

## İrsaliye ve Fatura Tarihinin Farklı Dönemlerde Olmasının Vergisel Etkileri

### 1. Giriş

Vergiyi doğuran olay, vergi kanunlarının vergiyi bağladığı olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun olgunlaşması ile doğar ve her bir vergi türü açısından vergiyi doğuran olayın ne olduğu kendi özel kanunlarında açıklanmıştır.

Dolayısıyla, mükelleflerin faaliyetlerini yürütürken her vergi türü için vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğinin, gerçekleşmiş ise ne zaman gerçekleştiğinin tespiti, mükellef bakımından vergi borcu anlamına gelen vergi alacağına doğması bakımından önemlidir. Bu tespit ise, ticari veya mesleki işlemin gerçekleşmesine müteakiben düzenlenecek belgeler ve kayıtların zamanında, tam ve doğru olarak yapılıp düzenlenmesi ile yakından ilgilidir.

Bilindiği üzere, ticari faaliyetlerin yürütülmesi esnasında yapılan bazı mal teslimleri için, önce sevk irsaliyesi daha sonra da fatura düzenlenmektedir. Ticari hayatın içinde gayet olağan olan bu olay, gerek kayıt ve belgelendirme gerekse de vergi türleri itibarıyla vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleştiği hususlarında tereddütler ve uygulama farklılıkları doğurmaktadır. Bu farklılıklara eklenen mali idarenin görüşleri ise, olayı aydınlatmaktan ziyade, daha da karmaşık hale getirmektedir.

Makalemizde, mal teslimlerine ilişkin sevk irsaliyesi ve faturanın ayrı ayrı ve farklı tarihlerde düzenlenmesinin vergiyi doğuran olay açısından etkileri irdelenecektir.

### 2. Vergi Usul Kanunu Yönünden Konunun Değerlendirilmesi

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227'nci maddesi hükmü uyarınca, üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir ve kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.

Anılan madde hükmünden anlaşılacağı üzere, mükelleflerin ticari ve mesleki faaliyetlerine ilişkin faaliyetlerinin yasal defterlerinde **kayıt** altına alınması ve işlemlerin **belgelendirilmesi** gerekir.

Bilindiği üzere **fatura**, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.

Vergi Usul Kanununun 231'inci maddesinin 5 numaralı bendinde; faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren **azami 7 gün içinde** düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmemiş olan faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Fatura, tahakkuka ilişkin bir belge olduğundan düzenlenmesi bedelin ödenmesine değil, malın teslimine veya hizmetin ifasına bağlıdır. Bu bakımdan, faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı andan itibaren yedi günlük süre içerisinde düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak istenilmesi halinde mal tesliminden veya hizmet ifasından önce de fatura düzenlenmesi mümkündür.

Bununla birlikte, malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının, taşınan veya taşıtırılan mallar için **sevk irsaliyesi** düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması şarttır. İrsaliyelerde fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere, faturada yer alan bilgilerin tamamı bulunur ve malın nereye ve kime gönderildiği ayrıca belirtilir.

Anılan madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, sevk irsaliyesi mal hareketinin izlenmesi için düzenlenen bir belgedir. Bu nedenle, malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı durumlarda, taşınan ve taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması şarttır.

232 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile mükelleflerin faaliyetleriyle ilgili olarak irsaliyeli fatura kullanmalarının yanı sıra fatura ve sevk irsaliyesini ayrı ayrı kullanmaları da uygun görülmüştür.

Diğer yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "*Kayıt Zamanı*" başlıklı 227'nci maddesi hükmü uyarınca; muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır ve bu gibi kayıtların **on günden fazla** geciktirilmesi caiz değildir.

Yukarıda yer verilen düzenlemelerden anlaşılacağı üzere; mükelleflerin yapacağı mal teslimleri için fatura ve sevk irsaliyesinin ayrı ayrı ve farklı tarihlerde düzenlenmesi mümkündür. Ancak, faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren **azami 7 gün içinde** düzenlenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde fatura hiç düzenlenmemiş sayılacaktır. Ayrıca, işleme ilişkin defter kayıtları da **10 gün içinde** yapılmalıdır.

