

TÜRK HUKUKUNDA FATURA KAVRAMI VE HUKUKİ MAHİYETİ

Doç. Dr. Oğuz Kürşat Ünal*

I. TÜRK HUKUKUNDA FATURA KAVRAMI

Fatura iktisadî faaliyetlerde en çok kullanılan. İspat hukuku bakımından ticarî defterlerde olduğu gibi tacirin kendisinden sâdır olmamakla birlikte, kendi lehine ve aleyhine delil gücüne sahip bir ticarî belgedir. Fatura; bir taraftan ticari defterlerdeki kayıtların diğer taraftan fatura düzenlemenin sebebi olan akdî ilişkinin icrasının tevsikine yarayan bir vesikadır.

Fatura kelimesi menşei itibarıyla Latince olup, Fransızca'da **facture**, Almanca'da **factura** ve İngilizce'de de **invoice** kelimeleriyle ifade edilmektedir. Fransız Hukukunda fatura; akde mevzu teşkil eden malların mahiyeti, vasıfları, miktarı, sıklık ve fiyatı hakkında müfredatlı bir cetveldir" şeklinde tarif edilirken Alman Hukukunda; "bir malın müşterisine veya bir edimin alacaklısına, doğmuş olan borcun cins ve miktarı hakkında gönderilen yazılı bir beyan" şeklinde tarif edilmektedir²⁶. Amerikan hukukunda ise fatura²⁷, satılan bir malın cinsini, miktarını ve fiyatını bildirmek için satıcının alıcıya verdiği bir belgedir. Bu belge, alıcıya, komisyoncuya, emtiayı satın alana ve benzer kişilere; gönderilen veya nakledilen ticarî eşyanın miktarını, değerini veya fiyatını ve ilâve edilen masrafları ve varsa o malın satışı için yüklemeye veya sevke ilişkin notların belirtildiği ayrıntılı hesap raporu veya yazılı bir beyandır.

Fatura; bir taraftan vergi mükelleflerinin kayıtlarının tevsikine, başka bir deyişle gelir ve giderlerini ispatlamaya ve böylece vergi matrahının tespitine, diğer taraftan fatura düzenlemenin sebebi olan

* Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ticaret Hukuku Öğretim Üyesi

²⁶ ARSLANLI, Halil,: Kara Ticaret Hukuku Dersleri, Umumi Hükümler, İstanbul 1960, s.41.

²⁷ A.B.D. Hukukunda faturaya ilişkin olarak yapılan benzer bir diğer tarife göre de fatura; satış veya alış muamelelerinin ayrıntılarını gösteren belge olup ve bu belge alıcıya, komisyoncuya, emtiayı satın alana ve benzer kişilere gönderilen veya gönderilmiş olan ticari eşyanın fiyatı ve masrafları gibi ayrıntılarını ihtiva bir listedir (Black's Law Dictionary, St. Paul, Minn. USA., 1979, s.742).

akdî ilişkinin icrasının tevsikine yarayan bir vesikadır. Bu sebepten fatura; hem özel hukuk hem vergi hukuku hem de muhasebe hukuku bakımından olduğu gibi fiyat kontrolü ve tüketicinin korunması bakımından da önemli bir belgedir²⁸. Fatura ile ilgili konular, Türk hukuk mevzuatında Vergi Usul Kanununun m. 229 - 232 hükümleri ile Ticaret Kanununun m. 23 ve 66 hükümlerinde düzenlenmiştir. Faturanın VUK'nda ve TK'nda düzenleniş biçimi gayesi ve sonuçları farklıdır²⁹. TK fatura ile ilgili hükümlerini, diğer vergi mükelleflerine nazaran daha fazla özen gösterme borcu olan (başka bir deyişle basiretli bir iş adamı gibi hareket etme mükellefiyetinde olan) tacir ve ticarî işletmesini esas alarak düzenlemiş, buna karşılık VUK. vergi açısından tacir olsun veya olmasın, bir ticarî işletmeyle ilgili olsun ya da olmasın tüm vergi mükelleflerini göz önüne alarak düzenlemiştir. Bu bakımdan TK. hükümlerinin uygulama alanı VUK. hükümlerinin uygulama alanına göre daha dardır.

Türk Ticaret Kanununda fatura kavramı tarif edilmemiş, sadece tacir olmanın hükümleri arasında tacirin fatura tanzimi ile verme mükellefiyetini, faturanın mündericatinin kabulünü ve faturaya itirazı düzenleyerek, dolaylı olarak faturanın ispat kuvvetine değinilmiştir. Buna karşılık Vergi Usul Kanununun 229. madde hükmünde fatura kavramı tarif edilmiş, diğer hükümlerde de faturanın şekli, nizamı ve fatura kullanma mecburiyeti, fatura yerine geçen belgeler, fatura ile ilgili usulsüzlük, kaçakçılık ve kaçakçılığa teşebbüs suç ve cezaları düzenlenmiştir.

TK.m.23 hükmüne göre; "Ticarî 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.

Bir faturayı alan kimse, aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde mündericatu hakkında bir itirazda bulunmamışsa mündericatını kabul etmiş sayılır.

Şifahen, telefon veya telgrafla yapılan mukavelelerin veya beyanların muhtevasını teyit eden bir yazıyı alan kimse, aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde bir itirazda bulunmamışsa teyit mektubunun

²⁸ KARAYALÇIN, Yaşar (Muhasebe): Muhasebe Hukuku, Ankara 1988, s.66.

²⁹ BALKIZ, Zeynel: Hukukumuzda Faturalar ve İspat Kuvveti, Manisa Barosu Dergisi,1984, Y.3, S.11, s.8.

yapılan mukaveleye ve beyanlara uygun olduğunu kabul etmiş sayılır."

