

ELEKTRONİK FATURALAR VE ELEKTRONİK FATURALARA İTİRAZ

Electronic Invoices and Objection Thereto

Rifat CANKAT*

Osman Gazi GÜÇLÜTÜRK**

Özet

Türk Ticaret Kanunu m. 21/2 uyarınca, bir fatura alan kişi aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde, faturanın içeriği hakkında bir itirazda bulunmamışsa bu içeriği kabul etmiş sayılır. TTK m. 21/2 faturayı düzenleyen alacaklı konumundaki tacir lehine bir karine getirir. Söz konusu karine sayesinde faturanın içeriğinin taraflar arasındaki sözleşmeye uygun olduğu kabul edilir. Faturaya süresinde itiraz edilmesi ihtimalinde ise karine oluşmaz ve faturanın içeriğinin doğru olduğunu ispat yükü düzenleyende kalır. Bu hüküm, kağıt faturalar ile ilgili olarak bir yüzyıldır uygulanagelmektedir. Kağıt faturaların yerini büyük ölçüde elektronik faturaların almasının süregelen uygulamaya etkisi ise bu çalışmanın konusunu oluşturur.

Elektronik faturalar hukuki nitelik yönünden kağıt fatura ile özdeştir. Fakat kağıdın yerini alan kod nedeniyle keşide, iletim ve saklama süreçlerinde değişiklikler yaşanmıştır. Bu değişiklikler TTK m. 21/1 uygulamasının özünü değiştirmese de birkaç noktada kayda değer farklılıklar yaratmıştır; Faturanın gerekli şekil şartlarını taşıyıp taşımadığı elektronik faturanın doğasına uygun şekilde tespit edilmeli; e-faturaların usulüne uygun gönderiminden bahsedebilmek için ilgili portal kullanılmalıdır.

Elektronik faturalara itirazda, kağıt faturalar için olduğu gibi, harici yöntemlerin kullanılması mümkündür. Temel e-faturalardan farklı olarak ticari e-faturalarda portal üzerinden itiraz edilebilmesi ek bir imkandır. Portal kanalıyla yapılması gereken itiraz bildiriminin ise TTK m. 21/2 uygulaması yönünden hukuki etkisi bulunmadığı düşünülür.

Anahtar Kelimeler: Fatura, Elektronik Fatura, Faturaya İtiraz

Abstract

Pursuant to Article 21/2 of the Turkish Commercial Code, if the recipient of an invoice does not object to its content within eight days from the date of receipt, they are deemed to have accepted its content. Article 21/2 of the TCC establishes a presumption in favour of the merchant who issued the invoice and is in the position of the creditor. This presumption means that the invoice is considered to reflect the terms of the agreement between the parties. If a timely objection is made to the invoice, however, the presumption does not arise, and the burden of proof regarding

➤ Bu makale Etik Kurul iznine tabi değildir/This article is not subject to Ethics Committee permission.

➤ Makale Geliş Tarihi/Article Received Date: 8.8.2025

➤ Yayın Kurulu Kabul Tarihi/Editorial Board Acceptance Date: 30.10.2026

* Dr. Öğr. Üyesi, Kırklareli Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Kırklareli/Türkiye, E-posta: rifatcankat@klu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-8413-780X>.

** Dr. Öğr. Üyesi, Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi, İstanbul/Türkiye, E-posta: ogucuturk@gsu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-5834-6635>.

the accuracy of the invoice content remains with the issuer. This provision has been in practice for a century in relation to paper invoices. The impact of the widespread replacement of paper invoices with electronic ones constitutes the subject of this paper.

In terms of legal nature, electronic invoices are essentially identical to paper invoices. However, due to the replacement of paper with code, changes have occurred in the processes of issuance, transmission, and storage. Although these changes do not alter the core application of the said article, they have led to certain differences; Whether an invoice satisfies the content requirements must be determined in a manner compatible with the nature of electronic invoices; and for an e-invoice to be considered duly delivered, the official portal must be used.

As with paper invoices, it is possible to object to electronic invoices using external methods. Unlike basic e-invoices, commercial e-invoices allow for rejections to be lodged via the portal, which constitutes an additional possibility. However, it is considered that the requirement for notification of external objections through the portal do not carry legal significance with respect to the application of Article 21/2 of the TCC.

Keywords: Invoice, Electronic Invoice, Objection to Invoice

GİRİŞ

6762 sayılı mülga Türk Ticaret Kanunu 29.06.1956 tarihinde kabul edildiğinde, 23. maddesinin 2. fıkrası şöyle idi: “*Bir faturayı alan kimse, aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde münderecatı hakkında bir itirazda bulunmamışsa münderecatını kabul etmiş sayılır.*” Bu hükmün kaynağı¹ ise, bir faturayı alan kimse aldığı tarihten itibaren sekiz gün zarfında mündericatı hakkında bir itiraz dermeyeran etmemiş ise mündericatını kabul etmiş addolunur, şeklindeki mülga 865 sayılı Ticaret Kanunu hükmü idi².

Anılan hükümlerin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu m. 21/2’de düzenlenen halefi şu şekildedir: “*Bir fatura alan kişi aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde, faturanın içeriği hakkında bir itirazda bulunmamışsa bu içeriği kabul etmiş sayılır.*” Madde gerekçesinde hükmün aynen alındığı belirtilir. Gerçekten kısıtlı bir Türkçeleştirme dışında, 1956 yılında kabul edilen hüküm varlığını korur.

Faturayı alan kişinin, eğer faturanın içeriğiyle mutabık değilse, bu faturaya itiraz etmesi gerektiği yönündeki ticaret hukuku kuralı tam bir yüzyıldır değişmeden durabilmişse de ticaret hayatı birçok yönden değişikliğe uğramıştır. Dijitalleşme bu değişikliklerin önemli bir kısmının nedeni ve yöntemidir. Fatura da bu rüzgâra kapılmıştır. Gündelik yaşamda “e-fatura”, “e-arşiv” kelimelerini duymadan ya da görmeden bir gün geçirmek adeta imkânsız olmuştur. Elbette bu değişim hukuki temele sahiptir. Faturanın özünde Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmesi gereken bir belge olduğundan hareketle Vergi Usul Kanunu genel

¹ 6762 sayılı Kanun’un gerekçesi için Türkiye Büyük Millet Meclisi Zabıt Ceridesi, 29.06.1956, Devre: X, Cilt: 12, İctima: 2, s. 17 <<https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d10/c012/tbmm10012083.pdf>> Erişim Tarihi 15 Haziran 2024

² Faturanın hukuki tarihçesi için ayrıca bkz. Nevin İrem Gürbüzler Görmez, *Yargıtay Kararları Işığında Faturanın İspat Gücü* (2. Baskı, Seçkin 2021) 12-14; Rüknettin Kumkale, *Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura* (8. Baskı, Seçkin 2021) 25 vd.

tebliğlerinde gerekli düzenlemeler yapılmıştır. Keza dijital işleyişe dair kılavuzlar yayınlanmış ve kendi içinde tutarlı bir sistem getirilmeye gayret edilmiştir.

Bununla beraber, getirilen sistemin TTK m. 21/2'ye ve mezkûr hükmün yerleşik öğretisine uygun olup olmadığı ayrıca değerlendirilmelidir. Bu çalışmada anılan amaca dönük olarak öncelikle fatura kavramı incelenecektir. Çalışmanın devamında ise elektronik fatura uygulamasında itirazın nasıl düzenlendiği tespit edilecek; nihayet, mevcut sistemin TTK m. 21/2 hükmüyle uyumlu olup olmadığı değerlendirilecektir.

I. FATURA

Fatura VUK m. 229'da, *satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika*, şeklinde tanımlanır³. Bu tanım mezkûr kanunun, mükellefin ödevlerine ilişkin ikinci kitabındaki belge düzenine dair üçüncü kısımda, “Fatura ve Fatura Yerine Geçen Vesikalar” başlıklı ikinci bölüm altında bulunur. Aynı bölümde faturanın şekli, nizamı ve kullanılma mecburiyeti de düzenlenir (VUK m. 230-232). Bu tanımdan da anlaşıldığı üzere fatura, vergi mükelleflerinin gelirlerini ve giderlerini tespit ederek vergi matrahını hesaplama-yı sağlayan bir vesikadır⁴. Bu yönüyle iki temel özelliği vardır: bir olayı temsil etmek⁵ ve işlemin kanuni defterlere intikaline esas olmak⁶.

Anlam itibarıyla vesika, belge demektir⁷. Bir belge olarak fatura mürekkeple, makine ile veya kopya kurşun kalem ile doldurulmalı ve en az bir asıl ve bir örnek olarak düzenlenmelidir (VUK m. 231/1, bent 2 ve 3). Kanuni düzenlemeler kağıda dayalı olmayı ve yazılılığı öngörür⁸. Bu yönüyle fatura nizamının elektronik düzene uygun olmadığı savunulabilir. Fakat Türkiye 2005 yılından bu yana⁹ elektronik faturayı konuşmaktadır.

³ Bu tanımın faturanın hukuki niteliğini tespitten uzak olduğu yönünde Rıza Ayhan ve Hayrettin Çağlar, *Ticari İşletme Hukuku Genel Esaslar* (11. Baskı, Yetkin 2018) 235

⁴ Oğuz Kürşat Ünal, *Fatura ve Teyit Mektubu* (6. Baskı, Bilge 2015) 63; F. İtir Bingöl, *Tacirler Arasındaki Taşınır Mal Satış Sözleşmesinin Varlığını İspat Etmek İçin Fatura ve Ticari Defterlerden Yararlanılması* (2. Baskı, Adalet 2023) 38

⁵ Bu olay, VUK m. 19 uyarınca vergi kanunlarının vergiyi bağladığı olaydır (Ahmet Somuncu, *Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni, Uygulama – Sorunlar – Yargı Kararları* (Seçkin 2014) 84).

⁶ Ömer Erdal, *Vergi Usul Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Belge Düzeni Rehberi* (Seçkin 2014) 25

⁷ <sozluk.gov.tr> son erişim tarihi 16 Haziran 2024

⁸ Somuncu (n 5) 84

⁹ Elektronik fatura, e-Dönüşüm Türkiye Projesi 2005 Yılı Eylem Planı ve Bilgi Toplumu Stratejisi Eylem Planı (2006-2010) içerisinde yer almış ve bir başlangıç adımı niteliğinde olan Elektronik Fatura Kayıt Sistemi ile somut zemine kavuşmuştur (Abdülkadir Işık, Özkan Karagöz ve Gamze Yıldız Şeren, ‘Türk Vergi Sisteminde Elektronik Fatura ve Uygulaması’ (2014) 314 Vergi Sorunları Dergisi 31, 31-32; Arif Yıldırım, ‘Ülkemizde Elektronik Fatura’ (2013) 33(386) Vergi Dünyası 115, 123).

Vergi Usul Kanunu’nun 2008 yılında değiştirilen mükerrer 242. maddesinin 2. fıkrası, elektronik belge düzeninin kurulması için gerekli olan yetkileri o zaman-ki adıyla Maliye Bakanlığına verir¹⁰. Bu yetkiye dayanılarak çıkarılan 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹¹ elektronik faturaları da kapsayacak şekilde elektronik belge kavramını detaylı hukuki düzenlemelere konu etmiştir¹². Daha sonra bu genel tebliğ 509 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹³ ile ilga edilmiş, hâlâ yürürlükte olan 509 sıra numaralı tebliğ ise 515, 526, 535, 550, 573 sıra numaralı genel tebliğler ile değişikliğe uğramıştır.

Aslında TTK da teknolojik gelişmelere kayıtsız kalmamış ve 1525. maddesinin 1. fıkrasında “*Tarafların açıkça anlaşmaları ve 18 inci maddenin üçüncü fıkrası saklı kalmak şartıyla, ihbarlar, ihtarlar, itirazlar ve benzeri beyanlar; fatura, teyit mektubu, iştirak taahhütnamesi, toplantı çağrıları ve bu hüküm uyarınca yapılan elektronik gönderme ve elektronik saklama sözleşmesi, elektronik ortamda düzenlenebilir, yollanabilir, itiraza uğrayabilir ve kabul edilmişse hüküm ifade eder.*” düzenlemesine yer vermiştir. Gelineen noktada, faturaya dair mevzuatın belli bir kısmında kağıt esaslı düzenlemeler var olmaya devam etse de kanun koyucunun dijitalleşmeye dönük açık bir hedefi olduğu söylenmelidir.

Tüm bu gelişmeler neticesinde faturayı iki ana başlıkta incelemek uygun olur: (i) faturanın bir varakada somutlaştığı dönemde tespit olunan genel özellikleriyle fatura; (ii) elektronik belge biçiminde oluşturulan fatura.

A. Genel Olarak Fatura

Fatura sözleşmenin yapılmasından sonra düzenlenen ve sözleşmenin ifa safhasını ilgilendiren belgedir¹⁴. Bu yönüyle edimlerin içeriğini göstermesi beklenir¹⁵. Bunun ekonomik ve hukuki ön koşulu ise taraflar arasında faturaya esas bir sözleşme ilişkisinin bulunmasıdır, aksi hâlde düzenlenen belge fatura niteliği taşımayacaktır¹⁶.

¹⁰ Murat Eren ve Arda Vural, ‘Ticaret Hukuku Yönünden E-Fatura Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar’ (2015) 80(2) İzmir Barosu Dergisi 259, 260; bu hükmün bir yetki maddesi olduğu söylenir, bkz. Somuncu (n 5) 85

¹¹ RG 05.03.2010/27512

¹² 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve onda önemli değişiklikler yapan 416, 421 ve 424 sıra numaralı genel tebliğlerin karşılaştırmalı tablosu için bkz. Yıldırım (n 9) 127

¹³ RG 19.10.2019/30923. Bu tebliğin genişleyen kapsamının ek hukuki dayanağı VUK mük. madde 257’dir.

¹⁴ Ünal (n 4) 63; Oruç Hami Şener, *Ticari İşletme Hukuku* (3. Baskı, Seçkin 2025) 167; Sabih Arkan, *Ticari İşletme Hukuku* (29. Bası, BTHAE 2023) 166; Ayhan ve Çağlar (n 3) 236. Yargıtay İçtihatları Birleştirme Hukuk Genel Kurulu, E 2001/1, K 2003/1, 27.06.2003 sayılı ve tarihli kararında faturayı, ticari satışlarda satıcı tarafından alıcıya verilen ve satılan malın miktarını, vasıflarını, ölçüsünü, fiyatını ve sair hususları veya ifa edilmiş hizmetleri gösteren hesap pusulası olup ticari bir belge niteliğindedir, şeklinde tanımlar.

