

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ÖZEL HUKUK ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TİCARET HUKUKUNDA FATURA

Merve EKTAŞ

2501141485

TEZ DANIŞMANI

Dr. Öğr. Gör. Fatih AYDOĞAN

İstanbul - 2019

ÖZ

TİCARET HUKUKUNDA FATURA

MERVE EKTAŞ

Bu çalışmada ticaret hukuku pratiğinin en önemli enstrümanlarından fatura incelenmiştir. Faturanın Türk hukukundaki yeri, mevzuattaki düzenleniş biçimi, niteliği, fonksiyonları üzerinde durulmuştur. Bu yapılırken Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu bakımından ayrıştırılmaya çalışılmıştır. Çalışmada fatura, esas, olarak ticaret hukuku düzleminde incelenmiş ve bu anlamda sorunları, doktrin görüşleri ve yargı kararları da incelenerek ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Ticaret Hukuku, Vergi Hukuku, Fatura, Fatura Türleri, Faturaya İtiraz, Faturanın Olağan İçeriği, Karine.

ABSTRACT

INVOICE IN COMMERCIAL LAW

MERVE EKTAŞ

In this study, invoice which is one the most important instrument in commercial law's practice has been examined. The role of invoice in commercial law, the approach of regulation in legislation and its characteristic functions have been discoursed. Within the scope of this research Turkish Commercial Law and Turkish Tax Procedural Law have been practiced separately. In this study, invoice has been examined in the context of commercial law fundamentally, also it has been investigated in the light of doctrines and judicial decisions.

Keywords: Commercial Law, Tax Law, Invoice, Kinds of Invoice, Objected to the Invoice, Usual Content of Invoice, Presumption

ÖNSÖZ

Çalışmamızda, ticaret hayatında belki de en çok kullanılan evraklardan fatura ele alınmıştır. Hem ticaret hukuku ve hem de vergi hukuku bakımından önemi bulunan bu belgeyi, hukuk sistemimizdeki düzenlenişi ile tarif edip bu iki hukuk sisteminin faturaya yaklaşımındaki farklar ile birlikte ayırımını yapmaya çalıştık.

Çalışmamızın esas konusu olan, faturanın ticaret hukukundaki yeri, niteliği, kullanımı ve bundan doğan sorunlar ele alınıp incelenmekle birlikte ticaret hayatında oldukça etkili olması bakımından, etkili olabileceğini düşündüğümüz miktarda vergi hukuku bağlamında da incelemeye ve değerlendirmeye çalıştık. Ancak elbette çalışmamız bir vergi hukuku çalışması olmadığından bu alandaki incelemeyi ve özellikle değerlendirmeyi kısıtlı tutmayı tercih ettik.

İstanbul, 2019

Merve Ektaş

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZ.....	ii
ABSTRACT	iii
ÖNSÖZ.....	iv
İÇİNDEKİLER	v
KISALTMALAR LİSTESİ.....	ix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

FATURA KAVRAMI VE TÜRLERİ

1. Fatura Kavramı ve Türk Hukukunda Fatura	3
2. Hukuk Sistemimizde Faturanın Düzenlenişi.....	4
2.1. Ticaret Hukukunda Fatura.....	4
2.2. Vergi Hukukunda Fatura.....	5
3. Faturaya Uygulanacak Hükümler Bakımından Ticaret Hukuku İle Vergi Hukuku İlişkisi.....	6
4. Türlerine Göre Fatura.....	9
4.1. Adi Fatura.....	10
4.2. Komisyoncu Faturası	10
4.3. İrsaliyeli Fatura	11
4.4. Konsolosluk Faturası.....	13
4.5. Açık Fatura ve Kapalı Fatura	14
4.6. Muvakkat Fatura ve Kesin Fatura	20
5. VUK Bağlamında Fatura Yerine Geçen Belgeler.....	20

6. Fatura Olarak Adlandırılan Diğer Belgeler.....	22
6.1. Nakliye Faturası	22
6.2. Genel Fatura	23
6.3. Proforma Fatura	23
6.4. Kur Farkı Faturası	25
6.5. Vade Farkı Faturası	27
6.6. İade Faturası	27
7. Sahte Fatura.....	28

İKİNCİ BÖLÜM

FATURANIN HUKUKİ NİTELİĞİ VE DÜZENLENMESİ

1. Faturanın Hukuki Niteliği ve Fonksiyonları	34
1.1. İrade Açıklaması Fonksiyonu	35
1.2. Sözleşmesel Edimleri Gösterir Belge Fonksiyonu.....	36
1.3. İspat Fonksiyonu	37
1.4. Temerrüt Fonksiyonu	38
2. Fatura Düzenleme ve Kullanma Zorunluluğu.....	45
3. Faturanın Düzenlenmesi.....	48
4. Faturanın İçeriği ve Düzeni.....	49
4.1. Düzenleyenin Ticaret Unvanı ve İmzası	54
4.2. Adına Fatura Düzenlenenin Ticaret Unvanı	55
4.3. Düzenleme Tarihi.....	58
4.4. Satılan veya Üretilen Malın, Yapılan İşin veya Sağlanan Menfaatin Cinsi, Miktarı, Bedeli	60
4.5. Bedelin Ödendiği Kaydı.....	60

4.6. Faturanın Düzeni	61
5. Yabancı Para Cinsinden Düzenlenen Faturanın Geçerliliği Meselesi	63
6. Faturada Kullanılacak Dil	65
7. Fatura ile Teyit Mektubu Ayırımı	65
8. E-Fatura Düzenlemesi	67

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

FATURANIN TEBLİĞİ VE HUKUKİ SONUÇLARI

1. Genel Olarak Faturanın Tebliği ve Hukuki Sonuçları	68
2. Faturanın Tebliği	68
3. Faturaya İtiraz	68
4. Faturaya Bağlanan Karinenin Kapsamı	71
4.1. Faturanın Olağan İçeriği Kavramı	75
4.2. Fatura Bedelinin Ödenip Ödenmediği	77
4.3. Faturaya Konu Edimin İfa Edilip Edilmediği	77
4.4. Vade Farkı Kaydı	80
5. Karinenin Uygulanması İçin Gereken Şartlar	86
5.1. Taraflar Arasında Bir Sözleşmenin Varlığı	86
5.2. Sözleşmenin Taraflarının Tacir Olması	95
5.3. Faturanın Zorunlu Şekil Şartlarına Uygun Olması	100
5.4. Faturanın Karşı Tarafa Tebliğ Edilmesi	100
5.5. Faturaya İtiraz Edilmemesi	104
5.6. Faturanın Ticari Defterlere Kaydedilmesi	108
6. Karinenin Faturaya ve Hukuki İlişkiye Etkisi	108
6.1. Delil Niteliğine Etkisi	108

6.2. İspat Yüküne Etkisi	109
7. Karinenin Aksini İspat	111
8. Fatura Bedelinin Ödenmesi.....	113
9. Faturanın Saklanması	116
10. Faturanın Ziyayı ve İptali.....	117
10.1. Faturanın Ziyayı ve Zayı Belgesi	117
10.2. Faturanın İptali	118

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

FATURADAN DOĞAN SORUMLULUK

1. Türk Ticaret Kanunu Nedeniyle Doğan Sorumluluk.....	120
2. Vergi Usul Kanunu Nedeniyle Doğan Sorumluluk	123
3. Türk Ceza Kanunu Nedeniyle Doğan Sorumluluk	128

SONUÇ.....	132
-------------------	------------

KAYNAKÇA	134
-----------------------	------------

KISALTMALAR LİSTESİ

a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
a.g.t.	: Adı geçen tez
aş.	: Aşağı
bkz.	: Bakınız
b.	: Bent
B.	: Baskı
et. al.	: Ve diğerleri
eTTK	: 6762 sayılı mülga Türk Ticaret Kanunu
f.	: Fıkra
haz.	: Hazırlayan
HD	: Hukuk Dairesi
KDV	: Katma Değer Vergisi
R.G.	: Resmî Gazete
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
T.	: Tarih
TBK	: 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu
TCK	: 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu
TD	: Ticaret Dairesi
TL	: Türk Lirası
TMK	: 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu
TTK	: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
VUK	: 213 SAYILI Vergi Usul Kanunu
vd.	: Ve devamı
v.d.	: Ve diğerleri

vs. : Ve sair

Y. : Yıl

YHGK : Yargıtay Hukuk Genel Kurulu

YİBHKG : Yargıtay İçtihatları Birleştirme Hukuk Genel Kurulu

Yarg. : Yargıtay

yuk. : Yukarı



GİRİŞ

Ticaret hayatında kural olarak, yapılan her iş veya satılan her mal, başka bir ifadeyle sözleşmesel temelli her türlü para alışverişinde, işi gören veya malı satan tacir tarafından karşı tarafa bir fatura verilir. Bu çoğunlukla Vergi Usul Kanunu yükümlülükleri sebebiyle olmakla birlikte faturanın verilmesi, Türk Ticaret Kanunu hükümleri dolayısıyla, ticaret hukuku ve buna bağlı olarak ispat hukuku anlamında da önemli sonuçlar doğuru.

Hukukumuzda, faturaya ilişkin yazılı düzenlemeler ticaret hukuku ve vergi hukuku mevzuatında yer almaktadır. Bu iki ayrı düzlemde yer alan fatura düzenlemeleri, pratikte tek bir tane “fatura düzenleme” ile karşılığını bulsa da esas olarak, amaçları ve buna bağlı olarak da bu iki hukuk dalı bakımından hüküm ve sonuçları birbirinden farklıdır.

Bu çalışmada fatura, ticaret hukuku temelinde incelenecektir. Bununla birlikte pratik ve fiziksel olarak tek bir fatura söz konusu olduğundan, gerektiği ölçüde ve bu sınırdaki olmak üzere, vergi hukuku düzenlemeleri de çalışmaya dahil edilecek ve fakat vergisel tartışmalar mümkün olduğunca dahil edilmeyecektir. Bu doğrultuda faturanın bu iki hukuk düzlemindeki yeri bakımından belirleme yapılmaya çalışılacak ve sonrasında da esas olarak ticaret hukuku bakımından etkisi ile hüküm ve sonuçlarından bahsedilecektir.

Tezin birinci bölümünde faturanın genel çerçevesi, ticari hayattaki kullanımının tespit edilebilmesi için fatura kavramı, özellikle mevzuat düzenlemesi ve yargı kararlarındaki tanımlamaları ile kısaca tarif edilip ticaret ve vergi hukukundaki yerinden söz edilecek ve uygulamada en sık kullanılan fatura türleri açıklanarak faturanın kapsamı ve kullanımı belirlenecektir.

Türk Ticaret Kanunu m. 21 de dahil olmak üzere, Kanunda faturanın tanımına ilişkin bir belirleme yoktur. Bu sebeple ikinci bölümde faturanın içeriği, hukuki niteliği ve fonksiyonları incelenerek Türk Ticaret Kanunu bakımından fatura niteliğine sahip olan ve olmayan belgelerin tespiti kriterleri incelenecektir. Bu yapılırken faturanın etkilerini de göstermek amacıyla faturanın sahip olduğu fonksiyonlar açıklanacaktır.

Türk Ticaret Kanunu m. 21'in ve faturanın ticaret hukukundaki belki de en önemli özelliği, maddede faturaya bağlanmış olan, fatura içeriğinin kabul edilmiş sayılması yönündeki karinedir. Bu karinenin uygulanma şartları, sonuçlarının tespiti ve aksinin ispatı gibi hususlar çalışmanın üçüncü bölümünde ele alınacaktır.

Son olarak fatura düzenlemeye ilişkin olarak doğabilecek sorumluluk halleri genel olarak Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Türk Ceza Kanunu kapsamında incelenecektir.



BİRİNCİ BÖLÜM

FATURA KAVRAMI VE TÜRLERİ

1. Fatura Kavramı ve Türk Hukukunda Fatura

Fatura, sözlükte “*Satılan emtia (mal) veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tacir tarafından müşteriye verilen ticari belge; ticari satışlarda, satıcı tarafından alıcıya verilen ve satılan malın değerini, niteliklerini, ölçüsünü, miktarını ve diğer açıklamaları gösteren hesap pusulası; ...*”¹ şeklinde tanımlanmaktadır.

Hukukumuzda faturaya ilişkin olarak, ticaret hukuku ve vergi usul hukuku sisteminde düzenlemeler bulunmaktadır. Türk Ticaret Kanunu’nda ² (“TTK”) faturaya ilişkin bir tanım veya açık bir tarif yer almamakla birlikte Vergi Usul Kanunu’nda³ (“VUK”) faturanın tarifi yapılmıştır. VUK m. 229’a göre fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.

Yargıtay ise faturayı şu şekilde tanımlamıştır; “*ticari satışlarda satıcı tarafından alıcıya verilen ve satılan malın miktarını, vasıflarını ölçüsünü fiyatını ve sair hususları veya ifa edilmiş hizmetleri gösteren hesap pusulası olup, ticari bir belge niteliğindedir.*”⁴

Şu halde fatura; bir iş yapan, bir mal satan veya üreten ya da bir menfaat temin eden tacir tarafından, karşı tarafça talep edilmesi halinde, aralarındaki sözleşmeye uygun olarak sözleşmesel edimlerin mal, iş ve bedel cinsinden gösterilerek, bunların miktarı, bedeli ve türünün de bulunduğu ve ödenmiş ise bedelin ödendiği bilgisi de işlenerek karşı tarafa gönderildiği, belirli şartlar dahilinde hem düzenleyen hem de adına düzenlenen tacir aleyhine delil olmaya elverişli bir ticari belge olarak tanımlanabilir.

¹ Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, 10. B., Ankara, Yetkin Yayınları, 2011, s. 419.

² R.G. 14.02.2012 tarih, 27846 sayı.

³ R.G. 10.01.1961, 11.01.1961, 12.01.1961 tarih, 10703, 10704, 10705 sayı.

⁴ YİBHKG 27.06.2003 T., 2001/1 E., 2003/1 K. Karar metni için bkz. R.G. 24.12.2003 tarih ve 25326 sayı.

2. Hukuk Sistemimizde Faturanın Düzenlenişı

Faturaya ilişkin hükümler TTK'da ve VUK'ta yer almaktadır. Fatura, TTK'da temel olarak m. 21⁵ ile, VUK'ta ise esas olarak 229 ila 232. maddeler⁶ arasında düzenlenmiştir. Bu iki kanunda faturanın düzenleniş amacı, şekli ve buna bağlı olarak da sonuçları birbirinden farklıdır⁷. Bahse konu hükümlerde, faturanın düzenlenmesi, kullanımı, bu hükümlere aykırılıkta söz konusu olabilecek sorumluluk halleri gibi hususlarda düzenlemeler yer alır.

2.1. Ticaret Hukukunda Fatura

Kanunda doğrudan veya dolaylı olarak faturaya ilişkin hükümler bulunmakla birlikte TTK'da faturanın tam bir tarifi bulunmamaktadır⁸. TTK'da yer alan ve faturaya ilişkin en temel hüküm olan 21. madde, tacir olmanın hükümleri başlığı altında yer alır. TTK m. 21, kanunda “fatura” ifadesini başlığında barındıran ve faturanın içeriği, ispat kuvveti, itiraz süresi gibi doğrudan faturaya ilişkin hususları düzenleyen tek maddedir. Fatura ile doğrudan ilişkili olarak 880., 1280., 1525. ve 1530. maddeler de önem arz etmektedir. Bunun dışında faturanın kullanım alanı ve amacı gereği ilişkili olduğu, ticari defter tutmayı düzenleyen TTK m. 64 gibi başkaca hükümler de mevcuttur.

Kanunda fatura ile ilgili düzenleme, 6762 sayılı mülga Türk Ticaret Kanunu⁹ (“eTTK”) ile kapsamlı bir farklılık içermeyip eTTK'nın 23. maddesinin daha sade bir dil ile TTK m. 21'e alındığını söylemek mümkündür¹⁰. Faturaya açık şekilde

⁵ Ticari defterler, ticari belgelerin tebliği, saklanması, ihtar fonksiyonu gibi fatura ile ilişkili başkaca hükümler de TTK'da bulunmaktadır. Ancak doğrudan faturanın niteliğine yönelik kanundaki tek hüküm m. 21'in birinci ve ikinci fıkrasıdır. Söz konusu diğer hükümler ise faturanın kullanımı, fonksiyonu gibi hususlara ilişkindir.

⁶ Bu hükümlere aykırılık halinde uygulanacak cezalar gibi fatura ile ilişkili başkaca hükümler de VUK'ta yer almaktadır. Ancak salt faturaya ilişkin, faturanın düzenlenmesi, kullanılması vs. düzenlemeler, m. 229 ila 232 arasında bulunmaktadır.

⁷ Zeynel Balkız, “Hukukumuzda Faturalar ve İspat Kuvveti”, **Manisa Barosu Dergisi**, Y. 3, S. 11, 1984, s. 8; Oğuz Kürşat Ünal, **Fatura ve Teyit Mektubu**, 6. B. Ankara, Bilge Yayınevi, 2015, s. 6; Vildan Peksöz, “Hukuk Muhakemesi Kapsamında Karineler ve Faturanın Hukuki Niteliği”, İstanbul, 2014, yayınlanmamış yüksek lisans tezi, s. 176.

⁸ Ünal, **a.g.e.**, s.10.

⁹ R.G. 09.07.1956 tarih, 9353 sayı.

¹⁰ Bkz. TTK m. 21'in gerekçesi.

temerrüt fonksiyonu tanıyan 1530. madde ise en büyük değişikliğe sahip maddedir¹¹. Bununla birlikte Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi ile fatura ve diğer ticari vesikaların elektronik ortamda gönderilmesini düzenleyen 1525. madde tamamıyla yeni bir hükümdür.

Faturanın ticaret hukuku pratiği bakımından en büyük işlevlerinden biri ispat aracı olmasıdır¹². Kimi zaman ticari işletmeye ait defterlere dayanak olurken kimi zaman da diğer tacirler veya özel hukuk kişileri ile olan hukuki ilişkinin ispatına yarar.

2.2. Vergi Hukukunda Fatura

Fatura, VUK m. 229 ila 232 hükümleri arasında düzenlenmiştir. Faturanın tarifinin yapıldığı VUK'un 229. maddesine göre fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.

Kanundaki bu tarife göre, faturanın düzenlenmesi için bir mal satılmış veya bir iş görülmüş ve bunun da bir tüccar tarafından gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir. Faturayı düzenleyen tüccar, bir vergi mükellefi olmalıdır. Aynı zamanda VUK m. 229'un mefhumu muhalifinden, tüccar olmayanların fatura düzenlemek zorunda olmadığı da çıkmaktadır. Keza fatura bastırma ve noter tasdiki işlemleri de yalnızca vergi mükellefleri tarafından yapılabilmektedir¹³.

Vergi mevzuatı uyarınca tutulması zorunlu olan defterlerde yer alan bilgilerin, fatura ile belgelendirilmesi gereklidir. Diğer bir deyişle faturanın vergi hukuku bakımından kıymeti, defterlerde yer alan bilgilerin tevsiki ve buna bağlı olarak vergilendirmede temel dayanak belgelerden olma fonksiyonundan ileri gelmektedir.

¹¹ Abuzer Kendigelen, **Yeni Türk Ticaret Kanunu: Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler**, İstanbul, On İki Levha, 3. B., 2016, s. 603; Ünal, **a.g.e.**, s.7.

¹² Gökhan Korhan, "Proforma Faturanın Mahiyeti, Kullanım Alanları ve Fatura İle Arasındaki Farklar", **Yaklaşım Dergisi**, y. 15, S. 178, Ekim 2007, s. 218.

¹³ Rüknettin Kumkale, **Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura: Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde**, Seçkin, 7. B., Ankara, 2017, s. 33.

3. Faturaya Uygulanacak Hükümler Bakımından Ticaret Hukuku ile Vergi Hukuku İlişkisi

Ticaret alanına ilişkin getirdiği düzenlemeler nedeniyle, vergi hukuku düzenlemeleri, ticaret uygulaması bakımından oldukça önemlidir ve bu nedenle ticaret hukukunu da yakından ilgilendirir¹⁴. Bunun yanında kimi zaman hem vergi hukukunda hem de özel hukukta aynı kavramların kullanıldığı görülür ve uygulanacak hükümlerin tespitine gerek duyulur.

Ticaret hukuku ile vergi hukukunda ortak kullanılan kavramlar olsa da bu iki hukuk dalının, bu kavramlara yaklaşımı farklıdır¹⁵. Hem ticaret hukuku hem de vergi hukukunda yer bulan bir kavram ve belge olan faturaya hangi hükümlerin uygulanması gerektiğinin tespiti için ticaret hukuku ile vergi hukuku arasındaki ilişkinin veya ayrılığın ve ayrıca bu iki hukuk dalının amaçlarının tespiti gereklidir.

Kamu hukuku içerisinde de ticari hayata ilişkin kurallar bulunmakta ise de esasen ticaret pratiği ve ticaret hukuku, medeni hukukun bir dalıdır ve temelini medeni hukukta bulur. Diğer yandan vergi hukuku, kamu hukukunun kapsamındadır¹⁶. Vergilendirme, vergi toplama işlemleri devletin egemenliğinin bir sonucudur. Vergileme bir hukuki işlem veya ilişkiye dayandığında ise vergi hukuku, özel hukuk kurumları ve kavramlarından yararlanır. Bunun yanında vergi hukuku, edim gücü ilkesi gereği kendisi de ekonomik kavramlar oluşturur¹⁷. Şu halde vergi hukuku, bir özel hukuk dalı veya bunun bir uzantısı değil ve fakat özel hukuk ile yan yanadır¹⁸. Ticaret hukuku ile vergi hukuku arasındaki ilişkinin tespiti bakımından, bu iki hukuk dalının amaçları da önem arz eder. Kanunlar ve kurallar, ilgili hukuk dalının amacına göre şekillenir ve düzenlenir¹⁹.

¹⁴ Fahiman Tekil, **Ticari İşletme Hukuku**, İstanbul, Bilmen Basım, 1990, s. 44.

¹⁵ İki hukuk dalında ortak kavram olan ticari kazanç kavramına bu hukuk dallarının yaklaşım ve değerlendirme biçimi örneği için bkz. Şanver, **a.g.m.**, s. 22.

¹⁶ Yaşar Karayalçın, **Ticaret Hukuku: I. Giriş-Ticari İşletme**, Ankara, Güzel İstanbul Matbaası, 3. B., 1968, s. 9; Salih Şanver, “Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, C. 23, S. 1, 1976, s. 22.

¹⁷ Şanver, **a.g.m.**, s. 22.

¹⁸ Bkz. Şanver, **a.g.m.**, s. 22, d.n. 3.

¹⁹ Ünal Tekinalp, “Ticaret Hukuku İle Vergi Hukuku Arasında Çelişki Sorunu”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, C. 23, S. 1, 1976, s. 29.

Bir hukuk dalı, diğerinin alanına ve yetkisine giren kısmı açık bırakarak kendi konusu ve amacına yönelik olarak kurallar koyar. Bunun yanında birden fazla hukuk dalında ortak olarak kullanılan bir kavram veya benzer olmakla birlikte farklı kurumları ifade eden kavramlar, vergi hukuku bakımından aynı şekilde gruplandırılabilir ve bu hukuk dallarında olduğundan farklı bir kabule konu olabilir²⁰.

Tekinalp'e göre, amaçları farklı olan hukuk dallarının aynı konuya ilişkin olarak farklı kurallara sahip olması halinde çelişki yoktur. Zira bu kurallar herbirinin kendi amacı doğrultusundadır. Keza çelişki bir yana kuralların farklı olduğu dahi ileri sürülemez. Bir hukuk dalında, amacına yönelik olarak değil de farklı sistemdeki bir kaynaktan alınan hükümlerin bulunması çelişkiyi doğurabilir. Bunun yanında, hukuka aykırı olmakla birlikte, vergi hukukundaki bir boşluğun yorum yoluyla doldurulması halinde de çelişki doğabilir²¹.

Şanver'e göre iki kanunda da ortak olarak bulunan bir kavramın olması, doğrudan bu kanunlardan birine giderek değerlendirme yapmaya olanak vermez. Ancak bu iki kanunda, bu hususta çatışma olmaması halinde, doktrinel ve yargısal anlamda bu kanunların birbirine ışık tutması mümkün olur. Vergi hukukunun kendi kavramları önceliklidir ve açıkça başka bir kanuna atıf yapılmadıkça doğrudan o kanuna gidilmez²².

Uygulanacak hükümlerin tespiti bakımından fatura özelinde de ayrıca inceleme yapmak gereklidir. Faturayı düzenleyen TTK m. 21'de, faturanın, malı üreten, satan veya işi yapan tacir tarafından düzenleneceği; VUK m. 229'ta ise faturanın, malı satan veya işi yapan tüccar tarafından düzenleneceği hükmü yer almaktadır. Kanaatimizce faturanın kimin elinden çıktığı hususu, niteliği ve dolayısıyla uygulanacak hükümler bakımından önem arz eder. Bu sebeple TTK'daki tacir ile VUK'taki tüccar kavramlarının incelenmesi gereklidir.

VUK'un 176 ve devam eden maddelerinde, defter tutma bakımından tüccar sınıfları ve bunların şartları ile sınıf değiştirmeye ilişkin düzenlemeye yer verilmiştir.

²⁰ Tekinalp buna örnek olarak; borçlar hukuku ve iş hukukunda yer alan ücret kavramının ticaret hukukundaki huzur hakkından farklı olmasına karşın, vergi hukukunda bunların tamamının ücret olarak adlandırıldığını ifade etmiştir. Bkz. Tekinalp, **a.g.m.**, s. 30.

²¹ Tekinalp, **a.g.m.**, s. 29 vd.

²² Şanver, **a.g.m.**, s. 22.

Buna göre iki tür tüccar sınıfı mevcuttur; bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlü olan birinci sınıf tüccarlar ve işletme hesabı esasına göre defter tutmakla yükümlü olan ikinci sınıf tüccarlar. Bu sınıflar, yapılan işin niteliği ve bir hesap yılındaki alım, satım, hasılat miktarları şeklinde değişen şartlar ile belirlenmiştir. TTK'da ise, VUK'ta olduğu biçimde bir tacir sınıflandırması yapılmamıştır. Bunun yerine tacir ve esnaf ayrımı söz konusudur. Bu nedenle VUK'taki birinci ve ikinci sınıf tüccar ayrımının TTK bakımından bir hükmü bulunmamaktadır. Dolayısıyla VUK'un tüccara yüklediği anlam ile TTK'nın tacire yüklediği anlam birbirinden farklıdır. Bu da kanaatimizce, VUK m. 229'da sözü geçen tüccar ile TTK m. 21'deki tacirin her zaman aynı kişiler olmayabileceğini gösterir.

VUK'taki fatura düzenlemesi tüm vergi mükellefleri açısından yapılmışken²³ TTK'da yalnızca mükelleflerin bir kısmını oluşturan ve basiretli davranma yükümlülüğü olan²⁴ tacirlerle ilişkili olarak düzenlenmiştir. Başka bir ifade ile burada özel hukuka ilişkin bir düzenleme yapılması amaçlanmıştır, verginin toplanmasını düzenlemek veya kolaylaştırmak değil²⁵. Bu sebeple VUK'taki fatura düzenlemesi, hem kapsam hem de uygulama alanı bakımından, TTK'dakinden farklı ve daha geniştir²⁶.

Bu amaç ve kapsam farklılığı nedeniyle öncelikle VUK'ta sözü geçen fatura ile TTK'da sözü geçen fatura her zaman aynı belge olmayabilir. Bunun yanında TTK'ya uygun olarak düzenlenen bir faturanın VUK'a uygun olmamasının, TTK m. 21'in uygulanmasına da bir etkisi yoktur²⁷. Diğer bir deyişle, VUK'taki şartları sağlamadığı için vergi kanunları bakımından fatura niteliği taşımayan bir belge, TTK'nın gerektirdiği şartları sağlaması halinde fatura niteliği taşıyabilir ve ispat

²³ Bununla birlikte fatura düzenleme zorunluluğu bulunmayanlar da VUK'ta ayrıca düzenlenmiştir. Bkz. a.ş. 1. Bölüm, 5 no'lu başlık.

²⁴ TTK m. 18/2'ye göre; her tacirin, ticaretine ait bütün faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gerekir.

²⁵ Ahmet Battal, "Faturada Yer Alan Vade Farkı Kaydının Niteliği Ve İtiraz Edilmemesi Halinde Sonuçları İle İlgili Yargıtay Uygulaması", **Ticaret Hukuku ve Yargıtay Kararları Sempozyumu: Bildiriler-Tartışmalar**, Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Mayıs 1999, s. 79.

²⁶ Ünal, **a.g.e.**, s. 6; Peksöz; **a.g.t.**, s. 176.

²⁷ İsmail Doğanay, **Türk Ticaret Kanunu Şerhi**, İstanbul, Beta Yayınları, C. I, B. 4, 2004, s. 213.; Peksöz, **a.g.t.**, s. 176. Doğanay'a göre bu şekilde bir aykırılık, ancak faturayı düzenleyen vergisel sorumlulukları bakımından önem taşır. Bkz. Doğanay, **Şerh**, s. 213.

hukuku bakımından da sonuç doğurabilir²⁸. Diğer yandan bir belge hem VUK hem de TTK bakımından fatura niteliği taşıyabilir. Ancak bu halde de ticaret hukukunun amaç ve kapsamını ilgilendiren sınırlarda VUK değil TTK hükümleri uygulama alanı bulur. Vergi hukukunun amaç ve kapsamına giren konularda ise VUK hükümleri uygulama alanı bulur. Şu halde, TTK’da açık hüküm bulunduğu takdirde TTK hükümleri uygulanır; açık hüküm bulunmayan hallerde ise doğrudan vergi hukuku hükümlerine gidilmez. Bunun yerine TTK’daki diğer hükümlerden²⁹ yararlanılır. Bu da yoksa, kanaatimizce ancak amacına uygun düştüğü ölçüde vergi hukuku hükümleri uygulanabilir.

4. Türlerine Göre Fatura

Mevzuatımızda, gerek vergi hukuku gerekse ticaret hukuku bakımından, faturanın çeşitlerine ilişkin bir düzenleme bulunmamakta³⁰ ise de faturanın kullanılış şekli ve amacına göre ortaya çıkmış olan fatura çeşitleri bulunmaktadır. Adi fatura, komisyoncu faturası, irsaliyeli fatura, iade faturası, konsolosluk faturası, açık fatura ve kapalı fatura ile muvakkat fatura ve kesin fatura bunlar arasında yer almaktadır.

Ünal’a göre, fatura bir hukuki kurumu ifade eder ve buna bağlı olarak hukuki sonuçlar doğurur. Bu sebeple adi fatura dışında fatura olarak adlandırılan diğer belgelere, fatura tabirinin kullanılmaması gerekir. Zira bu kullanım, kavram karmaşasına yol açar³¹. Kumkale ise, adi fatura ifadesinin, fatura olmamakla birlikte fatura olarak adlandırılan diğer belgelerden ayırt edilebilmesi için kullanıldığını ifade etmiştir³². Ancak kanaatimizce fatura ifadesi kullanılan diğer belgelerin hiçbirinin fatura olmadığını söyleyemeyiz. Örneğin irsaliyeli faturada, irsaliye bilgisinin de yer alıyor olması, bu belgenin TTK m. 21 anlamında fatura olmadığı anlamına gelmez. Bu sebeple yalnızca adi faturanın fatura olarak anılması gerektiği veya adi faturanın diğer fatura türlerinden tamamen ayrıldığı görüşüne katılmadığımızı ifade etmek

²⁸ Fatih Arıcı, “Ticaret Hukuku ve Usul Hukuku Açısından Kapalı Fatura”, **Hukuki Perspektifler Dergisi**, S. 6, 2006, s. 198 vd.; Peksöz, **a.g.t.**, s. 176.

²⁹ TTK m. 1 gereğince ticari örf ve adet ve genel hükümler buna dahildir.

³⁰ Faturanın çeşitleri düzenleme altına alınmamış ancak VUK Mükerrer m. 257 gereği, yeni belgeler meydana getirme yetkisi Maliye ve Gümrük Bakanlığı’na aittir. Bu yetki ile ihdas edilen fatura türleri mevcuttur. Bkz. Ünal, **a.g.e.**, s. 16.

³¹ Ünal, **a.g.e.**, s. 17.

³² Kumkale, **a.g.e.**, s. 165.

gerekir. Bununla birlikte TTK bakımından gerekli şartları sağlayan bir belgenin fatura olarak adlandırılmasının doğrudan doğruya hatalı olduğu da söylenemez. Bu sebeple yalnızca adi fatura değil, gerek düzenleyeni gerek içeriği bakımından faturada bulunması gereken şartları taşıyan bir belgenin fatura olarak anılmasında kanaatimizce bir hata bulunmamaktadır. Ancak proforma fatura gibi, fatura niteliğine sahip olmayıp fatura olarak anılan belgelerin kavram karmaşasına neden olduğunu söylemek bizce de mümkündür.

4.1. Adi Fatura

Doktrinde, basit fatura ve klasik fatura olarak da adlandırılan adi fatura, en çok kullanılan fatura türü olarak kabul edilmektedir³³.

TTK m. 21 hükmünde ifade edilen ve ikinci fıkrada söz edilen karineye konu olan fatura, esas itibariyle adi faturadır³⁴. Adi fatura, teferruatlı değildir. Günlük olarak yapılan mal satışı veya hizmetin ifasını konu edinen sözleşmelere ilişkin olarak düzenlenir ve buna bağlı olarak da malın veya işin cinsi, miktarı, tutarı gibi temel hususlar yer alır³⁵. Adi fatura, diğer fatura türlerinden, kanun hükmünde ifade bulan faturanın en temel hali olması ile ayrılır.

Esasen VUK'ta tarif edilen fatura da vergi mevzuatı bağlamında adi fatura olmakla birlikte, daha önce de ifade edildiği gibi, ticaret hukuku ve vergi hukuku düzleminde ele alındığında, bahsi geçen fatura ifadeleri birbirlerine eş değildir. Bu nedenle VUK bakımından da TTK bakımından da esas alınacak fatura, “adi fatura” olarak sınıflandırılabilirse de tek bir adi fatura tipi olmadıklarının kabulü gerekir.

4.2. Komisyoncu Faturası

Alım satımın bir komisyoncu aracılığı ile gerçekleştiği hallerde, komisyoncunun düzenlediği faturalardır. Komisyoncunun, bir başka tacir adına aldığı malın türü, miktarı, marka, numara gibi ayırt edici bilgileri, alış bedeli, alış giderleri ve komisyon bedelinin gösterildiği belgeye komisyoncu alış faturası

³³ Turgut Sengir/Haydar Taray, “Ticari Satışlarda İspat Vasıtalarından Fatura”, **İstanbul Barosu Dergisi**, C. 42, Y. 1968, S. 1-2, s. 4; İsmail Doğanay, **Ticari Alım-Satım Akdi ve Nevileri**, Ankara, Adalet Yayınevi, B. 2, 2003, s. 57; Ünal, **a.g.e.**, s.16

³⁴ Ünal, **a.g.e.**, s.17; Kumkale, **a.g.e.**, s. 165.

³⁵ Sengir/Taray, **a.g.m.**, s. 4.

denmektedir³⁶. Komisyoncu bu faturaya, yaptığı masrafları ve kendi alacağı ücreti de ilave eder³⁷. Yine bu tip satışlarda, satış bedeli, satış giderleri ve komisyon ücretinden, komisyon alış faturasındaki tutarın düşülmesi ile elde edilen miktarı gösteren belge ise komisyoncu satış faturası olarak adlandırılmaktadır³⁸.

4.3. İrsaliyeli Fatura

Sevk irsaliyesi, VUK'un 230. maddesine göre malın alıcıya teslim edilmek üzere veya bir mükellefin işyerleri ve şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir aracıya gönderildiği hallerde düzenlenmesi ve taşımaya konu eşya ile birlikte araçta bulundurulması zorunlu olan ve taşınan mal, malın göndericisi, alıcısı gibi bilgilerin yer aldığı³⁹ belgedir⁴⁰. Sevk irsaliyesi ile amaçlanan, nakledilen malların kontrol edilebilmesi ve vergi kaçakçılığının engellenmesinin sağlanmasıdır⁴¹.

Malın satıcı tarafından taşıttırılması halinde sevk irsaliyesi satıcı tarafından düzenlenirken malın alıcı tarafından taşıttırılması durumunda alıcı tarafından düzenlenir. Sevk irsaliyesi, VUK m. 230 gereğince -fiyat ve bedel hariç olmak üzere- faturada bulunması gereken bilgilerin yanı sıra malın nereye ve kime gönderileceğini de içerir şekilde düzenlenir.

Faturanın şeklini düzenleyen VUK m. 230 gereğince, irsaliye numarasının fatura içerisinde yer alması zorunludur. Ünal'a göre, faturada irsaliye numarasının bulunmaması halinde bu belge, faturada bulunması zorunlu unsurların yer almaması nedeniyle vergi kanunları bakımından fatura niteliği taşımayacaktır⁴². Buna karşın TTK bakımından irsaliye numarası, fatura içeriğinden sayılmadığından faturada yer alması gerekli hususlardan değildir ve faturada bulunmaması faturanın geçerliliğini de etkilemez.

³⁶ Sengir/Taray, **a.g.m.**, s. 4; Ünal, **a.g.e.**, s. 17.

³⁷ Sengir/Taray, **a.g.m.**, s. 4.

³⁸ Ünal, **a.g.e.**, s.17.

³⁹ Kumkale, **a.g.e.**, s. 280.

⁴⁰ VUK m. 230 b. 5'teki sevk irsaliyesi düzenlemesinden evvel, mal gönderme faturası kullanılır ve satıcının, malı alıcıya gönderirken malın miktarı, cinsi, gönderiliş biçimi gibi bilgilerin yer aldığı bir belge düzenlenirdi. Bugün ise bunun yerine sevk irsaliyesi kullanılmaktadır. Bkz. Ünal, **a.g.e.**, s. 33.

⁴¹ Ünal, **a.g.e.**, s. 19. İrsaliye düzenlenmesi zorunluluğunun amacı hakkında bkz. Yarg. 9. C.D. 1994/1972 E., 1994/3014 K.

⁴² Ünal, **a.g.e.**, s.19

İrsaliye numarasının TTK bakımından fatura içeriğinden sayılmaması nedeniyle, irsaliye numarası yer alan bir faturayı tebliğ alan tarafın faturaya sekiz gün içerisinde itiraz etmemesi durumunda söz konusu fatura, alıcının malı teslim aldığına karine teşkil etmez. Ancak unutulmamalıdır ki malın teslimi esnasında alıcının sevk irsaliyesini imzalaması halinde bu belge, alıcının malı teslim aldığına delil teşkil edebilir⁴³. Benzer şekilde irsaliyeli faturanın, fatura alıcısı veya yetkilisi tarafından imzalanması da malın teslimine delil olabilir⁴⁴.

VUK m. 230 gereğince, taşınacak mala ilişkin olarak sevk irsaliyesi düzenlenmesi zorunlu olmasının yanında faturada da irsaliye numarasının yer alması zorunludur. Alıcıya teslim edilmek üzere taşınacak mala ilişkin hem fatura hem de sevk irsaliyesinin düzenlenmesi gereklidir. Bunlardan yalnız birinin düzenlenmesi, VUK bakımından yeterli değildir⁴⁵, biri diğerinin yerine geçmeyecektir. Ancak mükelleflerin sevk irsaliyesi ile faturayı ayrı ayrı düzenlemek yerine irsaliyeli fatura düzenlemeleri mümkündür. Usulüne uygun düzenlenen irsaliyeli fatura, söz konusu her iki belgeyi de karşılar.

İrsaliyeli fatura, VUK'ta düzenlenmemiş olup VUK mükerrer m. 257/1'in Maliye Bakanlığı'na vermiş olduğu yetki ile ihdas edilmiş⁴⁶ bir belgedir. VUK'un 231. maddesinin 5. bendine göre fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren yedi gün içerisinde düzenlenir. Satış yapan veya hizmet gören bir mükellefin, bu tarihten yedi gün sonrasına kadar faturayı dilediği vakitte düzenleme imkanı mevcuttur. Diğer yandan 230. maddenin 5. bendine göre malın, taşındığı esnada sevk irsaliyesinin mal ile birlikte araçta bulunması gerektiğinden sevk irsaliyesinin en geç taşıma anına kadar düzenlenmesi gereklidir. Şu halde, irsaliyeli fatura düzenleyecek olan mükellefin, 231. maddenin kendisine tanıdığı imkandan vazgeçmesi ve faturayı, irsaliyeli fatura olarak taşıma anına kadarki zaman içerisinde

⁴³ Ünal, **a.g.e.**, s. 19 vd.

⁴⁴ Faturanın teslimine delil olup olmayacağına ilişkin ayrıca bkz. aş. 3. Bölüm, 4.3. no'lu başlık.

⁴⁵ Ünal, **a.g.e.**, s. 21.

⁴⁶ İrsaliyeli fatura, Maliye Bakanlığı'nın, 12.09.1991 tarih ve 20989 sayılı R.G.'de yayınlanan 211 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile ihdas edilmiş ve 05.12.1994 tarih ve 22132 sayılı R.G.'de yayınlanan 232 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 211 sayılı Genel Tebliğ'de değişiklik yapılmıştır. İrsaliyeli faturaya ilişkin en son düzenleme 232 sayılı VUK Genel Tebliği olup bu başlık altında buna göre açıklama yapılmıştır.

düzenlemesi gerekecektir.

Satılan malın satıcı tarafından taşınması halinde, satıcının, irsaliyeli fatura veya bunun yerine ayrı ayrı sevk irsaliyesi ve fatura düzenlemesi mümkündür. İrsaliyeli fatura düzenlenmesi halinde ayrıca sevk irsaliyesi aranmaz. Malın alıcı tarafından taşınması halinde ise sevk irsaliyesi alıcı tarafından düzenleneceğinden irsaliyeli fatura düzenlenmesine gerek olmayacaktır.

211 sıra no’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği gereğince, irsaliyeli fatura en az üç nüsha olarak düzenlenir ve üç nüsha düzenlenmeyen irsaliyeli fatura hiç düzenlenmemiş sayılır. Yine bu tebliğe göre irsaliyeli faturanın altında “*Bu belgenin sevk edilen malla birlikte bulunması halinde ayrıca sevk irsaliyesi aranmaz*” ibaresi yer alır. Bu tebliğ uyarınca, irsaliyeli faturada bulunması zorunlu bilgilerde⁴⁷ eksiklik olması halinde, söz konusu belge vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır. Ancak tekrar belirtmek gerekir ki ticaret hukuku bakımından faturanın içeriğinden sayılan bilgilerin faturada bulunması yeterli olup vergi kanunları bakımından düzenlenmemiş sayılsa dahi ticaret hukuku bakımından geçerli bir fatura olabilecektir.

Yukarıda da ifade edildiği gibi irsaliyeli fatura, Maliye Bakanlığınca ihdas edilmiş, sevk irsaliyesi ve faturanın tek bir belge olarak düzenlenmiş halidir. Diğer bir deyişle irsaliyeli fatura, sevk irsaliyesi ile faturanın birlikte karşılığı olup taşıma irsaliyesi hususunda bir düzenleme ise yapılmamıştır. Bu sebeple taşıma irsaliyesinin fatura ile birlikte, irsaliyeli fatura şeklinde düzenlenmesi mümkün değildir⁴⁸. Zira vergi kanunları bakımından böyle bir belge mevcut değildir.

4.4. Konsolosluk Faturası

Alıcı ve satıcının farklı ülkelerde bulunması durumunda satıcı, gümrük

⁴⁷ İrsaliyeli faturada; faturayı düzenleyen adı, ticari unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, malın nev’i, miktarı, fiyatı, tutarı, nereye ve kime gönderildiği, müşterinin adı, ticari unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası, faturanın seri ve müteselsil sıra numarası, düzenleme tarihi ve saati, anlaşmalı matbaa bilgileri yer alır. Bkz. 211 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

⁴⁸ Yapılan nakliye ile ilgili olarak taşıma irsaliyesinin ve mallarını taşıtan müşteri adına faturanın ayrı ayrı düzenlenmesi gerektiği, irsaliyeli fatura olarak düzenlenmesinin mümkün olmadığı yönünde bkz. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü’nün verdiği 26.08.2013 tarih ve 11395140-105[240-2012/VUK-1- . . .]—1346 sayılı özelge.

işlemlerinin daha kolay gerçekleşmesi için, düzenlediği faturayı alıcının ülkesinin konsoloslughuna onaylatarak alıcıya gönderir. Tasdikli fatura ve orijinal fatura olarak da anılan bu fatura türü aynı zamanda, özellikle gümrük işlemlerinde, malın menşeinin tespitinde de işlev görür⁴⁹.

4.5. Açık Fatura ve Kapalı Fatura

Kanun'un 21. maddesinde, mal veya hizmet alan tarafın diğer taraftan fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebileceği düzenlenmiştir. Bu husus fatura metninde açıkça belirtilebileceği gibi faturanın açık veya kapalı olarak düzenlenmesi şeklinde de gösterilebilir. Kanunda her ne kadar açık veya kapalı fatura ifadesi ya da doğrudan bu ayrım yer almasa da m. 21 hükmünde “...bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir.” ifadesinden kanaatimizce anlaşılmaktadır ki kanun, bedeli ödenmiş faturalar ve bedeli ödendiği belirtilmemiş faturalar şeklindeki ayrımı kabul etmektedir.

Kanunda açık fatura ve kapalı fatura ayrımı yapılmamış ancak bu kavramlar ticaret hukuku pratiği ile ortaya çıkmıştır. Peşin satışlar ile veresiye satışlarda düzenlenen faturalar düzenleniş şekli ile birbirinden ayrılmış ve böylelikle bir ticari örf ve adet hukuku kuralı oluşmuştur⁵⁰.

Düzenlenen bir faturada, fatura bedelinin tahsil edilip edilmediği açıkça yazılabilir⁵¹. Keza TTK m. 21/1'e göre karşı tarafın talebi halinde bedeli ödenmiş ise bunun faturada gösterilmesi de gereklidir. Faturada, bedeli ödendiği kaydının açık şekilde bulunmadığı durumlarda ise bedelin ödenip ödenmediğinin gösterilmesi hallerine göre bu fatura, açık veya kapalı olarak adlandırılır.

Fatura bedelinin tahsil edilmediğinin gösterildiği tür olan açık faturanın düzenleme şekli bakımından ayırıcı unsuru, düzenleyen tarafından atılan kaşe ve imzanın faturanın üst kısmında yer almasıdır⁵². Fatura bedelinin tahsil edildiğinin

⁴⁹ Sengir/Taray, **a.g.m.**, s. 4 vd.; Ünal, **a.g.e.**, s. 25 vd.

⁵⁰ Ünal, **a.g.e.**, s. 26; Kumkale, **a.g.e.**, s. 177; Peksöz, **a.g.t.**, s. 226.

⁵¹ Fatura bedelinin ödendiği kaydının faturada yer alması durumunda dikkat edilmesi gereken husus, faturayı düzenleyen imzasının söz konusu kaydın altında, bu kaydı kapsar şekilde olmasıdır. Aynı yönde bkz. Arıcı, **a.g.m.**, s. 201 d.n. 26.

⁵² Ünal **a.g.e.**, s. 27; Uçar, **a.g.e.**, s. 47; Rüknettin Kumkale, “Açık/Kapalı Faturaya Mali ve Hukuki Yaklaşım”, **Terazi Dergisi**, Y. 2, S. 9, Mayıs 2007, Ankara, s. 49; Kumkale, **a.g.e.**, s. 176; Peksöz,

faturada gösterilmesi halinde ise kapalı faturadan söz edilir. Akide edilmiş fatura olarak da anılır. Kapalı faturanın ayırıcı unsuru ise kaşe ve imzanın, faturanın alt kısmında yer almasıdır⁵³. Faturanın açık şekilde düzenlenmesi halinde vadeli satış, kapalı fatura şeklinde düzenlenmesi halinde ise peşin satış olduğu kural olarak kabul edilir⁵⁴ ve artık ödemenin alındığı ibaresinin yer alması gerekmez⁵⁵. Kapalı fatura düzenlenmesi için, yapılan ödemenin nakden veya ifa uğruna edim şeklinde olması fark etmez, burada önemli olan fatura borcunun ifa edilmiş olmasıdır⁵⁶.

Türk Borçlar Kanunu'nun⁵⁷ ("TBK") 103/1. maddesine göre borcu ödeyen borçlu, buna ilişkin makbuz verilmesi talebinde bulunabilir. Bezer şekilde TTK m. 21/1'de de borçlunun fatura bedelini ödemiş olması halinde bunun faturada gösterilmesi tacirden istenebileceği düzenlenmiştir. Böyle bir talep karşısında, faturayı düzenleyen, bedeli ödenmiş ise bunu göstermek zorundadır⁵⁸. Bu hak öğretide "faturanın bir makbuz haline getirilmesini talep hakkı" olarak da ifade edilmiştir. Gerek TBK m. 103/1'deki borçlunun makbuz isteme hakkı gerek TTK m. 21/1'deki ödemenin faturada gösterilmesi gerekse de kapalı fatura düzenlenmesi hakkındaki örf ve adet kuralı, borçluyu aynı biçimde korumayı amaçlayan kurallardır⁵⁹. Zira borçlu uyumsuzluk halinde, kural olarak yaptığı ödemeyi ispatla yükümlüdür. Bunu sağlamak için de makbuz yeterlidir⁶⁰.

TTK m. 1'e göre, ticari hükümlerde ve taraflar arasında akdedilen sözleşmede

a.g.t., s. 228. Ayrıca bkz. Yarg. 11. HD 18.10.1982 T., 1982/3935 E., 1982/3981 K.; Yarg. 13. HD 19.01.2009 T., 2008/7691 E., 2009/128 K.

⁵³ Toksal, **a.g.e.**, s. 242; Reha Poroy/Hamdi Yasaman, **Ticari İşletme Hukuku**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, B. 15, 2015, s. 148; Gönen Eriş, **Ticari İşletme ve Şirketler: Açıklamalı - İctihath**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, C. 1, B. 3, 2017, s. 753; Uçar, **a.g.e.**, s. 47; Ünal **a.g.e.**, s. 27; Arıcı, **a.g.m.**, s. 201; Alver, **a.g.e.**, s. 49; Peksöz, **a.g.t.**, s. 227; Kumkale, **a.g.m.**, s. 50; Kumkale, **a.g.e.**, s. 177. Ayrıca bkz. Yarg. 15. HD 18.09.2007 T., 2006/4196 E., 2007/5413 K. Alver'e göre, bedelin ödenmiş olması halinde, bu husus fatura üzerine şerh düşülür ve altı imzalanır. Bkz. Alver, **a.g.e.**, s. 46;

⁵⁴ Rıfat Engin, "Açık-Kapalı Fatura Ayrımı", **Yaklaşım Dergisi**, Y. 14, S. 160, Nisan 2006, s. 87.

⁵⁵ Eriş, **a.g.e.**, s. 753; Abuzer Kendigelen, **Hukuki Mütalâalar: Mahkeme Kararları İle Birlikte**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, C. 9, 2012, s. 7; Sabih Arkan, **Ticari İşletme Hukuku**, Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, B. 24, 2018, s. 161 vd.; Peksöz, **a.g.t.**, s. 227. Ayrıca bkz. Yarg. 6. HD 27.12.2012 T., 2012/10990 E., 2012/17628 K.

⁵⁶ Arıcı, **a.g.m.**, s. 201 vd.

⁵⁷ R.G. 04.02.2011 tarih, 27836 sayı.

⁵⁸ Doğanay, **Şerh**, s. 211.

⁵⁹ Kendigelen, **Mütalâalar 9**, s. 7; Arıcı, **a.g.m.**, s. 202.

⁶⁰ Selahattin Sulhi Tekinay v.d., **Tekinay Borçlar Hukuku: Genel Hükümler**, İstanbul, Filiz Kitabevi, B. 7, 1993, s. 820.

uyuşmazlığın çözümüne ilişkin bir hüküm olmaması halinde, hakim uyuşmazlığı ticari örf ve adete göre çözer. TTK m. 1 ve m. 18/2 gereğince ise tarafların tacir olması halinde, taraflarca bilinmesi şartı aranmaksızın, ticari örf ve adet kuralı uygulanır. Bu sebeple kapalı olarak düzenlenen bir fatura, taraflar arasındaki sözleşmede aksine bir düzenleme yoksa, karine olarak bedelin ödendiği anlamını taşıyacaktır⁶¹. Bu şekilde kapalı fatura, söz konusu örf ve adet kuralı gereği, fatura bedelinin ödendiği kaydı yerine geçmesi ile bu kaydın fatura metnine işlenmesine ve ödeme makbuzuna gerek olmaksızın ödemenin yapıldığına ispat niteliği taşır. Şu halde kapalı faturanın ödeme makbuzu hükmünde olduğunu söylemek mümkündür⁶². Diğer bir ifade ile faturayı düzenleyen alacaklı, kapalı fatura ile karşı tarafa faturadaki bedeli tahsil ettiğini beyan eder⁶³.

