



# T Ü R M O B

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Sirküler No: 9

Haziran 2021

# İSPAT YÜKÜMLÜLÜĞÜ YÖNÜNDE FATURA

MALİ MEVZUAT  
YORUM / UYGULAMA  
SİRKÜLERİ

**[Bu Sirküler;** Meslek Mensuplarına çalışmalarında kaynak oluşturmak, mali konularda aydınlatıcı bilgi aktarmak ve tartışmalı konulara dikkat çekmek amacıyla SMMM Fikret GÖKMEN tarafından hazırlanmış olup, TÜRMOB Mesleki Mevzuatı İzleme Kurulunca yayınlanmak üzere kabul edilmiştir. Sirküler içeriği ve Sirkülerde yer alan görüşler, TÜRMOB'un Resmi Görüřünü yansıtmaz ve bağlayıcılığı yoktur. ]

## ÖNSÖZ

Mali Müşavirlik mesleği bilgi ve birikime dayanan bir meslektir. Bu yüzden TÜRMOB ve Odalarımızın eğitim temel önceliği oldu ve olmaya devam edecektir. Meslektaşlarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye en doğru ve en sağlıklı bir biçimde ulaşmaları için eğitim faaliyetleri, yayınlar gerçekleştiriyoruz. Bu çalışmalarımızdan birisi de, Mali Mevzuat Yorum Uygulama Sirküleridir.

Meslektaşlarımıza yardımcı olmak amacıyla mali konularda aydınlatıcı bilgi aktarmak ve tartışılabilir konulara dikkat çekmek amacıyla, Mesleki Mevzuatı İzleme Kurulu tarafından hazırlanan, Mali Mevzuat Yorum Uygulama Sirkülerinin dokuzuncusunu sizlerin istifadesine sunuyoruz. Mali Mevzuat Yorum Uygulama Sirkü-

lerini hazırlayan Meslek Mevzuatı İzleme Kurulumuza teşekkür ederiz.

İspat Yükümlülüğü Yönünden Fatura'yı konu alan bu Sirkülerimiz, uygulamacılara yardımcı olmak amacıyla konu açıklamaları, ilgili maddeler, kararlar değerlendirilerek hazırlanmıştır. İspat Yükümlülüğü Yönünden Fatura Mali Mevzuat Yorum Uygulama Sirkülerimizin meslektaşlarımıza faydalı olmasını diliyoruz.

**Emre KARTALOĞLU**

TÜRMOB Genel Başkanı

## İÇİNDEKİLER

<b>ÖNSÖZ</b>	<b>1</b>
<b>1- GİRİŞ</b>	<b>5</b>
<b>2- GENEL OLARAK FATURA</b>	<b>6</b>
2.1- VERGİ USUL KANUNUNDA FATURA	6
2.2- E - FATURANIN MUHAFAZA VE İBRAZ YÜKÜMLÜLÜĞÜ	8
2.3- FATURA DÜZENLEME İLE İLGİLİ BAZI ÖZELLİKLİ KONULAR	10
2.3.1- Yanlış Düzenlenen E-Arşiv Faturası İçin Gider Pusulası Düzenlenip Düzenlenmeyeceği	10
2.3.2- E-Fatura Uygulamasında Miktar ve Birim Fiyat Bilgisi İçermeyen Hizmet Faturalarının Nasıl Düzenleneceği	12
2.3.3- Proforma Fatura Ticari Bir Belge Olarak Değerlendirilir mi?	13
2.4- TÜRK TİCARET KANUNUNDA FATURA	14
<b>3- AÇIK FATURA – KAPALI FATURA     UYGULAMADA GEÇERLİ Mİ?</b>	<b>15</b>

4-	FATURANIN İSPAT AÇISINDAN İNCELENMESİ.....	21
5-	ALACAĞIN İSPATI AÇISINDAN FATURANIN TİCARİ DEFTERLERE KAYDEDİLMESİNİN ÖNEMİ .....	24
6-	FATURAYA İTİRAZ SÜRESİ .....	26
7-	FATURANIN ÜZERİNE YAZILAN VADE FARKI KOŞULLARI .....	27
8-	SONUÇ.....	29

## 1- GİRİŞ

Vergi hukukunda en çok kullanılan belgelerden biri faturadır. Faturanın, vergi mükelleflerinin hasılatlarının tespitinin dışında, bir alacağın tespiti ve ispatı açısından da önemli bir işlevi vardır. O nedenle vergi hukukunun dışında ticaret hukuku açısından da önemli bir belgedir.

