir. Bu da, ancak taraflar arasında kurulmuş hukuki bir ilişki ile mümkün olmaktadır. Bu ilişki üzerine kurulan hukuki işlem, sözleşmeleri meydana getirmektedir. Bu yönüyle sözleşme iki taraflı bir hukuki işlemi oluşturmaktadır.

Sözleşmeler, tarafların hak ve yükümlülüklerini belirleyerek, bu sonucu işletmelerin mali yapılarına yansıtır.

Bir sözleşmenin kurulabilmesi için,

- İki veya daha fazla kişinin,
- Bir hukuki sonuç meydana getirmek amacıyla,
- Karşılıklı irade beyanlarında bulunmaları ve
- Bu irade beyanlarının birbirine uygun olması gerekir.

Borçlar Kanununa göre, yapılan teklif “İCAP” diğer tarafın teklife olumlu cevap vermesi “KABUL” olarak tanımlanmıştır.

Sözleşme, icabın kabul edildiği anda hukuken geçerli hale gelmiş olur.

Tüm sözleşmelerin geçerli olabilmesi için, aşağıdaki şartlar ile birlikte diğerlerinin de varlığı gerekmektedir.

- a) Tarafların sözleşmeyi oluşturmaya ehil olmaları, (temyiz kudretine sahip olma)
- b) Sözleşmelerin konusunun, emredici hukuk kurallarına, kamu düzenine, şahsiyet haklarına, ahlaka aykırı olmaması,
- c) Sözleşmenin konusunun imkansız olması,
- d) Muvazaa bulunmaması,

e) Kanunen yazılı şekilde tabi bir sözleşme ise, şekil şartına uyulmuş olması,
(vd.) gerekmektedir.

Yukarıda belirlenen şartlarda düzenlenen bir sözleşme, aksi ispatlanana kadar, Borçlar Kanunu hükümleri gereği belge niteliğindedir.⁴⁹

3.4.2. İcra İflas Kanununda Belgeler

İcra İflas kanununda belge özel olarak tanımlanmamıştır, ancak oluşan işlemlerin varlığına değinilerek belge kullanılmıştır. Bir alacağın tahsili, bir işin yapılması veya yapılmamasını sağlamak için, cebri icra yoluna başvurulabilir. Yasa, icra takibi yollarını belirlerken, belgelerin niteliğine göre ayırım yapma yönetimini benimsemiştir.

İcra İflas kanunu hükümleri gereği, icra takiplerini, ilamlı ve ilamsız takip yolu adı altında iki bölümde incelenmiştir.

İlam, mahkeme kararları, mahkeme huzurunda yapılan sulh, kabul, para borcu ikrarını kapsayan ve re'sen tanzim edilen noter senetleri, temyiz kefaletleri ile icra dairesindeki kefaletler olarak adlandırılan belgeleri içermektedir. (İİK.Md.38) Kanunda, ilam hükmündeki bu belgelerin takibi, ilamlı icra takibi başlığı altında toplanmıştır.⁵⁰

Yukarıda sayılan belgeler haricindeki, bir paranın ödenmesi veya bir teminatın verilmesi talebini içeren he türlü belgenin (fatura, makbuz, sözleşmeler...) takibi, ilamsız takip başlığı altında toplanmıştır.

3.4.3. Sosyal Güvenlik Hukukundaki Belgeler

31.05.2006 tarihinde 5510 sayılı kanun Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun amacı; sosyal sigortalar ile genel sağlık sigortası bakımından kişileri güvence altına almak, bu sigortalardan yararlanacak kişileri ve sağlanacak hakları, bu haklardan yararlanma şartları ile finansman ve karşılama yöntemlerini belirlemek, sosyal sigortaların ve genel sağlık sigortasının işleyişi ile ilgili usul ve esasları düzenlenmektir.

⁴⁹ Öktem, s.60.

⁵⁰ Öktem, s.61.

Bu kanundaki belgeler aşağıdaki gibidir.

- Sigortalı işe giriş bildirgesi
- Sigortalı işten çıkış bildirgesi
- İşyeri bildirgesi
- Aylık prim ve hizmet belgesi
- Sigortalı eksik gün bildirim belgesi

Bilgi ve belge isteme hakkı, bilgi ve belgelerin Kuruma verilme usl

MADDE 100- (Değişik: 17/4/2008-5754/59 md.)

5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamındaki kuruluşlar, döner sermayeli kuruluşlar ile diğer gerçek ve tüzel kişiler doğrudan, münferit olarak bilgi ve belge istenmesi hariç olmak üzere kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlar ise Kurumla yapılacak protokoller çerçevesinde, Devletin güvenliği ve temel dış yararlarına karşı ağır sonuçlar doğuracak hller ile özel hayat ve aile hayatının gizliliği ve savunma hakkına ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla özel kanunlardaki yasaklayıcı ve sınırlayıcı hükümler dikkate alınmaksızın gizli dahi olsa Kurum tarafından kişilerin sosyal güvenliğinin sağlanması, 6183 sayılı Kanuna göre Kurum alacaklarının takip ve tahsili ile bu Kanun kapsamında verilen diğer görevler ile sınırlı olmak üzere istenecek her türlü bilgi ve belgeyi sürekli ve/veya belli aralıklarla vermeye, bilgilerin elektronik ortamda görüntülenmesini sağlamaya, görüntülenen bu bilgilerin güvenliğini sağlamaya, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü belge ile vermek zorunda oldukları bilgilere ilişkin mikrofiş, mikrofilm, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm sistem ve şifreleri incelemek için ibraz etmeye mecburdurlar.

Bu madde kapsamında ilgili kişi, kurum ve kuruluşlar Kurumun belirleyeceği süre içerisinde söz konusu talebe cevap vermek ve gereken kolaylığı göstermekle yükümlüdürler. Kurum, bu Kanun gereği verilecek her türlü belge veya bilginin internet, elektronik ve benzeri ortamda gönderilmesi hususunda, gerçek ve tüzel kişileri zorunlu tutmaya, Kuruma verilmesi gereken her türlü belge, bildirme ve taahhütnameyi diğer kamu idarelerine ait formlarla birleştirmeye, söz konusu belgeleri kamu idarelerinin internet ve elektronik bilgi işlem ortamından almaya, bu idarelere yapılacak

bildirimleri Kuruma verilmiş saymaya, bu Kanunun uygulaması ile ilgili işveren, sigortalı ve diğer kurum, kuruluş ve kişilerin talepleri üzerine veya re'sen düzenleyeceği her türlü bilgi ve belgeyi bilgi işlem ortamında oluşturmaya, bu şekilde hazırlanacak olan bilgi ve belgelerin sadece internet ve benzeri iletişim ortamından ilgili kişilere verilmesini kararlaştırmaya yetkilidir. Elektronik ortamda hazırlanacak bilgi ve belgeler adli ve idari makamlar nezdinde resmi belge olarak geçerlidir.

Belge veya bilgileri internet, elektronik ve benzeri ortamda göndermekle zorunlu tutulan gerçek ve tüzel kişilerin, Kurumun bilgi işlem sistemlerinin herhangi bir nedenle hizmet dışı kalması sonucu belge ve bilgiyi, bu Kanunda öngörülen sürenin son gününde Kuruma göndermemesi ve muhteviyatı primleri de yasal süresi içinde ödeyememesi halinde, sorunların ortadan kalktığı tarihi takip eden beşinci işgününün sonuna kadar belge veya bilgiyi gönderir ve muhteviyatı primleri de aynı sürede Kuruma öder ise bu yükümlülükleri Kanunda öngörülen sürede yerine getirmiş kabul edilir.⁵¹

⁵¹ 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, (2006), Resmi Gazete No:26200

4. VERGİ USUL KANUNUNDA VE TÜRK TİCARET KANUNUNDA YER ALAN TİCARİ BELGELER

4.1. VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN BELGELER

VUK'nun Üçüncü kısmında Vesikalar ele alınmıştır. Bu kısmın birinci bölümünde Kayıtların Teşviki ve bunun altında Madde 227 ile İspat Edici Kağıtlara yer verilmiştir. VUK'nda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan ilişki ve işlemlere ait olan kayıtların belgelendirilmesi zorunludur. Defter tutmak zorunda olmayan mükellefler, götürü usulde tespit edilen giderler hariç, vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderlerini belgelendirmeye zorunludurlar.⁵²

Bu kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma zorunluluğu getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır. Maliye ve Gümrük Bakanlığı düzenlenmesi mecburi olan belgelerde bulunması gereken zorunlu bilgileri belirlemeye ve bu belgelerden uygun gördüklerine, düzenlenme saatinin yazılması mecburiyeti getirmeye yetkilidir.⁵³

Bir işletmedeki değer hareketlerinin ve ticari işlemlerin defterlere kayıt edilmesi için bunlara ilişkin objektif belgelerin bulunması şarttır. İşletme hukuku mevzuatı muhasebe kayıtları için esas alınacak belgelerin bulunması şarttır. İşletme hukuku mevzuatı muhasebe kayıtları için esas alınacak belgeleri belirtmiştir. Bu belgeler,⁵⁴

1. Faturalar

⁵² İffet Görkey Kesimli, *Genel Muhasebe*, İstanbul: Kriter Yayınları, s.37

⁵³ Kesimli, s.38.

⁵⁴ Yüksel Koç Yalkın, *Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar*, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2010, s.150.

2. Fatura yerine geçen belgeler,
3. Diğer belgeler
4. Muhasebe fişleri

Ülkemizde uygulamada bu belgelerden ilk üçüne “evrakı müsbite” denir.⁵⁵

4.1.1. Fatura

VUK’da yapılan tanıma göre fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari bir belgedir (VUK Md.229).

VUK’un faturaya ilişkin tanımı nedeniyle borçlanılan meblağın müşteriden tahsil edilmesi halinde “bedeli alınmıştır” ifadesi yazılmaktadır.

Yine uygulamada, bedelin tahsil edilmesi halinde, emtiayı satan veya işi yapan faturanın altını imzalamakta, kaşesini basmaktadır. Buna karşılık teslim edilen mal ve ifa edilen hizmet bedelinin tahsil edilmediği durumda, faturanın üstüne imza atılmakta, bu faturaya da “açık fatura” denilmektedir.

Fatura, alana ve satana göre adlandırılır. Mal veya hizmeti satanın düzenlediği faturaya “satış” faturası; mal veya hizmeti satın alanın aldığı faturaya ise “alış” faturası denir.⁵⁶

Faturada bulunması gerekli asgari bilgiler

- Faturanın düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası,
- Faturayı düzenleyeninin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi, hesap numarası,
- Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası,
- Malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı,
- Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası

Faturada KDV’nin ayrıca gösterilmesi gerekmektedir (KDVK Md.34).

⁵⁵ Yalkın, s.151.

⁵⁶ Yücel, s.102.

Fatura Kullanma Zorunluluğu

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler;

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;
2. Serbest meslek erbabına;
3. Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara;
4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;
5. Vergiden muaf esnafa

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.⁵⁷

Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin (01.01.2013 tarihinden itibaren ve 2014 yılında da geçerli olan) 800,-TL'yi geçmesi veya bedeli 800,- TL'den az olsa bile, istemleri halinde emtiayı satanın veya iş yapanın fatura vermesi zorunludur.⁵⁸

Fatura Nizamı

Fatura düzenlenmesinde uyulacak diğer kurallar şunlardır (VUK. Md.231)

1. Faturalar birbirini izleyen sıra numarası taşıyacak şekilde düzenlenecektir. Aynı müessesenin muhtelif şube ve kısımlarında her biri aynı numara ile başlamak üzere ayrı ayrı fatura kullanıldığı takdirde bu faturalara şube ve kısımlarına göre şube veya kısmın isimlerinin yazılması veya özel işaretle seri tefriki (ayırıt etmek) yapılması mecburidir.
2. Faturalar mürekkeple, makine ile veya kopya kurşun kalem ile doldurulur.
3. Faturalar en az bir asıl ve bir örnek olarak düzenlenir. Birden fazla örnek düzenlediği takdirde her birine kaçınıcı örnek olduğu işaret edilir.
4. Faturaların baş tarafında iş sahibinin veya namına imzaya mezun olanların imzası bulunur.

⁵⁷ Yücel, s.103.

⁵⁸ Yücel, s.104.

5. Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.
6. VUK' un 232'nci maddesinin birinci fıkrasına göre fatura düzenlemek zorunda olanlar, müşterinin adı ve soyadı ile bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının doğruluğundan sorumludur. Fatura düzenleyen istemesi halinde müşteri kimliğini ve vergi dairesi hesap numarasını gösterir belgeyi ibraz etmek zorundadır.

Faturanın karşı tarafa tebliğ esastır. Tebliğ edilmeyen fatura içeriğine süresi içerisinde itirazı da söz konusu olamaz.

TTK 21.madde hükmü gereğince, bir fatura alan kişi aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde, faturanın içeriği hakkında bir itirazda bulunmamışsa bu içeriği kabul etmiş sayılır. Faturanın tebliğinden itibaren sekiz gün içerisinde hiçbir itiraza uğramaması halinde, fatura kapsamının karşı tarafça kabulü anlamını taşıdığı; faturanın akdin inikadı (sözleşmenin kurulması) ile ilgili vesika olmayıp, akdin ifası ile ilgili bir belge sayıldığından kendisi bir akit olmayıp, dayanağı olan temel borç ilişkisini de değiştirici niteliğe sahip olmadığı; onu alan tacir aleyhine fatura münderecatı bakımından kanunen yazılı delil halini almış olduğu; ancak bu delilin kesin bir delil olmayıp, aksinin yine yazılı delillerle ispat edilebilir olduğu; hükmün düzenlendiği kanuni karinenin faturayı alan ve itiraz etmeyen tacir için de yazılı bir delil halini aldığı için, artık bunun aksini iddia eden tacirin de iddiasını muteber (geçerli) yazılı delillerle ispatının gerekli olduğu, faturanın tacirin ticari defterlerine geçireceği kayıtlarını teşvik edecek vesikalardan birisi olduğu bilinmektedir.

Fatura bir akit olmayıp, akdin ifasını gösteren bir belge olduğundan, verilmesi, bir mal alınması veya ihmal edilmesi yahut bir iş görülmesi veyahut bir menfaat temin edilmesi gibi bir akdin yani muteber bir temel borç ilişkisinin varlığı şartına bağlıdır. Yargıtay'ın temel görüşü, faturayı tanzim edenin önce var olduğunu iddia ettiği ticari ilişkiyi kanıtlaması yönündedir. Yargıtay 15.Hukuk Dairesi 13.04.1994 Tarih ve E.1994/1088-K.1994/2327 sayılı Kararına göre, akdi ilişki kanıtlanmadığı sürece davacının davalı adına fatura düzenlemesi ve ticari defterlerine göre bu faturalar nedeniyle alacaklı gözükmesinin davalıyı bağlayıcı bir yanı yoktur.

Faturanın gönderilmiş olması, faturanın, adına tanzim edilen tarafından alınmış olmasını ifade eder. Fatura, itiraz edilmediği takdirde akdi ilişki için de delil teşkil edeceğinden, faturanın karşı tarafa verildiğinin veya tebliğ edildiğinin de senet (yazılı delil) ile veya karşı tarafa yemin teklifiyle ispat edilmesi gerekir.⁵⁹

Faturanın herhangi bir şekilde muhatabına ulaştırılması yeterlidir. Fatura elden tebliğ edilebileceği gibi PTT kanalıyla veya kargo ile yahut noter marifetiyle tebliği de mümkündür. Ancak gönderme usulü tebliğin alınıp alınmadığı hususunda ihtilaf çıktığında önem arz eder. Çünkü faturaya tanınan karineden faydalanmak isteyen tacirin hem faturanın gönderildiğini hem de faturanın muhatap tarafından alındığı ve alınma tarihini ispat zorunluluğu bulunmaktadır.

VUK Madde 231/5 (**3239 sayılı Kanunun 20'nci maddesiyle değişen bent**) Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azamî (**5035 Sayılı Kanunun 48/1-b maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik:01.01.2004; Yürürlük:02.01.2004**) yedi gün(*) içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.⁶⁰

Öte yandan;

Yargıtay 11.Hukuk Dairesi 24.01.2005 Tarih ve E.2004/3949 K.2005/128 kararında özetle “ davacının ticari defterleri usulsüz, davalının ticari defterleri ise usulüne uygun tutulmuştur, davalı defterlerinde, dava konusu fatura kayıtlı değildir ve davacı lehine bir alacak kaydı yoktur ancak, davacının faturası defterlerinde kayıtlı olsa dahi, bu kaydın davacı lehine delil oluşturması kabul edilemez” demektedir.⁶¹

Yıllara Yaygın (Sarı) İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyetinde Fatura

İnşaat-taahhüt ve onarım işinin süresi 1 yıldan fazla ise yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi olarak ifade edilir. Sürenin belirlenmesinde ise taahhüt işi için yapılan sözleşmedeki süre dikkate alınır. Burada bahsedilen süre 12 aylık süre değil, hesap dönemidir. Örneğin 01.01.2013 tarihinde başlayıp, 31.12.2013 tarihinde biten bir inşaat

⁵⁹ Arzova, s.115.

⁶⁰ 231 Sayılı Vergi Usul Kanunu , (1961), Resmi Gazete No:10703.

⁶¹ Arzova, s.116.

iŖi için geçen süre 1 yıl olmasına rağmen iŖ yıllara yaygın inŖaat iŖi değildir. Çünkü aynı hesap dönemi içerisinde baŖlamıŖ ve bitmiŖtir. Ancak 30.10.2012 tarihinde baŖlayıp 30.05.2013 yılında tamamlanan bir inŖaatın yapım süresi 7 ay olmasına rağmen 2 takvim yılını (hesap dönemini) kapsamayı nedeniyle, Yıllara Yaygın İnŖaat Taaht iŖi olarak ifade edilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42-43-44. Maddelerinde düzenlenen özel bir vergilendirme sisteminin Yıllara Yaygın İnŖaat taaht iŖlerinin vergilendirilmesinde uygulanması nedeni ile bu ayırım vergilendirme açısından önem taŖımaktadır.

Ancak bir iŖin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi kapsamına girmesi için de;

- a) Faaliyet konusunun inŖaat ve onarım iŖi olması,
- b) İnŖaat ve onarım iŖinin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi,
- c) İnŖaat ve onarım iŖinin resmi veya özel taahtlere bağlı olarak yapılması gerekmektedir.⁶²

⁶² Mehmet Ŗenlik, İnŖaat Muhasebesi, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, s22 .

4.1.2. E-Fatura (Elektronik Fatura)

4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesi uyarınca fatura düzenlemek zorunda olan mükelleflere bu Tebliğde getirilen usul ve esaslar çerçevesinde e-Fatura gönderme ve/veya alma izni verilmesi uygun görülmüştür. (Tebliğ'in 8 inci bölümünde yer alan istisna hariç olmak üzere)

Elektronik fatura kullanımına ilişkin usul ve esasları belirleyen ve 5/3/2010 tarihli ve 27512 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 397) ile anonim ve limited şirketlerin elektronik fatura oluşturmalarına, alıcısına iletmelerine, muhafaza ve istenildiğinde ibraz etmelerine izin verilmiştir. 28/6/2012 tarihli ve 28337 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 397 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Genel Tebliği (Sıra No: 416) ile de 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesi kapsamında fatura düzenlemek zorunda olan mükelleflere elektronik fatura uygulamasından yararlanma hakkı tanınmıştır.

Diğer taraftan, 13/12/2011 tarihli ve 28141 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Elektronik Defter Genel Tebliği (Sıra No:1) ile Vergi Usul Kanunu kapsamında tutulması zorunlu olan defterlerden www.edefer.gov.tr internet adresinde format ve standardı yayımlanan defterlerin elektronik ortamda oluşturulmasına ilişkin usul ve esaslar belirlenerek elektronik defter kullanımına izin verilmiştir.⁶³

4.1.3. Sevk İrsaliyesi

Sevk irsaliyesi, satılan malın bir yerden başka bir yere, yani satıcıdan alıcıya nakledilmesi veya bir işyerindeki birimler arasında taşınması sırasında düzenlenen, malın cinsi ve miktarını gösteren belgedir.

Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının, taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması şarttır. (VUK, Mad.230/5)

⁶³ 421 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Tebliği, (2012), Resmi Gazete No:28497.

Ticari malın sevki sırasında, fatura bulunsun veya bulunmasın mal hareketinin mutlaka sevk irsaliyesine bağlanması zorunludur. Yine malın bir mükellefin birden çok iş yerleri ve şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği durumda malı gönderen tarafından sevk irsaliyesi düzenlenmelidir.⁶⁴

Sevk irsaliyesinde düzenlenme tarihinin mutlaka bulunması gerekir.”253 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği” ile sevk irsaliyelerinde düzenleme tarihi yanında ayrıca fiili sevk tarihinin yer alması zorunlu tutulmuştur. Bu tarihlerden herhangi birine yer verilmeden düzenlenen sevk irsaliyeleri hiç düzenlenmemiş sayılmakta ve mükellefler hakkında özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

Sevk irsaliyesinin merkezde bilgisayarla düzenlenmesi ve düzenlenme tarihinden sonra ticari malın sevk edilmesi durumunda, fiili sevk tarihi bu belge üzerine elle yazılabilmektedir.⁶⁵

Vergi Usul Kanunu’nun 230. maddesinin 5 numaralı bendi uyarınca, mal sevkiyatında kullanılması zorunlu belgelerden sevk irsaliyesi konusunda daha önce yayımlanan 167 ve 173 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde uyulması gerekli esaslar belirlenmiş ve sevk irsaliyesinin en az iki nüsha düzenleneceği belirtilmiştir. Daha sonra konu ile ilgili yayımlanan tebliğler aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- 17.11.1990 tarih, 20698 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 206 Seri Nolu V.U.K. Genel Tebliği,
- 12.09.1991 tarih, 20989 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 211 Seri Nolu V.U.K. Genel Tebliği,
- 02.03.1995 tarih, 22218 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 238 Seri Nolu V.U.K. Genel Tebliği,
- 08.01.1996 tarih, 22517 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 246 Seri Nolu V.U.K. Genel Tebliği,
- 22.01.1997 tarih, 22885 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 253 Seri Nolu V.U.K. Genel Tebliği,

⁶⁴ Akpınar ve Özdenir, s.22.

⁶⁵ Akpınar ve Özdenir, s.23.

Özellik Arz Eden Hususlar

İlgili kanun maddesinden ve yukarıda belirtilen tebliğlerden hareket ile Sevk İrsaliyesi için özellik arz eden hususları aşağıdaki gibi sıralamak mümkün. Buna göre;

1- Sevk irsaliyesi en az üç nüsha olarak düzenlenecek ve iki nüshası mutlaka emtiayı taşıyan taşıtta bulundurulacaktır. En az üç nüsha olarak düzenlenmeyen sevk irsaliyeleri hiç düzenlenmemiş sayılacaktır.

2- Mal sevkiyatında düzenlenmiş olan sevk irsaliyelerinin mutlaka taşıtta bulundurulması mecburi olduğundan, yapılan kontrollerde sevk irsaliyesinin taşıtta bulundurulmadığının tespiti halinde ceza uygulaması yönüne gidilecektir.

3- Malın alıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde ise sevk irsaliyesi düzenleme zorunluluğu alıcıya aittir. Ancak, alıcı ve satıcının bu konuda mutabık kalmaları halinde, sevk irsaliyesi satıcı tarafından da düzenlenebilecektir. Buna göre, satıcının sevk irsaliyesi düzenlemesi halinde alıcı tarafından ayrıca sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekmeyecektir. Sevk irsaliyesi düzenleme mecburiyeti alıcıya ait olduğundan, sevk irsaliyesinin düzenlenmediğinin tespiti halinde, ceza alıcı adına kesilecektir. Ancak taşıma alıcı tarafından yaptırılmakla birlikte varılan mutabakat gereği sevk irsaliyesinin satıcı tarafından düzenlenmesi durumunda, sevk irsaliyesinde tarih, müşterinin adı veya ticaret ünvanı, adresi, vergi dairesi, vergi numarası, malın cinsi ve miktarına ilişkin bilgilerden her hangi birinin yer almadığının veya yanlış yazıldığıının tespit edilmesi halinde, bu belgeye ilişkin ceza belgeyi düzenleyen satıcı adına kesilecektir. Şu kadar ki, denetim sırasında fiilen araçta bulunan malların cins ve miktarları ile sevk irsaliyesinde yer alan malların cins ve miktarları arasında tutarsızlık tespit edildiği takdirde ise öncelikle tutarsızlığın sebebi araştırılacaktır. Mal sevkiyatında düzenlenmiş olan sevk irsaliyelerinin mutlaka taşıtta bulundurulması mecburi olduğundan, yapılan kontrollerde sevk irsaliyesinin taşıtta bulundurulmadığının tespiti halinde ceza uygulaması yönüne gidilecektir.

4- Düzenlenen sevk irsaliyesine, sevk edilen malların cins ve miktarlarına ilişkin bilgiler, satıcı tarafından eksik veya yanlış yazılmış ise ceza, belgeyi düzenleyen satıcı adına kesilecektir. Satıcı tarafından sevk irsaliyesi doğru olarak düzenlendiği halde

araca sonradan alıcı, taşıyıcı veya diğer şahıslar tarafından başka mallar yüklenmiş olmasından dolayı tutarsızlığın ortaya çıktığı durumlarda ise araca sonradan yüklenen malları taşıtan adına ceza kesilecektir. Denetimler sırasında malların sevk irsaliyesinde belirtilenden farklı bir güzergahta seyrettiği tespit edilir ise ceza, malları taşıtan adına kesilecektir.

5- Yoğun sevkiyat programları dolayısıyla sevk irsaliyelerinde yazılı emtiaların aynı gün sevk edilemediği ve sevk irsaliyelerinin düzenleme tarihi ile malın fiili sevk tarihi arasında farklılıklar olduğu ve bu nedenle de yapılan denetimler sonucunda adlarına ceza kesildiği bildirilmektedir. Sevk irsaliyesinde düzenlenme tarihinin mutlaka bulunması gerekmektedir. Sevk irsaliyelerinde tanzim tarihi yanında ayrıca bir sevk tarihinin yer alması uygun görülmüştür. Buna göre, tanzim tarihi ile fiili sevk tarihi sevk irsaliyeleri üzerinde ayrı ayrı yer alacaktır. Tanzim tarihi ile sevk tarihinin aynı gün olması halinde de bu tarihler ayrı ayrı kaydedilecek, herhangi birine yer verilmeksizin düzenlenen sevk irsaliyeleri hiç düzenlenmemiş sayılarak özel usulsüzlük cezası kesilecek ve bu tespitler işyeri kapatma cezasının uygulanmasında dikkate alınacaktır.

6- Sevk irsaliyesinin merkezde bilgisayarla düzenlenmesi ve düzenlenme tarihinden sonra emtiaların sevk edilecek olması halinde, fiili sevk tarihi bu belge üzerine elle yazılabilecektir.

7- İrsaliyelerde gönderilen malın nev'i ve miktarı ile satıcının veya malı sevk edenin; adı, soyadı, varsa ticaret unvanı, adresi, bağlı bulunduğu vergi dairesi ve hesap numarasının; müşterinin adı, soyadı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi hesap numarasının (mükellefin diğer işyerine veya satılmak üzere bir alıcıya gönderildiği hallerde malın kime ve nereye gönderildiğinin) bulunması ve bunların satıcı tarafından imzalanması icap etmektedir.

8- Öte yandan, alım-satımın çeşitli şekillerine göre irsaliye ile ilgili olarak yapılacak işlemler aşağıda ayrı ayrı açıklanmıştır.

a) Alıcıların kimler olacağı ve ne miktarda mal alacakları belli olmayan ve alıcılara iş yerlerinde teslim edilmek üzere, satıcı tarafından kendi nakil vasıtası ile mal gönderilmesi halinde; nakil vasıtasına yüklenen tüm mallar için tek bir sevk irsaliyesi

düzenlenmesi ve düzenlenen sevk irsaliyesinin müşterinin adı ve adresi bölümüne “Muhtelif Müşteriler” ibaresi ile nakil vasıtasının plaka numarası ve sürücünün veya araçta bulunan satışa yetkili kimsenin adının yazılması mümkündür. Bu tür sevk irsaliyesi ile alıcılara gönderilen ve alıcının talep ettiği miktarda teslim edilen malların faturaları malın teslimi anında düzenlenecek ve bu faturalara sevk irsaliyesinin numarası kayıt edilecektir. Ayrıca, her satış için sevk irsaliyesi düzenlenmeyecek, ancak faturaya işyerinde teslim edildiğine ilişkin şerh verilecektir. Bu şekilde düzenlenmiş sevk irsaliyesi ile sevk edilen mallar için yedi günlük süre beklenilmeksizin faturanın malın teslimi anında düzenlenmesi zorunludur. Perakende satışlarda ise perakende satış fişinin malın teslimi anında düzenleneceği esasen tabiidir. Bir işyeri ve deposu bulunmadan Pazar takibi veya köy – köy kendi namına taşıtıyla emtia satan kimselerin yukarıda belirtildiği şekilde sevk irsaliyesi düzenlemeleri ve taşıtlarında bulundurmaları, malın teslimi anında ise fatura veya perakende satış fişi düzenlemeleri gerekmektedir. Diğer taraftan, faturanın malın teslimi anında düzenlenmesi şartıyla önceden tek bir sevk irsaliyesi düzenlenebilmesi imkanı tanınan mükelleflerin, faturayı anında düzenlemeyip daha sonra yedi günlük süre içinde düzenlemek istemeleri halinde belirtilen kolaylıktan yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır. Bu takdirde genel esaslara göre malın sevki anında her alıcı için ayrı birer sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekmektedir.

b) Satılan mallara ilişkin faturaların malın tesliminden önce düzenlendiği ve malın daha sonra sevk edildiği durumlarda; faturayı düzenleyenler faturada malın daha sonra sevk edileceğini belirteceklerdir. Faturada bulunması gereken malın teslim tarihi ve irsaliye numarası ise, malın tesliminden sonra alıcı ve satıcı kendilerinde kalan sevk irsaliyesinden faydalanarak faturaya şerh verecekler, fatura ve sevk irsaliyesi arasında uyumu sağlayacaklardır.

c) Bazı mükelleflerin başka mükelleflere teslim edilmek üzere üçüncü şahıslara talimat vererek mal sevkettirmesi durumunda sevk irsaliyesi aşağıdaki örnekte açıklandığı şekilde düzenlenecektir.

Örnek: Toptancı (A) müşterisi olan perakendeci (C) ye teslim edilme üzere imalatçı (B) ye talimat vererek kendi adına mal sevkıyatı yapılmasını istemektedir. Bu örnekte (C) ye karşı esas satıcı (A) dir. (B) ise (A) ya karşı satıcı durumundadır.

Ancak, malı (A) yerine (C) ye teslim etmektedir. Buna göre, malın alıcı (C) ye teslim edilmek üzere (B) tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde (B), bir nüshası kendinde kalacak ve diğer nüshası (C) ye gönderilecek şekilde sevk irsaliyesi düzenleyecek ayrıca kendinde kalan nüshasının bir (örneğini) fotokopisini de (A) ya gönderecektir. Sevk irsaliyesinin müşteriler bölümüne ise “(A) adına (C) ye teslim edilmek üzere” ibaresini yazacaktır. Daha sonra (B) tarafından (A) ya ve (A) tarafından da (C) ye düzenlenecek satış faturalarına, (B) tarafından düzenlenmiş sevk irsaliyesinin tarih ve numarası yazılmak suretiyle, mal alım - satımına ilişkin belgeler düzenlenmiş olacaktır.

d) Mükelleflerin, yarı mamül veya mamul mallarını, bazı işlemler yapılmak üzere, diğer mükelleflere göndermeleri ve bu mükelleflerden malları geri getirmeleri durumunda götürülen ve geri getirilen mallar için gidiş ve geliş taşımaları sırasında ayrı ayrı sevk irsaliyesi düzenlemeleri zorunludur. Malların götürülmesinde düzenlenecek sevk irsaliyelerinin müşteriler bölümüne işlemi yapacak kimsenin adı ve soyadı, varsa ticaret ünvanı, vergi dairesi ve hesap numarası ile, yapılacak işin türü (Mesela: “Boyatılmak, tamir ettirilmek, parça değiştirmek, işlemek üzere” şeklinde bir ibare) yazılacak, işlem gördükten sonra malın tekrar taşınmasında düzenlenecek sevk irsaliyelerinin müşteriler bölümüne ise, işlem türü ile işlemi yapana ilişkin bilgiler yazılacaktır.

e) Numune üzerine veya tecrübe ve muayene şartıyla satım yapılmak üzere mal sevkiyatı yapılması halinde sevk edilen mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesi zorunludur. Bu tür sevkiyatlarda, malı satıcı taşıyorsa irsaliye satıcı tarafından, alıcı taşıyor veya taşıyorsa irsaliye alıcı tarafından düzenlenecektir. Ancak, kabule bağlı olan ve bunun için yazılı sözleşme bulunan bu tür satışlarda, fatura düzenlenmesindeki yedi günlük sürenin kabul tarihinden itibaren başlayacağı tabiidir.

f) Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden, götürü usulde vergilendirilen mükellefler ve vergiden muaf esnaf tarafından satın alınan malın alıcı tarafından taşınmasında sevk irsaliyesi aranmayacak, ancak fatura malın satıldığı anda satıcı tarafından düzenlenecektir. Satıcı tarafından satış anında düzenlenecek faturaya alıcı tarafından taşındığı şerhi konulacak ve taşımalar sırasında yetkililerce istenildiğinde ibraz edilecektir.

g) Bir mükellefe ait merkez, şube, ambar gibi birden fazla işyerinin bulunması ve bu yerlerden diğerine mal naklinde sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekmektedir. Bu taşımalarda müşteri adı yerine “Dahili Sevkiyat” tabiri kullanılmalı ve malın nereden nereye götürüldüğü belirtilmelidir.

h) Emtianın satılmak üzere bir komisyoncuya (Konsinye) gönderilmesi halinde, “konsinye amaçlı teslim edilmiştir” ibaresi yazılmak suretiyle sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekmektedir. Burada sevk edilen malın faturası, V.U.K.’daki 7 günlük süreye bağlı olmaksızın, komisyoncu (konsinye) tarafından satıldığı (alıcısına teslim edildiği) zaman düzenlenecektir.⁶⁶

⁶⁶ http://www.alomaliye.com/talha_apak_fatura_sevk_irsfatura.htm (03.01.2014).