Bu hükmün ilk iki fıkrası TK'nun münhasıran fatura mündericatu ve ispat kuvveti ile ilgili olan tek hükümdür. Diğer hükümler ise dolaylı olarak faturadan bahsetmektedir. Faturaya dolaylı olarak değinen TK.m.66 hükmü, "Tacirlerin işletmeleriyle ilgili işler dolayısıyla aldıkları mektup, yazı, telgraf, **fatura**, cetvel, senet gibi vesika ve kâğıtlarla ödemelerini gösteren vesikaları ve yazdığı mektup, yazı ve telgrafnamelerin kopyalarını ve mukaveleleri, taahhüt ve kefalet ve sair teminat senetleri ve mahkeme ilâmları gibi belgeleri muntazam bir tarzda dosya halinde saklamaları mecburidir" şeklindeki ifadesiyle, faturanın ticarî defterlerindeki kayıtların mesnedini gösteren belge olduğunu ifade etmekte ve saklama mecburiyetini düzenlemektedir. Bu hükme göre de fatura bir ispat vasıtasıdır.

Ticaret Kanunu faturayı tarif etmemekte, buna karşılık faturanın bir ticarî işletme ile ilgili olarak tacirin;

- a- Bir mal satması,
- b- Bir mal imal etmesi,
- c- Bir iş görmesi,
- d- Bir menfaat temin etmesi,

hallerinde karşı tarafa vermesi ve bedeli ödenmiş ise karşı tarafın talebi halinde bunun faturada gösterilmesi gereğini ve aldığı faturaları muntazam bir tarzda dosya halinde saklama mecburiyetini ve faturaya itiraz edip etmemenin hükümlerini düzenlemektedir.

TK.m.23 f.1 hükmüne göre faturadan söz edilebilmesi için, taraflar arasında daha evvel bir akdî ilişkinin bulunması gereklidir. Bu ilişki, satım, hizmet, istisna ve benzeri sözleşmelerden doğabilir. Fatura, sözleşmenin yapılması değil, yerine getirilmesi safhası ile ilgili ticarî bir belgedir³⁰. Bu bakımdan da fatura akdın şartlarını tespit eden

³⁰ ARKAN, Sabih: Ticarî İşletme Hukuku, İkinci Baskı, Ankara 1995, s.139; ÖZDEMİR, Necdet / KINACIOĞLU, Naci: Türk Ticaret Hukuku, Ankara, s.64 ; ARSLANLI, s.56; AYHAN, Rıza: Ticaret Hukukunun Genel Esasları, Ticari İşletme Hukuku, Ankara 1992, s.115.

değil³¹, tespit edilmiş olan şartların bir kısmını gösteren³² ve bunları belirli şartlarla tevsik eden³³ bir belgedir.

Bu bakımdan ticarî bir belge olarak fatura, tacirin ticarî işletmesinin temel işlemlerini (bir mal satması, imal etmesi, bir iş görmesi ve bir menfaat temin etmesi gibi) belgelendiren, işlemlerinin takibini sağlayan, muhasebeleştirilen kayıtların tevsikinde, kazancını vergilendirmesinde ve işlemlerini gerek maliyeye gerekse ihtilaf halinde işlem yaptığı kimselere karşı ispatta delil olarak kullanılan bir temel belge niteliğindedir.

Vergi Mevzuatı açısından fatura, bir taraftan fatura verenin vergiye esas olacak gelirini ispatlayan (dolayısıyla tutmak zorunda olduğu defterlerin mesnedini teşkil eden), diğer taraftan fatura alanın da giderini ispatlayan bir belgedir (VUK.m.229). Fatura VUK. bakımından da usulüne uygun olarak düzenlendiği sürece, vergi mevzuatı uygulamasında vergiyi doğuran akdi ilişkinin ifasını gösteren ve kayıtlara esas teşkil eden bir belgedir.

VUK. m.229 hükmüne göre; "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblâğı göstermek üzere, emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticarî bir vesikadır."

Bu tarife göre her şeyden önce, faturanın sadece tacir tarafından verilen bir belge olduğu anlaşılmaktadır. Aynı kanunun m.232 f.1 hükmü tacir olmayanların da fatura verebileceğini belirtmektedir³⁴.

VUK.m.229 hükmündeki fatura tarifi, faturanın hukukî mahiyetini tespitten uzak ve eksik bir tariftir. Çünkü, ilk olarak fatura müşterinin borçlandığı meblâğı gösterebildiği gibi, müşterinin borcunu (satılan emtia veya yapılan iş bedelini) ödediğini de gösterebilen bir yazılı belgedir³⁵. Kanunî tarif ikinci olarak faturayı tüccara mahsus bir belge olarak tarif etmekte, müteakip maddelerde ise tacir olmayanların da fatura tanzim edebileceğini belirtmektedir.

³¹ POROY, Reha : Ticari İşletme Hukuku, İstanbul 1987, s.108.

³² TK'na Göre Faturanın Kapsamı ve Şekli konusunda geniş bilgi için bkz. ÜNAL, Oğuz Kürşat : Türk Ticaret Kanununda ve Vergi Usul Kanununda Fatura ve İspat Kuvveti, Ankara 1997, s.41-61.

³³ Faturanın İspat Vasıtası Olma Özelliği konusunda geniş bilgi için bkz. ÜNAL,s.65 -104.

³⁴ Geniş bilgi için bkz. ÜNAL, s.62 vd.

³⁵ Bkz. ÜNAL, s.16 vd.

Üçüncü olarak da kanunda, faturayı "ticarî bir vesika" olarak nitelendirilmektedir. Oysa Vergi Usul Kanunu m.229 hükmü, her ne kadar tarifinde faturayı tacirin vereceği bir belge olarak göstermekte ise de yine aynı kanunun 232 madde hükmü faturanın sadece tacire mahsus bir belge olmadığını da hüküm altına almıştır. Bu husus "ticarî iş" kavramıyla bağdaşmaktadır. Zira ticarî iş kavramı da sadece tacire ve onun ticarî işletmesine mahsus işleri değil, aynı zamanda taciri veya ticarî işletmesini ilgilendirsin yahut ilgilendirmesin Türk Ticaret Kanununda tanzim olunan her türlü muamele, fiil ve işleri de kapsayan bir kavramdır.