Her iki alanda önemli bir konumda olan bu belgenin fonksiyonlarının iyi anlaşılması açısından özellikli bazı konuların incelenmesi, bu konuların yargının görüşü ile birlikte değerlendirilmesinin meslek camiamıza faydalı olacağı inancı ile bu çalışmada vergi ve ticaret hukuku açısından faturanın nasıl tanımlandığı, ticari teamülde yer alan açık – kapalı fatura ayrımının ve doğurduğu sonuçlar, faturanın alacağın ispatı açısından fonksiyonu, itiraz ve itirazın sonuçları ile fatura üzerinde vade farkı taleplerinin değerlendirmeleri yapılmış ve yargının bu konulara bakışı değerlendirmeye çalışılmıştır.

## 2 - GENEL OLARAK FATURA

Fatura, günümüz ticari hayatında özellikle mal alım satımında ve her türlü hizmet faaliyetlerinde kullanılan önemli bir belgedir. Böyle bakıldığında, vergi hukuku açısından hasılat veya gider belgesi, Türk Ticaret Hukuku açısından ise alacak veya borcun kanıtını oluşturan bir belge olarak karşımıza çıkmaktadır.

Ticari amaçla malı satın alan alıcı ya da aynı amaçla iş yaptıran kişi, satıcı ya da işi yapandan aldığı fatura ile bu malın hangi tarihte, nereden, kimden satın alındığını, alınan malın veya yaptırılan işin fiyatını, tutarını, iskonto yapılıp yapılmadığını, peşin veya veresiye alındığını tevsik etme ve kendi işletmesinin ticari defter kayıtlarını buna göre düzenleme olanağına kavuşur.

### 2.1 - VERGİ USUL KANUNUNDA FATURA

Vergi Usul Kanununun 229. maddesinde fatura tanımı şu şekilde yapılmıştır. “Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır”.



Yapılan bu tanıma göre faturanın vergi uygulamalarında çok önemli bir konumu bulunmaktadır. Bu nedenledir ki 229. madde ve devamı maddelerde faturanın şekli, faturanın nizamı, fatura kullanma zorunluluğunda olanlar ile ilgili ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. V.U.K. mükerrer 257. madde ile Hazine ve Maliye Bakanlığına tanınan yetkiler çerçevesinde hayatımıza E-uygulamalar da girmeye başlamış ve devam etmektedir.

Vergi Usul Kanununun mükerrer 242'nci maddesinin 2 numaralı fıkrasında yer alan hükmün Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden; düzenlenmesi, müşteriye verilmesi, müşteri tarafından da istenmesi ve alınması zorunlu olan faturanın, elektronik belge olarak düzenlenmesi, müşteriye elektronik ortamda iletilmesi ve elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin düzenlemeler yapılmış ve 397 Seri No.lu VUK Genel Tebliğinin ile açıklanmıştır. Bu Tebliğde düzenlenen e-Fatura, yeni bir belge türü olmayıp, kağıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahiptir. Mal veya hizmet satışı dolayısıyla fatura düzenlemek zorunda olan mükellefler, genel hükümler çerçevesinde kağıt fatura düzenleyebilecekleri gibi 397 Seri No.lu VUK Genel Tebliğinde yer alan şartlar

çerçevesinde e-Fatura da düzenlemeleri mümkündür. Aynı mal veya hizmet satışı işleminde hem kağıt faturanın hem de elektronik faturanın bir arada düzenlenmesi mümkün değildir. Müşterinin talep etmesi durumunda ise genel hükümler çerçevesinde sadece kâğıt fatura verilmesi zorunludur.<sup>1</sup> Ancak belirlenen tutarlar/sınırlar nedeniyle E-Fatura düzenleme zorunluluğunda olanlar kağıt fatura düzenleyemez.

## 2.2- E - FATURANIN MUHAFAZA VE İBRAZ YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerine göre mükellefler, gerek düzenledikleri gerekse adlarına düzenlenen faturaları, yasal süreler dâhilinde muhafaza ve istendiğinde ibraz etmekle yükümlüdürler. E-Faturanın veri bütünlüğünün sağlanması ile kaynağının inkâr edilemezliği “Mali Mühür”le garanti altına alınmaktadır. Mührün doğruluk ve geçerlilik kontrolünün ancak elektronik ortamda yapılabilmesi nedeniyle E-Faturanın kağıda basılarak saklanması söz konusu değildir. Bu nedenle mükellefler,

