

ULUSLARARASI YÜK TAŞIMACILIK FAALİYETİNE İLİŞKİN YURT DIŞINDA YAPILAN TAHSİLAT ve ÖDEMELERİN TEVSİKİ

DOCUMENTING OF COLLECTION AND PAYMENTS MADE ABROAD REGARDING INTERNATIONAL TRANSPORTATION OF FREIGHT



Yakup ERTEK*

ÖZ

Vergi Usul Kanunun 257/2 maddesi, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na mükelleflerin tahsilat ve ödemelerini belirli kurum ve idarelerce düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğu getirme ve bu uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi vermektedir. Bu yetkiye istinaden 469, 479 ve 480 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 459 sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile tahsilat ve ödemelerin tevsik zorunluluğuna ilişkin usul ve esaslar 2016 yılından itibaren geçerlik olmak üzere detaylı şekilde yeniden düzenlenmiştir. Ancak Tebliğde tevsik zorunluluğu kapsamında olanlar işlemlerin neler olduğu açıkça düzenlenmiş olmasına rağmen bazı mükelleflerin özellikle yurt dışında yaptıkları tahsilatlar konusunda uygulama bakımından tereddüde düştükleri bilinmektedir. Bu çalışmada “karayolu ile uluslararası yük taşımacılığı faaliyeti” özelinde, yurt dışındaki yabancı müşterilerden yine yurt dışında yapılan tahsilatların “tevsik

ABSTRACT

Article 257/2 of Tax Procedure Law authorises the Ministry of Treasury and Finance to set new obligations on certain institutions and administrations regarding documenting, and to determine principles and procedures of the application. In accordance with this authorisation, Tax Procedure Law General Communiqué, no. 459, which has been changed by Communiqués no. 469, 479 and 480, brings new principles and procedures regarding documenting of collection and payments, as of 2016. Although processes that are in the scope of the Communiqué are clear, taxpayers are still hesitant about the collection and payment processes carried out abroad. This study, in the light of tax rulings other secondary regulation, questions whether the payment and collections made abroad are within the scope of this obligation.

Keywords: International, transportation, abroad, collection, documenting

JEL Classification Codes: L92, H20, K34

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, yakup.ertek@vdk.gov.tr, Orcid ID: 0000-0002-3812-4127

Ertek, Y. (Ocak 2019). Uluslararası Yük Taşımacılık Faaliyetine İlişkin Yurt Dışında Yapılan Tahsilat ve Ödemelerin Tevsiki, *Vergi Raporu*, 232, (269-278).

zorunluğ” kapsamında olup olmadığı hususu konuya ilişkin yapılan düzenleme ve özelemler ışığında açıklanacaktır.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası, Taşımacılık, Yurtdışı, Tahsilat, Tevsik.

JEL Sınıflandırması Kodları: L92, H20, K34

GİRİŞ

Bilindiği üzere, Vergi Usul Kanunu’nun 257/2 madde hükmü gereği Hazine ve Maliye Bakanlığı mükelleflere, tahsilat ve ödemelerini belirli kurum ve idarelerce düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğu getirme ve bu uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisine sahiptir. Bakanlık bu yetkisini ilk olarak 04.07.2003 tarih 25158 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 320 sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile kullanmış, ardından yayımladığı 323, 324, 332, 337 sıra No.lu VUK Genel Tebliğleri ve 268 sıra No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile bu uygulamaya yön vermiştir. Nihai olarak 24.12.2015 tarih 29572 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 459 sıra No.lu VUK Genel Tebliğ ile tahsilat ve ödemelerin tevsik zorunluluğuna ilişkin usul ve esaslar detaylı şekilde yeniden düzenlenmiştir. Yayımlanan bu son Tebliğde, tevsik zorunluluğu kapsamında olan ve olmayan kişilerin tanımı yapıldıktan sonra zorunluluk kapsamına giren işlemlerin neler olduğu açıkça düzenlenmiş olmasına rağmen yurt dışındaki yabancılardan yapılan tahsilatların tevsik zorunluluğu kapsamında olduğuna ilişkin Tebliğ’de özel bir düzenleme bulunmadığı gerekçesiyle bazı mükelleflerin yurt dışında yaptığı tahsilatlarını Tebliğ uygulaması bakımından tevsik etmediği bilinmektedir.

