

# **SATILAN MALLARIN TESLİMİNİN YEDİ GÜNDEN FAZLA SÜRMESİ DURUMUNDA SEVK İRSALİYESİ VE FATURA DÜZENLENMESİNDE YAŞANAN SORUNLAR**

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 03.03.2009

## **I. Genel Olarak Fatura ve Sevk İrsaliyesi**

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan tanıma göre fatura, *“satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.”*<sup>1</sup>

Yine VUK.na göre faturada en az aşağıdaki bilgiler bulunur:<sup>2</sup>

- Faturanın düzenlenme 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 nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı;
- Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası,

Faturanın düzenlenmesinde aşağıdaki kurallara uyulması kanuni bir zorunluluktur:<sup>3</sup>

- Faturalar sıra numarası dâhilinde teselsül ettirilir. Aynı müessesenin muhtelif şube ve kısımlarında her biri aynı numara ile başlamak üzere ayrı ayrı fatura kullanıldığı takdirde bu faturaları şube ve kısımlarına göre şube veya kısmın isimlerinin yazılması veya özel işaretle seri tefriki yapılması mecburidir.
- Faturalar mürekkeple, makine ile veya kopya kurşun kalem ile doldurulur.
- Faturalar en az bir asıl ve bir örnek olarak düzenlenir. Birden fazla örnek düzenlendiği takdirde her birine kaçınıcı örnek olduğu işaret edilir.
- Faturaların baş tarafında iş sahibinin veya namına imzaya mezu olanların imzası bulunur.
- Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azamî yedi gün<sup>4</sup> içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.
- Eczanelerin, çalışanlarının reçetelerini karşılamak üzere sözleşme yaptıkları kamu kuruluşları ile sınırlı olmak üzere, ilgili kuruluşların çalışanlarına yaptıkları ilaç teslimlerinde kamu kuruluşlarınca karşılanacak paya ilişkin tutarı içeren faturayı, ay

<sup>1</sup> VUK. md. 229

<sup>2</sup> VUK. md. 230

<sup>3</sup> VUK. md. 231

<sup>4</sup> 5035 sayılı Kanununun 48/1-b maddesi ile 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere 7 gün olarak belirlenmiştir. Öncesi için bu süre 10 gün olarak uygulanmakta idi.

sonunda tüm çalışanlar için ve tek bir fatura şeklinde düzenlemeleri mümkündür.<sup>5</sup> Sosyal Güvenlik Kurumu ile anlaşmalı eczanelerce de söz konusu Kuruma ay sonunda tek bir fatura düzenlenebilecektir.<sup>6</sup> Bu durumda yukarıda yer alan yedi günlük süre şartı aranmayacaktır.

- Fatura düzenlemek zorunda olanlar<sup>7</sup>, müşterinin adı ve soyadı ile bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının doğruluğundan sorumludur. Ancak bu sorumluluk, nihai tüketiciler fatura düzenlenmede parasal sınırın geçilmesi nedeniyle ya da nihai tüketicinin talebi olması durumunda parasal sınıra bakılmaksızın düzenlenen faturalarda söz konusu değildir.<sup>8</sup> Fatura düzenleyen istemesi halinde müşteri kimliğini ve vergi dairesi hesap numarasını gösterir belgeyi ibraz etmek zorundadır.

Sevk irsaliyesi ise Kanun'da bu derecede net tanımlanmamış, ya da ayrıca bir maddede düzenlenmemiş olup fatura ile madde hükmünün parantez içi hükmünde *"Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıttırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıttırılması halinde alıcının, taşınan veya taşıttırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması şarttır."* şeklinde açıklanmıştır.<sup>9</sup>

Aynı hükmün devamında malın, bir mükellefin birden çok iş yerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gerekli olduğu, nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları kendilerinin taşıması veya taşıttırması halinde bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla sevk irsaliyesi aranmayacağı düzenlenmiştir.