---

1. Mustafa İnanç, “Elektronik fatura (E-Fatura) Düzenlenmesi” Çözüm, Eylül-Ekim 2010 S. 181

düzenledikleri ve aldıkları e-faturaları, üzerindeki Mali Mühürü de içerecek şekilde kanuni süreler dahilinde kendi bünyelerindeki elektronik, manyetik veya optik ortamlarda muhafaza ve istendiğinde elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla ibraz edeceklerdir. Muhafaza ve ibraz yükümlülüğü, arşivlenen faturaların doğruluğuna, bütünlüğüne ve değişmezliğine ilişkin olan her türlü elektronik kayıt ve veri, veritabanı dosyası, saklama ortamı ile doğrulama ve görüntüleme araçlarının tümünü kapsamakta olup, E-Faturalara istendiğinde kolaylıkla erişilebilmeyi, anlaşılabilir ve eksiksiz bir biçimde görüntüleyebilmeyi ve faturaların okunabilir kağıt baskılarını üretebilmeyi sağlayacak biçimde yerine getirilmelidir. Mükelleflere ait E-Faturaların yine mükelleflere ait bilgi işlem sistemlerinde saklanması gerekmekte olup, üçüncü kişiler nezdinde ya da yurt dışında yapılan saklama işlemi Başkanlık açısından herhangi bir hüküm ifade etmemektedir. Arşivlemenin Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde ve Türkiye Cumhuriyeti Kanunlarının geçerli olduğu yerlerde yapılması zorunluluğu, yurt dışında da ikincil bir arşivleme yapılmasına engel teşkil etmemektedir<sup>2</sup>.

---

2. Mustafa İnanç, Agm.

## 2.3- FATURA DÜZENLEME İLE İLGİLİ BAZI ÖZELLİKLİ KONULAR

### 2.3.1- Yanlış Düzenlenen E-Arşiv Faturası İçin Gider Pusulası Düzenlenip Düzenlenmeyeceği

Vergi mükellefi olmayan şahsa yanlış E-Arşiv fatura düzenlendiğinde nasıl bir işlem yapılması ile ilgili olarak Deniz Vergi Dairesi Başkanlığının 5142814-130 [35-2017/3] 1026 sayı ve 06.01.2020 tarihli Özelgesinde şu görüşlere yer vermiştir.

*“(...) vergi mükellefiyeti bulunmayan şahsa yanlış fatura düzenlediğinizin sonradan fark edildiği belirterek, yanlış düzenlenen E-Arşiv faturasına ne şekilde işlem yapılarak kayıtlarınıza alabileceğiniz hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir. (...) Bu bağlamda, malın iadesi, işlemin gerçekleşmemesi, fatura içeriğine ilişkin itiraz gibi durumlarda, esas itibarıyla, alıcının mükellef olması durumunda alıcı tarafından iade faturası, mükellef olmaması halinde ise satıcı tarafından gider pusulası düzenlenmesi suretiyle işlem tesis edilmesi gerekmektedir (...)*

*Bununla birlikte oluşturulan E-Arşiv Faturada yer alan “alıcı ad-soyad/unvan”, “vergi kimlik numarası” bilgilerinin hatalı olduğu veya ürünün alıcısına gönderilmesine rağmen alıcısına ulaşmadan geri döndüğü durumlarda; bu durumların tevsiki için gerekli belge ya da dokümanların (kargo iade belgeler vb. tevsik edici belgeler) bulunması ve aynı hesap dönemi içinde olması şartıyla ilgili e-Arşiv Faturaya ait iptal bilgilerinin e-Arşiv Raporunun “iptal” elemanına (alanına) eklenmesi ile e-Arşiv Faturanın teknik olarak iptal edilmesi mümkündür.*

*Buna göre; alıcısı tarafından iade faturası düzenlenmesi veya vergi mükellefiyeti olmayan nihai tüketiciye gider pusulası düzenlenerek iade işleminin yapılabildiği durumlarda; e-Arşiv Faturaların iptal edilmesi veya değiştirilmesi mümkün bulunmayıp söz konusu faturalar geçerli olup, bu belgelerin muhasebe kayıtlarına, beyanlara konu edilmesi gereken hasılat belgeleri olarak dikkate alınması, iade işlemine ilişkin düzenlenen iade faturaları veya gider pusulasının da muhasebe kayıtları ve beyanlar açısından hasılat düzeltici belgeler olarak kullanılması mümkün bulunmaktadır...”*

### 2.3.2- E-Fatura Uygulamasında Miktar ve Birim Fiyat Bilgisi İçermeyen Hizmet Faturalarının Nasıl Düzenleneceği

Mal alım satımı ile ilgili olarak düzenlenen faturalarda malın cinsi miktarı ve birim fiyatının yazılması hususunda zorluk bulunmamaktadır. Ancak hizmet işlerinde miktar ve birim yazılması konusunda işin özelliğinden kaynaklı zorluklar bulunmaktadır. Bu konuda Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 27575268-105[229-2017-181]-285904 sayı ve 29.08.2019 tarihli Özelgesinde şu açıklamaya yer verilmiştir.

