

MALIN TESLİMİ YA DA HİZMETİN İFASINDAN ÖNCE DÜZENLENEN FATURALARIN KATMA DEĞER VERGİSİ KARŞISINDA DURUMU

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

akin@senturknb.com

Ege ŞENTÜRK, Stj. Avukat

ege@senturknb.com

İzmir, 05.04.2022

TÜRK TİCARET KANUNU ve VERGİ USUL KANUNU HÜKÜMLERİ İLE İKİNCİL MEVZUAT

Fatura, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) "*Fatura ve teyit mektubu*" başlıklı 21. maddesinde "*Ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış olan tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir.*" şeklinde tanımlanmıştır.

Maddede yer alan diğer hususlar bir yana Kanuna göre fatura düzenlenmesi için, tacirin ticari işletmesi bağlamında, "*bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış*" olması unsurlarına yer verildiğini ve bunu yaparken de "*mişli geçmiş zaman*" kullanıldığını vurgulamak isteriz.

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) "*Faturanın Tanımı*" başlıklı 229. maddesinde ise "*Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.*" Şeklinde bir tanım yer almaktadır. Bu tanımdaki "*satılan*" ve "*yapılan*" ibareleri de bir geçmiş zamana ancak bu kez yakın geçmiş zamana işaret etmektedir.

VUK'nun "*Faturanın Şekli*" başlıklı 230. maddesinde, "*Malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı*" ve "*Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası*" gibi bilgilerin fatura bulunması gereken asgari bilgiler arasında sayıldığı; "*Faturanın Nizamı*" başlıklı 231. maddesinde ise "*Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir.*" kuralının getirildiği; "*Fatura Kullanma Mecburiyeti*" başlıklı 232. maddesinde, "*Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlara da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.*" hükmünün yer aldığı görülmektedir.

Gerek TTK ve VUK'nun yukarıda yer verilen hükümleri dikkate alındığında, fatura düzenlenmesinin,

- Satılan mal,
- Yapılan / görülen iş
- Sağlanan menfaat

karşılığı, malın satışı veya işin yapılması akabinde düzenlenmesi gerektiği gibi bir izlenim doğmaktadır.

Konuyu “mal satmış” (TTK) ve “satılan emtia” (VUK) Özelinde somutlaştırırsak, “satış”tan ne anlaşılması gerektiğinin irdelenmesi ihtiyacı doğmaktadır.

Türk Borçlar Kanunu'nun (TBK) 207. maddesi, “*Satış sözleşmesi, satıcının, satılanın zilyetlik ve mülkiyetini alıcıya devretme, alıcının ise buna karşılık bir bedel ödeme borcunu üstlendiği sözleşmedir.*” hükmü ile bunu tanımlamıştır.

Bir sözleşme olarak satış sözleşmesinin, taahhüt (borçlandırıcı) işlem ve tasarruf işlemi olmak üzere iki boyutu söz konusudur. Taahhüt (borçlandırıcı) işlemler mal varlığının aktifine herhangi bir etki yapmayan, sadece pasifini arttıran işlemlerdir. Kısaca borçları arttıran işlemler taahhüt işlemlerdir. Tasarruf işlemleri ise doğrudan doğruya mal varlığının aktifini etkileyen işlemlerdir. Bir satış sözleşmesinde taahhüt işlemi ve akabinde (bazen eş zamanlı olarak) tasarruf işlemi söz konusudur. Sözleşmenin kurulması için ise tarafların irade beyanlarının uyuşması yeterli olup, taahhüt bu aşamada tasarruf ise ifa aşamasında gündeme gelecektir.

Bu durumda “mal satmış” (TTK) ve “satılan emtia” (VUK) kavramları hukuk dilinde sözleşme kuruluş anına işaret ediyor denilebilir. Zira örneğin bir kişi henüz kendi mülkiyetinde olmayan bir malı dahi satabileceğine (bunun için satış sözleşmesi yapabileceğine), ifa anına kadar bu malı edinip ifayı yapabileceğine göre (baştaki imkansızlık elbette hariç) bunu farklı anlamamız için bir neden de bulunmamaktadır.