Sevk irsaliyesinde bulunması gereken bilgiler fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere faturada bulunması gereken bilgiler ile aynı olup, sevk irsaliyesi düzenlenmesi sırasında, fatura düzenlenmesi ile ilgili diğer tüm kurallara da aynen uyulması gerekmektedir. Yine faturadan farklı olarak sevk irsaliyesinde malın nereye ve kime gönderildiği ayrıca belirtilmelidir.<sup>10</sup> Ayrıca Maliye Bakanlığı, VUK.nun verdiği yetkiye dayanarak<sup>11</sup>, sevk irsaliyelerinde tanzim tarihi yanında ayrıca bir sevk tarihinin yer almasını istemektedir.<sup>12</sup>

Bu iki belge dışında uygulamada karşılaşılan irsaliyeli fatura bizzat VUK.nda düzenlenmiş bir belge olmayıp, Kanunun Maliye Bakanlığı'na verdiği yetki çerçevesinde<sup>13</sup> Bakanlık tarafından ihdas edilmiş ayrı bir belgedir.<sup>14</sup> Konumuzu doğrudan ilgilendirmedüğinden irsaliyeli fatura ile ilgili ayrıntıya girilmeyecektir.

<sup>5</sup> 336 seri no.lu VUK GT. (RG:29.07.2004-25537)

<sup>6</sup> 379 seri no.lu VUK GT. (RG:05.01.2008-26747)

<sup>7</sup> VUK. md. 232/birinci fıkra.

<sup>8</sup> VUK. md. 232/ikinci fıkra

<sup>9</sup> VUK. md. 230/5 parantez içi hüküm.

<sup>10</sup> VUK. md. 230/ikinci fıkra.

<sup>11</sup> VUK. mük. md. 227 ve mük. md. 257

<sup>12</sup> 253 seri no.lu VUK GT. (RG:22.01.1997-22885)

<sup>13</sup> VUK. mük. md. 257

<sup>14</sup> İrsaliyeli fatura için Bkz. 211 seri no.lu VUK GT. (RG:12.09.1991-20989)

## II. Mal Tesliminin Yedi Günden Fazla Sürdüğü Durumlar ve Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi

İrsaliye ile ilgili VUK. düzenlemesinde “*Malın alıcıya teslim...*” edilmesinden söz edilmişse de Kanunda “*teslim*”ın bir tanımı bulunmamaktadır.

Ancak VUK.da tanımlı olmayan “*teslim*”, KDV Kanunu’nda “*Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciy veya sürücüyeye tevdi edilmesi de mal teslimidir.*” şeklinde tanımlanmış<sup>15</sup> ve “*Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme âkit yapılmak suretiyle, malın bu arada el değiştirmeden doğrudan sonuncu kişiye devredilmesi halinde, aradaki safhaların her biri ayrı bir teslimdir.*” hükmü getirilmiştir.<sup>16</sup>

Türkiye’de ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV konusuna gireceğinden,<sup>17</sup> mal tesliminde KDV. açısından vergiyi doğuran olayın malın teslimi olmasından,<sup>18</sup> teslimde KDV.nin matrahının bu işlemin karşılığını teşkil eden bedel olmasından<sup>19</sup> ve bir vergilendirme döneminde yapılan teslimlerin beyannameye intikali yönünden teslimin gerçekleştiği an önem arz etmektedir.

Teslimi yapan bir gerçek kişi mükellef ise, gelirin tanımında “*bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı*” unsurunun yer alması nedeniyle,<sup>20</sup> teslimi yapan bir kurum mükellef ise yine “*takvim yılı*” esasını nedeniyle<sup>21</sup> teslim, gerek gelir vergisi ve gerekse kurumlar vergisi anlamında bu vergilerin matrahının tespiti açısından da önem taşımaktadır.

Diğer taraftan, sevki irsaliyesine konu malın tesliminden itibaren yedi günlük kanuni sürede fatura düzenlenmemiş olması nedeniyle ayrıca özel usulsüzlük cezası da gündeme gelebilecek, yedi günlük süreden sonra fatura düzenlenmiş olsa dahi bu kez de bu fatura yine hiç düzenlenmemiş sayılarak özel usulsüzlük cezası uygulanabilecektir.<sup>22</sup>

Bütün bu vergisel durumlar, aslında faturanın ne zaman düzenleneceği bir başka ifade ile irsaliyenin ne zaman faturaya dönüştürüleceği sorusunun cevabı ile ilgilidir.