Diğer taraftan, 173 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "C/1-a" bölümünde;

**"Alıcıların kimler olacağı ve ne miktarda mal alacakları belli olmayan** ve alıcılara iş yerlerinde teslim edilmek üzere, satıcı tarafından kendi nakil vasıtası ile mal gönderilmesi halinde; nakil vasıtasına yüklenen tüm mallar için tek bir sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve düzenlenen sevk irsaliyesinin müşterinin adı ve adresi bölümüne "*Muhtelif Müşteriler*" ibaresi ile nakil vasıtasının plaka numarası ve sürücünün veya araçta bulunan satışa yetkili kimsenin adının yazılması mümkündür. Bu tür sevk irsaliyesi ile alıcılara gönderilen ve alıcının talep ettiği miktarda **teslim edilen malların faturaları malın teslimi anında düzenlenecek** ve bu faturalara sevk irsaliyesinin numarası kayıt edilecektir. Ayrıca, her satış için sevk irsaliyesi düzenlenmeyecek ancak, faturaya işyerinde teslim edildiğine ilişkin şerh verilecektir.

Bu şekilde düzenlenmiş sevk irsaliyesi ile sevk edilen mallar için **yedi günlük süre beklenilmeksizin faturanın malın teslimi anında düzenlenmesi zorunludur**. Perakende satışlarda ise perakende satış fişinin malın teslimi anında düzenleneceği esasen tabiidir..." denilmektedir.

Bu durumda, alıcısı ve miktarı önceden belli olmayan teslimlere ilişkin sevk irsaliyesinin düzenlenmesinin ardından, alıcının talep ettiği miktarda **teslim edilen malların faturaları malın teslimi anında yedi günlük süre beklenilmeksizin hemen düzenlenmelidir**.

Bununla birlikte, yine 173 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "C/1-f" bölümünde;

**"Numune** üzerine veya **tecrübe ve muayene şartıyla** satım yapılmak üzere mal sevkiyatı yapılması halinde sevk edilen mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesi zorunludur... Ancak, **kabule bağlı olan** ve bunun için yazılı bir **sözleşme** bulunan bu tür satışlarda, fatura düzenlenmesindeki **yedi günlük sürenin kabul tarihinden itibaren başlayacağı** tabiidir..." denilmektedir.

Bu durumda, teslim edilen malın kabule bağlı ve bu durumun yazılı sözleşme ile önceden belirlenmiş olması halinde, fatura düzenlenmesindeki yasal sınır olan yedi günlük süre, teslimin gerçekleştiği tarihten itibaren değil, teslim edilen malların muayenesi ve kontrolünü müteakip yapılacak  **kabul tarihinden itibaren** başlayacaktır.

### **3. Katma Değer Vergisi Yönünden Konunun Değerlendirilmesi**

Makalemizin önceki bölümlerinde belirtildiği üzere, ticari hayatın icapları doğrultusunda bazı mal teslimleri için önce sevk irsaliyesi sonra da bu teslimlere ilişkin fatura düzenlenmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 231'inci maddesi ile faturanın düzenlenme tarihi hususunda mükelleflere malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından sonra yedi günlük bir süre tanınmış olduğundan, mükellefler faturayı mal teslimini izleyen günlerde düzenleyebilmektedirler.

Dönemin son günlerinde yapılan teslimlerde, malın teslim tarihi ve fatura tarihinin farklı olması durumu, satıcı açısından katma değer vergisini doğuran olayın ne zaman gerçekleştiği, alıcı açısından ise katma

değer vergisi indiriminin yapılacağı dönemin tespiti ve karşılıklı olarak alış ve satış bildirimlerinde (Form Ba ve Form Bs) yarattığı tutarsızlık bakımından sorun yaratmaktadır.

Yasal düzenlemelere yer vermeden önce, konumuzu bir örnekle ele alalım;

**Örnek:** Çolak A.Ş.'nin 30 Aralık 2013 tarihinde yapılan bir mal sevkiyatı için, aynı tarihli sevk irsaliyesi düzenlenmiş ve aynı tarihte alıcı Keskin A.Ş.'ye mallar teslim edilmiştir. Satışa ilişkin fatura ise, Çolak A.Ş. tarafından 3 Ocak 2014 tarihinde kesilmiş ve Keskin A.Ş.'ye aynı tarihte ulaştırılmıştır.