*“(...) miktar ve birim fiyat içermeyen hizmet faturalarının nasıl kesileceği konusunda tereddüt olduğu belirtilerek miktar ve birim fiyatı içermeyen faturalarda miktar ve birim fiyat yazılmasının zorunlu olup olmadığı, zorunluluk bulunmuyorsa bunun E-Fatura Portalında nasıl uygulanacağı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edildiği anlaşılmıştır.*

*(...) E-Fatura uygulaması vergi mevzuatına aykırı olmayan şekilde UBL-TR şemasında belirlenen kurallara*

*göre kullanılan teknik bir uygulama olup, E-Fatura kayıtlı kullanıcısı olan mükellefler bu şemada belirtilen kurallara uygun olarak faturalarını düzenlemek zorundadır. Söz konusu şemada bazı alanların doldurulması seçimlik olarak belirlenmiş iken bazı alanların doldurulması zorunludur.*

*Bu açıdan; miktar ve birim fiyat bilgileri teknik olarak UBL-TR’de gösterilmesi zorunlu alanlar olarak belirlenmiş olup, bu bilgilerin gerek mal teslimi gerek hizmet faturalarında dolu olması gerekmektedir.”*

Ayrıca aynı konuda Danıştay 7. Dairesi E. 2000/8511 K. 2003/5064 sayı ve 15.12.2003 tarihli kararında “... kanunda öngörülen zorunlu bilgileri taşıyamayan belgelerin vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacağı...” yönünde kararı bulunmaktadır.

### **2.3.3- Proforma Fatura Ticari Bir Belge Olarak Değerlendirilir mi?**

Genel uygulamada sıkça rastlanılan bir belge uygulamasıdır. Yapılan vergi incelemelerinde düzenlenen raporlarda proforma faturayla yapılmış bir işlem gerçek

satış gibi değerlendirilerek hasılat tespiti yapılmakta ve ek tarhiyatlar önerilmektedir. Oysa vergi usul kanununun 229 ve devamı maddelerinde fatura ve fatura yerine geçen belgeler sayılmıştır. Bu belgeler içinde proforma fatura bulunmadığından proforma faturanın fatura veya yerine geçen bir belge olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Nitekim Danıştay 4. Dairesi 07.06.2004 tarih E. 2004/1040 – K. 2004/1388 sayılı kararında “kanunda proforma faturaya yer verilmediği, proforma faturanın ticari hayatla teklif mektubu niteliğinde olduğu ve hukuken geçerli bir belge olmadığı” belirtilmiştir.

## **2.4- TÜRK TİCARET KANUNUNDA FATURA**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 21. maddesinde fatura için; “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 bununda faturada gösterilmesini isteyebilir(…)” hükmüne yer verilmiştir. Bu düzenleme, mülga Türk Ticaret Kanunundaki düzenleme ile birebir aynıdır.



Türk Ticaret Kanununda açık bir fatura tanımı verilmemiştir. Ancak hangi durumda düzenlenmesi gerektiği ve bedelinin ödenip ödenmediği konusunda bir açıklama getirilmiştir.

Türk Ticaret Kanunu bu düzenlemesi geniş anlamda değerlendirilirse, fatura, tacirin ticari işletmesinin temel işlemlerini (mal satması, imal etmesi, bir iş görmesi gibi) belgelendiren, işlemlerin takibini sağlayan, muhasebe kayıtlarının belgelendirilmesinde işlev ifa eden, işlemlerin gerek maliyeye gerekse ihtilaf halinde işlem yaptığı kimselere karşı delili olarak kullanılabilir bir belge niteliğindedir<sup>3</sup>.

### **3- AÇIK FATURA – KAPALI FATURA UYGULAMADA GEÇERLİ Mİ?**

Fatura sözleşmenin şartlarını tespit eden değil, kararlaştırılmış şartların bir kısmını gösteren ve bunları belirli şartlarda belgelendiren bir evraktır. Bu açıdan değerlendirildiğinde açık fatura hesabın açık kaldığını yani ödenmediğini, kapalı faturada hesabın kapatıldığını, bakiye

3. Oğuz Kürşat Ünal, “Türk Hukukunda Fatura Kavramı”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. C:1 S:2

borç kalmadığını aksi ispatlanabilir bir karine olarak ifade etmektedir.