Vergi mevzuatı bakımından fatura, fatura verenin yaptığı iş, hizmet veya sağladığı menfaat karşılığında elde ettiği geliri delillendirdiği gibi, faturayı alan şahıs da almış bulunduğu mal, hizmet veya menfaat için giderini delillendirir. Başka bir ifadeyle fatura; faturayı alan ve veren için de ticarî işlemin ifa edildiğini ve faturayı alanın borcunun miktarını veya kapatılmış yahut açıkça beyan edilmiş ise bedelinin ödendiğini gösterir. Bu bakımdan fatura ticarî defterlere yapılan kayıtların da mesnedidir.

II. FATURA KONUSUNDA TİCARET HUKUKU VE VERGİ HUKUKU İLİŞKİSİ

TK. ile VUK. düzenlemeleri fatura verme ve isteme zorunluluğu ile fatura verme süresi (VUK.m.231 f.5)³⁶ yönlerinden farklı hükümler getirmektedir. Bu bakımdan da TK. ile VUK. arasında çelişki olduğu doktrinde ileri sürülmektedir; Arkan, VUK.m.231 f.5 hükmünün ticaret hukuku alanında geçerli olmadığını kanaatindedir³⁷. Domaniç, TK.m.23 hükmü ile VUK.m.232 hükmünün hemahenk bulunmadığını belirtmektedir³⁸. Tekinalp ise, Ticaret Hukuku ile Vergi hukuku arasındaki çelişki sorununa değişik bir açıdan yaklaşmaktadır. Tekinalp'e göre; "her hukuk dalı amacına uygun kuralları koyar. Amaca bağlı kural koyma yetkisi mutlaktır. İki veya daha fazla hukuk dalının, aynı konu için, kendi amaçları yönünde kural öngördükleri durumlarda çelişki yoktur. Hatta inceleme derinlemesine yapılacak

³⁶ Bkz. ARKAN, s.138.

³⁷ ARKAN, s.138.

³⁸ DOMANIÇ, Hayri (Fatura): Fatura ve İspat Kuvveti, BATİDER,1966 c.III, s.4, s.661.

olursa çelişki bir yana değişik kuralın bulunduğu bile ileri sürülemez. Sadece bir hukukun diğerinin konusuna ve yetkisine müdahale etmemek için açık bıraktığı noktada kendisine özgü ve amacını elde etmeğe yarayan bir kural getirdiği görülür."³⁹.

Her hukuk dalının kendine özgü bir takım müesseseleri ve kavramları vardır. Bu müessese veya kavram aynı kelimelerle belirtilmekle birlikte anlamları farklı da olabilir. Meselâ özel hukukta var olan sermaye, gelir, kâr, tacir, konut ve fatura gibi kavramlar vergi hukukunda da söz konusu olmakla birlikte farklı anlamlarda kullanılmakta⁴⁰, hukukî nitelikleri farklı olmakta ve değişik hüküm ve sonuçlar doğurmaktadır. Bunlar özel hukukla vergi hukuku arasındaki ilişkiyi göstermektedir.

Vergi hukuku özel hukukla üç şekilde ilişki kurmaktadır⁴¹,

1. Vergi hukuku, özel hukuka doğrudan doğruya atıf yapar.
2. Vergi Hukuku ile özel hukuk ilişkisi dolaylı olabilir. Bir müessese veya kavram iki hukuk dalından birisinde olmayıp diğerinde ayrı bir tanıma bağlanmış olabilir.
3. Vergi hukuku özel hukukun kavramlarını alarak onu değiştirmekte ve kendine uydurmaktadır.

Birinci halde özel hukuk kuralları tartışmasız uygulanacaktır. İkinci halde ise, ilgili konuya ilişkin hüküm bulunmayan hukuk dalı diğerine kendi bütünlüğü içinde başvurarak, kıyasen uygulama söz konusu olacaktır. Son halde ise artık uygulanacak kural vergi hukuku kuralı haline gelmektedir. Özel hukuk kuralının uygulama alanı kalmamaktadır. İşte TK.m.23 hükmü ile VUK.m.229-235 hükümleri arasındaki ilişki söz konusu ettiğimiz sonuncu ihtimalle ilgilidir. Başka bir değişle bu halde her kanun kendi kuralını, kendisine özgü anlamıyla, kendi amacına uygun olarak kullanır.

³⁹ TEKİNALP, Ünal (Vergi): Ticaret Hukuku ile Vergi Hukuku Arasında Çelişki Sorunu, İktisat Maliye Dergisi,1976, c.23,5.1, s.29; ŞANVER, Salih: Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku; İktisat ve Maliye Dergisi, C.XXIII, sa.1, Y.1976, s.21 vd.

⁴⁰ Vergi hukukçuları doktrinde bu hususu vergi hukukunun özerkliği konusu ile ilgili olarak tartışmaktadırlar. Vergi Hukukunun özerkliği konusunda geniş bilgi için bkz. KIRBAŞ, Sadık : Vergi Hukuku, Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar, Ankara 1996, s.25vd.

⁴¹ KIRBAŞ, s.31 ; ŞANVER, s.22.

Bu bakımdan kanatimizce TK.m.23 ile VUK.m.229-235 hükümleri arasındaki fark da bir çelişki değildir. VUK. temel amacı vergi toplanmasıdır. Bunun gerçekleşebilmesi için, tacir olsun veya olmasın vergi mükelleflerinin gelir ve giderlerini tevsik edecek belgelere ihtiyaç vardır. Bu bakımdan VUK. vergi mükelleflerinin fatura alma ve verme zorunluluğunu hüküm altına almaktadır. Maliye yönünden satışların faturalı olarak yapılması çok önemlidir⁴². Yoksa amaç TK. hükmünü değiştirmek veya TK. hükümlerine muhalif hükümler koyarak çelişki yaratmak değildir. Ticaret Kanunumuz ise özellikle TK.m.23 hükmünü tacir olmanın hükümleri başlığı altında düzenleyerek tacir dışında kalan vergi mükelleflerine müdahale etmemektedir. Konunun düzenlenmesini özel hükümlere bıraktığı görülmektedir. Bu bakımdan tacir sıfatını haiz olmayan veya ticarî işletmesi icabı olmadan bir mal satmış veya imal etmiş veyahut bir iş görmüş yahut bir menfaat temin etmiş olan gerçek kişi tacirin düzenledikleri faturalar Ticaret Kanunu hükümlerine değil, VUK. hükümlerine tâbidir. TK.m.21 hükmünün düzenlediği istisnâ durumlar bunun örneğini teşkil eder.