Malın teslimi bir defada olmuşsa bu durumda bir sorun çıkmayacaktır. Ancak dökme yağ, hububat, bakliyat, petrol ürünleri, çimento, klinker, tuğla, demir çelik ürünleri gibi malların tesliminde ve özellikle gemi ya da demiryolu vagonuna yükleme yapıldığı durumlarda tereddüt oluşabilecektir. Doğal olarak ihracatta fiili ihraç tarihi esas alındığından sorun yaşanmayan bu durum yurtiçi teslimlere özgü olarak karşımızda çıkmaktadır.

Konuyu somutlaştırma anlamında örnekleyecek olursak:

<sup>15</sup> KDV Kanunu md. 2/1

<sup>16</sup> KDV Kanunu md. 2/1

<sup>17</sup> KDV Kanunu md.1

<sup>18</sup> KDV Kanunu md.10/a

<sup>19</sup> KDV Kanunu md.20/1

<sup>20</sup> GVK. md. 1

<sup>21</sup> KVK. md. 1/(2).nin gelir vergisine yaptığı yollama ve KVK. md. 6

<sup>22</sup> Sevk irsaliyesi ile ilgili özel usulsüzlük cezaları için Bkz. VUK. md. 353/2

Trabzon'da bulunan (A) A.Ş., Çanakkale'de bulunan (S) Ltd.Şti.nden dökme bitkisel yağ alacaktır. Bunun için Çanakkale limanına yanaşmış ve yaklaşık 11.000 ton kapasiteli bir gemiye 10.000 ton bitkisel yağ doldurulmasını ve nakliyenin de bu gemiyle yapılmasını istemektedir.

(S) A.Ş. her biri yaklaşık 20 ton bitkisel yağ alan tankerlerle Çanakkale'nin bir ilçesinde bulunan fabrikasından Çanakkale limanında demirli gemiye sevk ve yükleme yapmaya 25.11.2009 tarihinde başlamış ve geminin ambarlarının tümüyle doldurulması ancak 03.12.2009 günü tamamlanabilmiştir. Sonuçta tankeri 50 sefer yaptığı ve 10.000 ton yağ yüklendiği ortaya çıkmıştır. Tanker ile yapılan sevkiyatlara ilişkin olarak 25.11.2009-30.11.2009 tarihleri arası düzenlenmiş 40 adet sevk irsaliyesi ve bunlarla nakledilmiş 8.000 ton bitkisel yağ; 01.12.2009-03.12.2009 tarihleri arasında düzenlenmiş 10 adet sevk irsaliyesi ve bunlarla nakledilmiş 2.000 ton bitkisel yağ söz konusudur.

Bu veriler ışığında iki olasılık ortaya çıkmaktadır.

İlk olasılıkta; 25.11.2009-30.11.2009 tarihlerini kapsayan dönemde 40 adet sevk irsaliyesi ile sevk edilen 8.000 ton bitkisel yağ için 30.11.2009 tarihinde fatura düzenlenecek ve bu satışlar 2009/Kasım ayı KDV beyannamesine yansıtılacak; 01.12.2009-03.12.2009 tarihlerini kapsayan dönemde 10 adet sevk irsaliyesi ile sevk edilen 2.000 ton bitkisel yağ için ise en geç 10.12.2009 tarihine kadar bir fatura düzenlenecek ve bu satışlar 2009/Aralık ayı KDV beyannamesine yansıtılacaktır.

Bu olasılık 2009/Kasım ayında 40 adet sevk irsaliyesi ile yapılan 40 adet sevkiyat için 40 adet fatura düzenlenmelidir ya da 2009/Aralık ayında yapılan sevkiyatlar 01.12.2009 da başlayıp 03.12.2009 tarihinde bitmiştir bu nedenle 01.12.2009 + 7 gün hesabıyla 10 adet sevk irsaliyesi için en geç 08.12.2009 tarihinde fatura düzenlenmelidir gibi uç noktalara da taşınabilir.

İkinci olasılıkta ise; teslim, anlaşılan 10.000 ton yağ olduğuna göre, 11.000 tonluk gemi deposu 10.000 ton bitkisel yağ ile dolduğunda gerçekleşmiş sayılacak ve 50 adet sevk irsaliyesi ile yapılan 10.000 ton bitkisel yağ için son sevkiyatın yapıldığı 03.12.2009 tarihinden itibaren 7 gün içinde fatura düzenlenecek ve bu satışta 2009/Aralık ayı KDV beyannamesi ile beyan edilecektir.