¹⁵ Hüseyin Ülgen, Mehmet Helvacı, Arslan Kaya ve N. Füsün Nomer Ertan, *Ticari İşletme Hukuku* (7. Baskı, Vedat 2021) 274

¹⁶ Ünal (n 4) 11, 134; Ülgen, Helvacı, Kaya ve Nomer Ertan (n 15) 274; İsmail Doğanay, *Ticari Alım-Satım Akdi ve Nevileri* (Adalet 1993) 47; Ali Bozer ve Celal Göle, *Ticari İşletme Hukuku*

TTK m. 21/2 uyarınca düzenlenme zorunluluğu alıcının talebiyle gündeme gelen fatura, VUK m. 231/5 uyarınca yedi gün içinde düzenlenmelidir. Yine VUK m. 232 de fatura düzenlemenin zorunlu olduğunu vurgular¹⁷. Hatta, satış bedelinin kanunen fiş verme sınırının üstünde olması hâlinde herkesin fatura alma zorunluğu vardır¹⁸. Süresinde düzenlenmeyen fatura vergi mevzuatında hiç düzenlenmemiş sayılır¹⁹. Ticaret hukuku ve taraflar arasındaki özel hukuk ilişkileri yönünden ise süresinde düzenlenmemesi faturanın geçerliliğine etki etmez, süresinden sonra gönderilen belge de fatura niteliği taşıyabilir²⁰.

Sözleşmesel ilişkinin taraflarından birince düzenlenen fatura, ispat hukuku anlamında kural olarak düzenleyeni aleyhine delil niteliğindedir, yazılı ispat aracıdır²¹. Düzenleyeni lehine bir karine yaratması ise bu çalışmada irdelenen şartların birlikte bulunmasına bağlıdır.

B. Elektronik Belge Biçiminde Fatura

Elektronik belge, elektronik ortamda sayısal olarak kodlanmış şekilde bulunan elektronik verilerdir²². Elektronik faturalama süreci işte bu elektronik veriler üzerinden başlar ve tamamlanır²³. Bu nedenle faturalama sürecinin çıktısı olarak elektronik belge biçiminde faturadan ya da elektronik faturadan bahsedilir. Çalışmamızda e-fatura ve e-arşiv fatura gibi elektronik veri temelli fatura türlerini topluca ifade etmek için “elektronik fatura” kavramı kullanılmıştır. Aşağıda detaylıca incelenecek olan e-fatura da bir tür elektronik faturadır. İki kavramın birbirinin yerine kullanılabilir olmadığına ve çalışmada bu ayrımın gözetildiğine dikkat çekilmelidir.

- (5. Baskı, BTHAE 2018) 106; Ayhan ve Çağlar (n 3) 236; Mehmet Özdamar, ‘Yargıtay Kararları Işığında Fatura İçeriğine İtiraz’ (2008) 66(1) Ankara Barosu Dergisi 219, 220; Fatih Bilgili ve Ertan Demirkapı, *Ticaret Hukuku Bilgisi* (14. Baskı, Dora 2018) 66; Kumkale (n 2) 151; Mustafa Çeker, *Ticaret Hukuku* (8. Baskı, Karahan 2014) 72; Serhan Dinç, *Ticaret Hukuku Bilgisi* (Seçkin 2017) 98; Yavuz Selim Şener, ‘Fatura ve İspat Vasıtası Olma Özelliği’ (2005) 1(4) Legal MHD 1003, 1006; icap mahiyetinde kabul edilebilecek bir belge olacağı yönündeki, Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun 19.09.2018 tarihli, E. 2017/19-915, K. 2018/338 sayılı kararı için bkz. Gürbüz Görmez (n 2) 301
- ¹⁷ İskender Ekici, *Türk Vergi Hukukunda Mükelleflerin Defter ve Belge Muhafaza ve İbraz Mecburiyetleri* (On İki Levha 2021) 44; iki düzenleme arasındaki farklılığın bir çelişki olmadığı yönünde Ünal (n 4) 15; Tamer Bozkurt, *Ticari İşletme Hukuku* (Legem 2017) 184
- ¹⁸ Bingöl (n 4) 36
- ¹⁹ Erdal (n 6) 31; süresinde düzenlenmeyen faturanın vergi hukuku anlamında da aksi kanıtlanıncaya kadar geçerli kabul edilmesi, ancak süresinde düzenlenmediği için usulsüzlük cezasını gerektirmesi yönündeki görüşler için bkz. Somuncu (n 5) 260-262
- ²⁰ Arkan (n 14) 167-168; Şener, *Ticari İşletme Hukuku* (n 14) 168; Ünal (n 4) 123; Şener, İspat Vasıtası (n 16) 1007; Murat Alışkan, ‘İtiraz Edilmeyen Faturanın Malın Teslim Edilmiş ve İşin Yapılmış Olduğunu Gösterip Göstermeyeceği’ (2016) 22 (3) MÜHFD 203, 207
- ²¹ Ünal (n 4) 64, 129
- ²² Somuncu (n 5) 72
- ²³ Hatice Oktay Kılıç, *Avrupa Birliği’nde Elektronik Fatura ve Türk Hukukuna Uygulanabilirliği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi (Ankara Üniversitesi 2020) 12

Bugün e-fatura ve e-arşiv fatura yanında e-bilet; e-gider pusulası; e-irsaliye; e-SMM ve benzeri birçok vesikanın elektronik olarak düzenlenmesi mümkün, hatta bazı ihtimallerde zorunludur. Tüm bu belgeleri müstenidat olarak tutulan elektronik defterlerle birlikte ticaret hayatının belge düzeni önemli ölçüde dijitalleşmiştir. Belki de hem teorisyenler hem de uygulayıcılar için yeni bir dünya düzeninden bahsedilmelidir.

Elektronik faturalama modelleri temelde dörde ayrılır: iki taraflı modeller; üç köşeli model (fatura servis sağlayıcı modeli); dört köşeli model ve vergi idareleri üzerinden fatura değişiminin sağlandığı (*clearance*) model. İki taraflı modeller ise sistemi işletenin satıcı olduğu “satıcı doğrudan model” ve alıcının kontrol ettiği “alıcı doğrudan model” olmak üzere iki çeşittir²⁴. Türkiye uygulamasında fatura servis sağlayıcıları mevcutsa da gelir idaresinin süreçteki konumu dikkate alındığında aslında *clearance model* şeklinde tabir edilen model geçerlidir²⁵. Zira e-fatura sisteminde satıcı taraf faturayı oluşturmakta, gönderici birim üzerinden öncelikle merkeze, yani Gelir İdaresi Başkanlığına, ulaştırmakta ve buradan geçerek alıcının posta kutusuna ulaştırmaktadır²⁶.

Kağıt biçimindeki fatura gibi elektronik belge biçimindeki fatura da yazılı ispat aracıdır. Keza HMK m. 205/2 uyarınca, usulüne göre güvenli elektronik imza ile oluşturulan elektronik veriler senet hükmündedir. Burada elektronik faturaya yazılı ispat aracı ve keza senet niteliği sağlayanın, üzerindeki güvenli imza olduğuna dikkat çekilmelidir.

1. Niteliği

Elektronik fatura yeni bir belge türü değildir. Yazılı belge şeklinde düzenlenen fatura ile aynı hukuki nitelikleri taşır. Bir anlamda klasik kağıt faturanın elektronik versiyonudur²⁷. Buna uygun olarak Genel Tebliğ’e göre, vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümler e-belgeler için de geçerlidir. Öte yandan Hazine ve Maliye Bakanlığına farklı usul ve esaslar belirleme yetkisi tanınmıştır. Örneğin Genel Tebliğ’in tüm elektronik belgelere uygulanacak ortak hükümleri düzenleyen (V) numaralı başlığı incelendiğinde, elektronik faturaların irsaliyeyi ikame edebildiği görülür²⁸. Malın teslimi anında

²⁴ Oktay Kılıç (n 23) 31 vd.; Leyla Keser Berber, *Elektronik Fatura ve Şirketlerin Dijital Mali Denetimi* (Yetkin 2006) 55-59. Farklı bir sınırlandırma için bkz. Yıldırım (n 9) 118 vd. Yazar iş modellerini, tarama yoluyla faturalaşıma; doğrudan ve dar kapsamlı elektronik faturalaşıma; satıcı doğrudan model; alıcı doğrudan model; servis sağlayıcı modeli (3 köşe modeli) şeklinde sınıflandırır.

²⁵ Oktay Kılıç (n 23) 43

²⁶ Ramis Elçin, Bilal Gerekan ve Mehmet Usta, ‘E-Fatura, E-Defter ve E-Arşiv Uygulamalarına Geçiş Sürecinde Yaşanan Sorunlar: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma’, (2018) 28(146) Mali Çözüm 13, 17

²⁷ Keser Berber (n 24) 19; Erdal (n 6) 175; Bingöl (n 4) 64; Alper Erdem ve Selçuk Gülten, *Dijital Muhasebe Uygulamaları* (2. Baskı, Gazi 2023) 11

²⁸ Gürbüz Görmez (n 2) 45

düzenlenen e-fatura, düzenleme zamanını tarih yanında ayrıca saat ve dakika olarak göstermesi; kağıt çıktısına “irsaliye yerine geçer” ifadesinin yazılması; nihayet kağıt çıktının satıcı veya yetkilisi tarafından imzalanması²⁹ hâlinde irsaliye yerine geçer (Genel Tebliğ V.5.1). Keza aynı sonuç ve şartlar e-arşiv faturada da geçerlidir (V.5.2).

Fatura düzeninin kağıttan kopuşu son derece teknik bir altyapı üzerine kurgulanmış; kapsamlı ve nitelikli şartlara bağlanmıştır. Faturanın içerisinde bulunması gereken bilgileri içeren her elektronik veri seti hukuki anlamda faturaya vücut vermez; faturanın elektronik ortamda düzenlenmesi onu Genel Tebliğ anlamında geçerli bir elektronik belge saymak adına yeterli değildir. Bir veri setinin fatura olarak nitelendirilebilmesi için VUK ile verilen yetkiye dayanılarak çıkarılan tebliğler ve kılavuzlarla kurulmuş sistemin kurallarına riayet edilmelidir. Format ve standartlara uymayan bir belge, e-belge olarak kabul edilmez³⁰. Öte yandan bu format ve standartlara uygun bir belge her anlamda kağıt faturanın görevini üstlenir.

2. Türleri

TTK’da veya VUK’ta fatura çeşitlerinden bahsedilmez³¹. Fakat Genel Tebliğ’de ve onu takip eden mevzuatta, keza uygulamada iki farklı elektronik fatura türü ile karşılaşılır. Bunlar e-fatura ve e-arşiv faturadır.

a. Elektronik Fatura (E-Fatura)

E-fatura, bir mesajlaşma alt yapısı üzerinden³², e-fatura uygulamasına dâhil olan mükelleflerin birbirlerine gönderdikleri faturaların adıdır. 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca 05.03.2010 tarihinden itibaren uygulamadır³³. Uygulama kamu dâhil 500 firma ile başlamıştır³⁴ ve ilk defa 2011 yılında enerji sektöründen başlamak üzere zorunlu kılınmıştır³⁵. 01.09.2013 itibarıyla, elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olan mükellefler arasındaki fatura gönderim ve alımlarının elektronik fatura ile gerçekleşmesi zorunlu kılınmıştır³⁶. Süreçte kademeli bir yaygınlaştırma prensibi benimsenmiştir³⁷. Bugün geniş bir

²⁹ İrsaliyeli faturada faturayı teslim alanın imzasının veya kaşesinin bulunmamasının ise faturanın hiç düzenlenmemiş sayılmasını gerektirmeyeceği yönünde Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığının 06.08.2013 tarih ve 70280967-105[230/2013/3]-150 sayılı özelgesi için bkz. Kumkale (n 2) 175

³⁰ Bingöl (n 4) 69

³¹ Emine Özdamar, ‘Faturanın Delil Niteliği’ (2012) 7(73) Terazi HD 43

³² Uğur Doğan, *900 Soruda E-Fatura E-Arşiv Fatura E-Defter* (4. Baskı, Seçkin 2017) 76

³³ Kumkale (n 2) 565

³⁴ İlknur Gür Nalçacı, ‘Uyumlu E-Fatura Nasıl Olmalıdır?’ (2016) 329 Vergi Sorunları Dergisi 62, 63

³⁵ Mehmet Ös ve Cuma Ercan, *Endüstri 4.0 Teknolojileri ve Muhasebe Mesleği* (Adalet 2021) 98

³⁶ Erdal (n 6) 175

³⁷ İlker Kefe ve Zozan Kanarığ, ‘Türkiye’de E-Fatura Başvuru Süreci ve Kullanımı’ (2019) 25 Uluslararası İktisadi ve İdarî İncelemeler Dergisi 165, 169

mükellef çevresi için zorunlu olan e-fatura uygulamasına diğer mükellefler de tercih ederlerse dâhil olabilmektedir³⁸.

Sistem, gönderici konumundaki mükellefler ile alıcı konumundaki mükellefler arasında merkezi platform olarak Gelir İdaresi Başkanlığını barındırır³⁹; kayıtlı kullanıcılar dışındakilere e-fatura gönderilmesine teknik olarak izin vermez⁴⁰. E-faturalar XML (*eXtensible Markup Language* – Genişletilebilir İşaretleme Dili⁴¹) tabanlı elektronik iş dokümanı formatı olan⁴² UBL-TR (Evrensel İş Dili (*Universal Business Language*) Türkiye özelleştirmesi) standardında düzenlenir⁴³. Bu kapsamda gönderilecek olan belgelerin imzalanması veya onaylanmasında XAdES, asgari güvenlik standardı olarak ise XAdES-BES kullanılır⁴⁴. XML imzalama için “enveloped” tekniği işletilir, “enveloping” ve “detached” teknikleri kabul edilmez⁴⁵. Nihayet belge mali mühür ya da nitelikli elektronik sertifika ile imzalanır⁴⁶.

Yukarıda belirtildiği gibi, bugün e-fatura kullanıcılarının birbirlerine düzenleyecekleri faturaların e-fatura şeklinde düzenlenmesi zorunludur. Öte yandan Genel Tebliğ’in (V.7) ve (VIII) numaralı başlıklarında belirtilen arıza, kesinti, bakım, mücbir sebep⁴⁷ gibi istisnâî hâllerde faturanın yazılı olarak düzenlenip verilmesi mümkün kılınmıştır. Böylece mükellefler kanuni süre içinde fatura düzenleme yükümlülüklerine riayet edebilecektir. Ek olarak, fatura yerine geçen vesikaların kullanılabildiği ihtimallerde kağıt fatura için olduğu gibi e-fatura düzenlenmesine de gerek yoktur⁴⁸. Bu istisnalar bir kenara, e-fatura uygulamasının önemli bir zorunluluğa karşılık geldiği açıktır.

³⁸ Kimlerin e-Fatura uygulamasına geçmek zorunda olduğu Genel Tebliğ’in IV.1.4 başlığında belirlenir. 16.06.2024 itibarıyla toplam 1.223.938 mükellef e-Fatura uygulamasına dâhildir (Kaynak: <<https://ebelge.gib.gov.tr/efaturakayitlikullanilar.html>> Erişim Tarihi 16 Haziran 2024).