4.1.4. Perakende Satış Fişi

I.ve II. Sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedelleri, aşağıdaki belgelerden herhangi biri ile belgelendirilir (VUK.M.233).⁶⁷

- Perakende satış fişi
- Makineli kasaların kayıt ruloları
- Giriş ve yolcu taşıma fişleri
- Ödeme kaydedici cihazlarla verilen belgeler

Yazar kasa kullanımı nedeniyle müşteriye verilen fişlere perakende satış fişi yerine geçer.

Muhasebe kayıtları günlük "Z" raporu denilen belgelere dayanılarak yapılır. Z raporu bir günlük satış ve satışa ait KDV'nin toplam tutarlarının gösterildiği belgeye denir.⁶⁸

Yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar

01.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde, Maliye Bakanlığının "Mükellef ve meslek grupları itibariyle muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıttırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya",

3 numaralı bendinde "Tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu şekilde

⁶⁷ Tolga Uysal ve Mehmet Şenlik, *Genel Muhasebe*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012, s.50.

⁶⁸ Uysal ve Şenlik, s.51.

tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığında veya muhafaza etmekle görevlendireceği kurumlarda saklanması zorunluluğu getirmeye, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirlemeye",

6 numaralı bendinde "Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla niteliklerini belirleyip onayladığı elektrikli, elektronik, manyetik ve benzeri cihazlar ve sistemleri kullandırmaya, bu cihaz ve sistemler vasıtasıyla bandrol, pul, barkod, hologram, kupür, damga, sembol gibi özel etiket ve işaretlerin kullanılmasına ilişkin zorunluluk getirmeye, uygulamaya ait usûl ve esasları belirlemeye"

yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

Mezkûr hükümlerle Bakanlığa (Maliye Bakanlığı) tanınan yetkiye istinaden, satışı yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satan veya aynı kimselere hizmet veren birinci ve ikinci sınıf tüccarlara (perakende teslimde bulunan veya hizmet ifa eden) Vergi Usul Kanununa göre fatura vermek zorunda olmadıkları mal satışları veya hizmet ifalarının belgelendirilmesinde (6/12/1984 tarihli ve 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanuna göre kullanmak zorunda oldukları ödeme kaydedici cihazların yerine) "Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazları" kullanma mecburiyeti getirilmiştir.

Yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar, temel olarak Basit/Bilgisayar Bağlantılı ve EFT-POS özelliği olan cihazlar olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Ayrıca akaryakıt pompalarına bağlanan, sinema giriş bileti ve yolcu taşıma bileti düzenleyen ödeme kaydedici cihazlar da bu Tebliğ kapsamına girmektedir.⁶⁹

Perakende satış fişleri: Perakende satış fişlerinde, işletme veya mükellefin adı, soyadı, vergi dairesi adı ve hesap numarası ile seri ve müteselsil sıra numarası yazılır. Fişin düzenlenme tarihi ve alınan paranın miktarına ilişkin bilgilere ait yerler bulunur.

⁶⁹ 426 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (2013), Resmi Gazete No:28678.

Ödeme kaydedici Cihaz Fişleri: 3100 Sayılı Katma Değer Vergisi mükellefinin ödeme kaydedici cihazları kullanmaları mecburiyeti hakkında kanun gereğince kullanılan ödeme kaydedici cihazlardan verilen satış fişleridir.⁷⁰

4.1.5. Gider Pusulası

Mal alım ve gider belgelerinden biri olan gider pusulası, Vergi Usul Kanunu 234.maddesinde açıklanmıştır. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak zorunda olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işlet veya onlardan satın aldıkları emtia için düzenleyip işi yapana veya satana imza ettirecekleri gider pusulası, vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Bu belge, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, kişisel eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de düzenlenir.

Gider pusulası, işin mahiyeti, emtianın cins ve nev'i ile miktar ve bedelini, iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adları ile soyadlarını (tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve tarihi içerecek şekilde iki nüsha olarak düzenlenir, bir nüshası işi yapana veya malı satana verilir. Gider pusulaları, seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.⁷¹

Gider pusulası uygulamasında, işletmelere vergi sorumlusu olarak bazı mükellefiyetler yüklenmiştir. Gider pusulası ile yapılan ödemelerden mal ve hizmet alımları için belirli bir oranda gelir vergisi kesintisi yapılacaktır. Net yerine brüt tutar net gibi ödenmiş ise ödemenin brütü bulunmalı ve aradaki vergi tahakkuk ettirilerek muhtasar beyannameye alınmalıdır.⁷²

Gider Pusulası vergiden muaf esnaktan ve vergi mükellefi olmayan nihai tüketiciden alınan mal ve hizmet alımlarında ve iadelerinde düzenlenir.

Eğer **Gider Pusulası** vergiden muaf esnaktan alınan bir mal ve ya hizmet alımına istinaden kesiliyorsa Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.Maddesinin 13.Bendinde

⁷⁰ Mehmet Ali Feyiz, *Genel Muhasebe*, Ankara: Murathan Yayınevi, 2012.s.25

⁷¹ Gürbüz Gökçen, *Genel Muhasebe İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları*, İstanbul: Beta Basım, 2011, s.229.

⁷² Ertuğrul Çetiner, *Genel Muhasebe (Teori ve Uygulama)*, Ankara: Gazi Kitapevi, 2010, s.65.

düzenlendiği üzere aşağıda ki oranlarda Gelir Vergisi Kesintisi yapılır ve **Gider Pusulasını** düzenleyen tarafında Vergi Sorumlusu sıfatıyla muhtasar beyanname ile beyan edilerek ödenir;

a) Havlu, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamulleri, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve her nevi turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek ve benzeri emtia bedelleri veya bu emtianın imalinde ödenen hizmet bedelleri üzerinden, **(% 2)** (12.01.2009 - 2009/14592 BKK. ile % 2)

b) Değerli kağıt ve damga pulu satışlarında komisyon bedelleri üzerinden, **(% 20)**

c) Diğer mal alımları için **(%5)** (12.01.2009 – 2009/14592 BKK ile %5)

d) Diğer hizmet alımları (a, b, c alt bentleri hariç olmak üzere mal ve hizmet bedelinin ayrılamaması hali de bu kapsamdadır) için, **(% 10)** (12.01.2009 - 2009/14592 BKK. ile % 10)

e) Hurda mal alımlarında **%2.**⁷³

⁷³ <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/bariselis/001/> . (11.12.2013)

4.1.6. Müstahsil Makbuzu

Müstahsil makbuzu, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile defter tutmak zorunda olan çiftçilerin vergiden muaf çiftçilerden satın aldıkları mallar için, malların bedelini ödedikleri sırada, iki nüsha makbuz düzenlemek ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermek, diğerlerini ise satıcı çiftçiye imzalatılarak almak zorunda olduğu ticari bir vesikadır (VUK Mad.235).⁷⁴

Müstahsil makbuzu aynı gider pusulası gibi mal veya hizmeti satın alan tarafından düzenlenir ve üreticiye imzalatılır. İki kopya halinde hazırlanan müstahsil makbuzu iki kopya halinde düzenlenir ve bir kopyası üreticiye verilir.⁷⁵

Müstahsil makbuzunda en az bulunması gereken unsurlar şunlardır:

1. Makbuzun tarihi
2. Malı satan alan tüccar veya çiftçinin adı, soyadı ve ikametgah adresi,
3. Malı satın alınan ürünün cinsi, miktarı ve ikametgah adresi,
4. Satın alınan ürünün cinsi, miktarı ve bedeli,
5. Makbuzun seri ve sıra numarası,
6. Malı bedeli üzerinden Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre yapılan gelir vergisi kesintisi

Vergiden muaf çiftçiler KDV'den de muaf oldukları için müstahsil makbuzlarında KDV yer almaz.⁷⁶

Müstahsil makbuzlarında çiftçinin mutlak surette TC nosu yer almalıdır.

Tarımsal ürünlerin dışında çiftçilere herhangi bir hizmet yaptırılması halinde müstahsil makbuzu düzenlenmez. Bunun yerine, "gider pusulası" düzenlenilerek gerekli ödeme yapılır.

Müstahsil makbuzu üzerinde KDV gösterilmez. Sadece, zirai stopaj yer alır. Ayrıca, çiftçinin sosyal güvenliği yoksa SGK kesintisi yapılır. Yapılan bu kesintiler çiftçinin emekli olabilmesi için ileride emeklilik sırasında dikkate alınır. Tarımsal

⁷⁴ Mehmet Civan, *Finansal Muhasebe*, Gaziantep: G.M. Matbaacılık, 2011, s.55.

⁷⁵ Münevver Yılcıncı ve Diğerleri, *Genel Muhasebe*, Eskişehir: Gülen Ofset Matbaacılık, 2010, s.51

⁷⁶ Civan, s.56.

kesintilerle ilgili SGK tarafından yayımlanan 2.7.2013 gün ve 2013/27 sayılı genelgede ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. SGK kesintisi tarımsal faaliyette bulunanlardan tüccarın satın aldığı ürün bedelleri üzerinden brüt tutar x %1 olarak kesilir. Bu kesinti 31.12.2013 tarihine kadar %1 olup, 1.1.2014 tarihinden sonra ise, %2 olarak sürdürülecektir. Müstahsil makbuzları asgari iki nüsha düzenlenir. Düzenlenen makbuzlar seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.

Müstahsil makbuzları 213 sayılı VUK kapsamında düzenlenen anlaşmalı matbaalar veya noterlerde tasdik ettirilerek kullanılması zorunludur. Bu makbuzlar fatura ve fatura yerine geçen benzeri kıymetli evrak hükmündedir. Asıl müstahsil yerine başka kişi veya kimseler adına fiktif olarak düzenlenen makbuzlar yanıltıcı belge hükmündedir. Yanıltıcı olarak düzenlenen müstahsil makbuzları hakkında 213 sayılı VUK'nun 359. maddesine göre işlem tesis edilebilir. Müstahsil makbuzları kapsamındaki ödemelerin peşin olarak o esnada çiftçiye ödenmesi zorunludur. Makbuz bedelleri çiftçinin varsa banka hesabına havale de yapılabilir.⁷⁷

⁷⁷ <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/0141/> .(21.12.2013)

d) Paranın alındığı tarih

yazılır ve bu makbuzlar serbest meslek erbabı tarafından imzalanır.⁷⁸



SEBİLE ORUÇ TAŞKIN
SERBEST MUHASEBECİ
MALİ MÜŞAVİR

Rıhtım Cad. Derya İş Merkezi No: 28
B Blok Kat: 1/105 Kadıköy - İSTANBUL
Tel: 0216 449 60 83 Faks: 0216 414 19 22
Kadıköy V.D.: 179 4573 8936



İl Kodu:34
SERİ : A

SERBEST MESLEK
MAKBUZU

Tarih :/...../201....

Sıra

Firma Adı	:	.....
Adresi	:	.....
V. Dairesi	:	..... V. Numarası :

Yapılan Hizmet:
-----------------	-------

Brüt ücret	:	.....
Kesintiler	:	.....
Stopaj % ( )	:	.....
Net Ücret	:	.....
KDV % ( )	:	.....
Toplam Tahsilat	:	.....
Yalnız	:	.....

Basım Yeri : EKA BASIM Ekrem Kızılkaya Merkez: Resimpeşe Mah. Misaklı Mülki Sok. Fethi Apt. No: 92/A Kadıköy - İSTANBUL Tel&Fak: (0216) 337 18 78
Şube: Etilim Mah. Poyraz Sok. Öğün İş Merkezi No: 14/B Kadıköy - İSTANBUL Tel: (0216) 700 26 60 - Fax: (0216) 700 26 61
Basım Yılı : 2013 Kadıköy V.D. : 9600071806 T.C. Kimlik No: 45550837300 Anl. Tar. ve No'su: 27/09/2012/2779 İl Kodu : 34

Bu belge 1 Anl 2 Surettir.

Şekil 4.7: Serbest Meslek Makbuzu

4.1.8. Ücretlere Ait Kayıt ve Belgeler

4.1.8.1. Ücret Bordrosu

İşverenler her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu tutmaya mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf olan ücretlerle, diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemesi için bordro tutulmaz (VUK Mad.238) Ücret bordrosunda en az şu bilgiler yer almak kaydıyla, işverenler tarafından diledikleri şekilde düzenlenebilir;

⁷⁸ Gökçen, s.232.

1. Hizmet erbabının soyadı, adı, ücretin aldığına dair imzası veya mührü (ücretin ödenmesinde ayrıca makbuz alan işverenlerin tutacakları ücret bordrosuna imza veya mühür konulması mecburi değildir).
2. Varsa vergi karnesinin tarih ve numarası
3. Birim ücreti (aylık, haftalık, gündelik, saat veya parça başı ücret)
4. Çalışma süresi veya ücretin ilgili olduğu süre
5. Ücret üzerinden hesaplanan vergilerin tutarı

Bordronun hangi aya ait olduğu, baş tarafında gösterilir. Bir aya ait bordro ertesi ayın 20.gününe kadar hazırlanıp, tarihlenerek, işveren veya müdürü ile bordroyu tanzim eden memur tarafından imzalanır.

İşverenler, ücret bordrolarını yukarıdaki esaslara uymak şartıyla diledikleri şekilde tanzim edebilirler.⁷⁹

⁷⁹ Ümit Gücenme Gençoğlu, *Genel Muhasebe*, Bursa: Alfa Aktüel Yayınları, 2010, s.101.

Sicil No.		Adı Soyadı		DEPARTMAN - BÖLÜM				ÇA	V.G	Sigorta No.	ÜCRETİ
ÇALIŞMA GÜN VEYA SAATLERİ											
Normal	H. Tatil	Gn. Tatil	Ü. İzin	Y. İzin	Normal	Hafıza Tatili	Genel Tatil	Ücretli İzin	Y. İzin		
1 FAZLA MESAJ											
	Saat	Tutarı	%+TL.	Saat	Tutarı	%+TL.	Saat	Tutarı	%+TL.	Saat	
2 FAZLA MESAJ											
	Saat	Tutarı	%+TL.	Saat	Tutarı	%+TL.	Saat	Tutarı	%+TL.	Saat	
SİGORTA DAHİL KAZANÇLAR											
Yol	Gün	Yol Tutar	Vz. Saat	Vz. Tutar	Ek-1	İkramiye	Ek-2	Yemek Gün	Yemek Tutar	Sosyal Yardım	
SOSYAL SİGORTA											
Gün	Matrah	Prim Tutarı	Y. Vergi Matrahı	Vergilendirimi	V. Gün	Vergi Matrahı	Vergi Tutarı	Pul Tutarı			
ÖZEL KESİNTİLER											
Avans	Yıllık	Borç	Sendika	Özel Kesinti	Ay İçi	Özel	Özel İnd.				
PARA KÜPÜRLERİ ANALİZİ											
						KAZANÇLAR TOPLAMI	KESİNTİLER TOPLAMI	NET ÖDEME			
							Kalan				
AYINA AIT ÖDEME TUTARINI ALDIM IMZA											
SGK: + = YILLIK KAZANÇ: YILLIK NET:											

Şekil 4.8: Ücret Bordrosu

4.1.8.2. Bordro Yerine Geçen Belgeler

Genel katma, özele bütçeli daire ve müesseselerde belediyelerin ve 3659 sayılı kanuna tabi müesseselerin ücret ödemelerinde kullandıkları vesikalar ücret bordrosu yerine geçer. (VUK Md.239)⁸⁰

4.1.9. Taşıma ve Otel İşletmelerine Ait Belgeler

4.1.9.1. Taşıma İrsaliyeleri

Ücret karşılığında eşya nakleden bütün gerçek ve tüzel kişiler naklettikleri eşya için, Vergi Usul Kanunu 209.maddesinde yer alan;

- a) Malın nakliye ambarına giriş tarihi,
- b) Malın cinsi (malın cinsi belli değilse, sadece balya, kasa, sandık gibi ambalaj türünün kaydedilmesi yeterli olur),
- c) Malın miktarı (ticari teamüle göre parça, sandık veya sıklet),
- d) Malın kimin tarafından verildiği,
- e) Malın nereye ve kime gönderildiği,
- f) Alınan nakliye ücreti tutarı,

gibi bilgilerle, sürücünün ad ve soyadı, aracın plaka numarasını, seri ile sıra numarasını içeren, seri ve sıra numarası dahilinde teselsül eden taşıma irsaliyesini düzenlemek zorundadırlar.

Bir asıl iki örnek olarak düzenlenen taşıma irsaliyesinin bir nüshası malı taşıttırana, bir nüshası malı taşıyan aracın sürücüsüne veya kaptanına verilir. Bir nüshası da taşımayı yapan nakliye nakliye işletmesi tarafından muhafaza edilir. (VUK Mad.240)⁸¹

⁸⁰ Uysal ve Şenlik, s.52.

⁸¹ Öktem, s.223.

4.1.9.2. Yolcu Listeleri

Şehirlerarası yolcu taşımalarında, yolcu bileti kesmeye mecbur mükellefler olan mükellefler taşıtların her seferi için müteselsil sıra numaralı ve oturma yerlerini planlı olarak gösteren iki nüsha yolcu listesi düzenlerler ve bu listenin bir nüshasını sefer sonuna kadar taşıtta, diğer nüshasını işyerinde bulundurlar. Yolcu taşıma biletlerinin komisyoncu veya acenteler tarafından kesilmesi halinde yolcu listeleri 3 nüsha olarak düzenlenir ve bir nüshası bu kişiler tarafından saklanır. (VUK Mad.240/B)⁸²

Bu vesikalarda, yolcu listesini düzenleyenin adı ve soyadı veya unvanı, adresi ile taşıtı işleten mükellefin adı, soyadı, unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası, listenin sıra ve seri numarası, taşıtın plaka numarası, sefer tarihi ve taşıtın hareket saati ile bilet numaraları işaretlenmek suretiyle yolcu sayısı ve toplam hasılat tutarı yer almalıdır.⁸³

⁸² Mehmet Arslan, *Vergi Hukuku*, Bursa: MKM Yayıncılık, 2011, s.155.

⁸³ Arslan, s.35.

MÜKELLEFİN
Adı / Soyadı / Ünvanı
Adresi
V.D. No.



Seri : A

Sıra

YOLCU LİSTESİ

Tarih :

Taşıtı İşletenin

Adı Soyadı :
Adresi :
Vergi Dairesi :
Hesap No. :

Taşıtın

Plaka No. :
Sefer Tarihi :
Hareket Saati :
Gideceği Yer :

1	2
5	6
9	10
13	14
17	18
21	22
25	26
29	30
33	34
37	38
41	42
43	44
Yolcu Adedi	
İzahat	

3	4	
7	8	
11	12	
15	16	
19	20	

23	24	
27	28	
31	32	
35	36	
39	40	
45	46	
Bilet Satış Toplamı		
Komisyon %		
Net Ödenen		

Anlaşmalı Matbaa İşletmecisinin : Adı, Soyadı / Ünvanı, Adresi, Vergi Dairesi No., Anlaşma Tarihi, Belge Basım Tarihi (Ay, Yıl olarak)

Şekil 4.10: Yolcu Listeleri

4.1.9.3. Günlük Müşteri Listeleri

Günlük müşteri listesi, konaklama yeri işletmeler tarafından düzenlenen bir belgedir.

VUK'un 240.maddesinin C bendine göre, otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerlerinin, odalar, bölmeler ve yatak planlarına uygun olarak tuttıkları bir listedir. Müesseseler bu listeleri her gün düzenlerler ve iletmede bulundururlar.

Günlük müşteri listelerinde Şu bilgiler bulunur.⁸⁴

- Mükellefin adı, soyadı varsa unvanı ve adresi,
- Oda numaraları yazılmak suretiyle müşterinin adı, soyadı ve oda creti,
- Düzenleme tarihi

⁸⁴ .Fatih Coşkun Ertaş, *Muhasebe Organizasyonu*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011, s.35.

KONAK OTEL
KONAK TURİZM LTD. ŞTİ.
 Recaizade sk. No.: 12 Kadıköy -İST.
 Tel.: 0 216 346 85 82 - 346 62 81
 Kadıköy V.D. 576 007 7056



İl Kodu 34
SERİ - A

GÜNLÜK MÜŞTERİ LİSTESİ
 Seri-A Sıra

Tarih :...../...../20.....	Gün:.....
101	201
102	202
103	203
104	204
105	205
106	206
107	207
301	401
302	402
303	403
304	404
305	405
306	406
307	407
501	501
502	502
503	503
504	504
505	505
506	506
507	507

İstanbul Valiliği Turizm İşleri Müdürlüğü (İTİM) tarafından hazırlanmıştır. Müdürlüğümüzün adresi: İstanbul Valiliği Turizm İşleri Müdürlüğü, Nispetiye Mahallesi, Nispetiye Sok. No: 12, İstanbul. Telefon: 0212 346 85 82. E-posta: itim@turizm.gov.tr. İletişim: 0212 346 85 82. İletişim: 0212 346 85 82. İletişim: 0212 346 85 82.

Şekil 4.11: Günlük Müşteri Listeleri

4.1.10. Muhabere (Haberleşme) Evrakı

Tüccarların her türlü ticari işlemleri nedeniyle yazdıkları ve aldıkları mektuplar (telgraflar ve hesap hulasaları dahil) haberleşme belgesini oluşturur. Gönderilen ve gelen haberleşme belgesinin, işlerinin durumuna göre dosyada saklanması zorunludur.⁸⁵

Mükelleflerin sattıkları emtia veya yaptıkları işler nedeniyle ortaya çıkan alacak ve borçları için bono veya poliçe düzenlemeleri halinde, bu poliçe veya bonoların Türk Ticaret Kanunu uyarınca bulunması gereken bilgilerin yanı sıra aşağıdaki hususları da bulundurulması zorunludur.⁸⁶

1. Birbirini takip eden seri ve sıra numarası
2. Alacaklı ve borçlunun adı, adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası

4.1.11. Diğer Vesikalar

Tüccarlar evvelce açıklananlar dışında kalan ve bir hüküm ifade eden veya icabında bir hakkın ispatında delil olarak kullanılabilen mukavelename, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki vesikalarla ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları gibi vergi evrakını dosyada muhafaza etmeye mecburdurlar.

Zirai kazancın götürü gider usulüne göre tespiti sırasında beyan olunan hasıllardan indirilmek üzere gerçek giderleri nazara alınan mükellefler, bu giderleri teşvik edecek belgeleri saklayacaklardır.

GVK.'na göre sair kazanç ve iratları üzerinden vergilendirilecek mükellefler vergi matrahının tespitinde nazara alınacak giderlerini ispat edecek vesikaları muhafaza etmek mecburiyetindedirler.⁸⁷

⁸⁵ Arzova, s.102.

⁸⁶ Arzova, s.103.

⁸⁷ Ataman, s.357.

4.1.12. Elektronik Ortamdaki Kayıtlar ve Elektronik Cihazla Belge Düzenleme

Gelir İdaresi Başkanlığınca, 397 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinin yayımı ile birlikte Elektronik Fatura Uygulaması (e-Fatura Uygulaması) başlatılmış bulunmaktadır.

Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS), kurum ve kuruluşların düzenledikleri faturalarda bulunan bazı bilgilerin, belirlenen uygulama ve veri standartları çerçevesinde Gelir İdaresi Başkanlığı sistemine aktarılması şartı ile faturalara ait ikinci nüshaların kağıt olarak saklanması zorunluluğunu ortadan kaldıran; ayrıca alıcılara verilmek üzere hazırlanan birinci nüsha faturaların da güvenli elektronik imzalı dijital belge şeklinde oluşturulmasına imkan sağlayan bir uygulamadır.

416 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği uyarınca 213 Sayılı VUK'nın 232'nci maddesi uyarınca fatura düzenlemek zorunda olan mükelleflerin e-Fatura uygulamasından yararlanabilme imkanları bulunmaktadır.

E-Fatura düzenlemek ve göndermek isteyen mükelleflerin öncelikle e-Fatura uygulaması üzerinde, kendilerine ait bir kullanıcı hesabı oluşturmaları gerekmektedir.

E-Faturaların, e-Fatura uygulaması aracılığı ile müşterilere gönderilmesi gerekmektedir. Bu nedenle uygulama harici yollarla gönderilen herhangi bir elektronik belge Vergi Usul Kanunu kapsamında e-fatura olarak kabul edilmemektedir.

433 Sıra No'lu 30/12/2013 tarih ve 28867 Resmi Gazete:

397 ve 421 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde Yapılan Değişiklik

a) 14/12/2012 tarihli ve 28497 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 421 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişen 5/3/2010 tarihli ve 27512 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin üçüncü bölümünün son paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Elektronik fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflerin birbirlerine sattıkları mallar ve ifa ettikleri hizmetler için düzenledikleri faturaları 1/4/2014 tarihinden itibaren elektronik fatura olarak göndermeleri ve almaları zorunludur. Elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olan mükellefler kayıtlı olmayan mükelleflere yaptıkları mal teslimi ve hizmet ifası için genel hükümler çerçevesinde kağıt fatura düzenlemeye devam edeceklerdir."

b) 14/12/2012 tarihli ve 28497 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 421 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 3.1.3 bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Bu Tebliğ kapsamında zorunluluk getirilen mükelleflerin birbirlerine sattıkları mallar ve ifa ettikleri hizmetler için düzenledikleri faturaları 1/4/2014 tarihinden itibaren elektronik fatura olarak göndermeleri ve almaları zorunludur." ⁸⁸

Elektronik defter uygulamasına ise 2014 takvim yılı (Elektronik defter yazılımlarını kendi geliştiren mükelleflerin 1/9/2014 tarihi itibarıyla elektronik defter test süreçlerini başarı ile tamamlamış olmaları gerekmektedir. ⁸⁹

4.2. Vergi Usul Kanunu ile Verilen Yetkiye Göre Düzenlenmesi Gereken Belgeler

4.2.1. Adisyon

VUK 185 nolu tebliğine göre, sadece masada servis yapılan, kurumlar vergisine tabi olan kurumlar tarafından çalıştırılan veya bilanço esasına göre defter tutulan işletmeler, işletme hesabı esasına göre defter tutmakla birlikte alkollü içki servisi yapılan işletmelerde adisyon kullanılması zorunludur. VUK 200 nolu tebliği ile kurumlar vergisi veya gelir vergisi mükellefi olup, şehirlerarası karayolları üzerinde hizmet veren işletmelere de adisyon kullanma zorunluluğu getirilmiştir. Ayrıca VUK 222 nolu tebliğine göre; Belediyelerden ya da Turizm hizmet işletmelerinden 1.sınıf ve daha üst sınıfa ve alkollü içki servisi yapılan lokanta, gazino ve benzeri işletmeler ile tarihi mekan veya binalarda faaliyet gösterdiğinden sınıf tespiti yapılamayan lokantalarda,

⁸⁸ 433 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (2013), Resmi Gazete:28867.

⁸⁹ 421 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (2012), Resmi Gazete:28497.

Turizm Bakanlığından özel belge almış yeme-içme tesisleri ve eğlence yerlerinden alkollü içki servisi yapılan işletmeler de adisyon kullanmak mecburiyetindedir.⁹⁰

⁹⁰ Çetiner, s.71.

TUZLA
EATS



PORTAŞ Kafeterya Yemek ve Turizm
Hizmetleri San. ve Tic. Ltd. Şti.
Postane Mah. Manastır Yolu Cad.
No: 8 Tuzla - İstanbul
Tel: (0216) 446 70 70
Fax: (0216) 446 70 78
Tuzla V.D.: 7320686583
www.tuzlaeata.com

İL KODU: 34

SERİ A
ADISYON

SIRA

Besim Yarı: ESKİ HANIM Etilim (Kızılder) Merveç: Fındırcıpaşa Mah. Nispeti MİM Sİ, Fatih Açı. No: 06/2A Kadıköy - İSTANBUL. Tel&Fax: (0216) 337 18 78
Bilime: Eğitim Mah. Poyraz Sok. Döğün İy. Markozel No: 14/5 Kadıköy - İSTANBUL. Tel: (0216) 700 28 60 - Fax: (0216) 700 28 61
Besim Yarı: 2015 Kadıköy V.D.: 5800071809 T.C. Kimlik No: 45559379300 Anl. Tar. ve No'su: 04/10/2013/2778 İl Kodu: 34

ASIL SURET 11

Şekil 4.12: Adisyon

4.2.2. Reçete

Reçete, özel muayenehane, özel poliklinik, özel hastane sahibi veya buralarda çalışan hekimler tarafından düzenlenen bir belgedir. Reçete ile ilgili uygulamalar 191 no.lu VUK. Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Buna göre, özel muayenehane, özel poliklinik, özel hastane sahibi veya buralarda çalışan hekimlerce düzenlenen reçeteler, sadece defterdarlıklarla anlaşmalı matbaalara bastırılarak kullanılır. Reçetelerde belirli ölçü aranılmayacaktır.

Matbaa işletmecileri reçete basımında da vergi mükellefleri tarafından kullanılan belgelerin basım ve dağıtımını hakkındaki hükümlere uymak zorundadır.

Reçetelerde en az aşağıdaki bilgiler bulunmak zorundadır.

- Hekimin adı soyadı, iş adresi, vergi dairesi ve sicil numarası,
- Hastanın adı soyadı,
- Reçetenin düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası,
- Reçetenin düzenlendiği yerin adresi.

Ayrıca, reçeteler kullanılacağı yere göre seri ayrımı yapılmak suretiyle matbaalarda bastırılır ve kullanım yeri için geçerlidir. Reçeteler bir asıl iki örnek olarak bastırılır. Bir örneği düzenleyende kalır, iki örneği muayene olana verilir ve bir örneğini eczane alır. Reçetenin düzenlenmiş olması serbest meslek makbuzunun düzenlenmesi mecburiyetini ortadan kaldırmaz.⁹¹

⁹¹ Ertaş, s.37.

REÇETE

Hastanın Adı, Soyadı	Tarih
	Protokol
Hastanın Kurumu	Dr. Dip. No. Adı, Soyadı (varsa kaşesi)
Tabibin Kurumu	
T.C. Kimlik No:	
TANI	
İLAÇLAR	

Şekil 4.13: Reçete

4.2.3. İrsaliyeli Fatura

Satılan ticari mallar için genel olarak işletmeler ayrı ayrı fatura ve sevk irsaliyesi düzenlemektedir. Bununla birlikte; 12.09.1991 tarihli ve 20899 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan ‘Vergi Usul Kanunu 211 Sıra No’lu Genel Tebliği’ ile fatura ve sevk irsaliyesinin ikisinin de yerine geçen bir belge niteliğindeki ‘irsaliyeli fatura’ kullanımına izin verilmiştir.⁹²

211 ve 232 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca; mükellefler, faaliyetleri ile ilgili olarak fatura ve sevk irsaliyesinin yanı sıra isterlerse her iki belgeyi de birlikte içeren irsaliyeli fatura da kullanabileceklerdir. Satılan malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde, satıcı tarafından irsaliyeli fatura düzenlenebileceği gibi ayrı ayrı fatura ve sevk irsaliyesi de düzenlenebilecektir. İrsaliyeli fatura düzenlenmesi halinde ayrıca sevk irsaliyesi aranmayacaktır. Teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde ise, sevk irsaliyesi alıcı tarafından tanzim edilecektir. Aynı işletmenin birden çok işyerlerinin veya şubelerinin bulunması ve bunlar arasında mal sevkiyatının yapılması halinde, bu taşıım işlemleri için yalnızca sevk irsaliyesi düzenlenmesi yeterli olacaktır. İlgili tebliğler uyarınca;

a) Malı satan mükellefler ‘İrsaliyeli Fatura’ yı en az bir asıl ve iki örnek olarak düzenleyeceklerdir. En az üç nüsha düzenlenmeyen ‘irsaliyeli fatura ‘lar hiç düzenlenmemiş sayılacaktır.