KDV yönünden yukarıda örneklenen durum, sevkiyatların bir sonraki geçici vergi ya da hesap dönemine sarkması durumunda geçici vergi ve gelir vergisi (ya da kurumlar vergisi) yönünden de hasılat ve maliyet unsuru yönünden sorunlara yol açması olası bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır.

### **III. Konuya İlişkin İdare ve Yargı Görüşü**

#### **A. İdare Görüşü**

İdare bir özelgesinde, *"Birden fazla irsaliyenin birleştirilerek tek bir fatura düzenlenmesi durumunda da düzenlenme tarihleri ve numaraların tümünün faturada yer alması halinde ayrıca sevk tarihinin yer almasına gerek bulunmamaktadır."* şeklinde görüş açıklamıştır.<sup>23</sup>

<sup>23</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 26.05.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.29/2922-230-857/21589 sayılı yazısı.

Bu durumda öncelikle birden fazla sevk irsaliyesinin bir fatura ile faturalanabiliyor olması konusunda bir tereddüt olmamalıdır.

Diğer taraftan bir Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından benzeri bir konuda yaşanan tereddüt nedeniyle görüşüne başvurduğu İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, genel ifadeler kullanılarak verdiği cevapta bu tür durumlarda faturanın süresinde düzenlenmediği gerekçesiyle VUK. md. 353/1. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği yolunda görüş bildirmiştir.<sup>24</sup> Başkanlığın bu genel çerçeveli cevabından ve faturaların hiç düzenlenmemiş sayılmasından hareketle, yedi günlük her bir dönem sonunda fatura düzenlenmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede ise *“Buna göre; şirketiniz tarafından kabule bağlı olan ve bunun için yazılı bir sözleşme bulunan satışlarınız için yukarıda yer alan yasal hüküm ve açıklamalar doğrultusunda 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 230’uncu maddesinin birinci fıkrasının 5’inci bendine göre sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekmekte olup, kabul tarihinden itibaren 7 günlük süre içerisinde de faturanın düzenlenmesi mümkün bulunmaktadır.”* şeklinde görüş verilmiştir.<sup>25</sup>

Bir başka özelgede ise Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, *“Satışlarınıza ait faturaların, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenmesi gerekmele birlikte; Kanunun emredici hükümlerine aykırı olmamak kaydıyla (KDV, Kurumlar Vergisi açısından dönem kaydırmamak koşuluyla) bir kısım müşterilerinizle şirketiniz arasında düzenlenecek sözleşme ile mal tesliminin belirli dönemler itibariyle kısım kısım ifa edileceği hususunda mutabık kalınması halinde, faturanın bu dönemler itibariyle düzenlenmesinde bir sakınca bulunmamakla birlikte, malın tesliminden önce bedelin tamamı üzerinden düzenlenecek faturanın malın sevki sırasında düzenleyeceğiniz irsaliyenin ikinci nüshasına, kesilen faturanın tarih ve numarasının şerh düşülmesi suretiyle fatura ve sevk irsaliyesi uyumunun sağlanması gerekmektedir.”* şeklinde görüş açıklamıştır.<sup>26</sup>

Ancak bu özelgede yer alan *“Kanunun emredici hükümlerine aykırı olmamak kaydıyla (KDV, Kurumlar Vergisi açısından dönem kaydırmamak koşuluyla)”* ifadesi görüşü uygulanamaz hale getirmektedir.

İstanbul Defterdarlığı’nın bir özelgesinde ise *“Dilekçenizde çalışmakta olduğunuz firmanın işlerini gezici olarak yapmakta olduğunuz, Türkiye genelinde müşterileri dolaştığınız ve bu dolaşımın 7-30 gün arasında değiştiği, bu süre içinde montaj yapıldığı; ancak bu montaj işleminden sonra firmanın kabul onayı verdiği, bu onayın 7 günlük süreyi geçebildiği belirtilerek faturanın kabul onayından sonra düzenlenip düzenlenemeyeceği konusunda bilgi verilmesi istenilmektedir....”* açıklaması ile *“Bu durumda, müşteriye montaj aşamasında gönderilen her bir parçanın sevki sırasında sevk irsaliyesinin alıcı adına düzenlenmesi, sevk irsaliyesinin üzerine taşınan malın kısım kısım taşındığının ve montaj yapılacağıının belirtilmesi, montajın tamamlandığı tarihi takip eden yedi gün içinde de fatura tanzim edilmesi ve daha önce düzenlenen sevk irsaliyelerinin numaralarının bu faturada belirtilmesi gerekmektedir. Ancak, azami yedi günlük süre içerisinde düzenlendiğinin ileride tarafınızdan*