³⁹ Doğan (n 32) 78

⁴⁰ Bingöl (n 4) 58

⁴¹ Yıldırım (n 9) 124

⁴² Gür Nalçacı (n 34) 67; Uğur Doğan, Yalçın Tercan ve İlknur Gür Nalçacı, ‘e-Fatura Uygulamasında Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri’ (2015) 319 Vergi Sorunları Dergisi 154, 156

⁴³ Işık, Karagöz ve Şeren (n 9) 37; Gür Nalçacı (n 34) 63; Yıldırım (n 9) 124

⁴⁴ XAdES, XML dokümanları imzalamasında kullanılan nitelikli elektronik imza tekniğidir. XAdES-BES ise temel imza formatıdır (Gür Nalçacı (n 34) 70).

⁴⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Fatura Uygulaması (Yazılım Standartları ve Nesne Yapısı) (2014) <<https://ebelge.gib.gov.tr/efaturamevzuat.html>> son erişim tarihi 21 Temmuz 2025

⁴⁶ İki arasındaki temel fark, mali mühür kurumlar adına düzenlenirken nitelikli elektronik sertifikanın kişiler adına düzenlenmesidir, bkz. Doğan, Tercan ve Gür Nalçacı (n 42) 156; Gür Nalçacı (n 34) 70

⁴⁷ Adana Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özalgıda, mali mührün çalınması arıza ve kesinti durumları arasında değerlendirilmiş ve geçici olarak kağıt fatura düzenlenebileceği belirtilmiştir, bkz. Sayı: 31977385-105[MÜK.242-2014/8]-98; kaynak: Lexpera (Erişim Tarihi 17 Haziran 2024)

⁴⁸ Örneğin, ödeme kaydedici cihazlardan otomatik olarak çıkan fişlerle belgelenen akaryakıt satışlarında bu fişler e-fatura yerine geçer (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 07.03.2016 tarih ve 67854564-

b. Elektronik Arşiv Fatura (E-Arşiv Fatura)

433 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yürürlüğe giren⁴⁹ e-arşiv faturayı e-faturadan ayıran temel husus faturanın alıcısıdır. Eğer alıcı, yani müşteri e-fatura uygulamasına dâhilse mükellefin düzenlemesi gereken faturanın türü e-fatradır. Fakat müşteri bu sisteme dâhil değilse mükellef tarafından e-arşiv fatura düzenlenir. Bu nedenle hem vergi mükellefi olmayan kişilere hem de vergi mükellefi olup da e-fatura uygulamasına kayıtlı olmayanlara e-arşiv fatura düzenlenip teslim edilir⁵⁰.

E-arşiv fatura uygulaması 2026 yılı itibarıyla kağıt faturayı büyük ölçüde ortadan kaldıracaktır. Zira artık, daha doğrusu 01.01.2026 tarihinden itibaren, e-arşiv fatura uygulamasına dâhil olmayan mükelleflerce⁵¹ düzenlenen faturalar da e-arşiv fatura olarak düzenlenmek zorundadır (Genel Tebliğ, IV.2.4.3). Öte yandan yine Genel Tebliğ'den anlaşıldığı üzere müşterinin elektronik sisteme dâhil olmadığı ihtimalde yazılı belge düzeninden tamamen ayrılmak istenmemiştir. Zira *elektro-nik ortamda oluşturulan faturanın, alıcısına kâğıt olarak gönderilen veya elektronik ortamda iletilen şekli belgenin aslı, düzenleyen tarafından muhafaza edilen elektronik hali ise ikinci nüsha hükmündedir*, denilerek VUK m. 231 ile paralellik sağlanmıştır. Alıcının talebine göre e-arşiv fatura kağıt veya elektronik ortamda iletilir, fakat düzenleyen tarafından muhafaza edilen ikinci nüsha her hâlükârda elektrondur⁵². Kağıt faturada ıslak imza yerine hazır imza kullanılabilmesinin gerekçesi ise Genel Tebliğ'de buna açıkça izin verilmesidir (Genel Tebliğ, V.5.2).

Güvenliği temelde IP yönetimi ile sağlanan e-faturadan farklı olarak e-arşiv faturada, basit nesne erişim protokolü (SOAP) kullanılmakta ve ilgili bütün mesajlar XML formatında iletilmektedir. Yine e-arşiv fatura için özel bir belge standardı belirlenmediğinden, üzerinde mali mühür/nitelikli elektronik sertifika taşımaya, belge üzerinde doğrulamaya, görüntülemeye, tercih edilen işlenebilir veri formatına taşımaya ve kağıt baskı almaya imkân veren genel tanınırlığa sahip herhangi bir format tercih edilebilir⁵³. Uygulamada genellikle PDF formatında belge gönderilmekte yahut yine PDF ve ayrıca XML formatındaki belgeye erişme imkânı veren html sayfalarına yollama yapılmaktadır.

Elektronik Arşiv Kılavuzuna göre⁵⁴, e-arşiv faturada UBL-TR fatura formatının kullanılması ve bu faturaların yine XAdES-BES standardı kullanılarak mali

1741-131 sayılı özeldesesi için bkz. Kumkale (n 2) 581). Bu nedenle alıcı ve satıcı mükellefler e-fatura yükümlüsü olsa dahi bu işlemin ayrıca e-fatura ile tevsiki aranmaz.

⁴⁹ Doğan (n 32) 395, 399

⁵⁰ Bingöl (n 4) 78

⁵¹ Bu mükellefler, arızı olarak e-arşiv fatura düzenlemek zorunda olanlar şeklinde adlandırılır, bkz. Erdem ve Gülten (n 27) 141

⁵² Ekici (n 17) 72; Bingöl (n 4) 83

⁵³ Doğan (n 32) 476-477

⁵⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, Elektronik Arşiv Kılavuzu (2024) <<https://ebelge.gib.gov.tr/earsivmevzuat.html>> son erişim tarihi 21 Temmuz 2025

mühür/nitelikli elektronik sertifika ile imzalanması esastır⁵⁵. Faturanın alıcıya kağıt ortamda iletilmesi durumunda, müşteriye verilen kağıt çıktı üzerinde okunacak format ve standartta, söz konusu faturanın elektronik ortamda da hangi platformdan indirilebileceği ve e-Arşiv faturanın hangi tarihten itibaren GİB sistemleri üzerinden sorgulanıp doğrulanabileceği hakkında bilgiye yer verilmelidir.

Bununla beraber, e-arşiv fatura uygulamasına dâhil olmayan mükelleflerce GİB portalinden düzenlenecek e-arşiv faturalarda GİB İmza seçeneği ile cep telefonu onay kodu vasıtasıyla uzaktan bağlantı ile imzalama işlemi gerçekleştirilecektir⁵⁶. Bu nedenle tüm e-arşiv faturaların güvenli elektronik imza ile doğrulanmış olmayacağına dikkat çekilmelidir. Bu ihtimal somut olaylarda e-arşiv faturalarının yazılı delil ve senet nitelikleri irdelenirken akılda tutulmalıdır.

II. FATURAYA İTİRAZ

A. Usulüne Uygun Şekilde İtiraz Edilmemesinin Sonucu: Aksi İspat Edilebilir Karine

TTK m. 21/2 faturayı düzenleyen alacaklı konumundaki tacir lehine bir karine getirir. Bu karine bir hukuki ilişkinin kabulü sonucunu doğurmayıp bir olayın varlığını kanıtladığı için olay karinesi niteliğindedir⁵⁷. Söz konusu karine sayesinde faturanın içeriğinin taraflar arasındaki sözleşmeye uygun olduğu kabul edilir; fatura, düzenleyen lehine yazılı delil⁵⁸ oluşturur ve aksini ispat yükü faturayı alana düşer⁵⁹. Faturaya süresinde itiraz edilmesi ihtimalinde ise karine oluşmaz ve faturanın içeriğinin doğru olduğunu ispat yükü düzenleyende kalır⁶⁰.

⁵⁵ Fatura formatı olarak özel izinle PDF kullanılıyorsa PAdES standardı kullanılarak mali mühür / nitelikli elektronik sertifika ile imzalanmalıdır. Bu durumda PDF ekine UBL-TR fatura XML'i eklenmelidir. Bu hâlde fatura XML'inin ayrıca imzalanması ve içinde görüntü bilgisi bulunması zorunlu değildir.

⁵⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, E-Arşiv Fatura Uygulamasına Dâhil Olmayan Mükelleflerce Tutarı 5.000 TL ve 30.000 TL'yi Aşan Faturaların GİB Portalinden Düzenleme Kılavuzu (2021) <<https://ebelge.gib.gov.tr/earsivmevzuat.html>> son erişim tarihi 21 Temmuz 2025

⁵⁷ Vildan Peksöz, *Hukuk Muhakemesi Kapsamında Karineler ve Faturanın Hukuki Niteliği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi (İstanbul Üniversitesi 2014) 179; Meltem Duru, Yargıtay Kararları Işığında Fatura, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi (Kırıkkale Üniversitesi 2020) 109-110

⁵⁸ İtiraz edilmemiş faturanın senet hükmünde kabul edilmemesi gerektiği yönünde Volkan Özçelik, 'Fatura İçeriğinin Kabul Edilmiş Sayılması' (2018) 138 TBB Dergisi 209, 222-224

⁵⁹ Arkan (n 14) 171; Ünal (n 4) 132, 168, 170; Bozer ve Göle (n 16) 108; Şener, *Ticari İşletme Hukuku* (n 14) 172; Ülgen, Helvacı, Kaya ve Nomer Ertan (n 15) 275; Hayri Domaniç, 'Fatura ve İspat Kuvveti' (1966) 3(4) BATİDER 664, 666; Ayşe Nur Berzek, *Ticaret Hukukunun Genel İlkeleri* (11. Baskı, Beta 2016) 52; Bingöl (n 4) 99; Özçelik (n 58) 211

⁶⁰ Domaniç, (n 59) 662; Ünal (n 4) 131; Ülgen, Helvacı, Kaya ve Nomer Ertan (n 15) 275; Özdamar, *Faturaya İtiraz* (n 16) 226; adi karinenin ispat yüküne etkisine ilişkin görüşler için bkz. Özçelik (n 58) 221-222

Faturayı düzenleyen tacir⁶¹ ile alan tacir⁶² arasında sonuç doğuran bu karine-
nin doğumu birçok şartın varlığına bağlandığı gibi kapsamı da önemli olmakla
birlikte sınırlıdır. Aşağıda iki ayrı başlıkta bu hususlar incelenmiştir. Hukuki
sorulara çalışmamızın konusunu oluşturan elektronik faturalar özelinde temasa
ihtimam gösterilmiştir.

1. Uygulanma Şartları

Faturayı düzenleyen tacirin TTK m. 21/2’de düzenlenen karineden yarar-
lanabilmesi için, (1) faturayı düzenleyen ve alan arasında geçerli bir sözleşme
ilişkisi bulunmalı; (2) fatura bu sözleşme ilişkisine dayanılarak düzenlenmeli⁶³;
(3) düzenlenen fatura gerekli şekil şartlarını sağlamalı; (4) fatura alıcıya gönde-
rilmeli; (5) faturaya alındığı günden itibaren sekiz gün içinde itiraz edilmemiş
olmalıdır⁶⁴. Ayrıca bizim katılmadığımız bir görüşe göre karinenin uygulanabil-
mesi için faturanın ticari defterlere kaydı da aranmalıdır⁶⁵.

Tüm bu şartlar öğretide detaylıca incelenmiş, bazı şartların mevcudiyeti ve
kapsamı tartışmalara konu olmuştur. Çalışmamızın kapsamı itibarıyla faturanın
şekline ve gönderilmesine dair şartlara temas etmekte fayda vardır.

a. Faturanın Şekli

Vergi hukukunda fatura sıkı sıkıya şekle bağlı bir vesikadır⁶⁶. VUK m. 230’a
göre faturanın asgari içeriğinde, (1) faturanın düzenlenme tarihi, seri ve sıra
numarası; (2) faturayı düzenleyen bilgileri; (3) müşterinin bilgileri; (4) malın
veya işin türü, miktarı, fiyatı ve tutarı; (5) satılan malların teslim tarihi ve irsa-
liye numarası bulunur⁶⁷.

⁶¹ TTK m. 21’de yazılı sonuçların doğması, faturayı düzenleyen yine TTK anlamında tacir olmasına
bağlıdır. Bu nedenle esnafın gönderdiği fatura sonucunda TTK m. 21/2’deki karinenin oluşma
imkânı yoktur, bkz. Arkan (n 14) 169

⁶² Karinenin uygulanabilmesi için faturayı alan kişinin de tacir olması gerekir gerekmediği öğretide
tartışmalıdır. Bu tartışma için bkz. aşağıda dipnot 138-139 ve ilgili metin.

⁶³ Şener, *Ticari İşletme Hukuku* (n 14) 170

⁶⁴ Özdamar, *Faturaya İtiraz* (n 16) 221-226; Peksöz (n 57) 180 vd.; Duru (n 57) 110 vd.; Şener, *İspat
Vasıtası* (n 16) 1017-1024; Özçelik (n 58) 212; Sevil Bayar, *Fatura ve Faturanın İspat Gücü*,
Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi (Yeditepe Üniversitesi 2009) 138-151

⁶⁵ Ünal (n 4) 161; Bayar (n 64) 156; Şener, *İspat Vasıtası* (n 16) 1023; Özdamar, *Faturaya İtiraz* (n
16) 228; tartışma hakkında bilgi için Duru (n 57) 133. Kanaatimizce ticari defterler ve bunların
ispat aracı olması ile faturanın yarattığı olay karinesi arasında organik bağ yoktur. Tacir itiraz
etmediği faturayı ticari defterlerine kaydetmişse ticari defterlerin aleyhe delil özelliği elbette ki
devreye girecektir; fakat bu her koşulda faturaların ticari defterlere kaydını şart koşturmak için yeterli
bir gerekçe değildir. Bu nedenle, kanunda yer almayan bir şartın iki kurum arasındaki bağlantılar
gözetilerek oluşturulmasına katılmıyoruz. Somut olay bazında ortaya çıkabilecek çelişkiler ya
da çarpışmalar ise yine her somut olay özelinde pozitif hukuka göre çözümlenebilecektir; benzer
görüşte Peksöz (n 57) 199

⁶⁶ Özdamar, *Delil Niteliği* (n 31) 44

⁶⁷ Detaylı bir inceleme için bkz. Somuncu (n 5) 96 vd.; Kumkale (n 2) 46 vd.

VUK m. 227/3'e göre, elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, VUK uyarınca kullanılan veya VUK'un verdiği yetki uyarınca Bakanlık tarafından kullanılması zorunlu kılınan belgeler, öngörülen zorunlu bilgileri taşıyamaları halinde hiç düzenlenmemiş sayılırlar. Vergi kanunları bakımından sonuç doğuran bu durum her şeyden önce VUK m. 353'e işaret eder. Anılan hükme göre, *inter alia*, faturanın hiç düzenlenmemiş sayılması hâlinde özel usulsüzlük cezası uygulanır⁶⁸. Burada vergi hukuku öğretisi bir ayrıma gider ve esasa etkili olmayan şekil noksanlıkları için cezanın uygulanmaması gerektiği savunulur⁶⁹. Adrese, vergi dairesi ile kimlik numarasına, tarihe ilişkin bilgi noksanlıkları bu ihtimale örnek gösterilir⁷⁰.