III. TÜRK HUKUKUNDA FATURANIN HUKUKİ MAHİYETİ

Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanununun fatura ile ilgili hükümleri, faturanın hukukî mahiyetini açıklayamamaktadır. Doktrinde de faturanın hukukî mahiyeti derinlemesine incelenmemiştir. Fatura tanziminin hukukî sonuçları Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu bakımından farklıdır. Bu sebepten her iki kanun için faturanın hukukî mahiyetleri de, benzer özellikleri olmasına rağmen farklıdır.

Kara Ticaret hukukunda fatura ile ilgili hükümlerin uygulanmasının; her iki tarafın tacir olması ve faturanın gerek verilmesinin gerekse alınmasının tarafların ticarî işletmeleriyle ilgili olması şartına bağlıdır.

Deniz Ticaret Hukukunda ve Sigorta hukukunda da fatura benzer mahiyettedir ve deniz ticaretine veya sigorta akdine konu olan malı, miktarını ve bedelini tevsike yarayan bir vesika olarak nitelendirilmektedir (TK. m.1147,1150,1154,1157,1208,1443).

⁴² KIZILOT, Şükrü : Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Ankara 1994, C.2, s.1895.

Vergi mevzuatı bakımından faturanın hukukî mahiyeti, sadece mükelleflerin vergi matrahlarının tespitinde gelir ve giderleriyle ilgili kayıtlarının tevsikine ve vergi kaçaklarının önlenmesi için piyasadaki para ve mal hareketlerinin kontrolüne yardımcı olacak delil vasfına haiz bir ticarî belgedir. Vergi mevzuatı bakımından fatura verenin vergi mükellefi olması yeterlidir. Tarafların her ikisinin vergi mükellefi olması gerekmediği gibi, fatura taraflarının tacir ve tacirin ticarî işletmesiyle ilgili olması da zarurî değildir. Fatura; vergi mükelleflerinin kayıtlarının tevsikine, başka bir deyişle gelir ve giderlerini ispatlamaya ve böylece vergi matrahının tespitine yarayan bir vesikadır.

Gerek Vergi mevzuatı gerekse Ticaret Hukuku bakımından faturadan söz edilebilmesi için, taraflar arasında daha evvel satım, hizmet, istisna sözleşmeleri gibi bir akdî ilişkinin bulunması gereklidir. Fatura, akdin yerine getirilme (ifa) safhası ile ilgili ticarî bir belge⁴³ olduğundan akdin şartlarını tespit eden değil⁴⁴, tespit edilmiş olan şartların bir kısmını gösteren⁴⁵ ve akitle karşılıklı olarak borçlanılan edimlerin kısmen veya tamamen ifa edildiğini veya edilmediğini ve bazı şartlarda da tarafların temerrüdünü tevsik eden⁴⁶ bir belgedir.

Faturanın hukukî mahiyetini tespitte, belgeyi tek bir müesseseyle açıklamak mümkün olmadığı gibi, her faturaya da aynı hukukî mahiyeti tanımak da doğru değildir. Diğer taraftan faturanın hukuki mahiyeti, faturayı tanzim eden tacir ve adına fatura tanzim edilen tacir için farklı olabildiği gibi, adına fatura tanzim edilen tacir olmaları için de farklıdır.

A. Tanzim Eden Tacir İçin Faturanın Hukuki Mahiyeti

Fatura, düzenlenmesine sebep olan akdî ilişkiden farklı olarak taraflardan yalnızca birisi tarafından tanzim ve imza olunan bir belgedir. Bu bakımdan faturayı tanzim edenin iradesini açıklamakla birlikte, adına tanzim olunanın iradesini açıklamaktan uzaktır.

⁴³ Bkz. ARKAN, s.139; ÖZDEMİR / KINACIOĞLU, s.64; ARSLANLI, s.56; AYHAN, s.115.

⁴⁴ POROY, s.108.

⁴⁵ Bkz. ÜNAL, s.41 vd.

⁴⁶ Bkz. ÜNAL, s.65-104.

Fatura normal olarak tanzim eden aleyhine yazılı delillerdendir. Zira bu halde fatura ispat hukuku bakımından senet mahiyetindedir ve katî delil teşkil eden yazılı ispat vasıtası durumundadır. Bu bakımdan faturayı tanzim eden için, söz konusu belgeyi ispat hukuku yönünden aleyhine kullanılabilecek bir senet olarak nitelendirmek mümkündür. Söz konusu ettiğimiz senet tabiri, hukuki işlemin geçerlik şartı olan yazılı şekil değil, bir ispat vasıtası (şekli) olarak kullanılmaktadır. Burada tarafların her ikisinin de tacir olup olmamasının bir farkı yoktur. Zira senet, bir kimsenin vücuda getirdiği (veya getirttiği) ve kendi aleyhine delil teşkil eden yazılı belgedir ve açıklanan irade beyanını gösterir⁴⁷.