Kapalı faturada bedelin ödenmiş olduğu karine olarak kabul edilir ve aksinin ispatı mümkündür⁶⁴. Kapalı olarak düzenlenip gönderilen bir fatura, artık alıcısı lehine delil niteliği taşır ve düzenleyeni tarafından aksinin iddia edilmesi halinde ispat yükü düzenleyen üzerinde olur⁶⁵. Kesin delil olan kapalı faturanın aksinin de

⁶¹ Arıcı, **a.g.m.**, s. 201; Açık ve kapalı faturaya bağlanan sonuçların fiili karine örneği olduğu yönünde bkz. Peksöz, **a.g.t.**, s. 228. Tacir sıfatına sahip olmayanların bildiği veya bilmesi gerektiği örf ve adet kuralları, TTK m. 2/3'e göre, bunlar hakkında uygulanır. Bu hüküm gereğince açık şekilde düzenlenen bir faturanın, tacir olmayan alıcısı tarafından bilindiği veya bilinmesi gerektiği hallerde, bedeli ödenmemiş anlamını taşıyacağı ileri sürülebilirse de, TTK m. 21/2'deki karinenin uygulanması şartlarından biri adına fatura düzenlenenin de tacir olması olduğundan, tacir olmayan fatura alıcısı bakımından bu hususta hukuki sonuç doğması mümkün değildir. Her iki tarafın da tacir olması gerektiği hususunda bkz. Aş. 3. Bölüm, 5.1 no'lu başlık.

⁶² Fatih Bilgili/Ertan Demirkapı, **Ticari İşletme Hukuku**, Bursa, Dora Basımevi, 3. B., 2012, s. 97; Oğuz Kürşat Ünal, "Türk Hukukunda Fatura Kavramı ve Hukuki Mahiyeti", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 1, S. 7, 1997, s. 48; Arıcı, **a.g.m.**, s. 201; Kayar/Turgut Günbay, **a.g.m.**, s. 152; Peksöz, **a.g.t.**, s. 228; Kumkale, **a.g.m.**, s. 50. Açık şekilde düzenlenip karşı tarafa gönderilen faturanın, düzenleme tarihi itibarıyla muhasebe kayıtlarına açık fatura olarak kaydedilmesi nedeniyle düzenleme tarihinden sonraki bir tarihte yapılan ödeme üzerine faturanın kapatılması işlemi yapılmasının olanaksız olduğu, her iki tarafın da muhasebe kayıtlarında açık olarak görünen hesabın kapatılabilmesi için en uygun işlemin alacaklı taraftan tahsilat makbuzu alınması olduğu yönünde bkz. Kumkale, **a.g.m.**, s. 51; Kumkale, **a.g.e.**, s. 177 vd. Yazar, açık olarak düzenlenen faturanın sonraki tarihli bir ödeme üzerine kapatılmasının olanaksız olduğunu ifade etmişse de bu muhasebesel bir yaklaşımdır. Yazarın belirttiği şekilde açık olarak düzenlenen bir faturanın, düzenleme tarihinden sonraki bir tarihte ödenmesi ile kapatılması, diğer bir deyişle kapalı bir faturanın düzenleme tarihinden sonraki bir tarihte ödenmiş olması durumunda ödemeye ilişkin uyuşmazlık ticaret hukuku ve usul hukukuna göre çözümlenecektir. Yine bu yönde bkz. Arıcı, **a.g.m.**, s. 202 d.n. 28.

⁶³ Kumkale, **a.g.e.**, s. 177.

⁶⁴ Salter Uçar, **Hukukumuzda Ticaret Sicili Tacir ve Esnaf Kavramı**, İstanbul, Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1993, s. 47.

⁶⁵ Cemil Alver, **Ticaret Kanunu Gelen Esaslar: Açıklamalı - İctihatlı**, Ankara, Beyda Ofset, 1988, s. 49.

yine bir kesin delil ile ispat edilmesi gerekir⁶⁶. Her iki tarafın ticari defterleri ile ödemenin yapılmadığı veya kısmen yapıldığı hususu ispat edilebilir⁶⁷.

Açık ve kapalı faturaya ilişkin bir yasal düzenleme yoktur. Ancak 5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu⁶⁸'nin, odaların görevlerini düzenleyen 12. maddesinin f. 1-f hükmü ve oda meclisinin görevlerini düzenleyen 17. maddesinin f. 1-e hükmü ile sanayi odaları ve oda meclislerinin, çalışma alanları içinde ticari ve sınai örf, adet ve teamülleri tespit etmek, Bakanlığın onayına sunmak ve ilan etmek görevi yüklenmiştir⁶⁹. Kapalı faturaya ilişkin olarak Ankara Ticaret Odası'nın 21.12.1948 tarih ve 6 numaralı teamül kararı; fatura bedeli ödendiğinde, faturanın altına pul yapıştırılarak kaşe ve imza edilmesinin pulu iptal edeceği ve bu faturayı bedeli alınmış, kapanmış fatura haline getireceği; bu halde "bedeli alınmıştır" kaydının mevcut olmamasının da bir hüküm ifade etmeyeceği ve fatura bedelinin ödenmiş sayılacağı yönündedir⁷⁰. Ankara Ticaret Odası bu teamül kararı ile faturayı kapatma işleminin bir ticari örf ve adet kuralı olduğunu tespit etmiştir⁷¹.

Uygulamada önceleri faturanın üstüne veya altına kaşe ve imza atılmakla birlikte, değerli bir evrak olarak fatura da Damga Resmi Kanunu⁷²'na tabi idi ve bu nedenle faturaya damga pulu yapıştırılmaktaydı. Ancak bu zorunluluğun kaynağı olan ve faturayı bu değerli evraklar arasında sayan 1318 sayılı Finansman Kanunu⁷³ ilga edilince, pul yapıştırma zorunluluğu ortadan kalkmıştır⁷⁴.

Doktrinde, fatura üzerine damga pulu yapıştırılmasına ilişkin hükmün

⁶⁶ Kendigelen, **Mütalâalar** 9, s. 7.

⁶⁷ Arıcı, **a.g.m.**, s. 203; Peksöz, **a.g.t.**, s. 229. Ayrıca bkz. Yarg. 19. HD 26.04.2010 T., 2009/8088 E., 2010/5031 K.

⁶⁸ R.G. 01.06.2004 tarih, 25479 sayı.

⁶⁹ 15.03.1950 tarih ve 7457 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan mülga 5590 sayılı Ticaret ve Sanayi Odaları, Ticaret Odaları, Sanayi Odaları, Deniz Ticaret Odaları, Ticaret Borsaları ve Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Kanunu'nun 5. maddesinin f. 1-h hükmü uyarınca odaların, bölgeleri içindeki ticari teamülleri tespit edip örf ve adet haline getirmek görevleri bulunmaktaydı. Ancak mevcut düzenlemede örf ve adet kuralı haline getirmek odanın değil Bakanlık'ın görevidir. Bkz. Ünal, **a.g.e.**, s. 28.

⁷⁰ Uçar, **a.g.e.**, s. 47.

⁷¹ Arıcı, **a.g.m.**, s. 201.

⁷² R.G. 11.07.1964 tarih, 11751 sayı.

⁷³ R.G. 11.08.1970 tarih, 13575 sayı.

⁷⁴ Doğanay, **Şerh**, s. 214 vd.

kaldırılması ile bu uygulamanın artık geçerli olmayacağı görüşü savunulmuştur⁷⁵. Aksi kanaatteki görüşe göre ise, bu kural bir kanun hükmü dolayısıyla doğmamıştır ve yasal zorunluluk gereği yapıştırılan pul, faturanın kapatılmasında bir yardımcı niteliğindedir. Ayrıca pul yapıştırma Ticaret Kanunu kaynaklı bir zorunluluk olmadığından, pul yapıştırmanın zorunlu olduğu dönem bakımından da pulun yapıştırılmaması belgenin fatura olma özelliğini ortadan kaldırmayacaktır⁷⁶. Pul yapıştırma, bu teamülün asli unsuru değildir. Bu sebeple kaşe ve imza, faturayı kapatmak için yeterlidir⁷⁷.

Kanaatimizce, söz konusu uygulamanın belirleyicisi damga pulu değil de faturanın kimden sadır olduğunu gösterir kaşe ve imzadır. Kaşe ve imzanın yanında pulun da kullanılma nedeni ise, pulun iptal edilmesidir. Diğer yandan bugün halen düzenlenen faturalar, damga pulu olmadan yalnızca kaşe ve imza ile açık veya kapalı olduğunu gösterir şekilde yapılmaktadır. Dolayısıyla söz konusu örf ve adet kuralı, geçerliliğini damga pulu olmaksızın da sürdürmüştür. Kanaatimizce pulun kullanımı daha önce bir zorunluluk olduğundan kaşe ve imza ile birlikte kullanılmış, kapatma işleminin asli unsuru olmamıştır. Bu nedenle yalnızca kaşe ve imza ile yapılan kapatma işlemi geçerlidir.

Açık faturada imza, faturanın üst kısmında, kapalı faturada ise altı kısmında yer almasına karşın düzenlenen faturanın hem altında hem de üstünde kaşe ve imza bulunması durumunda bu faturanın açık mı yoksa kapalı mı sayılacağı hususunda Ünal'a göre, bedeli alınmamış olduğundan açık olarak düzenlenen bir faturanın, bedeli alındıktan sonra altının da imzalandığı veya hatalı olarak açık düzenlenen bir faturanın düzeltilerek altının da imzalandığının kabulü hayatın olağan akışına uygun olacağından hem altı hem de üstü kaşeli ve imzalı olan bir faturanın kapalı fatura olarak kabul edilmesi gerekmektedir⁷⁸.

VUK m. 231/1 b. 4.'e göre, faturanın baş kısmında iş sahibi veya imza yetkilisinin imzası bulunur. Bu sebeple faturanın baş kısmında kaşe ve imza, VUK

⁷⁵ İsmail Doğanay, **Ticari**, s. 48.

⁷⁶ Ünal, **a.g.e.**, s. 31.

⁷⁷ Ünal, **a.g.e.**, s. 31; Arkan, **a.g.e.**, s. 162, d.n. 1; Arıcı, **a.g.m.**, s. 201.

⁷⁸ Ünal, **a.g.e.**, s. 32.

gereği bulunur. Kanaatimizce yalnızca üstte kaşe imza olması halinde açık fatura, sadece altta veya hem altta hem de üstte kaşe ve imzanın bulunması halinde ise kapalı faturadan söz edilir.

Yargıtay ise hem altı hem üstü imzalı faturanın kapalı fatura anlamına gelip gelmediği hususunun mahkemece ilgili Ticaret ve Sanayi Odasından sorulması gerektiği kanaatindedir⁷⁹.

Doğanay'a göre odaların mahkemeye vereceği cevap, usul hukuku anlamında bilirkişi raporu gibidir ve hakim bununla bağlı olmaz. Mahkeme, gerekçesini açıklamak şartıyla, odanın vermiş olduğu cevabi görüşü kabul etmeyip farklı bir bilirkişiden rapor alabilir ve bunu hükme dayanak yapabilir⁸⁰. Ancak kanaatimizce odaların örf ve adeti tespit etmesi yasal bir görev olduğundan bilirkişi raporu ile aynı nitelikte değildir.

Açık veya kapalı olarak düzenlenen bir faturanın usulüne uygun şekilde tebliğ edilmesi halinde, TTK m. 21/2 uyarınca, alıcı tarafından sekiz gün içerisinde itiraz edilmemesi, fatura içeriğinde yer alan bedelin ödendiği ya da ödenmediği kaydını kabul anlamına gelecektir. Bununla birlikte bu karinenin uygulama alanı bulabilmesi için, faturanın alıcısının da tacir olması gereklidir⁸¹.

Örf, toplum içinde bugüne kadar benimsenen ve ileride de benimsenmesi gerektiği düşüncesi bulunan şeylerdir⁸². Örf ve adetler toplumsal alışkanlıklarla ortaya çıkar ve çevreye, ülkelere göre, ülke içinde de yer bakımından dahi farklılık gösterebilir⁸³. Bu nedenle açık ve kapalı fatura ayrımının ülkemiz geneline yayılmış bir örf ve adet kuralı olduğu kabul edilse dahi bir yabancıya veya yurtdışına gönderilen bir faturanın açık veya kapalı olması halinde fatura, bu bakımdan sonuç doğurmayacaktır. Bu sebeple faturanın açık veya kapalı olarak düzenlenmesi, kural olarak alıcının bulunduğu ülke hukuku bakımından hukuki sonuç doğurmaz. Yurtiçinde kapalı olarak düzenlenen bir fatura, yurtdışına gönderildiği takdirde bu

⁷⁹ Yargıtay 15. HD, 1999/2668 E., 1999/3185 K.

⁸⁰ Doğanay, **Şerh**, s. 46.

⁸¹ Bkz. aş. 3. Bölüm, 5.2. no'lu başlık.

⁸² Yasemin Işıktaç, **Hukukun Kaynağı Olarak Örf ve Adet Hukuku**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1992, s. 17.

⁸³ Işıktaç, **a.g.e.**, s. 18.

fatura, Türk yargısı tarafından da yalnızca içeriği kapatılmış bir fatura olarak kabul edilir⁸⁴. Yani kapalı fatura anlamını yine taşımaz.

4.6. Muvakkat Fatura ve Kesin Fatura

Sipariş aşamasındaki işlerde, kesinleşmemiş işlemleri göstermek amacıyla düzenlenip kullanılan belgeye muvakkat (geçici) fatura denmektedir. Kesin (kat'i) fatura ise malın veya işin tamamlanması ve teslimi ile düzenlenir. Ancak yürürlükteki TTK'da bu hususta bir düzenleme mevcut olmadığından bir geçerliliği bulunmamaktadır.

Mülga TTK'nın 1150., 1157. ve 1158. maddelerinde muvakkat ve kesin faturaya ilişkin düzenleme bulunmaktaydı. Deniz ticareti hukukunda, satış sözleşmesi ile tartı üzerinden ödeme, tahminen veya katiyen muayyen miktar üzerinde anlaşılmışsa, satışa konu malların, teslim anına kadar belirli olmadığı bu durumlarda, teslim öncesinde muvakkat fatura düzenlenir ve teslimden sonra kesin fatura düzenlenirdi. Ancak bu faturaların yürürlükteki mevzuat bakımından geçerliliği bulunmamaktadır.

5. VUK Bağlamında Fatura Yerine Geçen Belgeler

VUK m. 227'ye göre, kanunda düzenlenen istisnalar dışında, VUK gereğince tutulan tüm kayıtların belgelendirilmesi zorunludur⁸⁵. TTK m. 82/1-d'ye göre de ticari defterlerdeki kayıtların belgelenmesi ve kayıtlara dayanak bu belgelerin saklanması gerekmektedir. Kayıtlara dayanak olarak kullanılan belge ise sıklıkla faturadır⁸⁶.

⁸⁴ Ramazan Patkavak, "Uluslararası Satım Sözleşmelerinde Kapalı Faturanın Hukuki Niteliği Hakkında Somut Olay Düzleminde Bir İnceleme", **Terazi Hukuk Dergisi**, Y. 5, S. 48, Ağustos 2010, Ankara, s.141.

⁸⁵ Belgelendirilmesi zorunlu olmayan giderler VUK m. 228'de düzenlenmiştir. Buna göre; gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarların, işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması şartı ile örf ve adete göre bir belgeye dayandırılması mutlak olmayan müteferrik giderler ile belge teminine imkan olmayan giderler ve ayrıca bu şarta tabi olmaksızın vergi kanunlarına göre götürü olarak tesbit edilen giderler, belgelendirilmesi zorunlu olmayan kayıtlardan sayılmıştır. Diğer yandan TTK m. 21'e göre fatura istenmesi halinde karşı taraf fatura düzenlemekle yükümlüdür. Bu sebeple VUK'un istisna olarak düzenlediği haller mevcut olsa dahi TTK bakımından talep edilmesi durumunda mevcut olan fatura düzenleme zorunluluğu ortadan kalkmayacaktır. Aynı yönde bkz. Ünal, **a.g.e.**, s. 51.

⁸⁶ Ünal, **a.g.e.**, s. 47.

Faturanın alıcısı gerçek usulde gelir vergisi veya kurumlar vergisi mükellefi değilse, yapılan işin veya satışın karşılığında fatura düzenleme zorunluluğu VUK’a göre bulunmamaktadır. VUK m. 232’ye göre, yapılan işin veya satılan emtianın bedelinin 1.200 TL⁸⁷’nin altında olması ve karşı tarafın da fatura verilmesi talebinde bulunmaması halinde fatura düzenlenmesi gerekmemektedir. Bu gibi durumlarda kullanılması zorunlu olmak üzere, VUK’ta, fatura yerine geçecek belgeler sayılmış ve bu belgelerin düzenlenmesi, saklanması, kullanılmasına ilişkin detaylar hüküm altına alınmıştır. Bu belgeler; perakende satış vesikaları (m. 233), gider pusulası (m. 234), müstahsil makbuzu (m. 235), serbest meslek makbuzu (m. 236), ücret bordrosu (m. 238), bordro yerine geçen vesikalar (m. 239), taşıma irsaliyesi (m. 240), yolcu listesi (m. 240), günlük müşteri listesi (m. 240), ayrıca ambar tesellüm fişi, adisyon, reçete, adisyon tipi perakende satış fişi, döviz alım satım belgesi, banka dekontu, hesap bildirimleri, sigorta poliçesi, sigorta komisyon gider belgesi, sermaye piyasası aracı kuruluşlarınca kullanılan işlem sonuç formları, ikrazatçılar tarafından kullanılan ödünç sözleşmeleri vs. belgeler vergi hukuku mevzuatı ile düzenlenmiştir. Bununla birlikte VUK mükerrer m. 257 b. 1’e göre, Maliye Bakanlığı yeni belgeler ihdas etmeye de yetkilidir. Dolayısıyla vergi hukuku bakımından fatura yerine geçen belgeler bunlarla sınırlı değildir⁸⁸.

Fatura yerine geçen belgeler kayıtlara dayanak teşkil edeceğinden, VUK bakımından ayrıca bir fatura düzenleme yükümlülüğü söz konusu olmayacaktır. TTK m. 82’ye göre de kayıtlara dayanak olacak belgelerin fatura olması zorunluluğu bulunmadığından, kanaatimizce fatura yerine geçen belgeler TTK bakımından da kayıtlara dayanak belge olarak işlev görebilecektir.

Söz konusu belgeler, TTK m. 21 gereğince talep halinde düzenlenmesi zorunlu olan faturanın yerine geçmez⁸⁹ ve m. 21/2’de düzenlenen karine, VUK’ta yer

⁸⁷ Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)’nın 31.12.2018 tarih ve 30642 (3. Mükerrer) sayılı R.G.’de yayımlanan 504 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiş ve 01.01.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu bedel VUK mükerrer madde 414/3 gereğince her yıl VUK Genel Tebliği ile güncellenir ve Resmi Gazete’de ilan edilir.

⁸⁸ Fatura yerine geçen belgeler hakkında daha detaylı bilgi için bkz. Ünal, a.g.e., s. 43 vd., Adnan Uyar, “Fatura ve Fatura Yerine Geçen Vesikalar”, **Yaklaşım Dergisi**, Y. 13, S. 155, Kasım 2005, s. 217 vd.

⁸⁹ Ünal, a.g.e., s. 46.

alan fatura yerine geçen belgeler bakımından uygulanamaz. Zira TTK m. 21/2’de düzenlenen karine, yalnızca ve doğrudan “faturaya” ilişkindir. Fatura yerine geçen belgeler ise VUK’un, fatura düzenlenmesi gerekmeyen hallerde kullanılmasını zorunlu kıldığı belgelerden ibarettir. Vergi hukuku bakımından bu belgelerin amacı, verginin doğru şekilde toplanmasını sağlamaktır⁹⁰. Bunun için fatura yerine başka belgeler kullanılması imkanı getirilmişse de ticaret hukuku bakımından faturanın işlevi bundan farklıdır. Dolayısıyla söz konusu fatura yerine geçen belgelerin ticaret hukuku, özellikle de TTK m. 21/2 bağlamında, fatura sayılması kanaatimizce mümkün değildir ve fatura olmayan bir belgeye, söz konusu karinenin uygulanması da mümkün olmayacaktır⁹¹.

Fatura ve faturaya eşdeğer ödeme talebinin tebliğinden itibaren TTK m. 1530’da düzenlenen süreler içinde ödemenin yapılmaması ile borçlunun temerrüde düşeceği düzenlenmiştir⁹². VUK’ta düzenlenen fatura yerine geçen belgeler, Çağlayan’a göre, TTK m. 1530’da sözü geçen faturaya eşdeğer ödeme talebi olarak değerlendirilebilir⁹³.

6. Fatura Olarak Adlandırılan Diğer Belgeler

Uygulamada fatura olarak anılan her belge hukuken fatura niteliğinde olmayabileceği gibi bir belge VUK bakımından fatura niteliğinde iken TTK bakımından fatura niteliğine sahip olmayabilir. Aşağıda sıralanan belgeler de uygulamada sıklıkla karşılaşılan ve fatura olarak adlandırılmasına karşın hukuken fatura niteliğine sahip olmayan belgelerdir. Bununla birlikte söz konusu belgelerin bazıları, kullanılması tercihe bağlı olup iş takibi bakımından gerekli görülmesi halinde kullanım alanı bulur⁹⁴, bazıları ise kullanımını tamamen yitirmiştir.

6.1. Nakliye Faturası

Satıcı tarafından satılanın alıcıya gönderilmesi halinde, nakliyeciden

⁹⁰ Ünal, **a.g.e.**, s. 46.

⁹¹ Aynı yönde bkz. Ünal, **a.g.e.**, s. 51.

⁹² Faturaya tanınan söz konusu temerrüt fonksiyonu için bkz. aş. 2. Bölüm, 1.4. nolu başlık.

⁹³ Pınar Çağlayan, “Avrupa Birliği Yönergeleri ve Alman Hukukundaki Deneyimler Işığında Mal ve Hizmet Tedarikinde Geç Ödemenin Sonuçları (TTK MD. 1530)”, **Banka Ve Ticaret Hukuku Dergisi**, C. 27, S. 2, Haziran 2011, s. 226.

⁹⁴ Ünal, **a.g.e.**, s. 33.

nakliye bedelini gösteren nakliye faturası düzenlenmekteydi. Ancak bu belgenin kullanımı, VUK m. 240/1-A'da düzenlenen taşıma irsaliyesi ile ortadan kalkmıştır. Buna göre; ücret karşılığı eşya nakleden bütün gerçek ve tüzel kişiler naklettikleri eşya için taşıma irsaliyesi düzenlemek zorundadırlar. Taşıma irsaliyesi, VUK m. 209'da yer alan bilgilerin yanı sıra sürücünün ad ve soyadı ile aracın plakasını ihtiva eder⁹⁵.

6.2. Genel Fatura

Taraflar arasındaki anlaşmaya bağlı olarak, hesap döneminin belirli bir döneminde veya dönemlerinde, yapılan belirli bir işe veya satılan belirli bir mala ilişkin olmayıp o dönem içerisinde kesilmiş diğer faturaları da gösterir şekilde düzenlenen belgedir. Hukuken fatura niteliğinde olmayıp hesap özetine benzer bir nitelik ihtiva eder⁹⁶.

6.3. Proforma Fatura

Satılacak malın veya görülecek işin hangi bedel ve şartları taşıdığını gösteren⁹⁷, teklif niteliğindeki ticari belgelere proforma fatura denilmektedir⁹⁸. Doktrinde ön fatura olarak da anılmıştır⁹⁹. Özellikle yurtdışı alım-satım işlemlerinde tercih edilen proforma fatura, bir faturada yer alması gereken şekli unsurları genellikle barındırır. Faturayı düzenleyen kişi veya tüzel kişi yetkilisi tarafından imzalanarak karşı tarafa gönderilir. Ancak her ne kadar fatura adını taşısa da, TTK m. 21 anlamında bir fatura değildir¹⁰⁰.

Taraflar arasındaki ticari ilişkiye konu malın, hizmetin veya işin niteliği, miktarı, bedeli ve diğer şartlar proforma faturada gösterilerek bir teklif niteliğinde¹⁰¹

⁹⁵ Ünal, **a.g.e.**, s. 33 vd.

⁹⁶ Ünal, **a.g.e.**, s. 34.

⁹⁷ Eriş, **a.g.e.**, s. 754; Doğanay, **Şerh**, s. 223.

⁹⁸ Doğanay, **Ticari**, s. 57; Baki Toksal, **Türk Ticaret Kanunu Şerhi**, Ankara, Sevinç Matbaası, C. 1, 1986, s. 236. Doğanay, **Şerh**, s. 224; Hüseyin Ülgen et. al., **Ticari İşletme Hukuku**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, C. 5, 2015, s. 275; Tezcan Atay, "Proforma Faturalar ve Damga Vergisi", **Yaklaşım Dergisi**, Y. 8, S. 96, Aralık 2000, s. 179; Korhan, **a.g.m.**, s. 218; Kumkale, **a.g.e.**, s. 159.

⁹⁹ Toksal, **a.g.e.**, s. 236.

¹⁰⁰ Uçar, **a.g.e.**, s. 47; Tekil, **a.g.e.**, s. 128, d.n. 8.

¹⁰¹ Uçar, **a.g.e.**, s. 47. Toksal'a göre proforma fatura daima bir icaptır ve icabın ilke ve kuralları ile değerlendirilir. Eğer bir icap niteliğine sahip değilse, bu bir proforma fatura da değildir. Bkz. Toksal, **a.g.e.**, s. 236 vd.

muhtemel alıcıya gönderilir ve sözleşmenin kuruluş aşamasına ilişkin bir belge olarak işlev görür¹⁰². Fatura ise sözleşme akdedildikten sonra, sözleşmenin ifası aşamasında düzenlenen bir belgedir¹⁰³ ki proforma faturadan ayrıldığı temel nokta da budur. Alışveriş henüz gerçekleşmeden hazırlanıp gönderilen bu belge fatura niteliği taşımadığından TTK m. 21/2’de faturaya bağlanan hukuki sonuçlar proforma fatura bakımından geçerli değildir.

Proforma faturada yer alan teklif kabul edilse ve sözleşme kurulsada dahi, TTK m. 21 anlamında bir fatura niteliğine sahip olamaz ve sözleşme içeriğini gösteren bir belgeden öteye geçemez¹⁰⁴. Zira fatura, sözleşme kurulduktan sonra düzenlenir ve gönderilir.

Proforma fatura VUK bakımından da fatura niteliğinde değildir. Tıpkı TTK m. 21/1’de olduğu gibi VUK m. 229’daki fatura tarifine göre de fatura, mevcut bir sözleşmenin olması halinde düzenlenen bir belgedir. Niteliği gereği, sözleşmesel ilişki kurulmadan önce karşı tarafa gönderilen proforma fatura ise VUK m. 229’da yapılan fatura tarifine bu yönüyle uymadığı ve ayrıca devamı maddelerde düzenlenen fatura yerine geçen belgeler arasında da yer almadığından vergi mevzuatı bakımından da fatura olarak nitelendirilmesi kanaatimizce mümkün değildir.

Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri ve Usul Müdürlüğü tarafından verilen bir özalgede¹⁰⁵ de proforma faturanın VUK’ta sayılan, düzenlenmesi zorunlu belgeler arasında yer almaması nedeniyle proforma faturada yer alan bedellerin defterlere gelir veya gider mahiyetinde kaydedilmesinin yasal olarak mümkün olmadığı yönünde görüş bildirilmiştir.

Proforma fatura sıklıkla, sözleşmeye konu malın, işin veya hizmetin ithalatı izne bağılı olduğu hallerde¹⁰⁶, izni verecek olan makama sunulmak üzere söz konusu malın, işin veya hizmetin niteliğini, bedeli olan döviz miktarını gösterir şekilde satıcı veya hizmet veren tarafından düzenlenen bir belgedir. Ayrıca bu belge teklif

¹⁰² Arkan, **a.g.e.**, s. 161, d.n. 2.

¹⁰³ Kendigelen, **Mütalâalar** 9, s. 5; Ünal, **a.g.e.**, s. 34 vd.; Korhan, **a.g.m.**, s. 218 vd.

¹⁰⁴ Toksal, **a.g.e.**, s. 238.

¹⁰⁵ 02.09.2013 tarih ve 72788441-105-51 sayılı özalg.

¹⁰⁶ Örnek olarak bkz. 31.12.2004 tarih ve 25687 (3. mükerrer) sayılı R.G.’de yayınlanan Belirli Tekstil Ürünleri İthalatında Gözetim ve Korunma Önlemlerine Dair Yönetmelik m. 16.

niteliğine sahip olması dolayısıyla piyasa araştırması yapılması durumunda da kullanım alanı bulur¹⁰⁷. Yine uluslararası yapılan ticari sözleşmelerde hem teklif içeriğini göstermek¹⁰⁸ hem de bedelin ödenmesi için kullanılan yöntemlerde proforma faturanın kullanımı bulunmaktadır. Bu yöntemlerden biri olan akreditif işleminde, satıcı veya hizmet görene ödemenin banka tarafından yapılması için gerekli belgelerden biri proforma faturadır¹⁰⁹. Proforma fatura teklif niteliği gereği söz konusu icabın yazılı hale gelmesini ve belgelenmesini sağlar¹¹⁰.

Bu tip bir belge düzenlenirken fatura olmadığı belirtilmesi gereklidir. Bunun için belge üzerine proforma fatura olduğu yazılır¹¹¹. Proforma fatura teklif niteliğinde olduğundan ve yapılmış bir sözleşme bulunmadığından ticari defterlere geçirilmesi mümkün değildir¹¹². Zira gerçekleşmiş bir gelir veya gider söz konusu değildir. İhtiyari olarak tutulan defterlere kaydı mümkün¹¹³ olmakla birlikte bu defterlerin hukuki bir geçerliliği olmayacağı da açıktır¹¹⁴.

6.4. Kur Farkı Faturası

Sözleşme serbestisi gereği, yapılan bir sözleşmenin bedeli yabancı para birimi üzerinden belirlenebilir. Ayrıca tarafların, ödemeye ilişkin olarak da aynen mi yoksa Türk Lirası karşılığı ile mi ödeneceği veya Türk Lirası ile ödenecekse hangi kur üzerinden ödeme yapılacağı gibi belirlemeleri yapması da mümkündür. Faturada yer alacak olan bedel, hem TTK m. 21/1'e hem de VUK m. 229'a göre, tarafların sözleşmede belirlemiş olduğu bedeldir. Dolayısıyla sözleşme bedelinin yabancı para üzerinden belirlenmesi halinde faturadaki bedel de yabancı para birimi ile olacaktır.

Yabancı para birimi üzerinden anlaşılan sözleşmelerin ve dolayısıyla yabancı para birimi ile düzenlenmiş olan faturaların bedeli uygulamada genellikle Merkez Bankasının yayınladığı döviz alış kuru üzerinden Türk Lirası'na çevrilerek

¹⁰⁷ Doğanay, **Ticari**, s. 57; Doğanay, **Şerh**, s. 224; Ünal, **a.g.e.**, s. 35.

¹⁰⁸ Kumkale, **a.g.e.**, s. 160.

¹⁰⁹ Ünal, **a.g.e.**, s. 36 vd.

¹¹⁰ Toksal, **a.g.e.**, s. 237.

¹¹¹ Korhan, **a.g.m.**, s. 219; Atay, **a.g.m.**, s. 180; Doğanay, **Şerh**, s. 224; Kumkale, **a.g.e.**, s. 159.

¹¹² Doğanay, **Şerh**, s. 224.

¹¹³ Doğanay, **Şerh**, s. 224.

¹¹⁴ Ünal, **a.g.e.**, s. 35 vd.; Atay, **a.g.m.**, s. 180.

ödenmekte ve defter ve hesaplara da bu şekilde geçirilmektedir¹¹⁵.

Taraflar arasındaki sözleşme bedeli, yabancı para birimi üzerinden kararlaştırılmış ise faturada da bu şekilde gösterilecektir. Vadeli satışlarda, yani faturadaki bedelin, faturanın düzenlendiği tarihten sonraki bir tarihte ödendiği ve ödeme günündeki kur ile faturanın düzenlendiği tarihteki kur farklılık gösterdiği takdirde, bir kur farkı doğar.

Katma Değer Vergisi Kanunu¹¹⁶ m. 24/1-c'ye göre kur farkı, matraha dahil olan unsurlardandır. 105 seri no'lu KDV Genel Tebliği'ne¹¹⁷ göre, bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek belirlendiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olaydan sonraki bir tarihte ödenmesi halinde ortaya çıkan kur farkının, vade farkı niteliğinde olduğu ve matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Buna göre lehine kur farkı ortaya çıkan tarafça, malın teslim edildiği veya işin yapıldığı tarihteki KDV oranı uygulanmak suretiyle fatura düzenlenir.

Kur farkı faturası, TTK m. 21 bakımından fatura niteliği taşımaz ve itiraz edilmemesi m. 21/2 anlamında sonuç doğurmaz. Zira kur farkı faturası düzenlenmesinin temelinde; bir mal satışı, üretimi, bir işin veya hizmetin görülmesi değil, borçlanılan bedelin ödenmesinden önce düzenlenen faturaya kıyasla, Türk Lirası karşılığı üzerinden hesaplandığında daha az bir ödeme yapılmış olması veya daha fazla ödeme alınmış olması vardır. Diğer bir deyişle kur farkı faturası, doğrudan taraflar arasındaki sözleşmeye ilişkin değil, gelir-gider durumunu gösteren bir belge olarak düzenlenir ve vergisel anlamda sonuç doğurur. Ticaret hukuku açısından bakıldığında ise yapılan ödeme, tarafların anlaştığı biçimde veya TBK m. 99'a göre, gerçekleştirilmiş olacaktır. Dolayısıyla taraflar arasındaki ilişkide ödemenin, olması gerekenden fazla veya eksik olması durumu söz konusu olmayacaktır¹¹⁸.

Kur farkı faturası TTK bakımından fatura niteliğine sahip olmamakla birlikte

¹¹⁵ Ünal, a.g.e., s. 82 vd.

¹¹⁶ R.G. 02.11.1984 tarih ve 18563 sayı.

¹¹⁷ R.G. 30.06.2007 tarih ve 26568 sayı.

¹¹⁸ Elbette ki bedelin gününde ödenmemesi, Türk Lirası ile yapılan ödemenin hatalı kur üzerinden hesaplanması gibi uyuşmazlıklar doğabilirse de bunun da borçlar hukuku ve ispat hukuku çerçevesinde incelenmesi gerekecektir.

VUK bakımından faturadır. Zira vergi kanunları bakımından, taraflardan biri lehine doğan kur farkı, vergilendirmeyi ve dolayısıyla faturalandırmayı gerektirir. Bu durumda ödemenin aynen veya Türk Lirası ile yapılması fark etmeksizin, taraflardan biri lehine kur farkı meydana geldiği takdirde, lehine kur farkı doğan taraf, ödenen bedel ile faturadaki bedel arasındaki farkı esas alarak kur farkı faturası düzenler ve bu şekilde tarafların kayıtları arasındaki fark ortadan kalkmış ve bu fark vergilendirilmiş olur¹¹⁹.

6.5. Vade Farkı Faturası

KDV Kanunu m. 24/1-c'ye göre vade farkı da matraha dahil olan unsurlardan biridir. 105 seri no'lu KDV Genel Tebliği gereğince teslim ve hizmet işlemlerine ilişkin faturalarda ayrıca gösterilen vade farkı matraha dahil edilir ve söz konusu işlemin tabi olduğu KDV oranı üzerinden vergilendirilir. Diğer yandan bedelin zamanında ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan yeni vade farkının ise, vadeli ödemenin konu olduğu iş veya satışa ilişkin matrahın bir unsuru olarak ayrıca faturalandırılması gerekir. Bu şekilde, teslimin veya işin yapıldığı tarihte bunların tabi olduğu KDV oranından hesaplanır. Düzenlenen bu faturaya ise vade farkı faturası adı verilir.

Vade farkı faturası TTK m. 21 bakımından ele alındığında, hükümdeki şartları sağlamadığından bir fatura değildir ve bu sebeple sekiz gün içerisinde itiraz edilmemesi içeriğini kabul anlamına gelmez.

6.6. İade Faturası

Ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya menfaat sağlamış olan tacir tarafından gönderilen fatura, karşı tarafça tamamen veya kısmen kabul edilmeyebilir veya malın kısmen veya tamamen iadesi söz konusu olabilir¹²⁰. Bu hallerde muhatap, faturanın kısmen veya tamamen kabul edilmediği veya malın iadesini gösteren ve bu işlemlerin muhasebeleştirilmesini sağlayan, fatura biçiminde bir belge düzenler. Bu belge iade faturası olarak adlandırılır ve fatura

¹¹⁹ Ünal, **a.g.e.**, s. 83.

¹²⁰ Kumkale, **a.g.e.**, s. 193.

üzerinde iade faturası olduğu yazılı bulunur¹²¹.

İade faturası, TTK m. 21’de bahsi geçen niteliklere sahip bir fatura değildir. Burada faturayı düzenleyen tacir, ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış değildir ve düzenlediği fatura da bu hususlara ilişkin değildir. Bu nedenle m. 21’de düzenlenen karine, iade faturasında uygulama alanı bulamayacaktır¹²². Ancak faturaya itiraz için öngörülen sekiz günlük süre içerisinde, faturayı alan tarafından, bu faturaya karşılık olarak iade faturası düzenlenerek karşı tarafa gönderilmesi halinde, faturaya itiraz niteliği taşıyacağı kanaatindeyiz¹²³.

İade faturası düzenlenmesinin, asıl faturanın tebliğ alınmasından itibaren sınırlı olan bir süresi bulunmamaktadır. Ancak asıl faturaya sekiz gün içerisinde itiraz edilmeyip ticari defterlere kaydedildikten sonra iade faturası düzenlenmesi ise faturaya itirazın sonucunu doğurmaz. Zira TTK m. 21/2’deki usul gerçekleştirilmemiş olur ve fatura sekiz günün geçmesi ile kabul edilmiş sayılır.

İade faturası m. 21’de bahsi geçen nitelikte bir fatura olmamakla beraber ticari defterlere kayıta geçerli bir belge olarak işlev görür. Bu sebeple iade faturası düzenlenirken, adi faturada olduğu gibi, Maliye Bakanlığı onaylı veya bunun yerine noter tasdikli fatura kullanılır. İade faturasındaki bedelin iade faturasına konu asıl faturadaki bedel ile aynı veya bundan daha az olması gerekir. Aynı şekilde iade faturası içeriğinin, iade faturasına konu asıl fatura içeriği ile aynı veya bundan daha dar olması gereklidir. Zira ödenenden ve alınandan fazlasının iadesi mümkün değildir¹²⁴.

7. Sahte Fatura

Faturanın gerek TTK gerekse VUK’un aradığı şartlar bakımından şeklen geçerli olduğu, içerik bakımından ise gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi halinde

¹²¹ Ünal, **a.g.e.**, s.18; Kumkale, **a.g.e.**, s. 193.

¹²² Bkz. Yarg. 11. HD 1998/7898 E., 1999/2516 K.

¹²³ Aynı yönde bkz. Ünal, **a.g.e.**, s.18.

¹²⁴ Kumkale, **a.g.e.**, s. 193. Ayrıca iade faturasının, adi faturanın alıcısı tarafından yine adi faturanın düzenleyene yönelik düzenleneceği hakkında bkz. Kumkale, **a.g.e.**, s. 193.

sahte faturadan söz edilir¹²⁵. Diğer bir deyişle, bir faturanın sahte olarak nitelendirilebilmesi için şeklen geçerli olması¹²⁶ ve fatura içeriğinin gerçeği yansıtmaması gerekir¹²⁷.

Doktrinde bu faturaya, şike fatura ve muvazaalı fatura da denilmektedir¹²⁸. Halk arasında naylon fatura olarak da anılmakta olup bazı Danıştay kararlarında da bu şekilde yer bulmuştur. Naylon fatura tabirinin hukuki bir terim olmamasına rağmen yargı kararlarında da kullanılması ise doktrinde tepki görmüş ve hukuk literatürüne bu tip avam kavramların sokulmasının yanlış olduğu savunulmuştur¹²⁹.

Sahte belge, VUK m. 359/b'ye göre; gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir. Şu halde bir faturanın sahte belge olarak nitelendirilebilmesi için, gerçekte faturaya konu malın satılmamış veya işin yapılmamış olması¹³⁰, kanundaki ifade ile, gerçek bir muamele veya durumun olmaması gereklidir.

Diğer yandan Kelecioğlu'na göre, VUK'taki sahte belge tanımı, faturayı düzenleyendeki gerçeğe aykırılık halini de kapsar. Faturaya konu mal satışı veya iş gerçek olmakla birlikte faturayı düzenleyenin, gerçekte, faturada görünen mükellef olmaması halinde de sahte faturadan söz edilir¹³¹. Zira faturayı düzenleyen olarak görünen tacirin hiç var olmaması veya var olmakla birlikte faturanın gerçekte o tacir tarafından düzenlenmemesi halinde de faturaya konu mal satışı veya işin yapılmış olması mümkün olmayacaktır. Bu hal de faturanın maddi sahteciliği olarak adlandırılır¹³².

¹²⁵ Oğuz Kürşat Ünal, "Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 10, S. 1-2, 2006, s. 1; Ünal, **a.g.e.**, s. 38.

¹²⁶ VUK m. 227/3 gereğince zorunlu şekil şartlarını barındırmayan bir fatura hiç düzenlenmemiş sayılır ve sahte olarak nitelendirilmesi de mümkün olmaz. Bkz. M. Aykut Kelecioğlu, "Sahte Faturanın Tanımı ve Faturanın Sahteliğinin İspatı-I", **Yaklaşım Dergisi**, Y. 8, S. 94, Ekim 2000, s. 159.

¹²⁷ Ünal, **Sahte**, s. 2; Ünal, **a.g.e.**, s. 38.

¹²⁸ Ünal, **Sahte**, s. 2; Ünal, **a.g.e.**, s. 37.

¹²⁹ Ünal, **Sahte**, s. 2; Ünal, **a.g.e.**, s. 37.

¹³⁰ Kelecioğlu, **Sahte I**, s. 160.

¹³¹ Aynı yönde bkz. Veysi Seviğ, "Naylon Fatura Kullanılması İle İlgili Son Düzenleme", **Yaklaşım Dergisi**, Y. 10, S. 115, Temmuz 2002, s. 21.

¹³² Kelecioğlu, **Sahte I**, s. 160.

Belgede sahteciliği düzenleyen 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu¹³³,nun (TCK) 204¹³⁴ ve 207.¹³⁵ maddelerinde, belgelerin değiştirilmesi ve kullanılması da suç teşkil eden fiillerden sayılmıştır. Gerçeğe uygun şekilde düzenlenmiş bir faturanın sonradan alıcısı tarafından üzerinde oynanarak değiştirilmesi ve kullanılması, TCK'ya göre belgede sahteciliği oluştururken VUK düzenlemesine göre bu fatura, sahte belgenin unsurlarını taşımadığından, sahte fatura niteliğinde olmaz. Bunun yerine VUK m. 359/a'ya göre muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge niteliğinde bir fatura söz konusu olur¹³⁶. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, VUK m. 359/a'ya göre; gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.

Faturaya konu sözleşmenin gerçekten var olduğu ancak faturayı düzenleyen olarak görünen tacirin sözleşmeye taraf olmadığı ve hatta faturayı düzenleyen de olmadığı durumda kanaatimizce muhteviyatı itibariyle yanıltıcı faturadan söz edilir. Zira faturanın sahte olarak nitelendirilmesi için gerçek bir muamele veya durumun bulunmaması gereklidir. Ancak faturayı düzenleyen kim olarak görüldüğü fark etmeksizin, faturaya konu sözleşmesel edimlerin gerçeğe uygun olması halinde m. 359/c'deki şart sağlanmamış olacaktır. Diğer yandan m. 350/a'ya göre muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeden söz edilebilmesi için, gerçek bir muamele veya durum olmasına karşın bunun mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde belgeye yansıtılmış olması gerekir. Faturayı düzenleyen tacirin gerçeğe aykırı şekilde görüldüğü ve fakat gerçek bir sözleşmeye ilişkin olarak düzenlenen bir fatura, kanaatimizce düzenleyen tacirin farklı olması nedeniyle mahiyeti itibariyle gerçeğe aykırı düzenlenmiş olur ve bu sebeple muhteviyatı itibariyle yanıltıcı faturadan söz edilir.

Ünal'a göre faturanın sahteliğinden iki durumda söz edilir; faturaya konu hiçbir sözleşmesel ilişkinin bulunmadığı ve sözleşmesel ilişkinin bulunduğu fakat faturada yer alan mala, taraflara, işe ya da bedele ilişkin bilgilerde gerçeğe aykırılık

¹³³ R.G. 12.10.2004 tarih, 25611 sayı.

¹³⁴ Resmi belgede sahtecilik suçu.

¹³⁵ Özel belgede sahtecilik suçu.

¹³⁶ Kelecioğlu, **Sahte I**, s. 160; Seviğ, **a.g.m.**, s. 22.

olduğu hallerdir¹³⁷. Sözleşmesel ilişki hiç olmamasına rağmen, varmışçasına fatura düzenlenmesi halinde sahte fatura söz konusu olmakla birlikte sözleşmesel ilişkinin bulunduğu fakat bunun faturaya gerçeğe uygun olmayan şekilde yansıtıldığı hal kanaatimizce, VUK m. 359/a gereğince, sahte fatura değil muhteviyatı itibariyle yanıltıcı faturadır.

Sahte fatura ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura arasındaki temel fark; sahte faturada, gerçekte faturaya konu bir mal satılmış veya bir iş yapılmış değildir¹³⁸. Faturaya konu sözleşme hiç yoktur, faturada yer alan edimler tamamen hayalidir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı faturada ise, faturaya konu edilen sözleşme esasen mevcut, fakat sözleşme faturaya tam olarak olduğu gibi değil, mahiyet veya miktarı farklı şekilde yansıtılır. Diğer bir ifade ile sahte faturada sözleşme hiç yokken muhteviyatı itibariyle yanıltıcı faturada bir sözleşme mevcuttur¹³⁹.

Usulüne uygun şekilde düzenlenen ve tebliğ edilen fatura içeriği TTK m. 21 gereğince karine olarak doğru kabul edilir. Ancak gönderilen fatura, taraflar arasındaki sözleşmeye aykırı ise veya arada bir sözleşme yok ise; alıcı tarafın süresi içerisinde itiraz etmesi halinde, fatura içeriği karine teşkil etmeyecek ve sahte faturadan değil doğruluğu karine olarak kabul edilmemiş ve ispatlanması gereken bir faturadan söz edilecektir. Diğer yandan tarafların muvazaalı olarak gerçeğe aykırı fatura düzenlemesi ve bu faturaya itiraz etmeyerek ticari defterlere kaydetmesi durumunda vergi hukuku açısından, şartlarını taşıması halinde, bir sahte faturadan söz edilecektir. Zira fatura kayıtlara dayanak teşkil ettiğinden faturanın gerçeği yansıtması gerekmektedir¹⁴⁰. Ancak ticaret hukuku nazarında, VUK'un kabul ettiği şekilde bir sahte fatura kanaatimizce söz konusu olmayacak, taraflar sözleşmeye aykırılık vs. nedenlerle itiraz etmediği ve uyumsuzluk çıkmadığı takdirde görünüş itibari ile geçerli bir fatura söz konusu olacaktır.

Vergilendirmeye esas olmak üzere kullanılan faturada tarafların gelir ve giderlerinin doğru gösterilmemesi vergi ziyaına neden olur. Ancak sahte fatura her

¹³⁷ Ünal, **Sahte**, s. 2; Ünal, **a.g.e.**, s. 37 vd.

¹³⁸ Kelecioğlu, **Sahte I**, s. 160; Ünal, **a.g.e.**, s. 38.

¹³⁹ Seviğ, **a.g.m.**, s. 21 vd.

¹⁴⁰ Ünal, **a.g.e.**, s. 38.

zaman suç işlemek kastıyla veya gelir ya da gideri gerçeğe aykırı göstermek amacıyla kullanılmaz. Kimi zaman daha az vergi ödemek için kullanılırken kimi zaman da gerçekte bir sözleşme olmasına rağmen karşı taraftan alınamayan faturanın yerine geçmek üzere sahte fatura kullanılır. Vergi hukukunda, gerek doktrinde gerekse Danıştay kararlarında sahte faturanın bu iki farklı amaçla düzenlendiği hallerde sonuçların farklı olması gerektiği savunulmuştur¹⁴¹. Sahte faturanın düzenlenmesi ve kullanılmasındaki amacın daha az vergi ödemek olması halinde söz konusu sahte fatura yok kabul edilir ve takdir yoluyla vergi matrahı hesap edilir. Sahte faturanın, alınamamış bir faturanın yerine geçmek üzere kullanıldığı durumda ise; vergilendirmede gerçek gelir ve giderin hesap edilmesi esas olduğundan, sahte faturadaki harcamanın hiç yapılmadığı varsayımının doğru olmayacağı ve vergi denetmeninin gerçek gideri hesap etmesi gerektiği savunulmaktadır¹⁴².

Ticaret hukuku doktrininde bir görüşe göre ise, gerek VUK m. 229 gerekse TTK m. 21 gereğince tacirin fatura vermek ve almak mecburiyeti bulunmaktadır. Fatura alamamış olan tacirin giderini tespit ettirmek için kanuni yollara başvurmak hakkı vardır. Buna karşın sahte fatura yolunun daha kolay olması nedeniyle bu yol tercih edilmektedir. Ancak bu yolun hukuk düzenince korunması halinde hem fatura vermeyen hem de sahte fatura verenlerin haksız kazanç elde etmesine imkan tanınmış olur. Bu sebeple sahte fatura kullanımının korunmaması gerekir. Ayrıca bu şartlar altında gerçek bir fatura düzenleyip karşı tarafa veren bir tacirin de vergi yükümlülüklerinden kaçınmak amacıyla düzenlediği faturanın sahte olduğunu iddia etmesi de mümkündür. Böyle bir durumda söz konusu fatura içeriğini doğrulayacak diğer belgelerden yararlanılarak gerçek durumun ortaya konması gerekir¹⁴³. Sahte fatura kullanımında, taraflar arasında hiçbir sözleşmesel ilişki olmadan sahte fatura düzenleyen tarafın değil, gelir gider durumunu ve dolayısıyla vergiyi doğuran olayın gerçek olduğunu ve vergi ziyanına neden olmadığı zannında olan iyi niyetlilerin

¹⁴¹ Ünal, a.g.e., s. 39.

¹⁴² Ünal, a.g.e., s. 40.

¹⁴³ Faturanın sahteliğine ilişkin yapılacak incelemede öncelikli olarak faturayı düzenleyen tacirin defter ve kayıtların incelenir, gerekli görüldüğü takdirde ticarethanenin üretim hacmi tespit edilir. Sahte fatura incelemesi ve ispatına ilişkin daha detaylı bilgi için bkz. M. Aykut Kelecioğlu, "Sahte Faturanın Tanımı ve Faturanın Sahteliğinin İspatı-II", **Yaklaşım Dergisi**, Y. 8, S. 95, Kasım 2000, s. 123 vd.

korunması gerektiği savunulmuştur¹⁴⁴.

Sahte fatura sıklıkla vergi kaçakçılığı gibi mali suçların işlenmesinde kullanılır¹⁴⁵. Sahte fatura nedeniyle vergi ziyaına neden olduğu durumda, vergi kaçakçılığı suçu, vergi ziyayı doğmadığı durumda ise vergi kaçakçılığına teşebbüs gündeme gelecektir¹⁴⁶. Bununla birlikte belgede sahtecilik suçu ihtiva etmesi de mümkündür¹⁴⁷.

Sahte fatura, şeklen geçerli bir fatura olması nedeniyle ancak sahteliği tespit edilerek geçersiz hale gelir ve bu tespite kadar gerçek ve geçerli bir fatura gibi sonuç doğurur¹⁴⁸. Üzerinde bozuntu olan ve tahrif edilmiş bir fatura, normal bir fatura kuvvetinde olmaz ve böyle bir faturaya delil olarak dayanılması mümkün değildir¹⁴⁹.

¹⁴⁴ Ünal, **a.g.e.**, s. 40 vd.

¹⁴⁵ Ünal, **Sahte**, s. 2; Ünal, **a.g.e.**, s. 38.

¹⁴⁶ Ahmet Gündel, “Sahte Fatura Ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanılması”, **Yaklaşım Dergisi**, Y. 1, S. 4, s. 4 vd.

¹⁴⁷ Ünal, **a.g.e.**, s. 42.