Ödeme ve tahsilatların tevsik zorunluluğu uygulamasının kendisi kadar, bu uygulamaya ilişkin yaşanan tereddütlerin ortadan kaldırılmasına yönelik yapılan çalışmaların da kayıt dışı ekonomi ile mücadele kapsamında büyük önem arz ettiği kanaatindeyiz. Bu çalışmada “*karayolu ile uluslararası yük taşımacılığı faaliyeti*” özelinde yurt

dışındaki yabancı müşterilerden yine yurt dışında yapılan tahsilatların “tevsik zorunluğ” kapsamında olup olmadığı hususunu yapılan düzenleme ve özelemler ışığında açıklamaya çalışacağız

1- 459 SIRA NO.LU VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ ile BAKANLIĞIN TAHSİLAT VE ÖDEMELERE TEVSİK ZORUNLULUĞU GETİRMESİNDEKİ AMAÇ, YETKİ, KAPSAM

1.1- Amaç

459 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde tahsilat ve ödemelere tevsik zorunluluğunun getirilmesindeki amacın; vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayı belli kurumların kayıt ve belgeleri yardımıyla tespit etmek suretiyle kayıt dışılığı önlemek olduğu belirtilmiştir. Bir başka deyişle; kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek amacıyla tahsilat ve ödemelere tevsik zorunluluğu getirilmiştir. Öte yandan bu uygulama, verginin bağlandığı olayın belli kurumların kayıt ve belgeleri yardımıyla tespiti yapılabildiği ölçüde bir anlam ifade edecektir. Demek oluyor ki verginin bağlandığı olay, belirli kurumların kayıt ve belgeleri yardımı ile tespit edilebiliyor ise kayıt dışı ekonomi ile mücadeleden söz edilebilecek, tespit edilmiyor ise kayıt dışı ekonomi kayıt dışı kalmaya devam edecektir. Dolayısıyla tevsik zorunluluğu uygulamasına mükelleflerin tam uyumunun sağlanması kayıt dışı ekonomiyle mücadele konusunda Bakanlığa büyük fayda sağlayacaktır.

1.2- Yetki

213 sayılı Vergi Usul Kanununun “İspat Edici Kâğıtlar” başlıklı 227. maddesinin birinci fıkrası

sında “Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir” hükmü yer almaktadır. Mezkur Kanunun mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi ile Maliye Bakanlığına mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini bankalar, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğunu getirme ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirleme yetkisi verilmiştir. Maliye Bakanlığı bu yetkiye istinaden bir çok Tebliğ yayımlamış ancak 24.12.2015 tarih 29572 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 459 sıra No.lu VUK Genel Tebliğ ile daha önce benimsediği usulden tamamen vaz geçerek ödeme ve tahsilatların tevsik zorunluluğunun kapsamına ilişkin usul ve esasları ayrıntılı şekilde yeniden düzenlemiştir.

1.3- Kapsam

459 seri No.lu Tebliğ ile değiştirilmeden önce 320 sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde tevsik zorunluluğu uygulamasının kapsamı şu şekildeydi:

“Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler, defter tutmak zorunda olan çiftçiler, serbest meslek erbabı ile vergiden muaf esnafın kendi aralarında yapacakları ticari işlemleri ile nihai tüketicilerden (Türkiye’de mukim olmayan yabancılar hariç) mal veya hizmet bedeli olarak yapacakları 5.000.000.000.-Türk Lirasını aşan tahsilat ve ödemelerinin 01/08/2003 tarihinden itibaren banka veya özel finans kurumları aracılığıyla yapılması ve bu kurumlarca düzenlenen dekont veya hesap bildirim cetvelleri ile tevsiki zorunludur.”

Görüleceği üzere;

1. Grup: Belirli kişiler (birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler, defter tutmak zorunda olan çiftçiler, serbest meslek erbabı ile vergiden muaf esnaf);