Buna karşılık, bir kimsenin düzenlemiş olduğu belgenin kendi lehine (senet) delil sayılması kural olarak mümkün değildir⁴⁸. Ticarî defterlerin sahibi lehine delil olması (TK.m.85) bu kuralın bir istisnası olduğu gibi, fatura da belirli şartlar altında bu kuralın bir diğer istisnasını teşkil eder. Şöyle ki, fatura adına düzenlenen tarafından defterlerine kaydedilir veya delil olarak faturaya dayanılır yahut bunlara benzer bir şekilde adına düzenlenen tarafından fatura muhteviyatı zımnen kabul edilirse veya TK.m.23 hükmünün uygulanabildiği⁴⁹ hallerde de faturayı alan kimse (tacir) 8 gün içinde fatura muhteviyatına itiraz etmezse, adına fatura düzenlenen tacirin de iradesini açıklayıcı bir niteliğe sahip olur. Zira bu halde faturayı alan tacir de fatura mündericatını kabul etmiş sayılır. Aksi takdirde fatura TK.m.23 hükmü anlamında bir karine doğurmaz. Ayrıca akdi ilişkinin taraflarından birisince tanzim ve imza olunan fatura ister itiraz edilmiş isterse kabul edilmiş olsun, ne akdin hazırlık ve müzakere safhasını ne

⁴⁷ Usulün, senede bağlı olan her türlü iddiaya karşı ileri sürülecek savunmaların tanıkla ispatını yasaklayan 290. maddesinde anılan senetler, davalı ile davacı arasındaki bir hukuk münasebetini belgelendirmek üzere düzenlenmiş ve sözü edilenlerden biri tarafından öbürüne yöneltilmiş yahut sözü edilenlerce birbirlerine karşılıklı olarak yöneltilmiş irade beyanlarını kapsayan kâğıttır." [HGK. 18.9.1963, T/10-27 (KURU, Baki: Hukuk Muhakemeleri Usulü, İstanbul 1990, C.II s1632, dipnot 814)].

⁴⁸ KURU, s.1427.

⁴⁹ Tarafların tacir olduğu, taraflar arasında muteber bir temel borç ilişkisinin bulunduğu, faturanın şekil şartlarına uygun olarak düzenlendiği, tanzim edilene gönderildiği, itiraza uğramadığı, tarafların defterlerine geçirildiği hallerde TK.m.23 hükmünün faturaya tanıdığı karine söz konusudur (Bkz ÜNAL, s.73-106).

icap ve kabulü, ne de bir akdin kurulduğunu göstermez. Çünkü fatura akdin ifası ile ilgilidir⁵⁰.

B. Adına Tanzim Edilen Tacir İçin Faturanın Hukuki Mahiyeti

a- Tacir Tarafından Kabul Edilmiş veya İtiraza Uğramamış Açık ve Kapalı Faturanın Hukuki Mahiyeti.

Adına fatura tanzim edilen tarafından sarahaten veya zımnen kabul edilmiş faturanın, açık veya kapalı fatura olmasına göre de faturalar değişik hukukî niteliği haizdir.

Kapalı fatura⁵¹, taraflar arasındaki karşılıklı edimlerin ifa edildiğini gösteren bir belgedir. Başka bir deyişle fatura verenin sattığı malı teslim ettiğini veya taahhüt ettiği malı ürettiğini ve teslim ettiğini yahut taahhüt ettiği hizmeti gördüğünü ve bunların bedelini kabz ettiğini ifade eden bir belgeyi ifade ederken, fatura alanın da karşı edimi olan, satın aldığı veya üretimini talep ettiği malı teslim aldığını yahut talep ettiği hizmeti kabul ettiğini ve bedelini de ödediğini

⁵⁰ Domaniç 'e göre de "bir akdin icra safhasına taallik eden fatura, mutlaka mevcut ve evvelce tamamlanmış bir anlaşmaya dayalı olması gerektiğinden, bir icap bile değildir. Kaldı ki icabı reddetmemek kabul niteliğinde de değildir, BK.m.3-5(DOMANIÇ, s.192-193).

⁵¹ 21.12.1948 tarih ve 6 Nolu Ankara Ticaret Odası'nın teamül kararı (Ankara Ticaret Odası Teamül kararları, Ankara 1968, s.7)na göre; "ticarethane tarafından satışı yapılan mallara ait fatura muhteviyatı alıcı tarafından ödendiğinde, bayi tarafından faturanın altına damga pulu yapıştırılarak tarih, ticarethane klişe veya mührü ile birlikte salıhiyattar olan tarafından imza edilerek pul iptal olunur. Bu şekildeki faturaya bedeli alınmış (kapanmış, akide edilmiş) fatura denir. Bedeli alınmıştır kaydını ihtiva etmeyen faturada damga pulu üzerine ticarethane klişe veya mührü ve salahiyetli olanın imzası mevcut olduğu takdirde, bu kaydın mevcut olmaması bir hüküm ifade etmez. Yani fatura bedeli ödenmiş, kapanmış akide edilmiş sayılır." Yargıtay da birçok kararında kapalı faturanın bedelin ödendiğine karine teşkil edeceğine dair kararlar vermiştir [Yarg. TD. 29.6.1972, E.197512970, K. 197213256 (ÖZER, Yılmaz / DOĞAN, A. Abdullah / ARICA, M. Nadir: Vergi Hukukunda Belgeler, Ankara 1996, s.30); Yarg. 1 t. Yarg. HD. 19.9.1988 gün ve E.772, K.5036 ; Yarg.11. HD. 20.3.1989 gün ve E.4791, K.1476; Yarg. 11. HD. 28.5.1990 gün ve E.4074, K.4311; Yarg. 11. HD. 18.9.1990 gün ve E.5261, K.5579; Yarg.11. HD. 24.5.1984 gün ve E.1984, K.2132 (DOĞANAY, İsmail : Ticari Alım ve Satım Akdi ve Nevileri, Ankara 1993, s.41, dipnot 80,81,82,83]. Yarg.11. HD. 18.9.1990 gün ve E.1990 /5178, K.1990/ 5570 (ERİŞ, Gönen, Madde Açıklamalı - En Son içtihatlı Türk Ticaret Kanunu, 2. bası, Adana 1992,1. cilt, s.245)].

gösteren makbuz niteliğindedir. Görüldüğü gibi bu faraziyede fatura karşılıklı edimlerin ifa edildiğini, dolayısıyla akdî ilişkiden doğan borçların sona erdiğini gösteren bir makbuz mahiyetindedir. Adına fatura tanzim edilen için aynı zamanda bir ödeme makbuzudur.

