

## PROFORMA FATURADAKİ BİLGİLER VERGİ TARHİYATINA DAYANAK TEŞKİL EDEBİLİR Mİ?

Uğur UĞURLU (\*)

### 1 - GİRİŞ

Ticari hayatın oldukça çeşitlendiği günümüz piyasalarında birçok satış yöntemleriyle karşılaşabilmektedir. Mal veya hizmet satan tüccarlar, müşterileri için iyi bir hizmet sunmak yanında onların anlayabileceği şekillerde ve şartlarda anlaşma yapılabilmesi için bir takım belgeler düzenleyebilmektedirler. İşte bu belgelerden bir tanesi de proforma faturadır.

Proforma fatura; bir mal veya hizmetin hangi fiyat, bedel ve şartlarla satılabileceğini gösteren teklifname niteliğindeki ticari mektuptur. Bir diğer ifadeyle proforma fatura, satışa konu olacak malın, nihai satış işleminden önce, satıcının alıcıya yapmış olduğu teklifi içeren faturadır. Dolayısıyla proforma fatura, ticari mevzuat açısından hukuki anlamda bir fatura değildir.

Ancak uygulamada bazı vergi inceleme elemanları yaptıkları vergi incelemelerinde proforma faturada yer alan bilgileri esas alarak tarhiyat

yapmışlar, ihtilaf konusu olan bu tarhiyatlar yargıya taşınmıştır. Biz de bu makalemizde proforma faturada yer alan bilgilere istinaden yapılacak olan vergi tarhiyatları konusunda yargının görüşünü ve kişisel görüşümüzü açıklayacağız.

### 2- PROFORMA FATURANIN TANIMI ve UNSURLARI

Bilindiği üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 'Faturanın Tanımı' başlıklı 229 uncu maddesinde fatura "**Satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika**" şeklinde tanımlanmıştır.

Proforma fatura için ise kanunlarımızda yasal bir tanımlama yapılmamıştır. Öğretide ise proforma fatura; herhangi bir malın kesin satışından önce, fiyat ve vasfını göstermek üzere, satıcı veya imalatçı işletme tarafından malı satın almak isteyen firma ya da kişiye verilen bir belge olarak tanımlanmaktadır.

(\*) Vergi Denetmeni

Anlaşılacağı üzere proforma fatura bir tür teklif mektubu niteliğini taşımaktadır. Teklif mektubu niteliği taşıyan bu faturaların üzerinde "Proforma Fatura" ibaresi yer almaktadır. Proforma fatura şekil olarak faturaya benzemektedir. Proforma fatura, antetli kağıda yazılı fatura görünümünde ve "Proforma fatura" ibaresini taşıyan bir metinden ibarettir.

Proforma fatura, satışa konu olacak malın nihai satış işleminden önce, satıcının alıcıya yapmış olduğu teklifi içeren fatura olduğundan satıcı, ne miktardaki malı ne kadar ücret karşılığında satmak istediğini normal satış gerçekleştiriyormuş gibi bu faturaya işler ve alıcıya gönderir. Bu faturadaki fiyatlar kesin değildir. Ancak proforma faturada belirtilen rakamlar alıcı tarafından kabul edildiği takdirde proforma faturadaki bilgiler dikkate alınarak VUK'nda belirtilen fatura düzenlenebilecektir.

Nitekim Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada<sup>1</sup> "Buna göre; işletmelerin sadece işlerini takip ve inceleme amacıyla herhangi bir malın veya hizmetin teslim veya ifasından önce fiyat ve vasfını göstermek üzere proforma fatura veya dökümlü alacak cetveli düzenlemeleri imkan dâhilindedir. Ancak, proforma fatura veya dökümlü alacak cetveli Vergi Usul Kanununda sayılan belgeler arasında yer almadığından, bu belgelere dayanılarak muhasebe kaydı ve hasılat teşekkülü söz konusu değildir. Ayrıca, resmi ve özel sağlık kurum ve kuruluşlarına yapılacak ödemelerde hasta sevk kâğıdına faturanın da eklenmesi gerektiğinden, proforma fatura veya dökümlü alacak cetveline istinaden ödeme yapılması da mümkün bulunmamaktadır" şeklinde açıklamalarda bulunmuştur.