2. Grup: Nihai tüketiciler (Türkiye’de mukim olmayan yabancılar hariç)

Uygulamanın eski tanımında kapsama giren iki grup kişi bulunmaktaydı. Bunlardan ilkinin kendi aralarında yapacağı “ticari işlemler” ile ikinciyile yapacağı mal/hizmet bedeli karşılığı tahsilat ve ödemeler tevsik zorunluluğu kapsamında bulunmaktaydı. Bir diğer ifadeyle; yurt dışında mukim ve nihai tüketici konumunda olan yabancılara yapılan ödeme ve tahsilatlar bu uygulama kapsamı dışında tutulmuştu. Buna karşın, belirli kişilerin Türkiye’de işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayan yurt dışındaki ve “nihai tüketici konumunda olmayan” yabancı kişilerle yapacağı “ticari işlemlerin” tevsik zorunluluğu kapsamındaki işlerden olup olmadığına dair Tebliğde özel bir düzenleme de yapılmamıştı. Sonuç olarak nihai tüketici konumunda da olmayan yabancılar ile yapılan ticari işlemler düzenlemenin önceki şekli itibarıyla tevsik zorunluluğu kapsamının dışında tutulmuştu.

Bakanlık tarafından farklı zamanlarda yayımlanan 323, 324, 332 ve 337 sıra No.lu VUK Genel Tebliğler, uygulama kapsamı dışına çıkartılan işlemlerle hakkındaki düzenlemeleri içermektedir. Nitekim tevsik zorunluluğu uygulamasının kapsamına ilişkin yıllar içerisinde pek çok görüş farklılığı oluşmuş, bu farklılıkları gidermek ve uygulama birliğini sağlamak amacıyla, mükelleflerin idareye intikal ettirdikleri olaylar da dikkate alınarak, Bakanlık tarafından yeni ve daha geniş kapsamlı bir düzenleme yapma ihtiyacı hasıl olmuştur. 24.12.2015 tarih 29572 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 459 sıra No.lu VUK Genel Tebliğ ile hem uygulamanın kapsamına giren kişilerin tanımı yeniden düzenlenmiş hem de kapsam dışı bırakılan işlemler ayrı ayrı belirtilmiştir. Böylece kayıt dışı ekonomi ile mücadele alanı da genişletilmiştir.

01.01.2016 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 459 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre uygulama kapsamında olanlar aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

“(ç) Tevsik zorunluluğu kapsamında olanlar: Bu Tebliğ uygulaması bakımından, Vergi Usul

Kanununun 232. maddesinin birinci fıkrası kapsamında fatura almak zorunda olan birinci ve ikinci sınıf tüccarları, serbest meslek erbabını, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarları, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçileri, vergiden muaf esnafı,

(d) Tevsik zorunluluğu kapsamında olmayanlar: Bu Tebliğ uygulaması bakımından tevsik zorunluluğu kapsamında olanlar dışında kalanları ifade eder”

Tebliğde tevsik zorunluluğu kapsamında olanlar ile olmayanlar ayrı ayrı tanımlandıktan sonra uygulamanın kapsam ve tutarı aşağıdaki gibi düzenlenmiştir;

“4.1. Kapsam ve Tutar: Tevsik zorunluluğu kapsamında olanların, kendi aralarında ve tevsik zorunluluğu kapsamında olmayanlarla yapacakları, 7.000 TL’yi aşan tutardaki her türlü tahsilat ve ödemelerini aracı finansal kurumlar kanalıyla yapmaları ve bu tahsilat ve ödemeleri söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik etmeleri zorunludur.

Bu kapsamda örneğin;

- Her türlü mal teslimi veya hizmet ifasına ilişkin tahsilat ve ödemelerin,*
- Avans, depozito, pey akçesi gibi suretlerle yapılacak tahsilat ve ödemelerin,*
- İşletmelerin kendi ortakları ve/veya diğer gerçek ve tüzel kişilerle yaptığı her türlü tahsilat ve*

ödemelerin belirlenen haddi aşması durumunda, aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması ve bu işlemlerin söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik edilmesi zorunludur.”

Yukarıda yapılan düzenlemede açıkça görüleceği üzere Bakanlık 459 seri No.lu Tebliğ ile uygulamanın kapsamını belirli kişilerin “nihai tüketicilerle” (Türkiye’de mukim olmayanlar hariç) yaptığı işlemlerle sınırlı olmaktan çıkartıp bu kişilerin kapsamda olmayan diğer herkesle yaptığı işlemleri kapsayacak şekilde genişletmiştir.