‘İrsaliyeli Fatura’nın iki nüshası mutlaka malı taşıyan araçta bulundurulacak, yoklama ve denetimlerde ‘irsaliyeli fatura’nın iki nüshası da ibraz edilecektir.

b) İrsaliyeli faturada; faturayı düzenleyeninin adı, ticari unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, malın nev’i, miktarı, fiyatı ve tutarı ile nereye ve kime gönderildiği; müşterinin adı, ticari unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası, faturanın seri ve sıra numarası, düzenlenme tarihi ve saati ile anlaşmalı matbaa ile ilgili

⁹² Akpınar ve Özdemir, s.23.

bilgilere yer verilmeyecektir. Bu bilgilerin eksik olması halinde ‘irsaliyeli fatura’ hiç düzenlenmemiş sayılacaktır.⁹³

⁹³ Gökçen, s.225

4.2.4. Ambar Tesellüm Fişleri

Nakliyat ambarlarında malın ambara girişi ile sevki arasında zaman farkının bulunduğu ve birden fazla kişinin mallarının bir arabayla taşınmasının söz konusu olduğu durumlarda nakliyat ambarlarının malın ambara girişi sırasında ambar tesellüm fişini düzenlemeleri gerekmektedir. Ambar tesellüm fişi müteselsil sıra ve seri numarası dahilinde teselsül eder ve üç nüsha düzenlenir. Ambar tesellüm fişinin bir nüshası malı taşıttırana, bir nüshası malı taşıyan aracın sürücüsüne verilir. Bir nüshası da nakliyat ambarında saklanır. Fişin taşıttıran nezdinde kalan nüshası taşıma irsaliyesi örneği yerine geçer.

Sevk irsaliyesi ve ambar tesellüm fişi ayrı ayrı düzenlenmesi gereken belgeler olduğundan, nakliyat ambarları tarafından yapılan mal sevkiyatlarında her iki belgede de kanunen bulunması gereken bilgilerin tam olarak yer alması zorunludur. Ebadı 10x20 cm veya 22x9 cm.dir.⁹⁴

⁹⁴ Öktem, s.85.

AMBAR TESELLÜM FİŞİ



35

Seri :
Sıra No :

Tarih :

Mükellefin:

Adı Soyadı / Ünvanı
Adresi
Vergi D. - T.C. Kim. No.

Ambara Giriş Tarihi : /

Gideceği Yer :
Alıcının
Adı, Soyadı :
Adresi :
Adresi :

Gönderenin
Adı Soyadı :
Adresi :
Vergi D. / Hs. No. :
İrsaliye Tarihi :

TAŞINAN MALIN

Adet	Nevi	Kilosu	Muhteviyatı	Taşıma Ücreti

Yukarıda cins ve miktar yazılı emtiaları.....parça Kilo mali
.....'dan tamamen ve noksansız, sağlam olarak teslim
aldığıma dair makbuzdur. (Lütfen Keşe Basınız.)
Ambalajı bozuk, sigorta ettirilmeyen mallardan sorumluluk kabul edilmez.

Matbaa Dipnotu : Anlaşmalı Matbaa İşletmesinin ;

Adı, Soyadı / Ünvanı, Adresi, Vergi D.T.C. Kim. No.
Anlaşma Tarihi, Belge Basım Tarihi (Ay Olarak)

Kağıt Boyu : 10 x 20, 22 x 9 cm.
En az 3 nüsha

Şekil 4.15: Ambar Tesellüm Fişleri

4.2.5. Döviz Alım Belgesi-Döviz Satım Belgesi

Vergi Usul Kanunu uyarınca, yetkili müesseseler döviz alım ve satım belgesi düzenlemek zorunda tutulmuşlardır. Bu konuya ilişkin olarak belirlenen usul ve esaslar Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nın 1-M Sayılı Genelgesinde açıklanmıştır.

Buna göre, Türkiye'de faaliyette bulunan bankalar, özel finans kurumları, yetkili müesseseler, PTT ve kıymetli maden aracı kuruluşları tüm efektif ve döviz alım-satımlarında düzenleyecekleri döviz alım ve satım belgelerini ihtiyaçları dahilinde genelge ekindeki örneklere uygun olarak kendileri bastıracaklardır. Döviz alış ve satışları sırasında ekteki örneklerdeki bilgileri içermek kaydıyla belge üreten elektronik makinelerin de kullanılması veya bilgisayar kullanılmak suretiyle düzenlenmesi mümkündür.

Döviz alım belgesi en az aşağıdaki bilgileri içerecektir.⁹⁵

- Döviz alan kuruluş ile ilgili bilgiler,
- Belgenin seri ve sıra numaraları,
- Kuruluşun şube kodu, istatistik no,
- Belgenin tarihi,
- Döviz satan kişinin/kuruluşun unvanı/ adı soyadı, uyruğu, vergi dairesi ve vergi numarası
- Satın alınan dövizin/efektifin geldiği ülke, geliş nedeni, cinsi, miktarı, kuru, TL karşılığı, ödenecek miktar, alınan komisyon ve banka muamele vergisi
- Alınan Türk Lirasının yazı ile yazılışı

Döviz satım belgesinde ise en az aşağıdaki bilgileri içerecektir.⁹⁶

- Döviz satan kuruluş ile ilgili bilgiler,
- Belgenin seri ve sıra numaraları,
- Kuruluşun şube kodu, istatistik no,
- Belgenin tarihi,
- Döviz alanın adı soyadı, uyruğu, vergi dairesi ve vergi numarası,

⁹⁵ Ertaş, s.30.

⁹⁶ Ertaş, s.31.

- Döviz satışının dayanağı,
- Satılan dövizin/efektifin cinsi, miktarı, kuru, TL karşılığı, komisyon miktarı, banka muamele vergisi ve alınan para
- Alınan Türk Lirasının yazı ile yazılışı

Mükellefin :
Adı Soyadı / Ünvanı
Adresi
Vergi D. - Hesap No.



DÖVİZ ALIM BELGESİ

Seri :
Sıra No :

DÖVİZ SATAN KİŞİNİN / KURULUŞUN

Adı, Soyadı / Ünvanı :
Uyruğu :

SATILAN DÖVİZİN / EFEKTİNİN

Geldiği Ülke :
Geliş Nedeni :
Cinsi :
Uygulanan Kur :
Tutarı :
TRL Karşılığı :
USD Karşılığı :
(1) TRL :
İhracatın Şekli :
Teslim Şekli :

Gümrük Çıkış Beyannamelerinin

Tarihi :
Numarası :
Çıkış Kapısı :

Yurda Getirilen Dövizin Ödeme Şekli

(2) Kesintiler (TRL) :
Kalan Net TRL (1-2) :
Açıklama :

Tarih
Adı - Kaşe İmza

Anlaşmalı Matbaa İşletmecisinin : Adı, Soyadı / Ünvanı, Adresi, Vergi Dairesi No.,
Anlaşma Tarihi, Belge Basım Tarihi (Ay, Yıl olarak) İl Kodu 35

Şekil 4.16: Döviz Alım Belgesi

Mükellefin :
Adı Soyadı / Ünvanı
Adresi
Vergi D. - Hesap No.



35

DÖVİZ SATIM BELGESİ

Seri :
Sıra No

DÖVİZİ SATIN ALAN KİŞİNİN / KURULUŞUN

Adı, Soyadı / Ünvanı :
Adresi :
Uyruğu :

DÖVİZ SATSININ DAYANAĞI

SATILAN DÖVİZİN / EFEKTİFİN

Cinsi :
Tutarı :
Kuru :
TRL Karşılığı :
USD Karşılığı :
Toplam TRL :

Yukarıda dökümü yazılı
döviz / dövizler, efektif / efektifler satılmıştır.

Tarih
Adı - Kaşe İmza

Anlaşmalı Matbaa İşletmecisinin : Adı, Soyadı / Ünvanı, Adresi, Vergi Dairesi No.,
Anlaşma Tarihi, Belge Basım Tarihi (Ay, Yıl olarak) İİ Kodu 35

Şekil 4.17: Döviz Satım Belgesi

4.2.6. Diğer Belgeler

Tacirler, yukarıda belirtilenler dışında kalan ve bir hüküm ifade eden veya gereğinde bir hakkın ispatına delil olarak kullanılabilen sözleşme, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamı gibi hukuki belgelerle ihbarname, karar örneği, vergi makbuzları gibi vergi evrakını dosyada muhafaza etmek zorundadırlar (VUK. Md.242/f.1)⁹⁷

Damga vergisi mükellefleri, Türkiye’de düzenlenip yabancı ülkelere gönderilen evrak ile çekilen telgrafların Türkiye’de kalan kopyalarını; diğer kazanç ve iratları üzerinden gelir vergisine tabi olan gelir vergisi mükellefleri de vergi matrahının tespitinde göz önüne alınacak giderlerini ispata yarayan belgeleri muhafaza etmeye mecburdurlar. (VUK.Md.242/f.2,4)⁹⁸

4.3. TÜRK TİCARET KANUNUNDA YER ALAN BELGELER

4.3.1. Fatura

TTK madde 21’de Fatura ve teyit mektubu tanımı aşağıdaki gibi yapılmıştır.

(1) Ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış olan tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir.

(2) Bir fatura alan kişi aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde, faturanın içeriği hakkında bir itirazda bulunmamışsa bu içeriği kabul etmiş sayılır.

(3) Telefonla, telgrafla, herhangi bir iletişim veya bilişim aracıyla veya diğer bir teknik araçla ya da sözlü olarak kurulan sözleşmelerle yapılan açıklamaların içeriğini doğrulayan bir yazıyı alan kişi, bunu aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde itirazda

⁹⁷ S. Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2013, s.256

⁹⁸ Oktar, s.256.

bulunmamışsa, söz konusu teyit mektubunun yapılan sözleşmeye veya açıklamalara uygun olduğunu kabul etmiş sayılır.⁹⁹

4.3.2. Poliçe

Poliçe içinde üç tarafın olduğu borç alacak ilişkisini düzenleyen bir ödeme aracıdır. Buna göre poliçede; keşideci (poliçeyi düzenleyen), lehdar (lehine poliçe düzenlenen) ve muhatap (borçlu) olmak üzere üç kişi vardır.

Ahmet Mehmet den 100 TL alacaklı, Mehmet ise Hasan'dan 100 TL alacaklı ise Ahmet ile Hasan'ın kabul etmesi durumunda, Ahmet Hasan dan 100 TL alacaklı olur.

Poliçe en az aşağıdaki bilgileri taşımalıdır:

- Senet metninde ‘Poliçe’ kelimesini ve eğer senet Türkçeden başka bir dille yazılmışsa o dilde poliçe karşılığı olarak kullanılan kelimeyi;
- Muayyen bir bedelin ödenmesi hususunda kayıtsız ve şartsız havaleyi;
- Ödeyecek olan kimsenin (Muhatabın) ad ve soyadını;
- Vadeyi;
- Ödeme yerini;
- Kime veya kimin emrine ödenecek ise onun ad ve soyadını;
- Keşide tarihi ve yerini;
- Keşidecinin imzasını; ihtiva eder.

Bu hususlardan birini bulundurmayan “poliçe”, poliçe olarak kabul görmez. Vadesi gösterilmeyen poliçenin görüldüğünde ödenmesi gerekir. Ayrıca düzeltilmedikçe muhatapın soyadı yanında gösterilen yer, ödeme yeri ve aynı zamanda da muhatapın ikametgahı sayılır. Keşide yeri gösterilmeyen poliçe, keşidecinin soyadı yanında gösterilen yerde keşide edilmiş sayılır. Poliçe bizzat keşidecinin emrine yazılı olabileceği gibi bizzat keşideci üzerine veya bir üçüncü şahıs hesabına da keşide edilebilir. Poliçenin üçüncü şahsın ikametgahında ödenmesi şart koşulabilir.¹⁰⁰

⁹⁹ 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, (2011) , Resmi Gazete No:27846

¹⁰⁰ Arzova, s.103.

Bu üçüncü şahsın ikametgahı muhatabın ikametgahının bulunduğu yerde (Adresli poliçe) veya başka bir yerde (ikametgahlı poliçe) bulunabilir. Poliçe bedeli hem yazı ve hem de rakamla gösterilip de iki bedel arasındaki fark bulunursa yazı ile gösterilen bedele itibar edilir.

Poliçe bedeli yalnız yazı ile veya yalnız rakamla çeşitli kereler gösterilmiş olup da bedeller arasında fark bulunursa en az olan bedel geçerli sayılır.

Keşideci, poliçenin kabul edilmemesinden ve ödenmemesinden dolayı sorumludur. Keşidecinin kabul edilmeme halinde sorumluluktan kendini muaf tutması olumlu görülse de ödenmeme halinde sorumluluktan muaf olduğunu gösteren kayıtlar yazılmamış sayılır.¹⁰¹

Tedavüle çıkarılırken tamamen doldurulmamış bulunan bir poliçe, aradaki anlaşmalara aykırı bir şekilde doldurulursa bu anlaşmalara riayet edilmemiş olması keyfiyeti, hamile karşı ileri sürülmez; ancak hamil poliçeyi kötü niyetle elde etme sırasında kendisine ağır bir kusur isnadı mümkün bulunmuş ise o zaman bu husus ileri sürülebilir. Her poliçe, emre yazılı olmasa dahi, ciro ve teslim yolu ile devrolunabilir.¹⁰²

Keşideci poliçeye: ‘Emre yazılı değildir.’ kelimelerini veya aynı anlamı ifade eden bir kaydı işlemiş ise, poliçe ancak alacağın temlik yolu ile devrolunabilir ve bu devir alacağın temlikini hukuki neticelerini doğurur.

Ciro, poliçeyi kabul etmiş olsun veya olmasın muhataba, keşideciye veya poliçe ile borç altına girmiş olanlardan her hangi birine de yapılabilir. Bu kişiler poliçeyi yeniden ciro edebilirler.

Cironun poliçe veya poliçeye bağlı olan ve ‘ Alonj’ denilen bir kağıt üzerine yazılması ve ciranta tarafından imzalanması lazımdır.

Lehine ciro yapılan kimsenin ciroda gösterilmesine lüzum olmadığı gibi ciro, cirantanın sadece imzasından bile ibaret olabilir. Bu şekildeki cirolara ‘ beyaz ciro

¹⁰¹ Arzova, s.104.

¹⁰² Arzova, s.105.

‘denilir. Bunun muteber olması için cironun poliçenin arkasına veya alonj üzerine yazılması lazımdır.

Poliçeyi kabul edene karşı açılacak davalar vadenin geldiği tarihten itibaren üç yıl geçmekle zaman aşımına uğrar.

Hamilin; cirantalar ile keşideciye karşı açacağı davalar süresince keşide edilen protesto tarihinden veya senette “Masrafsız iade olunacaktır” kaydı varsa vadenin bittiği tarihten bir yıl geçmekle zaman aşımına uğrar.

Bir cirantanın başka cirantalarla keşideci aleyhine açacağı davalar, cirantanın poliçeyi ödediği veya poliçenin dava yolu ile kendisine karşı yönetildiği tarihten itibaren altı ay geçmekle zaman aşımına uğrar.

Vadesi Pazar gününe veya diğer bir resmi tatil gününe rastlayan poliçenin ödenmesi, ancak tatili takip eden ilk iş günü istenebilir. Poliçeye bağlı diğer bütün işlemler, özellikle kabul için ibraz ve protesto işlemleri de tatilde yapılmayıp ancak bir iş gününde yapılır.¹⁰³

Bu işlemlerden biri, son günü Pazara veya diğer resmi tatil gününe rastlayan bir zaman aralığı içinde yapılması lazım geldiği takdirde bu zaman aralığı onu takip eden ilk iş gününe kadar uzar. Aradaki tatil günleri zaman hesabına dahildir. Poliçede gösterilen müddetler hesap edilirken bunların başladığı gün sayılmaz.

¹⁰³ Arzova, s.106.

POLİÇENİN ŞEKLİ

<u>Vade</u>	<u>Vade Tarihi</u>	<u>Türk Lirası</u>	<u>Düzenlenme Tarihi :</u>	<u>No:</u>
			Yer:	
			Tarih :	
		Sayın:.....		
Kabulümdür				
.....				
İş bu poliçe karşılığında Sayın.....”a veya emir ve				
havalesine yukarıda yazılı yalnız.....TL.....kuruş ödeyiniz.				
Bedeli.....olarak alınmıştır. Anlaşmazlık halinde				
.....mahkemeleri ve icra dairelerinin yetkili olduğunu kabul eyeri....				
Ödeme Yeri	:/...../.....		
İmza Keşideci	:	.....	

Şekil 4.18: Poliçe

4.3.3. Bono

Bono, borçlu tarafından düzenlenen yazılı bir ödeme yükümlülüğüdür. Türk Ticaret Kanunu’na göre, bono, bir takım şekil şartlarına tabidir. T.T.K.’nun 688 maddesinde bonunun şekil şartları aşağıdaki şekilde belirtilmiştir.

‘Bono veya emre muharrer senet:

1. Senet metninde bono veya emre muharrer senet kelimesini ve senet Türkçe’den başka bir dilde yazılmışsa o dilde bono karşılığı olarak kullanılan kelimeyi,
2. Kayıtsız ve şartsız muayyen bir bedeli ödemek vadini,
3. Vadeyi,
4. Ödeme yerini,
5. Kime ve kimin emrine ödenecek ise onun ad ve soyadını,

6. Senedin tanzim edildiği gün ve yeri,
7. Senedi tanzim edenin imzasını,

ihtiva eder”.

Buna göre bono; borçlu tarafından imza edilen, alacaklı emrine, belirlenen tarihte ve yerde kayıtsız ve koşulsuz belirli bir tutarın ödenmesi yükümlülüğünü kapsayan bir senettir. Senedin üzerinde yazılı değere “nominal değer” denir ve senet bu değere vade sonunda ulaşır.¹⁰⁴

DİZ ID1
113

Ödeme günü Yeni Türk Lirası Ykr. No.

İşbu emre muharrer senedim mukabilinde tarihinde
Bay veyahut emrühavale
yukarıda yazılı yalnız YTL. Ykr.
ödeyeceği Bedeli ahz olunmuştur. İş bu bono vadesinde ödenmediği
takdirde müteakip bonolarında muacceliyet kesbedeceğini, ihtilaf vukuunda
mahkemelerinin selâhiyetini şimdiden kabul eyleri Okudu

İsim :
Adresi :
T.C. Kimlik No.:
Vergi D.Hes.No.:
KEFİL :
T.C. Kimlik No.:
Vergi D.Hes.No.:

Düz. Tarihi :/...../.....

Ödeyecek

Şekil 4.19: Bono

4.3.4. Çek

Çek; keşidecinin, muhataba belirli bir meblağı lehdara ödemesi konusunda ve lehdara da bu meblağı alması hususunda yetki veren bir kambiyo senedi türüdür. Burada keşideci, çeki düzenleyen borçlu kişi; lehdar, keşideciden alacaklı olan kişi ve muhatap ise, bu iki taraf arasında aracılık yapan banka veya özel finans kurumudur.¹⁰⁵

TTK madde 780'e göre çek, bir takım şekil şartlarına tabi olup bu şekil şartları bulunması mutlak zorunlu ve ikamesi mümkün şartlar olarak bir ayrıma tabi

¹⁰⁴ Ataman, s.369.

¹⁰⁵ Civan, s.64.

tutulmuştur. Çekte mutlaka bulunması zorunlu olan ve ikamesi hiçbir surette mümkün olmayan şartlar şunlardır:

- Çek kelimesi, eğer senet Türkçe'den başka bir dille yazılmış ise o dilde çek karşılığı olarak kullanılan kelimeyi,
- Kayıtsız ve şartsız muayyen bir bedelin ödenmesine için havaleyi,
- Ödeyecek kişinin, ‘’muhatapın’’ ticaret unvanı,
- Ödeme yerini,
- Düzenlenme tarihini v e yerini,
- Düzenleyenin imzası,

Bu zorunlu şekil şartları yerine getirilmeden düzenlenen bir çek, çek olmaktan çıkar ve havale niteliğinde bir yazılı delil başlangıcı sayılır.¹⁰⁶

İkamesi mümkün zorunlu şart olarak ise keşide yeri sayılmaktadır. Bunların yanında çekte bulunması isteğe bağlı bir takım şartlar da söz konusudur. Çekte bulunması isteğe bağlı olan şartlar ise; çekin ödeme yeri ve ibraz süresidir.

Bu sayılanların dışında çek kanununa dayalı olarak çek üzerinde banka şubesinin adı ve hesap numarasının yer alması zorunluluğu ise çekin zorunlu şartlarına bir ekleme niteliğinde olmayıp, bankaların bir yükümlülüğü olarak kabul edilmektedir.

Çekler ticari hayatta, para naklini kolaylaştırmak, kişinin yanında fazla nakit bulundurmasını önleyici bir nitelik taşıyarak paranın çalınması veya kaybolması riskini önlemek, çek ile ödemede kullanılan paranın faizinden yararlanılması gibi bir takım yararları söz konusudur.

Bir çekin düzenlenebilmesi için; muhatap banka nezdinde, çek tutarını karşılayacak düzeyde keşideci emrine tahsis edilmiş bir karşılığın bulunması ve keşidecinin de bu karşılık üzerinde tasarruf hakkını kullanabileceğine dair açık veya örtülü bir anlaşma olması gerekmektedir.

Çekler hamiline, emre ve nama olarak tanzim edilebilir ve bu her üç şekle göre de devredilebilir.

¹⁰⁶ 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, (2011), Resmi Gazete:27846.

Emre yazılı çek, emre yazılı olma kaydını taşıyan veya muayyen bir kimse lehine düzenlenebilen çektir. Emre yazılı çekler, kişinin iradesinden doğan emre yazılı çekler ve kanundan doğan emre yazılı çekler olmak üzere bir ayrıma tabi tutulabilirler. Eğer, keşideci lehdarın isminden sonra bunun emre yazılı olduğuna dair bir kayıt koyarsa bu kişinin iradesinden kaynaklanan emre yazılı çek olur. Eğer, keşideci böyle bir kayıt koymayıp sadece lehdarın ismini yazarsa, kambiyo senetleri zaten doğuşları itibariyle emre yazılı oldukları için çek kanundan kaynaklanan emre yazılı çek olur.¹⁰⁷

Hamiline yazılı çek, hamiline ödenmek üzere keşide edilen çektir. Hamiline çekler de, kişinin iradesinden kaynaklanan hamiline çekler ve kanundan doğan hamiline çekler olmak üzere bir ayrıma tabi tutulabilir. Eğer keşideci çekte, çek bedelinin hamiline ödenmesini göstermiş ise bu kişinin iradesinden kaynaklanan hamiline yazılı bir çektir. Keşideci böyle bir kayıt koymayıp da sadece “iş bu çek karşılığında X şahsı’na 5.000 – TL ödeyiniz” gibi bir ibare koymuşsa bu çek kanunundan kaynaklanan hamiline yazılı çek olacaktır.

Nama yazılı çek ise, sadece lehdarın ismi belirtilmeyip, bu çekin üzerine “emre yazılı değildir” ibaresinin yazılması sonucu oluşan çektir.

Bu ifade ettiğimiz hamiline, nama ve emre yazılı çeklerin devri çekin niteliğine göre farklı şekillerde gerçekleşmektedir. Hamiline yazılı çeklerin, sadece teslim karşılığı devri söz konusu olabilmektedir. Emre yazılı çeklerin devri, ciro ve teslim ile gerçekleşmektedir. Nama yazılı olarak tanzim edilen çeklerin devri ise alacağın temlik yolu ile gerçekleşmektedir.

Emre yazılı olarak tanzim edilen çeklerin devrinin, ciro ve teslim ile gerçekleştiğini ifade ettik. Burada ciro iki şekilde gerçekleşmektedir: bunlar tam ciro ve beyaz cirodur. Tam ciro, lehine ciro yapılan kişinin belirtildiği ciro şeklidir. Beyaz ciro ise, lehine ciro yapılan kişinin belirtilmediği ciro şeklidir.

Çekler bağlamında bir çeşitlendirme yapacak olursak bazı özel çekler söz konusu olacaktır. Bu bağlamdaki çekler olarak; vizeli ve teyitli çekler, banka çekleri, seyahat

¹⁰⁷ Civan, s.64.

çekleri, garantili çekler ve posta çekleri sayılmaktadır. Bu sayılanların dışında umumi ve hususi çizgili çekler de söz konusudur.¹⁰⁸

- **Vizeli ve teyitli çekler:** Bankaların kendi verdikleri çekler üzerinde, kabul niteliğinde olmadan, vize veya teyid yaparak çek tanzim etmesi hukuken geçerlidir. Bu tür çekler vizeli ve teyidli çek olarak kabul edilmekte olup, bu çekin bu şekilde tanzim edilmesinin sebebi, bankaların bu çekin karşılığının kendilerinde bulunduğunu bildirmektir.
- **Banka çeki:** Keşidecisinin ve muhatabının aynı kişi olduğu (aynı banka), lehdarın ise hesap sahibi olduğu bir çek çeşididir.
- **Seyahat çekleri:** Üzerinde yuvarlak rakamlarla meblağı belirlenmiş ve uluslar arası kambiyo rayicine göre değişik ülkelerde paraya çevrilebilen ve dolayısıyla yolculukta büyük kolaylık ve güven sağlayan çeklerdir.
- **Garantili çek:** Çek kartı veren banka, çekin karşılığının varlığını ve ibrazında derhal ödeneceğini garanti etmek yerine, çek kartı sahibinin belirli bir meblağı geçmemek kaydı ile düzenleneceği çekleri ödeyeceğini lehdara karşı taahhüt etmektedir. Bu bağlamda tanzim edilen çekler garantili çek olarak adlandırılmaktadır.
- **Posta çeki:** Posta Çekleri Merkezi üzerine ve paranın gönderileceği kişi lehine yapılmış bir adi havale niteliğinde olup kıymetli evrak olarak kabul edilmemektedirler.
- **Umumi çizgili çek:** Birbirine paralel iki çizginin çekin ön yüzünü baştan başa kat etmesi halinde meydana gelen çektir. Bu çizgiler arasına bir şey yazılmaz veya sadece “banka” ibaresi yazılır. Bunun anlamı ise, çek muhatap tarafından ancak bir bankaya veya muhatabın kendi alıcısına ödenebilir anlamındadır.
- **Hususi çizgili çekler:** Bir birine paralel iki çizgi arasında muayyen bir banka isminin yazılması halinde oluşan çektir. Bunun anlamı ise, çek muhatap tarafından ancak adı gösterilen o bankaya ve muhatap o banka ise onun alıcısına ödenebilir demektir.

Çeklerde vade diye bir şey söz konusu olmayıp, görüldüğünde ödenir. Ancak ticari hayatta bu böyle olmayıp, bir vadeli çek uygulaması söz konusudur. Yani çek keşide


¹⁰⁸ Civan, s.65.

edenler, çekin keşide tarihi yerine bu çeki ne zaman ödemek istiyorlarsa o tarihi yazarak vadeli çek uygulaması yürütmektedirler. Örneğin bir çekin keşidecisi çeki 01.01.2001 tarihinde tanzim ederken bu çekin keşide tarihi kısmına 2 ay sonraki (01.03.2001) bir tarihi atarak vadeli çek uygulamasını gerçekleştirmektedir.¹⁰⁹

Çekte ibraz süresi, çekin nerede ödeneceğine bakılarak belirlenmektedir. Eğer çek keşide edildiği yerde ödenecekse ibraz süresi 10 gündür. Keşide yeri dışında bir yerde ödenecekse bu süre 1 aydır. Eğer çek keşide edildiği kıtadan başka bir kıtada ödenecekse bu durumda ibraz süresi 3 aydır.

Çekin ödenmemesinden dolayı hamil protesto keşide edip, rücu hakkını kullanarak ibraz süresinin sona ermesinden itibaren 6 ay içerisinde dava açabilir. Bu süre içerisinde açılmayan davalar zaman aşımına uğrayacaktır.

Çekler, herhangi bir resim, vergi ve harca tabi değildir.¹¹⁰

İŞ BANKASI	Keşide yeri	<i>İSTANBUL</i>
Kadıköy şubesi	Keşide tarihi	<i>.../.../200..</i>
		#10.000TL#
<i>Bu çek karşılığında SİMGE BEYAZ EŞYA PAZARLAMA LTD ŞTİ. Emrine yalnız ONBin YTL ödeyiniz</i>		
Hesap no	89721	Hesap sahibi
Çek no	İŞ1987	

Şekil 4.20: Çek

¹⁰⁹ Civan, s.66.

¹¹⁰ Civan, s.67.

4.3.5. Hisse Senedi (Aksiyon, Esham)

Anonim Şirketler ile Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde sorumlulukları koydukları sermaye ile sınırlı olan ortakların sermaye paylarını göstermek şartıyla, bu paylar karşılığında çıkarılan ve şekli kanunla belirlenmiş bulunan belgelere “HİSSE SENEDİ” denir.

Hisse senetleri, nama veya hamiline yazılı olarak çıkarılabilir. Nama yazılı hisse senetlerinde ortakların isimleri yazılıdır. Nama yazılı hisse senetleri ayrıca pay defterine kaydedilir.

Hisse senetlerinde bulunması gereken bilgiler aşağıda belirtilmiştir:

- Şirketin unvanı,
- Esas sermayenin miktarı ve tescil tarihi,
- Hisse senetlerinin türü ve numarası,
- Hisse senetlerinin nominal değeri,
- Şirket adına imza yetkisi olan iki kişinin imzası
- Hisse senedi sahiplerinin adı-soyadı ile ikametgahı (nama yazılı hisse senetleri için),
- Hisse senedi karşılığı ödenen miktar.

Yukarıda belirtilen bilgiler dışında Sermaye Piyasası Kurulu, hisse senetlerinde sahteciliği önlemek için hisse senetlerinin baskısına ilişkin düzenlemelere gitmiştir.

Bu düzenlemeler şu ana başlıklar altında ele alınmaktadır.

- Kağıt kalitesi,
- Kağıt boyutları,
- Renk ve renk ayrımı,
- Giyoş,
- Güvenlik önlemleri (fligran-nonfluorescent)
- Yazı karakteri,

Şirketler tarafından yapılan çeşitli başvurularda Borsa İstanbul A.Ş. tarafından inceleme yapılmakta; ve hisse senetlerinde sahtecilik olup olmadığı yukarıda belirtilenler dahilinde incelenmektedir.¹¹¹

Hamiline yazılı hisse senetleri teslim yolu ile el değiştirirken, nama yazılı hisse senetleri ciro ve teslim yoluyla el değiştirmektedir. Nama yazılı hisse senetlerinin devrinin hüküm ifade edilmesi için pay defterine devrinin kaydedilmesi gerekir. Ancak, nama yazılı hisse senetlerinin esas mukavelede aksine hüküm olmadıkça devredebilmeleri söz konusudur.

Hisse senetlerinin itibari kıymeti en az bir kuruştur. Bu kıymet ancak en az birer kuruş olarak yükseltilebilir. Bu fıkrada belirtilen miktar Bakanlar Kurulunca yüz katına kadar arttırılabilir.¹¹²



Şekil 4.21: Hisse Senedi (Aksiyon, Esham)

¹¹¹ Sabri Bektöre ve Diğerleri, *Genel Muhasebe*, Ankara: Pelikan Tıp ve Teknik Kitapçılık., 2010, s.66.

¹¹² Bektöre ve Diğerleri, s.67.

4.3.6. Tahvil (Obligasyon, Borç Senedi)

Anonim şirketlerin uzun vadeli kaynak sağlamak amacıyla, devletin de para politikası aracı olarak ihraç ettikleri, nominal değerleri eşit kıymetli evraklara “TAHVİL” denir.

Tahvil, hisse senedi gibi bir ortaklık belgesi değildir. Tahvil sahibi şirketin karına veya zararına katılmaz sadece belirli olan (örneğin % 65) faizini alır.¹¹³

Tahvillerde bulunması gereken bilgiler şunlardır:

- Şirketin unvanı, iş konusu, merkezi ve süresi,
- Esas sermayenin miktarı,
- Esas mukavelenin tarihi ve bunda değişiklik yapılmışsa bunların da tarihleri ile ilan edildikleri tarihler,
- Şirketçe tasdik edilmiş son bilançoya göre şirketin durumu,
- Çıkarılmış ve çıkarılacak tahvillerin itibari kıymetlerinin tutarını ve bu kıymetlerin şirkete ödeme şeklini ve her tahvilin itibari kıymetiyle verilecek faizin miktarını ve tahvillerin ödeme şeklini ve zamanını,
- Tahvil çıkarılması yolunda genel kurul kararının tescil ve ilan tarihini
- Şirketin menkul ve gayrimenkulleri, evvelce çıkarılan tahvillerden veya diğer bir sebepten dolayı rehnedilmiş veyahut teminat gösterilmişse bu durumun gösterilmesini,
- Ana sermaye ve faizlerinin ödeme şartları ve varsa itfa planı
- Şirket adına imza yetkisi olan kişinin iki kişinin imzaları

4.3.6. Makbuz Senedi ve Varant

Makbuz senedi ve varant umumi mağazaya tevdi edilen malları (emtiayı) veya hububatı temsil eden kıymetli evraktır. Bunlardan makbuz senedi, tevdi edilen malların mülkiyet hakkını temsil eder. Buna karşılık varant ise, tevdi edilen mallar üzerindeki rehin hakkını gösterir.

¹¹³ Bektöre ve Diğerleri, s.68.