Faturanın fatura alan tarafından sarahaten veya zımnen kabul edildiği yahut TK.m.23 hükmüne göre fatura münderecatına itiraz edilmediği hallerde açık fatura⁵² ise; kapalı faturada olduğu gibi fatura tanzim edenin; sattığı malı teslim ettiğini veya taahhüt ettiği malı ürettiğini ve teslim ettiğini yahut taahhüt ettiği hizmeti gördüğünü, adına fatura tanzim edilenin de karşı edimi olan; satın aldığı veya üretimini talep ettiği malı teslim aldığını yahut talep ettiği hizmeti kabul ettiğini gösteren makbuz niteliğindedir. Bu faraziyede açık fatura fatura tanzim edenin akitten doğan borcunu ifa ettiğini gösteren makbuz niteliğinde olmasına rağmen, faturayı alan için artık bir ödeme makbuzu mahiyetine haiz değildir. Aksine semeni ödeme borcundan dolayı temerrüde düştüğünü gösteren ve tevsik eden bir belgedir.

b. Tacir Tarafından Kabul Edilmemiş veya İtiraza Uğramış Açık Ve Kapalı Faturanın Hukuki Mahiyeti.

Adına fatura tanzim edilen tarafından sarahaten veya zımnen kabul edilmemiş yahut TK.m.23 hükmüne göre tacir tarafından münderecatına itiraz edilmiş açık veya kapalı fatura ise, artık ne fatura tanzim eden ne de adına fatura tanzim edilen için akdin kısmen veya tamamen ifasını gösteren yahut temerrüdü tevsik eden veyahut taraflar arasındaki akdi ilişkinin şartlarını gösteren bir belge özelliği yoktur. Bu halde fatura, tanzim eden aleyhine kullanılabilen bir senet (delil)ten öteye geçemez.

⁵² 21.12.1948 tarih ve 6 Nolu Ankara Ticaret Odası'nın teamül kararı (Ankara Ticaret Odası Teamül kararları, Ankara 1968, s.7)na göre pulun faturanın üst kısmına yapıştırılarak imzalanması halinde açık fatura söz konusu olmaktadır. ". Yargıtay'a göre de "Açık fatura düzenlenmesi, satışın veresiye yapıldığına karinedir" [... Açık fatura borcun ödenmediğini gösterir. Böyle bir faturanın davalıya tebliğ edilip onun da itiraz etmemesi halinde satış bedelinin ödendiğini davalı taraf kanıtlamak zorundadır (II.HD. 2.3.1988 gün,1988/6471 E.,1988/1267 K. (ERİŞ, s.239)].

c. Adına Tanzim Edilen Tacir Olmayanlar İçin Faturanın Hukuki Mahiyeti

Tacir olmayanlara verilen faturanın hukukî niteliğinin ve ispat gücünün ne olacağı konusuna gelince; bize göre fatura, delil sistemimiz içinde adına fatura tanzim edilenin aleyhine kullanılacak yazılı delillerden(senetlerden) birisi değildir. Çünkü, aleyhine delil olacak yazılı deliller kişinin kendisinden sâdir olmuş ve onun iradesini yansıtan ve tevsik eden belgelerdir. Bu bakımdan faturayı alan tacir olmayan kimse, faturaya kendisi, faturayı tanzim eden aleyhine yazılı delil olarak kullanabilirse de, aynı fatura kendi aleyhine yazılı delil olarak kabul edilemez. Onun için olsa olsa bir delil başlangıcıdır ve başka delillerle pekiştirilmesi gereklidir. Buna karşılık TK.m.23 hükmü istisnâî olarak; sadece tacirler arasında geçerli olmak üzere faturaya aksi yazılı delille kanıtlanabilen kanunî bir karine tanımıştır. Tacir olmayanlar için bu karine geçerli değildir.

TK.m.23 hükmüne göre, talep halinde fatura düzenlemek mecburiyetinde olan kişi tacirdir. Çünkü TK.m.23 f.1. hükmü "Ticarî 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" ifadesiyle fatura tanzim edecek olan kimsenin tacir sıfatını açıkça belirtmekte, buna karşılık adına fatura tanzim edilecek olan kişinin tacir olmasını şart koşmamaktadır.

Kanunun bu ifade tarzından çıkarılacak ilk sonuç, tacir sıfatını taşımayan yahut tacir olmakla birlikte ticarî işletmesiyle ilgili bir iş yahut hizmet görmeyen kimselerin düzenledikleri faturaların TK m.23 hükmüne tâbi olmayacağıdır. Ayrıca, tacir, tacir olmayan şahısların da talebi üzerine fatura vermek zorundadır. Doktrinde bu konuda bir tartışma söz konusu değildir⁵³.

Doktrindeki tartışma faturaya ilişkin TK.m.23 f.2 hükmünün düzenlediği kanunî karinenin hüküm ifade edebilmesi için karşı tarafında tacir olup olmaması gerektiği konusundadır. Kabul edilecek sonuca göre de adına tanzim edilen için faturanın hukuki mahiyeti TK.m.23 anlamında farklı olacaktır.

⁵³ AYHAN, s.115; POROY, s.107,108; DOĞANAY, s.49.

Karayalçın, TK.m.23 hükmünün tacir sıfatının sonuçları arasında düzenlendiği gerekçesi ile, TK.m.23 hükmünün uygulanabilmesi için faturayı hem gönderenin hem de gönderilenin tacir olmaları gerektiği kanaatindedir⁵⁴. Birsal de, benzer gerekçelerle hükmün tacirler arasında uygulanabileceği görüşünde olduğu gibi Arkan da "her ne kadar TK.m. 23 f.2 hükmünde faturayı alanın tacir sıfatına sahip olması gerektiği açıkça belirtilmemişse de, bir yandan TK.m.23/II'nin tacir olmanın hükümlerini düzenleyen maddeler arasında yer almakta olduğu, diğer yandan tacir sayılmayan kişilerin faturaya sekiz gün içinde itiraz etmek gibi ağır bir yükümlülüğe tabi tutulmasının hakkaniyet ve menfaatler durumuna uygun düşmeyeceği dikkate alınarak, bu hükmü sadece tacirler hakkında uygulamak daha isabetli olur" kanaatindedir⁵⁵.