Bu bağlamda VUK'nun 230. maddesinde “*Malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı*”nın fatura yer alması zorunluluğu, satış sözleşmesine konu edilmiş mal ile ilgilidir, yoksa bunun ifasının şart koşulduğu anlamına gelmemektedir. Devamla aynı maddede “*Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası*”nın faturada yer alması gerekliliği de ancak ifası gerçekleşmiş bir satış ve buna dair düzenlenen fatura varsa bir anlam ifade edecektir.

VUK'nun 231. maddesinde “*Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir.*” şeklinde yer alan hüküm de, ifadan önce fatura düzenlenmeyeceğini değil, faturanın en geç ifadan (mal teslimi veya hizmet ifası) sonra yedi gün içinde düzenlenmesi gerektiğini ortaya koymaktadır.

Nitekim 173 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin C-1/c bölümünde “*Satılan mallara ilişkin faturaların malın tesliminden önce düzenlendiği ve malın daha sonra sevk edildiği durumlarda; faturayı düzenleyenler faturada malın daha sonra sevk edileceğini belirteceklerdir. Faturada bulunması gereken malın teslim tarihi ve irsaliye numarası ise malın tesliminden sonra alıcı ve satıcı kendilerinde kalan sevk irsaliyesinden faydalanarak faturaya şerh verecekler, fatura ve sevk irsaliyesi arasındaki uyumu sağlayacaklardır.*” açıklaması da görüşümüzü destekler niteliktedir.

Tebliğ'de yer verilen açıklamada bir yandan “*Satılan mallara ilişkin faturaların*” ifadesinde geçmiş zaman çağrışımı yapan “*satılan*” ibaresine yer verilmiş ise de devamında “*malın tesliminden önce*” denilmesi, buradaki “*satılan*” ibaresinin teslim edilen mala değil kurulan satış sözleşmesine işaret ettiği anlamında değerlendirilebilir. Kaldı ki yine aynı açıklamada

“faturaların malın tesliminden önce düzenlendiği” – “malın daha sonra sevkedildiği” gibi açıklamalar zaten konuya ilişkin doğabilecek tereddütleri ortadan kaldırmaktadır.

O halde bir ara sonuç olarak, gerek TTK ve gerekse VUK anlamında malın teslimi veya işin yapılması öncesinde yani malın satışı veya işin alınması ile teslim / ifa anına kadar olan süreçte fatura düzenlenmesini engelleyen bir hüküm söz konusu değildir. Aksine her iki Kanun lafzı da buna izin verir şekildedir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU

Konu fatura olduğunda TTK, *“bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış”* ve VUK ise *“satılan emtia veya yapılan iş karşılığında”* gibi ibarelere yer verirken Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK), daha 1. maddede *“Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler”* başlığı altında, *“Türkiye’de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir: 1. Ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler”* demek suretiyle dil olarak her iki Kanundan ayrılmıştır. Esasen *“teslim”* ve *“hizmet”* kavramı KDVK’nun temel kavramları olarak ilerleyen diğer maddelerde sıkça kullanılacak ve karşımıza çıkacaktır.

KDVK, *“Teslim”* başlıklı 2. maddesinde *“Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir.”* şeklinde genel bir tanımlama yapmış, devamında aynı maddede konuya ilişkin ayrıntılı düzenlemeler getirmiş, *“Teslim Sayılan Haller”* başlıklı 3. maddede ise gerçekte bir önceki maddeye göre teslim olmasa da bazı halleri bu kapsama dahil etmiştir. Benzer bir yaklaşım burada ayrıntılarına girmeye gerek görmediğimiz şekilde *“Hizmet”* için 4. maddede ve *“Hizmet Sayılan Haller”* için 5. maddede görülmektedir.

KDVK düzenlemeleri dikkate alındığında (elbette konuyu mallar yönünden daraltarak / somutlaştırarak değerlendiriyoruz) VUK ve TTK’ndan farklı şekilde kullanılan *“teslim”* kavramının, *“satış”tan* daha dar bir hukuki anlam içerdiği ortaya çıkmaktadır.