Her ikisi de kanunen emre yazılı senetlerdir (TTK 838/1). Dolayısıyla TTK 832 vd. düzenlemelerindeki özel hükümler saklı kalmak üzere, niteliklerine uygun düştüğü ölçüde emre yazılı senetlere ilişkin hükümlere tabidir. Cironun şekli, hamilin hak sahipliği ve senedi elinde bulunduranın onu geri vermekle yükümlü olması hususlarında poliçe ile ilgili hükümler, makbuz senedi ve varant hakkında da geçerlidir. (TTK 831/2; makbuz senedi ve varantın iptali hususunda is bkz. TTK 831/2-c.2 ve TK 849). Kambiyo senetlerindeki başvuruya ilişkin hükümler ise kanunda açık bir düzenleme olmadıkça bu senetler hakkında uygulanamaz (TK 831/3).

Emtiayı temsil eden bu senetlerin (makbuz senedi ve varant) teslim edilmesi, emtianın teslimi gibi sonuç doğurur (MK 980/1). Ancak bu kural istisnasız değildir. Örneğin makbuz senedini iyi niyetle teslim alan kimse arasında uyuşmazlık çıkarsa, emtiayı teslim alan tercih olunur (MK 980/2).

Her iki senet de TTK 834-835 uyarınca belli şekil şartlarına bağlıdır. Bu şartlar, aynı zamanda makbuz senedi ve varantın kıymetli evrak olma niteliğini de belirler. Nitekim, tevdi edilmiş emtia karşılığında ve bir umumi mağaza tarafından verilmiş olsa dahi kanunun aradığı şekil şartlarına uymayan senetler kıymetli evrak değildir; bunlar sadece teslim alma makbuzu veya ispat belgeleri hükmündedir (TTK 833/2)

Makbuz Senedi ve Varantın Şekil Şartları

TK 834 uyarınca makbuz senedinin aşağıdaki şekil şartlarına uygun olarak emtianın tevdi edilmesi karşılığında umumi mağaza tarafından düzenlenmesi gerekir:

1. Tevdi edenin adı, mesleği, yerleşim yeri,
2. Tevdiin yapıldığı umumi mağazanın ticaret unvanı ile merkezi,
3. Tevdi olunan malların cins ve miktarı ile nitelik ve değerinin bilinmesi için açıklanması gereken hususlar,
4. Tevdi olunan malların tabi olması gereken resim, harç ve vergilerin ödenip ödenmediği ve sigorta edilip edilmediği,
5. Ödenmiş olan veya ödenecek ücretler, giderler,
6. Senedin kimin adına veya emrine düzenleneceğini (TTK 834/1- (f)'de geçen bu kelime “düzenlendiğini” olarak anlaşılmalıdır) gösteren ibare,
7. Umumi mağaza sahibinin imzası.

TTK 835 hükmü uyarınca varant da TTK 834'te sayılan kayıtları aynen içermeli ve makbuz senedine bağlanmalıdır.¹¹⁴

Tevdi edilen emtiayı (malları) veya hububatı temsilen tek bir makbuz senedi ve varant verilmesi zorunlu değildir. Makbuz senedi ve varantın hamili, giderleri kendisine ait olmak üzere önceden tevdi olunan malların kısımlara ayrılmasını ve her kısım için ayrı bir senet verilmesini başlangıçta veya sonradan isteyebilir. Bu takdirde, eğer mallar için daha önce bir tek makbuz senedi ve varant verilmişse, eski senet/senetler geri verilir ve iptal edilir (TTK 837).¹¹⁵

4.4. DIŞ TİCARETTE KULLANILAN TEMEL BELGELER

4.4.1. Ticari Belgeler

İthalat ve ihracat işlemlerinde taraflar önce sözleşme yaparlar. Sözleşmede yer alan şartların her aşamasında çeşitli belgeler düzenlenir. Bu belgeler içinde yer alan ticari belgeler ithalatın veya ihracatın dosyasında bulunması gerekir.¹¹⁶

4.4.1.1. Proforma Fatura (Proforma Invoice)

İhracatçının ithalatçıya gönderdiği satış teklifidir. İhracatçı hangi özelliklerdeki mal veya hizmeti, ne kadar fiyata satmak istediğini, fiyatın geçerlilik süresini, ödeme koşullarını, teslim şekillerini ve diğer satış koşullarının belirtildiği bilgilerin yer aldığı bir proforma fatura hazırlayıp ithalatçıya göndermektedir. Proforma faturada belirtilen satış koşullarının ithalatçı tarafından da uygun bulunması durumunda ithalatçının verdiği sipariş üzerine proforma fatura kesin satış faturasına dönüşmektedir. Proforma faturalar sadece karşılıklı varılan bir anlaşma niteliğinde olup, bu faturalar ile ticari bir kayıt ve gümrük işlemleri yapılamamaktadır.¹¹⁷

¹¹⁴ Hüseyin Ülgen ve Diğerleri, *Kıymetli Evrak Hukuku*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2013, s.332.

¹¹⁵ Ülgen ve Diğerleri, s.333.

¹¹⁶ Yaser Gürsoy, *Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2012, s.4.

¹¹⁷ Nazım Öztürk, *Dış Ticaret Kuram Politika Uygulama*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2012, s.273.

Firma Adı :
Adresi :
Telefon :
Fax :

**Proforma Invoice
(PROFORMA FATURA)**

Receiver's (Alıcının)

Company Name (Firma Adı): _____ **Date (Tarih):** _____

Address (Adres): _____

_____ **PTS AWB# :** _____

Country (Ülke) : _____ **Telephone:** _____

Quantity (Adet)	Description of Goods (Malın Tanımı)	Unit Price (Birim Fiyat)	Total Amount (Toplam Tutar)
		TOTAL (Toplam)	

Samples, No commercial value
Value for Customs Purposes only,
We declare that the above information is true
and correct to the best of our knowledge and
the goods are of Turkish origin.
PTS Form No:FR001.00

Şekil 4.22: Proforma Fatura

4.4.1.2. Ticari Fatura (Commercial Invoice)

Uluslararası ticarete kullanılan en temel belgelerden biri olup ihracatçı tarafından düzenlenmektedir. Fatura ülkemiz vergi mevzuatında Vergi Usul Kanunu'nun 230'ncü maddesinde düzenlenmiş olup; satılan, üretilen mal veya sunulan hizmet karşılığı verilen bir belgedir. Satılan bir malın niteliği, ölçüsü ile birim satış fiyatını ve toplam bedeli gösteren belgeler olan faturaların, mümkün olduğunca kapsamlı olmasına, bilgilerin açıkça belirtilmesine ve kısıtlı düzeyde yabancı dil bilgisi olan birisinin dahi anlayabileceği bir biçimde düzenlenmesine dikkat edilmelidir. Gümrük Yönetmeliği'nin 115'inci maddesine göre herhangi bir ihracat veya ithalat işlemine ilişkin gümrük idaresine ibraz edilecek faturanın aşağıdaki bilgileri taşıması şarttır.¹¹⁸

- a) Faturanın düzenleme yeri, tarihi ve sayısı,
- b) Kesin satışlarda satıcı firmanın, diğer hallerde ise satıcı veya eşyayı gönderen firmanın adı ve adresi,
- c) Eşyayı satın alanın veya kesin satış dışındaki hallerde gönderilenin adı ve adresi,
- d) Ödeme şartları (peşin veya vadeli gibi),
- e) Satış bedeli ve teslim şartı (CIF, FOB veya diğer bir bedel gibi),
- f) Eşyanın gümrük tarife istatistik pozisyonu ve satış birimine (kilo, metre, adet, düzine gibi) göre miktarı,
- g) Eşyanın birim fiyatı (bir metre, bir kilo ve bir adedin fiyatı gibi),
- h) Eşyanın bulunduğu kapların cins ve nev'i, marka ve numarası ve adedi,
- i) Eşyanın teslim ve bedelinin ödeme yeri,
- j) Eşyanın gönderilme şekli,

İhracata ilişkin faturalar için ayrıca seri ve sıra numarası, ihracatçının bağlı olunan vergi dairesi ve vergi kimlik numarası bilgilerini içermelidir. İhracata ilişkin gümrük beyannameleri ile birlikte ibraz edilmesi gereken yurt dışındaki alıcılar adına düzenlenmiş faturalarda satış bedeli, yabancı para cinsinden gösterilebilir. Dış ticaret işlemleri gerçekleştiren kişiler gerek ise ihracat işlemlerinde yukarıdaki hususları

¹¹⁸ Serhat Yanık ve Fatih Uzun, *Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2013, s.12.

içermeyen faturaların gümrük idareleri tarafından kabul görmeyeceğini öngörmelidirler.¹¹⁹

COMMERCIAL INVOICE										
Purchaser							Invoice #			
							Invoice Date			
Delivery Address							Shipment Terms			
							Shipment VIA			
							Destination			
							Country of Origin			
Manufacturer										
Description of the goods	order no	style	article	color	product no	comp.	QUANTITY (in unit)	UNIT PRICE	VALUE (EURO)	
Invoice Summary	GRAND TOTAL (F.O.B.)						0		0,00 €	
Gross Weight										
Net Weight										
Total Quantity										
# Of Cartons										

Şekil 4.23: Ticari Fatura

¹¹⁹ Yanık ve Uzun, s.13.

4.4.1.3. Çeki/Koli (Ambalaj) Listesi (Weight-Packing List)

Çeki Listesi (Weight List)

Çeki listesi faturayı tamamlayıcı bir belgedir be ihracatçının, ihracat beyannamesi, gümrük beyannamesi be konşimentoda beyan ettiği malların net ve brüt ağırlıkları ile hacimlerine ilişkin dökümünü, hangi taşıta ne kadar mal yüklendiğini, her paketin ne kadar ağırlık içerdiğini gösterir. İhracatçının kendisi ya da tarafsız üçüncü kişilerce düzenlenebilir. Kamyon veya vagon ile yapılan taşımada otomatik tartı cihazlarından çıkan “kantara fişleri” de çeki listesi yerine geçer. Ancak burada, ödeme şekli olarak akreditif tercih edilmiş ise, kantara fişlerinin kabul edileceğinin akreditif mektubunda ithalatçı tarafından açıkça belirtilmiş olması gerekir. Bu vesaik, malların taşıma sırasında hasar görmesi halinde önem arz eder. Sigortalı malların hangi ölçüde hasar gördüğü, ziyanın ne miktarda tanzim edileceği Sigorta Şirketi tarafından Çeki Listesi esas olarak belirlenir.¹²⁰

¹²⁰ Engin Yarbaşı ve İbrahim N.Gürtan, *Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*, İstanbul: Literatür Yayınları, 2012, s.71

ÇEKİ LİSTESİ
PACKING LIST

Alıcı: Consignee:						
Fatura no. Invoice nr.				Tarih: Date:		
Paket No. Package No.	Paket Türü Package Type (Çuval, sandık vb.)	Muhteviyat Contents	Miktar (Birim) Quantity (Unit) (Metre, Adet vb.)	Brüt Ağırlık Gross Weight (Kg)	Net Ağırlık Net Weight (Kg)	Hacim Volume (m3)
		TOPLAM TOTAL	.....	.....	.....	.....
Ambalaj Şekli -Method of Packing: (Malların nasıl paketlenildiği, varsa özel taşıma koşulları belirtilmelidir) İşaret ve Sayılar -Marks and Numbers: Toplam Paket Sayısı -Total no. Of Pieces						

Şekil 4.24: Çeki Listesi

Koli (Ambalaj) Listesi (Packing List)

Her bir kolinin içinde bulunan ambalaj ve mal muhteviyatını belirten listelerdir. Yabancı gümrüklerde malın gümrük makamları tarafından örnekleme yöntemi ile kontrol edilmesine yarar. Ayrıca yabancı alıcılar ihracatçı tarafından kendilerine gönderilecek ambalaj listesine göre malları çeşitli perakende veya toptan satış yerlerine gönderebilir. Ambalaj listeleri alıcının kendi iç dağıtımında bu açıdan yardımcı olur.¹²¹

Ambalaj listeleri yabancı alıcılar ve alıcıların bulunduğu ülkelerin gümrük makamlarına yukarıdaki kolaylıkları sağlarken, Türk gümrük idarelerinin de kontrolleri hızlı bir şekilde yaparak ihracat işlemlerinin hızla tamamlamasını sağlar. Bu yüzden ambalaj listeleri Türkçe ve yabancı dilde düzenlenmelidir. İthalat yapacak olan firmaların da ithalattaki gümrük işlemlerinde kolaylık sağlamak ve kendi iç dağıtım sisteminde yararlanmak üzere yabancı ticari ortaklarından ambalaj listeleri istemeleri gerekir.¹²²

4.4.1.4. Üçüncü Tarafın Düzenlediği Gözetim Belgesi

Dış ticarete, fiili ihracatı başlatılacak malın kalitesinin, alım-satım sözleşmesinde ismi yazılı olan malın kalitesiyle aynı olup olmadığının tespit edilmesi için bağımsız bir Gözetim Şirketi tarafından hazırlanmış belgedir.¹²³

4.4.2. Resmi Belgeler

Dış ticaret işlemlerinde doğrudan resmi bir makam tarafından düzenlenen veya resmi bir makamın onayına, tesciline, kaydına, onaylanması konu olan belgelerdir. Söz konusu belgeler; gümrük ithalat beyannamesi, gümrük ihracat beyannamesi, A.TR Dolaşım Sertifikası, EUR 1 Menşe İspat Sertifikası, Form A Menşe İspat Sertifikası, Menşe Şahadetnamesi olarak sayılabilir.¹²⁴

¹²¹ Yanık ve Uzun, s.14.

¹²² Yanık ve Uzun, s.15.

¹²³ Gürsoy, s.6.

¹²⁴ Yanık ve Uzun, s.16.

4.4.2.1. Gümrük Beyannamesi

Gümrük Beyannamesi ithal veya ihraç edilecek her türlü eşya için eşya sahibi veya temsilcisi tarafından gümrük mevzuatında yer alan hükümler çerçevesinde doldurulup gümrük idaresine verilmesi gereken beyanname dir. 1996 yılında Gümrük Birliği'ne girildikten sonra mevzuatın ve belgelerin uyumlaştırılması çerçevesinde "Tek Tip Gümrük Beyannamesi" kullanımı getirilmiştir.

Gümrük Beyannamesi doğrudan doğruya mal sahipleri ile kanuni mümessilleri veya vekilleri tarafından düzenlenmektedir. Gümrük beyannameleri üzerinde kazıntı ve silinti yapılamaz. Gümrük beyannamelerinin tescili için ibrazından sonra beyan edilen eşyanın cins, nev'i, nitelik ve birim fiyatı bakımından herhangi bir düzeltme yapılamaz. Gümrük beyannamelerinin tescili, gümrüklerde tutulan deftere usulü uygun kayıt olunmak, üzerine kayıt sıra numarası, tarih ve resmi mühür konulması ile tamam olur. Bununla birlikte gümrük mevzuatında gümrük beyannamesi yerine kullanılan belgeler de bulunmaktadır. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun uygulamasına ilişkin hükümlere açıklık getirmek amacıyla düzenlenen Gümrük Yönetmeliği'nin 131'nci maddesine göre, Elçilik Mektubu, Kurye Mektubu, TIR Karnesi, ATA Karnesi, Kumanya Listesi, Özel Fatura, Déclaration en Douane, CPD Karnesi ve Sözlü Beyan Formu gibi belgeler gümrük beyannamesi yerine kullanılır, ancak bu belgeler gümrük idarelerine verilen beyannameler mahiyetinde değildir. Tek Tip Gümrük Beyannameleri 8 (sekiz) nüsha düzenlenmektedir. Her bir nüshanın ne amaçla kullanılacağı ve hangi kuruma vereceği farklıdır. Aşağıda ülkemize ithal veya ülkemizden ihraç edilecek eşyaya ilişkin düzenlenecek gümrük beyannamelerinin farklı nüshalarının ne için kullanılacağı belirtilmiştir.

- Nüsha: İhracat ve/veya transit işlemlerinde kullanılmaktadır. İhracat veya transit işlemlerinin yapıldığı gümrük idaresinde saklanmaktadır.
- 2. Nüsha: İstatistiki amaçla kullanılmaktadır. İhracat veya transit işlemlerinin yapıldığı gümrük idaresinde saklanmaktadır.
- 3. Nüsha: İhracatta gümrük idaresince mükellefe verilir. Kanıtlayıcı nüsha olarak kullanılmaktadır. Talep halinde ihracat beyannamelerinin onaylı fotokopileri ihracatçıya verilmekte veya ilgili kuruluşlara gönderilmektedir.

- 4. Nüsha: Transit rejiminde kullanılmaktadır. Çıkış gümrük idaresinde kalacak olan nüshadır.
- 5. Nüsha: Transit rejiminde kullanılmaktadır. Varış gümrük idaresince çıkış gümrük idaresine gönderilecek teyid nüshasıdır.
- 6.,7.,8.,Nüsha: İthalat işlemlerinde kullanılmaktadır.¹²⁵

İhracata İlişkin gümrük beyannamelerinin kapatılması ve gümrük beyannamesinin 3 no'lu nüshasının ihracatçıya teslim edilmesine ilişkin olarak gümrük idarelerince yapılacak işlemlerin usul ve esaslarını düzenleyen ve **1 Mayıs 2007** tarihinden itibaren uygulanacak olan **04.04.2007** tarihli **2007/19** sayılı Genelge yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Anılan Genelgenin 3. maddesi uyarınca gümrük beyannamesinin 3 no'lu yükümlü nüshasının üzerine herhangi bir kapanma meşruhatı düşülmeksizin ve beyanname muhteviyatı eşyanın yurt dışı edildiği hususunun sınır gümrük idaresi tarafından teyit edilmesi beklenilmeksizin ihracatçıya teslim edilmesi uygulaması başlatılmıştır. Öte yandan, gümrük idarelerinin otomasyona geçmesinden sonra, kapanmış ihracat beyannamelerindeki bilgilerin, Maliye Bakanlığı ve Dış Ticaret Müsteşarlığı ile elektronik bilgi değişimi imkanlarından yararlanılarak paylaşılmasına başlanılmıştır.

Buna göre; Gümrük Müsteşarlığının www.gumruk.gov.tr adlı internet sitesinin "**Muhabere ve Elektronik Dairesi Başkanlığı**" seçeneği içine yer alan "**E-gümrük Web Uygulamaları**" bölümündeki "**VEDOP Sorgulama**" seçeneği altında, tescil numarası ile sorgulanan ihracat beyannamesinin kapanma tarihi ile beyanname bilgilerinin Maliye Bakanlığı'nın **VEDOP** Sistemi'ne aktarıldığı tarihin kullanıcılar tarafından görüntülenmesine imkan sağlanmıştır. Bu sayfaya kısa yoldan bu link vasıtasıyla da erişebilirsiniz.¹²⁶

¹²⁵ Yanık-Uzun,s.16

¹²⁶ <http://www.mazarsdenge.com.tr/printerFriendly.php?contentId=61> ,(06.01.2014).

4.4.2.2. A.TR1 (Dolaşım Sertifikası)

Türkiye 1996 yılından itibaren Gümrük Birliği'nin üyesidir. Bundan ötürü Gümrük Birliği anlaşması uyarınca AB ülkeleri ile Türkiye arasındaki sanayi ürünleri ve işlenmiş tarım ürünlerinin ticaretinde karşılıklı olarak gümrük vergisi tahsilatı yapılmamaktadır. Türkiye ile AB arasındaki ortaklık anlaşmasının bir gereği olarak, Türkiye'de serbest dolaşım hakkına sahip ürünler AB ülkelerinde de serbest dolaşım hakkına sahiptir. Bunlardan sanayi ürünlerinin Türkiye'den AB ülkelerine ithal edilmesinde KDV dışında bir vergi ödenmesi konusu değildir. Ayrıca Türkiye'de serbest dolaşımında bulunan tarım ve işlenmiş tarım ürünlerinin AB ülkelerine girişinde çeşitli tavizlerden yararlanılması söz konusudur. A.TR Dolaşım Sertifikası Türkiye veya Topluluk'ta (Avrupa Topluluğu) serbest dolaşımında bulunan eşyanın Gümrük Birliği çerçevesinde tercihli rejimden yararlanabilmesini sağlamak üzere, gümrük idaresince ya da bu idare tarafından yetki verilmiş kişi ve kuruluşlarca düzenlenip gümrük idaresince vize edilen belgeyi ifade etmektedir.¹²⁷

A.TR belgeleri firmalar tarafından tanzim edilip, Ticaret Odaları tarafından onaylanarak ve ihracatın yapıldığı Gümrük idareleri tarafından vize edilmektedir. Basitleştirilmiş usul çerçevesinde “onaylanmış ihracatçı statüsüne” sahip olan işletmelere gümrük ve dış ticaret mevzuatımız kendi A.TR belgelerini kendilerinin vize edebilmesine imkan tanımaktadır. A.TR Dolaşım Sertifikasının ihracatçı gümrük idaresinin onayladığı / vize ettiği tarihten itibaren en fazla 4 ay içerisinde ülke gümrük idaresine ibraz edilmesi gerekmektedir.

¹²⁷ Yanık ve Uzun, s.18.

DOLAŞIM BELGESİ (MOVEMENT CERTIFICATE)



(1) Üye ülke
veya
Türkiye

Insert the
member
State or
Turkey

1. İhracatçı (Ad, açık adres, ülke) Exporter (Name, full address, country)		A.TR No G 0325313	
2. Taşıma Belgesi (İhtiyari) No (Tarih) Transport document (Optional) No. (Date)		4. AET/TÜRKİYE ORTAKLIĞI ASSOCIATION between the EUROPEAN ECONOMIC COMMUNITY and TURKEY	
3. Malın gönderildiği şahıs (İhtiyari) (ad, açık adres, ülke) Consignee (Optional) (Name, full address, country)		5. İhraç Ülkesi Country of exportation	6. Varış Ülkesi Country of destination (1)
7. Taşınmaya ilişkin bilgiler (İhtiyari) Transport details (Optional)		8. Gözlemler Remarks	
9. Sıra No: Item No	10. Kollilerin markaları, numaraları, sayı ve cinsi (dökme mallar için, duruma göre, geminin adı, vagon veya kamyonun numarası belirtilecektir); Malların tanımı Marks and numbers; number and kind of packages (for goods in bulk, indicate the name of the ship or the number of the railway wagon or road vehicle); Description of goods	11. Brüt ağırlık (kg) veya diğer ölçüler (hl, m³, v.s.) Gross Weight (kg) or other measure (hl, m³, etc.)	
12. GÜMRÜK VİZESİ CUSTOMS ENDORSEMENT Doğruluğu onaylanmış beyan Declaration certified İhraç belgesi Export document (2) Model (Form) No. Gümrük İdaresi Customs Office Çıkış ülkesi Issuing country Yer ve Tarih Place and Date İmza (Signature)		13. İHRACATÇININ BEYANI DECLARATION BY THE EXPORTER Aşağıda imzası bulunan ben, yukarıda, belirtilen malların bu belgenin verilmesi için gerekli koşullara uygun olduğunu beyan ederim. I, the undersigned, declare that the goods described above meet the conditions required for the issue of this certificate. Yer ve Tarih Place and date İmza (Signature)	

(2) Sadece
ihraç
ülkesinin
talebi
halinde
doldurulur.

Complete
only where
the
exporting
country
requires

KUÇASLAN 384 34 86 • 05-10514

Şekil 4.25: A.TR1 (Dolaşım Sertifikası)

14. KONTROL İSTEMİ REQUEST FOR VERIFICATION, to	15. KONTROLÜN SONUCU RESULT OF VERIFICATION
Bu belgenin doğruluk ve kurallara uygunluğunun kontrolü talep edilir. Verification of the authenticity and accuracy of this certificate is requested. Yer ve tarih (Place and date) <p style="text-align: right;">Mühür (Stamp)</p> İmza (Signature)	Yapılan kontrol bu belgenin (1) ——— Verification carried out shows that this certificate (1) <input type="checkbox"/> Belirtilen gümrük idaresince verildiğini ve içerdiği bilgilerin doğruluğuna was issued by the Customs Office indicated and that the information contained therein is accurate. <input type="checkbox"/> Doğruluk ve kurallara uygunluk koşullarına cevap vermediğini göstermiştir. (Ekteki açıklamalara bakınız.) does not meet the requirements as to authenticity and accuracy (see remarks appended.) Yer ve tarih (Place and date) <p style="text-align: right;">Mühür (Stamp)</p> İmza (Signature)
İstemde bulunan idarenin açık adresi Full address of office making the request	(1) Uygun yere (x) işareti koyunuz. (1) Insert (x) in the appropriate box.

DOLAŞIM BELGESİ İLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR

I. DOLAŞIM BELGESİ DOLDURMA KURALLARI

A.TR Dolaşım Belgesi Anlaşmanın yapıldığı dilden biri ile doldurulmalı ve ihracatçı ülkenin iç hukuk hükümleri ile uyumlu olmalıdır. Belge Türkçe doldurulduğunda Topuluğun resmi dillerinden biri ile de doldurulur.

A.TR Dolaşım Belgesi yazı makinası veya el yazısı ile doldurulur. El yazısı ile doldurulduğu zaman mürekkepli kalem ve büyük matbaa harfleri kullanılmalıdır. Belge üzerinde silinti ve ilaveler bulunmamalıdır. Düzeltmeler yanlışların üzeri çizilmek ve gerekirse doğruları yazılmak suretiyle yapılmalıdır. Bu şekilde yapılan bütün düzeltmelerin belgeyi düzenleyen tarafından imzalanması ve gümrük idaresince tasdik edilmesi gerekir. Eşyanın tanımı bu amaçla ayrılan kutuya boş satır bırakılmadan yazılmalıdır. Kutu tamamen doldurulmadığında, eşyanın tanımına ilişkin son satırın altına boş alan kalmayacak şekilde yatay bir çizgi çekilmelidir.

II. ÇEŞİTLİ KUTULARA YAZILACAK HUSUSLAR

- İlgili kişi veya firmanın tam adı ve adresi yazılır.
- Gerekli görülen hallerde, taşıma belgesinin numarası yazılır.
- Gerekli görülen hallerde, alıcı kişi/kişiler veya firma/firmaların tam adı ve adresi yazılır.
- İhraç ülkesinin adı yazılır.
- Variş ülkesinin adı yazılır.
- Belge kapsamı eşyanın toplam sayısı ile ilgili sıra numarası yazılır.
- Kolilerin marka, numara, miktar ve ambalaj türü ile eşyanın ticari tanımı yazılır.
- 10 nolu kutuda tanımlanan eşyanın kilogram veya diğer ölçüler cinsinden brüt ağırlığı yazılır.
- Gümrük idaresi tarafından doldurulur. Gerekli görülen hallerde, çıkış evrakı ile ilgili (formun cins ve numarası, gümrük idaresinin ve vize edilen ülkenin adı) hususlar yazılır.
- Yer, tarih ve ihracatçının adı yazılır. İhracatçı tarafından imzalanır.

EXPLANATORY NOTES FOR THE MOVEMENT CERTIFICATE

I. RULES FOR COMPLETING THE MOVEMENT CERTIFICATE

The A.TR movement certificate must be completed in one of the languages in which the Agreement is drawn up and shall comply with the internal laws of the exporting state. When the certificate is completed in Turkish, it shall also be completed in one of the official languages of the Community.

The A.TR movement certificate must be typed or hand-written, if the latter, it must be completed in ink, in block letters. It must not contain any erasure or superimposed correction. Any alteration must be made by deleting the incorrect particulars and adding any necessary corrections. Any such alteration must be initialled by the person who completed the certificate and be endorsed by the customs authorities.

A description of the products must be given in the box reserved for this purpose without leaving any blank lines. Where the box is not completely filled, a horizontal line must be drawn below the last line of description, the empty space being crossed through.

II. PARTICULARS TO BE ENTERED IN THE VARIOUS BOXES

- Enter the full name and address of the person or company concerned.
- Where appropriate, enter the number of the transport document.
- Where appropriate, enter the full name and address of the person (s) or company (ies) to whom the goods are to be delivered.
- Enter the name of the country from which the goods are exported.
- Enter the name of the country concerned.
- Enter the number of the item in question in relation to the total number of articles on the certificate.
- Enter the marks, numbers, quantity, kind of packages and the normal trade description of the goods.
- Enter the gross mass of goods described in the corresponding box 10, expressed in kilograms or other measure, (hl, m³, etc)
- To be completed by the customs authority. Where appropriate, enter the particulars related to the export document (type and no of the form, name of the customs office and of the issuing country).
- Enter the place and date, signature and name of the exporter.

Şekil 4.25'in devamı

4.4.2.3. EUR.1

Türkiye'den EFTA (Avrupa Serbest Ticaret Antlaşması Bölgesi) ülkelerine ve EFTA ülkelerinden Türkiye'ye yapılacak ihracatta, sanayi ürünlerinin ithalatında gümrük indirimlerinden (muafiyetlerden) yararlanmak amacı ile ihracatçı tarafından bağlı

bulunulan Ticaret ve Sanayi Odasından alınıp doldurulduktan sonra çıkış gümrük idaresine onaylatılan bir belgedir.¹²⁸

EUR.1 belgesine çıkış gümrük idaresi tarafından verilen onay tarihinden itibaren 4 ay içinde ithalatçı tarafından varış gümrük idaresine ibraz edilmesi halinde ithalatçı, uygulanan vergi indirimlerinden ve muafiyetlerden yararlanabilir.

Türkiye'den EFTA ülkelerine mal ihraç edileceği zaman EUR.1 ancak % 100 Türk menşeli mallar için düzenlenir. Bir başka ifade ile içinde ithal girdi bulunan malların Türkiye'den EFTA ülkelerine ihracında bu belge düzenlenemez.

Dolaşım belgeleri olan A.TR ve EUR.1 belgeleri arasında en önemli fark, A.TR belgesinin sadece imalat sanayi ürünlerinin dış ticareti ile sınırlı olmasıdır. Örneğin; Almanya'ya tarım ürünü ihraç ederken, tarım ürünleri AB'nin Ortak Tarım Politikası kapsamında kalan ve dolayısıyla imalat sanayi kapsamı dışında kalan bir ürün olduğu için Türk ihracatçısı bu mal için A.TR belgesi düzenleyemez, bunun yerine sadece EUR.1 belgesi düzenleyebilir.¹²⁹

¹²⁸ Sadettin Gültekin, *Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi*, Ankara: Murathan Yayınevi, 2012, s.16.

¹²⁹ Gültekin, s.17.

4.4.2.4. Konsolosluk Faturası (Consular Invoice)

İhracatçı tarafından ihracat yapılacak ülkenin dış ticaret rejiminde yer alması durumunda, ithalatçı ülke konsoloslüğundan alınacak boş fatura formunun yine konsoloslugu tasdik ettirilerek ticari fatura biçiminde kullanılan belgedir. Bazı ülkelerin (Ortadoğu ülkeleri gibi) dış ticaret rejimlerinde Konsolosluk Faturası ibrazı zorunlu kılınmıştır. Konsolosluk faturasının amacı, malın menşeinin belirlenmesi yanı sıra cari fiyatlar ile kontrolünü de sağlamak, dumping yapılmasını engelleyerek döviz kaçırılmasını engellemektir.¹³⁰

4.4.2.5. Menşe Şahadetnamesi

Malların üretildikleri ülkeyi gösteren belgelerdir. Bu belge aracılığıyla bazı ülkelerden ithal edilen mallara gümrük indirimi uygulamaktadır. Menşe şahadetnamesi ülkeler arasında mevcut ticaret anlaşmaları hükümlerine göre yapılmakta olduğundan, anlaşma yapılan ülkelerden ithal edilen malların tercihli gümrük rejiminden yararlanabilmesi veya konulan kotaların sınırlarına ulaşıp ulaşılmadığının izlenmesi için gümrüğe ibraz edilmesi gereken resmi bir belgedir. Menşe şahadetnamesi, ihracatçı tarafından hazırlandıktan sonra ihracatçının bağlı bulunduğu Ticaret Odası tarafından onaylanmaktadır.¹³¹

4.4.2.6. Bitki Sağlık ve Veteriner Sertifikası (Phytosanitary- Veterinary Certificate)

Bitki Sağlık Sertifikası (Phytosanitary Certificate)

İthal ya da ihraç konusu bitki ve bitkisel ürünlerin sağlık koşullarına uygun olup olmadığını gösteren uluslararası geçerliliği olan belge niteliğindedir. Tarım, Orman ve Köyişleri Bakanlığı yada Üniversitelerin ilgili bölümlerinden alınabilmektedir. İthal ya da ihracı yapılacak malın bir örneğinin yükleme anında analiz edilmesi ile düzenlenir. Yaş meyve sebze için geçerliliği 10 gündür, süre aşımında yenilenmesi gerekir.¹³²

¹³⁰ Engin Yarbaşı ve İbrahim N.Gürtan, *Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*, İstanbul: Literatür Yayınları, 2012, s.75.

¹³¹ Öztürk, s.278.

¹³² Yarbaşı ve Gürtan, s.80.