<sup>24</sup> İzmir VD. Bşk. Usul Md.nün 25.12.2006 tarih ve B.07.İ.G.İ.D.4.35.18.02/1744-406/3956 sayılı yazısı.

<sup>25</sup> Bursa VD Bşk. Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Md.nün 29.04.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.02-300-08- / 829 sayılı yazısı.

<sup>26</sup> Ankara VD Bşk. Mükellef Hizmetleri Usul Grup Md.nün 14.04.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02/ 32229-270-5937 sayılı yazısı.

ispatı açısından keseceğiniz fatura üzerinde montaj işinin tamamlandığı tarihin de ayrıca belirtilmesinde fayda bulunmaktadır.” görüşü çalışma konumuz olayla daha benzer bir özellik göstermektedir.<sup>27</sup>

Yine çalışma konumuz ile doğrudan benzerlik bulunan Malatya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın bir özelgesinde “İlgide kayıtlı dilekçenizle, muhtelif nakliye araçları ile yapılan mıcır sevklerine ilişkin düzenlenen sevk irsaliyelerinin, faturalandırma işleminin, sevk irsaliyelerinin düzenleme tarihlerinden itibaren 7 gün içindemi yoksa, hak edişin onaylanmasından itibaren 7 gün içinde mi fatura edileceğini sormaktasınız... Firmanızın şantiyesinde üreterek kendi araçlarınızla Belediye ye ait iş sahasına mıcır taşımanız hizmet anlaşması gereği kullanılması gereken sarf malzemesi olduğundan hakediş belgesinin idarece onaylandığı tarihten itibaren en geç yedi gün içinde fatura kesilmesi gerekir.” açıklaması yer almaktadır.<sup>28</sup>

## B. Yargı Görüşü

Olayımızla birebir örtüşen bir uyuşmazlıkta Vergi Mahkemesi, “Dava konusu olayda, ihracat teslimli mal sevkiyatının<sup>29</sup> yapıldığı, bu sevkiyatın satıcı (davacı) tarafından yapıldığı ve faturaların sevkiyatın gemiye tamamlandığı tarihe kadar olan sevk irsaliyeleri toplamı üzerinden tek fatura şeklinde düzenlendiği görülmektedir. Tartışma konusu olan husus 10 günlük<sup>30</sup> yasal sürenin başlangıcının sevk tarihinden ve sevk irsaliyesinin düzenlendiği tarihten itibaren mi yoksa sevkiyatın bittiği tarihten itibaren mi başlayacağıdır. Olayımızda sevkiyat davacı tarafından yapıldığından ve yapılan her sevkiyata ilişkin sevk irsaliyesi düzenlendiğinden, faturanın da bu tarihten itibaren 10 günlük yasal süresi içerisinde düzenlenme zorunluluğu bulunmaktadır.” gerekçesiyle hüküm ihdas etmiştir.<sup>31</sup>

Anılan kararın davacı tarafça temyizi sonucu Danıştay Vergi Mahkemesi kararını, “...madde hükmü uyarınca özel usulsüzlük cezası ancak hiç fatura alınmamış veya düzenlenmemiş olması halinde söz konusu olabileceğinden ve ortada düzenlenmiş, verilmiş ve içeriği yönünden herhangi bir eleştiriye konu olmamış... adet faturanın bulunması karşısında sonradan da olsa belgelerin düzenlenmesi nedeniyle 353'üncü maddede öngörülen amacın gerçekleştiği sonucuna varıldığından...” şeklindeki gerekçe ile bozmuştur.<sup>32</sup>

Her ne kadar yukarıya alınan uyuşmazlık özel usulsüzlük cezası ile ilgili olduğundan KDV, gelir veya kurumlar vergisi yönünden bir açıklık getirmese de Danıştay bozma kararında kullanılan “...sonradan da olsa belgelerin düzenlenmesi...” ifadesinden, Danıştay'ın da fatura düzenlenmesi gereken tarih açısından Vergi Mahkemesi ile aynı görüşte olduğu ancak dava konusu cezayı sadece tespit ve belgelendirme anlamında hukuka aykırı bulduğu anlaşılmaktadır.