Nitekim KDVK, 8. maddede, *“Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar”ı* mükellef kabul etmiş, 10. maddede de *“mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması”nı* vergiyi doğuran olayın meydana geldiği an olarak belirlemiş durumdadır.

Kanunun gerekçesinde, *“... bazı hususlarda ülkemiz şartlarına uygun hükümlerin getirilmesi yoluna gidilmiştir. Özellikle işlemlerin yapıldığı faaliyet çerçevesi tayin olunurken Gelir Vergisi Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu ve Gümrük Kanunu esasları nazara alınmış ve bu arada, teslim ve hizmet kavramları etraflı ve açık bir şekilde tarif ve tayin olunmuştur. Ayrıca, vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geldiği hususu uygulamada tereddütlere yol açmayacak şekilde açıklığa kavuşturulmuştur.”* İfadeleri bu noktada dikkat çekicidir.

Eğer KDVK hükümleri bununla sınırlı olmasa idi, SATILAN mallar için VUK uyarınca fatura düzenlenebilecek ancak KDV yönünden TESLİM söz konusu olmadıkça vergiyi doğuran olay meydana gelmemiş olacak idi. Bunu TTK ve VUK hükümlerine bağlarsak;

- Malın satılması veya işin alınması sonrasında (sözleşmenin kurulması) ama ifadan önce fatura düzenlenebilecek,
- Bu durumda düzenlenen faturada, KDV yönünden vergiyi doğuran bir olay meydana gelmediğinden ya KDV gösterilmeyecek / hesaplanmayacak ya da gösterilmiş / hesaplanmış olsa da beyan edilmeyecek,
- KDV gösterilmeden / hesaplanmadan fatura düzenlendiği için ifa sonrasında sadece KDV için ayrı bir fatura düzenlenmesine gerek olup olmayacağını tartışmaya açacak

bir sonuç doğma olasılığı söz konusudur.

KDV, belge düzeni oturmuş bir sistemin üzerine kuruludur. Yansıtılmalı bir vergi olması, bir işlem vergisi olması, indirim mekanizması içermesi bunu zorunlu kılmakta, aksi halde verginin Hazine'ye intikalinde sorunlar yaşanacağı öngörülebilmektedir.

Bu nedenle Kanunkoyucu "*Vergiyi Doğuran Olayın Meydana Gelmesi*" başlıklı KDVK 10. maddede "*teslim*" ve "*hizmet*" temel kavramından ayrılmış "*Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi*"ni de vergiyi doğuran olaylara dahil etmiştir.

Kanun gerekçesinde, "*Genel olarak mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde vergiyi doğuran olay malın teslimi veya hizmetin yapılmasıdır. Ancak, teslim veya ifadan önce fatura veya benzeri vesika verilmiş ise vergiyi doğuran olay vesikanın düzenlendiği anda meydana gelmiş sayılır. Bu gibi hallerde verginin hesabında vesikada gösterilen miktar esas alınacaktır. Teslim ve ifadan önce vesika düzenlendiği anda vergiyi doğuran olayın meydana geldiği kabul edilmekte, vergi alacağının zamanında kavranması ve emniyet altına alınması amacı güdülmüştür...*" şeklindeki açıklama, söz konusu düzenlemenin bu sorunları çözmeye bir anlamda yukarıda sayılan Kanunlar hükümleri ile olası çelişkiyi önleme yönelik olduğunu ortaya koymaktadır.

Dolayısıyla, yine bir ara sonuç olarak "*... sadece KDVK'nın 10/b maddesi uyarınca mal veya hizmet teslimi öncesi fatura düzenlenebilir ifadesi, diğer vergi kanunları ve Türk Ticaret Kanunu uygulamaları ile ya çelişmekte ...*" şeklinde görüşlere katılmamaktayız.^{1, 2}

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU İLE İLGİLİ İKİNCİL MEVZUAT

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin I-Ç/1 bölümünde, yukarıda alıntıladığımız Kanun gerekçesinde yer alan ifadeye benzer bir şekilde "*Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde vergiyi doğuran olay, mal teslimi veya hizmet ifasının yapıldığı anda meydana gelir. Vergi alacağının zamanında kavranması ve güvence altına alınması amacıyla malın tesliminden veya*