MINISTRY OF AGRICULTURE AND RURAL AFFAIRS

1 - Name and Addresses of exporter		2 - PHYTOSANITARY CERTIFICATE NO : EEC/TR Original	
3 - Declared name and address of consignee		4 - Plant Protection Organization of Turkey to Plant Protection Organization(s) of	
		5 - Place of origin	
6 - Declared means of conveyance			Reg. No
7 - Declared point of entry			Prod. Code
8 - Distinguishing marks: number and description of packages: name of the product: botanical name of plants		9 - Quantity declared	
Specimen-not valid			
10 - This is to certify that the plants or plant products described above - have been inspected according to the appropriate procedures and - are considered to be free from quarantine pests and practically free from other harmful organism; and that they - are considered to conform with the current phytosanitary regulations of the Importing country.			
11 - Additional declaration			
DISINFESTATION AND/OR DISINFECTION TREATMENT		18 - Place of issue	
12 - Treatment		Date	
13 - Chemical (Active ingredient)	14 - Duration and Temperature	Name and signature of the authorized officer Stamp of the Organization	
15 - Concentration	16 - Date		
17 - Additional information			

Yasal Uyarı: Bitki Sağlık Sertifikasının sahte olarak düzenleyen, başkalarını aldatarak şekilde değiştiren veya kullanan kişiler 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu 204. Maddesine göre iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.
Legal Notification: The person who arrange fraudulent Phytosanitary Certificate or Change or use the Phytosanitary Certificate in such a way to deceive other people shall be punished with penalty of imprisonment up to from two and to five years in accordance with Article 204 of Turkish Penal Code numbered 5237.

Şekil 4.27: Bitki Sağlık Sertifikası

Veteriner Sertifikası (Veterinary Certificate)

Canlı hayvan ve hayvansal ürünlerin ihrac veya ithal edilebilmesi için bu malların sağlıklı olduğuna ve bulaşıcı hastalık taşımadığına dair gümrük kapılarında resmi veteriner hekim tarafından yapılan kontrollerin sonucunu gösteren belgedir.¹³³



Sertifika No:
Certificate Number:

ВЕТЕРИНАРНЫЙ СЕРТИФИКАТ Veterinary Certificate / Veterinerlik Sertifikası

*на экспортируемые в Российскую Федерацию пчелиный мед и продукты пчеловодства
for honey and bee-keeping products, exported into the Russian Federation
Rusya Federasyonuna ihrac edilen arı balı ve arıcılık ürünleri için*

Страна-экспортер/Exporting country/İhracatçı ülke _____

Компетентное ведомство/Competent authority/İlgili makam _____

Учреждение, выдвшее сертификат/Establishment, issued this certificate/Sertifikayı düzenleyen kurum _____

1. Идентификация продукции/Identification of products/Ürünün tanımı

Наименование продукции/Name of product/Ürünün adı _____

Дата выработки продукции/Date of production/Üretim tarihi _____

Число мест/Number of packages/Paket sayısı _____

Упаковка/Kind of package/Paket türü _____

Маркировка/Identification marks/Markası veya özel işareti _____

Вес нетто/Net weight/Net ağırlık _____

Условие хранения и перевозки/Conditions of storage and transport/Saklama ve taşıma koşulları _____

2. Происхождение продукции/Origin of the products/Ürünün menşei:

Название (No) и адрес предприятия, зарегистрированного компетеной службой
Name (No) and address of establishment, approved by the Competent Service
İlgili bölümde kayıtlı işletmenin adı (No) _____

Административно-территориальная единица/Administrative-territorial unit/İdari-bölge birimi _____

Название и адрес экспортера/Name and address of exporter/İhracatçının adı ve adresi _____

1/3

Şekil 4.28: Veteriner Sertifikası

¹³³ Öztürk, s.279.

3. *Направление продукции/Destination of the products/Ürünlerin varış yeri*

Страна назначения/Country of destination/Gideceği ülke _____

Страна транзита/ Country of transit/Transit geçilen ülke _____

Пункт пересечения границы/Point of crossing border/Sınır geçiş noktası _____

Название и адрес получателя/Name and address of consignee _____

Транспорт/Means of transport/Nakliye _____
(№ вагона, автомашины, контейнера, рейс самолета, название судна/the number of the waggon, track, container, flight number, name of the ship/Vagonun, kamyonun, konteynerin numarası, uçağın seferi, geminin adı)

4. **Свидетельство о пригодности продуктов в пищу**
Certificate on the fitness of the goods for consumption/Ürünün insan sağlığına uygunluğu sertifikası

Экспортируемые в Российскую Федерацию пчелиный мед и продукты пчеловодства получены из утвержденных для экспортной торговли хозяйств (пасек, лабораторий) и административных территорий, свободных от опасных заразных болезней животных и пчел, списка «А» МЭБ, в том числе:

Exported into the Russian Federation honey and bee-keeping products received from the economies (apiaries, laboratories), authorized for export trade and from administrative territories, free from dangerous infectious diseases of animals and bees of the list 'A' O.I.E, including:

Rusya Federasyonuna ihrac edilen bal ve arıcılık ürünleri ihracat yetkisine sahip işletmelerden (kovalardan, laboratuarlardan) ve OIE 'A' listesindeki arı ve hayvanların tehlikeli sayılan bulaşıcı hastalıklarından arındırılmış idari bölgelerden alınmış olup özellikle aşağıdaki hastalıklardan arıdır:

-африканской чумы свиней – в течение последних 3 лет на территории страны;
-african swine fever – during the last 3 years on the territory of the country;
-afrika domuz vebası – ülke topraklarında son 3 yıl içinde

-ящура – в течение последних 6 месяцев на территории провинции.
-foot-and-mouth diseases – during the last 6 months on the territory province.
-şar hastalığı - ülke topraklarında son 6 ay içinde.

-американского гнильца, европейского гнильца, нозематоза - в течение последних 6 месяцев на территории хозяйства;
-Bacillus larvae, Streptococcus pluton, Nosema apis – during the last 6 months in the economy.
-Basilis larvası, streptococcus pluton, Nosema apis – son 6 ay içinde işletme sınırlarında.

Мед, продукты пчеловодства произведены на предприятиях, находящихся под постоянным контролем государственной ветеринарной службы, имеющих разрешение на экспорт и отвечающих ветеринарным требованиям.

Honey, the products of beekeeping are made at the enterprises which are under the constant control of the state veterinary service, which have the sanction to export and answer veterinary requirements.

Bal, arıcılık ürünleri devlet veterinerlik dairesinin daimi denetimi altında bulunan, veterinerlik taleplerine uygun çalışan ve ihrac izini olan işletmelerde üretilmektedir.

Ввозимые в Российскую Федерацию мёд и продукты пчеловодства не обрабатывались красящими веществами, ионизирующим облучением или ультрафиолетовыми лучами, не имеют измененные органолептические показатели, не

Sertifika No:
Certificate Number:

содержат натуральные или синтетические эстрогенные, гормональные вещества, тиростатические препараты, антибиотики, пестициды, и другие медикаментозные средства.

Imported into Russian Federation honey and products of beekeeping were not processed by painting substances, ionizing or ultra-violet rays, have no modified organoleptic parameters, do not contain natural or synthetic estrogens, hormone or thyrostatic substances, antibiotics.

Rusya Federasyonu bal ve arıcılık ürünleri boyayıcı ve kokucu maddelerle işlenmemiştir, morötesi ve iyonize edici ışıklara tabi tutulmamıştır, değiştirilmiş organoleptik ilaçlar içermemekte, doğal ya da sentetik estrogen, hormonal maddeler, thyrostatik ilaçlar, antibiotikler, pestisidler ve ilaçlar içermemektedir.

Поставляемые пищевые продукты, содержащие мёд и продукты пчеловодства подвергнуты процессу переработки, в результате которой гарантируется отсутствие жизнеспособной патогенной флоры.

The delivered foodstuff containing honey and products of beekeeping is subjected for processing, which guarantee the absence of pathogenes.

Sağlanmakta olan bal ve arıcılık ürünleri içeren gıda ürünleri sonucunda patogen florasının bulunmadığını garanti eden işlemlerden geçirilmiştir.

Мёд и продукты пчеловодства признаны государственной службой пригодными для употребления в пищу людям и свободной продаже без ограничений.

Honey and products of beekeeping are recognized by the state service suitable for people's food consumption and for free sale without restrictions.

Bal ve arıcılık ürünleri devlet idaresi tarafından insanın gıda olarak kullanımına ve herhangi bir sınırlandırma getirilmeden satışı uygun kabul edilmiştir.

Микробиологические, химико-токсикологические и радиологические показатели мёда и продуктов пчеловодства соответствуют действующим в Российской Федерации ветеринарным и санитарным правилам и требованиям.

Microbiological, chemical, toxicological and radiological characteristics of honey and bee-keeping products correspond to actual veterinary and sanitary rules and requirements of the Russian Federation.

Balın ve arıcılık ürünlerinin mikrobiolojik, kimyasal-toksikolojik ve radyolojik değerleri Rusya Federasyonu'nun yürürlükteki veterinerlik ve sağlık kural ve taleplerine uygundur.

Тара и упаковочной материал одноразовые и соответствует гигиеническим требованиям.

Disposable containers and packaging material correspond to hygienic requirements.

Dara ve paketleme malzemesi bir kullanımlıktır ve hijyenik taleplerine uygundur.

Транспортные средства обработаны и подготовлены в соответствии с принятыми в стране-экспортере правилами.

Means of transport for meat transportation are treated and prepared in accordance with the rules approved in exporting country.

Nakliye araçları ihracatçı ülkenin kurallarına uygun olarak temizlenmiş ve hazırlanmıştır.

Составлено/composed/düzenleme tarihi ___ / ___ / 200__

Государственный ветеринарный врач/official veterinarian/yetkili veteriner: _____

(фамилия и.о., должность/ name, position/ ismi, görevi)

Печать/Stamp/Mühür

Подпись/Signature/İmza


3/3

Şekil 4.28'in devamı

4.4.2.7. Radyasyon Belgesi

İhraç edilecek tarım ürünlerinin hiç radyasyon içermediğini veya kabul edilebilir orandan daha fazla radyasyon içermediğini ispatlayan ve ihracatçı ülkenin bu konuda

ölçüm yapmaya yetkili resmi kuruluşu tarafından düzenlenip ithalatçıya ulaştırılan belgedir.¹³⁴




TURKISH ATOMIC ENERGY AUTHORITY

ANKARA
01.08.195

No: 367

RADIATION
CERTIFICATE

THE ATOMIC ENERGY AUTHORITY OF THE REPUBLIC OF TURKEY HEREBY CERTIFIES, ON BEHALF OF THE TURKISH GOVERNMENT THAT THE GOODS BELOW HAVE BEEN INSPECTED FROM THE POINT OF VIEW OF RADIOACTIVITY AND FOUND TO BE HARMLESS TO HUMAN CONSUMPTION.



for the PRESIDENT
TURKISH ATOMIC ENERGY AUTHORITY

Exporter : TOPRAK MAHSÜLLERİ OFİSİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
MÜDAFAA CADESİ NO:18 BAKANLIKLAR-ANKARA-TÜRKİYE

Country Of Destination : HAIFA OR ASHDOD
CONSIGNEE : DIZENGOFF TRADING CO.1952 LTD ACKERSTEIN HOUSE 103 MEDINAT
HAYEHUDIM STR HERZLIAH 46120 ISRAEL
PORT OF LOADING : MERSİN **BY VESSEL**: (M/V)

<u>Description of Export Items</u>	<u>Quantity</u>	<u>Unit</u>
RYE IN BULK	4.200	MT

TAEK, 06530 Ankara, TÜRKİYE Phone: 90 (312) 287 15 29 Fax: 90 (312) 287 87 61 - 285 42 84

Şekil 4.29: Radyasyon Belgesi

¹³⁴ Gürsoy, s.11.

4.4.3. Taşıma Belgeleri

4.4.3.1. Deniz Konşimentosu (Marine/Ocean Bill of Lading)

6102 Sayılı TTK Md. 1228’de söz konusu belge “Konşimento, bir taşıma sözleşmesinin yapıldığını ispatlayan, eşyanın taşıyan tarafından teslim alındığını veya gemiye yüklendiğini gösteren ve taşıyanın eşyayı, ancak onun ibrazı karşılığında teslimle yükümlü olduğu senettir.” olarak tanımlanmıştır.

Kanunun tanımından da anlaşılacağı gibi bir konşimento senedinde üç taraf bulunmaktadır. Bunlar;¹³⁵

- Yükleten (Shipper) : Taşıtan tarafından, malı yükleme yetkisi verilen hakiki veya hükmi şahıstır.
- Donatan (Carrier): Kendisinin veya kiraladığı, başkasına ait gemiyi, kendi adına deniz ticaretinde kullanılan hakiki veya hükmi şahıstır.
- Gönderilen (Consignee) : Malın gönderildiği hakiki veya hükmi şahıstır.

Ancak konşimentoların bir özelliği, senet gibi kıymetli evrak olduğundan, nama (Consignee), emre (To The Order Of) ve hamiline (Bearer) düzenlenebilir olması ve ciro edilebilmesidir. Nama düzenlendiğinde malın teslim edileceği kişi değişmez ve bankalar tarafından tercih edilmez. Emre düzenlendiğinde, malın mülkiyetinin bankada olduğu, gönderilenin ise Acenta (Notify) hanesinde belirtilmesi ve malı banka kanalıyla teslim alması beklenir. Hamiline konşimentolar ise riskin çok yüksek olması nedeniyle rağbet görmemektedir.

Konşimentonun başlıca özellikleri aşağıdaki gibidir.

- Tek taraflı olarak taşıyan tarafından düzenlenmesi ve sadece taşıyanı borç altına sokması,
- Yükün teslim alındığı (tesellüm konşimentosu) veya gemiye yüklendiği (yükleme konşimentosu) ile varış limanında hak sahibine teslim edileceği ikrâm içermesi,
- Yükü teslim etmesi,
- Kıymetli evrak niteliğinde olmasıdır.

¹³⁵ Yarbaşı ve Gürtan, s.83.

Konşimentolar kullanıldıkları değişik deniz yolu taşıma şekillerine göre farklı isimler almaktadırlar. Tesellüm konşimentosu (Received Bill of Lading); yükletenin izniyle, taşınmak üzere teslim alınan fakat henüz gemiye yükletilmemiş olan eşya için düzenlenen belgeye “tesellüm konşimentosu” denir iken; tesellüm konşimentosuna eşyanın ne zaman ve hangi gemiye yüklenmiş olduğuna dair şerh verildiği takdirde oluşan belgeye ise bu konşimento “yükleme konşimentosu” adı verilmektedir.¹³⁶

4.4.3.2. Havayolu Konşimentosu

Bu konşimento bir makbuzdur, kıymetli evrak niteliği taşımaz, ciro edilerek mülkiyeti devir edilemez. İthalatçı adına düzenlenir yani bir tür nama yazılı konşimento niteliği taşır. Mallar uçak ile taşınıp, düzenlenen senedin üzerinde ithalatçı olarak kimin ismi yazılı ise ona teslim edilir. 3 tanesi orijinal olmak üzere 12 nüsha düzenlenir. Orijinal nüshalardan birincisi havayolu şirketine, ikincisi ithalatçıya ve üçüncüsü ihracatçıya verilir.¹³⁷

¹³⁶ Yanık ve Uzun, s.24.

¹³⁷ Gültekin, s.21.

Shipper's Name and Address		Shipper's Account Number		Not Negotiable Air Waybill Issued by	
Consignee's Name and Address		Consignee's Account Number		Copies 1, 2 and 3 of this Air Waybill are originals and have the same validity	
Issuing Carrier's Agent Name and City		Accounting Information		It is agreed that the goods described herein are accepted in apparent good order and condition (except as noted) for carriage SUBJECT TO THE CONDITIONS OF CONTRACT ON THE REVERSE HEREOF. ALL GOODS MAY BE CARRIED BY ANY OTHER MEANS INCLUDING ROAD OR ANY OTHER CARRIER UNLESS SPECIFIC CONTRARY INSTRUCTIONS ARE GIVEN HEREON BY THE SHIPPER, AND SHIPPER AGREES THAT THE SHIPMENT MAY BE CARRIED VIA INTERMEDIATE STOPPING PLACES WHICH THE CARRIER DEEMS APPROPRIATE. THE SHIPPER'S ATTENTION IS DRAWN TO THE NOTICE CONCERNING CARRIER'S LIMITATION OF LIABILITY. Shipper may increase such limitation of liability by declaring a higher value for carriage and paying a supplemental charge if required.	
Agent's IATA Code		Account No.		Reference Number	
Airport of Departure (Addr. of First Carrier) and Requested Routing		Optional Shipping Information		Declared Value for Carriage	
To		By First Carrier		Currency	
By		Routing and Destination		CDECL	
To		By		W/TVAL	
By		To		COLL	
By		By		PPD	
By		By		COLL	
Airport of Destination		Requested Flight/Date		Declared Value for Customs	
Handling Information		Amount of Insurance		INSURANCE - If Carrier offers insurance, and such insurance is requested in accordance with the conditions thereof, indicate amount to be insured in figures in box marked 'Amount of Insurance'.	
No of Pieces RCP		Gross Weight		Total	
kg		lb		Rate Class	
Rate Class		Commodity Item No.		Chargeable Weight	
Chargeable Weight		Rate		Rate	
Rate		Charge		Nature and Quantity of Goods (Incl. Dimensions or Volume)	
Prepaid		Weight Charge		Collect	
Valuation Charge		Other Charges		Shipper certifies that the particulars on the face hereof are correct and that insofar as any part of the consignment contains dangerous goods, such part is properly described by name and is in proper condition for carriage by air according to the applicable Dangerous Goods Regulations	
Tax		Total Other Charges Due Agent		Signature of Shipper or his Agent	
Total Other Charges Due Carrier		Total Prepaid		Total Collect	
Currency Conversion Rates		CC Charges in Dest. Currency		Executed on (date) at (place) Signature of Issuing Carrier or its Agent	
For Carrier's Use only at Destination		Charges at Destination		Total collect Charges	

ORIGINAL 2 (FOR CONSIGNEE)

Şekil 4.30: Havayolu Konşimentosu

4.4.3.3. Demiryolu Hamule Senedi


Demiryolu iradesinin malları teslim alıp trenle varış yerine naklinin gerçekleştirileceğini gösteren bir taşıma belgesidir. Demiryolu konşimentosu da denilmekte olan demiryolu hamule senedi emre değil, nama yazılı düzenlenmekte ve kıymetli evrak niteliği taşımadığı için ciro ile devredilememektedir.¹³⁸

¹³⁸ Öztürk, s.283.

4.4.3.4. Karayolu Taşıma Belgesi

Kamyon koşimentosu (Truck Bill of Loading) da denilen bu belge, kamyon veya tır ile yapılan uluslararası taşımacılıkta, Ticari Mallar Güzergah Anlaşması [(Convention Merchandises Routier = CMR)] gereğince düzenlenen bir taşıma belgesidir. Bu anlaşma kapsamında, malın anlaşmaya üye ülkeler arasında taşınması sırasında mala gelebilecek hasar, kayıp, zarar, ziyan ve gecikmelerde gönderen-taşıyan-alıcı arasında sorumluluk ve yükümlülükleri belirten bir sözleşme yapılmaktadır. Bu belge üç nüsha olarak düzenlenir, gönderenin namına, adına ve sevk makbuzu düzenlenir.¹³⁹

¹³⁹ Gültekin, s.21.

1 Sender (Name, address, country) Gönderen (İsim, adres, memleket)				INTERNATIONAL CONSIGNMENT NOTE ULUSLARARASI HAMULE SENEDİ											
2 Consignee (name, address, country) Alacak olan (İsim, adres, memleket)				16 Carrier (name, address, country) Taşıyıcı firma (İsim, adres, memleket)											
3 Place of delivery of the goods (place, country) Malların teslim yeri (mahal, memleket)				 <p>Mars Lojistik Uluslararası Taahhütlük Beğlenme Dağdolu ve Tic. A.Ş. İstanbul Merkez: Mustafa Kemal Caddesi Cad. No: 21 / 4150 Yenimahalle Bölgesi / 35111 Etiler / Ankara / Türkiye / Tel: +90 312 421 41 41 / Faks: +90 312 421 41 42 Ankara Lojistik Merkez: Çarşı Mah. Taşpınar Cad. No: 14 / 06100 Çankaya / Ankara / Türkiye / Tel: +90 312 421 41 41 / Faks: +90 312 421 41 42 Bursa Şube: Yaka Mah. Marmara Park Erişim Caddesi No: 5 / 16070 Bursa / Bursa / Türkiye / Tel: +90 312 384 04 84 / Faks: +90 312 384 04 85 İzmir Şube: Yaka Mah. Akdeniz Caddesi No: 15 / 35100 Bornova / İzmir / Türkiye / Tel: +90 312 384 04 84 / Faks: +90 312 384 04 85 Adana Şube: Bağcı Sok. No: 22 / 01070 Sarıçam / Adana / Türkiye / Tel: +90 312 384 04 84 / Faks: +90 312 384 04 85 Akse Şube: Çukurova Mah. Güneş Sok. No: 1 / 01070 Sarıçam / Adana / Türkiye / Tel: +90 312 384 04 84 / Faks: +90 312 384 04 85</p>											
4 Place and date of taking over the goods (place, country, date) Malların teslim alındığı yer (mahal, memleket, tarih)				17 Successive Carrier (name, address, country) Müteakip/ikinci Taşıyıcı firma (İsim, adres, memleket)											
5 Documents attached Ekli belgeler				18 Carriers reservations and observations Taşıyıcının müşahadeleri											
6 Marks and Nos. Marka ve No				7 Number of packages Koli/paket adedi		8 Method of packing Ambalaj şekli/metodu		9 Nature of the goods Malların mahiyet/cinsi		10 Statistical number İstatistik numarası		11 Gross weight in kg Kg. olarak brüt ağırlık		12 Volume in m ³ m ³ olarak hacim	
Class Klas				Number Numara		Letter Harf		(ADR*)							
13 Senders instructions Gönderenin talimatı				19 Special agreements Özel şartlar / anlaşma											
14 Instructions as to payment for carriage Navlunun ödemesi şekli				20 To be paid by Ödeyecek											
21 Established in Tenzim yeri				15 Reimbursement/Cash on delivery Teslimatta ödenecek mablag											
22 Signature and stamp of the sender Gönderenin imza ve kağıdı				23 Signature and stamp of the carrier Taşıyıcının imza ve kağıdı				24 Goods received / Alınan Yük. Place İmza yeri				On: Tarih: 20			

Şekil 4.32: Karayolu Taşıma Belgesi

4.4.3.5. Nakliyecî Makbuzu

Dış ticaret firmaları bazen, doğrudan taşıma şirketi ile değil de bir aracı nakliye komisyoncusu ile anlaşarak malların taşıma işlemlerini gerçekleştirme yoluna gidebilmektedir. Komisyoncularda taşıma şirketleriyle kendi adlarına bir senet imzalamakta ve ihracatçıya bunun karşılığında kendilerinin düzenledikleri bir nakliyecî makbuzu vermektedir. Nakliyecî makbuzları, taşıma komisyoncuları tarafından belli bir ücret karşılığında kendi namına veya başkalarının hesabına mal taşıyan taşıma firmaları tarafından düzenlenmektedir. Nakliyecî makbuzları kıymetli evrak değildir ve ciro edilememektedir.¹⁴⁰

4.4.3.6. FIATA Tesellüm Belgeleri

FIATA taşıma belgeleri, Uluslararası Taşıma Acenteleri Birlikleri Federasyonu (International Federation of Freight Forwarders Association) tarafından kendisine üye olan taşıma acenteleri için standart olarak düzenlenmiş olan ve sadece karayolu taşımacılığında kullanılan taşıma belgesidir. FIATA belgeleri, Uluslararası Taşıma Acenteleri Birlikleri Federasyonu'nun taşınmak üzere teslim alınan mallar karşılığında verdiği standart makbuzdur. Uygulamada, ada yazılı ciro edilemeyen ve orijinal nüshanın varıştaki taşıma acentesine ibrazı üzerine malların belgede adı yazılı ithalatçıya verilmesini sağlayan FIATA belgeleri kullanıldığı görülmektedir. Ancak emre yazılan, ciro edilebilen ve malların varış yerinde belgenin orijinal nüshasını ibraz eden ithalatçıya ya da onun ciro ettiği kişiye teslim edilmesini sağlayan FIATA belgeleri de bulunmaktadır. Taşıyıcının teslim alındı belgesi, nakliyecî taşıma belgesi ve FIATA Kombine Konşimentosu olmak üzere üç çeşit FIATA taşıma senedi bulunmaktadır.

a) Taşımacının Teslim Alındı Belgesi FIATA FCR: Bu belge, malların gönderilene sevk edilmek üzere veya gönderilenin emrine hazır tutulmak üzere teslim alındığını göstermektedir. Belgenin orijinali ihracatçıya teslim edildiği ithalatçı açısından bir risk söz konusu değildir. Riski ortadan kaldırmak için ithalatçı belgenin banka adına düzenlenmesini isteyebilmektedir. Daha sonra vesaik içinde ithalatçıya

¹⁴⁰ Öztürk, s.284.

gönderilen orijinal nüshanın, ithalatçı tarafından uluslararası taşıma firmasına ibrazıyla mallar teslim alınmaktadır.

b) Nakliyecî Taşıma Belgesi FIATA FCT: Nakliyecîye taşıma belgesi takım halinde ithalatçının emrine düzenlenmekte ama kıymetli evrak niteliği taşımamaktadır. Belgenin orijinallerinin varış yerinde taşıma firmasına ibrazı halinde mallar ithalatçıya teslim edilmektedir. Bu belge navlun veya gümrük komisyoncuları tarafından düzenlenmektedir. Bu belge, taşıma sözleşmesi niteliğinde olmadığı için yasal sahiplerine malları sadece varış yerindeki taşıma acentesinden talep hakkı vermektedir.

c) FIATA Kombine Konşimentosu FIATA FBL: Deniz konşimentosu ile aynı hukuki niteliğe sahip bir kombine taşıma konşimentosudur. Şekil ve koşulları FIATA tarafından belirlenmekte, Uluslararası Ticaret Odası tarafından onaylanmaktadır. Bu belge emre düzenlenmekte olup, kıymetli evrak niteliğindedir. Malların ithalatçıya teslimi için, taşıma firmasına orijinal nüshanın ibraz edilmesi yeterli olmaktadır.¹⁴¹

4.4.3.7. Paket Postası Makbuzu

İhracata konu olan malların posta ile de gümrük beyanı açılarak sevki yapılabilir. İthalatçıya posta ile gönderilecek malın bulunduğu kolinin doğrudan ithalatçı veya ithalatçının bankasına sevk edilmek üzere “Posta İdaresi”ne verilmesi karşılığında düzenlenen belgedir.¹⁴²

4.4.3.8. TIR Karnesi

Uluslararası Tır Sözleşmesine imza koyan ülkeler arasında kullanılan bir belgedir. 1959 yılında Cenevre’de imzalanan bu sözleşmeye Türkiye 1965 yılında taraf olmuştur. Bu belge Uluslararası Nakliyeciler Derneği (IRU-International Routier Union) tarafından yine uluslararası taşımacılık yapan nitelikleri uygun işletmelere belirli bir bedel karşılığında satılmaktadır. Bu niteliklerin başında tırın uluslararası taşımacılık yapan bir işletmeye kayıt olmasının yanında Uygunluk ve C-2 Belgelerine sahip olması gerekmektedir. Bu belgeler belirli aralıklarla yenilenmektedir.

¹⁴¹ Öztürk, s.284.

¹⁴² Gürsoy, s.13.

Tır karnelerindeki sayfalara “volet” adı verilmektedir. Tır karnelerinin en üstte bulunan sayfaları hiçbir koşulda koparılmaz Sarı sayfa hariç 4,14 ya da 20’lik voletler halinde satılmaktadır. Her ülke giriş ve çıkışında bir volet koparılır. Bir taşımada kaç voletlik Tır Karnesi kullanılacağını malın gideceği ülke ve geçilen gümrük sayısı belirlemektedir. Kalan koçanlar Uluslararası Nakliyeciler Derneğine (IRU) gönderilmek üzere Sanayi ve Ticaret Odası’na teslim edilir.¹⁴³

¹⁴³ Ferudun Kaya, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, İstanbul: Beta Basım, 2013, s.300.

KOPARILMAYACAKTIRI Doldurulacak ve karne üzerinde muhafaza edilecektir
NE PAS DÉTACHER! A remplir et à conserver dans le carnet
NOT TO BE DETACHED! This form is to be filled in and has to remain in the carnet

NEODĚLOVATI! Tento list musí být vyplněn a ponechán v carnetu
NON DISTACCARE! Questo foglio è da compilare e da conservare nel Carnet
NICHT ABTRENNEN! Dieses Blatt muss ausgefüllt werden und im Carnet verbleiben

YAPRAK N° 1 / N° 2		1. TIR KARNESİ JY74359006	
2. Hareket Gümrük İdareleri 1. _____ 2. _____ 3. _____		3. Kuruluşun adı IRU Union Internationale des Transports Routiers 	
Resmi kullanım için		4. Karne Hamili (Kimlik Numarası, unvanı, adresi ve ülkesi) TUR / 042 / 1378 GHS ULUSLAR ARASI TAŞIMACILIK VE TURİZM DİŞ TİC. LTD. ŞTİ. Merket: Mon. Çarşı Uluşay Cad. Şahit Mustafa Çelebi Sok. No : 6/1 Yeniosman - Etiler/Beşiktaş - İSTANBUL Tel : (0212) 697 90 42 (Faks) Faks : (0212) 697 61 49 Ulaştırma Vergi Dairesi : 3950 258 054	
7. Karayolu araç(lar)ının plaka numarası(ları)		5. Hareket Ülkesi/Ülkeleri	6. Varış Ülkesi/Ülkeleri
7. Karayolu araç(lar)ının plaka numarası(ları)		8. Manifestoya ekli belgeler	
EŞYA MANİFESTOSU			
9. a) Yük Bölmesi(leri) veya konteyner(ler) b) Kapların veya eşyaların marka ve numaraları		10. Kapların veya Eşyanın sayı ve cinsi; Eşyanın tanımı	
11. Brüt ağırlık Kilogram olarak		16. Tatbik edilen mühürler ve tanıtma işaretleri (sayı, tanıma)	
21. Manifestoya yazılan toplam kap adedi Varış:		Sayı	13. 1-12. bölümlerdeki bilgilerin doğru ve tam olduğunu beyan ederim 14. Yürürlükte 15. Karne sahibinin veya temsilcinin imzası TUR / 042 / 1378 GHS ULUSLAR ARASI TAŞIMACILIK VE TURİZM DİŞ TİC. LTD. ŞTİ. Merket: Mon. Çarşı Uluşay Cad. Şahit Mustafa Çelebi Sok. No : 6/1 Yeniosman - Etiler/Beşiktaş - İSTANBUL Tel : (0212) 697 90 42 (Faks) Faks : (0212) 697 61 49 Ulaştırma Vergi Dairesi : 3950 258 054
1. Gümrük İdaresi		17. Hareket gümrük idaresi. Gümrük görevlisinin imzası ve Gümrük İdaresinin tarihi mührü XXXXXXXX 	
2. Gümrük İdaresi			
3. Gümrük İdaresi			
18. Eşyanın kontrol altına alındığı gösterir belge (Hareket Gümrük İdaresi veya yolboşu giriş Gümrük İdaresi)		24. TIR işleminin sonlandırılma belgesi (Yolboşu çıkış Gümrük İdaresi veya varış Gümrük İdaresi)	
<input type="checkbox"/> 19. Tatbik edilen mühürler ve tanıma işaretlerinin bozulmadığı görülmüştür		20. Transit için belirlenen süre	
21. Tescilin yapıldığı Gümrük İdaresi		Tescil No.	
22. Diğer hususlar (öngörülen güzergah, yükün ibraz edilmesi gereken Gümrük İdareleri v.b.)		27. Boşalma şartları	
23. Gümrük memurunun imzası ve Gümrük İdaresinin tarih mührü XXXXXXXX 		28. Gümrük memurunun imzası ve Gümrük İdaresinin tarih mührü XXXXXXXX 	

Makamları tarafından gümrük kontrolüne tabi tutulmayacak form

Şekil 4.33: TIR Karnesi

4.4.4. Sigorta Belgeleri

4.4.4.1. Sigorta Poliçesi

Dış ticarete konu olan malların, yüklenildikleri yerde ithalatçıya teslim edilecekleri ana kadar uğrayabilecekleri hasarlara veya avaryalara karşı sigorta edildiklerini gösteren belgedir. Sigorta poliçesi, sigorta şirketleri, sigorta simsarları veya temsilciler tarafından düzenlenir.