### **Bu kuralın hukuki uyumsuzluklarda bir anlamı var mıdır?**

Esasen açık-kapalı fatura uygulaması çok eskilere dayanmaktadır. Vehbi Koç'un başkanı olduğu Ankara Ticaret Odası Meclisi 1948 yılında açık/kapalı fatura konusunda piyasaları düzenleyen bir karar almıştır. 21.12.1948 tarih ve 6 Nolu Ankara Ticaret Odası'nın söz konusu teamül kararında<sup>4</sup> "pulun faturanın üst kısmına yapıştırılarak imzalanması halinde açık fatura söz konusu olmaktadır" denilerek faturanın şekli ile ilgili de belirleme yapılmıştır.

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü tarafından İstanbul Ticaret Odası'na hitaben yazılan 03 Nisan 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*

---

4. Ankara Ticaret Odası Teamül Kararları, Ankara 1968, s.7

*satışlarla veresiye satışları birbirinden ayırt etmek üzere başlatılan “açık fatura” ve kapalı fatura” uygulamaları zaman içinde bir örf ve adet kuralı haline gelmiştir.*

*Bu kapsamda, Bakanlığımıza yapılan başvurularda; açık faturadan fatura bedelinin ödenmediği, kapalı faturadan ise; fatura bedelinin ödendiği anlaşılması gerektiği hususlarında örf ve adet talepleri Bakanlığımızca uygun görülmüştür. Nitekim Yargıtay’ın birçok kararında açık fatura- kapalı fatura kavramı kabul edilmiş, açık faturanın bedelinin ödenmediğine, kapalı faturanın da bedelinin ödendiğine karine teşkil edeceği görüşü benimsenmiştir”*

denilmek açık fatura- kapalı fatura kavramları netleşmiştir.

Yargıtay 13. Hukuk Dairesi’nin 11.03.2002 tarihli ve E.2002/636 K. 2002/2380 sayılı açık faturaya ilişkin kararı şu şekildedir: “Davacının ibraz ettiği fatura açık fatura olup davacı tarafından tek taraflı düzenlenmiş bir belge olduğundan tek başına satım ilişkisini ispata yeterli değildir. Faturada belirtilen malların davalıya teslim edil-

diğini, yazılı bir belge ile ispat edilmediğinden, davacının iddiasını ispat ettiği söylenemez.”

Ayrıca Yargıtay 11. Hukuk Dairesinin verdiği 28.03.1988 tarih E. 1988/6471 K. 1988/1267 sayılı kararında “*BK'nın 182. maddesi hükmünce alım satımlarda her iki tarafın borçlarını aynı zamanda ifa etmiş olmaları yolunda bir ilke kabul edilmiş ise de; malın davalıya teslimi 8.1.1986 tarihinde yapılmış olmasına rağmen davacı tarafından düzenlenen 11.1.1986 tarihli faturanın kendisine tebliğ edilmiş olduğu davalı tarafından kabul edilmiş bulunmaktadır. Fatura, açık fatura niteliğinde olduğundan bunu tebellüğ eden davalının TTK. 23/2 nci maddesine göre 8 gün içinde bir itirazda bulunmadığından böylece mal bedelinin ödenmediğini de kabul etmiş durumuna düşmüştür. Bu sebeple bedelin ödendiğini ispat, davalıya ait olacağından ve davalı da bu hususu ispat edemediğinden davalının temyiz itirazlarının reddi gerekmiştir.*” denilmektedir.

Görüldüğü üzere örf ve teamül haline gelmiş olan faturanın üst bölümüne imza atılması (açık fatura) ve alt

bölümüne imza atılması (kapalı fatura) uygulaması yargı tarafından da benimsenen bir durum haline gelmiştir.