Ticaret hukuku öğretisinde ise Ünal, bu sıkı şekil şartlarının noksanlığının her durumda ticaret hukuku yönünden doğan sonuçlara, özellikle TTK m. 21/2'deki karineye etki etmeyeceğini savunur⁷¹. Yazara göre, faturayı düzenleyen bilgileri; faturayı alan tacirin ticaret ünvanı; tanzim tarihi; malın veya işin nev'i, miktarı, fiyatı ve tutarı; talep hâlinde bedelin ödendiği kaydı; mal ve hizmet tedarikinde temerrüde ilişkin bilgiler, faturanın içeriğinde bulunması olağan asgari bilgi ve kayıtlardır⁷². Diğer bilgileri taşımadığı için vergi hukukunun düzenlenmemiş saydığı fatura TTK düzleminde aynı ağır sonuçla karşılaşmamalıdır⁷³. Anılan görüşün sonucunda, VUK'taki şartları taşımayan bir fatura TTK m. 21/2'de düzenlenen karine-nin işlemlerini sağlayabilir. Fakat ticaret hukuku anlamında zorunlu görülen şartları taşımayan belge artık TTK m. 21 uyarınca da fatura olarak kabul edilmeyecektir⁷⁴.

Faturanın şekline ilişkin bu bilgileri elektronik fatura düzleminde tekrar ele alalım. E-faturada bulunması zorunlu bilgiler Genel Tebliğ'de IV.1.3 başlığı altında; e-arşiv faturada bulunması zorunlu olanlar ise IV.2.3 başlığı altında düzenlenir. Bu açıdan elektronik ve kağıt faturalar son derece benzerdir. Kağıt faturadaki seri ve sıra numarası yerine 3 haneli birim kodu ve 13 haneli sıra numarasından oluşan belge numarası; amblem-il kod numarası yerine ise Gelir İdaresi Başkanlığı amblemi ile onu saracak şekilde bakanlık ibaresi ve e-fatura/e-arşiv fatura ifadesi; ayrıca karekod veya barkod vardır. E-faturada ek olarak temel ya da ticari fatura olduğunu gösteren senaryo bilgisi bulunur⁷⁵. E-arşiv fatura ise e-fatura ile aynı içeriktedir; ayrıyeten iade bölümü mevcuttur⁷⁶.

⁶⁸ Özdamar, Delil Niteliği (n 31) 44

⁶⁹ Somuncu (n 5) 263; Erdal (n 6) 27

⁷⁰ Somuncu (n 5) 263

⁷¹ Ünal (n 4) 71; aynı görüşte Özdamar, Faturaya İtiraz (n 16) 222

⁷² Ünal (n 4) 73-74; Şener, İspat Vasıtası (n 16) 1009

⁷³ Ünal (n 4) 107

⁷⁴ ibid 144; ayrıca karş. Çeker (n 16) 72

⁷⁵ Bingöl (n 4) 65; Kefe ve Kanarış (n 37) 172; Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Fatura Portalı (Kullanım Kılavuzu) (2013) <<https://ebelge.gib.gov.tr/efaturamevzuat.html>> son erişim tarihi 21 Temmuz 2025

⁷⁶ İade ile kastedilen faturanın değil, faturaya konu malın iadesidir. Faturaya konu malları iade etmek isteyen alıcı, iade bölümündeki ilgili yerleri doldurup imzalayarak malla birlikte düzenleyene geri gönderir (Bingöl (n 4) 82-83).

Genel Tebliğ, mükelleflerin ihtiyaçları doğrultusunda e-fatura ve e-arşiv fatura üzerindeki zorunlu bilgilere ilave ek bilgilere yer verebileceğini açıkça düzenler. E-fatura portalinde bu bilgilerin yazımı için faturanın “Not” bölümü kullanışlıdır⁷⁷. Bu nedenle, kağıt faturada olduğu üzere, hangi kayıtların karinenin kapsamında olduğuna/olmadığına ilişkin görüşler elektronik fatura düzeninde de önemini korur. Bazen bu ek bilgiler elektronik fatura düzeninden de kaynaklanabilir. Örneğin, fatura mal teslimi anında düzenlenmişse “irsaliye yerine geçer” ifadesine; faturanın alıcıya elektronik ortamda iletildiği ihtimalde “e-Arşiv izni kapsamında elektronik ortamda iletilmiştir” ifadesine fatura üzerinde yer verilecektir⁷⁸.

Yukarıda açıklanan içerikteki belge, mali mühür/nitelikli elektronik sertifika taşımaya, belge üzerinde doğrulamaya, görüntülemeye ve kâğıt baskı almaya imkân veren genel tanınırlığa sahip bir formatta oluşturulmalıdır. Elektronik fatura böylece düzenlendikten sonra mali mühür ya da elektronik imza ile onaylanır ve değişmez bir içeriğe kavuşur⁷⁹.

Genel Tebliğ’in V.5.1 başlığı altında, mezkûr tebliğde belirlenen usul ve esaslar ile söz konusu format ve standartlara uygun olarak düzenlenmeyen, düzenlense dahi e-fatura uygulaması aracılığıyla gönderilmeyen veya alınmayan herhangi bir belgenin mezkûr tebliğ kapsamında düzenlenmiş e-fatura hükmünde olmadığı belirtilir. Bu düzenlemeye e-arşiv faturayla ilgili başlıklar altında rastlanmaz ise de bir benzerine “VII. Sorumluluk ve Cezai Müeyyideler” başlığı altında tüm elektronik belgeler için yer verilir. Buna göre mezkûr tebliğde belirlenen usul ve esaslar ile ilgili teknik kılavuzlarda belirlenen format ve standartlara uygun olarak düzenlenmeyen elektronik belgeler Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenlenen belge olarak kabul edilmez⁸⁰.

Bu bilgiler ışığında, acaba, vergi hukukunun sıkı şekil şartlarının ticaret hukuku yönünden doğan sonuçlara, özellikle TTK m. 21/2’deki karineye etki etmeyeceği yönündeki görüş hâlâ geçerli midir? Kanaatimizce, belgenin içermesi gereken bilgiler yönünden evet, aynı sonuca ulaşılabilir. Zira burada belgenin kağıt ya da elektronik olması arasında fark yoktur. Buna göre, yukarıda yazılı bilgileri taşımayan elektronik faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır (VUK m. 227/3) ve özel usulsüzlük cezası kesilir (VUK m. 353). Fakat faturanın tarafları ve konusu gibi olağan içeriğini yansıtan unsurların varlığı hâlinde TTK m. 21/2 uygulama alanı bulur. Vergi hukukunda olduğu gibi ticaret hukukunda da geçerli bir faturadan

⁷⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Fatura Portalı Kullanım Kılavuzu (n 75) 18

⁷⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, Elektronik Arşiv Başvuru Kılavuzu (2023) <<https://ebelge.gib.gov.tr/earsivmevzuat.html>> son erişim tarihi 21 Temmuz 2025

⁷⁹ Bingöl (n 4) 69; Işık, Karagöz ve Şeren (n 9) 38; Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Fatura Portalı Kullanım Kılavuzu (n 75) 19. E-arşiv faturanın mali mühür / nitelikli elektronik sertifika ile imzalanmadığı ihtimaller bulunduğu akıld tutulmalıdır.

⁸⁰ Böylece 397 sıra numaralı VUK Genel Tebliğinin 448 sıra numaralı VUK Genel Tebliğ ile değiştirilmeden önceki hâline benzer bir durum yaratıldığı yönünde Oktay Kılıç (n 23) 127



bahsedebilmek için belgenin güvenli elektronik imzayla onaylanması gerekeceğinde şüphe yoktur.

Özel usulsüzlük cezası doğuran tek hâl bilgi eksikliği değildir. Elektronik olarak düzenlenmesi gereken belgelerin kağıt olarak düzenlenmesi de özel usulsüzlük cezasını gerektirir⁸¹. Genel Tebliğ de bu kağıtların usulüne uygun belge kabul edilmeyeceğini düzenler. Acaba, elektronik olarak düzenlenmesi gerekirken kağıt olarak düzenlenen fatura TTK m. 21/2 uyarınca karine oluşumu için yeterli midir?

Danıştay kararlarında, kağıt olsa da düzenlenmiş bir fatura bulunduğundan bahsedilir⁸². Öte yandan bu kararların tümünün, 421 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin, e-fatura yerine düzenlenen kağıt faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı yönündeki hükmü 448 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁸³ ile yürürlükten kaldırıldıktan sonraki ve VUK m. 353 hükmü 7103 sayılı Kanunla⁸⁴ yapılan değişiklik uyarınca güncel hâlini almadan önceki döneme ilişkin olduğu görülür. Bu nedenle kararların esas konusu özel usulsüzlük cezalarının iptalidir⁸⁵. Bu kararlardan anlaşıldığı üzere, cezadan bahsedilebilmesi için fiil Kanunda düzenlenen tipiklikte gerçekleşmelidir⁸⁶. Örneğin bu nedenle bugün dahi, e-fatura düzenlenmesi gerekirken e-arşiv fatura düzenlenmesi özel usulsüzlük cezasını gerektiren bir fiil değildir⁸⁷. Zira ilgili kanun hükmü elektronik belge yerine kağıt belge düzenlenmesinden bahseder, e-fatura yerine e-arşiv fatura değil.

VUK m. 353'te yapılan değişikliği aynı yöndeki 494 sıra numaralı Genel Tebliği takip etmiştir. Bugün e-fatura yerine kağıt fatura düzenlenmesinin özel usulsüzlük cezası gerektirdiği mahkemelerce onaylanmaktadır⁸⁸. Bu cezanın da-

⁸¹ Bu hükmün Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesiyle Sivas Vergi Mahkemesi tarafından itiraz yoluna başvurulmuş ise de Anayasa Mahkemesi hükmün Anayasa'ya aykırı olmadığına karar vermiştir, bkz. Anayasa Mahkemesi, E 2020/51 K 2020/73, 10.12.2020 ve bu karara katıldıklarını bildiren Mahmut Kaşıkçı ve Altan Rençber, *Vergi Ceza Hukuku* (2. Baskı, On İki Levha 2025) 814

⁸² Danıştay 9 D, E 2017/3885 K 2019/7414, 24.12.2019 (bkz. Gürbüz Görmez (n 2) 233-239); Danıştay 4 D, E 2016/13136 K 2019/6998, 04.11.2019.

⁸³ RG 04.04.2015/29316.

⁸⁴ RG 27.03.2018/30373 – 2. Mükerrer.

⁸⁵ Benzer kararlar için bkz. Danıştay VDDK, E 2019/1422 K 2020/1004, 07.10.2020; Danıştay VDDK, E 2020/1064 K 2020/1003, 07.10.2020; Danıştay 4 D, E 2020/59 K 2023/934, 23.02.2023; İstanbul 4 BİM, E 2018/1284 K 2018/2404, 28.06.2018; İstanbul 4 BİM E 2016/1550 K 2017/253, 30.01.2017.

⁸⁶ Danıştay 4 D, E 2016/13136 K 2019/6998, 04.11.2019.

⁸⁷ İstanbul 2 BİM, E 2021/1073 K 2021/1227, 27.04.2021; e-fatura düzenlenmesi gerekirken e-arşiv fatura düzenlenmesinin özel usulsüzlük cezasına konu edilemeyeceği zira kanunda böyle bir cezaya yer verilmediği hakkında İzmir Bölge İdare Mahkemesi kararı için bkz. Erdem ve Gülten (n 27) 14

⁸⁸ Gaziantep 2 BİM, E 2020/1492 K 2020/1055, 14.10.2020; Gaziantep 2 BİM, E 2020/367 K 2020/1253, 28.10.2020.

yanağı, elektronik belge yerine kağıt belge düzenlenmesidir. Yukarıda ele alınan ihtimallerde safi belgenin verilmemesi ve alınmaması gerekçesiyle ceza uygulanmamıştır⁸⁹. Zira, sonuç olarak, kanunilik ilkesi nazarında ortada verilen bir belge olduğu anlaşılır. Keza Gelir İdaresi Başkanlığı, yayınladığı sıkça sorulan sorular belgesinde, e-fatura yerine düzenlenen kağıt faturanın ceza hükümlerinin uygulanmasını gerektirebileceğini hatırlatmakla birlikte mali açıdan geçerli bir belge olduğunu belirtir⁹⁰. Söz konusu kağıt fatura KDV ve gider indiriminde dahi kullanılabilecektir⁹¹. Tüm bu açıklamaların sonunda, e-fatura yerine kağıt fatura ya da e-arşiv fatura düzenlenen hâllerde dahi, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği ve faturanın bu olayı tevsik mahiyetini koruduğu kabul edilir⁹².

E-arşiv faturanın alıcısı zaten kağıt nüsha alabildiğine göre faturanın elektronik belge olarak düzenlenmemesi onun için fark yaratmasa gerekir. Bu anlamda süresinde itiraz etmemesi de faturanın kağıt olmasına bağlanabilecek bir olgu değildir. Neticeten, bu soru e-arşiv fatura yönünden anlamlı görülmeyebilir. Öte yandan e-fatura alıcısının diğer e-fatura kullanıcılarından gelecek faturaların ilgili portal üzerinden ulaşmasını beklemekte haklı olduğu söylenebilir. Bununla beraber, istisnai hâllerde e-fatura yerine kağıt fatura düzenlenebildiğine göre bu beklenti mutlak görülemez. Netice olarak, her iki elektronik fatura türü yönünden alıcının kağıt fatura teslimiyle karşılaşabileceği, kağıt faturaya itiraz etme yükümlülüğüne hazır durması gerektiği sonucuna ulaşılır. Bu tespit, sistemin dijitalleşmesinin alıcı yönünden kağıttan tam bir kopuş anlamına gelmediğini doğrular. O zaman, kağıt faturaya ticaret hukuku anlamında da etki tanımaya devam etmek mevcut hükümlerin amaçsal yorumuna uygundur. Sonuç olarak, elektronik fatura olarak ulaştırılması gereken bir faturanın kağıt şeklinde düzenlenip teslim edilmesi hâlinde dahi ticaret hukukundan doğan sonuçlar, keza TTK m. 21/2 gündeme gelebilir. Buna karşın, son bir argüman olarak, fatura göndericisinin faturayı elektronik yerine kağıt formatında iletmesi dürüstlük kuralına aykırı bir nedene dayanıyorsa – iyi niyet esas olmakla birlikte aksi ispatlanabildiği ölçüde – bu aykırılık da dikkate alınmalıdır. Örneğin, alıcının elektronik faturaya itiraz edeceğini ama belli bir zafiyet nedeniyle kağıt faturaya süresinde karşılık veremeyeceğini bilen satıcı bu nedenle özel usulsüzlük cezasını

⁸⁹ İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi'nin 2017 yılında verdiği üç kararda bu görüşün (e-fatura yerine kağıt fatura düzenlendiğinde fatura vermeme ve almama nedeniyle ceza verilebileceğinin) azlık oyu olarak savunulduğu tespit edilmiştir, bkz. İstanbul 3 BİM, E 2017/4686 K 2017/5711, 28.12.2017; İstanbul 3 BİM, E 2017/4226 K 2017/5709, 28.12.2017; İstanbul 3 BİM, E 2017/4520 K 2017/5708, 28.12.2017.