<sup>27</sup> İstanbul Defterdarlığı Usul Gelir Md.nün 30.11.2004 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.20./VUK-231-5-10976/11228 sayılı yazısı.

<sup>28</sup> Malatya VD Bşk. Mükellef Hizmetleri Grup Md.nün bila tarih B.07.1.GİB.4.44.15.01.2000.VUK/ sayılı özelgesi.

<sup>29</sup> Kararda geçen bu ifade KDVK md.11/1-c kapsamında ihracatçı firmaya yapılan yurtiçi teslim için kullanılmıştır.

<sup>30</sup> Uyuşmazlık döneminde 10 gün olan sürenin bugün 7 gün olduğunu hatırlanmalıdır.

<sup>31</sup> İzmir 2. Vergi Mahkemesi'nin 25.07.2007 tarih ve E:2007/216 K:2007/711 sayılı kararı.

<sup>32</sup> Danıştay 3. Dairenin 23.12.2008 tarih ve E:2007/4517 K:2008/4221 sayılı kararı.

Zaten Danıştay'ın sonradan düzenlenmiş belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılacağı ya da bir tespit ile birden fazla adet belge için ceza kesilemeyeceği yönünde kararları müstakar hale gelmiş olduğundan<sup>33</sup>, yukarıya alınan gerekçe çalışma konumuzu tam karşılamamaktadır.

#### IV. Sonuç

Danıştay'ın birçok kararında vurgulandığı üzere, sevk irsaliyesi ve buna bağlı özel usulsüzlük cezası uygulaması, geliri doğuran olaylar ile kayıtlar arasında ilişki kurulabilmesi, böylece vergi kaybına yol açacak durumların zamanında önlenbilmesinin sağlanacağı görüşüyle getirilmiş olup söz konusu hükmün bu anlayış içinde değerlendirilmesi gerekmektedir.<sup>34</sup>

Diğer taraftan KDV Kanunu'nu her ne kadar "*Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması*" ile vergiyi doğuran olayın meydana geleceği anlayışını kabul etmişse de<sup>35</sup> "*Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması*" ile vergiyi doğuran olayın meydana geleceğini de belirtmiş bulunmaktadır.<sup>36</sup> Ayrıca fatura VUK hükümlerine göre satılan emtia ve yapılan iş için düzenlenecektir.<sup>37</sup>

Bu hükümlerden yola çıkıldığında tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri de dikkate alındığında, çalışmamıza konu olan olayda 10.000 ton bitkisel yağ örneğin alım-satım sözleşmesi 10.000 ton bitkisel yağı içermektedir. Satıcının aksi kararlaştırılmadıkça mal bedelini alıcıdan talep edebilmesi için 10.000 ton malı teslim etmiş olması gerekmektedir. Nitekim Borçlar Kanunu düzenlemesi de "*Beyi bir akittir ki onunla bayi, satılan malı müşterinin iltizam ettiği semen mukabilinde müşteriye teslim ve mülkiyeti ona nakleylemek borcunu tahammül eder. Hilafına adet veya mukavele mevcut değil ise bayi ile müşteri borçları aynı zamanda ifa etmekle mükelleftirler.*" şeklindedir.<sup>38</sup>

Ayrıca, Türk Ticaret Kanunu'nun "*Ticari işletmesi icabı bir mal satmış veya imal etmiş veyahut bir iş görmüş yahut bir menfaat temin etmiş olan tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir.*" şeklindeki hükmünden<sup>39</sup> hareket edildiğinde gerçekleşmemiş/tamamlanmamış bir satış akdinin faturaya konu edilmesi de mümkün görünmemektedir.

Her ne kadar satıcı 50 adet sevkiyat yapmışsa da bunların her biri bir satış olmayıp bir satışın çeşitli kısımlarıdır. Ortada tek bir satış sözleşmesi vardır. Bir başka ifade ile satıcı firmanın alıcı firmaya aynı ay içinde çok sayıda satışa ilişkin çok sayıda sevkiyat yapması söz konusu değildir.