¹⁴⁸ Ünal, **a.g.e.**, s. 38 vd.

¹⁴⁹ Uçar, **a.g.e.**, s. 55.

İKİNCİ BÖLÜM

FATURANIN HUKUKİ NİTELİĞİ VE DÜZENLENMESİ

1. Faturanın Hukuki Niteliği ve Fonksiyonları

Ticaret ve vergi hukukunda fatura, kullanım amacında olduğu gibi hukuki niteliğinde de taşıdığı benzerliklere rağmen esas olarak farklılık arz eder. Fatura, vergi hukuku bakımından, vergi mükellefi tarafından düzenlenip mükellefin gelir gider durumunun tespitinde ve vergi matrahı hesabında kullanılırken ticaret hukukundaki kullanımı, tacirlerin ticari işletmelerini ilgilendiren işlerin söz konusu olmasına bağlıdır ve bu ilişkinin durumunu çeşitli şekillerde tespiti yarar¹.

Fatura hem ticaret hem de vergi hukukunda, taraflar arasında bir sözleşmenin var olduğu durumda ve sözleşmenin ifa aşamasında, ifası ile ilgili olarak düzenlenir². Ödemeye ilişkin bilgi ile sözleşmeye bağlı ifa bilgilerinin yer aldığı ve bir anlamda tarafların sözleşmesel ilişki bakımından mevcut durumunu gösteren bir belge niteliği ihtiva eder. Düzenlenen fatura türüne, düzenleyenin iradesine³ göre faturanın hukuki niteliği farklılık taşıyabileceğinden, her faturanın aynı hukuki niteliğe sahip olduğunu söylemek mümkün değildir⁴. Ancak faturanın hukuki niteliğini, fonksiyonları ile açıklamak mümkün olabilir. Faturanın; irade açıklaması fonksiyonu, ispat fonksiyonu, sözleşmesel edimlerin ifasını gösterme fonksiyonu, temerrüt ihtarı fonksiyonlarını taşıması mümkündür.

İspat hukuku bakımından ele alındığında, fatura, düzenleyeni aleyhine delil teşkil edebilecek bir belge niteliğindedir. Bu bakımdan iki tarafın da tacir olmasının bir önemi yoktur, zira burada esas nokta belgeyi düzenleyenin kim olduğu bilgisi ile

¹ Ünal, **a.g.e.**, s. 62 vd.

² İsmail Kayar/Pınar Turgut Günbay, “Faturada Yer Alan Vade Farkı Kaydına İlişkin Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararı Hakkında Bir Değerlendirme: Yargıtay İBHGK’nın 27.06.2003 T. ve 2001/1 E., 2003/1 K. Sayılı Kararı”, **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, s. C. 1, S. 2, 2006, s. 152; Ülgen et. al., **a.g.e.**, s. 275; Rıza Ayhan/Hayrettin Çağlar, **Ticari İşletme Hukuku: Genel Esaslar**, Ankara, Yetkin Basımevi, B. 11, 2018, s. 236.

³ Doktrinde faturanın, adına fatura düzenlenin iradesini açıklamaktan uzak olduğu ifade edilmiştir. Adına fatura düzenlenenin iradesi burada sözleşmenin belirlenmesi aşamasındaki ile sınırlı olacaktır. bkz. Ünal, **a.g.e.**, s. 64.

⁴ Ünal, **a.g.e.**, s. 63 vd.

düzenleyenin irade açıklamasının belgede yer almasıdır⁵. Faturayı alan, fatura içeriğini kabul eder veya tebliğden itibaren sekiz gün içerisinde faturaya itiraz etmezse, fatura içeriği kabul edilmiş olur ve fatura, düzenleyeni lehine de delil olabilir. Aynı zamanda bu halde fatura, aksi ispat edilebilir bir adi karine niteliği taşır⁶. Süresi içerisinde faturaya itiraz edilmesi halinde ise fatura artık yalnızca düzenleyeni aleyhine delil teşkil edecektir⁷.

Faturanın açık veya kapalı olarak düzenlenmesine göre de, faturayı alanın faturayı kabul etmesi kaydıyla⁸, hukuki niteliği farklılık arz eder⁹. Kapalı olarak düzenlenen bir fatura, faturayı alanın sözleşmeden doğan edimini yerine getirdiğini gösterir ve aynı zamanda ödeme makbuzu hükmündedir. Diğer yandan açık olarak düzenlenen bir fatura, itiraz edilmemek kaydı ile, faturayı alanın edimini¹⁰ ifa etmediğini gösterir ve TTK m. 1530 gereğince de temerrüt fonksiyonu taşır¹¹. Süresinde itiraz edilmiş olan bir açık veya kapalı fatura ise yalnızca düzenleyeni aleyhine delil niteliğindeki bir senet hükmündedir¹².

1.1. İrade Açıklaması Fonksiyonu

Fatura, bir mal satan, üreten, bir iş gören veya bir menfaat sağlayan tacir tarafından düzenlenir ve bu tacirin irade açıklamasını içerir. Bu da aynı zamanda faturaya, faturayı düzenleyenin aleyhine delil olma niteliğini kazandırır¹³. Ancak faturayı düzenleyenin, kendi iradesi ile oluşturduğu fatura içeriğinin aksini ispat etmesi mümkündür.

Diğer yandan adına fatura düzenlenenin irade açıklaması faturada yer

⁵ Bkz. aş. 2. Bölüm, 1.1. ve 1.3. nolu başlık.

⁶ YİBHKG 27.06.2003 T., 2001/1 E., 2003/1 K.

⁷ Ünal, **a.g.e.**, s. 64 vd.

⁸ Faturayı alan, fatura içeriğini açıkça kabul edebileceği gibi faturanın tebliğinden itibaren sekiz gün içerisinde itiraz edilmemesi de faturanın kabulü anlamına gelecektir.

⁹ Ünal'a göre, TTK m. 21/1'de kendisinden fatura istenebilecek olan taraf olarak, bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış olan tacirden söz edilmiştir. Maddedeki ifadeye göre faturayı düzenleyecek olan tacir, sözleşmeden doğan edimini yerine getirmiştir. Dolayısıyla faturanın açık veya kapalı olarak düzenlenmesi fark etmeksizin, düzenlenip karşı tarafa tebliğ edilen bir fatura, faturayı düzenleyenin, sözleşmeden doğan ediminin ifasını gösterir belge niteliği de taşır. Bkz. Ünal, **a.g.e.**, s. 67.

¹⁰ Sözleşmeden doğan edimin faturada gösterilen kısmı.

¹¹ Ünal, **a.g.e.**, s. 67.

¹² Bilgili/Demirkapı, **a.g.e.**, s. 97; Peksöz, **a.g.t.**, s. 228.

¹³ Ünal, **a.g.e.**, s. 64.

almaz¹⁴. TTK m. 21/2 gereğince, faturayı alanın sekiz gün içerisinde itiraz etmemesi halinde, faturayı alan, içeriği kabul etmiş sayılacak ise de burada fatura içeriğine etki eden bir irade açıklaması bulunmaz. Keza irade açıklaması niteliği taşıması için kabul etme yeterli olmayıp o kimsenin beyanı bulunmalı ve uyumsuzluk halinde ispat edilebilmesi için irade açıklamasında bulunan kimsenin imzasını içermelidir. Bu sebeple kabul edilmiş sayılma hali irade açıklaması olmayıp ancak kanun gereği aksi ispat edilebilir bir karine niteliği taşır.

1.2. Sözleşmesel Edimleri Gösterir Belge Fonksiyonu

Faturanın talep edilebileceği haller için TTK m. 21/1'de; tacirin, ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış olması gösterilmiştir. Hükümdeki biçimde, bir edimin ifası veya bir menfaat temini söz konusu olabilmesi için taraflar arasında sözleşmesel bir ilişkinin varlığının gerektiği sonucu çıkmaktadır. Ayrıca maddede, sözleşmenin kuruluş aşamasında veya kurulması öncesinde değil, sözleşmesel edimin ifası aşamasına işaret edilerek fatura talep edilebilmesinden söz edilmiştir. Bu da göstermektedir ki fatura, mevcut bir sözleşmenin ifası aşamasında düzenlenen ve kullanılan bir belgedir¹⁵.

Düzenlenen faturaya, satılan veya üretilen mal ya da yapılan işin miktarı, bedeli gibi ayırt edici hususlar ile adına fatura düzenlenenin bunun karşılığında borçlandığı bedel faturada gösterilir. Dolayısıyla fatura tarafların sözleşmeden doğan edimlerini gösterir bir belge olma özelliği taşır¹⁶.

Kanunun ifadesi lafzi yorum ile ele alındığında, faturanın talep edilebileceği anda, tacirin edimini ifa etmiş olduğu sonucuna ulaşılabilir. Ancak kanaatimizce kanun koyucunun bu ifade biçiminden amacı, sözleşmesel ilişkinin kurulduğu ve iki tarafın da sözleşme ile borçlandığı andan sonrasına işaret etmektir. Bu sebeple sözleşmenin kurulmasının ardından ve fakat tacirin üzerine düşen edimi ifa etmesinden önce de faturanın talep edilebilmesi ve düzenlenmesi mümkündür.

¹⁴ Ünal, a.g.e., s. 64.

¹⁵ Ülgen et. al., a.g.e., s. 275; Kendigelen, **Mütalâalar 9**, s. 5; Kumkale, a.g.e., s. 133 vd.

¹⁶ Ülgen et. al., a.g.e., s. 275; Kendigelen, **Mütalâalar 9**, s. 5.

Burada temel şart sözleşmenin kurulmuş olmasıdır. Bundan sonra ifanın gerçekleştirilmiş olması şartı aranmaz.

Yargıtay'ın özellikle kapalı faturaya ilişkin olarak verdiği kararlarda da kanaatinin bu yönde olduğu anlaşılmaktadır. Buna göre faturanın kapalı olarak düzenlenmiş olması, işin yapıldığına veya malın teslim edildiğine karine değildir. Bu hususun ayrıca ispat edilmesi gerekir¹⁷.

1.3. İspat Fonksiyonu

Tarafların üzerinde anlaşamadıkları ve uyuşmazlığın çözümünde etkili olabilecek vakıalar, HMK m. 187 gereğince ispatın konusunu oluşturur ve bu vakıalar delil ile ispat edilir. Bir belge olarak fatura da bir delildir¹⁸ ve iki farklı biçimde ispat fonksiyonu taşır¹⁹. Bunlardan ilki, belgenin kendisinden sadır olan aleyhine delil teşkil etmesi yönündeki genel ispat hukuku kuralından ileri gelirken diğeri, belgenin kendisinden sadır olmayan aleyhine delil niteliği taşıdığı, TTK m. 21/2'de düzenlenerek faturaya tanınan, ispat fonksiyonudur²⁰.

Maddi hukukta bir hakkın kazanılması veya ortadan kalkması, belli bir vakanın varlığına tabi tutulabilir. Söz konusu maddi vakalar, delil ile ispat edilir ve mahkeme, oluşan kanaat ile bu vakayı somut uyuşmazlığa uygulayarak karar verir. Bu sebeple taraflar arasındaki uyuşmazlığın çözümü için, maddi hukukun aradığı vakanın var olduğunun ispatı gerekir²¹. İspat aracı olan deliller ise mahkemede oluşan kanaat bakımından kesin ve takdiri delil olarak ikiye ayrılır. Fatura, HMK m. 205 gereğince düzenleyeni bakımından, aleyhine delil niteliğine sahip bir senettir ve bu bakımdan kesin delil niteliği taşır²². Faturaya itiraz edilip edilmemesinin ise bu hususa bir etkisi yoktur²³.

Kimi zaman belli olan bir olay üzerinden belli olmayan bir olay hakkında sonuca varılabilir ve buna karine denir. Karineler maddi (fiili) ve kanuni karine

¹⁷ Bu husustaki daha detaylı açıklama için bkz. Aş. 3. Bölüm, 4.3. no'lu başlık.

¹⁸ Eriş, **a.g.e.**, s. 753.

¹⁹ Fatura, HMK m. 199 gereğince bir ispat vasıtası olan belge niteliğindedir.

²⁰ Ünal, **a.g.e.**, s. 125.

²¹ Ünal, **a.g.e.**, s. 125 vd.

²² Ünal, **a.g.e.**, s. 126 vd; Arıcı, **a.g.m.**, s. 199; Peksöz, **a.g.t.**, s. 211.

²³ Peksöz, **a.g.t.**, s. 211.

olarak ikiye ayrılır. Maddi karineler tecrübelerle ortaya çıkan kurallardır ve hakimın tespit ve takdirine bağılıdır. Kanuni karineler ise kanunda açıkça gösterilen karinelerdir ve aksini ispatın mümkün olup olmamasına göre kesin (kat'ı) ve adi (nisbi) karine olarak ikiye ayrılır. Kesin karinelerin aksinin ispatı mümkün değilken adi karinelerin aksini ispat mümkündür²⁴.

TTK m. 21/2'ye göre faturayı alan kişi, aldığı tarihten itibaren sekiz gün içerisinde fatura içeriğine itiraz etmediği takdirde bu içeriği kabul etmiş sayılır. Söz konusu hüküm ile faturaya süresi içerisinde itiraz edilmemesi halinde içeriğinin kabul edilmiş sayılacağına yönelik bir karine düzenlenmiştir. Faturaya bağlanan bu karine aksi ispat edilebilen bir kanuni karinedir²⁵.

Şu halde fatura, bir yandan kendisinden sadır olan düzenleyeni aleyhine delil teşkil ederken diğer yandan alıcısı tarafından sekiz gün içerisinde fatura içeriğine itiraz edilmemesi halinde, içeriği karine olarak kabul edilmiş sayılır ve bu şekilde de alıcısı aleyhine delil niteliği taşır. Başka bir ifade ile itiraz edilmeyerek kesinleşen bir fatura, yazılı delil niteliğindedir. Ancak uyumsuzluk halinde, adına fatura düzenlenen aleyhine delil niteliğini taşıması için, faturanın tebliğ edildiğinin ispat edilmesi gerekir²⁶. İtiraz edildiğinin ispatı, adına fatura düzenlenen üzerinde olacaktır.

1.4. Temerrüt Fonksiyonu

Borçlunun, muaccel hale gelmiş olan sözleşmeye konu edimi, ifanın mümkün olmasına karşın zamanında yerine getirilmemesi nedeniyle ve belirli şartların gerçekleşmesi²⁷ ile meydana gelen sorumluluk nedeni, borçlu temerrüdü olarak adlandırılmaktadır²⁸. Bu halde edimin ifası bakımından bir imkansızlık söz konusu

²⁴ Ünal, **a.g.e.**, s. 127 vd. Karineler hakkında daha detaylı bilgi için bkz. Peksöz, **a.g.t.**, s. 3 vd.

²⁵ Süresi içerisinde itiraz edilmeyen fatura içeriğinin kabul edilmiş sayılacağı hususunda bkz. aş. 3. Bölüm, 5 no'lu başlık ve alt başlıkları.

²⁶ Uçar, **a.g.e.**, s. 48.

²⁷ TBK m. 117'ye göre borcun muaccel olması ve alacaklının borçluya ihtarı gereklidir.

²⁸ Nami Barlas, **Para Borçlarının İfasında Borçlunun Temerrüdü ve Bu Temerrüt Açısından Düzenlenen Genel Sonuçlar**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1992, s. 15; Fikret Eren, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Ankara, Yetkin Yayınları, 22. B., 2017, s. 1117; Ünal, **a.g.e.**, s. 85. Kılıçoğlu'na göre temerrüdün gerçekleşmesi için borçlunun kusuru gerekmezken temerrütten doğan zararın tazmini için kusur gereklidir, bunun dışındaki sonuçlar bakımından kusurun önemi yoktur. Bkz. Ahmet M. Kılıçoğlu, **Borçlar Hukuku : Genel Hükümler**, Ankara, Turhan Kitabevi, 21. B., 2017, s. 870.

değildir, borcun ifası, gecikmeye karşın halen mümkün durumdadır²⁹.

Edimini zamanında yerine getirmemiş olan borçluya, ifa zamanında ifa etmemenin sözleşmeye aykırılığı hatırlatılarak yapılan ifaya davet, temerrüt ihtar olarak adlandırılır³⁰. Bu ihtarda ayrıca bir süre verilmesine gerek olmaksızın³¹ borçlunun ifa ile yükümlü olduğu edimi ifaya yönelik talebin açıkça ifade edilmesi ve zamanında yerine getirilmemesi halinde temerrüdün sonuçlarının hatırlatılması gereklidir³². İhtarda eğer süre verilmiş ise sürenin sona ermesiyle ihtarın sonuçları doğar³³. Bununla birlikte ihtarda, ihtar etme ifadesinin yer alması gerekmez³⁴.

TBK’da ihtarın bir geçerlilik şekli düzenlenmemiş olduğundan yazılı veya sözlü yapılması mümkündür³⁵. Ancak ispat açısından, noter kanalı, taahhütlü mektup, güvenli elektronik posta gibi yöntemlerle yapılması yerinde olacaktır³⁶. Ticaret hukukunda ise TTK m. 18/3’te, diğer tarafı temerrüde düşürmeye yönelik olan ihtarların ne şekilde yapılacağı düzenlenmiştir. Buna göre; tacirler arasında, diğer tarafı temerrüde düşürmeye, sözleşmeyi feshe, sözleşmeden dönmeye ilişkin ihbarlar veya ihtarlar; noter aracılığıyla, taahhütlü mektupla, telgrafla veya güvenli elektronik imza kullanılarak kayıtlı elektronik posta sistemi ile yapılır. Bu yöntemler, geçerlilik şartı değil ispat şartıdır³⁷. Başka bir ifade ile bu şekilde yapılmayan ihbarlar ve ihtarlar da yine geçerli olur.

Doktrinde fatura tebliğinin ihtar yerini tutup tutmayacağı tartışılmıştır. Faturanın fonksiyonu, karşı tarafa borcun mevcudiyeti ile miktarını bildirdiği ve

²⁹ Barlas, **a.g.e.**, s. 15. Edimin zamanında ifa edilmemesi ile ifanın imkansız hale gelmesi durumunda temerrüt değil imkansızlık hükümleri uygulanır. Bkz. Barlas, **a.g.e.**, s. 15.

³⁰ Feyzi Necmeddin Feyzioğlu, **Borçlar Hukuku: Genel Hükümler**, İstanbul, Fakülteler Matbaası, C. 2, B. 2, 1977, s. 232; Kenan Tunçomağ, **Türk Borçlar Hukuku: I. Genel Hükümler**, İstanbul, 6. B., 1976, s. 906; Kılıçoğlu, **a.g.e.**, s. 864; Ünal, **a.g.e.**, s. 85.

³¹ Ünal, **a.g.e.**, s. 85.

³² Eren, **a.g.e.**, s. 1121; Ünal, **a.g.e.**, s. 85.

³³ Ayşe Havutçu, **Tam İki Tarafa Borç Yükleyen Sözleşmelerde Temerrüt ve Müspet Zararın Tazmini**, İzmir, 1995, s. 57; Ünal, **a.g.e.**, s. 85 vd.

³⁴ Ünal, **a.g.e.**, s. 85.

³⁵ Ünal, **a.g.e.**, s. 86.

³⁶ Benzer açıklama için bkz. Ünal, **a.g.e.**, s. 86.

³⁷ Madde 18’in gerekçesinde bu husus “*Hükümdeki şekil, geçerlilik şartı olmaktan çıkarılmış, ispat şartına dönüştürülmüştür. Bu amaçla eski metinde yer alan "muteber olması için" ibaresine metinde yer verilmemiştir. Bu değişikliğin sebebi, geçerlik şartının artık haklı bir gerekçesinin bulunmaması ve teknikteki hızlı gelişmedir. Ayrıca hiçbir modern kanunda bu kadar ağır bir geçerlilik şartı yer almamaktadır. Şartın tacir gibi basiretli bir işadama için öngörülmüş olması da anlamsız bulunmuştur.*” şeklinde açıklanmıştır.

bunun ötesine geçilerek ihtar niteliği taşımayacağı savunulmuştur³⁸. Diğer yandan aynı alacak için peş peşe fatura gönderilmesinin buna istisna olup ihtar niteliğini taşıyacağı görüşü de ileri sürülmüştür³⁹. Bununla birlikte bedeli henüz ödenememiş olmasına karşın kapalı olarak düzenlenen faturada yer alan bedelin alındığına yönelik ibarenin aslında bir ödeme talebi olduğu ve temerrüt ihtarı sayılabileceği de iddia edilmiştir⁴⁰. Ancak fatura ile temerrüt ihtarı arasındaki en önemli farklılık, faturada ödemenin acilen yapılması gerektiğine yönelik bir ihtarın yer almamasıdır⁴¹.

Mal ve hizmet tedarikinde geç ödemenin sonuçlarına ilişkin olarak TTK m. 1530'da, Türk hukukunda tamamıyla yeni olan düzenlemelere yer verilmiştir⁴². Maddeye göre özetle, faturanın tebliği, aynı zamanda borcun bildirimi ve ödemenin talebi anlamını taşır. Bu hükümle faturaya ihtar fonksiyonu yüklendiği gibi temerrütte ihtar zorunluluğu da kaldırılmıştır⁴³. Mal ve hizmet tedarikinde geç ödemeye karşı alacaklıların korunmasını temel alan 2000/35 ve 2011/7 sayılı Avrupa Birliği Yönergeleri gereğince de TTK m. 1530'un 2 ila 8. fıkraları düzenlenmiştir⁴⁴.

Maddenin ikinci fıkrasına göre; ticari işletmeler arasında mal ve hizmet tedariki amacıyla yapılan işlemlerde, alacaklı, kanundan veya sözleşmeden doğan tedarik borcunu yerine getirmiş olmasına rağmen, borçlu, gecikmeden sorumlu tutulamayacağı haller hariç, sözleşmede öngörülmüş bulunan tarihte veya belirtilen ödeme süresinde borcunu ödemezse, ihtara gerek olmaksızın temerrüde düşer.

Hükmün kimler arasında geçerli olacağına ilişkin ifadeye yalnızca ikinci fıkrada yer verilmiştir. Buna göre maddede hüküm altına alınan mal ve hizmet tedarikinde geç ödemenin sonuçları, ticari işletmeler arasındaki mal ve hizmet tedariki işlemlerinde geçerlidir. Çağlayan'a göre, TTK m. 16'ya göre ticari işletme işleten kamu tüzel kişileri bakımından da m. 1530'un uygulanması mümkün kabul

³⁸ Feyzioğlu, **a.g.e.**, s. 233; Turgut Önen, **Karşılıklı Borç Doğuran Sözleşmelerde Borçlunun Temerrüdüyle İlgili Genel Mahiyetteki Hükümler**, Ankara, 1975, s. 43; Akman/Burcuoğlu/Altop, **a.g.e.**, s. 1227; Barlas, **a.g.e.**, s. 43 vd.

³⁹ Akman/Burcuoğlu/Altop, **a.g.e.**, s. 1227. Aksi yönde bkz. Barlas, **a.g.e.**, s. 44.

⁴⁰ Akman/Burcuoğlu/Altop, **a.g.e.**, s. 1227; Barlas, **a.g.e.**, s. 44; Önen, **a.g.e.**, s. 43.

⁴¹ Çağlayan, **a.g.e.**, s. 224.

⁴² Kendigelen, **Tespitler**, s. 603.

⁴³ Ünal, **a.g.e.**, s. 84.

⁴⁴ Bkz. m. 1530'un gerekçesi.

edilebilir⁴⁵. Yine bu hükme göre m. 1530 f. 2 vd. fıkralar, mal ve hizmet tedarikine ilişkin sözleşmelerde⁴⁶, bedelde temerrüt halinde uygulanacaktır⁴⁷.

Söz konusu maddede, bedel ödeme borcuna ilişkin temerrüdün ne zaman gerçekleşeceği, taraflar arasındaki sözleşmede ödeme gününün belirlenip belirlenmemesine göre ikiye ayrılmıştır. Maddenin üçüncü fıkrasına göre, sözleşmede öngörülen bir ödeme günü veya süresi söz konusu ise alacaklı, öngörülen ödeme tarihini veya ödeme süresinin bitimini takip eden günden itibaren faize hak kazanır. Alacaklının faize hak kazanması için sözleşmede faiz şartının bulunması aranmaz. Bu halde, borçlunun temerrüdü için, alacaklının ihtar veya fatura göndermesine gerek olmaz⁴⁸.

Ödeme günü veya süresinin belirlenmediği ikinci hal ise maddenin dördüncü fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre, sözleşmede ödeme günü veya süresi belirtilmemişse veya belirtilen süre beşinci fıkra ya aykırı ise borçlu dört bend halinde belirlenmiş olan sürelerin sonunda ihtar gerek kalmaksızın mütemerrit sayılır ve alacaklı faize hak kazanır. Fıkranın (a) bendine göre, faturanın veya eşdeğer ödeme talebinin borçlu tarafından alınmasını takip eden otuz günlük sürenin sonunda ihtar gerek olmaksızın borçlu temerrüde düşer ve alacaklı faize hak kazanır. Bu bent gereğince, iki ticari işletme arasındaki mal veya hizmet tedarikine ilişkin bir sözleşmede vade belirlenmemiş dahi olsa, borçlunun temerrüde düşmesi, faturanın tebliğ edilmesinden itibaren otuz gün içerisinde ödeme yapmaması durumunda ihtar gerek kalmaksızın gerçekleşir⁴⁹.

TBK m. 117'ye göre, taraflarca ödeme günü belirlenmemiş ise muaccel bir borcun borçlusu kural olarak alacaklının ihtarıyla temerrüde düşer. Tarafların ticari işletme olduğu sözleşmelerde uygulanmak üzere TTK m. 18/3'te ise ihtar ilişkin

⁴⁵ Çağlayan, **a.g.m.**, s. 218, d.n. 104.

⁴⁶ Hizmet, eser, satış sözleşmesi ve hizmet tedarikine ilişkin isimli sözleşmelerin bu hükme konu olduğu ve fakat haksız fiilden doğan tazminat, borca aykırılık nedeniyle tazminat ve sebepsiz zenginleşmeden doğan talepleri ile vekaletsiz iş görmeye ilişkin talepler, cezai şart ve iadesi taleplerinin hüküm kapsamında olmadığı hakkında bkz. Çağlayan, **a.g.m.**, s. 218.

⁴⁷ Çağlayan, **a.g.m.**, s. 218.

⁴⁸ Temerrüdün, belirli vade hariç, Borçlar Kanunu'nda kural olarak ihtar ile gerçekleşmesi kuralı karşısında m. 1530'un bu kuraldan farklılığı hakkındaki açıklama için bkz. Çağlayan, **a.g.m.**, s. 219 vd.

⁴⁹ Çağlayan, **a.g.m.**, s. 221 vd.

şekil şartı düzenlenmiştir. Buna göre, tacirler arasında karşı tarafı temerrüde düşürmeye yönelik ihtarlar; noter kanalıyla, taahhütlü mektupla, telgrafla veya güvenli elektronik imza kullanılarak kayıtlı elektronik posta sistemiyle yapılır. Bunun yanında, doktrinde, fatura gönderilmesinin ihtar yerine geçmeyeceği kabulü mevcuttur⁵⁰. Ancak TTK m. 1530/4'te borçluya ihtar çekilmesi yerine fatura tebliğ edilmesi, hükümdeki sürelerin geçmesi üzerine, temerrüt için yeterli sayılmıştır. Şu halde ticari işletmeler arasındaki mal ve hizmet tedariki sözleşmeleri söz konusu olduğunda ve tarafların ödeme günü veya süresi belirlemediği hallerde, TBK m. 117'ye göre ihtar ve TTK m. 18/3'teki tebliğ şekline uymaya gerek olmaksızın, faturanın karşı tarafa tebliği ve hükümdeki sürelerin geçmesi ile borçlu temerrüde düşer⁵¹.

Çağlayan'a göre, ihtar olmaksızın faturanın temerrüde neden olabilmesi için borçlu ve alacaklı bilgisi, borçlunun edimi ve miktarı, borçlunun bilmesinde fayda olması halinde alacaklının edimi, borcun ne zaman muaccel olduğu veya olacağı bilgisinin faturada mutlaka yer alması gerekir; yani fatura içeriğinin, borçlu tarafından doğruluğunun denetlenebileceği detaya sahip olması gerektiğini, aksi takdirde m. 1530'a göre borçlunun temerrüdüne neden olmayacağını ifade etmiştir⁵². Bunun yanında, Alman doktrininde, temerrüt sonucunun doğabilmesi için fatura içeriğinin, faturaya konu sözleşmeye uygun olması gerektiği kabul edilmektedir⁵³.

Faturanın incelenebilmesi ve ödemenin yapılabilmesi için kanunda tebliğden itibaren otuz günlük süre öngörülmüştür. Ancak temerrüt fonksiyonu için faturanın belirli bir şekilde tebliğ edilmiş olmasına gerek yoktur. Önemli olan faturanın, borçlu eline yazılı şekilde iletilmesidir⁵⁴. Faturanın borçluya tebliğinden itibaren, m. 21 gereğince sekiz gün içerisinde fatura içeriğine itiraz edilmesi halinde, adına fatura düzenlenen borçlu, fatura içeriğini kabul etmemiş olacaktır. Bu şekilde itiraz edilen fatura ise m. 1530/4'te düzenlenen temerrüt sonucunu doğurmaya elverişli değildir⁵⁵.

⁵⁰ Faturanın ihtar yerine geçip geçmeyeceği hususundaki görüşler için bkz. yuk. s. 42.

⁵¹ Çağlayan, **a.g.m.**, s. 222.

⁵² Çağlayan, **a.g.m.**, s. 224 vd.

⁵³ Bkz. Çağlayan, **a.g.m.**, s. 225, d.n. 122.

⁵⁴ Çağlayan, **a.g.m.**, s. 226.

⁵⁵ Çağlayan, **a.g.m.**, s. 225.

Hükümde her ne kadar ödeme ve temerrüt için otuz günlük süre yer almışsa da maddenin ve maddenin kaynağı olan Yönergenin amacı, alacaklıyı geç ödemeye karşı korumaktır. Bu nedenle taraflar temerrüt için, faturanın tebliğinden itibaren geçmesi gereken süreyi otuz günden daha az olarak belirleyebilir ve hükümdeki süreyi kısaltabilirler⁵⁶.

Maddenin (b) bendine göre faturanın ne zaman tebliğ alındığı belirsizse, mal veya hizmetin teslim alınmasını takip eden otuz günlük sürenin sonunda borçlu, ihtara gerek kalmaksızın mütemerrit sayılır. Bu hükme göre faturanın borçluya tebliğ edilmiş olması ancak tebliğ tarihi hususunda taraflar arasında uyuşmazlık olup tebliğ tarihine ilişkin ispatın gerçekleşmemiş olması gereklidir. Bu halde mütemerrit sayılma, mal veya hizmetin tesliminden itibaren otuz gün olarak hesap edilecektir.

Alman doktrinde ⁵⁷ bu bent hükmü, faturanın, mal veya hizmetin tesliminden uzun bir süre sonra teslim edilmesi hali bakımından eleştirilmiştir. Zira faturanın tebliğine ilişkin ispat yükü faturayı düzenleyen alacaklı üzerindedir. Faturayı düzenleyenin, tebliğe ilişkin iddiasını ispatlayamaması halinde ise temerrüt için mal veya hizmetin teslimi tarihi esas alınır⁵⁸. Bu durumda borçlunun, henüz faturanın tebliğ dahi edilmemiş olduğu bir tarihte temerrüde düşmüş olabileceği ve faturayı mal veya hizmetin tesliminden sonra aldığını ispatlayabileceği için tebliğ tarihine ilişkin belirsizlik yaratacak bir iddiada bulunmaktan dahi kaçınabileceği hususunda eleştirilmiş⁵⁹ ve borçlu bakımından bunun ağır sonuçlar ortaya çıkardığı ifade edilmiştir. Hüküm eleştiren yazarlar, faturanın tebliğ tarihine ilişkin belirsizlik olduğu durumlarda, faturayı düzenleyen alacaklının iddia ettiği tarihin faturanın tebliğ tarihi olarak esas alınmasının daha doğru olacağını ileri sürmüşlerdir⁶⁰. Bazı yazarlar ise alacaklının kendini güvende hissetmesi bakımından hüküm doğru bulmuştur⁶¹.

Maddenin (c) bendine göre borçlu, faturayı mal veya hizmetin tesliminden

⁵⁶ Çağlayan, **a.g.m.**, s. 185.

⁵⁷ Bkz. Çağlayan, **a.g.m.**, s. 186, d.n. 38.

⁵⁸ Çağlayan, **a.g.m.**, s. 187.

⁵⁹ Çağlayan, **a.g.m.**, s. 187 vd. Ayrıca bkz. Çağlayan, **a.g.m.**, s. 188, d.n. 42.

⁶⁰ Çağlayan, **a.g.m.**, s. 189, d.n. 47.

⁶¹ Bkz. Çağlayan, **a.g.m.**, s. 188, d.n. 44.

önce almışsa, mal veya hizmetin teslim tarihini takip eden otuz günlük sürenin sonunda mütemerrit sayılır. Buna göre fatura, mal veya hizmetin tesliminden önce tebliğ edilmiş fakat tebliğ tarihi belirsizdir. Bu halde temerrüt tarihinin hesaplanmasında mal veya hizmetin teslim tarihi esas alınır.

Son bent olan (d) bendinde ise kanun veya sözleşme gereği, mal veya hizmetin kabul veya gözden geçirme süresi öngörüldüğü haller bakımından düzenlenme yapılmıştır. Kanun veya sözleşmede, mal veya hizmetin kabul veya gözden geçirilmesi prosedürü öngörülmüş ise, borçlu, faturayı, kabul veya gözden geçirmenin gerçekleştiği tarihte veya bunun öncesinde almış ise, bu tarihten sonraki otuz günlük sürenin sonunda mütemerrit sayılır. Ancak kabul veya gözden geçirme için sözleşmede öngörülen süre, mal veya hizmetin alınmasından itibaren otuz günü aşılıyor ve bu da alacaklının aleyhine ağır bir haksızlık oluşturuyorsa, kabul veya gözden geçirme süresi, mal veya hizmetin alınmasından itibaren otuz gün olarak kabul edilir.

Bu bent hükmü ile tarafların sözleşme ile belirlediği, mal veya hizmetin kabul veya gözden geçirme süresine ilişkin sınır getirilmiştir. Mal veya hizmetin tesliminden itibaren otuz günü aşan bir kabul veya gözden geçirme süresi belirlenebilmesi için, bu sürenin, alacaklı aleyhine ağır bir haksızlık oluşturmuyor olması gerekmektedir. Aksi takdirde, borçlu kabul veya gözden geçirme süresi kullanabilecek olmakla beraber bu süre otuz gün ile sınırlı olacaktır⁶².

Ünal'a göre faturanın m. 1530'da sözü geçen temerrüt fonksiyonunu yerine getirebilmesi için, temerrüt ihtarı metninde bulunması gerekenlerin faturada da yer alması gereklidir⁶³. Ancak bu hususta, doktrinde bizim de katıldığımız bir görüşe göre; kural olarak fatura temerrüt ihtarı niteliğinde olmamakla birlikte fatura içeriğinde, bedelin ödenmemesi halinde dava açılacağı, cebri icraya başvurulacağı veya temerrüt faizi ödemekle yükümlü olacağı şeklinde ihtarlarla ödemenin yapılması talep edildiği takdirde fatura, aynı zamanda bir temerrüt ihtar görevi de

⁶² Çağlayan, **a.g.m.**, s. 227 vd.

⁶³ Ünal, **a.g.e.**, s. 84 vd.

görebilecektir⁶⁴. Ancak bu halde de salt faturanın tebliği değil fatura içeriğindeki ihtar nedeniyle temerrüt sonucu doğmuş olur⁶⁵.

Fatura ile temerrüt ihtarı arasındaki farklardan biri ise; faturanın m. 1530 gereğince, tebliğinden itibaren otuz gün içerisinde ödeme yapılmaması halinde temerrüt sonucunu doğururken temerrüt ihtarının bu sonucu derhal doğurmasıdır⁶⁶. Dolayısıyla her ne kadar m. 1530/4 gereğince faturanın tebliği, ihtara gerek olmaksızın borçlunun mütemerrit sayılması için yeterli ise de, alacaklı otuz gün beklemek istemezse temerrüt ihtarını göndererek de TBK m. 117 gereğince borçlunun temerrüde düşmesini sağlayabilir⁶⁷.

Maddenin beşinci fıkrasına göre; sözleşmede öngörülen ödeme süresi faturanın veya eşdeğer ödeme talebinin veya hizmetin alındığı veya mal veya hizmetin gözden geçirme ve kabul usulünün tamamlandığı tarihten itibaren en fazla altmış gün olabilir. Şu kadar ki, alacaklı aleyhine ağır bir haksız durum yaratmamak koşuluyla ve açıkça anlaşmak suretiyle taraflar daha uzun bir süre öngörebilirler. Ancak alacaklının küçük yahut orta ölçekli işletme (KOBİ) veya tarımsal ya da hayvansal üretici olduğu veya borçlunun büyük ölçekli işletme sıfatını taşıdığı hallerde, ödeme süresi, altmış günü aşamaz. Hükme göre alacaklının KOBİ veya tarımsal ya da hayvansal üretici olduğu veya borçlunun büyük ölçekli işletme olduğu hallerde ödeme süresi altmış günden fazla belirlenemeyecektir.

2. Fatura Düzenleme ve Kullanma Zorunluluğu

TTK m. 21 gereğince, ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış olan tacirden, diğer taraf kendisine bir fatura verilmesini isteyebilir. Hükme göre; talep edilmesi halinde, tacirin fatura düzenleme zorunluluğu bulunmakla birlikte⁶⁸ fatura isteme zorunluluğu söz konusu olmadığı

⁶⁴ Esat Arsebük, **Borçlar Hukuku**, Ankara, Güney Matbaacılık ve Gazetecilik, C. 1-2, B. 3, 1950, s. 811; Barlas, **a.g.e.**, s. 45. Bunun yanında, fatura içeriğinde, temerrüt ihtarında bulunması gereken diğer kayıtların da yer alması gerekecektir.

⁶⁵ Aynı yönde bkz. Barlas, **a.g.e.**, s. 45. Ayrıca Barlas'a göre faturada, tebliğden itibaren kaç gün içinde ödeneceği bilgisinin yer alması dahi yeterli bir ödeme talebidir ve ihtar mahiyetindedir. Bkz. Barlas, **a.g.e.**, s. 45.

⁶⁶ Çağlayan, **a.g.m.**, s. 224.

⁶⁷ Aynı yönde bkz. Çağlayan, **a.g.m.**, s. 229.

⁶⁸ Toksal, **a.g.e.**, s. 232.

gibi talep edilmemesi halinde fatura düzenleme zorunluluğu da bulunmamaktadır⁶⁹. Dolayısıyla TTK'da doğrudan doğruya fatura düzenleme veya fatura alma zorunluluğu hüküm altına alınmamıştır. Ancak TTK m. 64/1 gereğince ticari defterlerin tutulması ve TTK m. 82/1-d'ye göre de bu ticari defterlere yapılan kayıtlara dayanak belgelerin saklanması zorunludur. Bu da defter kayıtlarına dayanak belgelerden olan faturanın düzenlenmesini ve alınmasını fiilen zorunlu kılmaktadır. Bununla birlikte bu zorunluluk ticari defterlere ilişkin olduğundan, ticaret hukuku anlamında fatura alma veya fatura düzenleme zorunluluğunun yalnızca tacirler için olduğunu ifade etmek gerekir⁷⁰. Keza m. 21'de de tacirin fatura düzenlemesinden söz edilmiştir, esnaf veya tüketici buna dahil edilmemiştir⁷¹.

Toksal'a göre; m. 21'e göre fatura verilmesi talebinde bulunulması halinde fatura verme yükümlülüğü, hükümde sözü geçtiği gibi tacire değil ticari işletmeye aittir. TTK m. 13'te⁷² bahsi geçen şekildeki bir işletmede, faturayı düzenlemekle yükümlü olan küçük veya kısıtlı değil yasal temsilcisidir⁷³. Bize göre de bu durumda faturayı düzenlemekle yükümlü olan, esasen tacirdir. Ancak bu yükümlüğün ifası kimi hallerde başka kimseler üzerinden olabilir. Örneğin TTK m. 13 kapsamında değerlendirildiğinde tacirin yasal temsilcisi veya m. 370'e göre yetki devri yapılması halinde bu hususta yetkili olan kimsedir. Diğer yandan fatura isteme hakkı için tacir ya da ticari işletme sıfatına sahip olma gereği bulunmaz⁷⁴.

VUK m. 232'ye göre, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler; birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazancı basit usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere ve vergiden muaf esnafa sattıkları emtia ve yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler. Ayrıca bunlar dışındakilerin, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile

⁶⁹ Arkan, **a.g.e.**, s. 162; Eriş, **a.g.e.**, s. 753. Ayhan/Çağlar, tacirin mal satması veya iş görmesi halinde fatura vermek zorunda olduğunu ifade etmiştir. bkz. Ayhan/Çağlar, **a.g.e.**, s. 236.

⁷⁰ Ünal, **a.g.e.**, s. 119.

⁷¹ Faturaya düzenleyenin tacir olması gerektiği hakkında bkz. aş. 3. Bölüm, 5.2. no'lu başlık.

⁷² TTK m. 13: "*Küçük ve kısıtlılara ait ticari işletmeyi bunların adına işleten yasal temsilci, tacir sayılmaz. Tacir sıfatı, temsil edilene aittir. ancak, yasal temsilci ceza hükümlerinin uygulanması yönünden tacir gibi sorumlu olur.*".

⁷³ Toksal, **a.g.e.**, s. 232, 242.

⁷⁴ Toksal, **a.g.e.**, s. 242.

kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia ve onlara yaptırdıkları iş bedelinin 1.200 TL'yi geçmesi ya da bunun altında olsa da talep edilmesi halinde, emtiayı satan veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir. Diğer bir deyişle VUK m. 232/1'de beş bent halinde sayılan kimseler dışındakilere yapılan satış veya işin 1.200 TL'yi geçmesi veya geçmese de karşı tarafça talep edilmesi halinde tacir fatura düzenlemek zorundadır. Ancak ikinci fıkrada sayılan bu halde fatura isteme zorunluluğu söz konusu değildir. Bununla birlikte VUK m. 227/1'e göre de, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü kişilerle olan ilişkileri gösteren kayıtların belgelendirilmesi zorunludur⁷⁵. Dolayısıyla VUK hükümlerine göre kural olarak fatura düzenlemek ve fatura almak mecburi olmakla birlikte bu kuralın bir istisnası VUK m. 232/2'ye göre bedelin 1.200 TL'nin altında kalması ve karşı tarafın da fatura verilmesi talebinde bulunmaması iken diğer bir istisnasının da VUK m. 233 vd. maddelerde düzenlenen fatura yerine geçen belgelerin kullanıldığı haller olduğunu söylemek mümkündür.

Vergi kanunları bakımından fatura düzenlenmesi mecburiyeti bulunmakla birlikte, bu zorunluluk süre ile sınırlandırılmıştır. VUK m. 231 b. 5'te belirlenen süre içerisinde yapılması zorunluluğu bulunmaktadır. Buna göre, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren en fazla yedi gün içinde faturanın düzenlenmesi gerekmektedir⁷⁶. Yine bu hükme göre faturanın bu süre geçtikten sonra düzenlenmesi halinde ise fatura hiç düzenlenmemiş sayılır. Ancak TTK bakımından fatura düzenlememenin bu tür bir yaptırımı söz konusu değildir. Defter tutma, defter kayıtlarını belgelere dayandırma ve dayanak belgeleri saklama mecburiyeti, dolaylı olarak fatura düzenleme ve almayı zorunlu kılmakta ise de doğrudan doğruya fatura düzenlememe veya almamanın bir yaptırımı TTK'da bulunmamaktadır. Bir mal satan, üreten, bir iş veya hizmet gören tacirin fatura düzenlememesi veya karşı tarafın fatura talep etmemesi, kanaatimizce yalnızca ticari defterlerin kanuna uygun şekilde tutulmaması nedeniyle, ticari defterlerin sahibi lehine delil teşkil etme

⁷⁵ Ünal, **a.g.e.**, s. 120 vd.

⁷⁶ Kanundaki süre yedi gün ise de vergi hukukundaki dönemsellik ilkesi gereği, teslim tarihi ile faturanın aynı dönem içerisinde düzenlenmesi gerekmektedir ki bu kimi zaman yedi günden daha az bir süre içerisinde faturanın düzenlenmesini gerektirir. Bkz. Kumkale, **a.g.e.**, s. 56.

fonksiyonunu ortadan kaldırabilir⁷⁷ ve ticari defterlerin kanuna uygun şekilde tutulmamasından doğan sorumluluk ile karşılaşılabilir.

Vergi mevzuatında fatura, vergilendirmenin dayanağını teşkil etmesi üzerine şekillenir. Bu sebeple esasen para transferinin olduğu her durumda fatura düzenlenmektedir. Ancak ticaret hukukunda fatura düzenlenmesi karşı tarafın talebine bağlıdır. Karşı tarafın fatura talebinde bulunmadığı durumlarda, her ne kadar fatura ticari defter kayıtlarına dayanak niteliği taşımakta ise de, vergi mevzuatına göre fatura yerine geçen belgeler de ticari defterlere işlenecek kayıtlara dayanak teşkil edebileceğinden veya başka belgeler de kullanılabileceğinden, TTK m. 21’de bahsi geçen faturanın ayrıca düzenlenmesine gerek bulunmayacaktır.

3. Faturanın Düzenlenmesi

Belge olarak faturanın iki kısmı bulunur; üst kısmı ve iç (alt) kısmı. Üst kısımda faturanın taraflarına ilişkin bilgi yer alırken iç kısımda satılan mal veya yapılan işe ait kayıtlar bulunur⁷⁸.

Faturanın ne zaman düzenleneceği hususunda TTK’da süre belirleyen bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak m. 21/1’de mal satın alan veya bir iş gördüren tarafın, işi yapan veya malı satan tacirden, kendisine bir fatura verilmesini isteyebileceği düzenlenmiştir. Bu hüküm gereği faturanın, talep üzerine düzenlenmesi gerektiği sonucuna varılmaktadır⁷⁹. Vergi Usul Kanunu’nun 231. maddesinde ise faturanın, malın teslimi veya işin yapıldığı tarihten itibaren yedi gün içerisinde⁸⁰ düzenlenmesinin zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar ise, VUK m. 231 gereğince, hiç düzenlenmemiş sayılır.

VUK’ta öngörülen faturanın düzenlenme süresi veya süresi içerisinde düzenlenmeyen faturanın hiç düzenlenmemiş sayılması hükmü, TTK m. 21’de

⁷⁷ Aynı yönde bkz. Ünal, **a.g.e.**, s. 120 vd.

⁷⁸ Doğanay, **Şerh**, s. 217.

⁷⁹ Ünal, **a.g.e.**, s. 122.

⁸⁰ Daha önce on gün olan bu süre, 02.01.2004 tarih ve 25334 sayılı R.G. ile yayımlanarak 01.01.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5035 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 48. maddesi ile yedi gün olarak değiştirilmiştir.

düzenlenen fatura bakımından uygulama alanı bulamaz⁸¹. Tacirin vergi mükellefi olması nedeniyle VUK'a uygun şekilde yedi gün içerisinde fatura düzenleme yükümlülüğü söz konusu ise de bu yaptırımın TTK m. 21'in sonuçlarını etkilemesi veya faturanın düzenlenmemiş sayılarak fatura içeriğinin kabul edilmesi sonucunu ortadan kaldırması söz konusu olmayacaktır⁸². Zira VUK'ta öngörülen düzenleme süresi vergi kanunlarının amacını yerine getirmeye, doğru ve eksiksiz şekilde verginin toplanabilmesini sağlamaya yöneliktir. Diğer yandan TTK m. 21'deki düzenleme, ticari ilişkiyi belgelendirmeye ve ispata yöneliktir. Kaldı ki TTK m. 21'de, faturanın talep üzerine düzenlenmesi zorunluluğu hüküm altına alınmıştır. Bu sebeple talep olmaması halinde tacirin fatura düzenleme zorunluluğu da bulunmamaktadır⁸³.

VUK'un aksine TTK'da, fatura düzenlenmesi talebinden sonra da faturanın ne kadar bir sürede düzenlenmesi gerektiğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak kanaatimizce dürüstlük kuralına uygun şekilde, mümkün olan en kısa süre içerisinde gerçekleştirilmelidir.

Karayağın'a göre faturanın düzenlenmemesi halinde, faturanın verilmesi, ödendi kaydının işlenmesi veya kapatılması işlemlerine aykırılık nedeniyle zararın tahsiline yönelik talep ve dava mümkündür⁸⁴. Bununla birlikte kanaatimizce faturanın düzenlenmesi veya bedeli ödendi kaydı işlenmesine yönelik talep ve dava mümkün değildir. Zira bir hak kaybına neden olmadığından menfaati bulunmaz. Bedeli ödendi kaydı bulunmaması halinde yapılması gereken buna ilişkin fatura içeriğine itiraz edilmesidir. Bunun dışında tespit davası açılması mümkün olabilir.

4. Faturanın İçeriği ve Düzeni

Faturanın içeriğine veya düzenine ilişkin TTK'da özel bir hüküm bulunmamaktadır. Yalnızca m. 21'den fatura içeriğinin özellikli olduğu anlaşılmakta ve ilgili diğer maddelerden de içeriğe ilişkin ancak çıkarım yapılabilmektedir. VUK'ta ise faturanın içeriği ve düzenine ilişkin m. 230 ve m. 231'de detaylı

⁸¹ Arkan, **a.g.e.**, s. 162; Arıcı, **a.g.m.**, s. 199.

⁸² Arkan, **a.g.e.**, s. 162.

⁸³ Aynı yönde bkz. Ünal, **a.g.e.**, s. 123; Arkan, **a.g.e.**, s. 162; Domaniç, **a.g.e.**, s. 188.

⁸⁴ Karayağın, **İşletme**, s. 223 vd.

düzenlemelere yer verilmiş ve faturanın şekil kurallarına aykırı düzenlenmesi halinde uygulanacak cezalar öngörülmüştür. Diğer yandan TTK'da, m. 21'de bahsedilen **içeriğe** aykırılık halinde, m. 21/2'deki karinenin uygulanmaması dışında bir yaptırım da söz konusu değildir⁸⁵. Bununla birlikte belgenin fatura niteliği taşıması halinde de yine m. 21/2'nin uygulanmaması ile karşılaşılır.

VUK'taki detaylı düzenleme karşısında TTK'da faturanın içeriğine ve düzenine ilişkin bir açıklık bulunmaması nedeniyle, doktrinde kimi yazarlar tarafından, faturanın içerik ve düzeni bakımından VUK hükümlerinin uygulanması gerektiği savunulmuştur⁸⁶. Ancak bu görüşlerde de şekil şartlarına aykırılık halinde, VUK'ta düzenlenen yaptırımların uygulanamayacağı ifade edilmiştir⁸⁷. Yargıtay'ın bir içtihatı birleştirme kararında da fatura içeriğinin, VUK hükümlerine göre düzenlenebileceği ancak TTK m. 21/2'deki kanuni karinenin uygulanabilmesi için fatura içeriğinin sözleşme içeriğine aykırı olmayacak şekilde düzenlenmesi gerektiğine hükmedilmiştir⁸⁸.

Faturanın düzenine ve içeriğine ilişkin olarak TTK'da doğrudan bir düzenlemenin bulunmaması, kanun koyucunun, bunun başka bir kanun ile doldurulması gerektiği kanaatine yorulamaz. Keza kanunda bu sonuca varılabilecek bir yollama veya kanunlar arasında bir amaç birliği de bulunmamaktadır⁸⁹.

Vergi kanunları bakımından fatura, mükelleflerin defter kayıtlarına dayanak belgelerden biridir. VUK'ta öngörülen içerik ve düzene ilişkin hükümlerle birlikte hem sözleşmenin içeriğini hem de ifanın gerçekleştiğini gösterir. Bu bakımdan fatura düzenlemenin amacı, kullanım şekilleri, TTK ve VUK'ta farklılık gösterir⁹⁰.

VUK'taki içerik ve düzene ilişkin şartların TTK bakımından da uygulanacağı görüşüne katılmıyoruz. Kanaatimizce TTK m. 21/2'de düzenlenen kanuni karine,

⁸⁵ Ünal, **a.g.e.**, s. 69.

⁸⁶ Alver, **a.g.e.**, s. 46 vd.; Tekil, **a.g.e.**, s. 138.

⁸⁷ Doğanay, **Ticari**, s. 39; Domaniç, **Ticaret Hukukunun Genel Esasları**, İstanbul, Temel Yayın-Dağıtım, B. 4, 1988., s. 191; Eriş, **a.g.e.**, s. 753. Ayhan/Çağlar da VUK'ta yer alan fatura içeriğine ilişkin düzenlemelerin burada da uygulanması gerektiğini savunmaktadır. Bkz. Ayhan/Çağlar, **a.g.e.**, s. 236.