SİGORTA BELGESİ – BOŞ FORM

Sigorta Firmasının Adı		VERGİ DAİRESİ:	
Sigorta Firmasının Adresi		VERGİ NUMARASI:	
SİGORTALI :		ACENTA NO :	
ADRESİ :		POLİÇE NO :	
ÇIKIŞ YERİ :		TEKLİF TAR. :	
VARIŞ YERİ :		YÜKLEME TAR. :	
KONŞİMENTO :		DÖVİZ KURU :	
AKREDİTİF :		VASITA :	
PLAKA / GEMİ :		SEFER SAYISI :	
SİGORTA KONUSU		MEBLAĞ GBP	
Sigortalanan ürünlere ilişkin açıklama (ağırlık ve koli sayısı, değeri) koli işaret Numaları			
Toplam Sigorta Bedeli			
Nakliyat PR. %0.300 :			
Net Prim :			
Gider Vergisi :			
Ücret Tutarı :			
ÖZEL ŞARTLAR			
İşbu sigorta ilişik Kamyon Klozu hükümlerine göre akdedilmiştir.Yükleme, aktarma ve boşaltmaya atfedilebilecek rizikolar sigorta teminatına dahildir.			
Bu sigorta; ayrıca ekli 1.10.1990 Institute Radioactive Contamination Exclusion kloz hükümlerine tabidir.			
İHTARLAR:			
..... SIGORTA A.Ş. işbu poliçe/ zeyilname ile yukarıda ayrıntıları yazılı malları tarafların uymayı yükümledikleri ekli şartlar ile bu şartlara nazaran üstün hükümleri olan özel şartlara göre, sigorta prim ve ayrıntıları tutarının ödenmesi karşılığında sigortalı adına ençok..... TL'sına kadar sigorta eder.			
Bu poliçe teminatına giren ziya veya hasarın meydana gelmesi halinde genel şartların 22. Maddesi gereğince derhal Şirket Merkezine; yurt dışında en yakın Acenteliklerine ve/veya yetkili Hasar Ekspertiz Bürolarına başvurularak, hasarın ve miktarının bir ekspertiz raporu ile tespit ettirilmesi gerekir.			
SİGORTA ETTİREN	TANZİM YERİ ve TARİHİ	SİGORTA FİRMASININ ADI	

Şekil 4.34: Sigorta Poliçesi

4.4.4.2. Sigorta Sertifikası

Bir defadan fazla yüklemesi olan ihracatçıların kat'î sigorta öncesi düzenlettirdikleri belgeye denir.

4.4.4.3. Sigortalama İşlemleri ve Muafiyetler

Sigorta poliçeleri bazen muafiyet veya indirim içerebilir.

Bu muafiyetler iki çeşittir.

- a) Adi Muafiyet
- b) Tenzilli Muafiyet

Sigorta sürelerinin kapsamı, ilgili “Incoterms” klozlarının ifade ettiği sürelerle sınırlı olmalıdır.

Sigorta bedeli, satış sözleşmesi (ya da fatura veya gümrük beyannamesinde) deklare edilen mal bedelinin yüzde on (%10) fazlası olmalıdır.¹⁴⁴

4.4.5. Finansman Belgeleri

4.4.5.1. Poliçe

Poliçe, üç taraflı bir kambiyo senedir ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Dördüncü Kısım Kambiyo Senetleri başlığı altında düzenlenmiştir.

Dış ticaret işlemlerinde poliçe, ihracatçının alacaklı olduğu bedelin ithalatçı ya da bankası tarafından kendisine ya da bankasına, görüldüğünde ya da belirli bir vade sonunda ödenmesi için düzenlenmiş olduğu, ciro edilebilir kıymetli evrak niteliğinde bir kambiyo senedir.¹⁴⁵

4.4.5.2. Antrepo Makbuzu

Antrepolar 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 93.Maddesinde Antrepo Rejimi başlığı altında tanımlanmaktadır. Gümrük gözetimi altında bulunan, ithalat vergilerine ve

¹⁴⁴ Gürsoy, s.13.

¹⁴⁵ Yarbaşı ve Gürtan, s.100.

ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmamış ve serbest dolaşıma girmemiş eşyanın veya izin verildiği durumlarda, ihraç eşyasının konulduğu yerlere “Gümrüklü Antrepo” denir. Gümrük idareleri tarafından antrepo işletilmediği veya bu işletmelerin yeterli olmadığı hallerde, gümrük antreposu açılması ve işletilmesi izni vermeye Müsteşarlık (Gümrük Genel Müdürlüğü) yetkilidir.

Antrepo Makbuzu, antrepo rejimi uyarınca antrepolara teslim edilen mallar için düzenlenen bir tesellüm makbuzudur. Dış ticaret işlemlerinde mal rehni karşılığında kredi kullanmak isteyen firmalar tarafından, makbuzun banka lehine düzenlettirilmesi ile bir finansman aracı olarak kullanılabilir. ¹⁴⁶

¹⁴⁶ Yarbaşı, s.102.

5. BELGE DÜZENİNE UYULMAMASININ CEZAI YAPTIRIMLARI

5.1. ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI

Özel usulsüzlükler, genel olarak, vergileme sürecinin sağlıklı işlemesi için büyük öneme sahip; fatura, fiş serbest meslek makbuzu gibi belgelerin verilmemesi veya alınmaması ile ilgilidir. Bunlara ilave olarak; günü gününe defter kaydı, vergi levhası bulundurulması gibi başka bazı şekli ödevlere uymama fiillerinin de özel usulsüzlük kapsamına alındığı görülmektedir. Özel usulsüzlükler genel usulsüzlüklere göre kamu düzenini daha fazla tehdit etmelerinden dolayı “yakın tehlikeli kabahati” olarak isimlendirilebilir.

Özel usulsüzlüklerin önemli kısmı (ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette bulunan) vergi mükelleflerini ilgilendirmektedir. Bu mükelleflerin, belge bulundurma / verme / alma yükümlülüğüne uymaması aşağıdaki ayrıma göre cezalandırılmaktadır.

- Fatura, serbest meslek makbuzu, gider pusulası ve müstahsil makbuzunun verilmesi, alınmaması (VUK m. 353,b.İ),
- Bu dört belge dışında kalan (fiş, yolcu bileti gibi) diğer belgelerin bulundurulması, düzenlenmemesi (VUK m.353,b.2)

Aşağıdaki açıklamalar da bu sıraya göre yapılacaktır. Bu iki konuyu izleyen üçüncü başlık altında, belge vermeme/almama fiillerinin dışında kalan, ancak genel olarak yine vergi mükelleflerini ilgilendiren özel usulsüzlüklere yer verilmiştir. En son başlık altında ise vergi mükellefleri ile ilişkilerinde belge almayan nihai tüketicilerin (vergi mükellefi olmayanların) durumu üzerinde durulmaktadır.

Buradaki açıklamalardan, özel usulsüzlük cezalarının, genel usulsüzlüklere göre daha ağır olduğunu da anlaşılacaktır. Zira buradaki fiiller vergi ziyan doğurmaya daha yakın ve yatkındırlar.

a) Fatura, Serbest Meslek Makbuzu, Gider Pusulası ve Müstahsil Makbuzunun Verilmemesi, Alınmaması (VUK m. 353, b.1).

Verilmesi ve alınması gerekli; fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzunu:

- Vermeyen ve almayanların (Örneğin, ticari kazanç erbabı toptancının, yine ticari kazanç erbabı olan perakendeciye yaptığı satış için fatura düzenlenmemesi),
- Bu belgeleri düzenleyen, ancak gerçek tutardan farklı meblağlara yer verenlerin

Her birine, belgede yazılması gerekli tutarın %10'undan az olmamak üzere bölüm sonundaki para cezaları uygulanmaktadır.

b) Perakende Satış Fişi, Ödeme Kaydedici Cihazla Verilen Fiş, Giriş ve Yolcu Taşıma Bileti Gibi Diğer Belgelerin Düzenlenmemesi, Bulundurulmaması (VUK M.353,B.2)

Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliye, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen diğer belgelerin; kullanılmadığının, düzenlenmediğinin, bulundurulmadığının; düzenlenen belgelerde aslı ile örneğinde farklı tutarlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için bölüm sonundaki maktu para cezaları uygulanmaktadır.

c) Diğer Usulsüzlükler

Bu grup usulsüzlüklerde; belge vermeme, almama dışında kalan bazı şekle ilişkin yükümlülüklerle uyulmaması söz konusudur. Bunların cezaları, VUK'un 353. ve 355. maddelerinde maktu para cezası olarak belirlenmiştir. Bu cezaların miktarları bölüm sonundaki para cezaları uygulanmaktadır.

Bu grup içinde değerlendirilen fiillere aşağıdaki örnekleri verebiliriz.

- Mükelleflerin tutmakla yükümlü oldukları defterleri;
 - İş yerinde bulundurmamaları,
 - Yoklama ve inceleme yapmaya yetkili olanlara istendiğinde ibraz etmemeleri,
 - Bu deftere kayıt edilmesi gerekli hususlara günü gününe kayıt etmeleri (VUK 353,b.4)
- Vergi levhası bulundurma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları (VUK m.353, b. 4).
- Yasa'nın belirlediği muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslara uyulmaması (VUK 353, b. 6)
- VUK m.8/son fıkra ile getirilen (yeni vergi numarası kullanılması ile ilgili) yükümlülüğe uyulmaması (VUK 353,b.7)
- Damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtları, vergi ve cezası alınmadan tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler için öngörülen ceza (VUK m.355).
- Çekinme sebebi olmamasına rağmen bilgi vermektan çekinilmesi (VUK mük.m.355).
- Belge basımı ile ilgili, matbaa işletmecilerinin bildirim görevini yetirmemesi (VUK m.353,b.8).
- Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen aracın durmaması (bu durumda ceza aracın sahibi adına kesilir) (VUK m.353,b.10)

d. VUK m.232/1-5'te Sayılanlar Dışında Kalanların (Tüketicilerin) Belge Almaması (VUK m.353,b.3)

Bundan önce açıklanan üç grup vergi kabahati tüccar, serbest meslek erbabı gibi vergi mükelleflerinin cezalandırılmasına yöneliktir. Bu ilgili müeyyide ise adı geçen vergi mükelleflerinden alışveriş yapan nihai tüketicilere ilişkindir.

353.maddenin 3.bendinde de, vergi mükelleflerinden mal ve hizmet alımı yapan, ancak belge almayan nihai tüketiciler için müeyyide öngörülmüştür. Nihai tüketicilerin; fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış vesikası, ödeme kaydedici cihaz fişi, giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının

tespit edilmesi halinde, bunlara bu maddenin 2 numaralı bendinde belirtilen cezanın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilir. (VUK m.353,b.3). Bu cezanın verilebilmesi için belge düzenlenmediğine ve alınmadığına ilişkin tespitin vergi incelemesine yetkili elemanlar tarafından yapılması gereklidir.

Tespit tutanakla yapılır. Bu tutanak, belgeyi düzenlemeyen ve almayanlara verilir ve ceza ihbarnamesi yerine geçer.

Özel Usulsüzlükle ve Cezaları¹⁴⁷

- Fatura, serbest meslek makbuzu, gider pusulası, müstahsil makbuzu verilmemesi, alınmaması (%10 veya maktu para cezası)
- 4 belge dışında kalan belgelerin verilmemesi, alınmaması (Maktu para cezası)
- Diğer usulsüzlük suçları (Maktu para cezası)
- Nihai tüketicilerin belge almaması (Maktu para cezası)

¹⁴⁷ Nurettin Bilici, s.89-90-91.

Tablo 5.1: Özel Usulsüzlük Cezalarına Ait Cetvel

Özel Usulsüzlük	TL
1- Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu verilmemesi, alınmaması	190,00
- Bir takvim yılı içinde her Bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek toplam ceza	97.000,00
2- Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin düzenlenmemesi, kullanılmaması veya bulundurulmaması	190,00
- Her bir belge nev'ine ilişkin olarak her bir tespit için toplam ceza	9.700,00
- Her bir belge nev'ine ilişkin bir takvim yılı içinde kesilecek toplam ceza	97.000,00
3- Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; bulundurulmaması, günü gününe kayıt yapılmaması, yetkililere ibraz edilmemesi ile levha bulundurma ve asma mecburiyetine uyulmaması	190,00
4- Belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ilişkin kural ve standartlara uyulmaması	4.400,00
5- Kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerde kullanılma zorunluluğu getirilen vergi numarasını kullanmaksızın işlem yapanlara	230,00
6- Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine	700,00
- Bu bent uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek toplam özel usulsüzlük cezası	140.000,00
7- 4358 sayılı Kanun uyarınca vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri, belirlenen standartlarda ve zamanda yerine getirmeyenlere	970,00
8- 127 nci maddenin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına	700,00
Damga Vergisinde	
Her bir kağıt için kesilecek özel usulsüzlük cezası	1,60
Bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257 nci madde hükmüne uymayanlar için ceza	
1- Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında	1.200,00
2- İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında	600,00
3- Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında	300,00
Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayanlara bir takvim yılı içinde kesilecek toplam özel usulsüzlük cezası	970.000,00

Kaynak: <http://www.verginet.net/dtt/1/Ozel-Usulsuzluk-Cezalari.aspx>,(04.01.2014)

5.2. USULSÜZLÜK CEZASI

Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmamasıdır (VUK, md.351).

Bu gruptaki usulsüzlükler bütün vergiler için geçerli olduğundan, doktrine “genel usulsüzlükle” olarak adlandırılmaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun 352’nci maddesinde “birinci derece usulsüzlükler” ve “ikinci derece usulsüzlükler” şeklinde yer alan usulsüzlükler genel niteliklidir.

Birinci Derece Usulsüzlükler

1. Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması;
2. Vergi Usul Kanunu’na göre tutulması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması;
3. Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili belgelerin, doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması;
4. Çiftçiler tarafından, Vergi Usul Kanunu’nun 245’inci maddesine göre muhtar ve ihtiyar heyetince yapılan beyan davetine süresinde icabet edilmemesi;
5. Vergi Usul Kanunu’nu kayıt düzenine ilişkin hükümlerine (M.215-219) uyulmamış olması;
6. İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi;
7. Tasdiki zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tasdik işleminin yaptırılmamış olması (Kanuni süresinin sonundan başlayarak bir ay geçtikten sonra tasdik ettirilen defterler, tasdik ettirilmemiş sayılır);
8. Diğer ücretler üzerinden salınan gelir vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması;
9. Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesinin, Vergi Usul Kanunu’nun 342’nci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen 15 günlük ikinci ek süre içinde verilmemiş olması.

İkinci Derece Usulsüzlükler

1. Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesinin süresinin sonundan başlayarak, Vergi Usul Kanunu’nun 342’nci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen 15 günlük birinci ek süre içinde verilmiş olması;

2. Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması;
3. Vergi kanunlarında yazılı bildirimlerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç);
4. Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması;
5. Tasdiki zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tasdik işleminin süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması;
6. Vergi beyannameleri, bildirimler, belgelerin kanunen belli şekil ve içeriği ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan düzenlemelere uyulmamış olması;
7. Hesap ve işlemlerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı belgelerin bulunmaması veya ibraz edilmemesi,

Genel Usulsüzlük Cezaları

Genel usulsüzlük cezaları, Vergi Usul Kanunu'na bağlı cetvelde belirtilmiştir. Usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir.

Tablo 5.2: Usulsüzlük Cezalarına Ait Cetvel

Mükellef Grupları	Birinci Derece Usulsüzlükler	İkinci Derece Usulsüzlükler
1- Sermaye şirketleri	110,00 TL	60,00 TL
2- Sermaye şirketi dışında kalan birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabı	70,00 TL	36,00 TL
3 - İkinci sınıf tüccarlar	36,00 TL	17,00 TL
4- Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	17,00 TL	9,70 TL
5- Kazancı basit usulde tespit edilenler	9,70 TL	4,40 TL
6- Gelir vergisinden muaf esnaf	4,40 TL	2,40 TL

Kaynak: <http://www.verginet.net/dtt/1/Ozel-Usulsuzluk-Cezalari.aspx> ,(04.01.2014).

5.3. DİĞER CEZALAR

Belge düzenlenmemesi vergi ziya-ı da meydana getiriyorsa, ayrıca vergi ziya-ı cezası kesilir. Bu ceza, ziya-ı na uğratılan verginin bir katına bu verginin kendi kanunda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur.

Vergi ziyanına, Vergi Usul Kanununun 359'ncü maddesinde sayılan kaçakçılık suçları arasında yer alan fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat arttırılır.

Vergi Kanunlarına göre düzenlenen ve saklanan ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeleri tahrif edenlerden veya gizleyenlerden veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler, şekil şartlarına uygun olarak düzenlemekte birlikte içerdiği bilgiler yanlış olanlardır. Buna göre, mal veya hizmetin miktar veya değerini gerçeğinden daha az veya daha çok gösteren alıcı veya satıcısı, tarihi, seri numarası tahrif suretiyle değiştirilmiş belgeler, gerçek durumunu göstermeyen, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerdir.

Hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde hapis cezasının her bir günü için sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için hüküm tarihinde yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınmakta ve bu para cezası ertelenmektedir.

Belgeleri yok edenler belgelerin asıl ve suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında 18 aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası hükmolunur. (VUK m.359).

Hukuki geçerliliğini sağlayan zorunlu ve yeterli unsurlara sahip olmayan belgeler, sahte belgelerdir.

Bu çerçevede;¹⁴⁸

¹⁴⁸ Öktem, s.88.

1. Gerçek bir mal hareketi veya hizmet ifası söz konusu olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgeler, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler ile gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu maliyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgeler,
2. Mal tesliminin veya hizmet ifasının gerçek olduğu ancak, belge düzenlenme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen belgeler,
3. Başkası adına bastırılıp kullanılan belgeler, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak kabul edilir.

4369 sayılı kanununun 14.maddesiyle bölüm başlığı ile birlikte değiştirilen VUK' nun 359.maddesine göre ; ‘Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge gerçek bir muamele veya dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.’”

84 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde ise; sahte belge gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir, şeklinde tanımlanmıştır. Bu itibarla; bir mal hareketi veya hizmet ifası söz konusu olmaksızın düzenlenen belgeler sahte belge olarak kabul edilecektir.¹⁴⁹

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler ise gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgelerdir. Buna göre; mal veya hizmetin miktar veya değerini gerçeğinden az veya çok gösteren belge muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerdir.¹⁵⁰

¹⁴⁹ Öktem, s.89.

¹⁵⁰ Öktem, s.90.

6. TİCARİ BELGELERİN TTK VE VUK YÖNÜNDEN KARŞILAŞTIRMALI İNCELENMESİ

6.1. TTK VE VUK YÖNÜNDEN DEFTER TUTMANIN KARŞILAŞTIRILMASI

TTK'ya göre_- Madde 66 - Her tacir, ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak münasebetlerini ve her iş yılı içinde elde edilen neticeleri tespit etmek maksadıyla, işletmesinin mahiyet ve öneminin gerektirdiği bütün defterleri ve bilhassa, diğer kanunların hükümleri mahfuz kalmak üzere, aşağıdaki defterleri Türkçe olarak tutmaya mecburdur:

- Tacir hükmi şahıs ise yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve karar defteri;
- Hususi hukuk hükümlerine göre idare edilmek veya ticari şekilde işletilmek üzere devlet, vilayet, belediyeler gibi amme hükmi şahısları tarafından kurulan ve hükmi şahsiyeti bulunmayan ticari işletmeler ile dernekler tarafından kurulan ticari işletmeler ve bunlara benzeyen ve hükmi şahsiyeti olmayan diğer ticari teşekküller karar defteri hariç yukarıdaki bentte yazılı defterleri,
- Tacir hakiki şahıs ise karar defteri hariç olmak üzere birinci bentte yazılı defterleri veya işletmesinin mahiyet ve önemine göre sadece işletme defteri. Tacirlerin işletmeleriyle ilgili işler dolayısıyla aldıkları mektup, yazı, telgraf, fatura, cetvel, senet gibi vesika ve kağıtlarla ödemelerini gösteren vesikaları ve yazdığı mektup, yazı ve telgrafnamelerin kopyalarını ve mukaveleleri, taahhüt ve kefalet ve sair teminat senetleri ve mahkeme ilamları gibi belgeleri muntazam bir tarzda dosya halinde saklamaları mecburidir. İlgili Kanunun Md.70-86 arası

düzenlemeleri ise ticari defterler, tutulma şekilleri, envanter ve kayıt düzeni ile ilgili hükümlerden oluşmaktadır.

VUK'na göre Madde No 171 uyarınca “Mükellefler **bu kanuna göre tutacakları defterleri** vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutarlar:

- Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;
- Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;
- Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;
- Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;
- Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (Emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek.”

Görüldüğü üzere 6762 sayılı TTK ile VUK arasında amaçsal açıdan bir sorun yoktur.

VUK Madde No 172 uyarınca “Aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler bu kanunun esaslarına göre 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.

Defter tutacaklardır.”

İşletmeler, söz konusu defterleri tutarken VUK Madde 175 hükmü çerçevesinde hareket etmekteydiler: “Mükellefler bu kısımda yazılı maksat ve esaslara uymak şartıyla, defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usul ve tarzda tanzim etmekte serbesttirler.” “Ancak, Maliye Bakanlığı; muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibarıyla uygulamaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Maliye Bakanlığı bu hususa ilişkin olmak üzere bir yandan tek düzen hesap planı ile bir yandan da nasıl uygulanacağına ilişkin olarak çok sayıda muhasebe sistemi uygulama genel tebliğleri ile şimdiye kadar uygulamaya yön vermiştir. Aynı Kanun hükmünde ayrıca “Ticaret Kanununun ticari defterler hakkındaki hükümleri mahfuzdur.” diyerek TTK kapsamında başka uygulamalar varsa onun uygulamasını engellemediğini de beyan etmiştir. Devamında VUK, TTK’na paralel olarak tutulacak defterleri 182. Maddesinde sıralamıştır:

Madde 193: İşletme hesabı esasında işletme hesabı defteri tutulacağı ifade edilmiştir.

Görüldüğü üzere VUK 182 ve 193. maddeleri ile TTK m.66 hükümleri de bire bir uyumludur.¹⁵¹

6.2. TTK VE VUK’A GÖRE FATURA TANIMI KARŞILAŞTIRMASI

1. TTK’ya göre Fatura: 21/1-2.maddesine göre, Ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış olan tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilmekte; bir fatura alan kişi aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde, faturanın içeriği hakkında bir itirazda bulunmamışsa bu içeriği kabul etmiş sayılmaktadır.
2. VUK’da yapılan tanıma göre fatura, satın alınan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterilerin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari bir belgedir. (VUK MD.229)¹⁵²

¹⁵¹ Akın Akbulut, *Vergi Dünyası*, Sayı 355, 2011, s.25.

¹⁵² Yücel, s102.

6.3. TTK VE VUK'A GÖRE DEFTER VE BELGELERİN SAKLANMASI YÖNÜNDEN KARŞILAŞTIRMASI

Türk Ticaret Kanunu'na Göre Defter Ve Belgelerin Saklanması

Defter ve belgeleri saklamakla yükümlü olanlar, esas itibarıyla işletme sahibi gerçek kişi tacirler, tüzel kişilerde yönetim organı veya yönetim işlerinde yetkili olan kimseler; tüzel kişiliği olmayan ticari işletme ve teşekküllerde onları yönetmeye yetkili olan kimselerdir.

Ticari defterlerini, envanterleri, açılış bilançolarını, ara bilançolarını, finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını, topluluk finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgelerini, alınan ticari mektupları, gönderilen ticari mektupların suretlerini, Türk Ticaret Kanunu'nun m. 64/1 göre yapılan kayıtların dayandığı belgeleri, sınıflandırılmış bir şekilde saklamakla yükümlüdür. Ticari mektuplar, bir ticari işe ilişkin tüm yazışmalardır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda defter ve belgelerin saklanmasında ikili bir yöntem öngörülmüştür. Buna göre; ticari defter ve belgeler fiziki ortamda saklanabileceği gibi veri taşıyıcıları kullanılarak da saklanabileceklerdir. Defterler ve gerekli diğer kayıtlar, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilir denilmiştir.

Defterlerin ve gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılmasının ve bu süre içinde bunların her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmiş olması şarttır (TTK m.65/4). Hüküm defter tutanlara, kayıtları, olguları ve işlemleri içeren ve aynı zamanda da kanıtlayan belgelerin saklanmasında da ikili seçenek sunmaktadır. Birincisi fiziki dosyalama ikincisi ise veri taşıyıcılarının kullanılmasıdır. “veri taşıyıcıları” terimi mikrofişleri, cdleri, magnetleri ve elektronik ortamı ifade eder. Hüküm teknik gelişmeleri dikkate almakta elektronik ortam uygulamalarına olanak sağlamaktadır (Karahan, 2012: 300). Bunun için öncelikle Türkiye Muhasebe Standartlarına uygunluğun bir ön şart olarak sağlanması gerekir. Bu ön şarta ilaveten ayrıca görüntü veya veri taşıyıcılarında

saklanan defter ve belgelerin okunur hale getirildiklerinde, alınmış bulunan ticari mektuplar ve defter dayanaklarıyla görsel ve diğer belgelerle içerik olarak örtüşmeleri ve saklama süresi boyunca söz konusu kayıtlara her ana ulaşılabilecek ve uygun bir süre içinde bu kayıtların okunabilir hale getirilebilecek niteliği haiz olmaları gerekmektedir (Kayıhan ve Yasan, 2012: 163).

Vergi Usul Kanununda Mükelleflerin Yasal Defter Ve Belgelerini Saklama Süresi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 253'üncü maddesinde, "Bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar." hükmü yer almaktadır. Anılan madde hükmüne göre, Vergi Usul Kanununun 172'nci maddesinde açıklanan defter tutmak mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler tuttıkları yasal defterleri, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmek zorundadırlar. Özel hesap dönemine tabi mükelleflerin defter ve belgeleri muhafaza süreleri, özel hesap döneminin sona erdiği takvim yılını izleyen yıldan itibaren beş yıldır.

Türk Ticaret Kanununa göre defterlerin muhafaza süresi 10 yıl iken bu süre Vergi Usul Kanununda 5 yıl olarak öngörülmüştür. Türk Ticaret Kanunu'nun "Saklama Müddeti" başlıklı 68. maddesine göre mükellefler kullandıkları defter ve belgeleri on yıl geçinceye kadar saklamaya mecburdurlar. Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanununda muhafaza sürelerinin başlangıcı farklı kriterlere bağlanmıştır. Türk Ticaret Kanununda kağıt ve belgelerin kayıt tarihlerinden itibaren 10 yıl zamanaşımı süresi öngörülmüşken vergi mevzuatımızda ise ilgili buldukları yılı takiben takvim yılından başlayarak beş yıldır.

Vergi Usul Kanunumuzda düzenlenmiş olan beş yıllık defter ve belgeleri saklama süresi ile zamanaşımı süresi uyumlu haldedir. Zamanaşımı ile ilgili düzenleme Vergi Usul Kanunu'nun 113. maddesinde yapılmış olup, mükellefin bu konuda müracaatı olmaksızın hüküm ifade eder. Zamanaşımı kanunla belirlenmiş süre içinde alacaklının alacağını istememesi ya da alacağını tahsil etmek için borçluyu dava etmemesi nedeniyle alacak hakkının ve dava açma hakkının ortadan kalkması şeklinde

tanımlanmaktadır. Zamanaşımı, kanunda belirlenmiş bir sürenin geçmesi ile bir hakkın kazanılması ya da kaybedilmesi şeklinde de tanımlanabilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinde ise zamanaşımı süreleri düzenlenmiştir. İlgili madde 'Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.' şeklindedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 138. maddesinde vergi incelemelerinin ne zaman yapılabileceği açıklanmıştır. İlgili maddede Vergi Usul Kanununun 114. maddesine atıf yapılarak vergi incelemesinin tarh zamanaşımı -süresi (beş yıllık süre) içinde yapılabileceği açıklanmıştır. Vergi Usul Kanununun 138. maddesine göre, vergi incelemesi neticesi alınmamış hesap dönemi dahil olmak üzere tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilecektir. Maddeden çıkarılacak anlam doğrudan bahsedilmiş olmasa da tarh zamanaşımı süresi dışında vergi incelemesinin yapılamayacağıdır.

Buna göre Vergi Usul Kanunumuzda beş yıl olan zamanaşımı süresi, defter ve belge saklama süresi ile defter ve belgelerin incelenebileceği süre konusunda tam bir uyum sağlanmıştır.

6.4. TTK VE VUK'A GÖRE BELGE TANIMI KARŞILAŞTIRMASI

Türk Ticaret Kanununda Belge

Türk ticaret kanununda yer alan belgeler, ticaret hayatında borç alacak ilişkilerinde karşılıklı güven tesis etmek için geliştirilmiş belgeler ile bir ticari kuruluşa ortak olmak amacıyla alınan hisse senetleri gibi menkul kıymetlerin izlendiği belgelerdir.

Vergi Usul Kanununda Belge

Vergi usul kanununa göre muhasebe kayıtlarının objektif belgelerle kanıtlanması zorunludur. Belgeler ispat vesikalarıdır. Yapılan işlemlerin doğru olup olmadığı belgeler sayesinde ortaya çıkar. Belgeler Türk Ticaret Kanununda ve Vergi Usul Kanununda ayrı bölümlenmiştir. Vergi Usul Kanununda yer alan belgeler daha çok devletin vergi alacağını eksiksiz olarak alabilmesine imkan sağlayan belgeler

niteliğindedir. Ayrıca belgelerin kanunda yer alan şekil şartlarını taşımaları kaydıyla sahibi hakkında delil olabilir. Anlaşmazlık halinde belgelerin kanunda yer alan şekil şartlarını taşıyıp taşımadığı önem kazanır. Belgeler iki şekilde temin edilir. İlk olarak Vergi Dairesi ile anlaşmalı matbaalara gidip gerekli belgeler bastırılabilir. Diğer bir yöntem de kırtasiyeden boş belgeleri alıp notere onaylatmaktır. Fakat ikinci yöntem tasdik ücretinin pahalı olması dolayısıyla pek kullanılmamaktadır

7. BELGE DÜZENİNE İLİŞKİN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

7.1. FATURAYA İTİRAZ EDİLMEMESİ

Fatura her zaman düzenleyen açısından aleyhine delil teşkil eden bir belge olduğu, yani, fatura içindekilere itiraz edilmiş olması ya da itiraz edilmemiş olması, faturayı düzenleyen açısından kendisi için delil olma niteliğini değiştirmeyeceği belirtilmiştir.

Türk Ticaret Kanunu 21/2 maddesi hükümlerinde bulunan “Bir fatura alan kişi aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde, faturanın içeriği hakkında bir itirazda bulunmamışsa bu içeriği kabul etmiş sayılır.” hükmüne göre, sekiz gün içinde içindekilere itiraz edilmeyen faturanın içindekiler kabul edilmiş olmaktadır.

Burada önemli olan alıcı ile satıcı arasında oluşan ticari ilişki sonucunda düzenlenen faturanın bu ilişkinin şartlarına uygun olup olmaması durumudur. Uygunluk mevcutsa kanuna göre, itiraz süresi olan 8 gün içinde itiraz edilmeyen faturanın içeriği kabul edilmiş olmaktadır. Sonuç olarak alıcı ile satıcı arasında mevcut sözlü ya da yazılı sözleşmeye aykırı olarak düzenlenen bir faturaya 8 gün içinde itiraz edilmemesi, faturanın içeriğinin kabul edildiği anlamına gelmemektedir, diyebiliriz.

Aşağıya Faturaya Süresinde İtiraz Edilmesi ya da Edilmemesi İle İlgili Bazı Yargıtay Kararları Bulunmaktadır.