Yine Borçlar Kanunu'nun "*Ticari muamelelerde teslim için bir zaman tayin edilmiş olupta bayi temerrüt ederse müşterinin teslim talebinden vaz geçerek ademi ifa sebebi ile zarar ve ziyan*

<sup>33</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 26.02.1999 tarih ve E:1998/49 K:1999/122 sayılı, 15.02.2002 tarih ve E:2001/501 K:2002/62 sayılı; Danıştay 3. Daire'nin 17.03.1999 tarih ve E:1997/4507 K:1999/1078 sayılı, 17.03.1999 tarih ve E:1997/4507 K:1999/1078 sayılı; Danıştay 4. Daire'nin 02.07.1999 tarih ve E:1998/4870 K:1999/2954 sayılı, 23.05.2000 tarih ve E:1999/977 K:2000/2269 sayılı, 13.02.2002 tarih ve E:2000/6350 K:2002/587 sayılı kararları bu tür kararlara örnek gösterilebilir.

<sup>34</sup> Danıştay 3. Dairenin 23.12.2008 tarih ve E:2007/4517 K:2008/4221 sayılı kararı.

<sup>35</sup> KDVK md. 10/a

<sup>36</sup> KDVK md. 10/c

<sup>37</sup> VUK. md. 229

<sup>38</sup> BK md. 182

<sup>39</sup> TTK md. 23

*isteyeceğini kabule cevaz vardır. Müşteri teslimini istemek niyetinde ise muayyen müddetin inkızasında bayii bundan haberdar etmesi lazımdır.”* şeklindeki hükmüne göre<sup>40</sup> satıcının temerrüdü, örnekte taahhüt ettiği toplam 10.000 ton yağ ile ilgilidir.

O halde bu tür durumlarda alıcı ve satıcı arasındaki mutabakat 10.000 ton yağ teslimi olduğuna ve gemiye yapılacak yükleme mutad olarak birden fazla sevkiyatı içereceğine, gemi ile mal alıcıya bir defada teslim edileceğine ve alıcı ancak bu 10.000 ton yağın tam olarak yüklenmesi ile bu mal karşılığı satıcıya borçlanacağına göre görüşümüz örnekte gemiye yapılan son sevkiyata ilişkin sevk irsaliyesi tarihinden itibaren ve son sevkiyatın yapıldığı ay geçirilmemek kaydıyla fatura düzenlenebileceği yolundadır.

Aksi takdirde sadece sevk irsaliyesi hükmünün dar yorumu sonucu, henüz tam olarak gerçekleşmemiş bir satış sözleşmesine dayalı olarak tahakkuk etmemiş bir hâsılâtın gelire dâhil edilmesi, henüz gerçekleşmemiş gideri (satılan mal maliyeti) bu gelirden indirilmesi, özetle hatalı gelir, kurumlar ya da geçici vergi uygulamaları ile vergiyi doğuran olayın gerçekleşmemiş olmasına karşın KDV hesaplanması gibi bir sonuca ulaşılabilecektir. Böyle bir sonucun ise vergilendirmede tahakkuk<sup>41</sup> ve dönemsellik<sup>42</sup> ilkeleri gibi en temel ilkeler ile çelişeceği çok açıktır.

Kaldı ki her durumda daha sonradan yapılacak bir denetim ve inceleme faaliyeti ile durum İdare tarafından özel usulsüzlük cezasını gerektirir şekilde değerlendirilse bile bu tek bir tespit sayılacak ve 50 adet sevk irsaliyesi için 50 adet fatura düzenlenmesi gerektiği iddiası dayanaksız kalacaktır. Zaten bu durumda dahi, bir adet ve sonradan düzenlenmiş bile olsa fatura düzenlenmiş bulunması özel usulsüzlük cezası kesilmesine de engel olacaktır görüşünderiz.

---

#### **UYARI**

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.

---

<sup>40</sup> BK md. 187

<sup>41</sup> Tahakkuk ilkesinin en açık yansıması GVK md.39.da yer alan "Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder." hükmünde görülebilir

<sup>42</sup> Dönemsellik ilkesi VUK md. 174. hükmünde "Defterler hesap dönemi itibarıyla tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır..." şeklinde vurgulanmaktadır.