¹ Bu yönde görüşlere örnek olarak Bkz. Hakan ŞİRİN, "Teslim öncesi fatura hazırlanmasının VUK, TTK ile gelir ve kurumlar vergisine göre değerlendirilmesi", Dünya, 08.11.2016, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/teslim-oncesi-fatura-hazirlanmasinin-vuk-ttk-ile-gelir-ve-kurumlar-vergisine-gore-degerlendirmesi/336956>

² Aynı yönde "Bu hüküm Vergi Usul Kanunu ve faturanın hukuki niteliği ile çelişmekte olup, muhasebede ve kurumlar vergisinde karışıklığa sebebiyet vermektedir." Şeklinde özetlenebilecek görüş için ayrıca Bkz. Bkz. Erdoğan SAĞLAM, "Erken fatura düzenleyerek indirimli KDV uygulamasına Maliye uyarısı!", T24, 02.12.2020, <https://t24.com.tr/yazarlar/erdogan-saglam/erken-fatura-duzenleyerek-indirimli-kdv-uygulamasina-maliye-uyarisi,28906>

hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde ise bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olay fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında meydana gelir.” Açıklaması yer almaktadır.

Aynı Tebliğ'in III-B/ 2.1.1. “Uygulanacak KDV Oranı” başlıklı bölümünde ise önce “3065 sayılı Kanunun (10/a) maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması; (10/b) maddesinde, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hüküm altına alınmıştır.” Şeklinde genel kural hatırlatılmış ve devamında ise “Konut tesliminden önce fatura düzenlenmesi halinde, faturada gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında vergiyi doğuran olay meydana geleceğinden bu faturada gösterilen KDV'nin beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Konutun fiilen teslim edildiği tarih ile faturanın düzenlendiği tarihte konuta ilişkin geçerli olan KDV oranlarının farklı olması durumunda, faturanın düzenlendiği tarihte geçerli olan KDV oranı esas alınacaktır. Dolayısıyla faturanın düzenlendiği tarihte geçerli olan oran esas alınarak hesaplanan KDV'de, konutun fiilen teslim edildiği tarihte geçerli olan KDV oranına göre herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır.” açıklamasına yer verilmiştir.

Her ne kadar bu açıklama “İndirimli Orana Tabi Bazı Mal ve Hizmetlere İlişkin Açıklamalar” bölümünde yer almakta ise de tüm benzer olaylarda geçerli kabul edilmelidir.

Benzer şekilde yine KDV Genel Uygulama Tebliği'nin tevkifata tabi işlemlerde matrahın değişmesi durumunda yapılacak düzeltme işlemlerinin açıklandığı I-C/2.1.4.1.) bölümünde, “Tevkifat uygulaması kapsamında bulunan hizmetlerde düzeltme, ifa edilen hizmetin iadesi söz konusu olmayacağından, faturanın hizmetin ifasından önce düzenlendiği durumlarda hizmetten tamamen vazgeçilmesi ya da hizmetin sözleşme şartlarına uygun olarak gerçekleştirilmemesi nedeniyle işlemin matrahında bir değişiklik meydana gelmesi halinde yapılabilecektir” denilmek suretiyle, hizmetin ifasından önce fatura düzenlenebileceği açıklanmıştır.

Özetle genel düzenleyici idari işlem ya da genel idari görüş şeklinde değerlendirilebilecek Genel Tebliğlerde yer alan açıklamalar KDVK 10/b. maddesi lafzı ile uyumludur ve VUK 3. madde anlamında yorum kurallarına da uygun bulunmaktadır.

Hal böyleyken bir köşe yazısı³ içeriğinde yer alan Gelir İdaresi Başkanlığı Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.11.2020 tarihli ve 26696128-130[28-2020/37]-E.52530 sayılı özelgesinde,

“...- 31/7/2020 ila 31/12/2020 tarihleri arasında (bu tarihler dahil) verilen kiralama hizmetlerine % 8 oranında KDV uygulanacaktır.