⁸⁸ YİBHKG 27.06.2003 T., 2001/1 E.; 2003/1 K.

⁸⁹ Ayrıca bkz. YHGK 13.07.2011 T., 2011/11-314 E., 2011/525 K.

⁹⁰ Ünal, **a.g.e.**, s. 71.

VUK'taki içerik ve nizama ilişkin hükümlere bağlı olarak uygulanamaz. Zira TTK'da düzenlenen bir kanuni karinenin uygulanabilirliğini, amacı vergi toplamak ve bu alanı düzenlemek olan vergi kanunlarına göre belirlemek, TTK'nın söz konusu düzenlemedeki amacına ve Kanunun kapsamına aykırılık teşkil eder. Bununla birlikte bu tartışma uzunca bir süredir mevcut olmasına karşın 2012'de yürürlüğe giren TTK'da da bunu destekler bir düzenlemeye yer verilmemiş, VUK'a atıf yapılmamış ve hatta fatura içeriğine ilişkin yeni açıklamalara da yer verilmiştir⁹¹. Ancak bunun yanında faturanın içerik ve düzenine ilişkin olarak VUK'ta yer alan hükümler, özellikle muhasebe hukuku bakımından önem taşır⁹².

Ticaret unvanını kullanma zorunluluğunu düzenleyen TTK m. 39'un birinci fıkrasında her tacirin, ticari işletmesi ile ilgili senetler ve diğer belgeleri ticaret unvanı altında imzalamak zorunda olduğu hüküm altına alınmıştır. Aynı maddenin ikinci fıkrasına göre ise; tacirin ticari işletmesi ile ilgili olarak düzenlediği ticari mektuplarda, ticari defterlere yapılan kayıtların dayandığı belgelerde tacirin sicil numarası, ticaret unvanı, işletmesinin merkezi ile tacir internet sitesi oluşturma yükümlülüğüne sahipse tescil edilen internet sitesinin adresi de gösterilir. Yürürlükten kaldırılan eTTK'nın yine ticaret unvanını kullanma mecburiyetini düzenleyen 41. maddesinde ise ticari işletme ile ilgili olarak düzenlenen belgelerde bulunması zorunlu hususlara ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Anonim şirkette, şirketi temsile yetkili olanların imza şeklini düzenleyen TTK m. 372'nin ikinci fıkrasına göre ise şirket tarafından düzenlenecek belgelerde şirketin merkezi, sicile kayıtlı olduğu yer ve sicil numarasının gösterilmesi gerekmektedir. Belgelerde yer alması gereken hususları gösteren söz konusu düzenleme yeni olup yürürlükten kaldırılan eTTK'nın bu husustaki 322. maddesinde buna ilişkin bir düzenleme bulunmamaktaydı.

Beyanlar, belgeler ve senetler başlıklı ve tamamen yeni bir düzenleme olan TTK m. 1525'te, tarafların açıkça anlaşmaları ve TTK m. 18/3 saklı kalmak kaydıyla faturanın elektronik ortamda düzenlenebileceği, yollanabileceği, itiraza

⁹¹ Aynı yönde bkz. Ünal, a.g.e., s. 71 vd.

⁹² Yaşar Karayalçın, **Muhasebe Hukuku: Kavramlar-İlkeler-Başlıca Sorunlar-Yeni Gelişmeler**, Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2. B., 1988, s. 67.

uğrayabileceği ve kabul edilmişse de hüküm ifade edeceği düzenlenmiştir.

Tüm bu hükümler ile doktrin ve Yargıtay görüşleri de dikkate alındığında bir ticari evrak olarak fatura içeriğinin asgari unsurlarını şu şekilde belirlemek mümkündür; faturayı düzenleyen tacirin ticaret unvanı ve imzası, ticaret sicil numarası ve sicile kayıtlı olduğu yer, ticari işletmenin merkezi, internet sitesi oluşturma yükümlülüğüne sahipse internet sitesi adresi, faturayı alan tacirin ticaret unvanı, faturanın düzenlenme tarihi⁹³, satılan veya üretilen malın, görülen işin veya sağlanan menfaatin türü, miktarı, bedeli ile bedeli ödenmiş ve karşı tarafça talep edilmiş olması halinde bedelin ödendiği kaydının faturada yer alması gerekir⁹⁴.

Bu hususlar faturanın bir ticari evrak olması nedeni ile faturada yer alması gerekli ise de kanaatimizce belgenin fatura niteliğine sahip olması ve TTK m. 21/2'deki sonucu doğurmaya elverişli olması için; tarafların ticaret unvanı veya gerçek kişi ise adı soyadı, sözleşmeye konu mal veya işin cinsi, miktarı, bedeli ile bedeli ödenmiş ve talep edilmiş ise bedeli ödendi kaydı ve faturayı düzenleyenin imzası asgari olarak gerekli ve yeterlidir.

Ünal'a göre ayrıca faturanın tebliğinde, adına fatura düzenleneni temerrüde düşürmek amacı da var ise borçlunun temerrüdü için ihtarda yer alması gereken diğer bilgilere de faturada yer verilmesi gerekir⁹⁵.

Faturanın şeklini düzenleyen VUK m. 230'a göre faturada asgari olarak; faturanın düzenleme tarihi, seri ve sıra numarası, faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası, malın veya işin nev'i, miktarı, fiyatı ve tutarı, satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası bulunur. Bu

⁹³ Arıcı'ya göre faturada düzenleme tarihinin yer alması faydalı ise de faturanın geçerliliği için esaslı bir unsur değildir. Bkz. Arıcı, **a.g.m.**, s. 198.

⁹⁴ Ünal, **a.g.e.**, s. 72 vd.; Arıcı, **a.g.m.**, s. 198. Ünal ayrıca, tacir sermaye şirketi ise taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarı ile yönetim kurulu başkan ve üyelerinin, müdürler ve yöneticilerin ad ve soyadlarının da faturada yer alması gerekenler arasında olduğunu savunmuştur. Söz konusu bilgiler TTK m. 372/2'de, şirketin internet sitesinde yayımlanması gereken bilgiler arasında sayılmıştır ve fakat kanaatimizce faturanın amacı ve kullanım şekli gereği barındırması gerekli olan bilgilerden değildir. Bkz. Ünal, **a.g.e.**, s. 73. Toksal faturanın içeriğini doğal unsurlar ve mutata içerik şeklinde bir ayrımla belirlemiştir. Buna göre; tarafların ticaret unvanları ile adresleri faturanın doğal unsurlarını oluşturur. Sözleşme konusu edimin tanıtımı bakımından; ölçüm birimi, sayısı, birim fiyatı ise faturanın mutata içeriğini oluşturur. Bkz. Toksal, **a.g.e.**, s. 235.

⁹⁵ Ünal, **a.g.e.**, s. 74.

maddede, faturada en az hangi bilgilerin bulunması gerektiği düzenlenmiştir. Diğer bir deyişle sınırlı sayıda değil asgari hususlar gösterilmiştir. Bu sebeple VUK bakımından da faturada bulunması zorunlu bilgiler dışındaki bilgilerin, kanuna aykırılık teşkil etmemesi ve fatura ile bağdaşır olması kaydı ile faturaya eklenmesine bir engel bulunmamaktadır⁹⁶. TTK m. 21 gereği faturaya eklenen, bedeli ödendi kaydı da VUK bakımından bu niteliktedir; fatura ile bağdaşır nitelikte fakat kanunda sayılmayan unsurlardandır⁹⁷.

VUK m. 230'da hüküm altına alınan faturada bulunması zorunlu bilgiler asgari olarak sayılmış olduğundan, bunlardan bir veya birkaçının eksik bulunması halinde, söz konusu belge vergi kanunları için fatura olarak nitelendirilemeyecektir. Keza Vergi Usul Kanunu ile kullanma zorunluluğu getirilen belgelerin öngörülen zorunlu unsurları taşınamaması halinde VUK m. 227/3 gereğince vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacağı hükme bağlanmıştır. Yine bu nedenle de VUK m. 230'daki asgari unsurları taşımayan fatura, vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır. Ancak vergi kanunları bakımından düzenlenmemiş sayılan bir faturanın ticaret hukuku ve ispat hukuku bakımından geçerliliği, kanaatimizce bundan etkilenmez⁹⁸. Meğerki bu fatura, ticaret hukuku bakımından gerekli şartları taşıyın. Diğer yandan gerekli şartlara sahip olmayan bir belge, fatura sayılmayacağından m. 21'deki karineden de yararlanamaz.

Doktrinde, VUK'un öngördüğü şekil şartları eksik olan bir faturanın doğrudan doğruya düzenlenmemiş sayılmaması gerektiği yönünde görüşler⁹⁹ mevcuttur. Ünal'a göre, VUK'un bu husustaki esas amacı, söz konusu şartların tamamının mevcut olmaması halinde belgenin düzenlenmemiş sayılması değil usulsüzlük cezası da uygulayarak vergi ziyanının önlenmesi yönündedir. Kanunun lafzı bu bakımdan hatalıdır ve yoruma açık da değildir. Taraflara ilişkin kimlik bilgileri, düzenleyenin imzası, faturaya konu malın veya işin cinsi, miktarı tutarı gibi

⁹⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü'nün B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-vuk-229-128 sayı ve 20.10.2011 tarihli, fatura ve irsaliyelerde bulunması zorunlu bilgiler dışında reklam, bilgilendirme notları, barkod vs. bilgilerin bulunabilirliği hakkındaki kararı için bkz. Kumkale, **a.g.e.**, s. 38 vd.

⁹⁷ Ünal, **a.g.e.**, s. 106.

⁹⁸ Ünal, **a.g.e.**, s. 107; Peksöz, **a.g.t.**, s. 188.

⁹⁹ Eriş, **a.g.e.**, s. 753

bilgilerdeki eksiklik belgenin fatura olma niteliğini ortadan kaldırır. Bu türden bir eksiklikte belge, fatura niteliğini taşımayacağı gibi ispat kuvveti de bulunmaz. Fakat diğer bilgilerin bulunmaması halinde söz konusu belgenin hukuki niteliği değişmez. Bu tür bir eksikliğin olması halinde belge, fatura olarak kabul edilmediği takdirde söz konusu belge delil başlangıcı niteliği taşıyabilir¹⁰⁰. Şeker'e göre, belgenin düzenleniş amacına göre belgede bulunması zorunlu unsurlardan hangilerinin eksikliğinde belgenin geçersiz sayılacağına karar verilmesi gerekir. Belge, bulunması zorunlu tüm unsurları taşınamasına rağmen düzenlenme amacını yerine getirebildiği takdirde söz konusu belge geçerli sayılmalıdır.

Danıştay'ın bu konudaki görüşüne göre ise; VUK m. 227/3, kayıtlar ile gelirin elde edilmesi arasında ilişki kurulabilmesini sağlamak amacıyla düzenlenmiştir, bu nedenle hükmün bu yaklaşımla değerlendirilmesi gerekir. Vergi kaybını önlemeye yönelik olan bu hüküm, gelirlerin defter kayıtlarına doğru şekilde işlenmesi, önceki ve sonraki tarihli faturalar ile tarihinin belirlenebilmesi gibi durumlarda bazı ufak şekil eksikliklerinin, belgenin düzenlenmemiş sayılması sonucunu doğuracağı şeklinde yorumlanması mümkün değildir¹⁰¹.

VUK'un 230. maddesinde gösterilen, faturada bulunması zorunlu unsurların bazıları TTK bakımından da zorunlu unsurlardan olup bir kısmı ise TTK'da hiçbir şekilde yer almamaktadır¹⁰². Faturanın içeriğine ilişkin TTK'da sayılmayan hususların da faturada yer almasında yasal bir engel bulunmamakta ise de fatura içeriğinden sayılmayan bu hususlar TTK m. 21/2 bağlamında karineye konu olmayacaktır¹⁰³.

4.1. Düzenleyenin Ticaret Unvanı ve İmzası

Bir beyan olan belgenin kim tarafından düzenlendiği, özellikle de delil niteliği düşünüldüğünde, belgenin geçerliliği ve taşıyacağı anlam bakımından önemlidir. Bu sebeple faturayı düzenleyen tacirin kim olduğunun faturadan açık

¹⁰⁰ Ünal, a.g.e., s. 107 vd.

¹⁰¹ Bkz. Danıştay 4. D. 1991/1687 E., 1992/112 K. Ünal'a göre söz konusu görüşler adalet ve hakkaniyet açısından uygun ise de kanuna uygun olduğunu söylemek güçtür, bu sebeple kanunun uygulamaya paralel biçimde değiştirilmesi gerekir. Bkz. Ünal, a.g.e., s. 109.

¹⁰² Sıra ve seri numarası, vergi dairesi bilgileri gibi.

¹⁰³ Ünal, a.g.e., s. 72.

şekilde anlaşılması gereklidir¹⁰⁴. Zira defter kayıtlarına ve vergi matrahı tespitine dayanak teşkil edebilmesi için düzenleyenin kim olduğu önem arz eder¹⁰⁵.

Her tacir, TTK m. 18/1'e göre bir ticaret unvanı seçmek ve TTK m. 39/1'e göre de ticari işletmesi ile ilgili belgeleri ticaret unvanı altında imzalamak zorundadır. Dolayısıyla tacirin ticari işletmesi ile ilgili belgelerden olan faturanın da ticaret unvanı altında imzalanması zorunludur. Ayrıca yine TTK m. 39/2 gereğince tacire ilişkin bilgilerden, tacirin sicil numarası, işletmesinin merkezi ile internet sitesi oluşturma yükümlülüğüne sahip ise internet sitesinin adresi de faturada gösterilir. Bu hususlar kanunda asgari olarak gösterilmiştir ancak eklemeler yapılabilmesi mümkündür¹⁰⁶.

Düzenlenen faturanın, faturayı düzenleyen tacirin ticaret unvanı ile imzasını barındırmaması halinde, TTK m. 39/1'in emredici hükmü nedeniyle geçerli olmayacağı ve fatura niteliğinde olmaması nedeniyle TTK m. 21/2'de düzenlenen karinenin de uygulanamayacağı açıktır¹⁰⁷. Ünal, TTK m. 39/2'de bahsi geçen, tacire ilişkin diğer bilgilerin bulunmaması halinde de belgenin fatura niteliğini taşımayacağını savunmuştur¹⁰⁸. Ancak kanaatimizce birinci fıkradan farklı olarak TTK m. 39/2'de gösterilen, tacirin ticaret sicil numarası, ticari işletmesinin merkezi ve internet sitesi adresinin belgede bulunmaması faturayı geçersiz kılmayacaktır. Zira ilk fıkradaki gibi zorunlu olduğu ifade edilmediği gibi bu bilgilerin yer almaması halinde de faturadan beklenen işlevi yerine getirmesi yine mümkün olacaktır. Bu sebeple ticaret sicil numarası, ticari işletmesinin merkezi ve internet sitesi adresinin faturada yer alması pratik olarak tercih edilebilir olsa da kanaatimizce zorunlu asgari unsurlardan değildir.

4.2. Adına Fatura Düzenlenenin Ticaret Unvanı

Düzenlenen belgenin kime hitaben veya kimin için olduğu belgenin anlam kazanması için zaruridir. Faturanın da kimin adına düzenlendiğinin belirtilmesi, TTK

¹⁰⁴ Aynı yönde bkz. Peksöz, **a.g.t.**, s. 188.

¹⁰⁵ Ünal, **a.g.e.**, s. 74.

¹⁰⁶ Bkz. TTK m. 39'un gerekçesi.

¹⁰⁷ Aynı yönde bkz. Ünal, **a.g.e.**, s. 75.

¹⁰⁸ Ünal, **a.g.e.**, s. 75.

m. 21/1'de bahsedilen ilişkinin doğru şekilde yansıtılabilmesi için faturanın kimin adına düzenlendiği bilgisi gereklidir. Diğer yandan faturanın ticari defterlerdeki kayıtlara dayanak belge niteliği, kim için düzenlendiğinin açıkça fatura üzerinde yer almasını zorunlu kılar. Kim tarafından ve kim için düzenlendiği belli olmayan bir belgenin kayıtlara dayanak teşkil etmesi mümkün olamaz. Ayrıca TTK m. 21/2'de düzenlenen karinenin uygulanabilmesi için de faturanın kime yönelik düzenlendiğinin faturada gösterilmiş olması gerekir. Bu sebeple faturayı düzenleyen de adına fatura düzenlenen de faturada yer alması gereklidir¹⁰⁹.

Adına fatura düzenlenen tacir olması ve faturaya konu işin de ticari işletmesine ilişkin olması durumunda, TTK m. 18/1 ve m. 39/1 gereğince tacirin ticaret unvanı ile işlem yapması gerektiğinden fatura alanın da ticaret unvanının faturada yer alması gerekecektir. Adına fatura düzenlenen hem ticaret unvanını kullanma zorunluluğu hem faturayı ticari defterlere dayanak belge olarak kullanması hem de TTK m. 21/2'de düzenlenen karinenin, şartların oluşması halinde, lehine delil teşkil edebilmesi için ticaret unvanının faturada yer alması gereklidir ve bunu faturayı düzenleyenden talep edebilir¹¹⁰.

Adına fatura düzenlenen tacir olmaması halinde ise, ticaret unvanı bulunmadığından, ad ve soyad ile kimliğinin ayırt edilmesi açısından kimlik numarasının yer alması yeterli olacaktır. Bununla birlikte TTK m. 21/2 düzenlemesinin hüküm ifade etmesi için her iki tarafın da tacir olması gerekmektedir. Bu nedenle adına fatura düzenlenen tacir olmaması halinde söz konusu fatura yalnızca fatura düzenleyen tacirin defter kayıtlarına dayanak belge vasfını taşıyacaktır¹¹¹.

¹⁰⁹ Ünal, **a.g.e.**, s. 75; Peksöz, **a.g.t.**, s. 188.

¹¹⁰ Ünal, **a.g.e.**, s. 75 vd. Yazar, adına fatura düzenlenen, ticaret unvanının faturada yer almasını faturayı düzenleyenden talep etmesinin zorunlu olduğunu ifade etmiş ve buna dayanak olarak da TTK m. 18 ve m. 39/1'i göstermiştir. Ancak söz konusu maddelerde, işlemi yapan tarafın ticaret unvanını kullanma zorunluluğundan bahsedilmektedir, işleme konu her tacirin ticaret unvanını kullanma zorunluluğundan değil. Ticari defterlere dayanak belge olarak kullanılabilmesi için şüphesizki adına fatura düzenlenen de ticaret unvanının faturada yer almasına ihtiyaç vardır. Kanaatimizce m. 39 gereği değil, hem faturaya ilişkin hükmün uygulanabilmesi hem de adına fatura düzenlenen faturayı ticari defter kayıtlarına dayanak belge olarak kaydedilebilmesi için gereklidir. Bu sebeple yazarın gerekçesine katılmıyoruz.

¹¹¹ Ünal, **a.g.e.**, s. 76.

VUK'un 230. maddesine göre de fatura üzerinde, düzenleyen bilgisinin yanısıra faturayı alanın ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası bilgilerine de yer verilir. Bu bilgiler faturanın üst kısmına işlenir. VUK m. 231 b. 6 gereğince, m. 232/1'de¹¹² sayılan hallerde fatura düzenleyen, müşterinin adı ve soyadı ile bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının doğruluğundan sorumludur. Bu kapsamda fatura düzenleyenin talep etmesi halinde müşteri, kimlik ve vergi dairesi hesap numarasını gösterir belge ibraz etmek zorundadır. Müşterinin vergi kimlik numarası bulunan bir vergi mükellefi olmaması halinde ise vergi sicil bilgilerinin bulunması zorunluluğu söz konusu olmayacaktır¹¹³. Adına fatura düzenlenen ticaret unvanı veya ismi dışında kalan, vergi dairesi ve hesap numarası gibi VUK gereği işlenen bilgiler vergi hukukuna ilişkin bir zorunluluk olup söz konusu bilgilerin faturada yer almaması ticaret hukuku bakımından bir eksiklik olmadığı gibi fatura içeriğinden de sayılmayacaktır.

Kimin adına düzenlendiği gösterilmemiş olan bir belgenin fatura olarak nitelendirilmesi mümkün olmadığı gibi gerçek olmayan isimler veya unvanlar kullanılarak düzenlenen fatura da gerçeğe aykırı nitelik taşır ve kayıtlara dayanak belge olarak kullanılamaz. Ünal'a göre gerçekte malı alan veya işi yaptıranın, faturayı bir başkası adına düzenletmesi mümkündür¹¹⁴.

Kanaatimizce faturanın, sözleşmenin tarafı olup malı alan veya işi yaptıran kişi adına düzenlenmesi gerekmektedir. TTK m. 21/1'de ticari işletmesi bağlamında bir sözleşmesel edimi ifa eden tacirden diğer tarafın fatura isteyebileceği düzenlenmiştir. Burada fatura düzenlenmesini talep edebilecek kişi, sözleşmenin diğer tarafıdır. Fatura bedelini kimin ödediği ise fark etmez. Taraflara arasında temel

¹¹² "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

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

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlara da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler."

¹¹³ Kumkale, **a.g.e.**, s. 42.

¹¹⁴ Ünal, **a.g.e.**, s. 76. Ünal bu görüşüne dayanak olarak Y. 15. HD 1998/3171 E., 1998/4403 K. sayılı kararını göstermiştir. Bu karara göre; işin faturasının, işi yaptıranın dilediği kişi adına tanzim edilmesine yasal bir engel yoktur. Bkz. Ünal, **a.g.e.**, s. 76, d.n. 113.

borç ilişkisi olmadığından üçüncü bir kişi adına düzenlenen faturanın ise kanaatimizce m. 21/2'ye konu olması mümkün değildir.

VUK m. 229'a göre de tüccar, aralarındaki sözleşme gereği borçlanan müşteri adına fatura düzenleyecektir. Hem TTK'daki hem de VUK'taki hükümde, faturanın düzenlenmesi, bedelin ödenmesine değil sözleşmeye bağlanmıştır. Bartın Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün verdiği bir özelgede¹¹⁵ de faturanın mal teslimi ve hizmet ifası nedeniyle düzenlenen bir vesika olduğu, bu nedenle bedeli kimin ödediği fark etmeksizin faturanın, malın satıldığı, hizmetin ifa edildiği, sözleşmenin akdedildiği kişi adına düzenlenmesi gerektiği görüşü bildirilmiştir.

4.3. Düzenleme Tarihi

Her tacir, TTK m. 64/1 gereğince, ticari işlemleri, işletmesinin iktisadi ve mali durumu, borç ve alacakları ve her hesap dönemine ilişkin sonuçları TTK'ya göre ve açıkça görülür şekilde, ticari defterlerini tutmak zorundadır. Bu defterlerde işletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişimi izlenebilir olmalıdır. Defterlerin tutulmasını düzenleyen m. 65'in ikinci fıkrasına göre ise, defterlere yapılan yazımlar ve kayıtlar, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılır.

TTK'da, düzenleme tarihinin faturada yer alması gerektiğine dair açık bir hüküm veya bir ifade bulunmamaktadır. Ancak m. 64/1 ve m. 65/2'ye uygunluğun sağlanabilmesi, defter kayıtlarının doğru ve zamanında tutulabilmesi¹¹⁶ ve ticari defterlerden işletme faaliyetlerinin oluşum ve gelişiminin izlenebilir olabilmesi için defterlere dayanak yapılan belgelerde ve dolayısıyla faturada da, düzenleme tarihinin bulunması gerekir. Söz konusu belgeler, yalnızca belge içeriği değil kayıtların tarihi gibi bilgiler bakımından da kayıtlara dayanak niteliğinde olmalıdır ki bu şekilde defterlere kaydediliş sırasının da dayanağını teşkil edebilsin.

Kayıtların bu şekilde tarihsel sıra ile kaydedilebilmesi için hem alınan hem de düzenlenen faturalarda düzenleme tarihinin yer alması zaruridir. Bu sebeple, açıkça yer almamakla birlikte, TTK m. 64/1 ve m. 65/2 gereğince, defterlerdeki kayıtlara dayanak belge niteliğindeki faturada da düzenleme tarihinin yer almasının bir

¹¹⁵ 02.05.2016 tarih ve 30835462-045-3 sayı.

¹¹⁶ Peksöz, **a.g.t.**, s. 188.

zorunluluk ve faturanın olağan kayıtlarından olduğunu söylemek mümkündür¹¹⁷. Bununla birlikte TTK m. 88/1'e göre finansal tablolar düzenlenirken Türkiye Muhasebe Standartlarına, muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uyulması ve bunların uygulanması zorunludur. Yapılacak muhasebe kayıtlarının gerçek ve tarafsız olması fonksiyonunu gerçekleştirmesi gerekir. Bu sebeple de yapılan kayıtların dayanağı belgeler gerçeği yansıtmalı ve usulüne uygun şekilde düzenlenmiş olmalıdır¹¹⁸.

Düzenleme tarihi olarak fiilen faturanın düzenlendiği tarihin dışında ayrıca satışın veya teslimin yapıldığı ya da işin görüldüğü tarih de yazılabilir. Bununla birlikte bunların tamamen dışında herhangi bir tarihin yazılması halinde¹¹⁹ de uygulanacak bir yaptırım söz konusu değildir. Bu husus kanaatimizce faturanın geçerliliğine etki etmez ve TTK m. 21/2'nin uygulanmasını engellemez. Zira TTK m. 21/2'de düzenlenen itiraz süresi ve fatura içeriğinin kabul edilmesi, düzenleme tarihine değil tebliğ tarihine bağlanmıştır. Bu sebeple faturada düzenleme tarihinin bulunması ticari defterlere kayıt bakımından gerekli olmakla birlikte faturanın TTK m. 21 anlamında geçerliliği hususunda düzenleme tarihinin doğruluğu önem taşımaz¹²⁰. Aynı zamanda düzenleme tarihinin bulunup bulunmaması kanaatimizce m. 21/2'deki fatura içeriğinin kabul edilmiş sayılması sonucuna da etki etmez¹²¹.

Vergi kanunları bakımından da faturanın düzenleme tarihi, VUK m. 230 gereğince faturada bulunması zorunlu asgari bilgilerdendir. Ancak düzenleme tarihinin yer almaması halinde fatura hiç düzenlenmemiş sayılmayacaktır. Bu halde

¹¹⁷ Ünal, **a.g.e.**, s. 77.

¹¹⁸ Ünal, **a.g.e.**, s. 78 vd.

¹¹⁹ Ünal, malın satıldığı, üretildiği veya işin görüldüğü ya da faturanın fiilen düzenlendiği tarihin düzenleme tarihi olarak yazılabileceğini ancak bunlar dışında yazılacak gerçek dışı tarihlere faturayı alanın itiraz edebileceği görüşünde olduğunu ifade etmiştir. Bkz. Ünal, **a.g.e.**, s. 78. Kanaatimizce, vergi hukukundaki durumu hariç tutulmakla birlikte, tarafların sözleşmeyi yaptıkları tarihten faturanın tebliği tarihine kadar herhangi bir tarihin faturanın düzenleme tarihi olarak faturada yer alması mümkündür. Karşı tarafça fatura düzenlenmesinin talep edilmesi, TTK m. 21/1'de, faturanın düzenlenme şartı olarak değil, yalnızca karşı tarafa bir talep hakkı olarak gösterilmiştir. Dolayısıyla karşı tarafın fatura düzenlenmesi talebinden önce de iş yapan veya malı satan tacir faturayı düzenleyebilir. Bunun için taraflar arasındaki sözleşmenin yapılmış olması yeterlidir. Bundan daha eski bir tarih olması halinde faturayı alan elbette itiraz edebilir ancak düzenleme tarihi sözleşme tarihinden sonraki bir tarih olan faturaya, düzenleme tarihi nedeniyle itiraz edilmesi kanaatimizce pek mümkün değildir.

¹²⁰ Ünal, **a.g.e.**, s. 78.

¹²¹ Aynı yönde bkz. Arıcı, **a.g.m.**, s. 198.

VUK m. 352/2 b. 7’de, usulsüzlük cezası uygulanacağı öngörülmüştür. Bununla birlikte malın teslimi ve hizmetin yapıldığı tarihten itibaren yedi gün içerisinde olması şartıyla, VUK bakımından da faturanın düzenlenme tarihi veya söz konusu yedi gün içerisinde herhangi bir tarih olarak yazılması mümkündür.

4.4. Satılan veya Üretilen Malın, Yapılan İşin veya Sağlanan Menfaatin Cinsi, Miktarı, Bedeli

Tacir, ticari işletmesi bağlamında yaptığı işin, sattığı malın, elde ettiği menfaatin cinsini, miktarını, tutarını düzenlediği faturada açıkça göstermek zorundadır¹²². Bu şekilde fatura, tacirin ticari işletmesi bağlamında sunduğu mal veya hizmeti veya yaptığı işi ve bunun karşılığı olan bedeli, faturayı alanın ise aldığı mal veya hizmeti veya yaptırdığı işi ve bunun karşılığı olarak ödediği veya ödeyeceği bedeli gösterir¹²³.

Sözleşmenin ifası safhasına ilişkin bir belge olan faturayı düzenlemekteki amaç da yapılan işin ve bedelin bir belgede gösterilerek takip edilmesi ve defterlere kayıta dayanak olabilmesidir¹²⁴. Fatura içeriğinde, malın veya işin cinsi, miktarı ve bedelinin yer alması, özellikle ispat hukuku açısından oldukça önemlidir¹²⁵.

TTK m. 20’ye göre, ticari işletmesi ile ilgili bir iş veya hizmet görmüş olan tacir, diğer taraftan uygun bir ücret isteyebilir. Alınan veya alınacak olan bu bedelin ticari defter kayıtlarına işlenebilmesi için belgelendirilmesi gerekir. Bunun için de tacirin diğer taraftan talep etmiş olduğu bedeli, düzenlediği faturada göstermesi icap eder.

4.5. Bedelin Ödendiği Kaydı

Faturaya konu satış veya işin bedeli faturaya yazılmakla birlikte söz konusu bedelin ödenmiş olması ve karşı tarafın da bu yönde talepte bulunması halinde,

¹²² Ünal, **a.g.e.**, s. 79; Doğanay, **Şerh**, s. 216; Arkan, **a.g.e.**, s. 161; Oğuz İmregün, **Ticaret Hukukunun Genel İlkeleri**, Bursa, Ekin Kitabevi Yayınları, 1994, s. 54; Karayalçın, **İşletme**, s. 224; Peksöz, **a.g.t.**, s. 188. Faturanın tebliğinden önce işin veya malın teslimi yapılmış ise teslim tarihinin de yazılmış olması gerektiği yönünde bkz. Ayhan/Çağlar, **a.g.e.**, s. 236. Ayrıca Arkan’a göre, faturaya konu mal teslim edilmişse, teslim tarihi de faturada yer alır. Bkz. Arkan, **a.g.e.**, s. 161.

¹²³ Peksöz, **a.g.t.**, s. 188.

¹²⁴ Ünal, **a.g.e.**, s. 79.

¹²⁵ Peksöz, **a.g.t.**, s. 188.

faturayı düzenleyen, düzenlediği faturada bedelin ödendiğini göstermesi TTK m. 21/1 gereğince zorunludur¹²⁶. Bu şekilde, bedelin ödendiği kaydı, TTK m. 21'e göre faturanın olağan içeriğindendir¹²⁷. Keza faturanın içeriğinde yer alması gerekenler bakımından kanunda açıkça düzenlenmiş olan tek unsurdur.

Bedelin bir kısmının ödenmiş olması halinde de söz konusu kısmi ödemeye ilişkin bedeli ödendi kaydının yazılması istenebilir¹²⁸.

Bedelin ödendiği kaydı aynı zamanda faturaya bir ödeme makbuzu fonksiyonu da eklediğinden TBK kapsamında borçlunun makbuz isteme hakkı bakımından da borcun ödendiği kaydının faturaya işlenmesi zorunludur¹²⁹.

4.6. Faturanın Düzeni

Vergi ziyanını önlemek amacıyla VUK'ta faturanın içeriği (şekli¹³⁰) ve nizamı belirlenmiştir. Faturanın düzenine ilişkin olarak uyulacak kurallar ise VUK'un 231. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre faturalar, sıra numarası ile teselsül ettirilir; 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 kısımların isimlerinin yazılması veya özel işaretle seri tefriki yapılması mecburidir. Mürekkep, makine veya kopya kurşun kalemi¹³¹ ile doldurulur¹³². Düzenlenen fatura, en az bir asıl ve bir örnek olmalıdır¹³³. Birden fazla örnek ile düzenlenen faturada ise her bir örneğin üzerinde kaçınıcı örnek olduğunun

¹²⁶ Arkan, **a.g.e.**, s. 161.

¹²⁷ Ünal, **a.g.e.**, s. 83 vd.

¹²⁸ Toksal, **a.g.e.**, s. 240. Ayrıca Toksal'a göre, adına fatura düzenlenenin ifasına ilişkin bir sözleşmeye aykırılık söz konusu ise bu hususta haklarını saklı tutma, ihtirazın etkinliği tartışmaya açık olsa da, ihtirazi kayıt koyma hakları vardır. Bkz. Toksal, **a.g.e.**, s. 240 vd.

¹²⁹ Bu husustaki daha detaylı açıklama için bkz. yuk. 1. Bölüm, 4.5. no'lu başlık.

¹³⁰ Faturanın içeriğinde yer alacak olan unsurları düzenleyen VUK m. 230'un madde başlığı **faturanın şeklidir**. Ancak buradaki şekilden kasıt biçim değil, TTK'daki **fatura içeriğine** denk hususlardır.

¹³¹ Bundan amaç faturanın saklandığı süre boyunca bozulmadan muhafaza edilebilmesi ve faturanın asıl örneğinde yer alan bilgilerin diğer nüshalara da geçerek tüm örneklerin aynı olmasının sağlanmasıdır. Bkz. Kumkale, **a.g.e.**, s. 54.

¹³² İzmir Defterdarlığı Denetim Koordinasyon ve Usul Gelir Müdürlüğü'nün verdiği 1741-9959/4231 sayılı ve 30.03.2005 tarihli özelgeye göre, herbiri asıl baskı olacak şekilde lazer yazıcı ile fatura basılması mümkündür. Söz konusu özelge için bkz. Kumkale, **a.g.e.**, s. 40.

¹³³ Faturanın bir asıl iki örnek olarak düzenlenmesi kanunen yeterli olmakla birlikte örneklerin iki adet olması ve örneklerden birinin muhasebe fişi ile birlikte, diğerinin ise sıra numarasına göre diğer faturalarla birlikte saklanması yönündeki muhasebesel tavsiye için bkz. Kumkale, **a.g.e.**, s. 38.

gösterilmesi gerekir. Faturanın baş kısmında iş sahibi veya imzaya yetkili olanların imzası bulunur¹³⁴.

Vergi Usul Kanununa göre düzenlenecek belgelerden olan faturanın basım ve dağıtım işlerinin yaptırılması ile ilgili şekil, şart, usul ve esaslar ile bunlara aykırılık halinde uygulanacak cezai şartları belirleme yetkisi, mükerrer madde 237/2 gereğince Maliye Bakanlığı'ndadır. Ayrıca maddenin üçüncü fıkrasına göre; Maliye Bakanlığı, birinci fıkrada yazılı belge tasdik işlemini; noterlere, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlara veya uygun göreceği diğer mercilere yaptırmaya ve bu konulara ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye de yetkilidir. Maliye Bakanlığınca bu yetkiye dayanılarak 159 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹³⁵ yayınlanmış ve faturanın¹³⁶ noter tasdikli olarak kullanılması zorunluluğu¹³⁷ getirilmiştir¹³⁸. Buna göre mükellefler noter tasdikli fatura kullanma usulünü tercih edebilecek veya şartları ve basım yerleri Bakanlıkça belirlenecek olan faturaları kullanacaklardır¹³⁹. Noter olmayan yerlerde ise tasdik işlemi noterlik görevini ifa edenlerce yapılacaktır. Tasdiki yapılacak faturanın VUK m. 230 ve 231'e uygun olması¹⁴⁰ gerekmektedir. Ayrıca esas olarak, kullanmadan önce faturanın tasdik işleminin yapılması gerektiği düzenlenmiş, bunun dışında belirli bir zaman veya dönem öngörülmemiştir.

Maliye Bakanlığı tarafından, belgelerin basım ve dağıtımına ilişkin esasları

¹³⁴ Faturalar, Vergi Usul Kanununda belirlenen kurallara göre, Maliye Bakanlığı onayı ile matbaalar tarafından basılarak kullanıma hazır şekilde satılmaktadır. Bunlar dışındaki yerlerden alınan ya da mükellefin kendisi tarafından basılan faturaların numaralandırılıp noter tasdikli hale getirilerek kullanılması da mümkündür. Maliye Bakanlığı onaylı matbaalardan temin edilmemiş olan faturaların VUK m. 231'deki fatura nizamına uygunluğu, faturanın basımı ve düzeni hususunda daha detaylı bilgi için bkz. Kumkale, **a.g.e.**, s. 424 vd.

¹³⁵ R.G. 11.12.1984 tarih, 18602 sayı.

¹³⁶ Müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu da bu kurala dahildir.

¹³⁷ Tebliğde tasdik mecburiyetine istisna getirilerek Genel ve Katma Bütçeli İdareler, İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 2. maddesinde tanımlanan Teşebbüs, Teşekkül, Kuruluş, Müessese, Bağlı Ortaklık, İştirak ve İşletmeler tasdik mecburiyeti olmaksızın fatura düzenleyebilecekleri hüküm altına alınmıştır.

¹³⁸ Söz konusu mecburiyet 01.01.1985 tarihinden itibaren geçerli olacak şekilde düzenlenmiştir.

¹³⁹ Tebliğde bu tercih imkanının uygulamaya başlayacağı tarihin daha sonra ilan edileceği düzenlenmiş ve 02.02.1985 tarih ve 18654 sayılı R.G.'de yayınlanan Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım Ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik ile düzenlenerek uygulamaya konulmuştur.

¹⁴⁰ Söz konusu tebliğ, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu bakımından ise VUK m. 235 ve m. 237'e uygun olması şartı aramıştır.

düzenleyen diğ er bir tebliğ olan 164 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğı¹⁴¹ ve bununla birlikte Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi M ukellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım Ve Dağıtım Hakkında Y onetmelik yayınlanmıştır. Bu düzenlemelere göre faturanın Bakanlıkça belirlenen anlaşmalı matbaalarda basılmamış veya noter tasdik işlemi yapılmamış olarak kullanılması halinde söz konusu fatura hiç düzenlenmemiş sayılır ve bu belgeyi kullanan mükellef hakkında VUK’un ilgili hükümleri uyarınca işlem yapılır.

Faturaya konu işin veya satılan malın sayısı, türü birden fazla ise bunlar faturada kalem kalem gösterilir. Tüm kalemlerin tek bir fatura sayfasına sığmaması halinde ise sıradaki fatura sayfasından devam edilir. Tamamlanan sayfadaki kalemlerin toplamı yeni geçilen sayfanın başına yek n nakli olarak işlenir. Gerekli olması halinde aynı işlem tekrarlanarak tüm kalemler tamamlandığında son fatura sayfasının sonuna tümünün toplamı yazılır ve tek bir fatura olarak işlem g r r¹⁴².

VUK m. 231’in faturanın nizamını belirlemekteki amacı vergi ziyaına neden olabilecek hilelerin uygulanabileceğı bir boşluk bırakmamak ve faturada tam düzeni sağlamaktır. TTK m. 21, VUK m. 231’in amacı ile ilişkisiz olup kanaatimizce düzenlenen faturanın VUK m. 231’e aykırılığı TTK m. 21’in uygulanabilirliğini etkilemez. Bu şekilde söz konusu belge TTK bakımından gerekli şartları taşıdığı takdirde fatura olarak nitelendirilebilir. Keza VUK m. 231’de, bu kurallara aykırılık hallerinden yalnızca faturanın yedi gün içerisinde düzenlenmemesi halinde hiç düzenlenmemiş sayılacağı öngörülmüştür; bu sebeple m. 231’e bunun dışındaki aykırılıklarda VUK m. 351’de ifade edilen usulsüzlük söz konusu olacaktır¹⁴³.

5. Yabancı Para Cinsinden Düzenlenen Faturanın Ge erliliğı Meselesi

Genellikle uluslararası şekilde akdedilen sözleşmeler dolayısıyla düzenlenen

¹⁴¹ R.G. 17.02.1985 tarih ve 18669 sayı.

¹⁴² Kumkale, **a.g.e.**, s. 45. İzmir Defterdarlığı Usul Müdürlüğü’nce verilen 03.07.2007 tarih ve 1880 sayılı özelgede de ürün çeşidinin fazla olması faturadaki satırlara sığmaması halinde bunların faturanın ekinde liste halinde d zenlenebileceğı ancak düzenlenen listelerin de faturada bulunması zorunlu hususları içermesi, sayfa numarasını takip etmesi ve düzenleyenin kaşe ve imzasını taşıması gerektiğı belirtilmiştir. Özelge için bkz. Kumkale, **a.g.e.**, s. 136 vd.

¹⁴³  nal, **a.g.e.**, s. 110; Domaniç, **a.g.e.**, s. 191.

faturalarda, faturanın yurtdışına gönderilmesi nedeniyle yabancı para birimi kullanımı tercih edilir. Bunun yanında yurtiçinde akdedilen sözleşmelerde de sözleşme bedeli yabancı para birimi ile belirlenebilir. Bu halde de faturanın yabancı para birimi üzerinden düzenlenmesi tercih edilebilmektedir. Ancak faturada kullanılacak para birimi hususunda TTK ile VUK'un yaklaşımı farklılık arz eder.

Yılsonu finansal tabloları TTK m. 70'e göre Türkçe ve Türk Lirası olarak düzenlenir. Bu hüküm dışında TTK'da Türk Lirası olarak düzenlenmesi gereken belge, kayıt veya defterden bahsedilmemiştir. Aynı şekilde faturanın hangi para birimi üzerinden düzenleneceğine ilişkin bir hüküm de bulunmamaktadır.

Bedeli yabancı para birimi üzerinden belirlenen bir sözleşmeye ilişkin olarak düzenlenen faturada, üzerinde anlaşılan bedele ait para biriminin kullanılmasına TTK bakımından bir engel olmadığından kanaatimizce fatura yabancı para birimi üzerinden düzenlenebilir ve TTK m. 21 anlamında geçerli bir fatura olarak ikinci fıkra düzenlenmesi karinenin uygulanması da mümkün olur. Bu hususta Yargıtayın görüşü de aynı şekilde olup yabancı para birimi üzerinden düzenlenen bir faturanın geçerli olduğu yönündedir¹⁴⁴.

VUK m. 215/2'de kayıt ve belgelerde kural olarak hangi para biriminin kullanılacağı ve bunun istisnaları düzenlenmiştir. Buna göre; düzenlenen bir faturada kural olarak Türk para birimi kullanılır. Ancak Türk parası karşılığı gösterilmek kaydıyla¹⁴⁵ faturanın yabancı para birimine göre düzenlenmesi de mümkündür¹⁴⁶. Bununla birlikte eğer fatura yurtdışındaki müşteriler adına düzenlenir ise bu halde Türk parası karşılığının gösterilmesi yükümlülüğü olmaksızın yabancı para birimi üzerinden düzenlenebilir. İlgili dönem defter tasdik tarihi itibarıyla ödenmiş sermayesi (ve yurtdışında kurulan şirketlerin Türkiye'ye ayrılan ödenmiş sermayesi) en az 100 milyon Amerikan Doları ya da muadili para karşılığı Türk Lirası ve

¹⁴⁴ Ünal, a.g.e., s. 80. Bkz. Yarg. 11. HD 2010/528 E. , 2011/8980 K.

¹⁴⁵ Söz konusu faturalarda Türk para birimi karşılığının gösterilmemesi halinde VUK m. 352/II-7 uyarınca ikinci derece usulsüzlük cezası kesileceğine ilişkin 358 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği için bkz. R.G. 01.08.2008 tarih, 26954 sayı.

¹⁴⁶ 22.01.1997 tarih ve 22885 sayılı R.G.'de yayınlanan 253 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre; yurt dışındaki kişi ve firmalardan belge alan mükellefler, defter kayıtlarında, bu belgelerde yazılı bedelleri, belgelerin düzenlendiği günde Merkez Bankasıyla belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarında göstereceklerdir.

sermayesinin en az %40'ı ikametgahı, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kişilere ait olan işletmelerin kayıtlarını Türk para birimi dışında bir para birimi ile tutmalarına Cumhurbaşkanınca izin verilebilir. Cumhurbaşkanı bu had ve nispeti sektörler itibariyle ayrı ayrı yarısına kadar indirmeye veya iki katına kadar artırmaya yetkilidir. Bu şartlar sağlanmamasına rağmen yalnızca yabancı para birimi kullanılması halinde ise söz konusu ihlali izleyen hesap döneminden itibaren Türk para birimine göre kayıt tutma zorunluluğu başlar.

Yabancı para birimi üzerinden düzenlenen faturalar, uygulamada Merkez Bankası'nın yayınladığı ödeme günündeki döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevrilip bu miktar ile defterlere işlenmektedir¹⁴⁷.

6. Faturada Kullanılacak Dil

Defterler ve gerekli diğer kayıtlar, TTK m. 65/1 gereğince, Türkçe olarak tutulur. Bunun yanında TTK m. 70'e göre, yıl sonu finansal tabloları da Türkçe ve Türk Lirası ile tutulur.

Vergi Usul Kanununa göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe olarak tutulması mecburiyeti bulunmaktadır. Bu husus VUK m. 215'te hüküm altına alınmıştır. Ancak defterlere Türkçe kayıt yapılmış olmak şartıyla başka dilden kayıtlar yapılması da mümkün kılınmıştır.

7. Fatura ile Teyit Mektubu Ayırımı

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, TTK m. 21/3'e göre söz konusu teyit mektubunun yapılan sözleşmeye veya açıklamalara uygun olduğunu kabul etmiş sayılır.

Teyit mektubu, faturanın aksine, sözleşmenin kuruluş aşamasıyla ilgilidir¹⁴⁸. Uygulamada, tarafların genellikle sözlü olarak anlaşmaları ve üzerinde anlaştıkları hususların yazılı şekilde düzenlenerek diğer tarafa gönderilmesi şeklinde teyit

¹⁴⁷ Ünal, a.g.e., s. 82 vd.

¹⁴⁸ Arkan, a.g.e., s. 167.

amacıyla gönderilen mektuptur¹⁴⁹. Tarafların üzerinde anlaştığı hususları barındıran bir metin olduğundan, sözleşmede yer alan her husus, teyit mektubunda da bulunabilir¹⁵⁰. Bu sebeple TTK m. 21/2'deki karine bakımından söz konusu olan faturanın olağan içeriği sınırlaması, teyit mektubunda bulunmaz¹⁵¹.

Tarafların üzerinde anlaşmamış oldukları bir hususun yer aldığı bir teyit mektubuna da, tebliğden itibaren sekiz gün içerisinde itiraz edilmemesi halinde, bu hususun sözleşmeye uygun olduğuna yönelik aksi ispat edilebilir bir karine teşkil eder¹⁵². Ancak taraflar arasında kurulmuş bulunan sözleşmede değişiklik yapması kural olarak söz konusu değildir. Teyit mektubuna sözleşmeden farklı olarak eklenen hususların sözleşmede değişiklik yapabilmesi bakımından icap olduğu kabul edildiğinde, mektubu alan tarafın sessiz kalması bu icabı kabul ettiği veya reddettiği anlamını taşımayacaktır¹⁵³. Diğer yandan tek taraflı bir beyan ile sözleşmenin değiştirilmesi de kural olarak mümkün değildir. Ancak teyit mektubunu alan tarafın sessiz kalması, dürüstlük kuralı gereğince kabul etmediği takdirde reddetmesini gerektiriyorsa bu halde sessiz kalmak kabul anlamını taşıyabilecektir¹⁵⁴.

Sekiz gün içerisinde itiraz edilmemiş olsa dahi, tarafların m. 21/3'te sözü geçen biçimde bir mutabakatı olmadığı takdirde teyit mektubunun kural olarak sözleşmeyi kurucu bir niteliği bulunmaz¹⁵⁵. Ancak süresi içerisinde itiraz edilmeyen teyit mektubunun, TTK m. 21/3 gereğince, faturada olduğu gibi, aksi ispat edilebilen bir kanuni karine olduğu doktrinde kabul edilmektedir¹⁵⁶. Bu şekilde teyit mektubunu alan, süresinde itiraz etmemesine rağmen, aksini iddia ettiği takdirde ispat etmekle yükümlü olacaktır. Sözleşmeye uygun şekilde hazırlanan bir teyit mektubu ise

¹⁴⁹ Tekil, **a.g.e.**, s. 230.

¹⁵⁰ Baki İlkey Engin, "Fatura Veya Teyit Mektubunda Yer Alan Vade Farkı Kaydına İtiraz Edilmemesinin Sonuçları", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 61, S. 1-2, 2003., s. 272.

¹⁵¹ Engin, **a.g.m.**, s. 272.

¹⁵² Engin, **a.g.m.**, s. 272.

¹⁵³ Engin, **a.g.m.**, s. 273.

¹⁵⁴ Bkz. Engin, **a.g.m.**, s. 274.

¹⁵⁵ Engin, **a.g.m.**, s. 260. Ancak Engin'e göre teyit mektubu alıcısının durumunu iyileştiren veya itiraz etmemenin (susmanın) dürüstlük kuralı gereği kabul anlamına geleceği durumlarda kurucu nitelik bulunur ve söz konusu kayıt kabul edilmiş olur. Bkz. Engin, **a.g.m.**, s. 260, d.n.3 ve s. 268, d.n. 18.

¹⁵⁶ Engin, **a.g.m.**, s. 258 vd.; Domaniç, **a.g.e.**, s. 193, 199; İmregün, **a.g.e.**, s. 56; Karayalçın, **İşletme**, s. 224, d.n. 79.

mevcut durumu gösterir ve ispat vasıtası görevi görür¹⁵⁷.

Fatura, sözleşmenin kurulmasından sonra, ifaya yönelik olarak düzenlenir, teyit mektubu ise sözleşmenin kurulma aşamasında ve sözleşme içeriğini göstermek amacıyla düzenlenir.

8. E-Fatura Düzenlemesi

Beyanlar, belgeler ve senetler başlıklı TTK m. 1525'e göre tarafların açıkça anlaşması ve 18. maddenin 3. fıkrası saklı kalmak kaydıyla fatura elektronik ortamda düzenlenebilir, yollanabilir, itiraza uğrayabilir ve kabul edilmişse de hüküm ifade eder. Ayrıca kayıtlı elektronik posta sisteminin usul ve esasların ilişkin olarak Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu tarafından bir yönetmelikle düzenleneceği de hüküm altına alınmıştır.

¹⁵⁷ Engin, **a.g.m.**, s. 272.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

FATURANIN TEBLİĞİ VE HUKUKİ SONUÇLARI

1. Genel Olarak Faturanın Tebliği ve Hukuki Sonuçları

TTK m. 21 hükmünden, düzenlenen faturanın karşı tarafa gönderilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Keza hükümde faturaya bağlanan hukuki sonuçlar da bu tebliğ ile ortaya çıkar. Buna göre faturanın karşı tarafa tebliğinden itibaren sekiz gün içerisinde fatura içeriğine itiraz edilmemesi halinde fatura içeriği kabul edilmiş sayılır. Bu sebeple faturanın, alıcısına tebliği önem arz etmektedir.

2. Faturanın Tebliği

Taraflar arasında mevcut bir sözleşmeye uygun olarak düzenlenen faturanın TTK m. 21/2’de düzenlenen karineye konu olabilmesi için, hükümde ifade edildiği gibi, adına fatura düzenlenene tebliği gereklidir. Başka bir ifade ile faturanın, adına düzenlenene gönderilmeden, m. 21/2 anlamında sonuç doğurması söz konusu değildir¹.

Hükümde sözü geçen sürenin başlaması için faturayı teslim alacak kimsenin yetkili olması gereklidir. Ancak faturanın yetkili şekilde düzenlenmesinden sonra, gönderilmesi aşamasında, yetki meselesi gündeme gelmez. Zira burada faturanın gönderilme nedeninin geçerliliği ve düzenleyenin sözleşmenin tarafları ile uyumlu olması yeterlidir².

İtiraz edilmeyerek bir yazılı delil vasfına sahip olan faturanın tebliğ edildiğinin de, faturayı düzenleyen tarafından ayrıca ispatlanması gereklidir³.

Toksal’a göre faturanın karşı tarafa teslimi, bir taşınır malın teslimi borcuna ilişkin hükümlere tâbidir⁴.