Bu durumda;

**a)** Katma Değer Vergisi açısından vergiyi doğuran olay ne zaman gerçekleşmiştir? Teslim tarihi mi yoksa süresi içinde kesilen faturanın düzenlendiği tarihte mi?

**b)** Fatura tarihinin, teslimi izleyen KDV vergilendirme döneminde (hatta hesap döneminde) olması Çolak A.Ş. için VUK hükümlerine de uygun olan bir vergi ötelemesi midir?

**c)** Söz konusu fatura, satıcı ve alıcı tarafından hangi hesap dönemi defterlerine kaydedilecektir?

**d)** Alıcı Keskin A.Ş.'nin katma değer vergisi indirimi hangi KDV vergilendirme döneminde yapılacaktır? Malları teslim aldığı dönemde mi, yoksa fatura tarihinin ait olduğu dönemde mi?

**e)** Bu işlem, alıcı ve satıcı adına verilecek alış ve satış bildirimlerinde (Form Ba ve Form Bs) hangi döneme dahil edilecektir? Dönem uyumsuzluğu olduğu takdirde Mali İdarenin eleştirisi söz konusu olur mu?

Görüldüğü gibi, ticari hayatın gayet sıradan bir işlemi hakkında cevap bekleyen sorularımız hiç de az değil... Üstelik, sorularımızın şimdilik sadece KDV yönünden olmasına rağmen... Cevaplarımıza geçmeden önce KDV yönünden yasal düzenlemeleri kısaca hatırlatalım.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 2'nci maddesinde **teslim**, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanmıştır.

Ayrıca bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere **tevdii** de teslim hükmünde olup, malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere **gönderilmesi** halinde, malın **nakliyesinin başlatılması** veya nakliyeciyeye veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimi sayılmaktadır.

Kanununun 10. Maddesi hükmüne göre **vergiyi doğuran olay**;

a) **Malın teslimi** ile,

b) Malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere **fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesi** ile,

c) Kısım kısım mal teslimi mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, **her bir kısmın teslimi** ile meydana gelmektedir.

Ayrıca, aynı Kanunun;

29/1'inci maddesinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen **fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen** katma değer vergilerini indirebilecekleri,

29/3'üncü maddesinde, indirim hakkının **vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla**, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği ve

34/1'inci maddesinde ise, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV nin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmesi ve bu vesikaların kanuni **defterlere kaydedilmesi** şartıyla indirilebileceği hüküm altına almıştır.

Yukarıda yer verilen KDV Kanunundaki düzenlemelerden anlaşılacağı üzere, mal teslimlerinde KDV yönünden vergiyi doğuran olay **teslimdir**. Bu durumda, teslim tutarı üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, **teslimin gerçekleştiği dönemde** KDV'yi doğuran olayın gerçekleşmesinden hareketle aynı vergilendirme döneminin beyanlarına dahil edilmelidir.

Ayrıca, yazımızın ikinci bölümünde belirtildiği üzere, 173 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğindeki açıklamalar doğrultusunda, teslim edilecek malların **alıcısı, tutar ve miktarının belirli olduğu** veya teslim edilen malın bir **ön kabule bağlı olmadığı** durumlarda, teslim edilen malların faturaları "**malın teslimi anında**" **yedi günlük süre beklenilmeksizin** düzenlenmelidir.

Bu durumda; her ne kadar Vergi Usul Kanununda faturanın düzenlenmesi için, malın teslim tarihten itibaren **7 günlük bir süre tanınmış ve bu süre de vergilendirme dönemi ile sınırlandırılmamış olsa dahi** teslim ile birlikte KDV açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmiştir ve buna ilişkin faturanın da aynı vergilendirme dönemi içerisinde düzenlenmesi, kayıt ve belgelerin beyanlarla uyumu açısından gereklidir.