- 01/03/2024 tarihinde son bulacak olan, dolayısıyla birden fazla vergilendirme dönemine yayılarak verilecek olan kiralama hizmeti için tüm kira bedelinin hizmet ifa edilmeden önce tahsil edilmiş olması halinde (fatura ve benzeri belge düzenlenmemiş olması koşuluyla) tüm bedel üzerinden KDV doğmayacak, takvim yılının aylık dönemlerinden oluşan vergilendirme

³ Bkz. SAĞLAM, agm.

dönemleri itibarıyla KDV'nin hesaplanması ve verilecek hizmete ilişkin faturanın aylık kira tutarı belirtilerek tanzim edilmesi gerekecektir.

- Kira bedeli peşin tahsil edilen ancak 1/1/2021 tarihinden sonra ifa edilecek olan işyeri kiralama hizmetleri için bu dönemde (31/07/2020-31/12/2020 tarihleri arasında) fatura ve benzeri belge düzenlenmesi halinde ise, Şirketinizin kiralama işlemlerindeki mutata uygulamasının bu yönde olması ve bu işlemde muvazaa olmaması kaydıyla, fatura ve benzeri belgenin düzenlendiği tarihte geçerli olan %8 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.”

şeklinde görüş verildiğini görmekteyiz.

Özelgede yer alan görüşün ne KDVK 10. madde lafzıyla ne de alıntı yaptığımız ve özelgeye daha üst ve genel bir görüş açıklaması kabul ettiğimiz Genel Tebliğlerle ile örtüşmediği açıktır. Özelgenin dayandığı “mutata uygulama”, “muvazaa olmaması” gibi noktalar her şeyden önce subjektiflik⁴ içermektedir. Kanunda olmayana kanuna yakıştırmak, kendini Kanunkoyucu yerine koymak ile eşdeğerdir. Birakınız KDVK lafzını alıntı yaptığımız gerekçesi içinde bu tür değerlendirmeye izin veren en küçük bir ifade dahi yer almamaktadır.

Dolayısıyla bir ara sonuç olarak özelgenin, “Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.” Yolundaki VUK 3. madde yanında vergilendirmede kanunilik ilkesini düzenleyen Anayasa 73. maddeye de aykırı olduğu görüşündeyiz.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNUN 10/b MADDESİ GEREKSİZ Mİ?

Bir kısım yazarlar, “KDV indirimi faturaya dayalı olarak yapıldığı için KDV indirimini sağlamak amacıyla da getirildiği söylenen bu hüküm bugün istismara sebebiyet vermekte ve getiriliş amacına hizmet etmemektedir. Bunca yıllık meslek hayatımda bu hükmün gerekli olduğu durumları çok az gördüm. Bu nedenle, erken fatura düzenlenmesini hukuken önlemek ve erken fatura düzenlenmesi halinde KDV'nin doğacağını öngören hükmü kaldırmanın isabetli olacağını düşünüyorum.” görüşünü savunmaktadır.⁵

Bu görüşe katılmıyoruz ve katılmama nedenlerimizi KDVK gerekçesinden hareketle yukarıda sunduğumuzdan tekrarından kaçınacak olmakla birlikte gerekçede yer alan vergi alacağını güvence altına almak hususu öncelikle olmak kaydıyla KDVK – VUK – TTK uyumu anlamında bu maddenin varlığının zorunlu olduğu görüşündeyiz.

Yine “Erken fatura kesilmesi mümkün olmaya devam etse bile, erken kesilen faturada KDV hesaplanmayacağını düzenlemek de sorunu çözer. Bu durumda, malın teslimi veya hizmetin ifasından önce düzenlenen faturalarda KDV hesaplanmaz, ileride malın teslim veya hizmetin ifa edildiği tarihte ise sadece KDV'den ibaret fatura düzenlenerek KDV indirim imkânı

⁴ Zira çok sayıda olunca meşru, az sayıda olunca gayrimeşru sayma gibi bir anlama gelebileceği gibi, bir şeyin çok sayıda yapılarak mutata olması için önce bir defa yapılması gerektiği de tartışmasıdır.