3. Faturaya İtiraz

Bir fatura alan kişi, aldığı tarihten itibaren sekiz gün içerisinde faturanın

¹ Toksal, **a.g.e.**, s. 239.

² Toksal, **a.g.e.**, s. 249.

³ Uçar, **a.g.e.**, s. 48.

⁴ Toksal, **a.g.e.**, s. 239.

içeriği hakkında bir itirazda bulunmamışsa, TTK m. 21/2 gereğince bu içeriği kabul etmiş sayılır. Başka bir deyişle hükümde sözü geçen kabul edilmiş sayılma halinin gerçekleşmemesi için, alınan faturaya süresi içerisinde itiraz edilmesi gerekir.

Fatura içeriğinin kabul edilmiş sayılmasına yönelik kanuni karinenin temel şartlarından bir tanesi, tebliğden itibaren sekiz gün içerisinde fatura içeriğine itiraz edilmemesidir. Faturaya bu süre içerisinde itiraz edilmesi halinde fatura içeriği kabul edilmiş sayılmaz ve faturayı düzenleyen, içeriğin doğruluğunu iddia ettiği takdirde, bu hususu ispat etmesi gerekir⁵.

Faturaya itiraza herhangi bir dayanak gösterilmesi ihtiyacı bulunmayıp içeriğin doğruluğu, faturayı düzenleyen tarafından ispata muhtaçtır⁶. Hangi hususun ya da hususların ispata konu olduğu açıklık bakımından belirtilebilir. Toksal'a göre itirazın geçerli olması için hangi hususlara hangi gerekçe ile itiraz edildiğinin belirtilerek itirazın somutlaştırılması gerekir⁷. Kanaatimizce hangi hususların itiraza konu olduğunun belirtilmesine gerek olmayıp faturanın geneline itiraz edilmesi dahi yeterlidir. Keza m. 21/2'de de fatura içeriğine itirazdan söz edilmiştir. Buradan anlaşılan genel bir itirazın yeterli olacağıdır. Fatura üzerinde yapılan hesap hataları bakımından itiraza gerek yoktur. Bu tip hatalar her daim ileri sürülebilir⁸.

Bir belge veya beyan olarak itirazı düzenleyen ve gönderen, adına fatura düzenlenenin kendisi olabileceği gibi yetkili bir başkası tarafından da gerçekleştirilebilir⁹.

Doktrinde, faturaya konu sözleşmenin mevcut olmaması -diğer bir ifade ile temel borç ilişkisinin bulunmaması- veya faturanın sözleşmeye aykırı olması hallerinde de faturayı alan tarafın süresi içerisinde itirazda bulunması gerektiği yönünde görüş mevcuttur. Bu görüşe göre; itirazda bulunulmaması durumunda, TTK m. 21/2 ve m. 18/2 gereğince fatura, taraflar arasındaki temel borç ilişkisine de karine teşkil eder ve faturayı alanın, faturanın sözleşmeye aykırılığını veya

⁵ Ayhan/Çağlar, **a.g.e.**, s. 237. Ayrıca bkz. YİBHGK 27.06.2003 T., 2001/1 E., 2003/1 K.

⁶ Domaniç, **a.g.e.**, s. 191; Ayhan/Çağlar, **a.g.e.**, s. 237.

⁷ Toksal, **a.g.e.**, s. 250.

⁸ Toksal, **a.g.e.**, s. 250.

⁹ Toksal, **a.g.e.**, s. 253.

sözleşmenin hiç bulunmadığını yazılı delil ile ispatlaması gerekir¹⁰. Aksi görüşe göre ise faturaya bu şekilde yüklenen sözleşmeyi değiştirme veya sözleşmeyi kurma gücü, faturanın niteliğinin oldukça üstündedir ve kanuna uygun değildir. Zira faturaya itiraz edilmese de borçlar hukuk anlamında, borçlu tarafın borç altına girmeye yönelik iradesi ile doğmuş bir belge olmadığı gibi faturayı alan tarafın imzasını da barındırmaz. Keza faturaya itiraz edilmemesi faturanın imzalandığı anlamına gelmez ve fatura ile ancak faturada imzası bulunan taraf bağlı olur¹¹.

Fatura, sözleşmenin kurulmasına değil ifasına ilişkin bir belgedir¹² ve bu belgenin fatura niteliğini taşıyabilmesi, TTK m. 21/1 gereğince taraflar arasında bir temel borç ilişkisinin, bir sözleşmenin bulunmasına bağlıdır. Bu nedenle kanaatimizce böyle bir sözleşme yok ise veya fatura sözleşmeye aykırı ise, faturaya itiraz edilmese dahi, TTK m. 21/2'deki karinenin şartları mevcut olmadığından faturanın kabul edilmiş sayılması mümkün değildir.

Yapılan itirazın geçerli olabilmesi için faturayı düzenleyene gönderilmesi gerekli ise de düzenleyen eline bu sürede ulaşması zorunlu değildir. İtirazın sonuç doğurması için, faturayı düzenleyene ulaşması amacıyla gönderilmesi yeterlidir¹³. İtirazın karşı tarafa ulaşmaması, itiraz edene yüklenebilecek bir nedenden kaynaklanırsa itirazın yapılmadığının, itiraz edene yüklenemeyen bir nedenden kaynaklandığı takdirde ise itirazın geçerli olacağının kabulü gerekir¹⁴. Faturaya itiraza ilişkin tebliğin karşı tarafa ulaşmış olması için, faturayı düzenleyen tacirin kendisine veya yetkili temsilcisine yapılması gerekir¹⁵.

İtiraz edilen fatura, adına düzenlenen aleyhine delil niteliğine sahip olmadığından, faturayı düzenleyen tarafından, içeriğin doğruluğuna yönelik ispat

¹⁰ Ünal, **a.g.e.**, s. 142.

¹¹ Domanıç, **a.g.e.**, s. 192.

¹² İfa ile ilgili olarak düzenlenmekle doğrudan ifa ile ilgili değildir. Başka bir ifade ile faturanın düzenlenmesi ifanın bir parçası değildir. Ancak fatura ifaya ilişkin olarak düzenlenir. Aynı şekilde Toksal'a göre de faturanın ifa ile bir ilgisi bulunmaz. Bkz. Toksal, **a.g.e.**, s. 235.

¹³ Toksal, **a.g.e.**, s. 249. Aksi görüşteki Doğanay'a göre, itirazın süresi içinde gönderilmesi ve karşı tarafa ulaşmış olması gereklidir. Zira irade beyanı karşı tarafa ulaşmadan hukuki sonuç doğurmaz. Bkz. Doğanay, **Şerh**, s. 221.

¹⁴ Toksal, **a.g.e.**, s. 253. Toksal'a göre itirazın, faturayı düzenleyene ulaşmamasında iki tarafın da kusuru yoksa, bunun sonucu itiraz eden üzerinde kalır ve bu şekilde itiraz yapılmamış sayılır. Bkz. Toksal, **a.g.e.**, s. 253.

¹⁵ Uçar, **a.g.e.**, s. 48; Toksal, **a.g.e.**, s. 247 vd.; Ünal, **a.g.e.**, s. 152.

vasıtası olarak da kullanılamaz¹⁶. Diğer yandan itiraz edilmiş olan fatura, kendisinden sadır belge olmakla, düzenleyeni aleyhine delil olma vasfını korur¹⁷.

4. Faturaya Bağlanan Karinenin Kapsamı

Bir yazılı delil olan fatura, ispat hukuku gereği, düzenleyeni aleyhine delil niteliğinde bir senettir ve bir kesin delildir. Ancak fatura, TTK m. 21 gereğince kendisinden sadır olan düzenleyeni lehine veya aleyhine delil olabilirken kendisinden sadır olmamasına karşın alıcısının da lehine veya aleyhine delil olabilme niteliği taşır¹⁸. Faturanın kendisinden sadır olmamasına karşı alıcısı aleyhine delil olabilme niteliği m. 21/2’de düzenlenmiştir. Buna göre faturayı alan, aldığı tarihten itibaren sekiz gün içerisinde fatura içeriğine itiraz etmediği takdirde fatura içeriğini kabul etmiş sayılır ve faturanın bu şekilde alıcısı aleyhine delil olma imkanı doğar¹⁹. Bu hükmün aksi ispat edilebilir bir kanuni karine olduğu yönünde doktrinde bir görüş birliği mevcuttur²⁰.

Bir sözleşmesel ilişki gereği kendisine fatura tebliğ edilenin, fatura içeriğine itiraz edip etmemesi bakımından faturanın ispat fonksiyonu farklılık gösterir. Faturayı alan, aldığı tarihten itibaren sekiz gün içerisinde fatura içeriğine ilişkin itirazlarını faturayı düzenleyene iletebilir. Faturayı alanın fatura içeriğine süresinde itiraz etmesi halinde TTK m. 21/2’de düzenlenen karine uygulama alanı bulmaz ve fakat söz konusu fatura, ispat hukuk bakımından senet hükmünde olur. Bu şekilde faturayı düzenleyen, kendinden sadır belge olan fatura içeriği ile bağlı olur ve fatura, yalnızca düzenleyeni aleyhine delil niteliği taşır. Diğer yandan fatura, faturayı alan aleyhine delil niteliğine sahip olmaz.

Faturayı alanın, süresi içerisinde faturaya itiraz etmemesi halinde faturanın ispat fonksiyonu hem düzenleyeni hem de alıcısı bakımından söz konusu olur.

¹⁶ Bkz. Yarg. 13. HD 1984/3755 E., 1984/4382 K.

¹⁷ Ünal, **a.g.e.**, s. 155 vd.

¹⁸ Ünal, **a.g.e.**, s. 129.

¹⁹ Ünal, **a.g.e.**, s. 131.

²⁰ Arkan, **a.g.e.**, s. 165; Balkız, **a.g.m.**, s. 14; Poroy/Yasaman, **a.g.e.**, s. 147; İmregün, **a.g.e.**, s. 55; Ayhan/Çağlar, **a.g.e.**, s. 237; Ülgen et. al., **a.g.e.**, s. 276; İrfan Baştuğ/H. Ercüment Erdem, **Ticari İşletme Hukuku**, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye ve İşletmesi Yayınları, 1993, s. 92; Tekil, **a.g.e.**, s. 129; Mehmet Özdamar, “Yargıtay Kararları Işığında Fatura İçeriğine İtiraz”, **Ankara Barosu Dergisi**, Y. 66, S. 1, Kış 2008, s. 227; E. Özdamar, “Faturanın Delil Niteliği”, **Terazi Hukuk Dergisi**, C. 7, S.73, Eylül 2012, s. 47.

Faturayı düzenleyen bakımından fatura, kendisinden sadır belge olması nedeniyle bu halde de aleyhe delil olma niteliğini taşır²¹. Faturayı alan bakımından ise, süresi içerisinde faturaya itiraz edilmemesi nedeniyle TTK m. 21/2 gereğince fatura içeriği, faturayı alan tarafından kabul edilmiş sayılır ve fatura, faturayı alan aleyhine delil olabilme imkanına sahip olur.

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun²² ("TMK") 6. maddesine göre, kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandığı olguların varlığını ispatlamakla yükümlüdür. Bu hüküm gereğince, faturaya süresi içerisinde itiraz edilmesi halinde fatura içeriğinin doğruluğunun düzenleyeni tarafından ispatlanması gerekir²³. Süresinde itiraz edilmeyen fatura ise TTK m. 21/2 gereğince kabul edilmiş sayılacağından bu durumda faturanın aksini ispat yükümlülüğü, yine TMK m. 6 gereğince, alıcısı üzerindedir²⁴.

Faturayı alanın, fatura içeriğine süresi içerisinde itiraz etmemesi halinde kabul edilmiş sayılacak kısım, faturanın olağan içeriğidir. Faturanın olağan içeriği ise faturaya yazılan her türlü bilgi değil, taraflar arasındaki sözleşmeye uygun ve sözleşmenin ifası ile ilgili olarak yazılan ve bulunması olağan ve zorunlu olan bilgilerdir²⁵. Şu halde faturayı alan, süresi içerisinde itiraz etmediği takdirde, mevcut sözleşmeye uygun ve sözleşmenin ifasına ilişkin olarak faturaya işlenmiş olan hususları kabul etmiş sayılır ki TTK m. 21/2'de düzenlenen karinenin kapsamı bununla sınırlıdır. Taraflar arasındaki sözleşmeye uygun olmayan ve sözleşmenin ifası ile ilgili olmayan hususlar fatura içeriğinden sayılmaz ve TTK m. 21/2'de düzenlenen karinenin kapsamına girmez²⁶. Kabul edilmiş sayılacak bu içerik, faturanın olağan içeriği olarak adlandırılmaktadır²⁷. Yargıtay, faturada yer alan, sözleşmeyi değiştiren veya faturayı alanın durumunu ağırlaştıran kayıtların faturanın olağan içeriğinden olmadığını ve itiraz edilmese dahi kabul edilmiş olmayacağını

²¹ YİBHKG 27.06.2003 T., 2001/1 E., 2003/1 K.

²² R.G. 24607 sayı ve 08.12.2001 tarih.

²³ Ayhan/Çağlar, **a.g.e.**, s. 237.

²⁴ Tekil, **a.g.e.**, s. 128; Ünal, **a.g.e.**, s. 131 vd.

²⁵ Doğanay, **Şerh**, s. 211.

²⁶ Toksal, **a.g.e.**, s. 244 vd.; Ünal, **a.g.e.**, s. 132. Aynı yönde bkz. YİBHKG 27.06.2003 T., 2001/1 E., 2003/1 K.

²⁷ Arslanlı, **a.g.e.**, s. 41; İmregün, **a.g.e.**, s. 54; Baştuğ/Erdem, **a.g.e.**, s. 91; Engin, **a.g.m.**, s. 263; Arıcı, **a.g.m.**, s.199.

kabul etmektedir²⁸.

Söz konusu karinenin kapsamı ve sınırları, sözleşmeye uygunluk ve sözleşmenin ifası ile ilgili olması şeklinde genel olarak çizilebilirse de doktrinde ve yargıda gerek sözleşme içeriğini belirlemeye gerekse sözleşmenin ifası ile ilgili olmaya ilişkin tartışmalı olan hususlar bulunmaktadır.

Toksal'a göre hükümde, sözleşmenin şekline ilişkin bir ifade yoktur ve ticari hayatta kesinlik ve istikrar esastır. Yazılı şekilde yapılan sözleşmeler sözlü olanlardan ayrılmadığına göre, yazılı şekilde kurulmuş bir sözleşme söz konusu olsa dahi m. 21/2 uygulanır ve fatura içeriği kabul edilmiş sayılır²⁹.

Tebliğden itibaren sekiz gün içerisinde itiraz edilmeyen fatura, aksi ispat edilemeyen bir kesin delil niteliği taşımaz. Bu faturanın da aksinin ispat edilebilmesi hukuken mümkündür.

Faturaya süresi içerisinde itiraz edilmemesi halinde TTK m. 21/2'ye göre fatura içeriği kabul edilmiş sayılır. Dolayısıyla doğru kabul edilecek olan kısım, faturanın içeriğidir. Olağan içerikten olmayan kayıtlar, kabul edilmiş sayılmaz³⁰. Ancak faturanın içeriğine nelerin dahil olacağı, faturaya yazılan her ifadenin faturanın içeriğinden sayılıp sayılamayacağına ilişkin kanunda bir açıklık yoktur. Doktrindeki hakim görüş, faturada olağan olarak yer alması gereken hususların, faturanın içeriğini oluşturacağı yönündedir³¹. Karayalçın, faturanın olağan içeriğinde yalnızca malın bedeli, cinsi, niteliği ve miktarı hakkındaki bilgilerin bulunacağını ifade etmiştir³². İmregün, sözleşmenin türüne göre bir ayırım yaparak bir satış sözleşmesinde malın ve bedelin, bunun dışındaki sözleşmelerde ise görülen işin veya karşılığının açık ve kesin şekilde ortaya koyacak açıklamalar olması gerektiğini ifade etmiştir³³. Toksal, sözleşmeye konu edimin tanıtılması için, ölçüm birimi, sayısı,

²⁸ YİBHKG 27.06.2003 T., 2001/1 E., 2003/1 K.

²⁹ Toksal, **a.g.e.**, s. 243.

³⁰ Doğanay, **Şerh**, s. 219.

³¹ Toksal, **a.g.e.**, s. 235; Ünal, **a.g.e.**, s. 157; Halil Arslanlı, **Kara Ticaret Hukuku Dersleri: Umumi Hükümler**, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 3. B., 1960, s. 41; Poroy/Yasaman, **a.g.e.**, s. 145 vd.; Doğanay, **Şerh**, s. 212; Karayalçın, **İşletme**, s. 224; Arkan, **a.g.e.**, s. 164; İmregün, **a.g.e.**, s. 54; Domaniç, **a.g.e.**, s.192; Peksöz, **a.g.t.**, s. 216.

³² Karayalçın, **İşletme**, s. 224.

³³ İmregün, **a.g.e.**, s. 54.

birim fiyatının faturada yer almasının olağan olduğunu ancak tarafların müşterek rızası ile belirlenen başka hususların da faturada yer alabileceğini ifade etmiştir³⁴. Faturanın olağan içeriğinde, Arkan'a göre, faturaya konu mal veya işin miktarı, bedeli, türü, bedeli gibi ifaya ilişkin hususların yer alabileceğini savunmuştur³⁵. Domaniç, malın miktarı, birim ve toplam bedeli gibi hususların yer alabileceğini belirtmiştir³⁶. Doğanay, faturanın içeriği ifadesinden, satılan mal veya yapılan iş bakımından faturada bulunması gerekli olan kayıtların anlaşılması gerektiğini³⁷, itiraz etmeme sonucunda faturada mala veya işe ilişkin olarak yer alan miktar ve bedelin kabul edilmiş sayılacağını ifade etmiştir³⁸. Uçar'a göre ise kabul edilmesi sonucu doğacak olan fatura içeriği, miktar ve bedelden ibarettir³⁹.

Faturanın içeriğini ve nizamını düzenleyen VUK m. 230 ve 231 hükümleri kanaatimizce, kabul edilmiş sayılacak olan fatura içeriğinden değildir. Zira burada bahse konu olan, taraflar arasındaki sözleşmeye dayalı olarak ve sözleşmenin ifasına ilişkin olan faturanın içeriğidir. Diğer bir anlatımla taraflar arasındaki sözleşme ile ilintili bir belge olan faturanın içeriğinin kabul edilmiş sayılması halinde, vergi toplamayı kolaylaştırmak, vergi kaçakçılığını önlemek gibi amaçlara sahip VUK'un düzenlediği hususların da kabul edilmiş sayılması, TTK m. 21/2'nin amacına aykırı olacak ve faturanın tacirler arasındaki ilişki bakımından taşıdığı delil niteliği ile bağdaşmayacaktır⁴⁰.

Söz konusu karinenin iki tarafı vardır; faturayı düzenleyen (faturayı gönderen) ve adına fatura düzenlenen (faturayı alan). Süresi içerisinde itiraz edilmemiş bir faturanın TTK m. 21/2 anlamındaki delil niteliği ve hükümde yer alan karine, faturayı düzenleyen ile adına fatura düzenlenen arasındaki uyumsuzluklar bakımından söz konusudur. Diğer bir deyişle, karine, yalnızca tarafları bakımından geçerlidir. Maddede, faturayı düzenleyenin açıklamalarını, faturayı alanın kabul etmiş sayılması hükme bağlanmıştır. Hüküm, faturayı düzenleyen ile alan arasındaki

³⁴ Toksal, **a.g.e.**, s. 235.

³⁵ Arkan, **a.g.e.**, s.164.

³⁶ Domaniç, **a.g.e.**, s. 192.

³⁷ Doğanay, **Şerh**, s. 211.

³⁸ Doğanay, **Şerh**, s. 218.

³⁹ Uçar, **a.g.e.**, s. 47.

⁴⁰ Aynı yönde bkz. Ünal, **a.g.e.**, s. 157 vd.

beyan ve kabul olarak nitelendirilebilir. Bu sebeple üçüncü bir kişinin böyle bir faturaya delil olarak dayanması halinde TTK m. 21/2'nin uygulanması mümkün olmaz. Bu halde üçüncü kişi bakımından fatura ancak, faturanın taraflarına karşı delil başlangıcı olarak işlev görür ve başka deliller ile iddiasını ispatlaması gerekir⁴¹. Ancak bu şekilde bir faturanın delil olarak sunulması halinde, mahkeme faturanın taraflarını re'sen tanık olarak dinleyebilir⁴².

Faturanın göndericisi ve alıcısı, karinenin taraflarını; faturaya sekiz gün içerisinde itiraz edilmemesi karine temelini, faturanın kabul edilmiş sayılması ise karine sonucunu oluşturur. Bu şekilde fatura içeriğinin kabul edildiğinin ayrıca ispatı gerekmeksizin faturaya süresi içerisinde itiraz edilmediğinin ispat edilmesi yeterlidir⁴³.

Sonuç olarak ifade etmek gerekir ki, faturayı tebliğ alan tarafın sekiz gün içerisinde itiraz etmemesi üzerine kabul etmiş sayılacağı hususlar, faturanın olağan içeriğidir. Gerek faturanın düzenleniş amacı gerekse m. 21/2'nin amacı bunu gerektirir⁴⁴. Faturanın olağan içeriğinden sayılan hususlar ise; satılan veya üretilen malın veya yapılan işin türü, miktarı, birim fiyatı, bedeli, beedeli ödendi ise bedeli ödendi kaydı olarak sıralanabilir. Sözleşmede bulunması veya taraflar arasında teamül olması halinde faturaya yazılan vade farkı kaydı ise faturanın olağan içeriğinden sayılır.

4.1. Faturanın Olağan İçeriği Kavramı

Faturayı alan kişi, m. 21/2'ye göre, aldığı tarihten itibaren sekiz gün içerisinde faturanın içeriği hakkında bir itirazda bulunmamışsa bu içeriği kabul etmiş sayılır. Faturada kabul edilmiş sayılacak olan hususun faturanın içeriği olduğu açıktır ancak faturanın içeriği ifadesinin neleri kapsadığına yönelik bir açıklık kanunda bulunmamaktadır. Bu ifade hem doktrinde hem de Yargıtay kararlarında

⁴¹ Doğanay, **Ticari**, s. 51; Uçar, **a.g.e.**, s. 47; Ünal, **a.g.e.**, s. 168; Peksöz, **a.g.t.**, s. 178 vd. Ayrıca Peksöz'e göre karine üçüncü kişiler bakımından geçerli olmamanın yanında faturanın hiçbir delil niteliği yoktur.

⁴² Doğanay, **Şerh**, s. 218; Ünal, **a.g.e.**, s. 168. Ayrıca bkz. YHGK 09.07.1969 tarih, 404/669

⁴³ Peksöz, **a.g.t.**, s. 178 vd. Ayrıca bkz. Yarg. 14. HD 13.11.2012 T., 2012/12640 E., 2012/13197 K.

⁴⁴ Engin, **a.g.m.**, s. 265; İmregün, **a.g.e.**, s. 54; Poroy/Yasaman, **a.g.e.**, s. 145 vd.; M. Özdamar, **a.g.m.**, s. 226; Ülgen et. al., **a.g.e.**, s. 277 vd.; Arslanlı, **a.g.e.**, s. 41; Balkız, **a.g.m.**, s. 11; Peksöz, **a.g.t.**, s. 191.

değerlendirilmiştir.

Kurulmuş olan bir sözleşmenin ifa aşamasına ilişkin olarak düzenlenen fatura, yapılan iş veya satılan mal ile ilgili ve de ifaya ilişkin olarak faturada bulunması olağan, gerekli olan kayıtların TTK m. 21/2 gereğince kabul edilmiş sayılabileceği doktrinde kabul görmektedir⁴⁵. Bunun dışındaki kayıtlar ise m. 21/2 hükmündeki sonuçtan faydalanamaz⁴⁶. Keza bu tip kayıtlar bakımından, faturayı alanın itiraz yükümlülüğü olduğu da söylenemez⁴⁷.

Kanunda itiraz edilmeme ile kabul edilmiş sayılacak olan kısmın faturanın içeriği olduğu açık şekilde ifade edilmiştir⁴⁸. Bu hususta, m. 21/2'nin lafzından faturanın tüm içeriğinin kabul edilmiş sayılacağı sonucu da çıkarılabilir⁴⁹. Ancak birinci fıkra ile birlikte ele alındığında, faturanın sözleşmenin kuruluşu değil ifası aşaması ile ilgili olduğu açıktır. Bu sebeple hem hükmün amacı hem de faturanın kullanılışı değerlendirildiğinde, kanaatimizce faturanın içeriği ifadesinin, ifa aşaması bakımından söz konusu olan ve faturada bulunması olağan olan içerikle sınırlı olduğunu kabul etmek gerekir⁵⁰.

Sözleşmede bulunmayan ve faturanın zorunlu unsurlarından da olmayan hususlar, faturanın olağan içeriğinden sayılmaz ve itiraz edilmese dahi bu hususlar kabul edilmiş olmazlar⁵¹.

Fatura içeriğinin belirlenmesindeki temel mantık kanaatimizce faturanın, sözleşmenin ifası safhasına ilişkin olmasıdır. Bu bakımdan mala, hizmete ve bedele ilişkin hususlarda nisbeten farklılık olabilir ve itiraz edilmemesi kabul edilmiş sayılması sonucunu doğurur. Aksi takdirde fatura değil teyit mektubu gönderilmesi

⁴⁵ Ernest Hırş, **Ticaret Hukuku Dersleri**, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 3. B., 1948, s. 601; Arslanlı, **a.g.e.**, s. 41; Uçar, **a.g.e.**, s. 46; Ayhan/Çağlar, **a.g.e.**, s. 236; Arkan, **a.g.e.**, s. 164; Poroy/Yasaman, **a.g.e.**, s. 145 vd.; Karayalçın, **İşletme**, s. 224; Doğanay, **Şerh**, s. 211; İmregün, **a.g.e.**, s. 54; Engin, **a.g.m.**, s. 263; Battal, **a.g.m.**, s. 82. Toksal'a göre, bunun yanında, taraflar arasındaki ilişki gereği faturaya yazılmasında mutabık kalacakları hususlar da olağan içerikten sayılır. Bkz. Toksal, **a.g.e.**, s. 235.

⁴⁶ Engin, **a.g.m.**, s. 263; Ünal, **a.g.m.**, s. 166; Murat Alışkan, "İtiraz Edilmeyerek Ticari Defterlere Kaydedilen Faturanın Sözleşme Hükümlerini Değiştirip Değiştirmeyeceği", **Mali Hukuk Dergisi**, C. 10, S. 120, 2014, s. 24.

⁴⁷ Aynı yönde bkz. Engin, **a.g.m.**, s. 265.

⁴⁸ Toksal, **a.g.e.**, s. 244; Ünal, **a.g.m.**, s. 166.

⁴⁹ Bu görüş için bkz. Arslanlı, **a.g.e.**, s. 40.

⁵⁰ Aynı yönde bkz. Engin, **a.g.m.**, s. 265; Ünal, **a.g.m.**, s. 166.

⁵¹ Arkan, **a.g.e.**, s. 164.

daha mantıklı olurdu, yani faturanın defterlere dayanak belge olmak dışında bir işlevi kalmazdı.

Doktrinde kimi yazarlar tarafından, faturanın olağan içeriğinin tespiti için VUK'ta düzenlenen içerik ve nizam düzenlemelerine bakılması gerektiği savunulmuştur⁵². Yargıtay'ın da benzer bir görüşü mevcuttur. Buna göre faturada yer alması olağan kayıtların tespiti için VUK'un şekil ve nizam hükümlerin bakılabilir. Buna göre; malın cinsi, yapılan işin miktarı, türü, bedeli gibi hususlar olağan içerik olabilir. Sözleşmenin kuruluş aşamasında var olmayıp faturayı düzenlerken eklenen hususlar ise faturanın olağan içeriğinden sayılmaz ve faturaya itiraz edilmese dahi kabul edilmiş olmaz⁵³.

Toksal'a göre fatura içeriği üç gruptan oluşur. Bunlar; faturada bulunması zorunlu hususlar, işlemin özelliğini belirginleştirmek için yazılması gerekli hususlar ve tarafların ortak iradesi ile yazılan hususlar. Bunun dışındakiler fatura içeriğinden sayılmaz⁵⁴.

4.2. Fatura Bedelinin Ödenip Ödenmediği

Faturadaki bedel, süresi içerisinde itiraz edilmeyen bir faturanın, kabul edilmiş sayılan olağan içeriğindendir⁵⁵. Dolayısıyla faturaya itiraz edilmediği takdirde, faturada yer alan bedel, faturayı alan bakımından bağlayıcıdır. Diğer yandan adına fatura düzenlenen, bedeli ödenmiş ise bunun faturada gösterilmesini isteyebilir. Bu şekilde bedelin ödendiği gösterilmiş ise bu da bedelin ödendiğine karine olur. Ancak bu karinenin temeli m. 21/2 değil, düzenleyenin beyanını içermesi vasıtası ile usul hukuku gereğince.

4.3. Faturaya Konu Edimin İfa Edilip Edilmediği

⁵² Uçar, **a.g.e.**, s. 46; Zuhale Kızılot, "Faturada Vade Farkı Kaydının Bulunması ve Bir İhtihat", **Yaklaşım Dergisi**, Y. 12, S. 136, Nisan 2004, s. 207.; Kayar/Turgut Günbay, **a.g.m.**, s. 153; Doğanay, **Şerh**, s. 212.

⁵³ YİBHGK 27.06.2003 T., 2001/1 E., 2003/1 K. Kararda, faturanın olağan içeriğinden olmayan hususların, itiraz edilmemesi nedeniyle kabul edilmiş sayılmasının, hükmün amacına aykırı olduğu ifade edilmiştir.

⁵⁴ Toksal, **a.g.e.**, s. 244.

⁵⁵ Ünal, **a.g.e.**, s. 157; Poroy/Yasaman, **a.g.e.**, s. 145; Arslanlı, **a.g.e.**, s. 41; Doğanay, **Ticari**, s. 52; Karayalçın, **İşletme**, s. 224; Arkan, **a.g.e.**, s. 164; İmregün, **a.g.e.**, s. 54; Domaniç, **a.g.e.**, s. 192; Peksöz, **a.g.t.**, s. 216. Fatura tebliğinin esasen borçluya borcun mevcudiyeti ve miktarının gösterilmesi olduğuna ilişkin bkz. Peksöz, **a.g.t.**, s. 216, d.n. 909.

Faturaya yazılacak hususlardan biri de sözleşmenin konusunu teşkil eden mal veya iştir. Bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış olan taraf, faturaya malın veya işin cinsi, miktarı ve bedelini yazmak zorundadır. Ancak faturanın tebliğinin, faturayı düzenleyen tarafın faturaya işlediği edimi ifa edip etmediğine karine teşkil edip etmediği hususu doktrinde tartışmalıdır.

Ünal'a göre faturaya itiraz edilmemesi, işin yapıldığı veya malın teslim edildiğini gösterir ancak TTK m. 21/2 bir kesin karine teşkil etmez, bu sebeple işin yapılmadığı veya malın teslim edilmediğini iddia eden tarafın bu hususu ispatlaması gereklidir⁵⁶. Uçar'a göre ise malın teslim edilmiş olduğu her zaman faturadan anlaşılamaz, bu nedenle itiraz edilmeyerek kesinleşen bir fatura teslime karine teşkil etmez. İrsaliyede yer alan imzanın sahibi ve diğer tanıklar teslime ilişkin olarak dinlenebilir⁵⁷. Yargıtay 13. Hukuk Dairesi kararlarında, fatura itiraza uğramamış dahi olsa bunun, malın teslimine karine olmayacağı, teslimin ayrıca ispat edilmesi gerektiği kanaatindedir⁵⁸. Bununla birlikte 19. Hukuk Dairesi, adına fatura düzenlenenin, itiraz etmediği faturayı ticari defterlerine de kaydetmesi halinde, bunun malın teslim edildiğine karine teşkil edeceği kanaatindedir⁵⁹.

VUK gereğince sevk irsaliyesi veya irsaliyeli fatura düzenlenmesi ve mal ile birlikte taşınması ve teslim edilmesi zorunludur. Bu şekilde malı teslim alan alıcı veya yetkilisi, irsaliyenin satıcıda kalan örneğini imzalar, diğer bir ifadeyle mal, imza karşılığı teslim edilir. Dolayısıyla teslime ilişkin ispatın bu yolla yapılması da mümkün olur⁶⁰.

Bir satış sözleşmesinde edimlerin ifasına ilişkin olarak sözleşmede aksi kararlaştırılmadıkça veya aksine bir adet bulunmadıkça, TBK m. 207/2 gereğince satıcı ve alıcı borçlarını aynı anda ifa etmekle yükümlüdürler. Bu şekilde aksine bir sözleşme hükmü veya adet yoksa, bedelin ödendiği kaydı veya kapalı olarak düzenlenmiş ve üzerinde uyuşmazlık olmayan bir faturanın esasen teslimi de

⁵⁶ Ünal, **a.g.e.**, s. 175.

⁵⁷ Uçar, **a.g.e.**, s. 47 vd.

⁵⁸ Bkz. Yarg. 13. HD. 2000/4885 E., 2000/5011 K.

⁵⁹ Bkz. Yarg. 19. HD 2010/3872 E., 2011/2917 K.

⁶⁰ Ünal, **a.g.e.**, s. 176 vd.

göstereceği, Ünal tarafından savunulmuştur⁶¹. Benzer bir görüşe göre, faturaya itiraz edilmemesi, malın veya işin niteliği ve miktarının kabul edilmesi olduğu gibi malın teslimi ve işin yapıldığının da kabulü anlamını taşır⁶². Aksi yöndeki görüşe göre ise faturaya itiraz edilmemesi, sözleşmeye konu işin yapıldığı veya malın teslim edildiğini göstermez⁶³, bu hususta uyuşmazlık çıkması halinde malın teslim edildiği veya işin yapıldığının ayrıca ispat edilmesi gerekir⁶⁴. Bir başka görüşe göre ise, TBK m. 207/2 gereğince malın teslimi ile bedel ödeme aynı anda ifa edileceğinden, kapalı olarak düzenlenen bir fatura, teslime de karinedir⁶⁵. Başka bir görüşe göre, itiraz edilmemiş fatura, kural olarak teslimi göstermez ancak itiraz edilmeyerek ticari defterlere kaydedilen fatura, teslime dair fiili karine teşkil eder. Diğer yandan TBK m. 207/2 gereğince de bedelin ödenmiş olması halinde yine aynı sonuç doğacaktır⁶⁶.

Yargıtay’a göre de faturaya itiraz edilmemiş olması, işin yapıldığı veya malın teslim edildiğine karine değildir, faturayı gönderenin bu hususu ispatlaması gerekir⁶⁷. Yargıtay’ın bu kanaati, doğrudan m. 21/2 yönündendir⁶⁸. Yani ticari defter incelemesi yapılmadan, yalnızca faturaya itiraz edilmemesinin sonucuna ilişkin bir kanaattir. Diğer yandan faturaya itiraz edilmemiş olmakla birlikte tarafların birbirini doğrulayan ticari defter kayıtlarından malın teslimi tespit edildiği takdirde, ifanın gerçekleştiğine karine kabul edilir⁶⁹ ve teslimin yapıldığı ispat edilmiş olur⁷⁰. Bu sebeple Yargıtay, itiraz edilmeyerek ticari defterlere kaydedilmiş faturaya konu işin

⁶¹ Ünal, **a.g.e.**, s. 180.

⁶² Sengir/Taray, **a.g.m.**, s. 10.

⁶³ Alver, **a.g.e.**, s. 50; Bilgili/Demirkep, **a.g.e.**, s. 97; Poroy/Yasaman, **a.g.e.**, s. 147; Eriş, **a.g.e.**, s. 754; Sami Karahan, “Fatura ve Faturaya İtiraz”, **Prof. Dr. Yavuz Alangoya İçin Armağan**, İstanbul, Alkım Yayınları, 2007, s. 689; Doğanay, **a.g.e.**, s. 218; M. Özdamar, **a.g.m.**, s. 226; Şener, **a.g.m.**, s. 1043.

⁶⁴ Karahan, **a.g.m.**, s. 689; Alver, **a.g.e.**, s. 50; Poroy, Yasaman, **a.g.e.**, s. 147.

⁶⁵ Arkan, **a.g.e.**, s. 165.

⁶⁶ Peksöz, **a.g.t.**, s. 220.

⁶⁷ Bkz. Yarg. 15. HD 2000/129 E., 2000/718 K.; Yarg. 11. HD, 05.05.2005 T., 2004/7832 E., 2005/4738 K.; Yarg. 3. HD, 6.10.2005 T., 2003/8385 E., 2005/9627 K.; Yarg. 19. HD, 18.2.2005 T., 2004/8288 E., 2005/1530 K.

⁶⁸ Peksöz, **a.g.t.**, s. 218.

⁶⁹ Ancak aksinin ispatı mümkündür. Bkz. Yarg. 11.HD, 05.05.2005 T., 2004/7832 E., 2005/4738 K.

⁷⁰ Bkz. Yarg. 14. HD, 17.10.2011 T., 2011/8855 E., 2011/12162 K.; Yarg. 19. HD., 02.05.2012 T., 2012/2351 E., 2012/7388 K..

yapıldığı veya malın teslim edildiği yönünde kararlar vermektedir⁷¹.

Faturaya itiraz edilmemesi, kanaatimizce işin yapıldığına veya malın teslim edildiğine m. 21/2 anlamında karine teşkil etmez. Faturayı düzenleyen tarafından ayrıca ispat edilmesi gerekir. Satış sözleşmesine ilişkin olarak düzenlenen ve bedeli ödenmiş bir faturada ise TBK m. 207/2’de düzenlenen aynı anda ifa kuralı gereğince aksine bir anlaşma olmaması halinde teslimin de gerçekleştiğinin kabulü gerekir.

Ünal’a göre, TMK m. 763/1’e göre taşınır mülkiyetinin nakli için zilyetliğin devri gerektiğinden bedelin ödendiği kaydı olan veya kapalı şekilde düzenlenen ve bir taşınır mal üretimi veya satımına ilişkin olan bir fatura hakkında, taraflar arasında bir ihtilafın olmaması halinde, bu aynı zamanda mülkiyetin naklini de göstereceğinden böyle bir fatura mülkiyete de karine teşkil eder⁷². Peksöz’e göre ise, süresinde itiraz edilmemiş fatura mülkiyete ilişkin bir kanuni karine teşkil etmez. Bu halde ancak fiili bir karineden bahsedilmesi mümkün olabilir⁷³. Yargıtay’ın, faturanın mülkiyete karine olabileceği fakat bunu kesin bir şekilde göstermeyeceği yönünde kararları⁷⁴ olduğu gibi faturanın, mevcut mülkiyet karinesinin aksini ispat edebileceği yönünde kararları⁷⁵ da mevcuttur⁷⁶.

4.4. Vade Farkı Kaydı

İfa zamanı taraflarca kararlaştırılmadıkça veya hukuki ilişkinin özelliğinden anlaşılmadıkça, TBK m. 90 gereğince her borç doğumu anında muaccel olur. Satış sözleşmesine ilişkin olarak ise, TBK m. 207’ye göre; sözleşme ile aksi kararlaştırılmadıkça veya aksine bir âdet bulunmadıkça, satıcı ve alıcı borçlarını aynı anda ifa etmekle yükümlüdürler. Dolayısıyla kural olarak sözleşmenin doğumu anında sözleşmeye konu borç muaccel olur. Ancak taraflarca bunun aksi kararlaştırılabileceği gibi aksine âdet veya kanun hükmü de olabilir. Bu hallerde borcun muacceliyeti buna göre farklılık gösterir.

⁷¹ Peksöz, **a.g.t.**, s. 219. Ancak kanaatimizce burada ayrı bir ispat faaliyetinin sonucu söz konusudur, TTK m. 21/2’nin bir sonucu değildir. Zira ifanın gerçekleştiği yönündeki karar salt faturaya itiraz edilmemiş olması nedeniyle olmayıp diğer emarelerle birlikte değerlendirilmektedir.

⁷² Bkz. Ünal, **a.g.e.**, s. 180.

⁷³ Peksöz, **a.g.t.**, s. 220.

⁷⁴ Bkz. Yarg. 13. HD 24.06.2003 T., 2003/4522 E., 2003/8306 K.

⁷⁵ Bkz. Yarg. 17. HD 18.10.2011 T, 2011/4951 E., 2011/9455 K.

⁷⁶ Peksöz, **a.g.t.**, s. 231.

Borcun doğumu veya malın teslim anı yerine, bedel ödeme borcunun ödenmesi için belirlenen ileri tarihe, vade denilmektedir⁷⁷. Bedelin vadesinde ödenmemesi halinde, belirlenen bir oran üzerinden hesaplanarak bedele eklenen miktar ise, vade farkı olarak adlandırılmaktadır⁷⁸. Başka bir deyişle, bedelin veresiye veya taksitli olarak tahsil edildiği sözleşmelerde, yani ödeme şekline bağlı olarak, bedelin ilk haline sözleşme veya ticari teamül gereği, vade tarihinden fiili ödeme gününe dek eklenen miktar vade farkını oluşturur⁷⁹. Bu sayede alacaklı, borçlunun temerrüde düşmesine gerek olmaksızın ve temerrüt faizi dışındaki sözleşmesel bir miktar olması nedeniyle de temerrüt faizi sınırından etkilenmeksizin, vadesinde ödenmeyen bedele ilişkin ödeme yapılması talebinde bulunabilir⁸⁰.

Vade farkı yasal düzenlemelerde yer verilmiş bir kavram olmayıp yargı kararları ile ortaya çıkmıştır. Bu uygulama ile, bedelin vadesinde ödenmemesi nedeniyle alacaklının korunması amaçlanmaktadır⁸¹.

Ticari borçların geç ödenmesi halinde yasal olarak faiz uygulanması mümkündür. TTK m. 10'a göre; aksine sözleşme yoksa, ticari bir borcun faizi, vadenin bitiminden ve belli bir vade yoksa ihtar gününden itibaren işlemeye başlar. Ünal'a göre bu hüküm nedeniyle, vade farkının tahsil edilebilmesi için bu yönde sözleşmede açık şekilde hüküm bulunması, cari hesap sözleşmesi bulunması veya bu yönde sürekli bir uygulamanın olması gereklidir⁸².

Taraflar vade farkı hususunda sözleşmede anlaşmış olabileceği gibi sözleşme kurulduktan sonra da anlaşabilirler. Sözleşmenin geçerliliği kanunen bir şekle bağlı

⁷⁷ Kayar/Turgut Günbay, **a.g.m.**, s. 154.

⁷⁸ Engin, **a.g.m.**, s. 260; Şerafettin Şirin, **Ticaret Hukukunda Faiz ve Uygulaması**, İstanbul, Alfa Basım Yayım Dağıtım, B. 2, 1994, s. 28; Oğuz Kürşat Ünal, "TK. m. 23 Uygulamasında Faturada Vade Farkı Kaydı", **Ünal Tekinalp'e Armağan**, İstanbul, Beta, C. 1, 2003, s. 163; Kayar/Turgut Günbay, **a.g.m.**, s. 154. Kayar/Turgut Günbay, tarafların sözleşme ile kararlaştırdıkları ileri bir tarihte ödemenin gerçekleşecek olmasına bağlı olarak belirlenen vade farkının ana para faizi, belirlenen günde bedelin ödenmemesi halinde alınacağı belirlenen vade farkının ise temerrüt faizi niteliğinde olduğunu ifade etmiştir. Bkz. Kayar/Turgut Günbay, **a.g.m.**, s. 160. Ayrıca vade farkının hukuki niteliği hakkında daha detaylı bilgi için bkz. Kayar/Turgut Günbay, **a.g.m.**, s. 155 vd.

⁷⁹ Uçar, **a.g.e.**, s. 55; Ünal, **Vade**, s. 163. Bu yöndeki Yargıtay tanımı için bkz. YİBHKG 27.06.2003 T., 2001/1 E., 2003/1 K.

⁸⁰ Engin, **a.g.m.**, s. 260.

⁸¹ YİBHKG 27.06.2003 T., 2001/1 E., 2003/1 K.

⁸² Ünal, **a.g.m.**, s. 164.

ise vade farkına ilişkin sözleşmede yapılacak bu şekilde bir değişikliğin de bu geçerlilik şartına uygun olması gereklidir⁸³. Ancak tek taraflı bir şekilde anlaşmaya vade farkı şartının eklenmesi hali mümkün olmaz⁸⁴. Bununla birlikte vade farkının tahsili, ticari uygulamanın bu yönde olmasında da mümkündür⁸⁵.

Tarafların bu şekilde sözleşmeye ekledikleri vade farkı alınacağına ilişkin hüküm, faturada vade farkı kaydının bulunup bulunmaması fark etmeksizin, şartları olduğu takdirde alacaklının vade farkı talep etme imkanını doğurur.

Para borçlarının vadesinde ödenmemesi ihtimaline karşı, gönderilen faturaya, ödemenin gününde gerçekleşmemesi halinde vade farkı tahsil edileceği uyarısı işlendiği görülebilmektedir. Faturayı düzenleyen bu tip ibareleri eklemekteki amacı genellikle, TTK m. 21/2'deki düzenleme gereği, faturaya süresi içerisinde itiraz edilmemesi halinde bu ifadenin de faturanın alıcısı tarafından kabul edilmiş sayılmasıdır⁸⁶.

Vade farkı adı altında bir ödeme talebinde bulunulabilmesi için tarafların bu hususta anlaşmış olmaları gereklidir⁸⁷. Anlaşmanın yazılı olması halinde tereddüt yaşanmaz ancak yazılı bir anlaşmanın olmadığı durumda, alacaklının faturaya eklediği vade farkı alınacağı yönündeki kayıt, taraflar arasında bu yönde bir sözlü anlaşma olup olmadığı sorusunu gündeme getirir⁸⁸. Bu halde faturaya tek taraflı olarak eklenen vade farkı kaydının TTK m. 21/2 anlamında bir sonuç doğurup doğurmayacağının, tarafların bu hususta anlaşmış oldukları anlamını taşıyıp taşımayacağı doktrinde tartışılmış ve Yargıtay'ın da bu hususta çelişkili kararları olmuştur.

Uçar'a göre tarafların aralarındaki sözleşme ile vade farkı hususunda anlaşmış olmaları veya tarafların arasında vade farkı tahsiline ilişkin süregelen bir uygulamanın olması halinde vade farkı tahsili mümkündür. Bunun yanında faturanın metninde veya arka kısmında vade farkı tahsil edileceği kaydı olduğu ve faturayı

⁸³ Engin, **a.g.m.**, s. 261.

⁸⁴ Engin, **a.g.m.**, s. 261; Kayar/Tugut Günbay, **a.g.m.**, s. 153.

⁸⁵ YİBHKG 27.06.2003 T., 2001/1 E., 2003/1 K.

⁸⁶ Engin, **a.g.m.**, s. 257.

⁸⁷ Engin, **a.g.m.**, s. 262; Şirin, **a.g.e.**, s. 28; Ünal, **Vade**, s. 164.

⁸⁸ Engin, **a.g.m.**, s. 262 vd.

alanın da buna itiraz etmemesi halinde vade farkının tahsili mümkündür⁸⁹.

Vade farkı kaydının, faturanın olağan içeriğinden olup olmadığı hususu Yargıtay kararlarında farklı şekillerde ele alınmış ve nihayetinde verilen bir içtihadı birleştirme kararı ile bir neticeye bağlanmıştır. Vade farkı kaydı, bedelde değişikliğe neden olabilecek bir kayıt olduğundan, adına fatura düzenlenenin edimini değiştirebilecek niteliktedir. Bu da vade farkı kaydının, sözleşmenin ifası ile ilgili değil kuruluşu ile ilgili bir kayıt olduğunu gösterir ve faturanın olağan içeriğinden sayılması, faturanın, sözleşmenin ifası ile ilgili bir belge olması özelliğine aykırı nitelik taşır⁹⁰. Bu sebeple faturanın olağan içeriğinden sayılamayacak olan⁹¹ vade farkı kaydı, faturaya itiraz edilmemiş olsa dahi TTK m. 21/2’de düzenlendiği şekilde kabul edilmiş sayılmayacaktır. Şu halde ancak faturaya konu sözleşmede vade farkı alınacağı düzenlenmiş olduğu takdirde vade farkının tahsili mümkün olur⁹². Keza vade farkının sözleşme ile belirlenmesi halinde, faturaya işlenen vade farkı kaydı yalnızca karşı tarafı uyarıcı, hatırlatıcı mahiyettedir. Böyle bir faturaya itiraz edilmese de TTK m. 21/2 gereğince vade farkı anlamında yeni bir talep hakkı doğmuş olmaz, sözleşme gereği bu hak zaten mevcuttur⁹³.

Kayar/Turgut Günbay’a göre, önceden sözleşmede kararlaştırılan vade farkı, ana para faizi niteliğindedir. Bedelin vadesinde ödenmemesi haline ilişkin olarak kararlaştırılan vade farkı ise temerrüt faizi niteliğindedir. Her iki vade farkı türü de faturanın olağan içeriğinden olmadığından, buna ilişkin bir sözleşme veya ticari teamül olmaması halinde faturaya yazılan vade farkı kaydı, faturaya sekiz gün içerisinde itiraz edilmese dahi kabul edilmiş sayılmaz⁹⁴.

Taraflar arasındaki sözleşmeyle ilgili olarak düzenlenen faturaya eklenen,

⁸⁹ Uçar, **a.g.e.**, s. 55 vd.

⁹⁰ Hirş, **a.g.e.**, s. 601; Poroy/Yasaman, **a.g.e.**, s. 152; Battal, **a.g.m.**, s. 92; Engin, **a.g.m.**, s. 265. Aynı yönde bkz. YİBHKG 27.06.2003 T., 2001/1 E., 2003/1 K.

⁹¹ Kayar/Turgut Günbay, **a.g.m.**, s. 153.

⁹² Engin, **a.g.m.**, s. 266.

⁹³ Aynı yönde bkz. YİBHKG 27.06.2003 T., 2001/1 E., 2003/1 K.

⁹⁴ Kayar/Turgut Günbay, **a.g.m.**, s. 160. Ayrıca bu yazarlar, m. 21/2 gereği fatura içeriğinin kabul edilmiş sayılması için faturayı alanın tacir olmasının zorunlu olmadığı görüşünde olup, tacir dahi olmayabilecek bir kimsenin sekiz gün içerisinde itiraz etmemesi nedeniyle vade farkı ödemekle yükümlü olması veya ispat yükünün ağır olmasının da bu sonuçta önemli olduğunu ifade etmiştir. Bkz. Kayar/Turgut Günbay, **a.g.m.**, s. 160.

vade farkı alınacağına ilişkin kaydın, faturayı alan tarafından süresi içerisinde itiraz edilmemesi halinde vade farkı borcunun doğup doğmayacağı konusunda Yargıtay daireleri arasında bir görüş ayrılığı söz konusu idi. Ancak YİBGK'nın 27.06.2003 tarihli içtihadı birleştirme kararı⁹⁵ ile nihayetlendirilmiştir.

Faturanın niteliği ile bağdaşmayan⁹⁶ ve bu nedenle faturanın olağan içeriğinden sayılmayan vade farkı kaydı⁹⁷, taraflar arasındaki sözleşmede bulunmamasına rağmen faturaya eklenmiş olması halinde, faturayı alan süresi içerisinde fatura içeriğine itiraz etmese dahi, bu kaydın sözleşmede bulunmadığını ispat yükü altında olmaz⁹⁸. Bu halde faturayı düzenleyen, aralarındaki sözleşmede vade farkı kaydı bulunduğunu ispatlaması gerekir⁹⁹. Ancak bu halde de vade farkı alacağı m. 21/2 gereği faturaya süresi içerisinde itiraz edilmemesi nedeniyle değil, sözleşmede yer aldığı için talep edilebilir. Vade farkı kaydı bulunan faturaya süresi içerisinde itiraz edilmemesi, icabın sessiz kalınarak kabulü ile sözleşmede tadil sonucunu da doğurmaya elverişli değildir¹⁰⁰.

Taraflar arasındaki sözleşmenin yazılı olduğu ve fakat vade farkı alınacağına ilişkin bir hükmün bulunmadığı durumda faturaya eklenen vade farkı kaydı, faturaya itiraz edilmese dahi kabul edilmiş sayılmaz ve vade farkını talep hakkı doğurmaz¹⁰¹. Ancak taraflar arasındaki sözleşmede bulunmamakla birlikte vade farkı alınması yönünde bir ticari teamülün veya taraflar arasında bu yönde süregelen bir uygulamanın¹⁰² olması halinde, faturaya eklenen vade farkı kaydına tebliğinden itibaren sekiz gün içerisinde itiraz edilmemesi halinde kabul edilmiş sayılacağı¹⁰³

⁹⁵ Bkz. YİBGK 27.06.2003 T., 2001/1 E., 2003/1 K.