### **3- PROFORMA FATURADAKİ BİLGİLER VERGİ TARHİYATINA DAYANAK TEŞKİL EDEBİLİR Mİ?**

Proforma fatura vergi kanunlarımıza göre düzenlenmesi gereken bir belge değildir. Bu nedenle ticari defterlere kaydedilme zorunluluğu yoktur. Zira proforma fatura; düzenleyen için bir gelir ifade etmediği gibi proforma faturayı alan içinde bir gider ifade etmemektedir.

Proforma faturada her ne kadar emtianın fiyatını, miktarını içeren yazılı ve imzalı bir belge olsa da nihai itibariyle bir teklifi içermektedir. Bu nedenle proforma fatura gerek resmi kurumlarda gerekse yapılacak olan ticari işlemlerde geçerliliği yoktur. Ancak bazı vergi incelemelerinde proforma faturada yer alan bazı bilgiler esas alınarak çeşitli tarhiyatlar yapıldığı görülmektedir. Örneğin proforma fatura düzenlendiği halde, ticari faturanın düzenlenmemesi durumunda belgesiz satış olduğu bahsiyle veya ticari fatura bedeli, proforma fatura bedelinden düşük olduğunda düşük bedelle fatura düzenlendiği bahsiyle tarhiyatlar yapılabilmektedir.

Kişisel kanaatimizce sadece proforma faturada yer alan bilgilerin doğru olduğu varsayımına dayanılarak yapılan tarhiyatlara hak vermek mümkün değildir. Zira daha öncede açıkladığımız üzere proforma fatura bir tür teklif mektubu niteliğini taşımaktadır. Teklifname niteliğinde bir mektup olan proforma faturalar öncelikle icap niteliğinde olduğundan karşı tarafın bunu kabul edip etmeyeceği belli değildir. Dolayısıyla sadece proforma faturanın düzenlenmesi, proforma faturada yer alan mal veya hizmetin satıldığını göstermez, hatta proforma faturada yer alan mal veya hizmet satılmış olsa bile proforma faturadaki

<sup>1</sup> Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 23.10.2003 tarih ve B.07.4.DEF.0.16.11/VUK:190-03-57 sayılı muktezası

bedel üzerinden satıldığını göstermez. Nitekim Danıştay kararları da kişisel görüşümüzü destekler niteliktedir. Konuyla ilgili önemli kararlardan bazıları şunlardır.

Danıştay 9 uncu Dairesi vermiş olduğu bir kararda<sup>2</sup> "Proforma fatura yasadaki öngörülen şekilde bir mal teslimi ve bedel karşılığında kesilmiş bir fatura olmayıp, kayıtlara intikali gerekmediğinden, proforma fatura tutarının hasılat kaydedilmediği ve katma değer vergisinin ödenmediği gerekçesiyle yapılan cezalı tarhiyatta isabet görülmediğine ilişkin mahkeme kararının onanmasına karar vermiştir." şeklinde açıklamalarda bulunmuştur.

Danıştay 7 inci Dairesi vermiş olduğu bir kararda<sup>3</sup> "Olayda, yeni düzenlemelerin yürürlüğe girdiği 12.2.1994 tarihinden itibaren ithali gerçekleştirilen eşyaların gümrük vergisine esas kıymetinin, yukarıda açıklanan mevzuat hükümleri doğrultusunda tespiti gerekirken, bu yöntemlere göre kıymet tespiti yoluna gidilmeden proforma faturadaki fiyat esas alınarak yapılan ek tahakkukta isabet bulunmadığından, ek tahakkuku kaldıran mahkeme kararı sonucu itibarıyla yerinde görülmüştür." şeklinde açıklamalarda bulunmuştur.