⁵ Bkz. SAĞLAM, agm.

sağlanabilir.” yolundaki görüşe de⁶ bu görüşün kabulü halinde KDVK – VUK – TTK uyumu bozulacağı için katıl(a)mamaktayız.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU 10/b MADDESİ YILLARDIR KANUNDA MEVCUT İKEN SON DÖNEMLERDE BU MADDE NEDEN TARTIŞMAYA AÇILMIŞTIR?

KDVK 10/b maddesi ile ilgili gerek basılı yayınlarda gerekse sanal ortamda açık kaynaklarda oldukça çok sayıda makale ve yorumlar mevcuttur. Ancak son dönemlerde belki bu madde aleyhine idari görüş değişikliğine gitme çabalarının da (özelge yukarıda örneklenmiştir) etkisi ile literatürde maddenin kaldırılması gerektiği yolunda görüşlerde bir yoğunlaşma görülmektedir.

Görüşümüze göre sorun KDVK 10/b maddesi değil, KDV oranlarının sıkça değişir hale gelmesi kaynaklıdır. Taşınmaz satışı, kiralama derken son dönemde örneğin 28.03.2022 tarih ve 5359 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yine oran değişikliğine gidilmiştir.

Özellikle KDV oranlarının yükseltilmesi şeklinde idari düzenlemeler sonrasında mükelleflerin KDVK 10/b maddesi imkanından yararlanarak mal teslimi / hizmet ifası öncesi fatura düzenlemek ve mevcut KDV oranını kullanmak istemeleri anlaşılır bir durumdur. Bunda eleştirecek bir hususu da yoktur. Zira siparişi almış, sözleşmeyi imzalamış, finansmanını - girdilerini planlamış / belki de temin etmiş bir satıcı ve karşısındaki alıcı açısından hukuki durum sözleşmenin kurulduğu an itibarıyla mevcut hukuki durumdur. Kanunun izin verdiği bir uygulamanın bu nedenle yapılıyor olmasında da hukuka aykırılıktan söz edilemez. Yapılması gereken KDVK 10/b maddesini kaldırmak yerine vergi oranlarında ani değişiklikler yapmamak olsa gerekir.

MAL TESLİMİ YA DA HİZMET İFASI ÖNCESİNDE FATURA DÜZENLENEBİLMESİ, VERGİ USUL KANUNU'NDA DÜZENLENMİŞ “VERGİLENDİRMEDE GERÇEKLIK İLKESİ”NE AYKIRI İŞLEMLER YAPILMASINA İZİN VERMEZ

VUK'nun 3. maddesi, *“Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. / İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”* hükmü ile vergilendirmede gerçeklik ilkesini benimsemiştir.

Dolayısıyla KDVK 10/b maddesinde yer alan *“Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi”* de bundan azade değildir.

Bir başka ifade ile ortada ileride teslim edilecek / edilen bir mal ya da yapılacak / yapılmış bir hizmet söz konusu değilse, sadece bir mükellefte var olan indirim hakkını örneğin indirimleri yeterli olmadığı için KDV ödeme durumunda kalacak başka bir mükellefe transfer etmek amacıyla bu şekilde fatura düzenlenmesi söz konusu olamaz / kanun buna izin vermez ve hukuk da bunu korumaz. Belki idarenin yukarıda alıntılıdığımız özelgede kullandığı *“mutat”* ve *“muvazaa”* kavramları da bu kaygının bir ürünüdür ve bu da anlaşılabilir bir durumdur.

Bunun çözümü 173 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin C-1/c bölümünde *“... faturayı düzenleyenler faturada malın daha sonra sevk edileceğini belirteceklerdir...”* ve *“... ”*

⁶ Bkz. SAĞLAM, agm.

Faturada bulunması gereken malın teslim tarihi ve irsaliye numarası ise malın tesliminden sonra alıcı ve satıcı kendilerinde kalan sevk irsaliyesinden faydalanarak faturaya şerh verecekler, fatura ve sevk irsaliyesi arasındaki uyumu sağlayacaklardır.” açıklaması ile ortaya konulmuştur.