⁹⁶ Engin, **a.g.m.**, s. 275.

⁹⁷ Ayhan/Çağlar, **a.g.e.**, s. 236.

⁹⁸ Engin, **a.g.m.**, s. 266; Ünal, **Vade**, s. 168.

⁹⁹ Engin, **a.g.m.**, s. 276; Ünal, **Vade**, s. 168.

¹⁰⁰ Engin, **a.g.m.**, s. 276; Ünal, **Vade**, s. 167.

¹⁰¹ Ünal, **Vade**, s. 167. Aynı yönde bkz. YİBGK 27.06.2003 T., 2001/1 E., 2003/1 K.

¹⁰² Borçludan vade farkı tahsil edilebilmesi için gerekli şartlardan biri, vade farkı alınmasına ilişkin taraflar arasında süregelen uygulamadır. Bkz. Şerafettin Şirin, **Ticaret Hukukunda Faiz ve Uygulaması**, İstanbul, Alfa Basım Yayın Dağıtım, B. 2, 1994, s. 28.

¹⁰³ Kayar/Turgut Günbay'a göre taraflar arasında vade farkına ilişkin süregelen bir uygulama olması, esasında vade farkı tahsiline ilişkin taraflar arasındaki bir anlaşma olduğu anlamına gelir. Şu halde faturadaki vade farkı kaydı bir icap niteliği taşır ve TBK m. 6 gereğince, süregelen uygulama nedeniyle, reddedilmemesi yani faturaya itiraz edilmemesi, zımni kabul anlamına gelir. bkz. Kayar/Turgut Günbay, **a.g.m.**, s. 159.

yönünde Yargıtay'ın ilgili dairelerinde bir görüş birliği mevcuttur¹⁰⁴.

İçtihadı birleştirme kararı, yazılı bir sözleşme¹⁰⁵ veya ticari teamülün olmaması halinde faturaya eklenen vade farkı tahsil edileceği ibaresinin, faturaya sekiz gün içerisinde itiraz edilmemesi halinde sonuç doğurup doğurmayacağı hususundadır.

Yarg. 19. HD'nin kararları, vade farkı kaydının fatura metni içerisinde olduğu durumda itiraz edilmezse kabul edilmiş sayılacağı ancak bu kaydın dipnot şeklinde veya faturanın arkasında olduğunda kabul edilmiş sayılmasının mümkün olmayacağı yönündeydi. Yarg. 11. HD, vade farkı kaydının faturanın arkasında kaşe ile basılmış olarak eklenmesi halinde dahi, faturaya itiraz edilmediği takdirde kabul edilmiş sayılacağı görüşündeydi. Yarg. 13. HD, vade farkı alınacağına ilişkin sözleşmede hüküm bulunmaması halinde vade farkının tahsil edilemeyeceğini kabul etmekteydi. Yarg. 15. HD ise vade farkının ancak taraflar arasındaki sözleşmede yer alması veya bu yönde bir yerleşik uygulamanın bulunması halinde tahsil edilebileceği, vade farkı kaydının faturanın olağan içeriğinden olmadığı görüşündeydi.

Verilen içtihadı birleştirme kararına göre; fatura sözleşmenin ifa safhasıyla ilgilidir ve TTK m. 21/2'ye göre faturaya itiraz edilmemesi halinde sözleşmenin ifasına yönelik olarak faturada yer alan olağan içeriği kabul edilmiş sayılır. Ancak bedelde gecikme halinde vade farkı tahsil edileceğine yönelik faturada yer alan kayıt, sözleşmede düzenlenmemiş olması durumunda, itiraz edilmese dahi kabul edilmiş sayılmaz. Zira fatura bir sözleşme değildir ve faturaya itiraz edilmemesi de faturaya sözleşme niteliği kazandırmaz. Vade farkı kaydı da faturanın zorunlu içeriğinden değildir ve itiraz edilmemesi halinde TTK m. 21/2 anlamında bir sonuç doğmaz. Bu nedenle yazılı şekilde yapılmamış olan bir sözleşmeye ilişkin olarak düzenlenen bir faturaya sekiz gün içerisinde itiraz edilmese de, yalnızca fatura içeriği¹⁰⁶ kesinleşir ve faturada yer alan vade farkı kaydı, itiraz edilmemiş olmasına rağmen vade

¹⁰⁴ YİBGK 27.06.2003 T., 2001/1 E., 2003/1 K.

¹⁰⁵ Sözleşmenin yazılı olması halinde, yukarıda da belirtildiği gibi, vade farkı alınacağı sözleşmede bulunması halinde tahsil edilebileceği, sözleşmede böyle bir hüküm olmaması durumunda ise faturaya itiraz edilmese dahi böyle bir talepte bulunulamayacaktır.

¹⁰⁶ Burada kastedilen kanaatimizce, faturanın olağan içeriğidir.

farkının tahsil edilebileceği anlamına gelmez¹⁰⁷.

5. Karinenin Uygulanması İçin Gereken Şartlar

Fatura içeriğinin kabul edilmiş sayılacağına ilişkin TTK m. 21/2'deki karinenin uygulanabilmesi için mevcut olması gereken bir takım şartlar söz konusudur. Maddenin birinci ve ikinci fıkrası incelendiğinde; düzenlenip gönderen belgenin evleviyetle fatura niteliğine sahip olması gereklidir¹⁰⁸, faturayı düzenleyen tacir ile adına fatura düzenlenen tacir arasında bir mal satımı, üretimi, bir işin görülmesi veya bir menfaatin sağlanmasına ilişkin bir sözleşmesel ilişkinin bulunması; faturanın şekil şartlarına uygun olarak düzenlenip usulüne uygun şekilde adına fatura düzenlenene gönderilmesi ve faturayı alan tacirin, aldığı tarihten itibaren sekiz gün içerisinde fatura içeriğine itiraz etmemesi gerekmektedir. Ancak bu şartların tümünün sağlanması durumunda söz konusu karinenin uygulanması mümkündür¹⁰⁹.

5.1. Taraflar Arasında Bir Sözleşmenin Varlığı

Fatura düzenlenmesi talebinde bulunulabileceği hallere ilişkin olarak TTK m. 21/1'de, bir mal satımı, üretimi, bir işin görülmesi veya bir menfaat sağlanması halleri gösterilmiştir. Başka bir deyişle, fatura düzenlenmesi veya düzenlenen belgenin fatura niteliğinde olabilmesi için taraflar arasında menfaat temini sağlayan bir sözleşmenin varlığı ve faturanın bu sözleşmeye ilişkin olarak düzenlenmiş olması şarttır¹¹⁰. Bununla birlikte fatura, söz konusu sözleşmenin ifasına ilişkin olarak düzenlenmiş olmalıdır, sözleşmenin kurulmasına ilişkin değil. Zira fatura, akdin ifası

¹⁰⁷ YİBHGK 27.06.2003 T., 2001/1 E., 2003/1 K.

¹⁰⁸ Arkan, **a.g.e.**, s. 162.

¹⁰⁹ Ünal, **a.g.e.**, s. 132.

¹¹⁰ Uçar, **a.g.e.**, s. 46; Balkız, **a.g.m.**, s. 13; Arkan, **a.g.e.**, s. 163; Domaniç, "Fatura ve İspat Kuvveti", **Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi**, C. 3, S. 3, Mart 1966, s. 663; Ülgen et. al., **a.g.e.**, s. 275; Bilgili/Demirkapı, **a.g.e.**, s. 96; Ayhan/Çağlar, **a.g.e.**, s. 236, 237; Alver, **a.g.e.**, s. 49; Eriş, **a.g.e.**, s. 753; Engin, **a.g.m.**, s. 263; Kendigelen, **Mütalâalar** 9, s. 5; Ünal, **a.g.e.**, s. 133; Karahan, **a.g.m.**, s. 686; M. Özdamar, **a.g.m.**, s. 220; E. Özdamar, **a.g.m.**, s. 43; Yavuz Selim Şener, "Fatura ve İspat Vasıtası Olma Özelliği", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, C. 1, S. 4, 2005, s. 1035; Sahir Talat Akev, "Faturadan Doğan Sorumluluk", **Batider**, S. 2, 1971, s. 403; Arıcı, **a.g.m.**, s. 199; Peksöz, **a.g.t.**, s. 180. Aynı yönde bkz. YİBHGK 27.06.2003 T., 2001/1 E., 2003/1 K. Ayrıca bu karara göre, taraflar arasında sözleşmesel bir ilişki olmadan düzenlenen belge fatura olmayıp olsa olsa icap niteliğinde sayılabilecek bir belge olur ve bu nedenle de itiraz edilmemesi m. 21/2 anlamında sonuç doğurmaz.

safhasına ilişkin bir belgedir¹¹¹.

Faturanın temelinde geçerli bir sözleşmesel ilişkinin bulunması, faturanın geçerlilik şartı olması nedeniyle, TTK m. 21/2 ile faturaya bağlanan karinenin uygulanabilmesi için zaruridir. Temelinde geçerli bir sözleşme bulunmayan bir faturaya süresi içerisinde itiraz edilmemesi, bir sözleşmenin kurulması sonucunu doğurmayacağı¹¹² gibi geçersiz bir sözleşmeyi de geçerli hale getirmez¹¹³. Fatura burada yalnızca görünüş olarak doğru kabul edilebilir, kural olarak kurucu bir etkiye sahip olmaz¹¹⁴ ve sözleşmenin geçersizliği iddiasında, m. 21/2’de sözü geçen sonucu doğurması da mümkün olmaz¹¹⁵. Temelinde geçerli bir sözleşmesel ilişkinin bulunmadığı bir faturaya itiraz edilip edilmemesi hukuki bir sonuç doğurmaz¹¹⁶. Faturaya itiraz etmemenin m. 21/2’deki biçimde bir sonuç doğurabilmesi için faturanın geçerli bir sözleşmesel ilişki temelinde düzenlenmiş ve gönderilmiş olmasının şart olduğu hususunda doktrinde görüş birliği¹¹⁷ mevcuttur ve Yargıtay’ın kabulü¹¹⁸ de bu yöndedir.

Yargıtay’ın kararlarına göre¹¹⁹, faturaya sekiz gün içerisinde itiraz edilmemesinin hukuki bir sonuç doğurabilmesi için öncelikle taraflar arasında temel bir borç ilişkisinin var olup olmadığının tespiti gereklidir¹²⁰. Bu hususta doktrindeki görüşler de Yargıtay’ın bu kararlarına paralel olmakla birlikte temel borç ilişkisinin

¹¹¹ Balkız, **a.g.m.**, s. 10; Ünal, **a.g.e.**, s. 133; Ünal, **Vade**, s. 163, d.n. 2 ; Ayhan/Çağlar, **a.g.e.**, s. 237; M. Özdamar, **a.g.m.**, s. 220; Domaniç, **a.g.m.**, s. 663; Poroy/Yasaman, **a.g.e.**, s. 145; Karahan, **a.g.m.**, s. 686; E. Özdamar, **a.g.m.**, s. 43; Karayalçın, **İşletme**, s. 224; Arkan, **a.g.e.**, s. 163; Ülgen et. al., **a.g.e.**, s. 277; Bilgili/Demirkapı, **a.g.e.**, s. 96; Peksöz, **a.g.t.**, s. 180.

¹¹² Domaniç, **a.g.m.**, s. 662 vd.; Domaniç, **a.g.e.**, s. 192; Engin, **a.g.m.**, s. 260. Domaniç’e göre taraflar arasında sözleşme olmamasına rağmen hatalı olarak düzenlenip gönderilen fatura, geçerli bir sözleşmenin bulunması şartını sağlamaması nedeniyle, faturayı düzenleyeni de bağlamayacaktır. Bkz. Domaniç, **a.g.m.**, s. 662 vd.; Domaniç, **a.g.e.**, s. 192.

¹¹³ Ünal, **Vade**, s. 163, d.n. 2. Ayrıca bkz. Yarg. 11. HD 23.05.1978 T., 1978/2652 E., 1978/2717 K.

¹¹⁴ Engin, **a.g.m.**, s. 260. Meğerki adına fatura düzenlenen, sözleşmesel bir ilişkinin bulunmadığı iddiasında bulunsun. Bu halde fatura içeriği doğru kabul edilemez ve faturayı düzenleyenin, fatura içeriğinin doğruluğunu ispatlaması gerekir.

¹¹⁵ Arkan, **a.g.e.**, s. 163.

¹¹⁶ Doğanay, **Şerh**, s. 221 vd.; Ünal, **a.g.e.**, s. 133 vd.

¹¹⁷ Arkan, **a.g.e.**, s. 163; Ülgen et. al., **a.g.e.**, s. 277; M. Özdamar, **a.g.m.**, s. 221; Uçar, **a.g.e.**, s. 46; Engin, **a.g.m.**, s. 263; Peksöz, **a.g.t.**, s. 182.

¹¹⁸ Bkz. YİBHKG 26.07.2003 T., 2001/1 E., 2003/1 K.

¹¹⁹ Bkz. YHGK 1978/11-1147 E., 1980/1418 K.; YHGK 2008/3-175 E., 2008/202 K.

¹²⁰ Bkz. Yarg. 3. HD, 29.05.2000 T., 2000/4885 E., 2000/5011 K.; Yarg. 19. HD, 01.02.1994 T., 1994/249 E., 1994/712 K.; Yarg. 15. HD, 23 .11.1992 T., 1992/4618 E., 1992/5448 K.; Yarg. 11. HD, 02.10.21990 T., 1990/5629 E., 1990/6059 K.; Yarg. 11. HD, 08.06.1988 T., 1988/60 E., 1988/3809 K.; YHGK, 14.03.1980 T., 1980/1147 E., 1980/1418 K.

varlığının kim tarafından ve ne şekilde ispatlanacağı hususu doktrinde tartışmalıdır. Bununla birlikte esasen HMK m. 187 vd. maddelerde düzenlenen genel hükümler uygulama alanı bulur. Doktrindeki yaygın görüş ise faturanın temelindeki sözleşmesel ilişkinin varlığını, faturayı düzenleyenin ispatlaması gerektiği yönündedir¹²¹.

Sekiz gün içerisinde itiraz edilmemiş olmakla birlikte söz konusu faturaya konu bir sözleşmenin mevcut olmadığı veya faturanın sözleşmeye aykırı şekilde düzenlenmiş olduğu iddia edilebilir. Zira itiraz edilmemiş bir fatura, taraflar arasında bir sözleşmenin varlığını ispat kabiliyetine sahip değildir¹²². Bu hallerde sözleşmenin mevcudiyeti veya fatura içeriğinin sözleşmeye uygunluğu, faturayı düzenleyen tarafından ispat edilmelidir. Faturanın, düzenleyeni aleyhine delil olması halinde olduğu gibi, faturanın sözleşmeye aykırılığı iddiasında da ispat yükü düzenleyen üzerinde olacaktır¹²³. Diğer yandan fatura içeriğine itiraz edilmesi, örneğin borcun ödendiğine veya faturaya konu mal veya hizmetin niteliğine, miktarına ilişkin itirazda bulunulması halinde, taraflar arasında bir sözleşmesel ilişkinin bulunduğu, faturayı alan tarafından ikrar edilmiş olur¹²⁴.

Faturaya itiraz edilmemiş olsa dahi esas olan sözleşmedir ve fatura, sözleşme şartlarını değiştirme gücüne sahip olmayıp¹²⁵ sözleşmenin ifasına ilişkin bir belge olarak yalnızca bu hususta ispat kuvvetine sahiptir. Zira faturanın gönderilmesindeki gaye, sözleşmenin konusunu, içeriğini tespit edip karşı tarafa bildirmekten ibaret

¹²¹ Ünal, **a.g.e.**, s. 134 vd. bkz. Kendigelen, **Mütalâalar 9**, s. 5; Engin, **a.g.m.**, s. 260.

¹²² Eriş, **a.g.e.**, s. 754; Peksöz, **a.g.t.**, s. 180. Ayrıca bkz. Yarg. 19. HD 07.04.2004 T., 2003/5758 E., 2004/4015 K.; Yarg. 19. HD 12.12.2005 T., 2005/3425 E., 2005/12441 K.; Yarg. 19. HD 28.11.2008 T., 2008/2791 E., 2008/11670 K.

¹²³ Ünal, **a.g.e.**, s. 135 vd. Ünal, ispat yükü hususunda sözleşmenin yazılı veya sözlü olması ayırımı yapmış ve sözleşmenin yazılı olması halinde delil olarak sunulabileceğinden dolayı ispat yükünün kimde olacağı hususunun pratik önemi olmadığını ifade etmiştir. bkz. Ünal, **a.g.e.**, s. 136. Ünal bu görüşünün temelini detaylandırmamışsa da kanaatimizce usul hukukundaki gerek taraflarca getirilme ilkesi gerekse iddia ve savunmaya ilişkin tarafların bağlı olduğu süreler göz önüne alındığında, ispat yükünün kimin üzerinde olduğu önem arz edecektir. Zira sözleşmeye aykırılık iddiasında bulunan taraf bu iddiasını sözleşme ile desteklemek zorunda değildir. TMK m. 6'da yer alan ispat yüküne ilişkin genel kural da dikkate alındığında, faturanın sözleşmeye uygunluğunu iddia eden taraf olarak faturayı düzenleyenin ispat yükü bulunacaktır.

¹²⁴ Peksöz, **a.g.t.**, s. 182. Ayrıca bkz. Yarg. 12. HD 19.06.2008 T., 2008/7980 E., 2008/12914 K.

¹²⁵ Eriş, **a.g.e.**, s. 754. Ayrıca Eriş'e göre, sözleşmenin yazılı olmaması halinde ancak teyit mektubu gönderilmesi ve sekiz gün içerisinde itiraz edilmemesi halinde sözleşmenin tadili söz konusu olabilir, faturaya sekiz gün içerisinde itiraz edilmemesi yazılı olmayan sözleşmeyi dahi tadil gücüne sahip değildir. Bkz. Eriş, **a.g.e.**, s. 754.

değil, mevcut sözleşmeye göre sözleşmenin icrasını karşı tarafa göstermektir¹²⁶. Bu sebeple uyuşmazlığın çözümünde esas olan, sözleşmedir. Bedel, miktar, işin veya malın türü gibi hususlardaki uyuşmazlıklar, taraflar arasındaki temel ilişkiye dairdir ve fatura ile olan farklılıklar bakımından sözleşme hükümleri esastır. Ancak bedelin ödenip ödenmediği, malın teslim edilip edilmediği gibi sözleşmenin ifası ile ilgili uyuşmazlıklarda, süresi içerisinde itiraza uğramamış olmak kaydıyla, fatura delil niteliği taşır ve fatura içeriği esas alınır. Şu halde, taraflar arasındaki sözleşmeye aykırı şekilde düzenlenerek tebliğ edilen faturaya sekiz gün içerisinde itiraz edilmemiş olması, fatura içeriğini kabul anlamına gelmez ve sözleşmeye aykırı olan bu içerik, faturayı alanı borç altına sokmaz¹²⁷.

Taraflar arasındaki sözleşmeye ilişkin ispat yükünün kimin üzerinde olacağı hususu doktrinde tartışmalıdır. Kimi yazarlar tarafından, sözleşmenin yazılı veya sözlü olmasına göre ayrı şekilde ele alınmıştır. Bu ayrım da ise taraflar arasındaki sözleşmenin sözlü olması halinde, faturaya süresi içerisinde itiraz etmeyen tarafın, sözleşmenin bulunmadığı veya faturanın sözleşmeye uygun olmadığı yönündeki iddialarını ispatlaması gerektiği, aksi takdirde faturaya itiraz edilmemesinin, taraflar arasında bir temel borç ilişkisinin varlığına da karine teşkil edeceği ileri sürülmüştür¹²⁸. Bununla birlikte bizim de katıldığımız çoğunluk görüşe göre, faturayı alanın sözleşmeyi inkar etmesi veya faturanın sözleşmeye aykırı olduğunu iddia etmesi halinde, sözleşmenin mevcudiyeti veya faturanın sözleşmeye uygunluğunu ispat yükü faturayı düzenleyen üzerindedir¹²⁹. Keza taraflar arasında bir sözleşmenin

¹²⁶ Balkız, **a.g.m.**, s. 11; Arslanlı, **a.g.e.**, s. 40 vd.; Peksöz, **a.g.t.**, s. 181.

¹²⁷ Ünal, **a.g.e.**, s. 136; Doğanay, **Şerh**, s. 219 ; Peksöz, **a.g.t.**, s. 180 vd. Ayrıca bkz. Yarg. 15. HD 01.02.2005 T., 2004/3644 E., 2005/398 K.

¹²⁸ Alver, anlaşmanın yazılı olması halinde, sözleşmeye aykırı şekilde düzenlenen faturaya itiraz edilmese dahi fatura içeriğinin kabul edilmiş sayılmayacağı fakat anlaşmanın yazılı olmaması halinde fatura içeriğinin kabul edilmiş sayılacağını ifade etmiştir. Bkz. Alver, **a.g.e.**, s. 51. Ayrıca bkz. Ünal, **a.g.e.**, s. 137. Ünal, itiraz edilmeyen faturanın, sözleşmenin esaslı şartlarını değiştirmeyeceği ancak anlaşmanın sözlü olduğu ve iddia edildiği gibi bir farklılığın olup olmadığının ispatının gerekeceği, diğer yandan itiraz edilmeyen faturanın yazılı bir delil niteliğinde olduğunu, bu durumda ispat yükünün, aykırılığı iddia eden taraf üzerinde olmaması halinde karinenin bir anlamı olmayacağını, kaldı ki TTK m. 18/2’de düzenlenen basiretli bir iş adamı gibi hareket etme yükümlülüğü de dikkate alındığında söz konusu ispat yükünün ağır bir sonuç olmadığını savunmuştur. Diğer bir deyişle yazar burada, basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gereken tacirin, sözlü anlaşmaya aykırı düzenlenen faturanın anlaşmaya aykırılığını ispatla yükümlü olduğunu, aksi takdirde karinenin bir anlamı olmayacağını savunmaktadır. Bkz. Ünal, **a.g.e.**, s. 137 vd.

¹²⁹ Domaniç, **a.g.e.**, s. 193; Uçar, **a.g.e.**, s. 46; Peksöz, **a.g.t.**, s. 224.

varlığı, faturaya itiraz etmeme sonucu söz konusu olan kanuni karinenin şartı niteliğindedir.

İspat yükünün, adına fatura düzenlenip de faturaya itiraz etmeyen taraf üzerinde olacağının kabulü, faturaya itiraz etmemenin sözleşmenin varlığına da karine teşkil edeceği anlamını taşır. Ancak karinenin uygulanma şartlarından olan bir hususun -geçerli bir sözleşmenin varlığı- karineden etkilenmesi ise kanaatimizce söz konusu değildir. Zira şartın gerçekleşip gerçekleşmediği şüpheli ise karinenin uygulanabileceğinden de söz edilemez. Yargıtay da faturanın sözleşmeye aykırılığı iddiasında, faturayı düzenleyenin aradaki ilişkiyi ispatlaması gerektiği¹³⁰, faturanın sözleşmeye aykırı şekilde düzenlenmiş olması halinde faturanın dayanaksız olacağı ve adına fatura düzenlenenin itiraz etmemiş olmasının ise aleyhine sonuç doğurmayacağı kanaatindedir¹³¹.

Uyuşmazlık halinde, taraflar arasındaki temel borç ilişkisini ispat şeklinin ne olacağı doktrinde tartışmalıdır. Bir görüşe göre, faturaya konu sözleşme yazılı ise faturanın aksini ispatta delil olarak sözleşmenin kendisi yeterlidir. Sözlü şekilde yapılmış bir sözleşme mevcut ise sözleşmenin ispatında tanık, bilirkişi vs. deliller kullanılabileceği gibi fatura içeriğinin aksi yemin ile de ispat edilebilir¹³². Ayrıca Alver'e göre itiraz edilmeyen fatura içeriğinin, sözlü şekilde akdedilmiş anlaşmaya aykırı olması halinde bir uyuşmazlık söz konusu olduğunda, fatura kabul edilmiş sayılacağından, ispat için ancak yemin teklif edilebilir¹³³. Aksi kanaatteki görüşe göre ise; geçerlilik şartı yazılı olsa dahi, sözleşmenin yazılı ya da sözlü olması fark etmeksizin, HMK m. 200'deki senetle ispat sınırını aşması halinde sözleşmenin senetle ispat edilmesi gereklidir. Senetle ispat kuralının istisnaları mevcut ise ancak o zaman tanıkla ispat mümkün olur; yoksa sözleşmenin yapılış şekline göre ispat şekli belirlenmesi ispat hukuku ilkelerine aykırıdır. Ayrıca m. 21/2'nin etkisiyle faturanın alıcısı aleyhine senet niteliği kazanacağı görüşüne karşı çıkarak faturaya itiraz edilmemesinin faturaya senet niteliği kazandırmayacağını, faturanın sözleşmeye

¹³⁰ Bkz. Yarg. 3. HD 29.05.2000 T., 2000/4885 E., 2000/5011 K.

¹³¹ Bkz. Yarg. 15. HD 1999/3366 E., 1999/3501 K.

¹³² Ünal, **a.g.e.**, s. 169; Ayhan/Çağlar, **a.g.e.**, s. 237.

¹³³ Alver, **a.g.e.**, s. 51.

uygun olup olmadığı hususunun her türlü delil ile ispat edilebilmesi gereklidir¹³⁴.

İspat yükünün kimin üzerinde olduğu fark etmeksizin delillere ilişkin HMK'da yer alan düzenlenmeler uygulama alanı bulacaktır. Bir hakkın doğumu, düşürülmesi, devri, değiştirilmesi, yenilenmesi, ertelenmesi, ikrarı ve itfası amacıyla yapılan hukuki işlemlerin yapıldıkları zamanki miktar veya değeri 3.660 TL'yi geçtiği takdirde, HMK m. 200 gereğince senetle ispat olunması gerekir. Senedin tarifi kanunda yer almamakla birlikte doktrinde, “bir kimsenin vücuda getirdiği veya getirttiği kendi aleyhine delil teşkil eden yazılı belge” olarak ifade edilmiştir. Senetle ispat edilmesi gereken hukuki işlemler, HMK'da sayılan diğer kesin delillerle de ispat edilebileceğinden, senetle ispat zorunluluğu, kesin delille ispat zorunluluğu olarak da kabul edilmektedir. Taraflar arasındaki sözleşme bedelinin 3.660 TL'yi aşması halinde, HMK m. 200 hükmü gereğince senetle ispat edilir¹³⁵.

HMK'da senetle ispat kuralının istisnalarına yer verilmiştir. Senetle ispat kuralı gereği iddianın senetle (kesin delille) ispatlanmasının zorunlu olduğu hatırlatılmış olmak şartıyla karşı tarafın muvafakat etmesi halinde HMK m. 200/2 gereğince tanıkla ispat mümkündür. HMK m. 202'ye göre, senetle ispat zorunluluğu bulunan hallerde, iddia konusu hukuki işlemi muhtemel gösteren ve kendisine karşı ileri sürülen kişi veya temsilcisi tarafından verilmiş veya gönderilmiş bir belge olması halinde, söz konusu iddiayı ispatlamak için tanık dinlenebilmesi mümkündür. Ayrıca m. 203'te, senetle ispat zorunluluğunun istisnası halleri sayılmıştır. Buna göre; altsoy ve üstsoy, kardeşler, eşler, kayınbaba, kaynana ile gelin ve damat arasındaki işlemler; işin niteliğine ve tarafların durumlarına göre senede bağlanmaması teamül olarak yerleşmiş bulunan hukuki işlemler; yangın, deniz kazası, deprem gibi senet alınmasında imkansızlık veya olağanüstü güçlük bulunan hallerde yapılan işlemler; hukuki işlemlerde irade bozukluğu ile aşırı yararlanma

¹³⁴ Karahan, **a.g.m.**, s. 690; İmregün, **a.g.e.**, s. 55; Domaniç, **a.g.e.**, s. 194; Peksöz, **a.g.t.**, s. 224 vd. Aynı yönde bkz. Yarg. 14. HD 02.07.2012 T., 2012/6549 E., 2012/9090 K.

¹³⁵ Uçar, **a.g.e.**, s. 48; Ünal, **a.g.e.**, s. 141 vd. Yazar, temel borç ilişkisinin ispatı hususunda, itiraz edilmeyerek kesinleşen faturanın temel borç ilişkisine de karine teşkil edeceğini ve bu şekilde faturanın da yazılı delil olarak kullanılabileceğini, zira itiraz edilmemiş olması nedeniyle, faturayı alan kişi bakımından da yazılı delil niteliğinde olacağını ve aksinin senetle ispat edilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Ancak kanaatimizce, uyuşmazlık konusu, faturaya konu sözleşme olduğundan bu hususun düzenleyen tarafından ispat edilmesi gerekir ve bu nedenle de itiraz edilmemiş olması, temel ilişkiyi ispatta faturanın delil niteliğinde olmasını sağlamaz.

iddiaları; hukuki işlemlere ve senetlere karşı üçüncü kişilerin muvazaa iddiaları; bir senedin sahibi elinde beklenmeyen bir olay veya zorlayıcı bir nedenle yahut usulüne göre teslim edilen bir memur elinde veya noterlikte herhangi bir şekilde kaybolduğu kanısını kuvvetlendirecek delil veya emarelerin bulunması hallerinde tanık dinlenebilir.

Doktrinde ileri sürülen bir görüş, taraflar arasındaki sözleşmenin yazılı olmaması halinde, sözleşmeye aykırı şekilde düzenlenen faturanın sözleşmeyi tadil edeceği yönündedir. Bu görüşe göre, sekiz gün içerisinde faturaya itiraz edilmemesi, sözlü şekilde yapılmış sözleşmeden farklı olan fatura içeriği bakımından sözleşme tadil edilmiş olur. Diğer yandan sözleşme yazılı ise faturayı düzenleyenin sözleşmeyi tek taraflı şekilde değiştirmesi mümkün değildir¹³⁶. Bir başka görüşe göre ise faturaya konu sözleşmenin yazılı veya sözlü olması faturanın doğuracağı etkiyi, niteliğini değiştirmez. İtiraz edilmeyerek yazılı delil niteliği taşıyan fatura sözleşmeye de karine teşkil eder ve bu sebeple taraflar arasındaki anlaşma sözlü dahi olsa, aksi ancak yazılı delil ve yemin ile ispat edilebilir¹³⁷. Ancak kanaatimizce sözleşmenin yazılı veya sözlü olması fark etmeksizin faturanın sözleşmeyi tadil kabiliyeti yoktur, zira fatura yalnızca sözleşmenin ifası aşamasına ilişkindir, sözleşmeyi kurması veya değiştirmesi mümkün değildir.

Bir sözleşmenin kurulmuş olması için TBK m. 2'ye göre, tarafların sözleşmenin esaslı noktalarında uyuşmuş olmaları yeterlidir. İkinci derecedeki noktalar üzerinde durulmamış olsa dahi sözleşme kurulmuş sayılır. Hükümde bahsi geçen esaslı noktaların, objektif esaslı noktalar olduğu doktrinde kabul görmektedir¹³⁸. Satım sözleşmesini düzenleyen TBK m. 207/3'e göre ise; durum ve koşullara göre belirlenmesi mümkün olan bedel, kararlaştırılmış bedel hükmündedir. Bu sebeple bir satım sözleşmesinde esaslı noktalardan bedel, sözleşmede açıkça ifade edilmemiş olsa da tespiti mümkün olduğu takdirde, esaslı unsurlarda anlaşmış olma

¹³⁶ Doğanay, **Ticari**, s. 53; Doğanay, **Şerh**, s. 219.

¹³⁷ Ünal, **a.g.e.**, s. 173 vd.

¹³⁸ M. Kemal Oğuzman/M. Turgut Öz, **Borçlar Hukuku: Genel Hükümler**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, C. I, 16. B., 2018, s. 73; Eren, **a.g.e.**, s. 233; Peksöz, **a.g.t.**, s. 182 vd.

şartı yerine getirilmiş ve sözleşme kurulmuş olur¹³⁹.

Bir satım sözleşmesinde taraflar bedeli açıkça belirlememiş, sözleşmede de bedelin ne şekilde tespit edileceği hususunda bir belirlemede bulunmamış ve fakat hiçbir belirleme olmamasına rağmen faturada bedele yer verilmiş olabilir. Ancak objektif esaslı unsurlardan olan bedel belirlenmediği gibi ne şekilde belirleneceği hususunda bir anlaşma da bulunmadığından sözleşme kurulmamış olur. Geçerli bir sözleşme olmadan düzenlenen faturanın karşı tarafa tebliğinde ise faturayı alanın sekiz gün içerisinde itiraz etmemesi, fatura içeriğinin kabulü anlamına gelmez. Zira TTK m. 21/2'nin uygulanabilmesi için gerekli olan, taraflar arasında geçerli bir sözleşmenin bulunması şartı gerçekleşmemiş olur. Bu şekilde düzenlenen faturanın tebliği, şartlarını taşıması halinde, ancak bir icap niteliğinde olabilir¹⁴⁰ ve fakat bu belge fatura niteliği taşımaz¹⁴¹ ve itiraz edilmese dahi kabul edilmiş sayılmaz¹⁴².

Sözleşmenin kurulması bakımından susma, kural olarak bir irade beyanı niteliği taşımaz, kabul veya red anlamına gelmez. Bu sebeple faturadaki bir kaydın icap olduğu kabul edilse de buna itiraz etmeyen veya herhangi bir cevap vermeyen taraf söz konusu icabı kabul etmiş olmaz¹⁴³. Susmanın irade beyanı olarak kabul gördüğü haller ise TBK m. 6'da düzenlenmiştir. Buna göre, kanun, işin özelliği ya da durumun gereği açık bir kabulün beklenmesini gerektirmiyorsa ve icap da uygun bir süre içerisinde reddedilmemişse sözleşme kurulmuş olur. Bu hükümdeki şartların gerçekleşmesi halinde ancak sözleşmenin kurulması meydana gelebilir¹⁴⁴.

Taraflar arasında esaslı unsurlar bakımından anlaşmanın saptanmış olduğu bir sözleşmenin mevcut olduğu ancak faturada bedelin veya malın miktarının farklı

¹³⁹ Oğuzman/Öz, **a.g.e.**, s. 73; Peksöz, **a.g.t.**, s. 183.

¹⁴⁰ Engin, **a.g.m.**, s. 260; Kayar/Turgut Günbay, **a.g.m.**, s. 154; Ülgen et. al., **a.g.e.**, s. 275; Arkan, **a.g.e.**, s. 163; Doğanay, **Şerh**, s. 217 vd.; Kendigelen, **Mütalâalar 9**, s. 5. Kendigelen, sözleşme ilişkisi bulunmadan gönderilen böyle bir belgenin proforma fatura olarak icap niteliğinde olabileceğini ifade etmiştir. Bkz. Kendigelen, **Mütalâalar 9**, s. 5.

¹⁴¹ Arkan, **a.g.e.**, s. 163; Ülgen et. al., **a.g.e.**, s. 277; M. Özdamar, **a.g.m.**, s. 221; Karahan, **a.g.m.**, s. 687; Doğanay, **Şerh**, s. 218; Uçar, **a.g.e.**, s. 47; Şener, **a.g.m.**, s. 1024; Peksöz, **a.g.t.**, s. 183. Ayrıca bkz. YHGH 12.10.2011 T., 2011/15-472 E., 2011/608 K.

¹⁴² Doğanay, **Şerh**, s. 218.

¹⁴³ Engin, **a.g.m.**, s. 267; Alışkan, **a.g.m.**, s. 25; Arkan, **a.g.e.**, s. 163. Ayrıca bkz. Y. 4. HD, 20.05.1965 T., 1965/5051 E., 1965/2717 K.

¹⁴⁴ Arkan, **a.g.e.**, s. 163.

şekilde gösterilmesi halinde, faturayı alanın süresi içerisinde fatura içeriğine itiraz etmemesinin, bu bedeli veya mal miktarını zımnen kabul etmiş olup olmayacağı hususu doktrinde tartışılmıştır. Buna göre, öneren, kanun veya işin özelliği ya da durumun gereği olarak açık bir kabulü beklemek zorunda değilse ve öneri uygun bir sürede de reddedilmezse, TBK'nın 6. maddesine göre sözleşme kurulmuş sayılır. Taraflar arasındaki süregelen ilişki gereğince teamül olarak susmanın kabul olduğu varsayılabilir veya dürüstlük kuralı gereğince mevcut duruma göre de susmanın kabul olduğu sonucu çıkarılabilir¹⁴⁵.

Peksöz'e göre, TBK m. 6 gereğince ve mevcut durumun şartlarına göre faturanın icap yerine geçmesi nedeniyle, gönderilen faturaya itiraz edilmemesi zımnen kabul sayılabilir. Ancak bu husus TTK m. 21/2'nin sonucu değil, TBK m. 6 gereğince¹⁴⁶. Bu dayanak ile, taraflar arasındaki sözleşmenin sözlü şekilde yapılmış olması ve faturaya sekiz gün içerisinde itiraz edilmemesi halinde, sözleşmenin fatura içeriğine göre tadil edilebileceği, diğer yandan sözleşmenin yazılı olması durumunda tek taraflı bir beyanla tadilin mümkün olmayacağı gerekçesi ile sözleşmeyi tadil kabiliyetinin olmayacağı doktrinde savunulmuştur¹⁴⁷. Sözlü bir anlaşmaya ilişkin olarak gönderilen faturaya itiraz edilmemesi halinde, bu anlaşmanın değiştirilmesi hususunda taraf iradelerinin birleşmiş olduğu gerekçesiyle anlaşmanın bu şekilde değiştiğinin kabul edilmesi gerektiği yönünde Yargıtay kararları da mevcuttur¹⁴⁸. Örneğin sözleşmedeki birim fiyat bedelinden daha yüksek bir bedel ile düzenlenen faturanın itiraz edilmeyerek ticari defterlere kaydedilmesi halinde Yargıtay'ın görüşü, faturayı alanın bu değişikliği kabul etmiş olduğu yönündedir¹⁴⁹. Ancak belirtmek gerekir ki Yargıtay'ın bu kararı, ticari defter kayıtlarının sahibi aleyhine delil olması kuralı gerekçesiyledir, TTK m. 21/2 veya TBK m. 6 gereğince değil.

Taraflar arasında geçerli bir sözleşmenin olmaması durumunda gönderilmiş

¹⁴⁵ Eren, **a.g.e.**, s. 272; Peksöz, **a.g.t.**, s. 184.

¹⁴⁶ Peksöz, **a.g.t.**, s. 184.

¹⁴⁷ Doğanay, **Şerh**, s. 219; Arslanlı, **a.g.e.**, s. 41.

¹⁴⁸ Bkz. Yarg. 15. HD 09.06.2008 T., 2007/3090 E., 2008/3800 K.; Yarg. 15. HD 14.02.2007 T., 2006/7750 E., 2007/882 K.

¹⁴⁹ Bkz. YHGK 19.09.2012 T., 2012/19-400 E., 2012/581 K.; Yarg. 11. HD 02.10.1989 T., 1988/7430 E., 1989/4953 K.; YHGK 13.07.2011 T., 2011/11-314 E., 2011/525 K.

bir faturaya itiraz edilmemesi, kanaatimizce sözleşmenin kurulması sonucunu doğurmayacaktır. Zira TTK m. 21/1'e göre taraflar arasında mevcut geçerli bir sözleşmenin olması şarttır, aksi durumda gönderilen belge, m. 21/2'de düzenlenen, fatura içeriğinin kabul edilmiş sayılması sonucunu doğurmaya elverişli değildir. Sözlü dahi olsa, geçerli bir sözleşmenin kurulmuş olduğu ve fakat sözleşmeye aykırı bir içerik ile düzenlenen faturaya sekiz gün içerisinde itiraz edilmemesi halinde faturayı alanın, m. 21/2'ye göre fatura içeriğini kabul etmiş sayılacağını ve sözleşmenin bu şekilde tadil edileceğini söylemek de kanaatimizce mümkün değildir¹⁵⁰.

Engin'e göre, karşı tarafın durumunu iyileştirici kayıtlar ile dürüstlük kuralı gereği susmanın kabul anlamına geleceği hallerde faturadaki söz konusu kaydın kurucu niteliği bulunur. Susmanın kurucu niteliğe sahip olduğu hallerde ise artık aksi ispat edilebilir nitelikte değildir, yalnızca irade sakatlığı nedeniyle sözleşmenin iptali yoluna gidilebilir¹⁵¹.

Fakat TBK m. 6 uyarınca, somut olayın şartlarına göre değerlendirilmek üzere, sözleşmenin tadili sonucunu doğurabileceği de savunulmuştur. Faturayı alanın, fatura içeriğine itiraz etmeyip ticari defterlerine kaydettiği veya aynı sözleşmeye ilişkin olarak üst üste gönderilen faturalara itiraz etmeyip buna dair hiçbir ihtirazi kayıt da koymadan ödeme yapması hallerinde, gönderilen faturadaki biçimde sözleşmenin tadil edildiği kabul edilebilir. Ancak bu kabul TTK m. 21/2 değil, TBK m. 6 veya TMK m. 2 gereğince olur¹⁵².

5.2. Sözleşmenin Taraflarının Tacir Olması

Ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış tacirden, TTK m. 21 gereğince, karşı taraf fatura düzenlemesini talep edebilir. Düzenlenen faturanın karşı tarafa tebliğinden itibaren sekiz gün içerisinde itiraz edilmemesi halinde fatura içeriği kabul edilmiş sayılması ise hükümdeki şartları taşıması gereklidir. Diğer bir deyişle ancak bir tacirin ve ancak

¹⁵⁰ Aynı yönde bkz. Hirş, **a.g.e.**, s. 602; Engin, **a.g.m.**, s. 267.

¹⁵¹ Bkz. Engin, **a.g.m.**, s. 268, d.n. 18 ve s. 260.

¹⁵² Aynı yönde bkz. Peksöz, **a.g.t.**, s. 186 vd.

ticari işletmesi bağlamında yaptığı, mal satma, üretme, bir iş görme veya menfaat sağlamaya ilişkin olarak düzenlenen fatura, ikinci fıkrada sözü geçen karineye elverişlidir¹⁵³. Faturayı düzenleyenin tacir sıfatını taşıması veya faturaya konu işin ya da satışın tacirin ticari işletmesi ile ilgili olmaması halinde TTK m. 21 uygulanma alanı bulmaz ve böyle bir faturaya tebliğden itibaren sekiz gün içerisinde itiraz edilmemesi halinde dahi fatura içeriği karine teşkil etmez¹⁵⁴.

TTK m. 21'in lafzından, faturayı düzenleyenin tacir olması zorunluluğu açıkça anlaşılmaktadır¹⁵⁵. Bu sebeple, tacir olmayan veya tacir olup da ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya menfaat sağlamış olmayan kimsenin düzenlediği fatura TTK m. 21'e tabi değildir. Bu hususta doktrinde de bir ayrılık yoktur. Bununla birlikte esnafın¹⁵⁶ düzenleyip gönderdiği bir fatura da bu şartı sağlamadığından TTK m. 21/2 bakımından sonuç doğuramaz ve içeriği kabul edilmiş sayılmaz¹⁵⁷. Zira m. 21 hükmü düzenleyen için tacir ifadesini kullanmakla birlikte TTK m. 15'te, esnaf bakımından da uygulanacağı düzenlenen hükümler arasında da m. 21 yer almamaktadır.¹⁵⁸

Adına fatura düzenlenenin tacir olması gerekip gerekmediğine ilişkin bir ifadeye TTK m. 21'de yer verilmemiştir. Maddenin birinci fıkrasında, sözleşmenin esaslı unsurunu teşkil eden edimi yerine getiren tarafın tacir olduğu belirtilmiş ancak faturayı talep edene ilişkin böyle bir ifadeye yer verilmemiştir. Bu sebeple adına

¹⁵³ Arkan, **a.g.e.**, s. 163.

¹⁵⁴ Hırş, **a.g.e.**, s. 602; Ünal, **a.g.e.**, s. 163 vd.; Ülgen et. al., **a.g.e.**, s. 277; Ayhan/Çağlar, **a.g.e.**, s. 236; Bilgili/Demirkapı, **a.g.e.**, s. 97; Karahan, **a.g.m.**, s. 686; Uçar, **a.g.e.**, s. 48; Poroy/Yasaman, **a.g.e.**, s. 144; M. Özdamar, **a.g.m.**, s. 222; E. Özdamar, **a.g.m.**, s. 45; Peksöz, **a.g.t.**, s. 208 vd. Poroy/Yasaman'a göre, m. 21 hükmü, faturayı düzenleyenin tacir olması gerektiği konusunda açık değildir ancak madde tacir olmanın hükümleri içerisinde yer aldığı için bu hususta bir tartışma bulunmamaktadır. Bkz. Poroy/Yasaman, **a.g.e.**, s. 144.

¹⁵⁵ Aksi kanaatteki Toksal'a göre m. 21/2'nin uygulanma alanı bulabilmesi için faturayı düzenleyenin de alanın da tacir olması gerekli değildir. Herhangi iki kişi arasındaki bir fatura bakımından da içeriğinin kabul edilmiş sayılması sonucu doğabilir. İkinci fıkra, ilk fıkradan bağımsızdır. Bkz. Toksal, **a.g.e.**, s. 243.

¹⁵⁶ Esnaf başlıklı TTK m. 15'e göre; ister gezici olsun ister bir dükkanda veya bir sokağın belirli yerlerinde sabit bulunsun, ekonomik faaliyeti sermayesinden fazla bedeni çalışmasına dayanan ve geliri m. 11/2 uyarınca çıkarılacak kararnamede gösterilen sınırı aşmayan ve sanat veya ticaretle uğraşan kişi esnaftır.

¹⁵⁷ Uçar, **a.g.e.**, s. 48; Ünal, **a.g.e.**, s. 163 vd.; Poroy/Yasaman, **a.g.e.**, s. 144; Arkan, **a.g.e.**, s. 163; Doğanay, **Şerh**, s. 221; Peksöz, **a.g.t.**, s. 209. Aynı yönde bkz. YİBHKG 27.06.2003 T., 2001/1 E., 2003/1 K.

¹⁵⁸ Aynı yönde bkz. Doğanay, **Şerh**, s. 221.

fatura düzenlenen kişi tacir olmak zorunda olmadığı gibi, sözleşmenin tacir olmayan diğer tarafı, tacirden bir fatura düzenlemesini yine m. 21/1'e göre talep edebilir¹⁵⁹. Ancak ikinci fıkrada düzenlenen karinenin hüküm doğurabilmesi için faturayı alan tarafın da tacir olması gerekip gerekmediği hususu doktrinde tartışmalıdır.

Doktrinde, söz konusu karinenin uygulanabilir olması için her iki tarafın da tacir olması gerektiğini savunanlardan Karayalçın, buna gerekçe olarak, kanunda m. 21'in tacir olmanın sonuçları arasında düzenlenmiş olmasını göstermiştir¹⁶⁰. Arkan ve Ayhan/Çağlar ise, faturayı alanın da tacir olması gerektiği kanunda açıkça yer almasa da hem tacir olmanın hükümleri içerisinde düzenlenmiş olması hem de tacir olmayan bir kimseye, içeriğin kabul edilmiş sayılacağı şeklinde bir sonuca bağlanan sekiz gün içerisinde itiraz edilmesi yükümlülüğünün yüklenmesinin ağır olacağı, bu nedenle ne hakkaniyete ne de menfaatler dengesine uygun düşeceğinden, hükmün, her iki tarafın da tacir olması şeklinde uygulanması gerektiğini ifade etmişlerdir¹⁶¹. Ünal'a göre de, basiretli bir iş adamı gibi hareket etme yükümlülüğü bulunmayan bir tüketici için m. 21/2'nin sonucu oldukça ağırdır. Madde başlığı da her iki tarafın da tacir olması gerektiğine işaret eder. Ayrıca TTK m. 1530 ile faturaya tanınan temerrüt fonksiyonu dolayısıyla da m. 21'in yalnızca tacirler arasında hüküm doğuracağını savunmuştur¹⁶². Peksöz de Ünal ile aynı gerekçe ile faturayı alan tarafın tacir olmaması halinde TTK m. 21/2'de düzenlenen karinenin uygulanamayacağını savunmuştur¹⁶³.

Faturayı alanın tarafın tacir olması gerekmediğini savunan yazarlardan Poroy ve Yasaman'a göre; madde, tacir olmanın nimetleri arasındadır ve maddenin lafzından, faturayı alanın tacir olması gerektiğine dair bir sonuca varılması mümkün değildir, bu sebeple faturayı alanın tacir olması gerekliliği bulunmaz¹⁶⁴. Aynı görüşteki Doğanay ise bir satış yapmış veya bir iş görmüş olan tacirin yaptığı işin, bir süre belirsiz durumda olup kesinleşmemesinin ticari istikrarını sarsacağını ve m.

¹⁵⁹ Arkan, **a.g.e.**, s. 162; Poroy/Yasaman, **a.g.e.**, s. 145; Doğanay, **Ticari**, s. 56.

¹⁶⁰ Karayalçın, **a.g.e. (Ticari)**, s. 224 vd.; Karayalçın, **Muhasebe**, s. 66. Aynı yönde bkz. Sengir/Taray, **a.g.m.**, s. 3.

¹⁶¹ Arkan, **a.g.e.**, s. 164; Ayhan/Çağlar, **a.g.e.**, s. 236.

¹⁶² Ünal, **a.g.e.**, s. 166.

¹⁶³ Peksöz, **a.g.t.**, s. 209.

¹⁶⁴ Poroy/Yasaman, **a.g.e.**, s. 145.

18’de olduğu gibi tacirler arasında ifadesi de kullanılmadığından, faturayı alanın tacir olması gerekmediğini ifade etmiştir¹⁶⁵. Uçar’a göre de hükümde yalnızca faturayı düzenleyen tarafın tacir olması gerektiğinden bahsedilmiştir, şu halde tacir olmayan biri de faturayı almasından itibaren sekiz gün içerisinde itiraz etmemesi halinde içeriğini kabul etmiş sayılacaktır¹⁶⁶. Kayar ve Turgut Günbay’a göre, fatura ve teyit mektubunu düzenleyen 21. maddenin üç fıkrasında da, faturayı veya teyit mektubunu alan tarafın tacir olması gerektiğinden bahsedilmemiş, yalnızca alan taraf işaret edilmiştir. Bu nedenle karine tacir olmayanlar bakımından da uygulama alanı bulacaktır¹⁶⁷. Doktrinde İmregün ve Arseven de faturayı alanın tacir olması zorunluluğunun bulunmadığı kanaatindedirler¹⁶⁸.

Yargıtay’ın bu husustaki görüşüne göre; tacir ekonomik yönden daha üstün konumdadır ve karşısındaki tacir olmayan alıcının yani tüketicinin korunması gerekir. Bu nedenle m. 21/2’de düzenlenen karinenin uygulanabilmesi için her iki tarafın da tacir olması gereklidir¹⁶⁹. Ancak bu karara ilişkin yapılan incelemelerde de olarak da doktrindeki çoğunluk görüşü¹⁷⁰, karinenin uygulanabilmesi için faturayı alan tarafın da tacir olmasının zorunlu olduğu sonucunun çıktığını savunurken kararın faturayı alan tarafın tacir olmasının gerekmediği yönünde olduğunu savunan görüş de mevcuttur¹⁷¹.

Söz konusu karine tacir olmanın hükümleri arasında düzenlenmiştir. Her ne kadar hükümde faturayı alan tarafın tacir olması gerektiği açıkça ifade edilmemişse de kanaatimizce karinenin uygulanabilmesi için faturanın alıcısının da tacir olması gereklidir. İkinci fıkra hükmü doğrudan fatura alıcısının tutumuna bağlanmış bir karineyi içermektedir. Tacir olmanın hükümlerini düzenleyen bu hükmün tacir olmayan bir kimsenin davranışına sonuç bağladığının kabulü, kanaatimizce kanunun

¹⁶⁵ Doğanay, **Ticari**, s. 56; Doğanay, **Şerh**, s. 222 vd.

¹⁶⁶ Uçar, **a.g.e.**, s. 48.

¹⁶⁷ Kayar/Turgut Günbay, **a.g.m.**, s. 158.

¹⁶⁸ İmregün, **a.g.e.**, s. 57; Haydar Arseven, **Ticaret Kanunu’nun Getirdiği Yenilikler**, İstanbul, Yazman Yayınevi, 1960, s.11.

¹⁶⁹ YİBHKG 27.06.2003 T., 2001/1 E., 2003/1 K.

¹⁷⁰ Ünal, **a.g.e.**, s.167; Karahan, **a.g.m.**, s. 686; M. Özdamar, **a.g.m.**, s. 224; E. Özdamar, **a.g.m.**, s. 45; Şener, **a.g.m.**, s. 1041.