Ancak ilginç bir durumdan da söz etmek gerekir. Zira bu konuda Vergi Usul Kanunu ile ticari yaşamda da benimsenen örf – adet ile yargı kararları açısından bir çelişki var gibi görünmektedir. Vergi Usul Kanununun 131/4 maddesinde “Faturanın baş tarafında iş sahibinin veya namına imzaya mezun olanların imzası bulunur...” diyerek faturanın nizamına ilişkin bir düzenlemeye yer verilmiştir. İlgili madde açık şekilde faturanın “Baş tarafında” yetkililerin imzasının olması ifade edilmiştir. Bu durumda faturanın baş tarafında imza olup, borç ödenmişse, faturanın hem üst hem de altında imza olması gerektiği gibi bir garip durum ortaya çıkmakta, fatura bedeli ödenmemiş ise baş taraftaki imzanın yeterli olup olmayacağı sorusu gündeme gelmektedir. Yine Vergi Usul Kanununun 352. maddesinin II. Derece usulsüzlüğü düzenleyen bölümünün 7. bendinde ise “... Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikalar kanunun belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması”nın ikinci derecede usulsüzlük cezasını gerektireceği düzenlenmiştir. Bu

durumda Kanunun belirttiği şekil şartına uyulmaksızın sadece faturanın altına imza atılırsa, fatura şekline muhalefetten ikinci derecede usulsüzlüğe muhatap olunup olunmayacağı tartışması ortaya atılabilir. Böyle olunca da örf – adet kuralı ile V.U.K.’da belirtilenler arasında bir çelişki var gibi görünmektedir.

Bizce yüksek yargının da benimsediği şekilde açık/kapalı fatura, fatura bedelinin ödenip ödenmediğin ilişkin şekil unsuru olarak kabul edilmelidir. Ancak faturanın açık veya kapalı olarak düzenlenmiş olması borcun varlığı veya kapatıldığına karine teşkil etmekle birlikte, taraflar arasında uyuşmazlık olması durumunda,

- Fatura kapalı kesilmiş ise bedeli karine olarak ödenmiş sayılır, aksinin ileri sürülmesi durumunda davacının veya alacaklının borçlunun ödeme yapmadığını ispatı gerekir.
- Fatura açık kesilmiş ise bedeli karine olarak ödenmemiş sayılır, aksinin ileri sürülmesi durumunda aleyhine dava açan veya takip yapana karşı ödeme yapıldığının ispatı gerekir.

## 4- FATURANIN İSPAT AÇISINDAN İNCELENMESİ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun "Fatura ve Teyid Mektubu" başlıklı 21. maddesinde aşağıdaki hüküm yer almıştır.

*"(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 bulunmamışsa, söz konusu teyit mektubunun yapılan sözleşmeye veya açıklamalara uygun olduğunu kabul etmiş sayılır. "şeklinde*

*kaleme alınmıştır. Sekiz günlük süre, faturanın düzenlendiği tarihten itibaren değil, faturanın karşı tarafça alındığı tarihten itibaren hesaplanacaktır.*

Maddeden de görüleceği üzere; Türk Ticaret Kanunu'nun 21. maddesinin 2. fıkrası "Faturanın İçeriğine İtirazı" konu edinmiştir. İçerik ile kastedilen faturanın muhteviyatında yer alan her şeyi kapsar biçimde anlamak gerekir; faturanın ihtiva ettiği satılan malın veya alınan hizmetin açıklaması ve bu mal veya hizmetin tutar veya faturanın tarihi ile ilgili de olabilir.

Bütün bu bilgilerin tamamının yapılan ticari ilişkinin kâğıda dökülmüş hali ile tam uygunluğu halinde fatura içeriğinin tam olarak doğru olduğu kabul edilebilir.

Fatura satıcı ile müşteri arasında yapılan bir ticari anlaşma çerçevesinde düzenlenmektedir ve fatura muhteviyatının da bu anlaşma hükümleri ile aynı doğrultuda olması gerekmektedir. Taraflar arası anlaşma ile fatura muhteviyatı arasında bir uyumsuzluk olduğunu düşünen müşteri bu aykırılığı öne sürerek kanun koyucu tarafından belirlenen süre içinde faturaya itiraz edebilir. Bu hususa ilişkin bazı Yargıtay içtihatları aşağıdaki şekilde oluşmuştur.



► **Yargıtay 14. Hukuk Dairesi E.1977/1857 K.1978/63  
T. 19.01.1978**

Bir faturayı alan kimse aldığı tarihten başlayarak sekiz günlük sürede içindekiler (münderecat) hakkında bir itirazda bulunmamış ise onu kabul etmiş sayılır.