⁹⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Fatura Uygulaması Mevzuatı Hakkında Sıkça Sorulan Sorular <<https://ebelge.gib.gov.tr/ss.html>> son erişim tarihi 23 Temmuz 2025, bkz. E-Fatura (Mevzuat) Soru No. 5'e verilen cevap

⁹¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Fatura SSS (n 90) E-Fatura (Mevzuat) Soru No. 12

⁹² Sakarya Vergi Dairesi'nin bu yöndeki 41931384-105[Mük.257-2014-11]-73 sayılı özeldesini için bkz. Gürbüz Görmez (n 2) 228-233; Erdem ve Gülten (n 27) 428-429

göze alarak kağıt fatura göndermeyi tercih etmişse dürüstlük kuralına aykırı bu davranışının lehe sonuçlarından yararlanamamalıdır. Zira elektronik ya da kağıt fatura göndermek bir tercih meselesi değildir. Somut örnekte bir kuralın hukuka aykırı menfaat edinimi amacıyla ihlali söz konusudur.

Benzer tartışmalar elektronik faturanın, özellikle e-faturanın gönderimine ilişkin yapılabilir ve yapılmalıdır. Aşağıdaki başlıkta bu hukuki sorulara cevap aranır.

b. Faturanın Gönderilmesi

Faturanın alıcıya gönderilmesi şartıyla kastedilen iki aşama vardır. İlk olarak, düzenleyen faturayı göndermelidir. İkincisi, fatura, adına düzenlenen kişi tarafından alınmalıdır. Kağıt faturada gönderim ve buna bağlı olarak alım yöntemi serbesttir. Fatura, e-posta dâhil, herhangi bir şekilde gönderilebilir. Uyuşmazlık hâlinde gönderildiğini ve ulaştığını ispat yükü faturayı gönderenin üzerindedir⁹³. Öte yandan Ünal, borçluyu temerrüde düşürme fonksiyonu yönünden tebligatın TTK m. 18/3 hükmüne uygun yapılması gerektiğini savunur⁹⁴. Aynı yöntem basiretli bir iş adamı gibi hareket yükümlülüğü gerekçesiyle de ileri sürülmüştür⁹⁵. Biz hâkim görüşü takip ediyor ve faturanın alıcıya gönderiminde bir yöntem şartı bulunmadığını savunuyoruz.

Kağıt fatura gibi elektronik faturaların da alıcıya gönderilmesi şarttır. Elbette gönderimden ne anlaşılması gerektiği sistemin bütünlüğü içinde okunmalıdır.

E-faturanın geçerli hâli GİB üzerinden başarıyla geçmiş XML’idir. Sorgulama sonucunda “İlgili fatura GİB sisteminden geçmiş ve alıcıya ulaştırılmıştır” yazıyorsa fatura GİB’den başarıyla geçmiştir⁹⁶. Bu sonucu elde etmek için e-fatura bir zarf ile sisteme ve devamında alıcıya gönderilir. Zarfın içinde gönderici ve alıcı bilgileri ile taşınan belgenin niteliğine ilişkin bilgiler vardır. Burada üç çeşit belgeden bahsedilir: fatura, uygulama yanıtı, sistem yanıtı. Uygulama yanıtı, ticari fatura senaryosundaki kabul ya da ret işlemlerini gösterir. Sistem yanıtı ise faturanın ve uygulama yanıtının e-fatura sistemindeki durumlarını gösterir⁹⁷.

Faturada kullanılan logonun boyutunun izin verilenden büyük olması, XSLT yokluğu ya da hatası gibi nedenlerle e-faturanın hatalı olması, alıcıya hiç ulaşamaması veya ulaşsa dahi görüntülenememesi ihtimal dâhilindedir. Örnekleri verilen bu hâllerin her biri için sistemde bir durum kodu bulunur. İlk aşama zarfın işlenmesi olarak düşünüldüğünde, bu aşamanın başarıyla tamamlanması için “1200 – Zarf başarıyla işlendi” durumu oluşmalıdır. İkinci aşama hedefe, yani

⁹³ Ünal (n 4) 146; Şener, Ticari İşletme Hukuku (n 14) 169

⁹⁴ Ünal (n 4) 188; aksi görüşte Özdamar, *Faturaya İtiraz* (n 16) 223

⁹⁵ Doğanay (n 16) 48-49

⁹⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, E-Fatura Görüntüleyici (2015) <<https://ebelge.gib.gov.tr/efaturamevzuat.html>> son erişim tarihi 21 Temmuz 2025

⁹⁷ Bingöl (n 4) 68; Doğan, Tercan ve Gür Nalçacı (n 42) 157; Gür Nalçacı (n 34) 65; Işık, Karagöz ve Şeren (n 9) 37

alıcıya, ulaştırılması olarak düşünülür ise bu aşama da hatasız tamamlanmalı ve neticesinde “1300 – Başarıyla tamamlandı” durum kodu alınmalıdır⁹⁸. Bu ihtimalde e-fatura sorgulandığında “İlgili fatura GİB sisteminden geçmiş ve alıcıya ulaştırılmıştır” cevabı alınacaktır.

Alıcının görüntülenebilir bir fatura teslim almasını sağlamakla yükümlü olan göndericidir. Bu yükümlülüğün göndericiye ait olması hem teknik hem de hukuk yönünden anlamlıdır. Teknik olarak, gönderici faturayı alıcıya göndermeden önce, sırasıyla yapısal ve mantıksal kontroller gerçekleştirilir. Yapısal kontrolde, XML etiketlerinin doğru açılıp açılmadığı, kök elemanının doğru olup olmadığı, elemanlarda eksik olup olmadığı kontrol edilir. Mantıksal kontrolde, e-fatura belgesinde zorunlu elemanların varlığı, geçersiz elemanın yokluğu, eleman değerlerinin tutarlılığı gibi mantıksal ve anlamsal kontroller söz konusudur⁹⁹. Keza fatura alıcıya gönderildikten sonra zarfın alıcıya ulaşp ulaşmadığını görebilecek olan da göndericidir¹⁰⁰. Hukuki olarak ise TTK m. 21’in hem 1. hem de 2. fıkrası uyarınca alıcıya içeriğine vakıf olabileceği şekilde faturayı iletmekle yükümlü olan, gönderici tacirdir.

E-fatura alıcısı zarfı seçip üzerine çift tıkladığında ilgili belgeleri ve bilgeleri görüntüleyebilmeli, bu kapsamda fatura içeriğini görebilmelidir¹⁰¹. Alıcının faturayı aldığından bahsedebilmek için faturanın başarıyla gönderilmesi, yani 1300 kodu alınması, kadar içeriğine erişilebilmesi de şarttır. Keza Gelir İdaresi Başkanlığına göre, başarıyla alıcısına gönderilen fatura karşı tarafça görüntüleniyorsa fatura hatalı oluşturulmuş demektir¹⁰². Bu nedenle TTK m. 21/2 uyarınca e-faturaya dayanmak isteyen tacir, aslında şu şartı yerine getirmelidir: alıcı tarafından içeriğine erişilebilir bir e-faturanın portal üzerinden alıcıya ulaşımının başarıyla tamamlanması.

Söz konusu unsurun sağlandığını kanıtlaması gereken kural olarak göndericidir, evet. Öte yandan göndericinin ispata dönük sahip olduğu teknik imkânlar yukarıda açıklanmıştır. Kanaatimizce, faturayı gönderenin ispat yükünün sınırı, sistemin başarıyla işletildiğidir. Daha açık bir anlatımla tacir 1300 kodu alabildiğini kanıtlamakla yükümlü olsa gerektir. Faturanın içeriğine buna rağmen erişilemediğini ispat yükü ise faturanın alıcısına ait kabul edilmelidir. Zira bu durum bizzat alıcının hâkimiyet alanında vuku bulur. Alıcı, faturanın içeriğine erişemediğini ispatlarsa TTK m. 21/2 anlamında faturayı almadığı kabul edilmeli ve karineden bahsedilmemelidir. Elbette tüm bu açıklamalarımız e-fatura için geçerlidir.

⁹⁸ Gür Nalçacı (n 34) 65; Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Fatura Uygulaması (Sistem Yanıtı Şema Yapısı) (2017) <<https://ebelge.gib.gov.tr/efaturamevzuat.html>> son erişim tarihi 21 Temmuz 2025

⁹⁹ Salih Bayar ve Mehmet Gökem Ülkar, ‘E-Defter ve E-Fatura Teknik Analizi: Örnek Bir Uygulama’ (2015) 322 Vergi Sorunları Dergisi 102, 109

¹⁰⁰ Doğan (n 32) 391, 392

¹⁰¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Fatura Portalı Kullanım Kılavuzu (n 75) 33

¹⁰² Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Fatura SSS (n 90) E-Fatura Teknik Sorular No. 4

E-arşiv faturalar ise e-fatura uygulamasından farklı olarak GİB sistemleri üzerinden alıcıya ulaştırılmaz. Bu faturaların otomatik olarak alıcıya gönderildiği düşüncesi hatalıdır¹⁰³. Aksine, alıcının talebi uyarınca elektronik ortamda iletilebilir ya da kağıt olarak gönderilebilir. Alıcıya iletilen fatura asıl nüsha, gönderenin sakladığı ise ikinci nüsha niteliğindedir¹⁰⁴. Asıl nüsha yönünden kural, alıcıya kağıt fatura verilmesidir; ancak, alıcının rızası doğrultusunda fatura elektronik ortamda da iletilebilir¹⁰⁵. Yine de bu (elektronik) iletim yukarıda açıklandığı gibi bir portal üzerinden yapılmaz, yapılmak zorunda değildir. Uygulamada ekseriyetle alıcının verdiği adrese e-posta gönderilir. Bu nedenle e-arşiv faturada kağıt fatura için söylenenler geçerlidir: Fatura, e-posta dâhil, herhangi bir şekilde gönderilebilir. Uyuşmazlık hâlinde gönderildiğini ve ulaştığını ispat yükü faturayı gönderenin üzerindedir.

Bununla beraber alıcı, faturanın kendisine tercih ettiği yöntem dışında bir şekilde gönderildiğini itiraz olarak ileri sürebilmelidir. Zira alıcı e-arşiv faturayı belli bir yöntemle almak istemişse diğer yöntemleri kontrol etme ihtiyacı hissetmemiş olabilir. Mevzuatın e-arşiv faturanın alıcısına belli bir portal üyeliğini şart koşmadığı akıldaki tutulmalıdır. O hâlde e-arşiv faturanın alıcısının bildirmediği ve beklemediği bir yöntemle faturayı aldığından bahsedebilmek için alıcının bilfiil faturanın içeriğine dair bilgi edinmesi aranmalıdır. Somutlaştırırsak, alıcının kağıt fatura talebine karşılık daha önceki işlemler sırasında bildirdiği e-posta adresine gönderim gerçekleştirilmişse alıcı kağıt fatura talep ettiğini ve fakat kağıt faturanın kendisine ulaştırılmadığını iddia ve ispat edebilmelidir. Bu ihtimalde gönderici e-arşiv faturanın alıcıya, daha doğusu alıcının e-postasına ulaştığını ispatlamakla ispat yükünü yerine getirmiş sayılmamalıdır. Bu ihtimalde artık gönderici, alıcının faturanın içeriğini öğrendiğini ispatla yükümlü tutulmalıdır; ispatlayamadığı takdirde TTK m. 21/2 uyarınca karineden istifade edememelidir.

2. Karinenin Kapsamı

TTK m. 21/2 hükmünün lafzında karinenin kapsamı “faturanın içeriği” olarak ifade edilir. Faturanın içeriğinden ne anlaşılması gerektiğini TTK açıklamaz. *İmregün*, 6762 sayılı mülga Ticaret Kanunu’nda mündericattan kastedileni “niteliği gereği faturaya yazılması gerekli hususlar» olarak kabul eder¹⁰⁶. *Battal* ise “sözleşmenin kuruluşunda kararlaştırılmış olup faturanın teslimi sırasında ya da sonrasında, ifaya yönelik eylemlerin de yardımıyla kontrol edilebilecek nitelik

¹⁰³ Erdem ve Gülten (n 27) 152

¹⁰⁴ Ekici (n 17) 72; Bingöl (n 4) 83

¹⁰⁵ Doğan (n 32) 403; esas yöntemin elektronik ortamda iletim olduğu yönünde aksi görüşte Erdem ve Gülten (n 27) 153

¹⁰⁶ Oğuz İmregün, *Ticaret Hukukunun Genel İlkeleri* (4. Baskı, Filiz 2004) 48; aynı görüşte Doğanay (n 16) 39; Berzek (n 59) 51

taşıyan bilgiler” tanımını kullanmıştır¹⁰⁷. Bugün öğreti karinenin kapsamını “faturanın olağan içeriği” şeklinde açıklar¹⁰⁸. Yargıtay da aynı görüştedir¹⁰⁹.

Fatura sözleşmenin ifa safhasını ilgilendirdiği için faturanın olağan içeriği de sözleşmenin ifası ile ilgili hususlardır¹¹⁰. Faturanın olağan içeriğine, satılan malın veya yapılan işin adedi, türü, bedeli, ücreti örnek gösterilir¹¹¹. Bu örnekler VUK m. 230 ile uyumludur. Ünal ise faturanın şekline dair görüşünü takiple, olağan içeriğin VUK düzenlemeleri uyarınca değil, TTK m. 21 ve 39/2 hükümlerinin lafzı ve ruhu kapsamında belirlenmesini savunur¹¹².

Adı üstünde, VUK m. 230 faturada bulunacak asgari bilgileri gösterir. Ayrıca, mevzuata aykırı olmayan ve fatura ile bağdaşan başka kayıtların faturaya yazılması mümkündür¹¹³. Fakat bu kayıtlardan sadece faturanın olağan içeriğine dâhil kabul edilenler karinenin konusunu oluşturur. Örneğin Ünal, TTK m. 21/2 uyarınca alıcının talebine binaen eklenen ve bedelin ödendiğini gösteren kayıtlar ile TTK m. 1530 uyarınca borçlunun temerrüdü için çekilecek ihtarnamede bulunması gerekli olan bilgileri bu kapsamda değerlendirir¹¹⁴.