¹⁷¹ Poroy/Yasaman, **a.g.e.**, s. 145; Peksöz, **a.g.t.**, s. 210. Ayrıca bkz. YHGK 12.10.2011 T., 2011/15-472 E., 2011/608 K.

sistematikğine uygun değildir. Keza birinci fıkrada tacirin fatura düzenleme yükümlülüğü hüküm altına alınırken ikinci fıkrada tebliğ edilen faturaya itiraz yükümlülüğü bulunmaktadır. Bununla birlikte tacir olmayan ve basiretli davranma yükümlülüğü bulunmayan herhangi bir kimse bakımından bu karinenin uygulanması halinde sekiz gün içerisinde faturaya itiraz etme yükümlülüğü altında olacaktır ki bu ağır bir yükümlülüktür. Ancak bu süre içerisinde itiraz edilmemesi halinde aksini ispat yükü üzerinde olacak olan fatura alıcısı, tacir olmadığı takdirde aksini ispat hususu da ticari defter tutan bir tacire göre daha zor olacaktır. Bu nedenle m. 21/2’de düzenlenen karinenin uygulanabilmesi için her iki tarafın da tacir olması gerektiği kanaatindeyiz. Bununla birlikte faturayı alanın tacir sayılması veya tacir gibi sorumlu olması halinde de, faturaya itiraz etmemesi içeriğini kabul etmiş sayılması sonucunu doğuracaktır görüşünderiz.

Sonuç olarak faturaya itiraz edilmemesi halinde fatura içeriğinin kabul edilmiş sayılması için hem faturayı düzenleyen hem de adına fatura düzenlenen tacir olması gereklidir. Kanaatimizce faturayı düzenleyen hem fatura talebinde bulunulduğu hem de faturayı düzenlediği tarihte tacir olması gereklidir. Zira kanunun ifadesine göre fatura düzenleyecek olan da kendisinden fatura düzenlemesi talebinde bulunulacak olan da tacirdir. Bununla birlikte adına fatura düzenlenen faturayı aldığı tarihte tacir olması, kanaatimizce fatura içeriğinin kabul edilmiş sayılması için gerekli ve yeterlidir.

Ünal’a göre faturanın muhatabının tacir olmaması halinde m. 21/2 uygulanma alanı bulmaz. Ancak muhatap tacir olmasa dahi, fatura, kendisinden sadır belge olması nedeniyle düzenleyeni aleyhine delil olması vasfını korur. Diğer yandan m. 21/2 uygulanamayacağından itiraz edilmemesi halinde faturayı, muhatapı aleyhine yazılı delil niteliğinde değildir, olsa olsa delil başlangıcıdır¹⁷². Aksi görüşteki Peksöz’e göre ise bir belgenin kişinin aleyhine kesin delil olması, belgenin o kişiden sadır olmasına bağlıdır. Faturayı alanın, kendisinden sadır olabilecek bir husus olmaması halinde, aleyhine kesin delil niteliğinde olmayacağı gibi delil başlangıcı da değildir. Zira HMK m. 202’ye göre delil başlangıcının, aleyhine delil olacak kişi

¹⁷² Ünal, a.g.e., s. 167.

veya temsilcisi tarafından verilmiş veya gönderilmiş olması gereklidir. Ancak fatura, faturayı alandan sadır olmadığından delil başlangıcı değildir, ancak HMK m. 199 bakımından belge niteliğinde olabilir¹⁷³.

Yargıtay'ın kararları da Peksöz'ün görüşüne benzer şekilde; fatura, alıcısından sadır olmadığından, aleyhine delil başlangıcı olarak kabul edilemeyeceği yönündedir¹⁷⁴. Ancak faturanın alıcısı tarafından düzenlenmiş olması halinde delil başlangıcı olacağı yönünde kararları mevcuttur¹⁷⁵.

5.3. Faturanın Zorunlu Şekil Şartlarına Uygun Olması

Süresinde itiraz edilmeyen faturanın, alıcısı tarafından kabul edilmiş sayılabilmesi için, düzenlenen belgenin fatura niteliğini taşıması ve bunun için de faturanın taşınması gereken zorunlu şekil şartlarına sahip olması gerekir. Aksi takdirde belge fatura niteliğine sahip olmayacağından TTK m. 21/2 hükmü ile faturaya bağlanan karinenin uygulanması da mümkün değildir¹⁷⁶.

Faturada bulunması zorunlu asgari hususlar TTK'da sayılmamıştır. Doktrindeki bizim de katıldığımız yaygın görüşe göre, fatura içeriğinde bulunması olağan olan hususlar fatura içeriğinin zorunlu unsurlarını teşkil eder¹⁷⁷. Faturanın şekli ve içeriğine ilişkin olarak VUK m. 230 ve 231'de düzenlenen hususları taşıyıp taşıyamaması ise belgenin TTK m. 21/2 anlamında sonuç doğurmasını etkilemeyeceği gibi VUK'taki şartları taşımayıp TTK bakımından zaruri unsurları taşıması halinde TTK m. 21/2 anlamında sonuç doğurması mümkündür.

5.4. Faturanın Karşı Tarafa Tebliğ Edilmesi

Taraflar arasındaki sözleşmeye uygun ve TTK bakımından zorunlu asgari unsurları içerir şekilde hazırlanmış olan faturanın TTK m. 21/2 anlamında sonuç doğurabilmesi için muhatabına tebliğ edilmesi ve tebliğin belgelendirilebilmesi şarttır. Bu şekilde faturayı tebliğ alan muhatap, tebliğ tarihinden itibaren sekiz gün

¹⁷³ Peksöz, **a.g.t.**, s. 221 vd.

¹⁷⁴ Bkz. Yarg. 11. HD 24.01.2005 T., 2004/3949 E., 2005/128 K.

¹⁷⁵ Bkz. Yarg. 19. HD 07.03.2012 T., 2011/11092 E., 2012/3641 K.

¹⁷⁶ Ünal, **a.g.e.**, s. 142.

¹⁷⁷ Arslanlı, **a.g.e.**, s. 41; Poroy/Yasaman, **a.g.e.**, s. 145 vd.; Doğanay, **Ticari**, s. 36; Ünal, **a.g.e.**, s. 143. Ancak Doğanay'a göre fatura içeriğinin zorunlu unsurları VUK'ta düzenlenmiştir ve TTK bakımından da geçerli olacak olan bu içeriktir. bkz. Doğanay, **Ticari**, s. 36.

içerisinde faturaya itiraz etmediği takdirde, TTK m. 21/2 gereğince fatura içeriğini kabul etmiş sayılır. Faturanın tebliğ edilmemesi halinde ise TTK m. 21/2 anlamında sonuç doğurmaz¹⁷⁸ ancak kendisinden sadır belge olmakla düzenleyeni aleyhine delil niteliğine sahip olur¹⁷⁹.

Faturanın karşı tarafa gönderilmesi hususunda m. 21/2 incelendiğinde esasen kanunun aradığı şartın, muhatabın faturayı alması olduğu görülmektedir. Ancak ne şekilde gönderileceği veya alınacağına maddede yer verilmemiştir. Esasen faturanın ne şekilde gönderileceği de ispat bakımından önemlidir. Adına fatura düzenlenenin faturanın tebliğ edilmediği, kendisine ulaşmadığı, sekiz günlük itiraz süresinin başlamadığı ya da görünüşteki tebliğden farklı bir tarihte başladığı iddiasında, tebliği veya tebliğ tarihini ispatla yükümlü olan faturayı gönderenin ispat imkanı bakımından önem taşır¹⁸⁰.

Tacir olmanın hükümlerinden TTK m. 18/3'e göre; tacirler arasında, diğer tarafı temerrüde düşürmeye, sözleşmeyi feshe, sözleşmeden dönmeye ilişkin ihbarlar veya ihtarlar noter aracılığıyla, taahhütlü mektupla, telgrafla veya güvenli elektronik imza kullanılarak kayıtlı elektronik posta sistemi ile yapılır. Ayrıca bu hüküm saklı kalmak üzere, tarafların üzerinde açıkça anlaşmış olmaları halinde, TTK m. 1525 gereğince; ihbarlar, ihtarlar, itirazlar ve benzeri beyanlar; fatura, teyit mektubu, iştirak taahhütnamesi, toplantı çağrılar ve bu hüküm uyarınca yapılan elektronik gönderme ve saklama sözleşmesi, elektronik ortamda düzenlenebilir, yollanabilir, itiraza uğrayabilir ve kabul edilmişse hüküm ifade eder.

Doğrudan faturanın tebliğine m. 1525'te yer verilmiş ve tarafların anlaşmış olmaları şartıyla, faturanın elektronik ortamda gönderilebileceği düzenlenmiştir. Burada söz konusu elektronik ortam, maddenin ikinci fıkrasında bahsi geçen kayıtlı elektronik posta sistemidir. Bu şekilde muhatabın faturayı tebliğ aldığıının ispatı da kayıtlı elektronik posta sistemi aracılığı ile mümkün olacaktır. Diğer yandan m. 18/3'deki düzenleme doğrudan faturaya ilişkin bir hüküm olmayıp diğer tarafı

¹⁷⁸ Uçar, **a.g.e.**, s. 48; Peksöz, **a.g.t.**, s. 192.

¹⁷⁹ Ünal, **a.g.e.**, s. 145; Sengir/Taray, **a.g.e.**, s. 3.

¹⁸⁰ Poroy/Yasaman, **a.g.e.**, s. 148; Ünal, **a.g.e.**, s. 146; Peksöz, **a.g.t.**, s. 192. Ayrıca bkz. Yarg. 11. HD 14.05.2002 T., 2002/1877 E., 2002/4749 K.

temerrüde düşürmeye, sözleşmeyi feshe ve sözleşmeden dönmeye ilişkin ihbar ve ihtarların gönderim usulünü hüküm altına almıştır. Bu sebeple, gönderilecek olan fatura karşı tarafı temerrüde düşürmeye yönelik ise, bir açık faturanın gönderimi söz konusu ise, ispat şartı olması nedeniyle TTK m. 18/3 gereğince noter aracılığıyla, taahhütlü mektupla, telgrafla veya güvenli elektronik imza kullanılarak kayıtlı elektronik posta sistemi ile tebliğ edilmesi halinde faturanın temerrüt ihtarı yerine geçmesi söz konusu olur.

Şu halde; zorunlu olmamakla birlikte, faturanın elektronik ortamda. Kayıtlı elektronik posta sistemi aracılığı ile tebliği mümkündür. Temerrüde düşürme kastı olan fatura tebliğinin de, m. 18/3'e uygun olarak -noter aracılığıyla, taahhütlü mektupla, telgrafla veya güvenli elektronik imza kullanılarak kayıtlı elektronik posta sistemi ile- gönderilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak çıkabilecek bir uyuşmazlıkta tebliğin ispatı, maddeye uygun tebliğde, daha kolay olacaktır.

Fatura içeriğinin kabul edilmiş sayılması sonucunun doğabilmesi için, TTK m. 21/2'ye göre faturayı alanın, aldığı tarihten itibaren sekiz gün içerisinde fatura içeriğine itirazda bulunmamış olması şartı söz konusudur. Şu halde faturanın yalnızca gönderilmesi, karinenin uygulanması için yeterli olmayıp karşı tarafa ulaşması da gereklidir. Faturanın karşı tarafa ulaşmış ulaşmadığının belgelendirilebilmesi için m. 18/3 ve m. 1525'deki şekilde tebliğ edilmesi gerekli ise de karşı tarafça bu hususta itiraz edilmediği, faturanın tebliğine ilişkin bir uyuşmazlık olmadığı takdirde ve m. 18/3 gereğince karşı tarafı temerrüde düşürmek¹⁸¹ amaçlanmıyor ise faturanın tebliğ usulünün, m. 1525'te sözü geçen kayıtlı elektronik posta sistemi veya m. 18/3'te sayılan yöntemlerle sınırlı olduğunu söylemek kanaatimizce doğru değildir. Zira burada önemli olan kanuna uygun şekilde düzenlenerek tebliğ edilen faturanın muhatabına ulaşması ve sekiz gün içerisinde itiraz edilmemesidir. Diğer bir deyişle adına fatura düzenlenenin, faturayı teslim alması gereklidir.

Fatura esas olarak ihtar amaçlı bir belge değildir ve m. 21'de de tebliğe ilişkin

¹⁸¹ Burada kastedilen, TTK m. 1530'da sözü geçen şekilde salt faturanın tebliği ile değil, ihtar bildirimi içerir bir fatura ile karşı tarafın temerrüde düşürülmesi halidir.

bir usul kuralı konulmamıştır. Bu sebeple kural olarak faturanın tebliğinin bir usule bağlı olmadığı ve m. 18/3'e uygun şekilde gönderilmesi zorunluluğunun da bulunmadığını söylemek mümkündür¹⁸². Bu teslim işleminin elden, posta veya kargo ile, noter marifetiyle, taahhütlü posta ile ya da kayıtlı elektronik posta sistemi ile yapılmış olmasının bir önemi yoktur¹⁸³. Meğerki adına fatura düzenlenen, faturanın kendisine tebliğ edilmediği iddiasında bulunsun¹⁸⁴.

Faturanın tebliğ alınmadığı iddiası karşısında TTK m. 21/2 gereğince faturayı düzenleyen lehine sonuç doğabilmesi için, faturayı düzenleyen tebliğ ve teslim işlemini ispat etmesi gerekir¹⁸⁵. Uyuşmazlık halinde, faturayı düzenleyen, faturanın karşı tarafa ulaştığını ispat etmedikçe fatura içeriği kesinleşmiş kabul edilemez¹⁸⁶. Ünal'a göre, itiraz edilmeyerek kesinleşen fatura, taraflar arasındaki akdi ilişki için de delil niteliğindedir. Bu nedenle faturanın tebliğ edildiğinin yazılı delille veya yeminle ispat edilmesi gerekir. Tanık ile ispatı mümkün değildir¹⁸⁷. Ancak kanaatimizce, itiraz edilmeyerek içeriği kesinleşen fatura akdi ilişkiyi ispatlamaya elverişli olmadığı gibi bu hususun faturanın tebliğini ispat bakımından bir etkisi de olamaz¹⁸⁸.

Faturanın teslimi doğrudan doğruya adına düzenlenen gerçek kişi tacire yapılabileceği gibi tacirin tebligat almaya yetkili olan temsilcilerine¹⁸⁹ de yapılabilir. Anonim şirketlerde TTK m. 365 vd. maddeler gereğince yönetim kurulu üyelerine veya yetki verilmiş müdürlere, limited şirketlerde ise TTK m. 623 vd. maddeler gereğince müdürlere tebligat yapılabilir. Anonim ve limited şirket dışındaki ticaret

¹⁸² M. Özdamar, **a.g.m.**, s. 223.

¹⁸³ İmregün, **a.g.e.**, s. 55.

¹⁸⁴ Aynı yönde bkz. Toksal, **a.g.e.**, s. 247; Ünal, **a.g.e.**, s. 146; Peksöz, **a.g.t.**, s. 194. Aksi yönde bkz. Doğanay, **Şerh**, s. 220.

¹⁸⁵ Arkan, **a.g.e.**, s. 166; Doğanay, **Şerh**, s. 219. Ayrıca bkz. Yarg. TD 1967/3488 E., 1967/4322 K.; Yarg. TD 1968/951 E., 1968/4966 K.

¹⁸⁶ Karayalçın, **İşletme**, s. 224. Ayrıca bkz. Yarg. TD 1966/3562 E., 1967/4178 K. Kargo ile gönderilen faturanın kargo belgelerinde, faturanın tarihi, sıra ve seri numarası gibi ayırt edici bilgilerin yer alması, muhataba teslim işleminin ispatını kolaylaştıracaktır. Bkz. Ünal, **a.g.e.**, s. 148. Faturanın tebliği başka şekilde ispat edilememiş olsa dahi, faturanın ticari defterlere kaydedildiği tarih tebliğ tarihi olarak kabul edilir. Bkz. Yarg. 19. HD 18.05.2001 T., 2001/390 E.; 2001/3907 K.

¹⁸⁷ Ünal, **a.g.e.**, s. 147. Ayrıca bkz. Yarg. 11. HD 17.02.1977 T., 1977/1091 E., 1977/1266 K.

¹⁸⁸ Aynı yönde bkz. Peksöz, **a.g.t.**, s. 195.

¹⁸⁹ Söz konusu temsilciler; TBK m. 547, 551 ve 552'de düzenlenen ticari temsilci, ticari vekil ve diğer tacir yardımcılarıdır. Bkz. Ünal, **a.g.e.**, s. 148.

şirketlerinde ise temsile yetkili ortaklara veya bunlar yok ise evrak alma yetkisi bulunan memurlar veya bunlar da yoksa evrak alma yetkisi bulunan müstahdemlere fatura tebliğ edilir. Bu şekilde yapılan teslim, adına fatura düzenlenen yapılmış sayılır ve TTK m. 21/2’de düzenlenen sekiz günlük itiraz süresinin başlaması için yeterlidir¹⁹⁰. Hükümde öngörülen sekiz günlük süre ancak faturanın yetkili bir kimseye teslimi ile başlar¹⁹¹.

Her ne kadar tebligat işleminin ne şekilde, kime yapılacağı gibi hususlar hukukumuzda 7201 sayılı Tebligat Kanunu¹⁹² ile düzenlenmişse de kanunun uygulanma alanına ilişkin olarak 1. maddesinde sayılanlar arasında¹⁹³ fatura tebligatı gibi ticari işlemlere dayalı tebligatlar yer almamaktadır. Bu nedenle Tebligat Kanunu hükümlerinin burada uygulanması mümkün olmayacaktır¹⁹⁴.

Özet olarak; faturanın tebliği TTK m. 21’de bir usule bağlanmamıştır. Ancak çıkabilecek bir uyuşmazlıkta faturayı düzenleyenin, faturayı tebliğ ettiğini, karşı tarafın tebliğ aldığını ve tebliğ tarihini ispatlaması gerekeceğinden ispata elverişli bir yöntem ile gönderilmesi kanaatimizce doğru olacaktır.

5.5. Faturaya İtiraz Edilmemesi

Taraflar arasındaki sözleşmeye uygun ve TTK hükümleri uyarınca bulunması zorunlu unsurları barındırır şekilde düzenlenerek muhatabına tebliğ edilen faturaya, m. 21/2 gereğince adına fatura düzenlenen tarafından sekiz gün içerisinde itiraz edilmemesi halinde, içeriği kabul edilmiş sayılır. Söz konusu maddede, faturayı tebliğ alan ilgiliye, sekiz günlük itiraz süresi öngörülmüştür. Sekiz günlük bu sürenin başlangıç tarihi ise faturanın tebliğ alındığı tarihtir¹⁹⁵. Toksal’a göre faturanın alınma tarihi tartışmalı ise, tartışmalı olan fatura tesliminden sonraki ıttıla tarihi, tüm fatura

¹⁹⁰ Ünal, **a.g.e.**, s. 148 vd.

¹⁹¹ Toksal, **a.g.e.**, 247.

¹⁹² R.G. 19.02.1959 tarih, 10139 sayı.

¹⁹³ Tebligat Kanunu’nun 1. maddesine göre; kazai merciler, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na ekli I, II, III ve IV sayılı cetvelleride yer alan idareler ve kurumlar ile vakıf yüksek öğretim kurumları, il özel idareleri, belediyeler, köy hükmi şahsiyetleri, barolar ve noterler tarafından yapılacak tebligat işlemleri bu kanun hükümlerine göre gerçekleştirilir.

¹⁹⁴ Ünal, **a.g.e.**, s. 149; Peksöz, **a.g.t.**, s. 194 vd.

¹⁹⁵ Arkan, s. 166; Tekil, **a.g.e.**, s. 128; Alver, **a.g.e.**, s. 49; Doğanay, **Şerh**, s. 220. Peksöz’e göre sekiz günlük sürenin hesabında başlangıç tarihi, faturanın tebliğ alındığı günün ertesi günüdür. bkz. Peksöz, **a.g.t.**, s. 196.

içeriğinin öğrenilmiş olması şartıyla veya kısmen öğrenildiyse öğrenildiği kısmı bakımından, itiraz süresinin başlangıcı yerine geçebilir¹⁹⁶.

İtiraz süresinin başlaması için, faturanın adına düzenlenene tebliğ edilmiş olması şarttır¹⁹⁷. Faturanın tebliğinin, malın teslimi veya işin görülmesinden sonra veya önce olması fark etmeksizin, itiraz süresi faturanın tebliğ ile başlar¹⁹⁸. Diğer bir ifade ile faturanın tebliğ alındığı tarih birinci gün olacaktır. Bu sekiz günlük süre geçtikten sonra fatura içeriğine yapılacak itirazlar ise sonuç doğurmaz. Alver'e göre sekiz günlük sürenin son gününün tatil gününe rast gelmesi halinde takip eden ilk iş günü süre sona erer¹⁹⁹.

Kanunda öngörülen bu itiraz süresi hakdüşürücü süre veya zamanaşımı süresi değildir²⁰⁰. Bu sürenin geçmesi ile fatura içeriği, adına fatura düzenlenen tarafından kabul edilmiş sayılır. Adına fatura düzenlenen bu içeriğin aksini iddia ettiği takdirde ispat yükü kendi üzerinde olur. Bu süre içerisinde faturaya itiraz edilmesi halinde ise fatura içeriğinin doğruluğuna ilişkin ispat yükü faturayı düzenleyen üzerinde olur²⁰¹. Dolayısıyla sekiz günlük bu süre esasen ispat yükünün kimin üzerinde olacağı hususunda belirleyici bir etkiye sahiptir²⁰².

Yapılan itirazın sonuç doğurabilmesi için faturayı düzenleyene ulaşması gerekli ise de sekiz gün içerisinde ulaşması zorunluluğu yoktur²⁰³. Ancak yapılan gönderimin, adres, gönderim yöntemi gibi hususlar bakımından faturayı düzenleyene ulaşmaya elverişli olması gerekir. Dolayısıyla hukuki sonuç doğurması bakımından önemli olan, faturanın tebliğinden itibaren sekiz gün içerisinde, faturayı düzenleyene ulaşmaya elverişli bir şekilde itirazda bulunulmasıdır²⁰⁴.

¹⁹⁶ Toksal, **a.g.e.**, s. 248.

¹⁹⁷ Doğanay, **Ticari**, s. 53.

¹⁹⁸ Ünal, **a.g.e.**, s. 151 vd.; Arkan, **a.g.e.**, s. 166; Uçar, **a.g.e.**, s. 48; Doğanay, **Şerh**, s. 220; Alver, **a.g.e.**, s. 49; Peksöz, **a.g.t.**, s. 196. Yarg. TD 1986/1978 E., 1986/670 K.

¹⁹⁹ Alver, **a.g.e.**, s. 49.

²⁰⁰ M. Özdamar, **a.g.m.**, s. 225; Ünal, **a.g.e.**, s. 152; Karahan, **a.g.m.**, s. 690; Peksöz, **a.g.t.**, s. 196. Toksal'a göre hükümde öngörülen bu süre hakdüşürücü niteliktedir. Bkz. Toksal, **a.g.e.**, s. 254.

²⁰¹ Engin, **a.g.m.**, s. 258; Doğanay, **Şerh**, s. 220; Ünal, **a.g.e.**, s. 152.

²⁰² M. Özdamar, **a.g.m.**, s. 225; Karahan, **a.g.m.**, s. 690; Peksöz, **a.g.t.**, s. 196.

²⁰³ Karayalçın, **İşletme**, s. 224; Arkan, **a.g.e.**, s. 166; İmregün, **a.g.e.**, s. 55; Ünal, **a.g.e.**, s. 151; Ayhan/Çağlar, **a.g.e.**, s. 237; M. Özdamar, **a.g.m.**, s. 224; E. Özdamar, **a.g.m.**, s. 46; Peksöz, **a.g.t.**, s. 197.

²⁰⁴ Ünal, **a.g.e.**, s. 151.

İtirazın hangi yol ile yapılacağı hususuna kanunda yer verilmemiştir. Bu konuda doktrinde de bir görüş birliği mevcut değildir. İmregün'e göre, faturanın senet vasfında olması nedeniyle, faturaya yapılacak itirazın da yazılı şekilde olması gerekir²⁰⁵. Uçar ise, kanunda buna ilişkin doğrudan bir şekil öngörülmemişse de tarafların tacir olması nedeniyle basiretli davranması gerektiğini ve bu nedenle TTK m. 18/3'de sayılan yöntemlerden biri ile faturaya itiraz edilmesi gerektiğini ileri sürmüştür²⁰⁶. Doğanay ise, tacirin basiretli davranması gerekliliği ve TTK m. 1 yollaması ile TMK m. 3/2'de düzenlenen "... *durumun gereklerine göre kendisinden beklenen özeni göstermeyen kimse iyiniyet iddiasında bulunamaz.*" hükmü gereği itirazın TTK m. 18/3'de sayılan şekillerde olması gerektiğini, bununla birlikte itirazın bir ihbar niteliği taşıdığı gibi m. 21/2'deki karineyi bertaraf amacı da taşıdığından yazılı şekilde olması gerektiğini savunmuştur²⁰⁷.

Yazılı şekilde yapılması gerekmediğini savunan yazarlardan Karayalçın, kanunda itirazın yazılı şekilde olması gerektiği yönünde bir hüküm olmadığını ifade etmiştir²⁰⁸. Toksal, kanunda itirazın şekle tabi tutulmadığından esasen sözlü de yapılabileceğini ancak uyumsuzluk halinde, faturanın yazılı belge olması nedeniyle bunun aksinin tanıkla ispat edilemeyeceğini ve yazılı belgeye ihtiyaç olduğunu ifade etmiştir²⁰⁹. Arkan'a göre, faturaya yapılan itiraz, TTK m. 18/3'de sayılan, karşı tarafı temerrüde düşürmeye, sözleşmeyi feshe veya sözleşmeden dönmeye ilişkin olmadığından, bu madde sayılan biçimde itiraz edilmesi gereği bulunmaz²¹⁰. Süresi içerisinde itiraz edildiği ispatlanmak kaydıyla herhangi bir şekilde itiraz ederek, dava açarak ve hatta sözlü dahi yapılabilir. Keza faturadan önce alacaklı tarafından ihtarname gönderilmesi halinde, borcu olmadığı cevabını veren muhatabın, bundan sonra gönderilen faturaya itiraz etmesi dahi gerekmez, zira bu faturanın bağlayıcılığı

²⁰⁵ İmregün, **a.g.e.**, s. 55.

²⁰⁶ Uçar, **a.g.e.**, s. 48. Uçar ayrıca, itiraz edenin bu şekilde itiraza ilişkin yazılı bir delile de sahip olacağını ifade etmiştir. Bkz. Uçar, **a.g.e.**, s. 48.

²⁰⁷ Doğanay, **Ticari**, s. 54; Doğanay, **Şerh**, s. 220 vd.

²⁰⁸ Karayalçın açıkça bir görüş belirtmemişse de bu ifadesinden, görüşünün esasen, kanunda yazılı olması gerektiği hükmü olmadığından itirazın yazılı şekilde yapılması gerekmediği yönünde olduğu çıkarılabilmektedir. bkz. Karayalçın, **İşletme**, s. 224.

²⁰⁹ Toksal, **a.g.e.**, s. 249 vd.

²¹⁰ Aynı yönde Bkz. Ayhan/Çağlar, **a.g.e.**, s. 237.

olmayacaktır²¹¹.

Ünal ise İmregün'ü eleştirerek faturanın yazılı delil niteliğine sahip olması için açık şekilde kabul edilmesi veya sekiz gün içinde itiraz edilmemesi gerektiği, bu nedenle İmregün'ün savunduğu yazılı şekilde itiraza gerek olmadığı görüşündedir. İtirazın şekline ilişkin olarak da, temerrüt ihtarı fonksiyonu nedeniyle faturanın tebliğinde TTK m. 18/3'e uygun şekilde ihtar yapılmasının zorunlu olduğunu ancak faturaya itirazın bu nitelikte olmaması nedeniyle m. 18/3'e uygun tebligat yapılmasının zorunluluk olamayacağını, itiraza ilişkin bir hüküm de bulunmadığından bir şekil şartı olmadığı ve sözlü dahi itirazda bulunulabileceğini savunmuştur²¹².

Kanaatimizce İmregün'ün görüşüne katılmak mümkün değildir. Zira henüz itiraz süresi geçip kesinleşmeden faturanın senet vasfını kazanması mümkün değildir. Diğer yandan ispat vasıtası olarak sunulmuş bir senedin aksini ispat için değil bir belgeye yapılan itiraz söz konusudur. Ayrıca senede karşı senetle ispat kuralının uygulanmasını gerektirecek bir yargılama faaliyeti de söz konusu değildir henüz. Bu nedenle yapılan itiraz kanaatimizce, bir adi belgenin içeriğine yapılan itiraz niteliğinden öte değildir. İtirazın şekline ilişkin olarak ise TTK'da bir hüküm olmadığından, kanaatimizce her türlü şekilde, sözlü dahi itirazda bulunulabilir. Ancak sözleşmede itirazın şekline ilişkin bir hüküm varsa, elbette sözleşmeye uygun şekilde yapılması gereklidir. Ancak itirazın yapılıp yapılmadığına veya süresinde olup olmadığına ilişkin çıkabilecek uyuşmazlıklarda faturayı alanın fatura içeriğine itirazını ispatlaması gerekeceğinden, ispat kolaylığı bakımından itirazın yazılı şekilde yapılması ve hatta fatura tebliğinin ispat kolaylığını sağlayabileceği gibi m. 18/3'te sayılan, noter kanalıyla, taahhütlü mektupla, telgrafla veya kayıtlı elektronik posta sistemi kullanılarak gönderilmesi yöntemleri, faturaya itiraz bakımından da ispat kolaylığı sağlayacaktır.

İtirazın, bir beyanla yapılmak yerine, faturayı düzenleyene bir iade faturası gönderilmesi ile de yapılabilir. Bu durumda iade faturasının düzenlenmesi yeterli

²¹¹ Arkan, **a.g.e.**, s. 166 vd.

²¹² Ünal, **a.g.e.**, s. 154 vd.

olmaz, karşı tarafa tebliğ ve faturaya konu olup teslim alınan malların iadesinin ispatı da gereklidir²¹³.

İtiraz edilen veya düzenleyenine iade edilen faturanın tekrar gönderilmesi halinde, faturayı alanın ikinci kez itiraz etmemesi, fatura içeriğinin kabul edilmiş sayılması sonucunu doğurmaz²¹⁴.

5.6. Faturanın Ticari Defterlere Kaydedilmesi Sorunu

Fatura, delil niteliğine sahip bir belge olmanın yanında aynı zamanda ticari defterlere yapılan kayıtlara da dayanak belgelerden bir tanesidir. Her tacir, TTK m. 64 gereğince ticari defterleri tutmakla yükümlüdür ve bu madde gereğince tutulan defterlerdeki kayıtlara dayanak belgelerin, m. 82'ye göre on yıl süre ile saklanması gerekir. Bu maddeler gereğince tacir hem düzenlediği hem de aldığı faturaları saklamakla yükümlüdür²¹⁵.

Fatura içeriğinin defterlere kaydedilip edilmemesine ilişkin olarak TTK m. 21'de bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla sekiz gün içerisinde itiraz edilmemiş bir faturanın kabul edilmiş sayılabilmesi için tarafların defterlerine kaydedilmiş olması zorunluluğuna hükümde yer verilmemiştir²¹⁶.

6. Karinenin Faturaya ve Hukuki İlişkiye Etkisi

Taraflar arasındaki geçerli bir sözleşmeye ilişkin olarak düzenlenen faturayı tebliğ alan kişinin, tebliğ tarihinden itibaren sekiz gün içerisinde fatura içeriğine itiraz etmemesine, TTK m. 21/2 ile hukuki bir sonuç bağlanmıştır. Hükme göre, bu şartlar altında faturaya sekiz gün içerisinde itiraz edilmediği takdirde, adına fatura düzenlenen, fatura içeriğini kabul etmiş sayılır. Bu kabul, beraberinde başka sonuçları da getirir.

6.1. Delil Niteliğine Etkisi

Karinenin fatura üzerindeki sonuçlarından ilki ve belki de en önemlisi,

²¹³ Bkz. Yarg. 19. HD 2010/10870 E., 2011/4057 K.

²¹⁴ Peksöz, **a.g.t.**, s. 196. Ayrıca bkz. Yarg. 11. HD 1977/1270 E., 1977/1214 K.

²¹⁵ Ünal, **a.g.e.**, s. 159 vd.

²¹⁶ Ünal, **a.g.e.**, s. 159.

faturanın, kendisinden sadır olmamasına rağmen, adına fatura düzenlenen aleyhine yazılı delil niteliğine sahip olmasıdır, yani faturanın delil niteliğine etkisidir. Zira adına fatura düzenlenenin, faturaya süresi içerisinde itiraz etmemesi, faturayı kabul ettiği anlamını taşır. Bu hususta doktrindeki hakim görüş ve Yargıtay'ın görüşü; itiraz edilmeyen faturanın, adına fatura düzenlenen aleyhine senet niteliğine sahip olduğu yönündedir²¹⁷. Faturanın düzenlenmesinde esasen irade beyanını içermeyen adına fatura düzenlenenin, faturaya itiraz etmeyerek iradesini ortaya koyduğu doktrinde savunulmuştur²¹⁸. Aksi görüşteki Domaniç'e göre ise; faturaya itiraz edilmemesi borçlar hukuku anlamında borç altına giren bir kimsenin iradesi ile oluşan bir belge meydana getirmez ve ayrıca itiraz edilmese de, faturaya itiraz etmeyen imzası faturada yer almaz, bu nedenle senet niteliğinde değildir²¹⁹.

Bir belgenin senet vasfını taşıması için; yazılı olması, dış alemde cisim bulması, belgeyi düzenleyen irade beyanını ve imzasını içermesi gerekir. İmza, senedin düzenleyeni ile özdeşleşmesini sağlar ve belgenin senet vasfını taşıması için zorunlu bir unsurdur. Bu nedenle imzası olmayan bir belgenin senet olarak adlandırılması mümkün değildir. Aynı zamanda kural olarak kişinin kendi lehine bir senet düzenlemesi mümkün değildir. Aksi durum için kanunun açıkça izin vermiş olması gerekir²²⁰.

6.2. İspat Yüküne Etkisi

Faturanın, adına fatura düzenlenen aleyhine delil niteliğine bağlı, ikinci sonucu ise ispat yüküne ilişkindir. Genel ispat hükümlerine göre, her bir taraf, hakkını dayandırdığı olgunun varlığını ispatla yükümlüdür ve kural olarak bir kimse, kendi düzenlediği belgeyi kendi lehine ispat aracı olarak kullanamaz. Bu sebeple taraflar arasındaki sözleşmenin ifasına ilişkin olarak fatura içeriğinde yer alan hususları, esasen faturayı düzenleyen taraf ispatlamakla yükümlüdür. Ancak adına

²¹⁷ Ünal, a.g.e., s. 171; İmregün, a.g.e., s. 54, 55; E. Özdamar, a.g.m., s. 48; Sengir/Taray, a.g.m., s. 2 vd.; Arkan, a.g.e., s. 166; Ünal, Sahte, s. 8; Doğanay, a.g.e., s. 219; M. Özdamar, a.g.m., s. 225; Uçar, a.g.e., s. 48; Peksöz, a.g.t., s. 211, d.n. 894. Ayrıca bkz. YHGK 12.10.2011 T., 2011/15-478 E., 2011/608 K.; Yarg. TD 08.04.1968 T., 1968/66-3194 E., 1968/1982 K.

²¹⁸ Ünal, Sahte, s. 8; E. Özdamar, a.g.m., s. 48.

²¹⁹ Domaniç, a.g.e., s. 192; Domaniç, a.g.m., s. 663.

²²⁰ Peksöz, a.g.t., s. 212.

fatura düzenlenenin faturaya itiraz etmeyerek bu içeriği kanunen kabul etmiş olması nedeniyle, kabul ettiği bu içeriğin aksini iddia etmesi halinde, bu iddiasını ispat yükümlülüğü faturayı alanın üzerinde olur ve fatura artık yazılı delil niteliğinde olduğundan, aksinin de yazılı delil ile ispatı gerekir²²¹.

Bu ispat yüküne ilişkin olarak doktrinde, ispat yükünün yer değiştirdiği kabul edilmektedir²²². Buna göre, fatura içeriği bakımından esasen faturayı düzenleyende bulunması gereken ispat yükü, itiraz süresinin geçmesinin ardından artık adına fatura düzenlenen üzerindedir²²³.

Sözleşme ile aksi kararlaştırılmadıkça veya aksine bir adet bulunmadıkça, TBK m. 207/2'ye göre satıcı ve alıcı borçlarını aynı anda ifa etmekle yükümlüdürler. Bu nedenle, bedelin ödendiği kaydı bulunan bir fatura, aksine bir sözleşme hükmü veya adet bulunmaması halinde, faturaya konu malın da teslim edildiği anlamını taşır. Faturaya itiraz edilmemesi, bu hususa da karine teşkil eder. Kanaatimizce kapalı veya bedelin ödendiği kaydı bulunan bir faturaya süresi içerisinde itiraz edilmemesi, faturayı düzenleyenin edimini ifa ettiğine karine teşkil eder ve aksini ispat yükü, iddia eden üzerinde olur²²⁴.

Fatura, taraflar arasında mevcut olan bir sözleşmeye ilişkin olarak düzenlenir. Sözleşme olmamasına rağmen fatura düzenlenmesi veya faturanın sözleşmeye aykırı şekilde düzenlenmesi hallerinde bu faturaya süresi içerisinde itiraz edilmemesi, ne geçerli bir sözleşmenin kurulması ne de sözleşmenin faturadaki şekilde tadili sonucunu doğurur²²⁵. Diğer bir ifade ile TTK m. 21/2'de geçen fatura içeriğini kabul etmiş sayılma hali, taraflar arasındaki sözleşme üzerinde etki doğurmaz veya bir sözleşme yok ise sözleşme kurulmasını sağlamaz²²⁶. Zira bu hüküm ancak geçerli bir sözleşmenin varlığı halinde sonuç doğurur. Bununla birlikte faturanın tebliği, kesin olarak işin yapıldığı veya malın teslim edildiği anlamına da gelmez. Faturayı

²²¹ Ünal, **a.g.e.**, s. 171 vd.

²²² Engin, **a.g.m.**, s. 258; Ünal, **a.g.e.**, s. 171; Arkan, **a.g.e.**, s. 165; Karahan, **a.g.m.**, s. 690; Poroy/Yasaman, **a.g.e.**, s. 147; Ülgen et. al., **a.g.e.**, s. 276; Balkız, **a.g.m.**, s. 14; M. Özdamar, **a.g.m.**, s. 225; Tekil, **a.g.e.**, s. 129; Şener, **a.g.e.**, s. 1042; Domaniç, **a.g.m.**, s. 666; Kendigelen, **Mütalâalar** 9, s. 5.

²²³ Arkan, **a.g.e.**, s. 165 vd.

²²⁴ Aynı yönde bkz. Ünal, **a.g.e.**, s. 176; Arkan, **a.g.e.**, s. 165.

²²⁵ Engin, **a.g.m.**, s. 260.

²²⁶ Ünal, **a.g.e.**, s. 173.

düzenleyenin sözleşmeden doğan edimini ifa ettiğini, fatura dışındaki deliller ile ispat etmesi gerekir; fatura bu hususta delil niteliği taşımaz²²⁷.

7. Karinenin Aksini İspat

Taraflar arasındaki sözleşmeye uygun şekilde ve kanunen bulunması zorunlu unsurları taşıyan bir faturanın, alıcısına tebliğ edildiği tarihten itibaren, faturayı alan tarafından sekiz gün içerisinde fatura içeriğine itiraz edilmediği takdirde TTK m. 21/2'ye göre fatura içeriği kabul edilmiş sayılır. Bu maddede düzenlenen karine aksi ispat edilebilen bir kanuni karinedir²²⁸. Aksi ispat edilebilen karineler iki yol ile çürütülebilir; karşı ispat ve aksini ispat faaliyetleri²²⁹.

Süresi içerisinde faturaya itiraz etmeyen tarafın yine de bu hususların doğruluğuna ilişkin karineyi çürütme imkanı vardır²³⁰. Süresi içerisinde itiraz edilmemiş olsa dahi, yazılı delil ile faturanın aksinin ispatı mümkündür. Bu aşamada ispat yükü ise TMK m. 6 gereğince faturanın aksini iddia eden taraf üzerinde olacaktır²³¹. İspatın şekli bakımından, Ayhan/Çağlar, faturaya konu sözleşme yazılı ise fatura içeriğinin aksinin de yazılı delil ile, sözlü ise de usul hukukuna göre ispatlanabileceğini ifade etmiştir²³².

Karine temeli olan faturaya sekiz gün içerisinde itiraz edilmemesinin faturayı düzenleyen tarafından ispatı ile karine sonucunu teşkil eden fatura içeriğinin kabul edilmiş sayılması hususu ispat edilmiş olmaktadır. Şu halde karine temelinin gerçekleştiğine yönelik hakimde oluşan ya da oluşacak olan kanaatin sarsılması için karine temelinin gerçekleşmediğinin ispatı, karşı ispat faaliyetidir²³³.

Faturaya itiraz edilmemesi ile fatura içeriği kabul edilmiş sayılır. Burada kabul edilmiş sayılma, karine sonucudur²³⁴. Karine sonucunun yani kabul edilmiş

²²⁷ Ünal, **a.g.e.**, s. 172.

²²⁸ Ünal, **a.g.e.**, s. 168. Toksal'a göre faturaya itiraz edilmemesi halinde, faturada içeriği, taraflar arasındaki ilişkinin hükümleri haline gelir ve aksi başka delillerle de ispat edilemez. Bkz. Toksal, **a.g.e.**, s. 253.

²²⁹ Peksöz, **a.g.t.**, s. 222.

²³⁰ Engin, **a.g.m.**, s. 259.

²³¹ Uçar, **a.g.e.**, s. 48; Ünal, **a.g.e.**, s. 168.

²³² Ayhan/Çağlar, **a.g.e.**, s. 237.

²³³ Peksöz, **a.g.t.**, s. 222 vd.

²³⁴ Peksöz, **a.g.t.**, s. 179.

sayılan içeriğin gerçeğe aykırı olduğu yönünde -bedelin aslında ödenmiş olduğu gibi- yapılan ispat, karinenin aksini ispat faaliyetidir²³⁵. Doktrinde faturanın sözleşmeye aykırı düzenlendiği²³⁶, olağan içerikten sayılmayan hususların faturada bulunduğu, faturaya konu sözleşmenin geçersiz olduğu, faturadakinden farklı bir malın teslim edildiği veya malın faturadakinden farklı miktarda gönderildiği ispat edilerek karinenin aksi ispat edilmiş olacağı görüşleri ileri sürülmüştür²³⁷.

Doktrinde, süresi içerisinde itiraz edilmeyen faturadaki temel borç ilişkisine aykırılık halinin de faturayı alan tarafından ispat edilmesi gerektiği ve bu şekilde eğer sözleşme yazılı ise aksinin de yazılı delil ile, sözleşme sözlü ise her türlü delil ile ispat edilebileceği yönünde bir görüş mevcuttur²³⁸. Ancak esasen burada sözleşmenin ifası safhasına ilişkin bir belge olarak faturada yer verilmiş olan hususların aksinin ispatı söz konusudur. Sözleşmenin yazılı olup olmaması fark etmeksizin, süresi içerisinde itiraz edilmeyen fatura, TTK m. 21/2 gereğince, her iki taraf bakımından da bağlayıcı bir yazılı delil niteliği kazanır ve aksinin yine yazılı delil ile ispat edilmesi²³⁹ gerekir²⁴⁰. Yargıtay'a göre de süresi içerisinde itiraz edilmemesi, faturaya yazılı delil niteliği kazandırır ve aksinin de yazılı delil ile ispatlanması gerekir; tanıkla ispat edilmesine imkan verilmesi ise doğru değildir. Bu da faturanın tebliğ alınmadığı veya faturaya itiraz edildiğinin ispatı ile olabilir²⁴¹.

Kapalı olarak düzenlenen bir faturada, bedelin ödendiğine ilişkin karinenin aksini ispat bakımından, düzenleyen tarafından ileri sürülebilecek iki iddia söz konusudur; fatura borcunun hiç ödenmediği ve kısmen ödenmediği iddiaları²⁴².

²³⁵ Ünal, **a.g.e.**, s. 170, Peksöz, **a.g.t.**, s. 223.

²³⁶ Ülgen et. al., **a.g.e.**, s. 276. Sözleşmedeki miktardan farklı şekilde fatura düzenlendiği yönünde ispata ilişkin bkz. Baştuğ/Erdem, **a.g.e.**, s. 92. Ayrıca fatura içeriğinin sözleşmeye aykırılığını iddia eden tarafın ispat etmesi gerektiği hakkında bkz. Yarg. 15. HD 28.06.2000 T., 2000/2728 E., 2000/3338 K. Ancak kanaatimizce sözleşmeye aykırı şekilde düzenlenen fatura itirazı gerektirmediğinden burada yapılan ancak karşı ispat faaliyeti olabilir.

²³⁷ Vade farkı gibi faturanın olağan içeriğinden sayılmayan hususların faturada varlığı halinde bunlar bakımından aksi ispat yapılabileceği hakkında bkz. Baştuğ/Erdem, **a.g.e.**, s. 92.

²³⁸ Domaniç, **a.g.e.**, s. 194 vd. Yazar, faturaya itiraz etmemenin esasen yalnızca ispat yükünün yer değiştirmesi sonucu doğurduğunu, faturayı düzenleyende olan ispat yükünün, süresi içerisinde itiraz edilmeyerek adına fatura düzenlenene geçtiğini ileri sürmüştür.

²³⁹ Senetle ispat kuralının HMK'da düzenlenen istisnaları elbette burada da uygulama alanı bulur.

²⁴⁰ Ünal, **a.g.e.**, s. 169 vd.; Arkan, **a.g.e.**, s. 166; Eriş, **a.g.e.**, s. 754; İmregün, **a.g.e.**, s. 55.

²⁴¹ Bkz. Yarg. TD 1996/3194 E., 1968/1982 K.

²⁴² Arıcı, **a.g.m.**, s. 202 vd.

Borcun hiç ödenmediği, kesin delillerle ispat edilebilir²⁴³.

Tacir olan alacaklı kapalı faturanın aksini, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun²⁴⁴ 222. maddesine göre, ticari defterler ile ispat edebilir. Bunun için tacirin, kanuna uygun şekilde tutulmuş olan ticari defterlerinde söz konusu faturaya ilişkin bir ödeme kaydı olmadığını göstermesi yeterlidir; meğerki karşı taraf kesin bir delille aksini, ödediğini, ispatlasın. Aynı şekilde alacaklı taraf, borçlu tacirin ticari defterleri ile de ödemenin yapılmadığını ispatlayabilir. Borçlu tacirin ticari defterlerinde söz konusu fatura bedelinin ödendiğine ilişkin kayıt olmaması kapalı faturanın, fatura bedelinin ödendiği yönündeki karinenin aksi ispat edilmiş olacaktır²⁴⁵.

Kapalı bir faturanın bedeli karşılığı verilen bir kambiyo senedinin tahsil edilememesi veya çekin karşılıksız çıkması hallerinde, bu husus fatura bedelinin ödenmediğini gösterecek, karinenin aksini ispata yeterli olacaktır²⁴⁶.

Karinenin aksinin bedele ilişkin olarak ispatı bakımından tarafların, özellikle karinenin aksini iddia eden tarafın, ticari defterlerinin kanuna uygun şekilde tutulmuş olması gerekir²⁴⁷.

Kapalı faturalarda, faturayı düzenleyenin aksini ispat etmek yükümlülüğü altında kalmaması bakımından kanaatimizce bedeli ödenmiş dahi olsa faturanın açık olarak düzenlenip ödemeye karşılık bir makbuz düzenlenmesinin tercih edilmesi, her bir işlemin tek tek belgelendirilmesi, ispat kolaylığı ve gerçeğe aykırı belgelendirmeye neden olmamak bakımından daha işlevseldir²⁴⁸.

8. Fatura Bedelinin Ödenmesi

Bedel, faturanın olmazsa olmaz unsurlarından biridir. Adına fatura düzenlenen borçlu olduğu miktarı gösterir, aynı zamanda TTK m. 21/1'e göre bedeli ödenmiş ise bedelin ödendiği de faturada gösterilir. Diğer bir deyişle adına

²⁴³ Arıcı, **a.g.m.**, s. 202.

²⁴⁴ R.G. 04.02.2011 tarih, 27836 sayı.

²⁴⁵ Arıcı, **a.g.m.**, s. 203.

²⁴⁶ Arıcı, **a.g.m.**, s. 203; Kumkale, **a.g.m.**, s. 53.

²⁴⁷ Arıcı, **a.g.m.**, s. 203; Kumkale, **a.g.m.**, s. 53.

²⁴⁸ Aynı yönde ve ayrıca açık fatura tercih edilmesinin muhasebesel avantajları için bkz. Kumkale, **a.g.m.**, s. 53 vd.

fatura düzenlenin borcunu ifa etmiş olup olmaması fark etmeksizin borçlanılan bedel faturada gösterilir.

Kapalı olarak düzenlenen fatura peşin satışa ilişkin olarak düzenlenmiş ve bedeli ödenmiş olduğundan ayrıca bir ödeme işlemi yapılmaz. Kapalı fatura, bedelin ödendiğini göstermesi nedeniyle aynı zamanda bir makbuz hükmündedir. Açık olarak düzenlenen bir fatura ise vadeli satışa ilişkindir ve bedelin ödenmediği anlamını taşır. Bu sebeple bedeli ödenmesi gereken fatura türü açık faturadır.

Borcunu ödeyen borçlu, ödemenin ispatı olarak, TBK m. 103/1'e göre, alacaklıdan bir makbuz vermesini isteyebilir. Açık olarak düzenlenmiş bir faturanın bedelinin ödenmesi halinde, faturanın kapatılması işlemi yapılabilir veya bu işlem yapılmadığı takdirde ödeme karşılığında bu şekilde bir makbuz alınır. Aksi takdirde bedelin ödendiğinin başka vasıtalarla ispat edilmesi gerekir²⁴⁹.

Fatura bedelinin, miktar ve para birimi bakımından türünün ne olduğu fark etmeksizin taraflar aralarında anlaşarak farklı bir ödeme yöntemi, para birimi veya miktar belirleyebilirler. Diğer bir deyişle, tarafların anlaşması halinde fatura bedeli, kambiyo senedi, döviz veya altın ile de ödenebilir. Bu durumda ifa uğruna veya ifa yerine edim söz konusu olur²⁵⁰. Tarafların, fatura bedelinin kambiyo senedi ile ödenmesi hususunda anlaşması halinde, salt kambiyo senedinin verilmesi borcu sona erdirmez. Bu halde alacaklının fatura bedeline ilişkin alacağı devam etmekle birlikte aynı zamanda kambiyo alacağı da mevcut olur. Kambiyo senedinin alacaklıya verilmesi, senedin karşılığı ödenmedikçe, borçluyu borcundan kurtarmaya yetmez²⁵¹. Zira TBK m. 133/2'ye göre, mevcut borç için kambiyo taahhüdünde bulunulması, tarafların açıkça yenileme iradeleri olmadıkça yenileme sayılmaz. Bu sebeple tarafların açıkça yenileme iradeleri yoksa, kambiyo senedine konu bedel ödenmedikçe fatura bedeli de ödenmiş olmaz. Kambiyo senedinin karşılığı ödendiği takdirde ise fatura bedeline ilişkin alacak da aynı zamanda sona erer²⁵². Ancak kambiyo senedinin verilmesi ile yenileme yapılarak mevcut alacağın yerine kambiyo

²⁴⁹ Kumkale, **a.g.m.**, s. 51.

²⁵⁰ Akman/Burcuoğlu/Altop, **a.g.e.**, s. 775.

²⁵¹ Arıcı, **a.g.m.**, s. 203; Kumkale, **a.g.m.**, s. 53; Oğuzman/Öz, **a.g.e.**, s. 549.

²⁵² Oğuzman/Öz, **a.g.e.**, s. 549.

senedinin geçeceği hususunda tarafların anlaşması halinde yenileme gerçekleşir. Dolayısıyla eski alacak sona erer ve yalnızca kambiyo senedinden doğan alacak mevcut olur²⁵³.

Taraflar arasındaki sözleşme gereği fatura bedelinin yabancı para birimi ile düzenlenmiş olması durumunda TBK m. 99'da düzenlenen, yabancı para borçlarında borcun ifasına ilişkin hüküm uygulama alanı bulacaktır. Buna göre, yabancı para birimi üzerinden belirlenmiş bir borcu ödeme süresi içerisinde ifa edecek olan borçlu, sözleşmede aynen ödeme veya bu anlama gelen bir ifade yer almadıkça, ödeme günündeki rayiç üzerinden ülke parasıyla ödeyebilir. Fatura bedeli bu şekilde ülke parasıyla ödenmiş olacaktır. Ancak Türk Lirası veya yabancı para birimi ile ödenmesi fark etmeksizin, faturanın düzenlendiği tarih ile ödeme günündeki rayiç arasında fark olması durumunda kur farkı oluşacağından vergi kanunları bakımından kur farkı faturası düzenlenmesi gerekecektir²⁵⁴. Borçlunun temerrüde düştüğü durumda ise TBK m. 99/3'e göre, sözleşmede aynen ifa veya bu yönde bir ifade bulunmadıkça, alacaklı alacağın aynen ya da vade veya fiili ödeme günündeki rayiç üzerinden ülke parasıyla ödenmesini isteyebilir. Bu durumda da kur farkı doğması mümkündür.