Yani malın teslimi veya hizmetin yapılması öncesinde fatura düzenlenmesi durumunda bu husus faturaya şerh edilmeli, daha sonra teslim ve ifa sonrasında düzenlenen sevk irsaliyesi ile fatura arasında ilişki her birine birbirinin bilgileri yazılarak sağlanmalıdır.

Önceden düzenlenmiş faturaya konu teslim veya hizmetin gerçekleşmemesi nedeni ile KDVK'nun “*Matrah ve İndirim Miktarlarının Değişmesi*” başlıklı 35. maddesinde yer alan “*...işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vukubulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vukubulduğu dönem içinde düzeltir.*” hükmü girecek ve buna göre işlem yapıldığında da vazgeçilen ya da gerçekleşmeyen işlemin gerçekliğini ispat külfeti mükellefe düşecektir.

İşte bu ispat külfeti yerine getirilmediğinde VUK'nun 359. maddesinde, “*Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.*” şeklinde yapılan tanıma göre mal teslimi ve hizmet ifası öncesinde düzenlenen fatura sahte belge olarak kabul edilebilecektir.⁷

Ancak böyle bir riskin var olması KDVK'nun 10/b maddesinin gereksizliğine işaret ya da kaldırılması için bir gerekçe olarak kabul edilemez. Nihayetinde vergilendirme ile ilgili tüm işlemlerde ve özellikle vergi istisnalarının tamamına yakınında bu risk vardır ve ilgili Kanun hükümleri de bunu önlemeye yöneliktir.

SONUÇ ve GÖRÜŞÜMÜZ

Mükelleflere mal teslimi veya hizmet ifası gerçekleşmeden önce fatura düzenlenmesi imkanı KDVK 10/b maddesi ile verilmiş değildir. Bu maddeye, zaten VUK ile mükellefe tanınan bu imkanın kullanılması durumunda KDV açısından vergiyi doğuran olayın meydana geldiğini düzenlemek dışında bir anlam yüklenmemelidir.

Vergiyi doğuran olay VUK 19. madde ile “*Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. / Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.*” şeklinde tanımlanmıştır.

Dolayısıyla 10/b maddesi uyarınca Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi” **anında** (bu ibare Kanunda aynen geçmektedir) vergi doğmuştur. Teslim sırasında tekrar bir vergiyi doğuran olay meydana gel(e)meyecektir.

⁷ Yanlış anlamaları önlemek açısından dikkat çekmek isteriz: KDVK md. 10/b uyarınca düzenlenen fatura, “satılan bir mala” değil “satılacak bir mala” ilişkindir. İçerik de buna uygun düzenlenmelidir. Böyle olunca düzenlenen belge, düzenlendiği an itibarıyla “sahte belge” olmayacaktır. Zaten bu uygulama KDVK md. 10/b uyarınca yapılabildiğinden bir hukuka uygunluk nedeni olarak da kabul edilebilir. Böyle bir faturanın “sahte belge” kabul edilme tehlikesi ancak daha sonra işlemin gerçekleşmemesi halinde bir risk olarak doğabilecektir.

Velev ki malın ya da hizmetin ifası anında daha önce faturaya konu edilen tutar (bu Kanunda miktar olarak geçmektedir) değişmiş olmasın. Bu halde de zaten devreye “Matrah ve İndirim Miktarlarının Değişmesi” başlıklı 35. madde girmektedir.

Bu bağlamda KDVK 10/b maddesi, KDVK'nun mal teslimi ve hizmet ifası üzerine kurulması nedeniyle VUK ve TTK (hatta TBK) ile bozulan uyumu sağlamaya yönelik olup, gereksizliğini öne sürmek görümüzce yerinde değildir.

Kanun ve Genel Teblięler bugüne kadar bu yoldayken son dönemde özelge ve buna dayalı olumsuz görüşlerin ortaya atılmasının, KDV oranlarında ani değişiklikler (çoğu kez ani oran artışları) yapılması ile ilgili olduğunu, tartışılması gerekeni bu şekilde oran belirlemeleri ile ortaya çıkan sakıncalar olduğunu düşünmekteyiz.

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 tutulmalıdır. 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 Stj. Av. Ege 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.