Öğretiye ve yargı kararlarını çokça meşgul eden bir kayıt türü vade farkıdır¹¹⁵. Taraflar arasındaki borç ilişkisinin yazılı belgede somutlaşmadığı ve bu

¹⁰⁷ Ahmet Battal, ‘Faturada Yer Alan Vade Farkı Kaydının Niteliği ve İtiraz Edilmemesi Halinde Sonuçları ile İlgili Yargıtay Uygulaması’, Ticaret Hukuku ve Yargıtay Kararları Sempozyumu XVI – 14 Mayıs 1999 (BTHAE 1999) 77, 82

¹⁰⁸ Ülgen, Helvacı, Kaya ve Nomer Ertan (n 15) 277; Özdamar, Faturaya İtiraz (n 16) 225. VUK m. 230’daki hususlarla sınırlı gören diğer bir görüş için bkz. Şener, Ticari İşletme Hukuku (n 14) 171; faturayı tanzim eden tarafından faturaya yazılan her şeyi içerik kavramına dâhil gören diğer bir görüş için bkz. Kumkale (n 2) 364-365

¹⁰⁹ “Nitekim, kuruldaki tartışmalar sırasında TTK.nun 23/2.maddesi hükmündeki karinenin faturanın olağan içeriği (mutad münderecatı) hakkında geçerli olması gerektiği, mutad içeriğin ifa ile ilgili hususlarla sınırlı olduğu kabul edilerek, faturaya sözleşmeyi değiştiren veya diğer tarafın durumunu ağırlaştıran kayıtlar konulduğu takdirde, olağan (mutad) olmayan bu hususlara faturayı alanın süresinde itiraz etmemesi durumunda bu kayıtlarla sorumlu olmayacağı benimsenmiştir.” (Yargıtay İçtihatları Birleştirme Hukuk Genel Kurulu, E 2001/1, K 2003/1, 27.06.2003)

¹¹⁰ Halil Arslanlı, *Ticari Bey* (İÜHF 1950) 110, dn. 36

¹¹¹ Arkan (n 14) 169; Ülgen, Helvacı, Kaya ve Nomer Ertan (n 15) 277. Süresinde itiraz edilmeyen faturanın içeriğine dâhil bedelin kesinleşeceği yönündeki, Yargıtay 15. Hukuk Dairesi’nin 11.11.2020 tarihli, E. 2019/3926, K. 2020/2954 sayılı kararı için bkz. Gürbüz Görmez (n 2) 301

¹¹² Ünal (n 4) 158; aynı görüşte Gamze Çakı Çifci, *Basiretli İş Adamı Gibi Davranma Yükümlülüğü* (Seçkin 2024) 224

¹¹³ Somuncu (n 5) 108; e-fatura özelinde aynı yönde Bingöl (n 4) 64

¹¹⁴ Ünal (n 4) 73-74, 143-144

¹¹⁵ Bu hususta geniş bilgi için bkz. Ünal (n 4) 87-104; Mehmet Bahtiyar, ‘Sözleşmede Vade Farkı Kaydı ve Bu Kayda Dayalı Alacağın Hukuki Niteliği’, Bilgi Toplumunda Hukuk – Ünal Tekinalp’e Armağan (Beta 2003) 48-63; Baki İlkay Engin, ‘Fatura ve Teyit Mektubunda Yer Alan Vade Farkı Kaydına İtiraz Edilmemesinin Sonuçları’ (2003) 61(1-2) İÜHF 257, 264-267; Şener, İspat Vasıtası (n 16) 1010-1013; Duru (n 57) 23-31; bu konuda Yargıtay kararları için bkz. Kumkale (n 2) 531-541 ve elbette özellikle Yargıtay İçtihatları Birleştirme Hukuk Genel Kurulu, E 2001/1, K 2003/1, 27.06.2003 ile kararı inceleyen İsmail Kayar ve Pınar Turgut Günbay, ‘Faturada Yer Alan Vade

konuda ticari teamülün de bulunmadığı hâllerde faturada yer alan vade farkına süresinde itiraz edilmemesinin karineye vücut verip vermeyeceği burada asıl tartışma konusudur¹¹⁶. O yüzden sorunun kökü, vade farkı kayıtlarının faturanın olağan içeriğinden sayılıp sayılmayacağıdır. Yargıtay İçtihatları Birleştirme Hukuk Genel Kurulu, sayılmayacağı sonucuna ulaşmıştır¹¹⁷. Öğreti de bu sonucu açıkça destekler¹¹⁸.

Faturanın bazı hukuki işlemlerin ya da fiillerin ispatı noktasındaki gücü ise tartışmalıdır. İlk olarak hâkim görüş, faturaya faturanın dayanağı olan borç ilişkisinin varlığının veya içeriğinin¹¹⁹ ispatında hiçbir kuvvet atfetmez¹²⁰. Fakat bazı yazarlar itiraz edilmeyen faturanın yazılı olmayan akdin varlığına karine teşkil edeceğini; itiraz edilmemiş fatura karşısında temel borç ilişkisi ile faturanın birbirine uygun olmadığını iddia eden kişinin bu iddiasını yazılı delille ispat etmesi gerekeceğini savunurlar¹²¹.

Fatura gönderilmesi için malın teslim edilmiş ya da işin görülmüş olması zorunlu değildir¹²². Bu nedenle, gönderilen faturaya itiraz edilmemiş olması tek başına malın teslim edildiğini veya işin yapılmış olduğunu, kısacası faturaya konu menfaatin sağlandığını göstermez¹²³. Burada delil vasıtası olarak, malı teslim alanın imzasını içeren irsaliyeden yararlanılabileceği savunulur¹²⁴. Bununla birlikte, alıcıya verilen fatura kapalı faturaysa ya da mal/hizmet bedelinin ödendiğini gösteriyorsa, TBK m. 207/2 uyarınca satıcının malı teslim etme ve alıcının semeni ödeme borcunun kural olarak aynı anda ifa edileceği dikkate alınır ve söz konusu faturaya itiraz edilmemesi semenin karşılığı olan menfaatin sağlandığına ilişkin karine oluşturur¹²⁵.

Farklı Kaydına İlişkin Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararı Hakkında Bir Değerlendirme' (2006) 1(2) EÜHFD 151-161

¹¹⁶ Kayar ve Turgut Günbay (n 115) 152, 159

¹¹⁷ Yargıtay İçtihatları Birleştirme Hukuk Genel Kurulu, E 2001/1, K 2003/1, 27.06.2003.

¹¹⁸ Şener, Ticari İşletme Hukuku (n 14) 171; Kayar ve Turgut Günbay (n 115) 153

¹¹⁹ Burada kastedilen, faturanın olağan içeriği değil, sözleşmenin (faturanın olağan içeriği ile ilgisi olmayan) içeriğidir.

¹²⁰ Arkan (n 14) 169-170; Şener, Ticari İşletme Hukuku (n 14) 170; Kumkale (n 2) 358; Bingöl (n 4) 41

¹²¹ Ünal (n 4) 137, 142; Doğanay (n 16) 47

¹²² Alışkan, İtiraz Edilmeyen Fatura (n 20) 209

¹²³ ibid 210, 211; Doğanay (n 16) 46; Arkan (n 14) 170; Bozer ve Göle (n 16) 108; Şener, Ticari İşletme Hukuku (n 14) 173; Ünal (n 4) 179, Bilgili ve Demirkapı (n 16) 66; Bingöl (n 4) 41; fakat istisnai hâller dışında akdin ifa edildiğini de gösterdiği görüşünde Ünal (n 4) 175; tamamen karşı görüşte Turgut Sengir ve Haydar Taray, 'Ticari Satışlarda İsbat Vasıtalarından Fatura' (1968) 42(1-2) İstanbul Barosu Dergisi 1, 7

¹²⁴ Ünal (n 4) 177

¹²⁵ Alışkan, İtiraz Edilmeyen Fatura (n 20) 216-217; Arkan (n 14) 170; Bozer ve Göle (n 16) 108

Kağıt fatura için yapılan bu değerlendirmeler e-fatura ve e-arşiv fatura için de geçerlidir. Lakin ek olarak, elektronik faturaların irsaliyeyi ikame edebildiği hatırlanmalıdır¹²⁶. Bu kapsamda satıcı ya da yetkilisi tarafından imzalanan ve “irsaliye yerine geçer” ifadesini taşıyan elektronik faturalar irsaliye görevi göreceğinden malın teslimine de karine oluşturacaktır.

B. Faturaya İtiraz Şekli

Faturaya itiraz edilmesi hâlinde yukarıda bahsedilen karine oluşmaz; ispat yükü kural olarak faturayı düzenleyen tacir üzerinde kalır¹²⁷. Bu nedenle faturaya usulüne uygun şekilde itiraz edilmesi usûl hukuku yönünden özel bir önem taşır.

Faturaya itiraz yöntem ve süre yönünden iki cephede incelenir. Yöntem yönünden, öğretide hâkim görüş tarafından isabetle savunulduğu üzere faturaya itiraz herhangi bir yöntemle gerçekleştirilebilir¹²⁸. Sözlü dahi olabilir¹²⁹. Evleviyetle kısa mesaj (SMS) ya da uygulama içi mesaj (Whatsapp¹³⁰, Telegram, Instagram¹³¹ vb.) yoluyla da itiraz edilebilecektir.

Süre yönünden, faturaya itiraz süresi sekiz gün olup bu süre faturanın alındığı tarihten¹³² işlemeye başlar. İtirazın bu süre içinde yapılması yeterlidir, aynı süre içinde karşı tarafa varması aranmaz¹³³. Sekiz günlük süreye tatil günleri de dâhildir; öte yandan, sürenin son günü tatil gününe denk gelirse takip eden ilk iş gününde de itiraz edilebilir¹³⁴.

TTK kağıt ve elektronik faturalar arasında herhangi bir ayrıma gitmediğinden bu bilgi ve görüşler elektronik faturalar için de geçerlidir. Öte yandan elektronik faturaların doğasından kaynaklandığı kadar idare tarafından da desteklenmiş olan bir sistem bulunduğu da yadsınamaz. Zira elektronik belge düzeninde izlenecek itiraz yöntemine ilişkin ek bir bilgi, Genel Tebliğ’e 526 sıra numaralı genel tebliğ¹³⁵ ile eklenen (V.10) numaralı başlıkta düzenlenir. Buna göre, *e-Bel-*

¹²⁶ Bkz. yuk. dn. 28 ve ilgili metin.

¹²⁷ Bkz. yuk. dn. 60

¹²⁸ Arkan (n 14) 172; Ayhan ve Çağlar (n 3) 236-237; Bilgili ve Demirkapı (n 16) 67; Bozkurt (n 17) 188; Peksöz (n 57) 198; karş. yazılı itirazı gerekli gören İmregün (n 106) 48

¹²⁹ Arkan (n 14) 172; Şener, Ticari İşletme Hukuku (n 14) 172; Ülgen, Helvacı, Kaya ve Nomer Ertan (n 15) 277

¹³⁰ Bingöl (n 4) 88

¹³¹ Günümüzde çoğu tacirin “işletme hesabı” niteliğiyle sosyal medya hesabı bulunduğu düşünüldüğünde bu ihtimal son derece olasıdır.

¹³² TBK m. 92 uyarınca sürenin hesabında birinci gün olarak faturanın teslim edildiği günün ertesi günü alınır, bkz. Özdamar, Faturaya İtiraz (n 16) 224; Bingöl (n 4) 88; Özçelik (n 58) 217

¹³³ İmregün (n 106) 48; Arkan (n 14) 171; Ayhan ve Çağlar (n 3) 237; Ünal (n 4) 151; Şener, Ticari İşletme Hukuku (n 14) 172; Ülgen, Helvacı, Kaya ve Nomer Ertan (n 15) 277

¹³⁴ Şener, Ticari İşletme Hukuku (n 14) 172

¹³⁵ RG 09.02.2021/31390



gelere ilişkin olarak 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 18 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca noter aracılığıyla, taahhütlü mektupla, telgrafla veya güvenli elektronik imza kullanılarak kayıtlı elektronik posta sistemi ile yapılan ihbar veya ihtarlar ile e-Belge iptal işlemlerinin 1/5/2021 tarihinden itibaren, ebelge.gib.gov.tr adresinde yayımlanacak kılavuzda belirtilen usul, esas ve süreler içinde, elektronik ortamda Başkanlık bilgi işlem sistemine bildirilmesi zorunludur.

Düzenleme TTK m. 18/3'e yaptığı atıfla son derece ilgi çekici olmakla birlikte aslında elektronik faturalara nasıl itiraz edileceğini düzenlemez. Daha ziyade, TTK m. 18/3'e uygun yöntemle yapılan itirazların bildirilmesini konu alır. Elektronik faturalara itiraza ilişkin olarak hem GİB kılavuzlarında¹³⁶ hem öğretide¹³⁷ karşımıza çıkan temel kabul, harici yollarla, diğer deyişli portal dışında itirazın mümkün olduğudur.

Tüm bu bilgiler ışığında elektronik faturalara itiraz aşağıda üç başlık altında incelenecektir: e-arşiv fatura, ticari e-fatura ve temel e-fatura.

1. E-Arşiv Faturada İtiraz

E-arşiv faturaya itirazda kural olarak kağıt fatura için belirtilen kurallar geçerlidir. Zira e-faturanın aksine e-arşiv faturanın herhangi bir portal bağı bulunmaz. Burada önemli olan, e-arşiv faturanın alıcıya teslimi ve bu teslimin ispatıdır. Bunun ötesinde alıcıya düşen, kağıt bir fatura teslim almış gibi – ki belki gerçekten kağıtta somutlaşan bir fatura almıştır – hareket etmek ve istiyorsa itirazda bulunmaktır.

Bununla birlikte, e-arşiv faturanın TTK m. 21/2 ile olan geleceğini hukuk politikası yönünden ele almakta fayda görüyoruz. Bilindiği üzere, mezkûr hüküm uyarınca itiraz etmekle yükümlendirilenlerin sadece tacirler mi olduğu yoksa adi karinenin tacir ya da değil her fatura alıcısı için mi geçerli olacağı öğretide tartışmalıdır. Öğretide hâkim görüş karineden bahsedebilmek için hem göndericinin hem de alıcının tacir olmasını arar¹³⁸. Hükmün uygulama alanını sınırlandıran bu görüşe Poroy/Yasaman karşı çıkar¹³⁹.

Belli sektörlerde faaliyet gösteren veya belli bir miktarın üzerinde brüt satış hasılatı olan mükellefler e-fatura uygulamasına geçmek zorundadır (Genel Tebliğ,

¹³⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Fatura Portalı Kullanım Kılavuzu (n 75) 37

¹³⁷ Bingöl (n 4) 77, 85

¹³⁸ Arkan (n 14) 169; Bozer ve Göle (n 16) 109; Ayhan ve Çağlar (n 3) 236; Şener, Ticari İşletme Hukuku (n 14) 169; Ünal (n 4) 62, 166; Bozkurt (n 17) 187; Özdamar, Delil Niteliği (n 31) 45; Özdamar, Faturaya İtiraz (n 16) 224; Peksöz (n 57) 209; Bingöl (n 4) 89; bu görüşün, hükmü basiretli iş adamı gibi davranma gereğinin bir sonucu olarak gördüğü yönünde Çakı Çifci (n 112) 222

¹³⁹ Reha Poroy ve Hamdi Yasaman, *Ticari İşletme Hukuku* (19. Baskı, Seçkin 2022) 170; aynı görüşte Kayar ve Turgut Günbay (n 115) 158; Özçelik (n 58) 216; mülga kanun döneminde bu yönde Arslanlı (n 110) 112, dn. 36; Doğanay (n 16) 50; Sengir ve Taray (n 123) 3

IV.1.4). Buradaki 3.000.000,00 Türk lirası tutarındaki hasılat eşiği nedeniyle birçok tacirin e-fatura uygulamasına geçmesi gerektiği söylenebilir de henüz bu derece kapsamlı bir zorunluluk yoktur. Bugün hâlâ e-fatura mükellefi tacirin diğer bir tacire e-arşiv fatura düzenlemesi ihtimal dâhilindedir. Fakat e-fatura uygulamasının kapsamının her geçen gün arttığı düşünülürse, dijitalleşmenin çağımızdaki önemi de dikkate alındığında, yakın bir gelecekte tüm tacirlerin e-fatura mükellefi olacağını tahayyül etmek zor değildir. Elbette bu durum dahi e-arşiv fatura uygulamasını ortadan kaldırmayacaktır zira tacir olmayan alıcıların çok büyük bir kısmına e-arşiv fatura düzenlenip verilmeye devam edilecektir.