Buna karşılık Poroy ise söz konusu hükmün, "niteliği itibarıyla, tacir sıfatının nimetleri arasına konulması gerektiği ve 23. maddenin yeri, karşı tarafın da tacir olmasını gerektirmediği gibi madde metninden de bu sonuca varmanın mümkün olmayacağı gerekçesiyle, tacir sıfatının bu konuda rol oynamayacağı kabulü gerektiği" görüşündedir⁵⁶. Doğanay da, faturayı düzenleyen tacirin yaptığı satışın uzun bir süre muallâkta kalıp kesinleşmemiş olması ticarî istikrarını sarsacağı, ve Kanun aksini isteseydi TK.m.20 hükmünde olduğu gibi "tacirler arasında" deyimini kullanırdı gerekçeleriyle aynı kanaate varmıştır⁵⁷. Ayrıca Arslanlı, İmregün, Arseven de; TK.'nun faturaya ilişkin hükmünün faturayı alan şahsın tacir sıfatına bakılmaksızın uygulanabileceği görüşündedir⁵⁸. Erem de " her ne kadar bu kaide tacir sıfatının neticeleri arasında yer almış ise de, lâfzı ve ruhu itibarıyla mezkûr hükmü tacir sıfatının hukukî neticelerinden, yani tacirin haklarından veya mükellefiyetlerinden addetmeye imkân yoktur" kanaatiyle⁵⁹ aynı görüşü paylaşmaktadır.

⁵⁴ KARAYALÇIN, Yaşar (Ticaret): Ticaret Hukuku, 1. Giriş- Ticari İşletme, s.119, 223; KARAYALÇIN (Muhasebe), s.66; Benzer görüş için bkz. SENGİR, Turgut /TARAY, Haydar: Ticari Satışlarda İspat Vasıtalarından Fatura, İstanbul Baro Dergisi, c.42, Y.1968, sa.1-2, s.3.

⁵⁵ ARKAN, s.139.

⁵⁶ POROY, s.107,108.

⁵⁷ DOĞANAY, s.50,51.

⁵⁸ ARSLANLI, s.42; İMREGÜN, Oğuz: Ticaret Hukukunun Genel İlkeleri, Bursa 1994, s.57; ARSEVEN, Haydar: Ticaret Kanununun Getirdiği Yenilikler, İstanbul 1960, s.7.

Biz ise Karayalçın, Arkan ve Birsell'in görüşlerine katılıyoruz. Çünkü, basiretli bir iş adamı gibi hareket mükellefiyetinde olan tacir için TK.m.23 hükmü normal bir sonuçtur. Buna karşılık tacir olmayanlar için TK.m.23 f.2 hükmü ağır bir külfet doğuracaktır. Bu hüküm bir taraftan fatura gönderene ve alana tanınan nimet olduğu gibi diğer taraftan fatura alan ve hatta veren için de bir külfettir. Kanaatimizce Ticaret Kanunumuzun sistemi, faturayı veren ve alan kimselerin tacir olduğu hallerde TK.m.23 hükmünün uygulanacağını öngörmektedir. Madde başlığı da bunu tevsik etmektedir. Bu bakımdan adına fatura tanzim edilen kişi için faturanın hukuki niteliği, fatura tanzim eden aleyhine kullanılabilecek bir senet mahiyetindedir. Fatura tanzim eden tarafından, adına fatura tanzim edilen tacir olmayan kişiler aleyhine bir senet teşkil etmez. Onun için olsa olsa bir yazılı delil başlangıcıdır.

SONUÇ

Fatura ticarî işlerde en çok kullanılan vesikalardan birisidir. Fatura; bir taraftan vergi mükelleflerinin kayıtlarının tevsikine, diğer taraftan fatura düzenlemenin sebebi olan akdî ilişkinin icrasının tevsikine yarayan bir vesikadır. Fatura VUK. m.229-232 hükümleri ile TK.m.23 ve 66 hükümlerinde düzenlenmiştir. VUK.'nda ve TK.'nda düzenleniş biçimi, gayesi ve sonuçları farklıdır. TK. fatura ile ilgili hükümlerini, diğer vergi mükelleflerine nazaran daha fazla özen ve ihtimam gösterme borcu olan tacir ve ticarî işletmesini esas alarak düzenlemiş, buna karşılık VUK. vergi açısından tacir olsun veya olmasın, bir ticarî işletmeyle ilgili olsun ya da olmasın tüm vergi mükelleflerini göz önüne alarak düzenlemiştir. Bu bakımdan TK. hükümlerinin uygulama alanı VUK. hükümlerinin uygulama alanına göre daha dardır.

Ticaret Kanunumuz faturayı tarif etmemekte, buna karşılık faturanın bir ticarî işletme ile ilgili olarak tacirin; a. Bir mal satması,

⁵⁹ EREM, Turgut S.: Ticaret Hukuku Prensipleri, c.1, Ticari İşletme, İstanbul 1962, s.106, dipnot 46; Erem'e göre "kanun yazı TK.m23'de "faturayı alan tacir" değil, fakat tahsisen "faturayı alan kimse" ibaresini kullanmış olmasına göre bu hükümden doğan netice yalnız tacire değil, herkese raci olmak icap eder" (EREM, s.107, dipnot 47); Karayalçın ise; Tacir olmanın hükümlerini tanzim eden maddelerden biri olan TK.m.23 deki "faturayı alan kimse" den "faturayı alan tacir" in anlaşılması icap eder [KARAYALÇIN, (Ticaret), s.149].

b. Bir mal imal etmesi, c. Bir iş görmesi, d. Bir menfaat temin etmesi, hallerinde karşı tarafa vermesi ve bedeli ödenmiş ise karşı tarafın talebi halinde bunun faturada gösterilmesi gereğini ve aldığı faturaları muntazam bir tarzda dosya halinde saklama mecburiyetini ve faturaya itiraz edip etmemenin hükümlerini düzenlemektedir.