1- Bir sözleşmeye dayanmayan faturanın soyut olarak muhatabına gönderilmesi ve muhatabın faturaya itiraz etmemiş olması onun kesinleştiği sonucunu doğurmaz. (Yargıtay 15. Hukuk Dairesi T. 27.6.2002 E. 2002/1631 K. 2002/3536)

2- Davalıya gönderilen ve itiraza uğramayan faturaların alacak bölümünde vade farkı olarak bir miktar gösterilmemiş olup faturanın altına 8 günü geçen ödemeler için

vade farkı uygulanacağına dair ibareye yer verilmiştir. Bu şekilde düzenlenen ve ticari defterine işlenen faturalara itiraz edilmemiş olması vade farkı isteminin kesinleştiği sonucunu doğurmaz. (Yargıtay 15. Hukuk Dairesi T. 25.9.2003 E. 2002/1784 K. 2003/4315)

3- TTK'nın 23/2 maddesi uyarınca keşide edilen faturaya itiraz edilmemiş olması halinde fatura münderecatının kabul edilmiş sayılacağı hükmü ancak taraflar arasında faturanın keşide edilmesine neden olan akdi ilişkinin ispat edilmesi durumunda geçerlidir. (Yargıtay 11. Hukuk Dairesi T. 8.6.1988 E. 1988/60 K. 1988/3809)

4- Faturaların alacağın mevcudiyetine delil teşkil etmesi için muhataba tebliğinden itibaren sekiz gün içerisinde itiraza uğramamış olması gerekir. (Yargıtay 3. Hukuk Dairesi T. 29.5.2000 E. 2000/4885 K. 2000/5011)

5- Sözleşme dışı işin yapılarak, teslim edildiği itirazsız kabul olunduğu, çekişmesiz ise, bu işlerin bedelini içerir faturaların karşı tarafa yani işi yaptıranı tebliğ edilmiş olmasına karşın Türk Ticaret Kanunu'nun 23/2. madde hükmünde öngörülen (8) günlük süresi içinde itiraz olunmaması durumunda, sözleşme dışı işlerin bedelinin doğruluğuna yönelik olarak, tarafların iradeleri birleşmiş olduğundan, kesinleşen fatura kapsamındaki iş bedeli tarafları bağlayıcı olur. (Yargıtay 15. Hukuk Dairesi 09.06.2008 E. 2007/3090 K. 2008/3800)

6- Davaya dayanak alınan faturanın Türk Ticaret Kanunu'nun 23. maddesi gereğince kesinleşmiş ve tarafları bağlayıcı olduğunun kabul edilebilmesi için, fatura konusu iş ile ilgili yanlar arasında sözleşme yapıldığının yasal delillerle kanıtlanması ve bedeli uyuşmazlık konusu işin de kabul edilebilir yeterlikte iş sahibine teslim edildiğinin yüklenici tarafından kanıtlanmış olması zorunludur. Mahkemenin kabulünde ve somut olayda olduğu gibi, açıklanan koşullar gerçekleşmeden sadece faturanın karşı tarafa tebliğ edilmiş ve itiraz edilmemiş olması yanlar arasında akdi ilişkinin kurulmuş olduğunu, iş bedelinin istenebilir olduğunu kanıtlamaz. (Yargıtay 15. Hukuk Dairesi, 07.03.2008 E. 2007/2029 K. 2008/1483)

7- Türk Ticaret Kanunu'nun 23/2. maddesi gereğince; faturayı alan kimsenin, aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde kapsamı hakkında itirazda bulunmaması sonucu

fatura kapsamını kabul etmiş sayılabilmesi için faturanın, yanlar arasındaki yazılı sözleşme şartını değiştirecek içerikli olmaması gerekir. (Yargıtay 15. Hukuk Dairesi 14.02.2007 E. 2006/7750 K. 2007/882)

8- Faturanın içeriğine 8 gün içerisinde itirazda bulunulmadığı takdirde sadece faturada belirtilen verilerin doğru olduğu karinesi doğar. Bu durumdan, faturanın verilmesine neden olan iş veya hizmetin de yapılmış olduğunun kabul edildiği anlaşılmaz. Uyuşmazlık halinde, işin yapılmış olduğunun kanıtlanması gerekir. Ayrıca, davalıya tebliğ edilmiş olan fatura içeriğinin kesinleşmesi söz konusu olamaz. Faturanın deftere kaydı taşımanın gerçekleştiğine yalnızca karine teşkil eder. Bu karinenin aksinin ispatı her zaman olanaklıdır. (Yargıtay 11. Hukuk Dairesi 05.05.2005 E. 2004/7832 K. 2005/4738)

9- Davalı alım satım ilişkisini kabul etmemektedir. Bu nedenle davacının fatura deliline dayanabilmesi için, faturada yazılı malı davalıya teslim ettiğini, bu teslimin borç doğurucu sözleşmesel hukuki bir ilişki sonucu olduğunu, faturanın da bu ilişki sonucu düzenlenmiş olduğunu genel ispat kurallarına göre (yemin teklifi dahil) kanıtlaması gerekir. Çünkü tebliğ edilen faturaya sekiz gün içinde itiraz edilmemiş olması hali, faturada yazılı malın alıcıya teslim edildiğini göstermez, bu sadece malın fiyat ve adedi yönünden içeriğini kabul anlamına gelir. (Yargıtay 3. Hukuk Dairesi 06.10.2005 E. 2005/8385 K. 2005/9627)

7.2. FATURALARDA YER ALAN “GECİKME HALİNDE VADE FARKI ALINIR” İBARESİNİN HUKUKİ BAĞLAYICILIĞI

Ticari hayatın vazgeçilmez temel belgesi faturalarda zamanında yapılmayan ödemelere karşı, TTK’ nu 23. maddesi de göz önüne alınarak, “gecikme halinde vade farkı tahsil edilir” ifadesi çözüm olarak uygulanmaya başlanmış ve giderek yaygınlaşmıştır.

Vade farkları sözleşmeler düzenlenirken kararlaştırılmakta ya da sonradan sürekli uygulama nedeniyle sözleşmenin bir unsuru olarak kabul edildiği durumlarda

uygulanabilmektedir. Vade farkı talep edilebilmesi veya alacak iddiasında bulunan tarafın bu alacağını ispat edebilmesi için 2 koşuldan birinin varlığı gerekmektedir:

Bunlar;

1. Tarafların vade farkını yazılı bir sözleşmeyle kararlaştırmaları
2. Yazılı bir sözleşme bulunmasa bile vade farkı konusunda taraflar arasında bu yönde alışa gelmiş bir uygulamanın bulunmasıdır.

Bu şartların yanında, bu durum yargıya intikal ettiğinde, alacak takibine girişen/girişecek olan tacirin vade farkı talebini açılan icra takibinde “açıkça” belirtmesi gerekir. Aksi takdirde ilgili tacir talebiyle bağlı kalacak, daha sonra açılacak itirazın iptali davasında talepte bulunsa bile hukuken geçerli olmayacaktır.

Yargıtay’ın çeşitli hukuk daireleri arasında meydana gelen bu görüş ayrılıkları, Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu’nun 27.06.2003 tarihli ve E.2001/1, K.2003/1 sayılı Kararı ile birleştirilmiştir.

Karar; taraflar arasında yazılı şekilde yapılmamış olmakla birlikte geçerli sözleşme ilişkisinden doğan uyumsuzluklarda faturalara “bedelin belli bir sürede ödenmemesi halinde vade farkı ödenir” ibaresinin yazılarak karşı tarafa tebliği ve karşı tarafça TTK’nın 23/2 maddesi gereğince sekiz gün içinde itiraz edilmemesi halinde bu durum, sadece fatura münderecatının kesinleşmesi sonucunu doğurup, vade farkının davacı yanca kabul edildiği ve istenebileceği anlamına gelmeyeceği yönündedir.

Kurula göre fatura, sözleşmenin ifası ile ilgilidir. Faturaya sekiz gün içinde itiraz edilmemesi halinde, fatura içeriği kesinleşecektir. Fatura içeriğinden de anlaşılması gereken, sözleşmenin ifasıyla ilgili olarak, faturada yer alması olağan sayılan, malın cinsi veya yapılan işin adedi, türü, bedeli gibi hususlardır. Faturada, “gecikme halinde vade farkı alınır” kaydının bulunması ve bu kayda itiraz edilmemesi, faturada yer almasına rağmen, taraflar arasındaki sözleşmede düzenlenmemiş bir hususa ilişkin kaydın kabul edildiği anlamına gelmemektedir.

Vade farkı kaydı, faturanın zorunlu içeriğinden olmadığından, sekiz günlük yasal süresi içerisinde itiraz edilmedi diye kabul edilmesi ağır sonuçlar doğurmaktadır.

Faturada böyle bir kaydın bulunması durumunda, yukarıda bahsettiğimiz TTK' nın 23/1. maddesindeki karineden de yararlanılması mümkün olmayacaktır. Kaldı ki fatura, niteliği itibariyle sözleşme değildir. Yasal süresi içerisinde itiraz edilmemesi de faturaya sözleşme niteliği kazandırmayacaktır. Kurul, bütün bu kriterleri değerlendirilmek suretiyle sonuca varmıştır

Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararına göre, vade farkı kaydı, faturanın zorunlu içeriğinden değildir, yasal sürede itiraz edilmemesi durumunda TTK 23/2'deki karineden yararlanamaz, çünkü fatura sözleşme olmadığı gibi, faturaya itiraz edilmemesi ona, sözleşmenin asli unsuru olan semeni değiştirme hakkı da vermez. Fatura sözleşmenin ifa aşamasıyla ilgilidir. Bu nedenle TTK 23/2 maddesine göre süresinde itiraz edilmemek suretiyle kabul edildiği varsayılan hususlar ancak sözleşmenin ifa safhasıyla ilgili olarak faturada yer alması olağan sayılan; satılan malın cinsi, yapılan işin adedi, türü, bedeli gibi hususlara ilişkin olabilir. Sözleşmenin kuruluşu aşamasında başlangıçta var olmayıp ifa ile ilgili hususlarda sözleşmeyi değiştiren kayıtların sonradan faturaya konulması ve bu kaydın faturanın zorunlu ve olağan içeriğinden sayılması mümkün değildir. Faturadaki mutad münderecat ifa ile ilgili hususlarla sınırlıdır. Faturaya sözleşmeyi değiştiren veya diğer tarafın durumunu ağırlaştırıcı kayıtlar konulsa bile, mutad olmayan bu hususlara itiraz edilmemesi, itiraz etmeyenin bu kayıtları kabul ettiği anlamına gelmez.

Diğer yandan içtihattan ayrıca, faturada vade farkı ibaresinin yazılmış olması ile vade farkı istenebilmesinin yeterli olmadığı anlaşılmaktadır. Ayrıca, vade farkının başta sözleşme ilişkisi kurulurken kararlaştırılabileceği gibi başta kurulmuş olan sözleşme şartlarına ek olarak, sonradan tarafların müşterek kabulü, yürüyen uygulamalar ya da genel olarak piyasa alışkanlıkları nedeniyle de ortaya çıkabileceğine işaret edilmiştir.

Uygulamada en çok kullanılan belge konumundaki faturalarda yer alan "gecikme halinde vade farkı alınır" ifadesinin bağlayıcılığı doktrinde çeşitli görüşler dâhilinde tartışılabilirliğini korusa da, bizim de katıldığımız görüşe göre bu da kesindir ki; Yargıtay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararları, Yargıtay Kanunu'nun 45. maddesine göre, benzer hukuki konularda Yargıtay Genel Kurulları'nı, dairelerini ve adliye mahkemelerini bağlar. Dolayısıyla bu tartışma artık doktrinde sürse de, uygulama açısından sona erdiği bir gerçektir.

7.3. BELGELERİN ZAMANINDA TAM OLARAK İNCELENMEMESİ

Aşağıdaki örnek olayda düzenlenen belgelerin zamanında tam olarak incelenmemesinden kaynaklı yaşanan bir durumun yargı önündeki akışı bulunmaktadır.

09 Haziran 2011 Tarihli Resmi Gazete

Sayı: 27959

Danıştay Üçüncü Daire Başkanlığından:

Esas No: 2010/5016

Karar No: 2011/566

Kanun Yararına Temyiz Eden: DANIŞTAY BAŞSAVCISI

Davacı: Yörek...

Vekili: Av. Akın...

Davalı: Ege Vergi Dairesi Müdürlüğü-İZMİR

İstem Özet: Yapılan denetim sonucu düzenlenen tutanakla davacı şirketin kargo şirketi aracılığıyla sevkiyatını yaptırdığı emtia için sevk irsaliyesini araçta bulundurmadığının tespit edilmesi nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353 üncü maddesinin 2 nci bendi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasını; tutanaklar ekinde yer alan, taşımayı yapan kargo şirketince düzenlenmiş taşıma irsaliyesi üzerinde, taşınması yapılan malın hangi firma tarafından, kime ve hangi adrese gönderildiği ve taşıttırılan emtiaya ait irsaliyenin numarası vb. bilgiler yer aldığı halde, yoklama memurlarınca söz konusu bilgiler dikkate alınmadığı gibi taşıma irsaliyesi üzerinde yazılı irsaliye numarasının doğruluk durumunun da araştırılmadığı, dolayısıyla, kargo şirketince düzenlenen ve denetim esnasında yoklama memurlarına ibraz edilen taşıma irsaliyesi üzerinde yer alan bilgiler dikkate alındığında, yükümlü şirket tarafından

düzenlenerek, taşımayı yapan kargo şirketine teslim edildiği anlaşılan sevk irsaliyesinin bulundurulmaması nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezasında yasaya uygunluk görülmediği gerekçesiyle kaldıran İzmir 4. Vergi Mahkemesinin 27.5.2009 gün ve E:2009/105, K:2009/814 sayılı kararını; taşıdığı malın sevk irsaliyesinin araçta bulunmadığı usulüne uygun olarak düzenlenen tutanakla tespit edilen davacı adına kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle bozan İzmir Bölge İdare Mahkemesinin 27.1.2010 günlü, E:2009/4579, K:2010/366 sayılı kararının; maddi bir olayın tespitine yönelik olarak düzenlenen ve tutanak niteliğinde olan yoklama fişlerinin, kesilecek cezaya dayanak oluşturabilmesi için, cezaya muhatap olacak gerçek veya tüzel kişinin kendisinin, kanuni temsilcisinin imzasını taşımasının 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 131 inci maddesi uyarınca yasal bir zorunluluk olduğu, Yasa koyucu aynı maddede sayılan kişilerin imzadan çekinme hakkının bulunduğunu belirterek bu takdirde yoklama fişlerini polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinden biri tarafından imzalanacağını hükme bağladığı, bu itibarla, tutanağın, yasada yazılı sayılan kişiler nezdinde düzenlenmesi veya onlardan birine imza ettirilmesi ya da yükümlü veya yetkili adamının bulunmadığı bir sırada düzenlenen bir tutanağın anılan hükmün ikinci fıkrasında açıklandığı şekilde polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılması gerekirken, kargo şirketi yetkilisine imzalatılarak düzenlenen tutanakla yapılan tespit yükümlüyü bağlamayacağından, anılan tutanağa dayanılarak kesilen özel usulsüzlük cezasında yasaya uyarlık görülmediği ileri sürülerek Danıştay Başsavcısı tarafından kanun yararına bozulması istenmiştir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesince Danıştay Başsavcısı tarafından kanun yararına temyiz edilen İzmir Bölge İdare Mahkemesinin 27.1.2010 günlü, E:2009/4579, K:2010/366 sayılı kararı incelendikten ve Tetkik Hakimi Eslem Ayaz'ın açıklamaları dinlendikten sonra işin gereği görüşülüp düşünüldü:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 230 uncu maddesinin 5 inci bendinde malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıttırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması ve taşıttırılması (ş.abacı)halinde alıcının, taşınan veya taşıttırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurulması

şartının öngörüldüğü, 353 üncü maddenin 2 nci fıkrasında, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin, düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde her bir belge için özel usulsüzlük cezası kesileceği hükme bağlanmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 131 inci maddesinde yoklama neticelerinin tutanak mahiyetinde olan “yoklama fişine” geçirileceği, bu fişlerin yoklama yerinde iki nüsha tanzim olunarak tarihleneceği, bulunursa nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamına imza ettirileceği bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse keyfiyetin fişe yazılacağı ve yoklama fişinin polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılacağı belirtilmiştir.

Davacı adına 13.8.2008 tarihli tutanağa dayanılarak müşterisine kargo şirketi aracılığıyla sevk ettiği bir kısım emtia için sevk irsaliyesini araçta buldurumaması nedeniyle ceza kesilmiş olup davacı şirketin yetkili adamı olarak kabul edilmesi mümkün bulunmayan kargo şirketi elemanınca imzalanan tutanağın yukarıda yer verilen kanun maddesinde öngörülen usule uygun düzenlenmemesi nedeniyle davacıyı bağlamayacağı, bu nedenle söz konusu tutanağa dayanılarak kesilen cezada hukuka uygunluk bulunmadığından özel usulsüzlük cezasına karşı açılan davayı reddeden Bölge İdare Mahkemesi kararında isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, Danıştay Başsavcısının temyiz isteminin kabulü ile İzmir Bölge İdare Mahkemesinin 27.1.2010 günlü, E:2009/4579, K:2010/366 sayılı kararının, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51 inci maddesi uyarınca kanun yararına ve hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak üzere bozulmasına, kararın bir örneğinin Maliye Bakanlığı ile Danıştay Başsavcılığına gönderilmesine ve Resmî Gazete’de yayımlanmasına, 17.2.2011 gününde oybirliğiyle karar verildi.¹⁵³

¹⁵³ http://www.alomaliye.com/2011/danistay_ucuncu_e_2010_5016.htm, (12.07.2013)

7.4. SEVK İRSALİYESİNİN İKİ NÜSHA DÜZENLENMESİ

VUK'nun 230/5 madde hükmüne göre, malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıttırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıttırılması halinde alıcının, taşınan veya taşıttırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması şarttır.

206 sıra nolu VUK Genel Tebliğ ile sevk irsaliyesinin 1.1.1991 tarihi itibarıyla en az üç nüsha düzenlenmesi zorunluluğu getirilmiştir. İki nüsha düzenlenmesi halinde düzenlenmemiş sayılacağı hükmü getirilmiştir.

Belge düzenlenmemiş kabul edileceğinden vergi kaçacağına neden olma fiili işlenmiş olacaktır. Bu durumda mükellef VUK 345 ve 359 uncu madde hükümlerine göre cezalandırılır.¹⁵⁴

7.5. AÇIK VE KAPALI FATURA DÜZENLENMESİ

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun "Fatura ve Teyit Mektubu" başlıklı 23. maddesi faturayı şöyle tanımlamıştır: "Ticari işletmesi icabı bir mal satmış veya imal etmiş veyahut bir iş görmüş yahut bir menfaat temin etmiş olan tacirden, diğer taraf kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir."

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Faturanın Tarifi" başlıklı 229. maddesi ise faturayı şöyle tanımlamıştır: "Satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır."

Vergi Usul Kanunu'nun 229-235. maddelerinde ise faturanın şekli, muhtevası ve nizamına ilişkin hususlara yer verilmiştir. Açık-kapalı fatura kavramlarına 213 sayılı Vergi Usul Kanununda ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununda yer verilmemiştir. Ancak Vergi Usul Kanununun da imzanın nereye atılacağı hususu açıklanmıştır. Vergi

¹⁵⁴ Hüseyin Mert, "Muhasebede Belge ve Belge Düzeni" (Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, 1992), s.72.

Usul Kanununun “Faturanın Nizamı” başlıklı 231. maddesinin dördüncü bendinde, “faturaların baş tarafında, iş sahibinin veya adına imzaya yetkili olanların imzası bulunur” hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu açısından satılan mal veya hizmet bedeli ister peşin ister vadeli tahsil edilsin imza faturanın baş tarafına atılmalıdır ve de bu husus zorunludur. Vergi Usul Kanununda böyle bir hüküm yer alırken uygulamada faturanın altına imza atılması kanaatimizce usulsüzlük cezasını gerektirecektir. Zira Vergi Usul Kanununun 352. maddesinin II/7 bendinde yer alan “Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması” hükmü gereği her bir fatura için ayrı ayrı 2. derece usulsüzlük cezasının kesilmesi gerekmektedir.

Ticari Örf ve Adet

6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 2. Ticari Örf ve adet başlıklı 2. Maddesinde örf ve adet “*Kanunda aksine bir hüküm yoksa teamül, ticari örf ve adet olarak kabul edildiği tesbit edilmedikçe hükme esas olamaz. Şu kadar ki; irade beyanlarının tefsirinde teamüllerin dahi nazara alınması esas mahfuzdur.*

Bir bölgeye veya bir ticaret şubesine mahsus olan ticari örf ve adetler umumi olanlara tercih olunur. İlgililer aynı bölgede bulunmadıkları takdirde, kanun veya mukavelede aksine hüküm olmadıkça, ifa yerindeki ticari örf ve adet tatbik olunur.

Tacir sıfatını haiz olmıyanlar hakkında ticari örf ve adet, ancak onlar tarafından bilindiği veya bilinmesi gerektiği takdirde tatbik olunur.” şeklinde açıklanmaktadır.

13.01.2011 tarihinde kabul edilen 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanun’unda da Ticari Örf ve Adet gene 2. Maddede yer almaktadır. Ve, “(1) *Kanunda aksine bir hüküm yoksa, ticari örf ve âdet olarak kabul edildiği belirlenmedikçe, teamül, mahkemenin yargısına esas olamaz. Ancak, irade açıklamalarının yorumunda teamüller de dikkate alınır.*(2) *Bir bölgeye veya bir ticaret dalına özgü ticari örf ve âdetler genel olanlara üstün tutulur. İlgililer aynı bölgede değilse, kanunda veya sözleşmede aksi öngörülmedikçe, ifa yerindeki ticari örf ve âdet uygulanır.*(3) *Ticari örf ve âdet, tacir*

sıfatını haiz bulunmayanlar hakkında ancak onlar tarafından bilindiği veya bilinmesi gerektiği takdirde uygulanır.” şeklinde açıklanmaktadır.

Açık/Kapalı fatura konusunda Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın görüşü;

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü tarafından İstanbul Ticaret Odası'na hitaben yazılan 03.04.2009 tarih ve 1879 sayılı yazıda

“Bilindiği üzere, Türk Ticaret Kanununda “açık fatura” ve “kapalı fatura” konuları hakkında herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu kavramlar “ticari örf ve adet” hukukunun gelişimiyle doğmuştur. Buna göre, peşin olan satışlarla veresiye satışları birbirinden ayırt etmek üzere başlatılan “açık fatura” ve “kapalı fatura” uygulamaları zaman içerisinde bir örf ve adet kuralı halini almıştır,

Bu kapsamda. Bakanlığımıza yapılan başvurularda; açık faturadan. Fatura bedelinin ödenmediği, kapalı faturadan ise; fatura bedelinin ödendiği anlaşılması gerektiği hususundaki örf ve adet talepleri Bakanlığımızca uygun görülmüştür. Nitekim, Yargıtay'ın bir çok kararında açık fatura - kapalı fatura kavramı kabul edilmiş, açık faturanın bedelinin ödenmediğine, kapalı faturanın da bedelinin ödendiğine karine teşkil edeceği görüşü benimsenmiştir.” görüşüne yer verilmektedir.

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın söz konusu yazısında belirttiği görüşler çok açık ve hiçbir yoruma ihtiyaç göstermeyecek kadar netdir. Bakanlık burada Türk Ticaret Kanunu'nun “Örf ve Adet” hükümleri çerçevesinde konuyu açıklık getirmenin yanında Bakanlığında kendisine yapılan başvurularda açık faturadan, fatura bedelinin ödenmediği, kapalı faturadan ise fatura bedelinin ödendiğini kabul ettiği ve bu kendisine yapılan müracaatları kabul ettiği belirtmektedir.

Teamül Kararı,

Ankara Ticaret Odası tarafından alınan 21.12.1948 tarih ve 6 no.lu teamül kararı özeti aşağıya çıkarılmıştır.

“Ticarethane tarafından satışı yapılan mallara ait fatura muhteviyatı alıcı tarafından ödendiğinde, bayi tarafından faturanın altına damga pulu yapıştırılarak tarih, ticarethane klişe ve mührü ile birlikte selahiyattar olan tarafından imza edilerek pul

iptal olunur. Bu şekildeki faturaya bedeli alınmış (kapanmış, akide edilmiş) fatura denir. Bedeli alınmıştır kaydını ihtiva etmeyen faturada damga pulu üzerine ticarethane klişe veya mührü ve yetkili olanın imzası mevcut olduğu takdirde, bu kaydın mevcut olmaması bir hüküm ifade etmez. Yani fatura bedeli ödenmiş, akide edilmiş sayılır.”

Ankara Ticaret Odası tarafından 1948 yılında alınan bu karar ile açık/kapalı fatura konusunda bir teamül oluşmuştur.

Sayın Vehbi KOÇ’un (1934-36,1938-54) Başkanı olduğu Ankara Ticaret Odası 1948 yılında bu sorunu görüp, piyasaları düzenleyici bir karar ile uzun yıllar geçerliliğini koruyacak teamüle imza atmıştır.

Ankara Ticaret Odası tarafından 1948 yılında alınan bu karar Türk Ticaret Kanunu’nun Ticari Örf ve Adet başlıklı 2. Maddesine dayanmaktadır.

Yargıtay Kararları;

Yargıtay 13. Hukuk Dairesinin 31.01.2005 tarih ve E: 2004/12416, K: 2005/1100 sayılı kararının özeti şu şekildedir. “İcra takibine dayanak faturanın incelenmesinde faturanın kapalı fatura niteliğinde bulunduğu anlaşılmaktadır. Faturanın kapalı olarak düzenlenmesi, faturaya konu mal ve hizmetin bedelinin tahsil edildiğine karine teşkil eder. Faturanın kapalı olarak düzenlenmesi ve davalının savunması birlikte değerlendirildiğinde fatura konusu bedelin ödenmediğini ispat etmek yükümlülüğünün davacıda bulunduğu kabulü zorunludur. İspat yükü davacıda olduğu için de, kendisine ispat yükü düşmeyen davalının teklif ettiği yeminde hukuki sonuç doğurmaz.”

155

Yargıtay 11. Hukuk Dairesi’nin 15.09.1997 tarih ve Esas No: 1997/5184Karar No: 1997/5705 sayılı kararının özeti şu şekildedir. “ Davacı satıcı, davalı alıcının almış olduğu ekmek bedelini ödemediğini ileri sürmüştü ve davalı da, faturalarla bedelin ödendiğini savunmuştur. Taraflar delillerini ibraz etmiş ve incelenen belgelerin suret olduğu anlaşılmıştır. Taraflar bu delillere dayanmış olmasına göre,delillerin asılları

¹⁵⁵ http://www.diaport.com.tr/PublicPages/DiaDetails.aspx?diaf=0090213_021320051241601100as&vType=0 (12.12.2013)

getirtilmeli ve faturaların kapalı olup olmadığı belirlenmelidir. Kapalı fatura ibrazı halinde, bu faturaların davalı alıcı tarafından ödendiğinin kabulü gerekir. Aksi halde, yani faturalar açık ise, bu takdirde de, satış bedelinin ödenmediğinin kabulü ile ispat külfetinin davalıya düştüğünün kabulü zorunlu olur.”¹⁵⁶

Yargıtay 19. Hukuk Dairesi'nin 04.07.2005 tarih ve E: 2004/12464, K: 2005/7503 sayılı kararının özeti şu şekildedir. “ Dava, itirazın iptali talebine ilişkindir. Davacı, mal sattığını, ancak bedelinin ödenmediğini savunmuştur. Davalı ise, bedeli ödediğini, bunun kanıtının da kapalı fatura olduğunu savunmuştur. Kapalı fatura var ise ödemeye karine teşkil eder. Açıklanan hususlar üzerinde durulmadan yazılı gerekçe ile davanın reddi hatalıdır.”¹⁵⁷

Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 17.03.2003 Tarih ve E: 2002/10276, K: 2003/2400 sayılı kararının özeti şu şekildedir. Davacı vekili, müvekkili şirketin işleteni bulunduğu aracın, 05.01.2000 - 20.01.2000 tarihleri arasında davalı şirkete konfirme usulüyle kiralandığını, aracın davalının kiraya verdiği Metin C. isimli şahsın kullanımında iken maddi hasarlı trafik kazası yaparak hasarlandığını belirterek, araç hasar bedeli, araç kiralama bedeli, kazanç kaybı tutarı ile değer kaybı olmak üzere, 2.057.674.000.-TL toplam alacağın olay tarihinden itibaren işleyecek faiziyle birlikte davalıdan tahsiline karar verilmesini talep ve dava etmiştir. Taraflar arasındaki 102.000.000.-TL'lik araç kira sözleşmesine ilişkin kiralayan davacı tarafından kiracı davalı adına düzenlenen 07.02.2000 tarihli fatura kapalı olarak düzenlenmiş olup, ödendiğine karine teşkil etmektedir. Bu durumda ispat külfeti davacıya düşmekte olup ödenmediğini davacı kanıtlamalıdır. Mahkemece yukarıda açıklanan husus gözetilerek davacı tarafa söz konusu faturanın ödenmediği iddiasını ispat olanağı tanınarak sonucuna göre bir karar verilmek gerekirken, taraf ticari defterlerinin sahipleri leh veya aleyhlerine delil olma nitelikleri dahi değerlendirilip tartışılmadan, noksan inceleme sonucu araç kiralama bedelinin de hüküm altına alınması doğru görülmemiştir.¹⁵⁸

¹⁵⁶ http://www.diaport.com.tr/PublicPages/DiaDetails.aspx?diaf=0090211_021119970518405705as&vType=0 (12.12.2013)

¹⁵⁷ http://www.diaport.com.tr/PublicPages/DiaDetails.aspx?diaf=0090219_021920051246407503as&vType=0 (12.12.2013)

¹⁵⁸ http://www.diaport.com.tr/PublicPages/DiaDetails.aspx?diaf=0090211_021120031027602400as&vType=0 (12.12.2013)

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 18.02.2004 tarih E: 2004/11 – 69, K: 2004/91 sayılı kararı yukarıya özetini aldığımız, Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 17.03.2003 Tarih ve E: 2002/10276, K: 2003/2400 sayılı kararı ile ilgili bulunmaktadır. Yargıtay 11. Hukuk Dairesi tarafından bozulan karara karşı olarak yerel Mahkeme kararında direnmiştir. Konu Yargıtay Hukuk Genel Kuruluna gitmiştir. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 18.02.2004 tarih E: 2004/11 – 69, K: 2004/91 sayılı kararının özeti şu şekildedir. Taraflar arasındaki araç kira sözleşmesine ilişkin kiralayana tarafından kiracı adına düzenlenen fatura kapalı olarak düzenlendiğinden, bu durum fatura bedelinin ödendiğine karine teşkil eder. Bu itibarla ispat külfeti kiralayana düşmekte olup faturanın ödenmediğini kiralayana kanıtlamalıdır. Ayrıca taraf ticari defterlerinin sahipleri leh veya aleyhlerine delil olma nitelikleri de değerlendirilip tartışılmalıdır.¹⁵⁹

7.6. GİDER PUSULASI DÜZENLENMESİ

Birinci ve ikinci sınıf tüccarların, kazancı basit usulde tespit edilenlerin, defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin; vergiden muaf esnaf statüsünde olmayan (vergi mükellefiyeti olmayan/nihai tüketici olan) kişilerden satın aldıkları gayrimenkul ve taşıtlar için yani özel mameleke dâhil olan gayrimenkul ve taşıt alımları için gider pusulası düzenlemesi gerektiği yönünde; ne 213 sayılı VUK'un 234. maddesinde, ne de genel tebliğlerde bir düzenleme yer almaktadır. Vergi İdaresi bu konuya ilişkin olarak vermiş olduğu Özelgelerinde ise şu şekilde görüş beyan etmektedir.

- Gelirler Genel Müdürlüğü 16.11.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.44/4422-33/49938 sayılı Özelgesi'nde, **“...Bu nedenle şirketiniz tarafından nihai tüketiciden alınan otomobil için gider pusulası düzenlenmesi ancak vergi tevkifatı yapılmaması gerekmektedir”** şeklinde görüş beyan etmiştir.

- Gelir İdaresi Başkanlığı 25.08.2008 tarih ve GİB.0.02.29/2992-3145-84139 sayılı Özelgesi'nde, **“...Bu açıklamalara göre noter satış senedinin Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vesikalardan biri olmaması nedeniyle gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin vergi mükellefiyeti olmayan kişilerden noter satış senedi ile satın**

¹⁵⁹ http://www.diaport.com.tr/PublicPages/DiaDetails.aspx?diaf=0090299_0299200400091as&vType=0
(12.12.2013)

aldığı taşıtlar için gider pusulası düzenlemeleri gerekmektedir” şeklinde görüş beyan etmiştir.

- Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı 15.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.33.15.01-2010-701-59-33 sayılı Özelgesi’nde, “**...Bu açıklamalara göre noter satış senedinin Vergi Usul Kanunu’nda yer alan vesikalardan biri olmaması nedeniyle vergi mükellefiyeti olmayan kişilerden noter satış senedi ile satın alacağınız taşıtlar için gider pusulası düzenlemeniz gerekmekte olup; esnaf muaflığından yararlanmayan ve vergi mükellefiyeti olmayan şahıslardan gider pusulası düzenleyerek alacağınız otomobiller için yaptığınız ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılmasına gerek bulunmamaktadır.**” şeklinde görüş beyan etmiştir.

- Burdur Defterdarlığı 29.03.2011 tarih ve B.07.4.DEF.0.15.10.00-001-4 sayılı Özelgesi’nde, “**....Buna göre şirketinizin vergi mükellefi olmayan kişilerden satmak üzere satın aldığı gayrimenkuller için yukarıda belirtildiği şekilde gider pusulası düzenlemesi ve gider pusulasının bu gayrimenkulleri satan kişiye imzalatılarak bir nüshasının satan kişiye verilmesi gerekmektedir.**” şeklinde görüş beyan etmiştir.

- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 13.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-2010-14028-45-532 sayılı Özelgesi’nde, “**...Vergi mükellefiyeti bulunmayan kişilerden gayrimenkul satın alınması durumunda ise Vergi Usul Kanunu’nun 234. maddesine göre gider pusulası düzenlemesi gerekmektedir.**” şeklinde görüş beyan etmiştir.

- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 22.03.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32234-8013-158 sayılı Özelgesi’nde, “**...Buna göre işletmeye alınan iktisadi kıymetlerin işletme aktifine kaydedilmesi veya aktifinden çıkarılmasına ilişkin kayıtlarının Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi gerektiğinden vergi mükellefi olmayan şahıslardan satmak amacıyla alınan gayrimenkuller ile ikinci el araçlar için firmanızın vergi mükellefi olmayan şahıslara gider pusulası düzenlemesi gerekmektedir.**” şeklinde görüş beyan etmiştir.

- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 15.02.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32229-7763-77 sayılı Özelgesi'nde, **"...Buna göre gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin işletmelerinde kayıtlı olan ve noter satış senedi ile aldığımız araçların kayıtlarınıza intikal ettirilebilmesi için mutlaka araç satışı yapan mükellefler tarafından tarafınıza fatura düzenlenmesi; nihai tüketicilerden alınan araçlar için ise tarafınızca nihai tüketiciler adına gider pusulası tanzim edilmesi ve bu kişilere imzalatılması gerekmektedir."** şeklinde görüş beyan etmiştir.

- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 08.06.2011 ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-94-70-373 sayılı Özelgesi'nde, **"...Buna göre araç satış sözleşmesinin Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vesikalardan biri olmaması nedeniyle vergi mükellefiyeti olmayan kişiden araç satış sözleşmesi ile satın aldığımız taşıt için gider pusulası düzenlemeniz gerekmekte olup; Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde esnaf muafliğından yararlanmayan ve vergi mükellefiyeti bulunmayan şahıslardan yapılan alımlar için tevkifat yapılacağına dair hüküm bulunmadığından gelir vergisi tevkifatı yapmanıza gerek bulunmamaktadır."** şeklinde görüş beyan etmiştir.

Yukarıdaki Özelgelerden de görüldüğü üzere vergi idaresi; gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, vergi mükellefiyeti bulunmayan ve esnaf muaflığı kapsamına girmeyen diğer bir anlatımla nihai tüketici statüsündeki kişilerden gayrimenkul ve taşıt alımı (özel mameleke dâhil gayrimenkul ve taşıt alımları) sırasında da gider pusulası düzenlemesi gerektiği yönünde görüş beyan etmektedir.

Vergi İdaresinin bu görüşüne karşılık Danıştay tam tersi yönde içtihatla bulunmaktadır. Danıştay 3. Daire'nin konuya ilişkin Kararı'nın özeti aşağıdaki gibidir.

".....Noter satış senedi ile satın aldığı otomobiller için gider pusulası düzenlenmediği gerekçesiyle adına özel usulsüzlük cezası kesilen davacı şirkete bu otomobilleri satanlar ticaret ve serbest meslek erbabı veya vergiden muaf esnaf olmadığı gibi satışa konu otomobiller kişisel eşya kapsamında olmakla birlikte altın ve mücevher niteliği taşımamaktadır. Bu nedenle davacı kurumun satın aldığı binek otomobiller için gider pusulası düzenlenmediğinden bahisle kesilen özel usulsüzlük cezasında kanuna uygunluk görülmemiştir. Bu sebepten ötürü de kişisel eşya niteliğindeki otomobil satın alan davacının gider pusulası düzenlemesi

gerektiği ve noter satış senedine dayanılarak işletmeye mal ve demirbaş giriş kaydı yapılamayacağı gerekçesiyle İdarece yapılan temyiz başvurusu oybirliğiyle reddedilmiştir.”¹⁶¹

Danıştay bu kararıyla yasa ve genel tebliğ bazında açıkça düzenleme yapılmayan konularda idarenin genişletici yorum yapmak suretiyle işlem tesis edemeyeceğine vurgu yapmıştır.¹⁶⁰

7.7. MÜŞTERİ ÇEKLERİ CİRO EDİLEREK ÖDEME YAPILMASI

213 sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 257 nci maddesinin vermiş olduğu yetkiye dayanılarak, mükelleflerin (Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler, defter tutmak zorunda olan çiftçiler, serbest meslek erbabı ile vergiden muaf esnafın)VUK tebliğleri ile belirlenen tutarı aşan tahsilat ve ödemelerini banka (özel finans kurumları)veya Türkiye Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü aracı kılınaarak yapılması gerektiği konusunda 320, 323 ,324-332,337 Sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri ile 268 seri numaralı gelir vergisi genel tebliği yayınlanmıştır.

Yukarıda belirtilen kurumlar aracı kılınmak suretiyle; havale, çek, kredi kartı ve bu kurumlar aracılığıyla tahsil edilen senetler gibi bankacılık araçları kullanılarak yapılan ödemeler ve tahsilatlar karşılığında dekont veya hesap bildirim cetvelleri düzenlendiğinden tevsik edilmiş sayılacaktır. Banka (özel finans kurumlarının)internet şubeleri üzerinden yapılan işlemlerde aynı kapsamda sayılmıştır..

01.05.2004 tarihinden itibaren 332 seri numaralı VUK tebliğinde tespit edilen toplam tutarı 8.000.- Türk Lirasını aşan her türlü mal veya hizmet bedeli, avans, depozito ve pey akçesi gibi tahsilat ve ödemeler tevsik zorunluluğu kapsamına alınmıştır.

- Konutlarda, her bir konut için aylık 500.-TL ve üzerinde **kira geliri elde edenlerin,**
- İşyerlerinde, işyerini **kiraya verenler ile kiracıların**

¹⁶⁰ Gider Pusulası Uygulamasında Yaşanan Tereddütler <http://www.ozdogrular.com/content/view/17094/> (11.12.2013)

kiraya ilişkin tahsilat ve ödemelerinin **1/11/2008** tarihinden itibaren banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu getirilmiştir.

Banka sistemi içinde kaldığı müddetçe, sattıkları mal veya hizmet bedellerini müşterilerinden aldıkları çeklerle tahsil eden ve ödemelerini de yine bu çeklerle yapan mükelleflerin çeklerini ciro etmelerinde uymaları gereken hususlar 213 sayılı V.U.K / 2003-1 numaralı sirkülerde açıklanmıştır.

Buna göre,

“Mal veya hizmet karşılığı alınan çekin **tam ciro** yapılması halinde çekin arkasında isim, unvan, vergi kimlik numarası ve adresinin yazılması yeterli olacaktır. Hamiline düzenlenen çek de aynı şekilde ciro edilebilecektir.

Mal veya hizmet bedellerini **beyaz ciro** ile tahsil edenler, bu çekleri için “çek alım bordrosu” düzenlemelidirler. Bu bordroda çeki düzenleyen yada çeki devredenın adı, soyadı, vergi kimlik numarası ile imza ve kaşesinin bulunması gerekmektedir.

Çek alım veya teslim bordrosunda birden fazla çekin bulunması halinde çeki keşide veya son ciro edenlerin isim ve unvanları ile çek tutarları bordroya ayrı ayrı yazılmalıdır.”

Öte yandan, 82 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde açıklandığı üzere çekle yapılan ödemelerde **müteselsil sorumluluk uygulamasına muhatap tutulmamak bakımından çekin tam ciro ile devri gerekmektedir.**

Mükelleflerin, 84 seri numaralı KDV genel tebliğinin III/1.1. bölümünde yazılı hususlara uygun olarak tahsilat ve ödemelerinin çekle yapıldığının teşviki halinde haklarında müteselsil sorumluluk kapsamında işlem yapılmayacağı belirtilmiştir.

Müşteri çeklerini kendi ödemelerinde kullanan mükellefler, iade taleplerine ilişkin olarak düzenlenen KDV iade raporlarında bu hususun yeminli mali müşavir tarafından izah ve tevsik edilmesi halinde de 84 seri numaralı tebliğın III/1.1. bölümünde yazılı uygulamadan yararlanacaklardır.

Mükelleflerin ve vatandaşların yasal mevzuat uyarınca getirilen teşvik zorunluluğuna ilişkin düzenlemelere uymadan yapacakları tahsilat ve ödemeler nedeniyle VUK 355.ci maddesi uyarınca; cezai yaptırımlara tabi tutulacaklarını dikkate almaları gerekmektedir.¹⁶¹

¹⁶¹ İsmail Dölger, “**Müşteri Çekleri Ciro Edilerek Ödeme Yapılması**”
<http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/ismail/037/> (12.12.2013)

SONUÇ

Günümüzün hızla gelişen, gelişirken de değişen dünyasında işletmelerin başarısı, oluşturdukları tedarik zincirlerinin çok sayıda ve güçlü olmalarına bağlıdır. Farklı yerlerdeki alıcılar ve satıcılar ile bunların birbirleri arasındaki iletişimin hızlı ve en düşük maliyetle sağlanması, günümüzün rekabetçi piyasa koşullarının bir gereği olmuştur.

Şüphesiz, küreselleşme ve teknolojik gelişmelerin her geçen gün arttığı bu zamanda, değişimi en hızlı bir şekilde kavrayıp buna ayak uydurması gereken en önemli yer kamu idarelerinin başında bulunan vergi idareleridir. Çünkü vergi ekonomik işlemler üzerinden alınmaktadır ve ekonomik faaliyetler bugün, teknolojinin de etkisiyle eskiye göre çok daha hızlı, karmaşık ve küresel bir ortamda gerçekleştirilmektedir.

Bugün Türkiye, küresel bir güç olma yolunda emin adımlarla ilerlemektedir. Ülke olarak güçlü olmanın en önemlisi de sağlam bir kamu yönetimine ve sağlam ekonomik varlıklara sahip olmaktan geçmektedir.

İş hayatını etkileyen en önemli kanunlardan biride Türk Ticaret Kanunudur. Ticaret Kanunumuzun yenilenmesi, ulusal ve uluslararası bağlamda önemli bir ihtiyaç haline gelmiştir. Neredeyse 5 yıl süren bir çalışma sonucu hazırlanan “ Türk Ticaret Kanunu” 2011 Ocak ayı içerisinde onaylanarak kanunlaşmıştır. İş ve ekonomi dünyasına köklü değişiklikler getiren Türk Ticaret Kanunu’nun yürürlük tarihi, şirketlerin uyum hazırlıklarını tamamlayabilmesi için 1 Temmuz 2012 olarak belirlenmiştir. Yenilikçi bir yaklaşımla hazırlanan Türk Ticaret Kanununun amacı rekabetin giderek arttığı, uluslararası kurumlarla ve kurallarla uyum içinde Türkiye’yi geleceğe doğru daha güvenli hazırlayacak bir düzenleme oluşturmaktır.

İşletmelerin iktisadi ve mali yapılarına, işletmelerin faaliyet sonuçları yani kar veya zarar edip etmediklerine, elde ettikleri kar veya zararın hangi kaynaklardan oluştuğuna

ilişkin bilgiler de muhasebe tarafından sağlanmaktadır. Muhasebe, bir yandan işletmenin tüm parasal işlemlerini kayıt altına almakta, diğer yandan da bu kayıtlardan faydalanarak çıkardığı mali tabloları ilgililerin istifadesine sunmaktadır. İlgililer, muhasebe kayıtlarına bakmadan muhasebenin sunduğu mali tablolardan yararlanarak, işletmenin mali durumu, faaliyeti ve sonuçları hakkında bilgiler edinebilmekte, değerlendirmeler yapabilmektedirler. Bu da ilgililere büyük kolaylık sağlamaktadır.

İşletmeler dahil tüm ekonomik ünitelerin başarılı bir şekilde yönetilmeleri; faaliyetlerin planlanmasını kaynaklarının ve elde ettikleri sonuçların kontrolünü de gerektirmektedir. Bu fonksiyonlar da “muhasebe” ile mümkün olabilmektedir. Muhasebenin verdiği bilgiler; işletme faaliyetlerinin planlanmasını, karar verme ve kontrol sorumluluklarının yerine getirilmesini de mümkün kılmaktadır. Kaldı ki, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin denetlenmesinin gerekli olduğu hallerde, muhasebe uygulaması denetimin iş yükünü azaltmakta ve kolaylaştırmaktadır.

İşletme dışından bilgi talep eden ve bireysel nitelikte bulunan kişiler yönünden, o işletmenin Muhasebe Bilgi Sisteminin, kendi karar süreçleri için en önemli bilgi kaynağı olduğu açıktır. Şüphesiz, işletme dışında yer alan ve Muhasebe Bilgi Sistemi çıktılarının genel kullanıcıları konumundaki kişiler yönünden de, bu bilgilerin doğru ve güvenilirliği kadar, bilgilere zamanında ulaşılması, büyük öneme sahiptir.

Bu düzeyde bilgi akışının fonksiyonellik, zaman ve maliyet yönünden etkin olmasındaki temel rol, işletmeler arasında gelen-giden belgeleridir. Bu tür belgelere ilişkin tasarım ve kullanım ilkelerinin ise, yasal bir dayanak, diğer bir ifadeyle yasal düzenlemelere gerek duyduğu açıktır.

Belgelerle ilgili özel düzenlemeler sektörlere göre farklılık göstermekle birlikte, genel sınıflama ölçütleri, belge tasarımı ve organizasyonunda esas oluşturur. VUK’ a göre bu belgelerin, geçerli belge sayılabilmeleri için anlaşmalı matbaalarda bastırılmış olma veya kullanılmadan önce notere tasdik ettirilmiş olma mecburiyeti vardır. Fatura düzenlemek, mal ve hizmeti satanın göreviyken; mal ve hizmeti satın alan alıcıda fatura istemek ve almakla görevlidir. Bir işletmedeki değer hareketlerinin ve ticari işlemlerin defterlere kayıt edilmesi için bunlara ilişkin objektif belgelerin bulunması şarttır. İşletme hukuku mevzuatı muhasebe kayıtları için esas alınacak belgelerin olması

gerekir. İşletme hukuku mevzuatı muhasebe kayıtları için esas alınacak belgeleri ayrıca belirtmiştir.

TTK'nın 21/1-2.maddesine göre, "Ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış olan tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilmekte; bir fatura alan kişi aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde, faturanın içeriği hakkında bir itirazda bulunmamışsa bu içeriği kabul etmiş sayılmaktadır.

Belgenin düzenlenmemesi vergi ziya-ı nı meydana getiriyorsa, ayrıca vergi ziya-ı cezası kesilir. Bu ceza, ziyana uğratılan verginin bir katına bu verginin kendi kanunda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler, şekil şartlarına uygun olarak düzenlemekte birlikte içerdiği bilgiler gerçekte yanlış olanlardır. Buna göre, mal veya hizmetin miktar veya değerini gerçeğinden az veya değerinden çok gösteren alıcı veya satıcısı, tarihi, seri numarası tahrif suretiyle değiştirilmiş belgeler, gerçek durumunu göstermeyen, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerdir.

Belgeleri yok edenler belgelerin asıl ve suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında 18 aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası alırlar.

Hukuki geçerliliğini sağlayan zorunlu ve yeterli unsurlara sahip olmayan belgeler, sahte belgelerdir.

Belgeler ile ilgili bilinmesi gereken en önemli maddelerin başlıcaları aşağıda sıralanmaya çalışılmıştır.

1. İptal olan faturaların iptal nedenleri fatura üzerine yazılmalı ve aslı sureti ile birlikte saklanmalıdır. Yazılan iptal nedeni kanuna aykırı olmamalıdır.
2. Yazar Kasa fişini ve düzenlenilen faturaların okunaklı olmaması, yazar kasa tarih ve saat ayarlarının doğru olmaması usulsüzlük cezasını gerektirir.
3. Teslimin yapıldığını ispatlamak için satış faturası veya sevk irsaliyesinde alıcıya "Tam ve Noksansız Teslim Aldım" şeklinde not yazdırıp imzalatılmalıdır.

Müşterinizin bizzat kendisi veya yetkilisi imzalaması gerekmektedir. Alacak ile ilgili ihtilaf halinde özellikle aranılmaktadır.

4. Kredi Kartı ile yapılan satışların Ödeme Kaydedici Cihaz ile yapılması halinde kredi departmanı muhakkak kullanılmalıdır. Aksi takdirde belge düzenlenmeme cezasıyla karşılaşmaktadır.
5. Sahte belge (Naylon Fatura) kullanmak 18 aydan 3 yıla kadar ağır hapis cezası, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak ise 6 aydan 3 yıla kadar hapis cezası uygulanır. KDV indirim reddedilir, 3 kat vergi ziya cezası uygulanır ve uzlaşma kapsamı dışında bırakılır.
6. Sahte belge iddiası ile karşılaşmamak için fatura ödemelerini banka havalesi veya çek ile ödeme yolu tercih edilmelidir.
7. Defter ve Belgeleri mevcut takvim yılını takip eden yılın;
 - a) Vergi Usul Kanununa göre 5. yılın,
 - b) Sosyal Sigortalar Kanunu ve Türk Ticaret Kanununa göre 10. yılın, son gününe kadar saklanması zorunludur.
8. Defter ve belgelerin kaybolması, yanması, çalınması v.b hallerde 15 gün içinde zayi belgesi almak için mahkemeye müracaat edilmesi gerekmektedir. Aksi halde defter ve belgeleri gizlenmiş olduğu iddiası ile karşı karşıya kalına bilinir.
9. Alış veya satış faturaları tutarı sekiz bin lirayı aşması halinde taksit taksit bile olsa ödeme ve tahsilatların bankadan yapılması zorunludur.

Sonuç olarak sürekli Tebliğ'ler ile güncellen Vergi Usul Kanunu ve 01.01.2013 tarihinde kullanımına başlanılan Türk Ticaret Kanununda belgeler ile ilgili düzenlemeleri günümüze uyarlayıp ticaret hayatında köklü değişiklikler yapmıştır. Bu değişiklikler belgeler açısından daha güvenilir, daha önemli ve kayıt dışı ekonominin daha aza inebileceğinin göstergesidir. Türk Ticaret Kanunu uygulamaya geçtikten sonrada değişikliklere uğramıştır. En kısa zamanda diğer vergi kanunlarının özellikle Vergi Usul Kanununun Türk Ticaret Kanunu'na uyumlu, günün koşul ve şartlarına göre düzenlenmesi gerekmektedir.

TTK ile kullanılması zorunlu olan e-fatura ve e-defter uygulamaları başlarda yeni olmasından kaynaklı bazı sistemsel gecikmelere yol açsa da tam anlamıyla her firma tarafından kullanılmaya başlandığında Maliye Bakanlığı ülkemizin vergi alacaklarını güven altında tutmuş olacaktır.

KAYNAKLAR

KİTAPLAR

- [1] Akpınar, O., Özdemir, N.: (2012), “*Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar*”, Detay Yayıncılık, Ankara.
- [2] Arslan M.: (2011), “*Vergi Hukuku*”, MKM Yayıncılık, Bursa.
- [3] Arzova, S.B.: (2012), “*Finansal Muhasebe*“, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- [4] Ataman, Ü.: (2013), “*Dönemiçi İşleri Genel Muhasebe*”, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- [5] Ataman Ü.: (2013), “*Genel Muhasebe*”, Türkmen Kitabevi, İstanbul
- [6] Bektöre S., D.: (2010), “*Genel Muhasebe*”, Pelikan Tıp ve Teknik Kitapçılık, Ankara.
- [7] Bilici N.: (2012), “*Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi*”, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- [8] Civan M.: (2011), “*Finansal Muhasebe*”, G.M. Matbaacılık, Gaziantep.
- [9] Çetiner E.: (2010), “*Genel Muhasebe (Teori ve Uygulama)*”, Gazi Kitapevi, Ankara.
- [10] Ertaş F.C.: (2011), “*Muhasebe Organizasyonu*”, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- [11] Feyiz M.A.: (2012), “*Genel Muhasebe*”, Murathan Yayınevi, Ankara.
- [12] Gençoğlu Ü.G.: (2010), “*Genel Muhasebe*”, Alfa Aktüel Yayınları, Bursa.

- [13] Gökçen G.: (2011), “*Genel Muhasebe İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları*”, Beta Basım, İstanbul.
- [14] Görkey Kesimli, İ.: (2011), “*Genel Muhasebe*”, Kriter Yayınları, İstanbul.
- [15] Gültekin S.: (2012), “*Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi*”, Murathan Yayınevi, Ankara.
- [16] Gürsoy Y.: (2012), “*Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi*”, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- [17] Kaya F.: (2013), “*Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*”, Beta Basım, İstanbul
- [18] Kavak Ş.: (2011), “*Genel Muhasebe*”, Nobel Yayın, Ankara.
- [19] Mebrouk, H.: (2012), “*Senetle İspat Konusunda Fransız Hukukundaki Geliştirmeler Türk ve Cezayir Hukuku ile Karşılaştırma*”, Yetkin Yayınları, Ankara.
- [20] Oktar, S.A.: (2013), “*Vergi Hukuku*”, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- [21] Öktem, R.: (2004), “*Ticari Bilgi ve Belgeler*”, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- [22] Öztürk, N.: (2012), “*Dış Ticaret Kuram Politika Uygulama*”, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa
- [23] Sevilengül O.: (2011), “*Genel Muhasebe*”, Gazi Kitabevi, İstanbul.
- [24] Şenlik, M.: (2013), “*İnşaat Muhasebesi*”, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- [25] Türker, A.: (2011), “*Genel Muhasebe*”, İstanbul Üniversitesi Orman Fakültesi Yayınları, İstanbul.
- [26] Türkmen, M.: (2011), “*Genel Muhasebe*”, İlya İzmir Yayınevi, İzmir.
- [27] Uysal T., Şenlik M.: (2012), “*Genel Muhasebe*”, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- [28] Ülgen H., D.: (2013), “*Kıymetli Evrak Hukuku*”, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.

- [29] Yalkın Koç,Y.: (2010), “*Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar*”, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- [30] Yanık S., Uzun F.: (2013), “*Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları*”, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- [31] Yarbaşı E., Gürtan İ.N.: (2012), “*Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*”, Literatür Yayınları, İstanbul.
- [32] Yılandı M.: (2010), “*Genel Muhasebe*”, Gülen Ofset Matbaacılık, Eskişehir.
- [33] Yücel, A.T.: (2013), “*Genel Muhasebe*”, Maliye ve Hesap Uzmanları Yayıncılık, İstanbul.

TEZLER

- [1] Çimşir, S.: (2010), “*Vergi ve Ticaret Hukuku Açısından Ticari Defterler*”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- [2] Mert, H.: (1992), “*Muhasebede Belge ve Belge Düzeni*”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

SÜRELİ YAYINLAR

- [1] Demir, Ş.: (2011), “*Türk Ticaret Kanunundaki Değişikliklerin Muhasebe ve Vergilendirme Yönüyle Değerlendirilmesi*” Mali Çözüm S: Mart-Nisan 2011
- [2] Akbulut, A.: (2011), “*Türk Ticaret Kanunundaki Değişikliklerin Muhasebe ve Vergilendirme Yönüyle Değerlendirilmesi*” Vergi Dünyası S.355,S.25

ELEKTRONİK YAYINLAR/İNTERNET

- [1] WEB_1, Türk Ticaret Kanunu, Levent Yaralı,
www.ticaretkanunu.net, (09.11.2013)
- [2] WEB_2, (2013). Resul Kurt,

- <http://www.resulkurt.com/?artikel,7313/01012014-tarihinden-itibaren-fatura-bordro-ve-diger-belgelerde-sicil-numarasi-yazilma-zorunlulugu-baslayacak/metin-baser>. (25.12.2013)
- [3] WEB_3, Vergi Usul Kanunu,
<http://www.uludagsozluk.com/k/vergi-usul-kanunu>, (15.11.2013)
- [4] WEB_4, (2011) Ruknetin Kumkale
http://www.diaport.com.tr/PublicPages/DiaDetails.aspx?diaf=0090211_021120031027602400as&vType=0 (12.12.2013)
- [5] WEB_5, (2004), Talha Apak
http://www.alomaliye.com/talha_apak_fatura_sevk_irsfatura.htm
(03.01.2014).
- [6] WEB_6, (2007), Güray Öğredik
<http://www.mazarsdenge.com.tr/printerFriendly.php?contentId=61>
(06.01.2014).
- [7] WEB_7, (2010), Barış Eliş
<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/bariselis/001/>. (11.12.2013)
- [8] WEB_8, (2013), Mustafa Alpaslan
<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/0141/>
(21.12.2013).
- [9] WEB_9 Özel Usulsüzlük, <http://www.verginet.net/dtt/1/Ozel-Usulsuzluk-Cezalari.aspx>
- [10] WEB_10, Özel Usulsüzlük Cezaları, <http://www.verginet.net/dtt/1/Ozel-Usulsuzluk-Cezalari.aspx>
- [11] WEB_11, Danıştay Kararı
http://www.alomaliye.com/2011/danistay_ucuncu_e_2010_5016.htm,
(12.07.2013)

- [12] WEB_12, Yargıtay Kararı
http://www.diaport.com.tr/PublicPages/DiaDetails.aspx?diaf=0090213_021320051241601100as&vType=0 (12.12.2013)
- [13] WEB_13, Yargıtay Kararı ,
¹http://www.diaport.com.tr/PublicPages/DiaDetails.aspx?diaf=0090211_021119970518405705as&vType=0 (12.12.2013)
- [14] WEB_14, Yargıtay Kararı,
http://www.diaport.com.tr/PublicPages/DiaDetails.aspx?diaf=0090219_021920051246407503as&vType=0 (12.12.2013)
- [15] WEB_15, Yargıtay Kararı,
http://www.diaport.com.tr/PublicPages/DiaDetails.aspx?diaf=0090211_021120031027602400as&vType=0 (12.12.2013)
- [16] WEB_16, Yargıtay Kararı,
http://www.diaport.com.tr/PublicPages/DiaDetails.aspx?diaf=0090299_0299200400091as&vType=0 (12.12.2013)
- [17] WEB_17, Yargıtay Kararı, ¹İsmail Dülger, “**Müşteri Çekleri Ciro Edilerek Ödeme Yapılması**” <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ismail/037/>
(12.12.2013)

KANUNLAR

- [1] 231 Sayılı Vergi Usul Kanunu, (1961), Resmi Gazete No:10703
- [2] 551 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname Patent Haklarının Korunması, (2004), Resmi Gazete No:25504
- [3] 554 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname Endüstriyel Tasarımların Korunması, (1995), Resmi Gazete:22326
- [4] 555 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname Coğrafi İşaretlerin Korunması, (1995), Resmi Gazete: 22326
- [5] 556 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname Markaların Korunması, (1995), Resmi Gazete No:22326

- [6] 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, (2011), Resmi Gazete No:28103
- [7] 1512 Sayılı Noterlik Kanunu(1972), Resmi Gazete:14090
- [8] 2004 Sayılı İcra İflas Kanunu, (1932), Resmi Gazete:2128
- [9] 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, (1999), Resmi Gazete No:24454
- [10] 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, (1984), Resmi Gazete No: 18563
- [11] 3100 Sayılı Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanım Mecburiyeti Hakkında Kanun, (1984), Resmi Gazete: 18606
- [12] 3475 Sayılı Vergi Usul Kanunu, (1961), Resmi Gazete No:10703-10705
- [13] 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, (1989), Resmi Gazete No:20194
- [14] 4487 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, (2012), Resmi Gazete No:24726
- [15] 5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (2013), Resmi Gazete No:25332
- [16] 5136 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, (2004), Resmi Gazete:25546
- [17] 5235 Sayılı Adli Yargı ve İlk Derece Mahkemeleri İle Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun, (2004), Resmi Gazete: 25606
- [18] 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, (2006), Resmi Gazete: 26200
- [19] 6100 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, (2011), Resmi Gazete: 27836
- [20] 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, (2011), Resmi Gazete: 27846
- [21] 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, (1957), Resmi Gazete No:6762

- [22] Çek Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, (2012), Resmi Gazete:28193

TEBLİĞLER

- [1] 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, (1992), Resmi Gazete No:21447
- [2] 1 Sıra No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği, (2011), Resmi Gazete:28141
- [3] 185 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği , (1988), Resmi Gazete: 19903
- [4] 191 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği , (1989), Resmi Gazete 20161
- [5] 200 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği , (1989), Resmi Gazete: 20353
- [6] 206 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği , (1990), Resmi Gazete: 20998
- [7] 211 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği , (1991), Resmi Gazete: 20989
- [8] 232 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği , (1994), Resmi Gazete: 22132
- [9] 253 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği , (1997), Resmi Gazete: 22885
- [10] 320 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği , (2003), Resmi Gazete: 25158
- [11] 323 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği , (2003), Resmi Gazete: 25186
- [12] 324 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği , (2003), Resmi Gazete: 25273
- [13] 337 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği , (2004), Resmi Gazete: 25452
- [14] 396 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (2010), Resmi Gazete: 27483
- [15] 397 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği , (2010), Resmi Gazete: 27512
- [16] 398 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (2010), Resmi Gazete: 27629
- [17] 400 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği , (2010), Resmi Gazete: 27716

- [18] 405 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (2011), Resmi Gazete: 27851
- [19] 406 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği , (2011), Resmi Gazete: 27862
- [20] 409 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (2011), Resmi Gazete:27980
- [21] 415 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği(2012), Resmi Gazete:28335
- [22] 416 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği(2012), Resmi Gazete: 28338
- [23] 417 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (2012), Resmi Gazete: 28338
- [24] 418 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (2012), Resmi Gazete:28405
- [25] 420 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (2012), Resmi Gazete:28490
- [26] 421 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (2012), Resmi Gazete: 28497
- [27] 422 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (2012), Resmi Gazete: 28514
(4.M)
- [28] 424 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği , (2013), Resmi Gazete: 28566
- [29] 426 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (2013), Resmi Gazete: 28678
- [30] 428 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (2013), Resmi Gazete: 28698
- [31] 431 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği , (2013), Resmi Gazete: 28866
- [32] 433 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (2013), Resmi Gazete
No:28867 (M).
- [33] Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında
Tebliğ (1989), Resmi Gazete No:20064
- [34] Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ, (2012), Resmi Gazete: 28502

YÖNETMELİKLER

- [1] Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik , (1985), Resmi Gazete: 18654-25752
- [2] Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik, (1999), Resmi Gazete: 23705
- [3] Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik, (2005), Resmi Gazete: 25752

GENELGELER

- [1] Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nın 1-M Sayılı Genelgesinde, (1991), Resmi Gazete: 20918

ÖZELGELER

- [1] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 08.06.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-94-70-373 sayılı Özelgesi
- [2] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 13.07.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-2010-14028-45-532 Sayılı Özelgesi
- [3] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 15.02.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32229-7763-77 Sayılı Özelgesi
- [4] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 22.03.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32234-8013-158 Sayılı Özelgesi
- [5] Burdur Defterdarlığı 29.03.2011 Tarih ve B.07.4.DEF.0.15.10.00-001-4 Sayılı Özelgesi
- [6] Gelirler Genel Müdürlüğü 16.11.1999 Tarih ve B.07.0.GEL.0.44/4422-33/49938 Sayılı Özelgesi

- [7] Gelir İdaresi Başkanlığı 25.08.2008 Tarih ve GİB.0.02.29/2992-3145-84139 Sayılı Özelgesi
- [8] Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı 15.07.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.33.15.01-2010-701-59-33 Sayılı Özelgesi

YARGITAY KARARLARI

- [1] 7 Danıştay 3.Daire 28.05.1996 Tarih ve E. 1996/507, K. 1996/2026 Sayılı Kararı
- [2] ESAS. 1976/5, K. 1976/5 sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı
- [3] İzmir Bölge İdare Mahkemesi 27.01.2010 Tarih ve E. 2009/4579, K.2010/366 Sayılı Kararı
- [4] İzmir 4. Vergi Mahkemesi 27.05.2009 Tarih ve E. 2009/105, K. 009/814 Sayılı Kararı
- [5] Yargıtay Hukuk Genel Kurulu 18.02.2004 Tarih ve E.2004/11-69, K.2004/91 Sayılı Kararı
- [6] Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu 27.06.2003 Tarihli ve E.2001/1, K.2003/1 Sayılı Kararı
- [7] Yargıtay 3. Hukuk Dairesi 09.10.2011 Tarih ve E. 2010/5016, K.2011/566 Sayılı Kararı
- [8] Yargıtay 3. Hukuk Dairesi 29.05.2000 Tarih ve E. 2000/4885 K.2000/5011 Sayılı Kararı
- [9] Yargıtay 3. Hukuk Dairesi 06.10.2005 Tarih ve E. 2005/8385 K.2005/9627 Sayılı Kararı
- [10] Yargıtay 11. Hukuk Dairesi 15.09.1997 Tarih ve E. 1997/5184, K.1997/5705 Sayılı Kararı

- [11] Yargıtay 11. Hukuk Dairesi 08.06.1988 Tarih ve E. 1988/60 K.1988/3809 Sayılı Kararı
- [12] Yargıtay 11. Hukuk Dairesi 17.03.2003 Tarih ve E.2002/10276, K.2003/2400 Sayılı Kararı
- [13] Yargıtay 11. Hukuk Dairesi 05.05.2005 Tarih ve E. 2004/7832 K.2005/4738 Sayılı Kararı
- [14] Yargıtay 11.Hukuk Dairesi 24.01.2005 Tarih ve E.2004/3949 K.2005/128 Sayılı Kararı
- [15] Yargıtay 13. Hukuk Dairesi 31.01.2005 Tarih ve E. 2004/12416, K 2005/1100 Sayılı Kararı
- [16] Yargıtay 15. Hukuk Dairesi 25.9.2003 Tarih ve E. 2002/1784 K. 2003/4315 Sayılı Kararı
- [17] Yargıtay 15. Hukuk Dairesi 27.6.2002 Tarih ve E. 2002/1631 K.2002/3536 Sayılı Kararı
- [18] Yargıtay 15.Hukuk Dairesi 13.04.1994 Tarih ve E.1994/1088 K.1994/2327 Sayılı Kararı
- [19] Yargıtay 15. Hukuk Dairesi 14.02.2007 Tarih ve E. 2006/7750 K.2007/882 Sayılı Kararı
- [20] Yargıtay 15. Hukuk Dairesi 07.03.2008 Tarih ve E. 2007/2029 K.2008/1483 Sayılı Kararı
- [21] Yargıtay 15. Hukuk Dairesi 09.06.2008 Tarih ve E. 2007/3090 K.2008/3800 Sayılı Kararı
- [22] Yargıtay 19. Hukuk Dairesi 04.07.2005 Tarih ve E. 2004/12464, K 2005/7503 Sayılı Kararı