Tahayyülün ilgi çekici kısmı şudur. Bütün tacirlerin e-fatura portal altyapısına dâhil olduğu bir ihtimalde tüm teslimlerin (istisnai bazı hâller haricinde, ki zamanla bu hâllerin de ortadan kalkacağı düşünülebilir) portal vasıtasıyla yapılması hem muhasebe teknikleri hem vergi hukuku hem de ticari yargılamalar yönünden önemli bir kazanım olacaktır. Bu kazanımın bir sonraki aşamasında itirazların portal üzerinden yapılmasının zorunlu tutulması, yargılamalar içerisinde yüksek zaman ve emek isteyen bir sürecin tamamen dijitalleşmesini sağlayacaktır. Bu bölümün başında belirtildiği üzere şu anda her türlü fatura için harici (sistem dışı) itiraz mümkündür. Öte yandan *de lege ferenda* faturaya itiraz sürecinin mutlak şekilde sisteme bağımlı hâle getirilmesini tartışmaya açmak istiyoruz.

Günümüze dönersek Genel Tebliğ V.10 uyarınca harici itirazlar sisteme bildirilmelidir. Bunun için GİB E-Arşiv portalı üzerinden, TTK m. 18/3 uyarınca yapılan işlemler neticesinde oluşan belgenin bilgileri de girilerek itiraz talebi oluşturulmalıdır¹⁴⁰. E-arşiv faturaya portal üzerinden itiraz uygulaması e-fatura senaryolarında karşılaşılanlarla son derece benzerdir. Bu nedenle mezkûr konu son başlıkta tüm elektronik fatura türlerini kapsar şekilde incelenecektir.

2. Ticari E-Fatura Senaryosunda İtiraz

E-fatura, düzenleme ve gönderme sürecine yönelik iki senaryo barındırır¹⁴¹. Bunlar ticari fatura senaryosu ve temel fatura senaryosudur. Ticari fatura senaryosunda alıcıya e-fatura uygulamasının içerisinde faturayı kabul etme, reddetme ve iade etme imkânları tanınır¹⁴². Ticari faturanın bu yöntemle reddi, TTK m. 21/2 anlamında itiraz sonucunu sağlayacaktır.

¹⁴⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Arşiv Uygulamaları (e-Arşiv Fatura, e-Serbest Meslek Makbuzu) İptal, İhtar/İtiraz Bildirim Kılavuzu (2025) <<https://ebelge.gib.gov.tr/earsivmevzuat.html>> son erişim tarihi 21 Temmuz 2025

¹⁴¹ Doğan (n 32) 127; Erdem ve Gülten (n 27) 10. Aslında altı alt senaryodan bahsedilir: temel fatura, ticari fatura, yolcu beraberliği eşya, ihracat, kamu fatura, hal tipi fatura (Bingöl (n 4) 73).

¹⁴² Kumkale (n 2) 584; Doğan (n 32) 133; Ös ve Ercan (n 35) 98; Bingöl (n 4) 71; Eren ve Vural (n 10) 261; Işık, Karagöz ve Şeren (n 9) 38; Yıldırım (n 9) 139; Doğan, Tercan ve Gür Nalçacı (n 42) 157; Gür Nalçacı (n 34) 64; Gürbüz Gökçen ve Mustafa Özdemir, 'Türkiye'de Muhasebe Uygulamalarından E-Defter ve E-Fatura Uygulaması' (2016) 12(46) Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi 137, 146

Ticari faturayı reddetmek isteyen alıcı, “RED” uygulama yanıtı düzenleyerek satıcıya gönderir¹⁴³. Uygulama yanıtının genel açıklamalar bölümüne malın reddedilme sebebi yazılmalıdır¹⁴⁴. Sistem sekiz günlük süreyi dikkate alır. Alıcı, fatura zarfının kendisine ulaştığı tarihten itibaren sekiz gün içinde cevap verebilir; bu süre içerisinde sistem, uygulama yanıtı zarfının faturayı keşide eden kişiye gönderilmesine imkân tanıyacaktı. Bu süre geçtikten sonra ise “yasal cevap verme süresi (8 gün) geçtiği için posta kutusu yanıtı gönderilemeyeceği” uyarısıyla karşılaşılır¹⁴⁵. Eğer alıcı “RED” uygulama yanıtını gönderir ise bunun üzerine bir de satıcı tarafından uygulama yanıtı gönderilme imkânı yoktur; satıcı, itirazlarını harici yollarla ileri sürmelidir¹⁴⁶.

Faturaya ret cevabının tam olarak verilebilmesi için zarf sorunsuzca karşı tarafa iletilmelidir. Zarf gönderiminde hata olup olmadığını görebilen bu sefer fatura alıcısıdır, zira kendisi uygulama yanıtının göndericisi konumundadır. Bu nedenle alıcı, zarf durumunu sorgulamalı ve hata varsa hata ayrıntısına göre gerekli işlemi yapmalıdır¹⁴⁷. Eğer ret yanıtı teknik anlamda başarıyla karşı tarafa, yani faturanın göndericisine, ulaşmamışsa alıcı usulünce itiraz etmiş olmayacaktır. Fakat alıcı bu ihtimalde, süre dâhil tüm şartlara riayet ederek, harici itirazda bulunabilecektir.

E-fatura uygulamasına dâhil olan mükelleflerin uygulamaya kayıtlı diğer mükellefler tarafından gönderilen elektronik faturaları almak zorunda olmaları ve bu faturalara ancak sekiz gün içerisinde ret cevabı verebilmeleri birtakım tartışmaları beraberinde getirir¹⁴⁸. Alıcının faturayı kabul etmesi hâlinde kabul uygulama yanıtının satıcıya ulaşması ile birlikte itiraz hakkının sona erdiği söylenmelidir. Her ne kadar TTK m. 21/2’de bu ihtimal düzenlenmemişse de itiraz yönünde irade beyanında bulunma hakkına sahip olan kişinin kabul yönündeki irade beyanı aynı zamanda itirazı bulunmadığı yönünde bir beyanı da içerdiğinden bu noktada itiraz hakkının düştüğü sonucuna ulaşırız.

Alıcı sekiz gün içerisinde ret yanıtı göndermezse faturayı kabul etmiş sayılır. Fakat alıcının harici itirazda bulunma hakkı unutulmamalıdır. Alıcı sistemden bir yanıt göndermemişse dahi süresi içinde harici itirazda bulunmuşsa bu itiraz daha sonraki bir tarihte satıcıya ulaşsa dahi süresinde itiraz etmiş ve TTK m. 21/2 uyarınca karine oluşumunu engellemiş olur. Yine bu harici itirazın da e-arşiv faturada olduğu gibi Genel Tebliğ V.10 uyarınca bildirilmesi gerekmektedir. Bu konu sıradaki son başlıkta tüm elektronik fatura türlerini kapsar şekilde incelenecektir.

¹⁴³ Kumkale (n 2) 585

¹⁴⁴ Bingöl (n 4) 76

¹⁴⁵ Doğan (n 32) 377-378; Eren ve Vural (n 10) 262

¹⁴⁶ Doğan (n 32) 136

¹⁴⁷ ibid 273

¹⁴⁸ Eren ve Vural (n 10) 266

3. Temel E-Fatura Senaryosunda İtiraz

Ticari e-faturada karşılaşılan kabul, ret ya da iade sistemi temel faturada yoktur. Burada alıcı sistem dışında (harici), aynı kağıt faturada olduğu gibi¹⁴⁹ itiraz işleminde bulunmalıdır¹⁵⁰.

Faturayı sistem üzerinden reddedip dışlayamayan alıcının itirazı takiben alması gereken iki önlem vardır. İlk olarak, yaptığı itirazı sisteme bildirmekle yükümlüdür¹⁵¹. İkinci olarak, itiraz ettiği faturayı ticari defterlerine kayıttan imtina etmelidir. Sırasıyla bu aşamaları inceleyelim.

Harici itirazın bir sonraki aşaması, Genel Tebliğ V.10 kapsamında itirazın sisteme bildirilmesidir. Bildirimin nasıl yapılacağı Gelir İdaresi Başkanlığının ilgili kılavuzunda detaylıca açıklanır¹⁵². Buna göre hem satıcı hem de alıcı ilgili e-fatura için hem iptal hem de itiraz bildiriminde bulunabilir. Kılavuzla getirilen sistem ticaret hukuku yönünden incelendiğinde, anılan kılavuzda ihtar ve itiraz bildirimi için “TTK m. 18/3’te belirtilen yöntem ve süreler dâhilinde itiraz edilmesinin” arandığı görülür. Zira portaldaki kutular doldurulurken itiraz belge numarası, itiraz belge tarihi ve itiraz yöntemi başlıklarının ilgili belgeye göre – noterlikçe verilen yevmiye numarası gibi – doldurulması beklenir.

Yine mezkûr kılavuza göre, itiraz talebinin karşı tarafın onayına tabi olduğu görülür. Bu onayın verilip verilmemesine göre Ba/Bs formlarının içeriğinin değişeceği düzenlenir. Örneğin, alıcının itiraz talebi satıcı tarafından kabul edilirse hem alıcının sanal Ba hem de satıcının sanal Bs formunda ilgili e-fatura yer almaz. Fakat satıcı itiraz talebini reddederse ya da süresi içinde herhangi bir işlem yapmazsa mezkûr e-fatura satıcının Bs formunda yer almaya devam ederken alıcının Ba formunda yer almayacaktır. Öte yandan, 565 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹⁵³ ile Eylül 2024 dönemi bildirimlerinden başlamak üzere Form Ba ve Form Bs bildirimlerinin verilmesi uygulamasına son verilmiştir. Bu nedenle itirazın portal üzerinden gerçekleştirilmemesinin sistem nezdindeki esas sonucu da ortadan kalkmıştır.

İtiraz bildirim sisteminin ticaret hukuku yaklaşımıyla bağdaştığını söylemek güçtür. İlk olarak, itirazın bildirilmesinin, itirazın TTK m. 18/3 uyarınca yapılmasına bağlanması TTK m. 21/2 anlamında kanuna aykırı bir sınırlamadır. Alıcının herhangi bir şekilde itiraz edebileceği savunulduğuna göre GİB portal üzerinden yapılacak bildirim bu şekilde bir şartla bağlanmamalıydı. Öte yandan bildirimin

¹⁴⁹ Kumkale (n 2) 599; Gür Nalçacı (n 34) 64

¹⁵⁰ Doğan (n 32) 86, 132; Kumkale (n 2) 585; Bingöl (n 4) 74; Eren ve Vural (n 10) 261; Doğan, Tercan ve Gür Nalçacı (n 42) 157; Erdem ve Gülten (n 27) 69

¹⁵¹ Bingöl (n 4) 74

¹⁵² Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Fatura Uygulaması İptal, İhtar/İtiraz Bildirim Kılavuzu (2025) <<https://ebelge.gib.gov.tr/efaturamevzuat.html>> son erişim tarihi 21 Temmuz 2025

¹⁵³ RG 25.09.2024/32673



yegâne sonucunun Ba/Bs formlarına kayıt olduğu, kaldı ki bu formların kullanımına son verildiği gözetildiğinde sistemsel sınırlamanın hukuki herhangi bir sonucu olmadığı söylenebilir. Bu söylem ise bizzat ikinci hususu ortaya çıkarır. Alıcının bildirim gerçekleştirmemiş olması, faturaya usulüne uygun şekilde itiraz etmesine ve bu itirazın sonuçlarından yararlanmasına engel değildir. Alıcı, itirazını ispatlamak suretiyle karineye karşı koyabilecektir. Bildirimin yapılmadığı şeklinde bir savunma ile karşı çıkılması ise mümkün değildir. Bu nedenle bildirim sisteminin aslında dijital kayıt düzenine ilişkin olduğu ve TTK anlamında bir etki doğurmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Faturaya itiraz eden ve itirazını bildiren alıcı tacirin bir sonraki görevi, faturayı ticari defterlerine kayıttan imtina etmektir. Zira kendisi faturaya itiraz etmiş, söz konusu faturanın gönderici ile arasında olan ya da olmayan herhangi bir hukuki ilişkiyi yansıtmadığını savunmuştur. Bu nedenle aynı faturaya ticari defterlerde yer verilmemesi de hukukun gereğidir. Ek olarak, yerleşik yargı uygulamasında, itiraz edilmeyen faturanın ticari defterlere kaydedilmesi satıcının faturaya konu borcunu ifa ettiğine yönelik bir karine olarak değerlendirilir¹⁵⁴. Elbette burada TTK m. 21/2'de olduğu gibi kanuni karineden değil, fakat fiili karineden bahsedilebilir¹⁵⁵. Hatta TTK m. 21/2 için gerekli görülenin aksine öncesinde bir borç ilişkisinin bulunması da aranmaz, faturanın bu şekilde kaydı irade faaliyeti olarak görülür ve sözleşmenin kurulduğu ya da değiştirildiği kabul edilir¹⁵⁶. Bu nedenle faturaya itiraz eden tacirin faturayı ticari defterlerine işlemesi durumunda ispat vasıtaları ve etkileri arasında bir çelişki de meydana gelmiş olur. Tacir bu çelişkiyi önlemek adına, muhasebe kayıtlarına alınmış olan faturaya ilişkin kaydı ters kayıt yöntemiyle muhasebe kayıt ve düzeltme kuralları kapsamında düzeltilmelidir. Bu takdirde e-faturanın defterlere geçirilme zorunluluğu da yoktur¹⁵⁷.