► **Yargıtay 11. Hukuk Dairesi E.1978/1788 K.1978/  
1687 T. 03.04.1978**

“Salt faturanın bildirilmesi alacak hakkı doğurmaz; satış sözleşmesine dayanan davacı tacir, bu ilişkiyi ve malın teslimini kanıtlamalıdır. ”

Yargıtay kararlarından da anlaşıldığı üzere faturaya 8 gün içinde itiraz edilmemiş olursa bile fatura içeriğinde belirtilen malların alıcıya teslim edildiği (sevk irsaliyeleri ile) veya hizmetin yapıldığının kanıtlanması faturayı düzenleyene aittir. Genel olarak uygulamalarda sevk irsaliyeleri düzenlemekle birlikte malın teslimi aşamasında irsaliyenin ilgili bölümündeki (teslim alan) yerin mutlaka alıcı yetkililere imzalatılması gerekir. Fatura alacağın doğmasında bir karinedir. Ancak fatura içeriğinde belirtilen malların teslimi ile işlem sonlandırılmış olmasının ispatı da gerekmektedir.

## 5- ALACAĞIN İSPATI AÇISINDAN FATURANIN TİCARİ DEFTERLERE KAYDEDİLMESİNİN ÖNEMİ

TTK. 21/2 uyarınca bir faturayı alan kişi, aldığı tarihten itibaren 8 gün içinde fatura içeriği hakkında itirazda bulunmamışsa, fatura içeriğini kabul etmiş sayılır. Fatura taraflar arasında yapılmış bir satış ya da iş görme sözleşmesinin ifası aşamasıyla ilgili belgedir. Taraflar arasında bu tür bir sözleşme ilişkisi bulunmuyorsa, düzenlenen belgenin fatura niteliğinde olup olmadığı ve bu belgeye itiraz olunmamasının da TTK. 21/2 sonucun doğmasına yol açmayacağı söylenebilir. Ancak bu durumda faturanın itirazsız olarak deftere kaydedilip kaydedilmediği konusu önem kazanır. Konuyla ilgili, Yargıtay 19. HD.'nin E. 2009/7882, K. 2010/5306, T. 3.5.2010 sayılı kararında, kural olarak BK.'nın 182. maddesi uyarınca alım satım akdinde tarafların edimlerini aynı anda ifa ettikleri, bir başka deyişle alış verişin peşin olarak yapıldığı, bu karinenin aksinin kanıtlanması yükümlülüğünün malı satın alana ait olduğu, somut olayda dava konusu faturanın davalının ticari defterlerine kayıtlı olduğu dikkate alındığında malın teslim edildiğinin anlaşıldığına karar verilmiştir. Yargıtay

19. HD.'nin E. 2012/17523, K. 2013/3685, T. 27.02.2013 sayılı kararında da, ilk derece mahkemesince dava ve takibe konu faturaların davalının ticari defterlerinde kayıtlı olduğu, bu durumda malın davalıya teslim edildiği konusunda karinenin olduğu, davalının tek yanlı olarak ticari kayıtlara ilişkin düzeltme beyannamesi düzenlemesinin teslim almaya ilişkin karinenin aksini kanıtlamaya yeterli olmadığı, dolayısıyla davalının usulüne uygun delil ile karinenin aksini kanıtlayamadığı, bu hali ile davacının davalıdan icra takibinde talep ettiği asıl alacak kadar alacağı bulunduğu dair verilen kararın, onanmasına karar verilmiştir. Yargıtay'ın 19. HD.'nin E. 2009/7882, K. 2010/5306, T. 3.5.2010 ve E. 2012/17523, K. 2013/3685, T. 27.02.2013 sayılı kararlarında, faturaların ticari defterlere kaydedilmesinin malların teslim edildiği yolunda bir karine oluşturduğu ifade edilmiştir.

Görüldüğü üzere, alıcının malları teslim alınmadığı iddiasına karşın, faturaların defterlere kaydedilmesi malların teslim alındığının önemli bir karinesi olarak kabul edilmektedir. Yargıtay kararlarında ifade edildiği gibi süresi içinde itiraz edilmeyen faturaların deftere kaydedilmesinin malların teslim edildiği yolunda bir karine oluşturdu-

ğu kabul edildiğinde, ispat yükünün yer değiştirmesi yani dava konusu malların teslim edilmediğinin davalı tarafından ispatlanması gerekecektir<sup>5</sup>.

## 6- FATURAYA İTİRAZ SÜRESİ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 21. maddesinin 2. fıkrasına göre faturaya itiraz süresi faturanın alındığı tarihten itibaren 8 gündür. Burada belirtilen sürenin belgelerle ispatı gerekmektedir. Bu nedenle düzenlene faturanın karşı tarafa gönderilirken, karşı taraftan teslim alınma tarihini belli edecek şekilde gönderilmesi gerekmektedir.

Şunu önemle belirtmek gerekir ki; Sekiz günlük itiraz süresi ispat yükünün yer değişmesine neden olmaktadır.