Ayrıca, teslim ve fatura tarihinin farklı KDV dönemlerinde olması durumunda, teslim üzerinden hesaplanıp satıcı tarafından beyan edilecek KDV ile alıcı tarafından indirilecek KDV'nin dönem bakımından uyumsuz olma meselesi gündeme gelecektir. Çünkü satıcı tarafından malların teslimi anında hesaplanan KDV doğarken, satış işlemi sırasında faturanın henüz düzenlenmemesi sebebiyle malın alıcısı açısından indirilebilecek bir KDV ortaya çıkmamaktadır. Bu dönem uyumsuzluğunun, alıcı ve satıcı adına verilecek alış ve satış bildirimlerine de (Form Ba ve Form Bs) sirayet edeceği tabiidir. Teslim edilen mallara ilişkin faturanın yedi günlük süre beklenilmeksizin ve vergilendirme dönemi aşılmadan düzenlenmesi, kuşkusuz bu tür sakıncaları da ortadan kaldıracaktır.

Özetleyecek olursak, vergiyi doğuran olayın tespitinde önemli olan tarih, tesliminin yapıldığı tarihtir. Bu durumda, 173 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde izin verilen durumların dışındaki teslimlerde, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği (teslimin yapıldığı) **vergilendirme dönemi aşılmadan ve yedi günlük süre beklenilmeksizin** teslim edilen mallara ilişkin faturanın düzenlenmesi gereklidir.

#### **4. Gelir ve Kurumlar Vergisi Yönünden Konunun Değerlendirilmesi**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "*Safî Kurum Kazancı*" başlıklı 6'ncı maddesinin birinci fıkrasında kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı belirtilmiş, maddenin ikinci fıkrasıyla da safî kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "*Ticari Kazancın Tarifi*" başlıklı 37'nci maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiş, 38'inci maddesinde ise; "Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce, işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir, işletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur. Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur." hükümlerine yer verilmiştir.

Ticari kazancın tespitinde "*tahakkuk esas ilkesi*" ve "*dönemsellik ilkesi*" olmak üzere iki ilke geçerlidir. Tahakkuk esas ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra miktarının ve işlemten kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir.

Dönemsellik ilkesinde ise, bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır. Ayrıca "dönemsellik" kavramı gereği işletmeler, gelir ve giderlerini tahakkuk esasına göre muhasebeleştirmek, hasılat, gelir ve karlarını aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırmak durumundadırlar. Bu ilke uyarınca gelir ve giderlerin ilgili oldukları dönemde kaydedilmesi gerekir.

Buna göre; alıcısı ile tutar ve miktarının belli olduğu teslimlerde gelir veya gider, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmiş olduğundan, mal tesliminden doğan gelir ve giderin de vergilendirme dönemi sonu itibarıyla tahakkuk ettiği kabulü gerekmektedir. Dolayısıyla, mal tesliminden doğan gelir ve giderin tahakkuk tarihi itibarıyla ilgili geçici vergi ve takvim yılı hesap dönemlerinde ticari kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

## 5. Sonuç

Vergi Usul Kanunu'nun faturanın düzenlenme tarihi için malın tesliminden sonra yedi günlük bir süre tanınması ile fatura, mal teslimini müteakip günlerde de düzenlenebilmektedir. Anılan düzenlemede, **faturanın düzenleneceği tarihin vergilendirme dönemleri itibarıyla sınırlandırılmamış olması nedeniyle**, özellikle dönemin son günlerinde yapılan teslimlerde, vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleştiği ve KDV indiriminin hangi dönemde yapılacağı gibi hususlarda tereddütler yaşanmaktadır.

Vergi Usul Kanununda faturanın düzenlenmesi için, malın teslim tarihinden itibaren 7 günlük bir süre tanınmış olsa dahi, teslim ile birlikte KDV açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olduğu açıktır ve faturanın da vergilendirme dönemi aşılmadan ve yedi günlük süre beklenilmeksizin düzenlenmesi, kayıt ve belgelerin beyanlarla uyumu açısından gereklidir.

Ayrıca, teslim ve fatura tarihinin farklı dönemlerde olması durumunda, teslim üzerinden hesaplanıp satıcı tarafından beyan edilecek KDV ile alıcı tarafından indirilecek KDV'nin dönem bakımından uyumsuzluğu, alış ve satış bildirimlerine de (Form Ba ve Form Bs) sirayet edecektir. Teslim edilen mallara ilişkin faturanın yedi günlük süre beklenilmeksizin ve vergilendirme dönemi aşılmadan düzenlenmesi ile bu tür olumsuz durumlar da ortadan kalkacaktır.

**Gökhan MENEMENCİOĞLU**  
*Yeminli Mali Müşavir*