Yapılan ödemenin ispatı hususu HMK m. 200'de düzenlenen senetle ispat zorunluluğu bakımından değerlendirildiğinde, 3.660 Türk Lirasını geçen ödemelerin senet ile ispat edilmesi gerektiğinden bu miktarı geçen ödemelerin ispatı için makbuz alınması gerektiği sonucuna ulaşılır. Fatura henüz düzenlenmeden bu miktarın üzerinde bir ödeme yapılması durumunda, yapılan ödeme karşılığında alacaklıdan makbuz alınması ve faturanın da kapalı olarak düzenlenmesi icap eder. Bu durumda fatura kapalı olarak düzenlenmediği takdirde faturaya süresi içerisinde itiraz edilmesi ve uyuşmazlık halinde ödemenin, alınan makbuz ile ispat edilmesi gerekecektir. Yine bu miktarı aşan ödemeler bakımından, açık olarak düzenlenip tebliğ edilen fatura bedelinin tebliğden sonra ödenmesi halinde ise, yapılan ödeme üzerine faturayı düzenleyen tarafından fatura üzerinde kapatma işlemi yapılması, ödemeye ilişkin kayıt eklenmesi veya ödeme karşılığında makbuz alınması gerekir. Kapalı fatura

²⁵³ Oğuzman/Öz, **a.g.e.**, s. 549.

²⁵⁴ Bkz. yuk. bölüm 1, başlık 4.5.

düzenlenmesi halinde ise, fatura makbuz yerine geçeceğinden ödeme, fatura düzenlenmeden önce de yapılırsa fatura düzenlendikten sonra da yapılırsa, ödemenin ispatı için kapalı fatura yeterlidir.

Faturadan doğan alacağın icra takibi yolu ile tahsil edilmesi mümkündür. Bunun için faturaya dayalı genel haciz yolu ile takip yapılır. Ancak takibe itiraz edildiğinde açılan itirazın iptali davasında, fatura İİK m. 68'deki belgelerden olmadığından, faturaya itiraz edilmemiş olsa dahi icra mahkemesinde fatura delil olarak kullanılamaz²⁵⁵.

9. Faturanın Saklanması

Her tacir, TTK m. 64/2 gereğince, işletmesi ile ilgili olarak gönderilmiş olan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür. Bununla birlikte TTK m. 82/1-d'ye göre, her tacir m. 64/1 gereğince yapılan kayıtların²⁵⁶ dayandığı belgeleri sınıflandırılmış bir şekilde saklamakla yükümlüdür. Defter kayıtlarına dayanak belgelerden olan fatura da TTK m. 64/2 ve m. 82/1-d gereğince saklanması zorunlu olan belgeler arasında yer alır.

TTK m. 82/5'e göre, m. 64/1'e gereğince yapılan kayıtların dayandığı belgelerin saklanma süresi on yıldır. Dolayısıyla m. 64/1 gereğince yapılacak defter kayıtlarına dayanak belgelerden olan faturanın saklanma süresi de on yıldır. Belgeleri saklama süresinin başlangıç tarihi ise belgenin düzenlenme tarihi değil; m. 82/6'ya göre, ticari defterlere son kaydın yapıldığı, envanterin çıkarıldığı, ara bilançonun düzenlendiği, yıl sonu finansal tabloların hazırlandığı, ticari yazışmaların yapıldığı veya muhasebe belgelerinin oluşturulduğu takvim yılının bitişiyle başlar.

Gerçek kişi olan tacirin ölümü halinde mirasçıları ve ticaret terk etmesi halinde kendisi defter ve kağıtları m. 82/8 gereğince saklamakla yükümlüdür.

²⁵⁵ Peksöz, **a.g.t.**, s. 229 vd. Ayrıca bkz. Yarg. 12. HD 23.11.2011 T., 2011/13432 E., 2011/27304 K.

²⁵⁶ TTK m. 64/1'e göre her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, TTK'ya göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verecek şekilde tutulmalı ve işletme faaliyetlerinin oluşum ve gelişimi de defterlerden izlenebilir olmalıdır.

Mirasın resmi tasfiyesi halinde veya tüzel kişi sona ermişse defter ve kağıtlar yine m. 82/8 gereğince on yıl süreyle sulh mahkemesi tarafından saklanır.

Faturanın saklanması mecburiyeti vergi kanunları bakımından da bulunmaktadır. VUK'un 253. maddesine göre, bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile saklamaya mecburdur. Kanunun üçüncü kısım, ikinci bölümünde düzenlenen faturanın da ilgili bulunduğu yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl saklanması mecburiyeti bulunmaktadır. Defter tutma mecburiyeti bulunmayanlar ise m. 232, 234 ve 235 gereğince almak zorunda oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile ve tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile saklamak zorundadır.

10. Faturanın Ziyai ve İptali

Defter kayıtlarına dayanak belgelerden faturanın hem TTK hem de VUK hükümleri gereğince saklanması gereklidir. Faturanın fiziksel²⁵⁷ olarak saklanması yanında VUK bakımından içeriğinin saklanması da ayrıca önem arz eder. Faturanın fiziksel olarak kaybında ziya işlemi uygulanırken düzenleyeni tarafından işlem den kaldırılmak istenmesi halinde ise faturanın iptali söz konusu olacaktır.

10.1. Faturanın Ziyai ve Zayi Belgesi

Tacirin saklamakla yükümlü olduğu belgelerden olması nedeniyle, fatura, TTK m. 82/7'ye göre; tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içerisinde ziyaa uğrarsa, tacir ziyai öğrendiği tarihten itibaren on beş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesinin isteyebilir. Bu dava hasımsız açılır ve mahkeme gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir.

²⁵⁷ Elektronik ortamda düzenlenmesi halinde elektronik veya yine basılı olarak da saklanabilir. bkz. Önder Topal, **Ticari Defterlerin Delil Niteliği**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2015, s. 62.

Hükümde bahsi geçen belge, zayi belgesidir²⁵⁸. Zayi belgesinin alınabilmesi için öngörülen on beş günlük süre ise hakdüşürücü süredir²⁵⁹. Tacir, belgenin ziyana ilişkin iddiasını her türlü yasal delil ile ispatlayabilir²⁶⁰. Kanunda sayılan zayi nedenleri sınırlı sayıda değildir. Basiretli bir tacirden beklenebilecek koruma tedbirlerinin alınmış olmasına karşın gerçekleşen zayi halleri, bu madde kapsamında değerlendirilmelidir²⁶¹. Bununla birlikte, zayi belgesinin verilmesi için, ileri sürülen ziya nedeninin inandırıcı bulunması gereklidir²⁶².

Hükümde bahsi geçen hakdüşürücü süre içerisinde zayi belgesi almak için başvurulmaması halinde, tacir, TTK m. 82/1-d gereğince saklama yükümlülüğünü yerine getirmemiş olacaktır. VUK'a göre beş yıl olan belge saklama süresi içerisinde faturanın zayi olması ve zayi belgesi alınmaması, faturanın ibrazı gereken durumda ibraz edilemeyeceğinden, mükellef ibrazdan kaçınmış olacaktır²⁶³. Tacirin, saklanması zorunlu olan belgeleri saklamamasından doğacak olan hukuki ve cezai sorumluluktan kurtulabilmesi için maddede gösterilen işlemlerin süresi içerisinde gerçekleştirilmesi gerekir²⁶⁴. Bununla birlikte on yıllık saklama süresi geçtikten sonra faturanın zayi olması halinde zayi belgesi alınamaz²⁶⁵.

Mahkemeden alınan zayi belgesi verilmesi kararı kesin hüküm niteliğinde değildir. Aksi iddia ve ispat edilebilir²⁶⁶.

10.2. Faturanın İptali

Hatalı şekilde düzenlenen fakat zayi olmamış bir faturanın, vergi hukuku nazarında düzeltilmesi biçimi, hatalı kayıtların düzeltilmesi başlıklı VUK m. 217'de düzenlenmiştir. Buna göre hatalı yazılan rakamlar ve yazılar, yine okunabilecek şekilde çizilip ilgili yere doğrusu yazılarak düzeltilir.

²⁵⁸ Ünal, **a.g.e.**, s. 124; Topal, **a.g.e.**, s. 63; Arkan, **a.g.e.**, s. 381; Kumkale, **a.g.e.**, s. 531.

²⁵⁹ Topal, **a.g.e.**, s. 64; Arkan, **a.g.e.**, s. 382.

²⁶⁰ Ünal, **a.g.e.**, s. 124.

²⁶¹ Topal, **a.g.e.**, s. 64; Arkan, **a.g.e.**, s. 381. Ayrıca bkz. YHGK 25.09.1985 T., 1984/11-12 E., 1985/728 K.

²⁶² Arkan, **a.g.e.**, s. 382.

²⁶³ Kumkale, **a.g.e.**, s. 531.

²⁶⁴ Ünal, **a.g.e.**, s. 124.

²⁶⁵ Topal, **a.g.e.**, s. 67.

²⁶⁶ Topal, **a.g.e.**, s. 67; Arkan, **a.g.e.**, s. 383.

Faturada yapılacak olan düzeltme mevcut faturanın üzerinde yapılamayacak oranda veya nitelikte ise, söz konusu fatura iptal edilerek olması gerektiği şekilde yeni fatura düzenlenir²⁶⁷. Düzenlenen faturanın iptal edilmesi gerekli ise, VUK m. 217’de öngörüldüğü gibi hatalı kayıt tamamen ortadan kaldırılmadan doğrusunun yapılması yöntemine uygun şekilde, iptal edilmek istenen faturanın üzerine konulan çift çizgi arasına iptal ibaresi yazılıp yanının imzalanması suretiyle faturanın iptal işlemi gerçekleştirilebilir²⁶⁸.



²⁶⁷ Toksal, **a.g.e.**, s. 236.

²⁶⁸ Kumkale, **a.g.e.**, s. 550. Kumkale ayrıca, iptal işleminin faturanın tüm nüshalarına yapılması, iptal işlemi yapılırken faturadaki kayıtların okunabilir olmasına dikkat edilmesi, fatura iptal edilse de yasal süre boyunca saklanması ve ayrı bir kağıda iptal nedeninin yazılarak fatura üzerine eklenmesi gerektiğini ifade etmiştir. Bkz. Kumkale, **a.g.e.**, s. 550.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

FATURADAN DOĞAN SORUMLULUK

Faturanın düzenlenmesine ilişkin hükümler hem TTK'da hem de VUK'ta mevcuttur. Faturadan doğan sorumluluk ise bu kanunların yanında TCK da düzenlenmiştir. Faturadan doğan sorumluluk ise faturanın düzenlenmemesi, gerçeğe aykırı, eksik veya sahte olarak düzenlenmesi hallerinde söz konusu olabilir¹.

1. Türk Ticaret Kanunu Nedeniyle Doğan Sorumluluk

Faturanın düzenlenmemesi ve eksik veya hatalı düzenlenmesine ilişkin olarak TTK'da doğrudan bir sorumluluk hükmü veya yaptırım bulunmamaktadır. Bununla birlikte TTK m. 21/1'de, bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış olan tacirden, diğer tarafın, kendisine bir fatura verilmesini isteyebileceği hükmüne yer verilmiştir. Hükme göre, malı alan veya işi yaptıran tarafın, kendisine fatura verilmesini isteme hakkı bulunmakla birlikte faturayı talep etme zorunluluğu yoktur. Malı satan veya işi yapan tacirin ise bu talep olmaksızın fatura düzenleme zorunluluğu bulunmamaktadır. Kanunda doğrudan faturaya ilişkin bir düzenleme zorunluluğu olmamakla birlikte ticari defterlerin tutulmasına ilişkin m. 64 vd. maddeler, tacirleri fatura alma ve verme yükümlülüğü altına sokar².

Her tacir, ticari işletmesine ilişkin işlemleri, TTK m. 39 gereğince, ticaret unvanıyla yapmak ve işletmesiyle ilgili senetlerle diğer belgeleri bu unvan altında imzalamak zorundadır. Bu hüküm gereğince, fatura düzenleyen tacir, faturayı ticaret unvanı altında imzalamak zorundadır ve m. 51/2'ye göre, m. 39'un ihlal edilmesi halinde, ihlal edenler, iki bin Türk Lirası idari para cezası ile cezalandırılır.

Her tacir, TTK m. 64/1 gereğince ticari defter tutmak ve defterlerinde, ticari işlemlerini, işletmenin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini göstermek zorundadır. Maddenin ikinci fıkrasına göre, tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin bir kopyasını saklamakla yükümlüdür. Ayrıca m. 82'ye göre de tacir, m. 64'ün ilk fıkrasındaki bu kayıtların dayandığı belgeleri on

¹ Ünal, a.g.e., s. 191.

² Ünal, a.g.e., s. 191.

yıl süre ile saklamakla yükümlüdür. TTK m. 65/4'e göre ise defterler ve gerekli diğer kayıtlar, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilir.

Defter tutmaya ilişkin olan bu hükümlerde bahsi geçen kayıtların dayanağı belgelerden biri de faturadır. Bir mal satan veya satın alan, üreten veya ürettiren, bir iş gören veya gördüren, bir menfaat sağlayan veya sağlatan tacirin bu işlemleri ticari defterlerine geçirebilmesi için gerekli olan dayanak çoğunlukla faturadır. Bu sebeple dolaylı olarak tacirin fatura alma ve verme yükümlülüğü bulunduğunu söylemek mümkündür³.

Doğrudan doğruya faturanın verilmemesi, alınmaması, eksik veya sahte olarak düzenlenmesi hallerine ilişkin bir yaptırıma TTK'da yer verilmemiştir. Ancak ticari defterlere ilişkin hükümler ve tacirin bu husustaki yükümlülükleri, kanaatimizce faturanın verilmesi, alınması ve doğru şekilde düzenlenmesi ile kanuna uygun şekilde ve doğru kayıtlarla defter tutulması bakımından taraflara sorumluluk yüklemektedir. Ticari defterlerin tutulması hususunda ise kanunda cezai sorumluluklar düzenlenmiştir; TTK m. 562/1'de, m. 64 gereğince işletmenin mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini açıkça gösterir şekilde defter tutma, kayıtlara dayanak belgelerin bir kopyasını saklama yükümlülüklerini yerine getirmeyenlerin dört bin Türk Lirası idari para cezası ile cezalandırılacakları hükme bağlanmıştır. Söz konusu haller fatura düzenlemeyi de gerektirir. Zira fatura da, ticari defter kayıtlarında işletmenin mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini gösteren, işletme faaliyetlerinin oluşum ve gelişiminin izlenebilmesini sağlayan kayıtlara dayanak olan ve işletme ile ilgili olarak gönderilip bir kopyasının saklanması gerektiği belgelerdendir. Bu bakımdan fatura düzenlememe, almama, sahte fatura düzenleme gibi hallerde ve ayrıca m. 64/2'ye aykırı olarak faturanın saklanmaması halinde, TTK m. 562 gereğince sorumluluk hali ve yaptırım uygulanması mümkün olabilecektir. Diğer bir deyişle, bu hükümler gereğince, ticari defter kayıtlarına dayanak belge olması nedeniyle faturanın doğru şekilde düzenlenmesi ve ticari işletme ile ilgili olarak gönderilen bir belge olması nedeniyle de saklanması gereklidir, buna aykırılık

³ Ünal, a.g.e., s. 192. Yazar ayrıca, ifade etmiş olduğumuz nedenle fatura verme ve almanın zorunlu olduğunu, aksi takdirde ticari defterlerin kanuna uygun şekilde tutulmuş olmayacağını savunmuştur.

halinde m. 562 uyarınca idari para cezası uygulanır⁴.

Yine m. 562/1'de m. 65'e de atıf yapılmış ve bu hükme aykırı şekilde defter düzenlenmesi halinde idari para cezası uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir. Defter ve gerekli diğer kayıtlar m. 65/4'e göre, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilir. Olgu ve işlemleri saptayan belgelerden olan faturanın da bu madde gereğince dosyalanması veya veri taşıyıcıda tutulması gereklidir. Aksi takdirde m. 562 gereğince m. 65'e aykırı şekilde defter tutmayanlar, dört bin Türk Lirası idari para cezası ile cezalandırılır⁵.

Saklanması zorunlu olan belgeleri, sadece görüntü veya başkaca bir veri taşıyıcısı aracılığıyla ibraz edebilen kimse, TTK m. 86 gereğince, giderleri kendisine ait olmak üzere, belgelerin okunabilmesi için gerekli araçları hazır bulundurmakla yükümlüdür. Ayrıca gerektiği takdirde, giderleri kendisine ait olmak üzere, belgeleri bastırılmalı ve doğrudan okunabilen kopyalarını sunabilmelidir. Bu hükme aykırı olarak belgelerin ibraz edilmemesi halinde ise m. 562/1 uyarınca dört bin Türk Lirası idari para cezası uygulanır. Saklanması zorunlu olan belgelerden biri olan faturanın da görüntü veya veri taşıyıcısı aracılığıyla ibraz edilebilir biçimde saklanması halinde m. 86 uygulama alanı bulur ve hükme aykırılık halinde idari para cezası söz konusu olur.

TTK hükümlerine göre tutulmakla veya muhafaza edilmekle yükümlü olunan defter, kayıt ve belgeler ile bunlara ilişkin bilgileri, denetime tabi tutulan gerçek veya tüzel kişiye ait olup olmadığına bakılmaksızın, m. 210/1'e göre denetime yetkili olanlarca istenilmesine rağmen vermeyenler veya eksik verenler, bu fiilleri daha ağır cezayı gerektiren başka bir suç oluşturmadığı takdirde, m. 562/4 gereğince üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezası ile cezalandırılır. TTK gereğince muhafaza edilmesi gereken belgelerden olan fatura bakımından da bu hüküm geçerli olup maddede sayılan hallerde ibraz edilmemesi, söz konusu adli para cezasının uygulanmasını gerektirir⁶.

Denetçilerin sır saklama yükümlülüğünü düzenleyen TTK m. 404 saklı

⁴ Ünal, a.g.e., s. 192 vd.

⁵ Ünal, a.g.e., s. 194 vd.

⁶ Ünal, a.g.e., s. 195.

kalmak üzere, görevi dolayısıyla incelemesine sunulan ve belgeleri inceleyenlerin, elde ettikleri veya verilen bilgilerden öğrendikleri iş ve işletme sırlarını açıklamaları m. 527 gereğince yasaktır. Aksi halde şirketin maddi ve manevi zararını tazmin ederler. Hükme konu edilen belgelerden birinin fatura olması nedeniyle fatura üzerinden öğrenilen sırlar bakımından da geçerli bir hükümdür. Ayrıca TTK m. 562/7'ye göre, m. 527'ye aykırı hareket edenlerin, ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması suçunu düzenleyen TCK m. 239'a göre cezalandırılır.

TTK'da düzenlenen idari para cezaları, m. 562/13 gereğince, aksine bir hüküm bulunmadıkça, mahallin en büyük mülki amiri tarafından verilir. Ayrıca m. 562/14'e göre, bu kanunda tanımlanan kabahatlerden birinin, idari yaptırım kararı verilene kadar birden çok işlenmesi halinde ilgiliye bir idari para cezası verilir ve verilecek ceza ilgili hükme göre iki kat artırılır. Ancak bu kabahatin işlenmesi suretiyle bir menfaat temin edilmesi veya zarara sebebiyet verilmesi halinde verilecek cezanın miktarı, bu menfaat veya zararın üç katından az olamaz.

2. Vergi Usul Kanunu Nedeniyle Doğan Sorumluluk

Faturanın düzenlenmesi, faturanın istenmesi ve alınması, faturanın düzenlenmesinde uyulacak şekle ve içeriğe ilişkin şartlar VUK'ta emredici şekilde düzenlenmiş ve bunlara aykırılık halleri çeşitli maddelerde yaptırıma bağlanmıştır. Faturanın hiç düzenlenmemesi ve kanuna uygun şekilde düzenlenmemesi, faturanın alınmaması, faturanın sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı nitelikte düzenlenmesine ilişkin olarak kanunda vergi ziyayı, usulsüzlük, bilgi vermeden imtina etme ve hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suçlar şeklinde düzenlenmiştir⁷.

Vergi ziyayı, VUK m. 341'deki tarife göre, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı

⁷ Ünal, a.g.e., s. 208.

hükmündedir. Bu hallerin gerçekleşmesinden sonra verginin tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması ya da haksız iadenin geri alınması, cezanın uygulanmasına mani teşkil etmez. Bu hükme göre; faturanın düzenlenmemesi, şekil şartlarına aykırı veya sahte düzenlenmesi ya da faturanın alınmaması vergi ziyasına neden olabilecek hallerdendir. Ayrıca m. 341’de söz geçen hallerin vergi ziyasına sebebiyet vermesi durumunda, VUK m. 344 gereğince, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyası cezası kesilir.

Yine 344. madde gereğince, kaçakçılık suçunu düzenleyen VUK m. 359’daki fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır. 344. maddenin son fıkrasına göre, vergi incelemesine başlanmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.

Vergi ziyası cezasında cezayı istilzam eden tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyaa uğramış olursa, VUK m. 335’e göre her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir.

Cezayı gerektiren tek bir fiille vergi ziyası ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa, m. 336’ya göre, bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir. Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyasına da sebebiyet verilmiş olduğu sonradan anlaşıldığı takdirde, daha önce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaa uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyası cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmaline mani değildir.

Ayrı ayrı yapılan vergi ziyası ve usulsüzlük nedeniyle kesilecek ceza da, VUK m. 337 gereğince ayrı olur. Şu kadarki, m. 352’deki usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde ve aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde, birden fazlasının herbiri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir. Buradaki aynı neviden usulsüzlükten maksat, fiillerin 352. maddede gösterilen derece ve fıkralar itibarıyla yekdiğerine mutabakatıdır.

Tekerrür halini düzenleyen VUK m. 339 gereğince; vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı kesilen cezası kesinleşenlere, kesinleşme

tarhini takip eden yılın başından başlamak üzere, vergi ziyaında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda vergi ziyaı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası ise yüzde yirmi beş oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

VUK'ta yazılı olan vergi ziyaı cezası ve usulsüzlük cezaları ile m. 356'da ve diğer kanunlarda yazılı cezalar, içtima ve tekerrür hükümleri bakımından, m. 340 gereğince birleştirilemez. Ayrıca bu kanunla, vergi ziyaı cezası ile cezalandırılan fiiller aynı zamanda m. 359'a göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi, söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz.

Vergi cezasını gerektiren bir diğer husus ise usulsüzlüktür. Usulsüzlüğün tarifi VUK m. 341'de yapılmıştır. Buna göre; usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir. Usulsüzlük halleri kanunda derecelere ayrılmış ve uygulanacak ceza, bu derecelere göre belirlenmiştir. Usulsüzlükler kanunda; birinci derece usulsüzlükler, ikinci derece usulsüzlükler ve özel usulsüzlük halleri olarak ayrılmıştır. Verilecek cezalar ise m. 352'ye göre, VUK'a bağlı cetvellere göre belirlenir. Ancak usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse, bağlı cetveldeki cezalar iki kat oranında kesilir.

Faturaya ilişkin olarak söz konusu olabilecek usulsüzlük hallerinden biri m. 352'de gösterilen birinci derece usulsüzlüklerden, defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olmasıdır. Bir diğeri, yine maddedeki birinci derece usulsüzlüklerden olan, bu kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine (madde 215-219) uyulmamış olmasıdır. Her incelemede, inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır. Aynı maddede düzenlenen ikinci derece usulsüzlüklerden, hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilememesi de faturanın ibrazına ilişkin olarak söz konusu olabilecektir.

Özel usulsüzlüklerden, fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekilde ve usul hükümlerine uyulmaması, VUK m. 353/3'te düzenlenmiştir. Bu hükme göre, elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dahil olmak üzere, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek

meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken, Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere, kağıt olarak düzenlenmesi ya da bu kanunun 227. ve 231. maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 240 Türk Lirasından aşağı olmamak üzere bu belgeler yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan özel bu usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 120.000 Türk Lirasını geçemez. VUK m. 232/1'in 1. ve 5. bentleri arasında sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının tespit edilmesi halinde bunlara, bu maddenin 2. bendinde belirtilen cezanın⁸ beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak bu cezanın kesilebilmesi için, belge alınmadığına ilişkin tespit vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılması şarttır. Bununla birlikte Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, söz konusu tespiti vergi incelemesi tespitine yetkili olmayanlara da yaptırmaya yetkilidir. Bu hükmün uygulanmasında, belge alınmadığına ilişkin tespit tutanağının belge almayana verilen örneği, ceza ihbarnamesi yerine geçer. Özel usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana gelmişse, bu ziyayı gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336. madde hükmü uygulanmaz⁹.

VUK'un 256. maddesine göre, geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257. madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda oldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim ve kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu

⁸ VUK m. 353'ün 2. bendine, hükme aykırılık halinde 240 Türk Lirası özel usulsüzlük cezası kesileceği düzenlenmiştir.

⁹ 336. maddeye göre cezayı gerektiren tek bir fiil ile hem vergi ziyayı hem de usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa, bu cezalardan yalnızca miktar itibarıyla en ağır olanı kesilir. Ancak m. 353 gereğince, özel usulsüzlük halleri ile birlikte vergi ziyayın oluşması halinde, yalnızca cezası en ağır olan değil, hem vergi ziyayı hem de özel usulsüzlük nedeniyle ayrı ayrı ceza kesilir.

zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike ve 3568 sayılı Kanunun 8/A maddesi uyarınca düzenlenecek katma değer vergisi iadesine dayanak teşkil eden rapora konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla tarafa olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir. VUK'un mükerrer 355. maddesi gereğince, m. 256'ya uymayan birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.600 Türk Lirası; ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 800 Türk Lirası ve bunlar dışında kalanlar hakkında 400 Türk Lirası özel usulsüzlük cezası kesilir. Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde söz konusu özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır.

Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan ve kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler; defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler, gizleyenler, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında, VUK m. 359 gereğince onsekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasına gizleme kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bunu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir. Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya belgenin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir durum veya muamele

olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

Bu kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar, yine m. 359 gereğince iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Ancak m. 371’de düzenlenen pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz. Diğer yandan kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması m. 344’te yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

VUK m. 367/4’e göre de, m. 359’daki kaçakçılık suçlarından cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez. Ayrıca maddenin son fıkrasına göre, ceza mahkemesi kararları, bu kanunda yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hakimini bağlamaz.

359. maddede düzenlenen kaçakçılık suçların işlenişine iştirak edenlerin, bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, TCK’nın suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.

Faturanın nizamını düzenleyen VUK m. 231’e göre; m. 232’nin 1. fıkrasına göre fatura düzenlemek zorunda olanlar müşterinin adı, soyadı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi dairesi hesap numarası bilgilerinin doğruluğundan sorumludurlar. Ancak m. 232’nin ikinci fıkrasına göre fatura düzenlenen hallerde, düzenleyenin böyle bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Ayrıca her iki halde de fatura düzenleyenin istemesi halinde, müşteri, kimliğini ve vergi dairesi hesap numarasını gösterir belgeyi ibraz etmek zorundadır.

3. Türk Ceza Kanunu Nedeniyle Doğan Sorumluluk

Fatura vermek veya almak ceza hukuku bakımından bir yükümlülük olmayıp buna aykırılık hali de TCK’da suç olarak düzenlenmediği gibi doğrudan faturaya ilişkin bir hüküm de kanunda yoktur. Ancak hem faturanın ticari faaliyetlerdeki özellikle mali etkinliği hem de faturanın bir belge olması ile ilişkili olarak suç teşkil

eden fiillerin gerçekleştirilmesi ve buna bağılı olarak TCK kapsamında bu fiillerin müeyyidelendirilmesi mümkündür¹⁰.

TCK’da belgede sahtecilik suçları resmi belgede ve özel belgede sahtecilik olarak ayrılmıştır. Bir belgenin resmi belge niteliğine sahip olabilmesi, o belgenin bir kamu görevlisi tarafından düzenlenmesi veya kanunda sayılan belgelerden olmasına bağılıdır. Şu halde fatura, ceza hukuku açısından bir özel belgedir¹¹ ve VUK’a göre faturanın sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge niteliğinde olması hallerinde, TCK m. 207’de düzenlenen özel belgede sahtecilik ile m. 208’deki özel belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek suçları oluşabilecektir¹². Özel belgede sahtecilik suçunu oluşturan üç fiil söz konusudur; (i) bir özel belgeyi sahte olarak düzenlemek, (ii) gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştirmek ve kullanmak, (iii) bir sahte belgeyi bu özelliğini bilerek kullanmak, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile müeyyidelendirilir. Taksire ilişkin bir düzenlemeye yer verilmediğinden söz konusu fiillerin suç teşkil etmesi için kastın varlığı gereklidir. Keza bir sahte belgeyi kullanan kişinin bunu bilmesi şartına, hükümde özellikle yer verilmiştir. Bu şekilde sahte bir faturayı kullanan iyi niyetli kimselerin cezai sorumluluğu söz konusu olmayacak¹³, suçun bu fiille işlenebilmesi için failin doğrudan kast ile hareket etmiş olması gerekecektir¹⁴.

Gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştirmek fiili, fatura üzerindeki düzenlemelerde ekleme veya silme suretiyle gerçekleştirilebilir. Yapılan bu değişikliğin sahtecilik teşkil etmesi için, başkalarını aldatacak niteliğe sahip olması gereklidir. Aldatıcı özelliğe sahip olmayan bir değişiklik ise ancak özel belgeyi bozma suçunu oluşturabilir. Belgenin sahte olarak düzenlenmiş olması için başkalarını aldatıcılığın, belgenin sahteliğinin anlaşılmayacağı biçimde olması gerekir. Bunun için belgedeki, faturadaki sahtelik, özel inceleme ile anlaşılabilir ve fakat beş duyu ile anlaşılabilir nitelikte olmalıdır. Aksi takdirde söz konusu faturanın

¹⁰ Ünal, **a.g.e.**, s. 197 vd.

¹¹ Kelecioğlu, **Sahte I**, s. 157.

¹² Ünal, **a.g.e.**, s. 198.

¹³ Ünal, **a.g.e.**, s. 199.

¹⁴ Ünal, **a.g.e.**, s. 202.

sahteliğinden söz edilemez¹⁵. Fatura üzerindeki bilgilerin bir kısmı veya tamamının sahte olması suçun oluşması bakımından öneme sahip değildir. Tüm bunların yanında hem faturayı sahte olarak düzenlemek hem de gerçek bir faturayı başkalarını aldatacak şekilde değiştirmek fiilinin suç teşkil etmesi için söz konusu sahte faturanın kullanılması gereklidir¹⁶. Kullanmaktan kasıt, bir hukuki işlem ya da ilişkide, bir hakkın elde edilmesinde sahte faturanın dikkate alınması için kullanılması halidir¹⁷. Faturanın sahte olarak düzenlenmesi veya sahte olacak şekilde değiştirilmesi ise tek başına suçun oluşması için yeterli olmaz ve bu sebeple ceza uygulanmaz.

Vergi mükellefleri tarafından kullanılan belgelerin basım ve dağıtımı, Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı matbaalarda basılır. Faturanın bu matbaalar dışındaki yerlerden alınması veya basılması halinde noter onayı gereklidir. Bu usule aykırı şekilde fatura kullanılması, faturanın gerçeğe uygun şekilde düzenlenmesi halinde, sahte fatura düzenlenmiş olmaz ve özel belgede sahtecilik suçu oluşmaz¹⁸.

Resmi belge genel olarak, bir kamu görevlisi tarafından görevi gereği düzenlenen belgedir. Faturanın ise özel belge olması kural olmakla birlikte resmi belge niteliğini taşıması da istisnai olarak mümkündür. Özel hukuk sözleşmelerine ilişkin olarak, idareye ait ticari işletmeler tarafından düzenlenen faturalar, resmi belge niteliğinde olacaktır¹⁹. Bu tip sözleşmelerde özel hukuk hükümleri uygulansa dahi, faturaya resmi belge niteliğini veren, düzenleyenin kamu görevlisi olması ve söz konusu faturayı görevi gereği düzenlemiş olmasıdır. Aradaki ilişkiye uygulanacak olan mevzuatın burada önemi yoktur. Kamu görevlisi tarafından düzenlenmeyen fatura içeriğinin noter veya başkaca bir kamu görevlisi tarafından onaylanması, faturaya resmi belge niteliği kazandırır. Resmi belge niteliğinde olan bir faturaya ilişkin olarak yapılan sahtecilik ise TCK m. 204'te düzenlenen resmi belgede sahtecilik veya m. 205'te düzenlenen resmi belgeyi bozmak, yok etmek veya

¹⁵ Faturadaki sahteciliğin, başkalarını aldatacak nitelikte olmaması halinde ancak geçersiz bir fatura söz konusu olabilir.

¹⁶ Ünal, **a.g.e.**, s. 199 vd.

¹⁷ Ünal, **a.g.e.**, s. 202.

¹⁸ Ünal, **a.g.e.**, s. 202.

¹⁹ Bkz. Yarg. 6. CD 1985, 1985/9216 E., 1985/14354 K.

gizlemek suçları söz konusu olur. Bu maddelerde suçun oluşması için sahteciliğin yapılması yeterli olup kullanılması şartı aranmamaktadır²⁰.

Kural olarak özel belge olmasına karşın, belgenin kimi meslek erbabları tarafından düzenlenmiş olması halinde uygulanacak ceza ve belgenin niteliğine ilişkin TCK m. 210'da farklı bir yaptırım belirlenmiştir. Buna göre gerçeğe aykırı belge düzenleyenin tabip, diş tabibi, eczacı, ebe, hemşire veya diğer sağlık mesleği mensubu olması ve düzenlenen belgenin kişiye haksız bir menfaat sağlaması ya da kamunun veya kişilerin zararına bir sonuç doğurucu nitelik taşıması halinde, resmi belgede sahtecilik hükümlerine göre cezaya hükmolunur. Bu kişiler tarafından düzenlenen sahte faturanın, kişiye haksız menfaat sağlaması ya da kamunun veya kişilerin zararına sonuç doğurucu nitelikte olması halinde, faturayı düzenleyen, resmi belgede sahtecilik hükümleri uygulanarak cezalandırılır. Bu şekilde düzenlenen bir fatura ile vergi ziyasına neden olma, ispat aracı olarak kullanılması halinde karşı tarafın zararına sonuç doğmasına neden olma ve bununla birlikte faturayı düzenleyen lehine haksız şekilde menfaat sağlanmış olması bu hüküm kapsamına girer²¹.

Sahte bir resmi veya özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması halinde, TCK m. 212'ye göre hem sahtecilik hem de ilgili suçtan ayrı ayrı cezaya hükmolunur. Ancak m. 211 gereğince, bir hukuki ilişkiye dayanan alacağın ispatı veya gerçek bir durumun belgelenmesi amacıyla belgede sahtecilik suçunun işlenmesi halinde, verilecek ceza yarısı oranında indirilir. Bu sebeple sahte bir faturanın, sahtecilik dışında bir suçun işlenmesi halinde hem sahtecilik hem de işlenen diğer suç nedeniyle cezalandırılması söz konusu olur. Düzenlenen sahte faturanın gerçek ilişkiyi veya alacak borç durumunu gösterir şekilde düzenlenmesi halinde yine sahtecilik suçu oluşmuş olur ancak ceza yarısı oranında indirilir.

²⁰ Ünal, **a.g.e.**, s. 203.

²¹ Ünal, **a.g.e.**, s. 205.

SONUÇ

Ticaret hukukunda fatura konusundaki bu çalışmanın sonucunda şu sonuçlara varılmıştır:

1. Fatura, bir iş yapan, bir mal satan veya üreten ya da bir menfaat temin eden tacirin, karşı tarafça talep edilmesi halinde, aralarındaki sözleşmeye uygun olarak sözleşmesel edimlerin mal, iş ve bedel cinsinden gösterilerek, bunların miktarı, bedeli ve türünün de bulunduğu ve bedeli ödenmiş ve talep edilmiş olması halinde bedelin ödendiğinin de işlenerek karşı tarafa gönderdiği, belirli şartlar dahilinde hem düzenleyen hem de alıcı tacir aleyhine delil olmaya elverişli bir ticari belgedir.

2. Belgenin fatura niteliğine sahip olabilmesi için içeriğinde düzenleyen tacirin ticaret unvanı, satılan, veya üretilen mal veya yapılan işin türü, miktarı bedeli ve buna karşılık karşı tarafın borçlandığı bedeli, alıcı tarafın ticaret unvanı veya tacir değilse adı soyadı, bedeli ödenmiş ve alıcı tarafça talep edilmiş olması halinde bedelin ödendiği kaydı ve son olarak düzenleyen tacirin imzası bulunur.

3. TTK m. 21'e göre faturanın karşı tarafa tebliğinden itibaren sekiz gün içerisinde fatura içeriğine itiraz edilmezse fatura içeriği kabul edilmiş sayılır. Aksi ispat edilebilen bu kanuni karinenin uygulanabilmesi için öncelikle; taraflar arasında faturaya konu olan geçerli bir sözleşmenin bulunması, faturanın sözleşme içeriğine uygun ve asgari içeriğe sahip olması, faturayı düzenleyenin ve adına fatura düzenlenenin tacir sıfatına sahip olmaları, faturanın karşı tarafa tebliğ edilmesi ve bu tebliğden itibaren sekiz gün içerisinde itiraz edilmemesi gerekir.

4. Taraflar arasında geçerli bir sözleşme olmadan düzenlenip gönderilen bir fatura esasen fatura niteliğinde olmayıp olsa olsa icap niteliğini taşır ki bu halde de faturaya itiraz edilmemesi TBK m. 6'nın şartları bulunmadığı sürece sonuç doğurmaz. Keza fatura ne sözleşmenin kurulmasını sağlar ne de mevcut bir sözleşmenin tadilini.

5. Faturaya itiraz edilmeyerek kabul edilmiş sayılacak olan içerik, faturanın olağan içeriğidir. Faturanın olağan içeriğinden anlaşılması gereken ise,

sözleşmeye aykırı olmamak kaydıyla, sözleşmenin ifası aşamasına ilişkin bir belgede bulunması gerekli ve zorunlu unsurlardır. Bu kapsamda, edimlerin ifası anlamında bedelin ödenip ödenmediği hususu faturanın açık veya kapalı düzenlenmesi veya bedelin ödendiği kaydının işlenmesi ile tereddütsüz şekilde açıklanabilmesiyle itiraz edilmenin sonuçlarından etkilenir. Bununla birlikte faturaya konu malın teslimi veya işin yapılmasına karine teşkil etmez, bu hususun ayrıca ispatlanması gerekir. Bununla birlikte faturaya, geç ödeme halinde vade farkı tahsil edileceğine ilişkin kayıt sonuç doğurmaz. Ancak taraflar arasında bu yönde bir sözleşme veya süregelen bir uygulama olması halinde, faturada yazılı olmasından bağımsız bir şekilde vade farkı tahsili mümkün olur. Diğer yandan bu kayıt faturanın olağan içeriğinden sayılmaz ve buna yönelik bir anlaşma olmamasına karşın faturada böyle bir kaydın yer alması, faturaya itiraz edilmese dahi kabul edilmiş sayılması sonucunu doğurmaz.

6. Fatura içeriğinin kabul edilmiş sayılması aksi ispat edilebilen bir karinedir. Ancak faturaya itiraz edilmesi halinde doğacak bir uyuşmazlıkta fatura içeriğini, faturayı düzenleyen ispatlamakla yükümlü olacakken fatura içeriğinin kabul edilmiş sayılması halinde fatura içeriğinin aksini ispat yükü adına fatura düzenlenen üzerinde olacaktır. Bununla birlikte bir yazılı delil olması nedeniyle aksi de ancak senet ile ispat olunabilecektir.

KAYNAKÇA

Akev, Sahir Talat:	“Faturadan Doğan Sorumluluk”, Batider , S. 2, 1971, s. 401-404.
Alışkan, Murat:	“İtiraz Edilmeyerek Ticari Defterlere Kaydedilen Faturanın Sözleşme Hükümlerini Değiştirip Değiştirmeyeceği”, Mali Hukuk Dergisi , C. 10, S. 120, 2014, s. 21-30.
Alver, Cemil:	Ticaret Kanunu Gelen Esaslar: Açıklamalı - İctihatlı , Ankara, Beyda Ofset, 1988.
Arıcı, Fatih:	“Ticaret Hukuku Ve Usul Hukuku Açısından Kapalı Fatura”, Hukuki Perspektifler Dergisi , S: 10, Mayıs 2006, s.
Arkan, Sabih:	Ticari İşletme Hukuku , Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, B. 24, 2018.
Arsebük, Esat:	Borçlar Hukuku , Ankara, Güney Matbaacılık ve Gazetecilik, C. 1-2, B. 3, 1950.
Arseven, Haydar:	Ticaret Kanunu’nun Getirdiği Yenilikler , İstanbul, Yazman Yayınevi, 1960.
Arsılanlı, Halil:	Kara Ticaret Hukuku Dersleri: Umumi Hükümler , İstanbul, Fakülteler Matbaası, 3. B., 1960.
Atay, Tezcan:	“Proforma Faturalar ve Damga Vergisi”, Yaklaşım Dergisi , Y. 8, S. 96, Aralık 2000, s. 179-181.
Ayhan, Rıza/Çağlar, Hayrettin:	Ticari İşletme Hukuku: Genel Esaslar , Ankara, Yetkin Basımevi, B. 11, 2018.
Balkız, Zeynel:	“Hukukumuzda Faturalar ve İspat Kuvveti”, Manisa Barosu Dergisi , Y. 3, S. 11, 1984

Barlas, Nami:	Para Borçlarının İfasında Borçlunun Temerrüdü ve Bu Temerrüt Açısından Düzenlenen Genel Sonuçlar , İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1992.
Baştuğ, İrfan/Erdem, H. Ercüment:	Ticari İşletme Hukuku , İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye ve İşletmesi Yayınları, 1993.
Battal, Ahmet:	“Faturada Yer Alan Vade Farkı Kaydının Niteliği Ve İtiraz Edilmemesi Halinde Sonuçları İle İlgili Yargıtay Uygulaması”, Ticaret Hukuku ve Yargıtay Kararları Sempozyumu: Bildiriler-Tartışmalar , Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Mayıs 1999, s. 73-103.
Bilgili, Fatih/Demirkapı, Ertan:	Ticari İşletme Hukuku , Bursa, Dora Basımevi, 3. B., 2012.
Çağlayan, Pınar:	“Avrupa Birliği Yönergeleri ve Alman Hukukundaki Deneyimler Işığında Mal ve Hizmet Tedarikinde Geç Ödemenin Sonuçları (TTK MD. 1530)”, Banka Ve Ticaret Hukuku Dergisi , C. 27, S. 2, Haziran 2011, s. 173-243.
Doğanay, İsmail:	Ticari Alım-Satım Akdi ve Nevileri , Ankara, Adalet Yayınevi, B. 2, 2003. (Ticari)
Doğanay, İsmail:	Türk Ticaret Kanunu Şerhi , İstanbul, Beta, C. 1, B. 4., 2004. (Şerh)
Domaniç, Hayri:	“Fatura ve İspat Kuvveti”, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi , C. 3, S. 3, Mart 1966, s. 661-666.
Domaniç, Hayri:	Ticaret Hukukunun Genel Esasları , İstanbul, Temel Yayın-Dağıtım, B. 4, 1988.

Engin, Baki İlkay: (Engin)	“Fatura Veya Teyit Mektubunda Yer Alan Vade Farkı Kaydına İtiraz Edilmemesinin Sonuçları”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası , C. 61, S. 1-2, 2003, s. 257-276.
Engin, Rıfat: (R. Engin)	“Açık-Kapalı Fatura Ayrımı”, Yaklaşım Dergisi , Y. 14, S. 160, Nisan 2006, s. 84-88.
Eren, Fikret:	Borçlar Hukuku Genel Hükümler , Ankara, Yetkin Yayınları, 22. B., 2017.
Eriş, Gönen:	Ticari İşletme ve Şirketler: Açıklamalı - İctihatlı , Ankara, Seçkin Yayıncılık, C. 1, B. 3, 2017.
Feyzioğlu, Feyzi Necmeddin:	Borçlar Hukuku: Genel Hükümler , İstanbul, Fakülteler Matbaası, C. 2, B. 2, 1977.
Havutçu, Ayşe:	Tam İki Tarafa Borç Yükleyen Sözleşmelerde Temerrüt ve Müspet Zararın Tazmini , İzmir, 1995.
Hirş, Ernest:	Ticaret Hukuku Dersleri , İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 3. B., 1948.
İmregün, Oğuz:	Ticaret Hukukunun Genel İlkeleri , Bursa, Ekin Kitabevi Yayınları, 1994.
Işıқтаç, Yasemin:	Hukukun Kaynağı Olarak Örf ve Adet Hukuku , İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1992.
Karahan, Sami:	Karahan, “Fatura ve Faturaya İtiraz”, Prof. Dr. Yavuz Alangoya İçin Armağan , İstanbul, Alkım Yayınları, 2007, s. 685-690.
Karayaşın, Yaşar:	Ticaret Hukuku: I. Giriş-Ticari İşletme , Ankara, Güzel İstanbul Matbaası, 1968. (İşletme)

Karayalçın, Yaşar:	Muhasebe Hukuku: Kavramlar-İlkeler-Başlıca Sorunlar-Yeni Gelişmeler , Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2. B., 1988. (Muhasebe)
Kayar, İsmail/Turgut Günbay, Pınar:	“Faturada Yer Alan Vade Farkı Kaydına İlişkin Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararı Hakkında Bir Değerlendirme: Yargıtay İBHGK’nın 27.06.2003 T. Ve 2001/1 E., 2003/1 K. Sayılı Kararı”, Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi , s. C. 1, S. 2, 2006, s. 151-161.
Kelecioğlu, M. Aykut:	“Sahte Faturanın Tanımı ve Faturanın Sahteliğinin İspatı-I”, Yaklaşım Dergisi , Y. 8, S. 94, Ekim 2000, s.157-162. (Sahte I)
Kelecioğlu, M. Aykut:	“Sahte Faturanın Tanımı ve Faturanın Sahteliğinin İspatı-II”, Yaklaşım Dergisi , Y. 8, S. 95, Kasım 2000, s. 122-128. (Sahte II)
Kendigelen, Abuzer:	Hukuki Mütalâalar: Mahkeme Kararları İle Birlikte , İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, C. 9, 2012. (Mütalâalar 9)
Kendigelen, Abuzer:	Yeni Türk Ticaret Kanunu: Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler , İstanbul, On İki Levha, 3. B., 2016. (Tespitler)
Kılıçoğlu, Ahmet M.:	Borçlar Hukuku: Genel Hükümler , Ankara, Turhan Kitabevi, 21. B., 2017.
Kızılot, Zuhale:	“Faturada Vade Farkı Kaydının Bulunması ve Bir İçtihat”, Yaklaşım Dergisi , Y. 12, S. 136, Nisan 2004, s. 205-208.
Korhan, Gökhan:	“Proforma Faturanın Mahiyeti, Kullanım Alanları ve Fatura İle Arasındaki Farklar”, Yaklaşım Dergisi , Yıl 15, S. 178, Ekim 2007, s.217-220.

Kumkale, Rüknettin:	“Açık/Kapalı Faturaya Mali ve Hukuki Yaklaşım”, Terazi , Y. 2, S. 9, Mayıs 2007, Ankara, s.47-54.
Kumkale, Rüknettin:	Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura: Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde , Seçkin, 7. B., Ankara, 2017.
Oğuzman, M. Kemal/Öz, M. Turgut:	Borçlar Hukuku: Genel Hükümler , İstanbul, Vedat Kitapçılık, C. I, 16. B., 2018.
Önen, Turgut:	Karşılıklı Borç Doğuran Sözleşmelerde Borçlunun Temerrüdüyle İlgili Genel Mahiyetteki Hükümler , Ankara, 1975, s. 43.
Özdamar, Mehmet: (M. Özdamar)	“Yargıtay Kararları Işığında Fatura İçeriğine İtiraz”, Ankara Barosu Dergisi , Y. 66, S. 1, Kış 2008, s. 219-229.
Özdamar, Emine: (E. Özdamar)	“Faturanın Delil Niteliği”, Terazi Hukuk Dergisi , C. 7, S.73, Eylül 2012, s. 43-48.
Patkavak, Ramazan:	“Uluslararası Satım Sözleşmelerinde Kapalı Faturanın Hukuki Niteliği Hakkında Somut Olay Düzleminde Bir İnceleme”, Terazi Hukuk Dergisi , Y. 5, S. 48, Ağustos 2010, Ankara, s.135-141.
Peksöz, Vildan:	“Hukuk Muhakemesi Kapsamında Karineler ve Faturanın Hukuki Niteliği”, İstanbul, 2014, yayınlanmamış yüksek lisans tezi.
Poroy, Reha/Yasaman, Hamdi:	Ticari İşletme Hukuku , İstanbul, Vedat Kitapçılık, B. 15, 2015.
Sengir, Turgut/Taray,	“Ticari Satışlarda İspat Vasıtalarından Fatura”, İstanbul Baro Dergisi , C. 42, Y. 1968, S. 1-2, s. 1-10.

Haydar:	
Seviğ, Veysi:	“Naylon Fatura Kullanılması İle İlgili Son Düzenleme”, Yaklaşım Dergisi , Y. 10, S. 115, Temmuz 2002, s. 21-25.
Şanver, Salih:	“Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku”, İktisat ve Maliye Dergisi , C. 23, S. 1, 1976, s. 21-25.
Şener, Yavuz Selim:	“Fatura ve İspat Vasıtası Olma Özelliği”, Legal Mali Hukuk Dergisi , C. 1, S. 4, 2005, s. 1021-1046.
Şirin, Şerafettin:	Ticaret Hukukunda Faiz ve Uygulaması , İstanbul, Alfa Basım Yayım Dağıtım, B. 2, 1994.
Tekil, Fahiman:	Ticari İşletme Hukuku , İstanbul, Bilmen Basım, 1990.
Tekinalp, Ünal:	“Ticaret Hukuk İle Vergi Hukuku Arasında Çelişki Sorunu”, İktisat ve Maliye Dergisi , C. 23, S. 1, 1976, s. 29-31.
Tekinay, Selahattin Sulhi/Akman, Sermet/Burcuoğlu, Haluk/Altop, Atilla :	Tekinay Borçlar Hukuku: Genel Hükümler , İstanbul, Filiz Kitabevi, B. 7, 1993.
Toksal, Baki:	Türk Ticaret Kanunu Şerhi , Ankara, Sevinç Matbaası, C. 1, 1986.
Topal, Önder:	Ticari Defterlerin Delil Niteliği , Ankara, Yetkin Yayınları, 2015.
Tunçomağ, Kenan:	Türk Borçlar Hukuku: I. Genel Hükümler , İstanbul, 6. B., 1976.
Uçar, Salter:	Hukukumuzda Ticaret Sicili Tacir ve Esnaf Kavramı , İstanbul, Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1993.
Uyar, Adnan:	“Fatura ve Fatura Yerine Geçen Vesikalar”, Yaklaşım

	Dergisi , Y. 13, S. 155, Kasım 2005, s. 217-220.
Ülgen, Hüseyin/Helvacı, Mehmet/Kendigelen , Abuzer/Kaya, Arslan/Nomer Ertan, N. Fusun:	Ticari İşletme Hukuku , İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, C. 5, 2015.
Ünal, Oğuz Kürşat:	Fatura ve Teyit Mektubu , Ankara, Bilge Yayınevi, 2015, B. 6.
Ünal, Oğuz Kürşat:	“TK. m. 23 Uygulamasında Faturada Vade Farkı Kaydı”, Bilgi Toplumunda Hukuk: Ünal Tekinalp’e Armağan , İstanbul, Beta, C. 1, 2003, s. 163-168. (Vade)
Ünal, Oğuz Kürşat:	“Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi , C. 10, S. 1-2, 2006, s. 1-32. (Sahte)
Ünal, Oğuz Kürşat:	“Türk Hukukunda Fatura Kavramı ve Hukuki Mahiyeti”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi , C. 1, S. 7, 1997, s. 41-52. (Fatura)
Yılmaz, Ejder:	Hukuk Sözlüğü , 10. B., Ankara, Yetkin Yayınları, 2011.