Faturayı alan tarafın, buna 8 gün içinde itiraz edebilmesi için her şeyden önce bu süre içinde bulunduğunu belgelemesi ve faturayı düzenleyen tarafa da itiraz ettiği tarihin, faturayı teslim aldığı tarihten itibaren 8 günlük süre içinde olduğunu belirtmesi gerekmektedir. Buna ek olarak itiraz karşı tarafa bildirilirken itiraz edilen bütün konuların yazılı olarak bildirilmesi de önem taşımaktadır.

---

5 Saim Üstündağ, Medeni Yargılama Hukuku, Cilt I – II, İstanbul 1997, s.619

Fatura içeriğine yapılacak olan itirazın bir belge niteliğinde olmasını sağlama ve sonradan ortaya çıkacak bir hukuki anlaşmazlıkta kullanabilme açısından itiraz tarihini ve karşı tarafa ulaşma tarihini tespit açısından itiraz ve eklerinin karşı tarafa noter kanalıyla gönderilmesi yerinde olacaktır.

## **7- FATURANIN ÜZERİNE YAZILAN VADE FARKI KOŞULLARI**

“Faturanın zorunlu içeriği ve şekil şartlarına ilişkin ayrıntılı düzenleme Vergi Usul Kanunu’nda yer almaktadır. Vergi Usul Kanununun 230. maddesi faturada bulunması gereken asgari bilgileri aşağıdaki şekilde belirlemiştir.

- 1) Faturanın düzenleme tarihi, seri ve sıra numarası,
- 2) Faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası,
- 3) Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası,
- 4) Malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı,

5) Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası

“Vergi Usul Kanunu’nun 230. maddesi yukarıda açıklandığı üzere asgari zorunlu unsurları beş madde halinde belirlemiştir. Madde metninden açıkça anlaşılacağı gibi sayılan bu zorunlu unsurlar aynı zamanda olağan içeriğin ne olduğu da ortaya koymaktadır.

Zira Türk Ticaret Kanunu’nda fatura münderecatının ne olduğu ilgili bölümlerde de açıklandığı üzere açık olarak düzenlenmiş değildir. Böylesine önemli ve bir karineye esas teşkil eden fatura münderecatından neyin kastedildiği konusundaki yasal boşluğu Vergi Usul Kanunu’ndaki hükümler gözetilerek doldurulabileceği açıktır. Vergi Usul Kanunu’nun 230. maddesindeki tanımdan yola çıkarak bu sorunun çözümü, devamlı da “İçtihatların birleştirilmesi konusunu teşkil eden vade farkı faturanın zorunlu içeriğinden midir?” sorusunun da cevabını aramak gerekmektedir. Çünkü yukarıda da açıklandığı üzere faturanın unsurları arasında vade farkına yer verilmemiştir.

Konu Nitekim Yargıtay İçtihatları Birleştirme Kurulunun E. 2001/1 K. 2003/1 sayı ve 27.06.2003 tarihli Kararında değerlendirilmiş ve aşağıdaki sonuca varılmıştır.

*“Faturalara “bedelin belli bir sürede ödenmemesi halinde vade farkı ödenir” şeklinde ibare yazılarak karşı tarafa tebliği ve karşı tarafça TTK'nın 21/2.maddesi uyarınca sekiz gün içinde itiraz edilmemesi halinde bu durum sadece fatura münderecatının kesinleşmesi sonucunu doğurup vade farkının davalı yanca kabul edildiği ve istenebileceği anlamına gelmeyeceği...”*

Yargıtay İçtihatları Birleştirme Kurulunun bu kararı ile fatura içeriğinin kesinleşmesinin, faturada yazılı bulunan vade farkı kaydının davalı borçlu tarafından da kabul edildiği ve istenebileceği anlamını taşımayacağı açıklığa kavuşmuş olmaktadır.”

Dolayısıyla faturanın üzerine belirli bir yüzde oranı konularak, vadesinde ödenmeyen fatura tutarına vade farkı hesabının yapılması geçersizdir.

## 8- SONUÇ

Fatura hem ticaret hem de vergi hukuku açısından son derece önemli bir belgedir. Vergi mevzuatımız açısından pek çok halde vergiyi doğuran olayın tespiti ve/veya nitelendirilmesi açısından önem taşıyan bu belge, özel hu-

kukta da pek çok ihtilafın kaynağını oluşturmaktadır. Bu nedenle faturaya ilişkin hem vergi hukuku hem de ticaret hukuku düzenlemelerinin ve bu düzenlemelere ilişkin yorum ve içtihatların özenle takip edilmesi gerekmektedir.