Danıştay 7 inci Dairesi vermiş olduğu bir başka kararda<sup>4</sup> "Her ne kadar mahkemece proforma faturada gösterilen birim fiyat esas alınarak ek tahakkuk onanmışsa da, proforma faturadaki değer satıcının teklifini yansıtan bir fiyat olup, akid tarihinde taraflarca anlaşılan fiyat esas olarak kati faturada yazılı olan fiyat olduğundan bu fiyatın

vergilendirmeye esas alınacağı doğal bulunmaktadır. Diğer taraftan, malın gerçek değerine şüpheye düşülmesi ve proforma faturadaki fiyatın malın gerçek değerinin tespiti için bir ölçü olarak alınması kabul edilebilir nitelikte olmakla birlikte, daha somut tespitlerle desteklenmedikçe tek başına bir anlam ifade etmeyeceği de açıktır. Nitekim ihtilaf konusu emtiaya ilişkin Başbakanlık Dış Ticaret Fiyat Takip ve Değerlendirme Dairesi Başkanlığınca herhangi bir fiyat tespit edilememiş, ayrıca yükümlü firmanın kati faturada belirtilen FOB birim fiyat üzerinden yapmış olduğu beyanın gerçek değer olmadığı hususunda idarece kabul edilebilir bir tespit de yapılmamış bulunduğundan, yükümlünün akid tarihi itibarıyla beyan ettiği fiyatın normal fiyat olarak kabul edilmesi gerekirken Mahkemece somut bir tespite dayanmadan ek tarhiyatın onanmasında isabet bulunmamaktadır." şeklinde açıklamalarda bulunmuştur.

Danıştay 7 inci Dairesi vermiş olduğu bir başka kararda<sup>5</sup> "Mahkemece belirtilen hususlar göz önünde tutulmaksızın akid tarihi olarak kabulü mümkün bulunmayan proforma fatura tarihi esas alınmak suretiyle hüküm tesisinde hukuki isabet görülmemiştir." şeklinde açıklamalarda bulunmuştur.

#### 4- SONUÇ

Açıkladığımız üzere fatura; satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere, emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ispat

<sup>2</sup> Danıştay 9' uncu Dairesinin 15.10.1993 Tarih Ve E. 1992/5121, K. 1993/3533 Sayılı Kararı

<sup>3</sup> Danıştay 7' inci Dairesinin 22.05.1997 Tarih Ve E. 1996/995, K. 1997/2073 Sayılı Kararı

<sup>4</sup> Danıştay 7' inci Dairesinin 16.04.1992 Tarih Ve E. 1988/183, K. 1992/1122 Sayılı Kararı

<sup>5</sup> Danıştay 7' inci Dairesinin 20.05.1991 Tarih Ve E. 1989/3937, K. 1991/1653 Sayılı Kararı

edici özelliği bulunan bir belge iken proforma fatura; satışa konu olacak malın, nihai satış işleminden önce, satıcının alıcıya yapmış olduğu teklifi içeren faturadır.

Proforma faturada her ne kadar emtianın fiyatını, miktarını içeren yazılı ve imzalı bir belge olsa da nihai itibariyle bir teklifi içermektedir. Bu nedenle proforma fatura gerek resmi kurumlarda gerekse yapılacak olan ticari işlemlerde geçerliliği yoktur. Bu nedenle yapılacak olan vergi incelemelerinde proforma faturada yer alan bilgiler temel alınarak yapılacak vergi tarhiyatları doğru olmayacaktır.

Nitekim konuyla ilgili birçok yargı kararında da belirtildiği üzere Danıştay, sadece proforma faturada yer alan bilgiler temel alınarak yapılmış olan vergi tarhiyatlarını kabul etmemiştir.