Ticarî bir belge olarak fatura, tacirin ticarî işletmesinin temel işlemlerini (bir mal satması, imal etmesi, bir iş görmesi ve bir menfaat temin etmesi gibi) belgelendiren, işlemlerinin takibini sağlayan, muhasebeleştirilen kayıtların tevsikinde, kazancını vergilendirmesinde ve işlemlerini gerek maliyeye gerekse ihtilaf halinde işlem yaptığı kimselere karşı ispatta delil olarak kullanılan bir temel belge niteliğindedir.

VUK. m.229 hükmüne göre; "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblâğı göstermek üzere, emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticarî bir vesikadır." Aynı kanunun m.232 f.1 hükmü tacir olmayanların da fatura verebileceğini belirtmektedir. Söz konusu tarif, faturanın hukukî mahiyetini tespitinden uzak ve eksik bir tariftir. Çünkü, fatura müşterinin borçlandığı meblâğı gösterebildiği gibi, müşterinin borcunu (satılan emtia veya yapılan iş bedelini) ödediğini de gösterebilen bir yazılı belgedir. Ayrıca VUK. faturayı tüccara mahsus bir belge olarak tarif etmekte, müteakip maddelerde ise tacir olmayanların da fatura tanzim edebileceğini belirtmektedir.

TK. ve VUK'nun fatura ile ilgili hükümleri, faturanın hukukî mahiyetini açıklayamamaktadır. Doktrinde de faturanın hukukî mahiyeti derinlemesine incelenmemiştir. Fatura tanziminin hukukî sonuçları Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu bakımından farklıdır. Bu sebepten her iki kanun için faturanın hukukî mahiyetleri de, benzer özellikleri olmasına rağmen farklıdır. Faturanın hukukî mahiyetini tespitinde, belgeyi tek bir müesseseye açıklamak mümkün olmadığı gibi, her tür faturaya da aynı hukukî mahiyeti tanımak da doğru değildir. Çünkü fatura, düzenlenmesine sebep olan akdî ilişkiden farklı olarak taraflardan yalnızca birisi tarafından tanzim ve imza olunan bir belgedir. Bu bakımdan faturayı tanzim edenin iradesini açıklamakla birlikte, adına tanzim olunanın iradesini açıklamaktan uzaktır. Bu anlamıyla fatura, tanzim eden için ispat hukuku bakımından aleyhine delil olabilen bir senet mahiyetindedir. Ancak faturanın bu özelliği adına tazim edilen için yoktur ve onun aleyhine delil olabilecek bir

özelliğ taşımaz. Buna karşılık söz konusu fatura adına düzenlenen tarafından kullanılır (defterlerine kaydedilir veya delil olarak faturaya dayanılır yahut bunlara benzer bir şekilde adına düzenlenen tarafından fatura muhteviyatı zımnen kabul edilirse) veya TK.m.23 hükmünün uygulanabildiği hallerde de, adına fatura düzenlenenin de iradesini açıklayıcı bir niteliğe sahip olur ve yazalı delil (senet) özelliği taşır. Bu halde fatura her iki taraf için de makbuz niteliğindedir. İtiraza uğramış bir fatura adına tanzim edilen aleyhine herhangi bir hukukî netice doğurmaz. Akdi ilişkinin taraflarından birisi tarafından tanzim ve imza olunan fatura ister itiraz edilmiş olsun isterse kabul edilmiş olsun, ne akdin hazırlık ve müzakere safhasını ne icap ve kabulü, ne de bir akdin kurulduğunu göstermez. Çünkü fatura akdin ifası ile ilgilidir.

Adına fatura tanzim edilen tarafından sarahaten veya zımnen kabul edilmiş faturanın, açık veya kapalı fatura olmasına göre de faturalar değişik hukukî niteliği haizdir. Kapalı fatura, taraflar arasındaki karşılıklı edimlerin ifa edildiğini gösteren bir belgedir. Başka bir deyişle fatura verenin sattığı malı teslim ettiğini veya taahhüt ettiği malı ürettiğini ve teslim ettiğini yahut taahhüt ettiği hizmeti gördüğünü ve bunların bedelini kabz ettiğini ifade eden bir belgeyi ifade ederken, fatura alanın da karşı edimi olan, satın aldığı veya üretimini talep ettiği malı teslim aldığını yahut talep ettiği hizmeti kabul ettiğini ve bedelini de ödediğini gösteren makbuz niteliğindedir. Açık fatura ise, kapalı faturada olduğu gibi fatura tanzim edenin; sattığı malı teslim ettiğini veya taahhüt ettiği malı ürettiğini ve teslim ettiğini yahut taahhüt ettiği hizmeti gördüğünü, adına fatura tanzim edilenin de karşı edimi olan; satın aldığı veya üretimini talep ettiği malı teslim aldığını yahut talep ettiği hizmeti kabul ettiğini gösteren makbuz niteliğindedir. Bu faraziyede açık fatura, fatura tanzim edenin akitten doğan borcunu ifa ettiğini gösteren makbuz niteliğinde olmasına rağmen, faturayı alan için artık bir ödeme makbuzu mahiyetine haiz değildir. Aksine semeni ödeme borcundan dolayı temerrüde düştüğünü gösteren ve tevsik eden bir belgedir. Adına fatura tanzim edilen tarafından sarahaten veya zımnen kabul edilmemiş yahut TK.m.23 hükmüne göre tacir tarafından mündericatına itiraz edilmiş açık veya kapalı fatura ise, adına düzenlenenin aleyhine herhangi bir hukukî sonuç doğurmaz. TK.m.23 hükmünün uygulama alanı içinde, hazır olmayanlar arasında kurulan

bir akdî ilişkide gönderilen açık veya kapalı fatura "teyit mektubu mahiyetinde" kabul edilemez. Çünkü fatura akdin hazırlanması safhasıyla değil ifası safhasıyla ilgili bir belgedir.