Bu konuda son olarak iade faturasıyla ilgili yaklaşıma temas edilmelidir. Öğretide, faturaya iade faturası düzenlenerek itiraz edilebileceği¹⁵⁸; temel fatura iptal edilemeyeceği için müşteri tarafından iade e-faturası oluşturulması gerektiği¹⁵⁹; iade faturasının sekiz gün içinde kesilip gönderilmesi hâlinde asıl faturaya itiraz edildiğini göstereceği yönünde görüşlere rastlanır¹⁶⁰. Kanaatimizce iade faturası bir itiraz aracı olarak kullanılmamalıdır. Zira iade ile kastedilen, itiraz edilen faturanın iadesi değildir, olmamalıdır. İadenin konusu, bir mal ya da hizmet-

¹⁵⁴ Kararlar için bkz. Alışkan, İtiraz Edilmeyen Fatura (n 20) 212, 216; Murat Alışkan, 'İtiraz Edilmeyerek Ticari Defterlere Kaydedilen Faturanın Sözleşme Hükümlerini Değiştirip Değiştiremeyeceği' (2014) 10(120) Legal MHD 21, 22

¹⁵⁵ Alışkan, İtiraz Edilmeyen Fatura (n 20) 213

¹⁵⁶ ibid 214; Alışkan, İtiraz Edilmeyerek Ticari Defterlere Kayıt (n 154) 27-28

¹⁵⁷ Bingöl (n 4) 76

¹⁵⁸ Kumkale (n 2) 585

¹⁵⁹ ibid 600

¹⁶⁰ Ünal (n 4) 18

tir. Bu mal ya da hizmet daha önceki tarihli bir fatura ile alınmıştır. Şimdi alıcı bu malı ya da hizmeti tamamen ya da kısmen iade edeceği için buna uygun bir fatura tanzim ederek önceki faturanın göndericisine ulaştıracaktır¹⁶¹. Bu nedenle faturaya itiraz amacıyla düzenlenen iade faturası ne TTK m. 21/2’de düzenlenen karineyi doğurur, ne ilk faturaya konu alacağı tartışmalı hâle getirir ne de basiretli davranma yükümlülüğüne uyar¹⁶². Biz, açıkladığımız gerekçelerle iade faturasının bir itiraz yöntemi olarak desteklenmemesi gerektiği kanaatindeyiz. Bununla beraber, itiraz iradesi herhangi bir şekilde karşı tarafa iletilebildiğine göre iade faturası içerisinde iletilmesi de hukuken mümkündür. Bir politika olarak iade faturasının bu şekilde kullanımına karşı çıksak dahi somut olayda bu etkiyi doğurabileceğini kabul ediyoruz.

SONUÇ

Serbest muhasebeci mali müşavirlerin katılımıyla yapılan bir araştırmada elektronik uygulamalara geçişin olumsuz faktörleri özellikle şöyle tespit edilir: iş yükünü artıracığı endişesi, geçiş sürecindeki sistem yetersizlikleri ve personellerin nitel eksiklikleri¹⁶³. Fakat dijitalleşme kaçınılmazdır. Süreç, ne kadar sancılı geçeceğinden bağımsız olarak her hâlükârda, elektronik faturaların hükümlerliliği ile sona erecektir. Bu kapsamda kağıt faturadan elektronik faturalara geçişin TTK m. 21/2 anlamındaki sonuçlarını aşağıdaki gibi tespit ediyoruz.

Elektronik faturalar hukuki nitelik yönünden kağıt fatura ile özdeştir. TTK m. 21/2’de düzenlenen karine, elektronik faturalar sayesinde pekâlâ gündeme gelebilir. Bunun için, faturanın gerekli şartları sağlayıp sağlamadığı e-fatura ve e-arşiv fatura için 509 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile getirilen kurallar çerçevesinde denetlenmelidir. E-arşiv faturanın iletiminde kağıt faturada olana benzer şekilde bir serbesti belli ölçüde mevcutsa da e-fatura için portal üzerinden gönderim ve tekniğe uygun iletim şarttır.

Elektronik faturalara süresi içinde itirazda, elektronik fatura türünden bağımsız şekilde, sistem dışı (harici) itiraz mümkündür. Ticari e-fatura senaryosunda faturanın sistem üzerinden reddedilebilmesi ek bir imkân olarak karşımıza çıkar. Faturanın sistem üzerinden kabulü ise itiraz imkânını sonlandıran bir irade açıklaması niteliğindedir. Sistemde ayrıca tüm elektronik fatura türleri yönünden harici itirazın bildirilmesi kuralı mevcutsa da bu bildirimin gerçekleştirilmemesi itirazın geçerliliği üzerinde herhangi bir hukuki etki doğurmayacaktır.

¹⁶¹ İade e-faturası uygulaması hakkında ayrıca bkz. Erdem ve Gülten (n 27) 72-73. İade faturası üzerine faturayı düzenleyen aktif katılımı (örneğin, teslim alınan malların iadesinde satıcının gider pusulası düzenlemesi) gerekebileceği yönünde Ös ve Ercan (n 35) 98

¹⁶² Bu yönde Yargıtay kararları için bkz. Duru (n 57) 36

¹⁶³ Elçin, Gerekan ve Usta (n 26) 37-38

KISALTMALAR

Genel Tebliğ	: 509 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
HMK	: 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu
mük.	: Mükerrer
RG	: Resmî Gazete
TBK	: 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu
TTK	: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
VUK	: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu

KAYNAKÇA

- Alışkan M, ‘İtiraz Edilmeyen Faturanın Malın Teslim Edilmiş ve İşin Yapılmış Olduğunu Gösterip Göstermeyeceği’ (2016) 22 (3) MÜHFD 203-220
- Alışkan M, ‘İtiraz Edilmeyerek Ticari Defterlere Kaydedilen Faturanın Sözleşme Hükümlerini Değiştirip Değiştiremeyeceği’ (2014) 10(120) Legal MHD 21-30
- Arkan S, *Ticari İşletme Hukuku* (29. Bası, BTHAE 2023)
- Arsılanlı H, *Ticarî Bey* (İÜHF 1950)
- Ayhan R ve Çağlar H, *Ticari İşletme Hukuku Genel Esaslar* (11. Baskı, Yetkin 2018)
- Bahtiyar M, ‘Sözleşmede Vade Farkı Kaydı ve Bu Kayda Dayalı Alacağın Hukuki Niteliği’, *Bilgi Toplumunda Hukuk – Ünal Tekinalp’e Armağan* (Beta 2003) 45-65
- Battal A, ‘Faturada Yer Alan Vade Farkı Kaydının Niteliği ve İtiraz Edilmemesi Halinde Sonuçları ile İlgili Yargıtay Uygulaması’, *Ticaret Hukuku ve Yargıtay Kararları Sempozyumu XVI – 14 Mayıs 1999* (BTHAE 1999) 77-103
- Bayar S, *Fatura ve Faturanın İspat Gücü*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi (Yeditepe Üniversitesi 2009)
- Bayar S ve Ülkar MG, ‘E-Defter ve E-Fatura Teknik Analizi: Örnek Bir Uygulama’ (2015) 322 Vergi Sorunları Dergisi 102-110
- Berzek AN, *Ticaret Hukukunun Genel İlkeleri* (11. Baskı, Beta 2016)
- Bilgili F ve Demirkapı E, *Ticaret Hukuku Bilgisi* (14. Baskı, Dora 2018)
- Bingöl FI, *Tacirler Arasındaki Taşınır Mal Satışı Sözleşmesinin Varlığını İspat Etmek İçin Fatura ve Ticari Defterlerden Yararlanılması* (2. Baskı, Adalet 2023)
- Bozer A ve Göle C, *Ticari İşletme Hukuku* (5. Baskı, BTHAE 2018)

- Bozkurt T, *Ticarî İşletme Hukuku* (Legem 2017)
- Çakı Çıfci G, *Basiretli İş Adamı Gibi Davranma Yükümlülüğü* (Seçkin 2024)
- Çeker M, *Ticaret Hukuku* (8. Baskı, Karahan 2014)
- Dinç S, *Ticaret Hukuku Bilgisi* (Seçkin 2017)
- Domanıç H, 'Fatura ve İspat Kuvveti' (1966) 3(4) BATİDER 661-666
- Doğan U, *900 Soruda E-Fatura E-Arşiv Fatura E-Defter* (4. Baskı, Seçkin 2017)
- Doğan U, Tercan Y ve Gür Nalçacı İ, 'e-Fatura Uygulamasında Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri' (2015) 319 Vergi Sorunları Dergisi 154-164
- Doğanay İ, *Ticarî Alım-Satım Akdi ve Nevileri* (Adalet 1993)
- Duru M, *Yargıtay Kararları Işığında Fatura*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi (Kırıkkale Üniversitesi 2020)
- Ekici İ, *Türk Vergi Hukukunda Mükelleflerin Defter ve Belge Muhafaza ve İbrahim Mecburiyetleri* (On İki Levha 2021)
- Elçin R / Gerekan B ve Usta M, 'E-Fatura, E-Defter ve E-Arşiv Uygulamalarına Geçiş Sürecinde Yaşanan Sorunlar: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma', (2018) 28(146) Mali Çözüm 13-42
- Engin Bİ, 'Fatura ve Teyit Mektubunda Yer Alan Vade Farkı Kaydına İtiraz Edilmemesinin Sonuçları' (2003) 61(1-2) İÜHFM 257-276
- Erdal Ö, *Vergi Usul Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Belge Düzeni Rehberi* (Seçkin 2014)
- Erdem A ve Gülten S, *Dijital Muhasebe Uygulamaları* (2. Baskı, Gazi 2023)
- Eren M ve Vural A, 'Ticaret Hukuku Yönünden E-Fatura Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar' (2015) 80(2) İzmir Barosu Dergisi 259-267
- Gelir İdaresi Başkanlığı, *E-Arşiv Fatura Uygulamasına Dâhil Olmayan Mükelleflerce Tutarı 5.000 TL ve 30.000 TL'yi Aşan Faturaların GİB Portalinden Düzenleme Kılavuzu* (2021) <<https://ebelge.gib.gov.tr/earsivmevzuat.html>> son erişim tarihi 21 Temmuz 2025
- Gelir İdaresi Başkanlığı, *e-Arşiv Uygulamaları (e-Arşiv Fatura, e-Serbest Meslek Makbuzu) İptal, İhtar/İtiraz Bildirim Kılavuzu* (2025) <<https://ebelge.gib.gov.tr/earsivmevzuat.html>> son erişim tarihi 21 Temmuz 2025
- Gelir İdaresi Başkanlığı, *E-Fatura Görüntüleyici* (2015) <<https://ebelge.gib.gov.tr/efaturamevzuat.html>> son erişim tarihi 21 Temmuz 2025
- Gelir İdaresi Başkanlığı, *e-Fatura Portalı (Kullanım Kılavuzu)* (2013) <<https://ebelge.gib.gov.tr/efaturamevzuat.html>> son erişim tarihi 21 Temmuz 2025

Gelir İdaresi Başkanlığı, *e-Fatura Uygulaması İptal, İhtar/İtiraz Bildirim Kılavuzu* (2025) <<https://ebelge.gib.gov.tr/efaturamevzuat.html>> son erişim tarihi 21 Temmuz 2025

Gelir İdaresi Başkanlığı, *e-Fatura Uygulaması Mevzuatı Hakkında Sıkça Sorulan Sorular* <<https://ebelge.gib.gov.tr/ssss.html>> son erişim tarihi 23 Temmuz 2025

Gelir İdaresi Başkanlığı, *e-Fatura Uygulaması (Sistem Yanıtı Şema Yapısı)* (2017) <<https://ebelge.gib.gov.tr/efaturamevzuat.html>> son erişim tarihi 21 Temmuz 2025

Gelir İdaresi Başkanlığı, *e-Fatura Uygulaması (Yazılım Standartları ve Nesne Yapısı)* (2014) <<https://ebelge.gib.gov.tr/efaturamevzuat.html>> son erişim tarihi 21 Temmuz 2025

Gelir İdaresi Başkanlığı, *Elektronik Arşiv Başvuru Kılavuzu* (2023) <<https://ebelge.gib.gov.tr/earsivmevzuat.html>> son erişim tarihi 21 Temmuz 2025

Gelir İdaresi Başkanlığı, *Elektronik Arşiv Kılavuzu* (2024) <<https://ebelge.gib.gov.tr/earsivmevzuat.html>> son erişim tarihi 21 Temmuz 2025

Gökçen G ve Özdemir M, ‘Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarından E-Defter ve E-Fatura Uygulaması’ (2016) 12(46) Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi 137-154

Gür Nalçacı İ, ‘Uyumlu E-Fatura Nasıl Olmalıdır?’ (2016) 329 Vergi Sorunları Dergisi 62-72

Gürbüzler Görmez Nİ, *Yargıtay Kararları Işığında Faturanın İspat Gücü* (2. Baskı, Seçkin 2021)

Işık A, Karagöz Ö ve Şeren GY, ‘Türk Vergi Sisteminde Elektronik Fatura ve Uygulaması’ (2014) 314 Vergi Sorunları Dergisi 31-40

İmregün O, *Ticaret Hukukunun Genel İlkeleri* (4. Baskı, Filiz 2004)

Kaşıkcı M ve Rençber A, *Vergi Ceza Hukuku* (2. Baskı, On İki Levha 2025)

Kayar İ ve Turgut Günbay P, ‘Faturada Yer Alan Vade Farkı Kaydına İlişkin Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararı Hakkında Bir Değerlendirme’ (2006) 1(2) EÜHFD 151-161

Kefe İ ve Kanarış Z, ‘Türkiye’de E-Fatura Başvuru Süreci ve Kullanımı’ (2019) 25 Uluslararası İktisadî ve İdarî İncelemeler Dergisi 165-178

Keser Berber L, *Elektronik Fatura ve Şirketlerin Dijital Mali Denetimi* (Yetkin 2006)

Kumkale R, *Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura* (8. Baskı, Seçkin 2021)

Oktay Kılıç H, *Avrupa Birliği’nde Elektronik Fatura ve Türk Hukukuna Uygulanabilirliği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi (Ankara Üniversitesi 2020)

- Ös M ve Ercan C, *Endüstri 4.0 Teknolojileri ve Muhasebe Mesleği* (Adalet 2021)
- Özdamar E, ‘Faturanın Delil Niteliği’ (2012) 7(73) Terazi HD 43-48
- Özdamar M, ‘Yargıtay Kararları Işığında Fatura İçeriğine İtiraz’ (2008) 66(1) Ankara Barosu Dergisi 219-229
- Özçelik V, ‘Fatura İçeriğinin Kabul Edilmiş Sayılması’ (2018) 138 TBB Dergisi 209-229
- Peksöz V, *Hukuk Muhakemesi Kapsamında Karineler ve Faturanın Hukuki Niteliği*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi (İstanbul Üniversitesi 2014)
- Poroy R ve Yasaman H, *Ticari İşletme Hukuku* (19. Baskı, Seçkin 2022)
- Sengir T ve Taray H, ‘Ticari Satışlarda İsbat Vasıtalarından Fatura’ (1968) 42(1-2) İstanbul Barosu Dergisi 1-10
- Somuncu A, *Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni, Uygulama – Sorunlar – Yargı Kararları* (Seçkin 2014)
- Şener OH, *Ticari İşletme Hukuku* (3. Baskı, Seçkin 2025)
- Şener YS, ‘Fatura ve İspat Vasıtası Olma Özelliği’ (2005) 1(4) Legal MHD 1003-1028
- Ülgen H, Helvacı M, Kaya Arslan ve Nomer Ertan NF, *Ticari İşletme Hukuku* (7. Baskı, Vedat 2021)
- Ünal OK, *Fatura ve Teyit Mektubu* (6. Baskı, Bilge 2015)
- Yıldırım A, ‘Ülkemizde Elektronik Fatura’ (2013) 33(386) Vergi Dünyası 115-150