Bakanlığın “tevsik zorunluluğu kapsamında olanlar” tanımında VUK 232. maddesinde belirtti-

len kişileri saydıktan sonra açıkladığı “tevsik zorunluluğu kapsamında olmayanlar” tanımı en az ilki kadar dikkate alınması gereken bir tanımdır. Zira geniş bir evrende küçük bir kümenin tanımı yapıldıktan sonra ikinci küme aynı evrende “ilk kümenin dışında kalan herkes” şeklinde tanımlanmış ise bu durum iki kümenin birleşim kümesinin evrenin kendisi olduğu anlamına gelir. 459 seri No.lu Tebliğde yapılan bu düzenleme neticesinde VUK 232. maddede sıralanan belirli kişilerin, kendi aralarında ve kendileri dışındaki diğer herkesle (tam ya da dar mükellef, Türkiye’de mukim ya da değil, yurt içi ya da yurt dışı, gerçek ya da tüzel kişi, nihai tüketici ya da ticari ilişkili, vs.) belirtilen limiti aşan her türlü tahsilat ve ödemelerinin aracı finans kurumlarının düzenleyecekleri belgelerle tevsik edilmesi 01.01.2016 tarihi itibarıyla zorunlu olmuştur. Tebliğde “Kapsamda Olmayan Tahsilat ve Ödemeler” başlığı altında sayılan işlemlerin yukarıdaki açıklamanızdan ayrı değerlendirilmesi gerektiği açıktır.

459 seri No.lu Tebliğde tevsik zorunluluğu kapsamında olmadığı hakkında özellikle düzenleme yapılan tahsilat ve ödemeler ile uygulamanın cezai müeyyidesi aşağıdaki gibidir;

Kapsamda Olmayan Tahsilat ve Ödemeler:

- a) 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda yer alan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile bunlara ait döner sermaye işletmelerinin işlemlerine konu tahsilat ve ödemelerin,*
- b) 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununda tanımlanan sermaye piyasası aracı kurumlarında yapılan işlemlere konu tahsilat ve ödemelerin,*
- c) 11/8/1989 tarihli ve 20249 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 89/14391 sayılı Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Kararda tanımlanan yetkili döviz müesseselerinin yapacakları döviz alım satım işlemlerine ilişkin tahsilat ve ödemelerin,*

- ç) Tapu sicil müdürlüklerinde gerçekleştirilen işlemler karşılığında yapılan tahsilat ve ödemelerin,
- d) Noterlerde gerçekleştirilen işlemler karşılığında yapılan tahsilat ve ödemelerin,
- e) 5018 sayılı Kanunda yer alan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ile bunların teşkil ettikleri birlikler, kanunla kurulan diğer kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan ve işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşlar veya bunlara ait veya tabi diğer müesseseler tarafından yapılan ihale işlemlerine ilişkin yatırılması gereken teminat tutarlarına ilişkin tahsilat ve ödemelerin,
- f) 6362 sayılı Kanun uyarınca kurulan Borsa İstanbul A.Ş. bünyesinde yer alan Kıymetli Madenler Piyasasında işlem yapma yetkisi verilenlerin, faaliyet konuları kapsamında yapacakları işlemlere ilişkin tahsilat ve ödemelerin,
- g) Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler tarafından; 11/3/2010 tarihli ve 5957 sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre kurulmuş olan toptancı hallerinde faaliyet gösteren tüccar, üretici, üretici örgütleri ve komisyonculara yapılan sebze ve meyve, et ve et ürünleri, süt ve süt ürünleri, su ve su ürünleri, bal ve yumurta gibi diğer gıda maddeleri, kesme çiçek ve süs bitkileri satışları ile söz konusu yerler dışında yapılmakla birlikte anılan Kanunun 4. maddesi kapsamında bildirim tabi tutulmuş satışlara ilişkin tahsilat ve ödemelerin,
- aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır.”

Ceza Uygulaması: Tahsilat ve ödemelerin aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması zorunluluğuna uyulmaması durumunda ilgililere Vergi Usul Kanununda yer alan cezalar tatbik edilir.”

2- UYGULAMADA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

320 seri No.lu Tebliğ ile yürürlüğe girdiği günden bu güne mükellefler tevsik zorunluluğu uygulamasına ilişkin karşılaşılan tereddütler hakkında İdareden pek çok defa görüş talep etmiştir. Ekseriyeti işlem tutarlarının belirlenmesine yönelik olsa da İdare tarafından uygulamanın kapsamına yönelik özelgeler de verilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 12.01.2012 tarihli B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-142 sayılı özelgesinde; mükelleflerin yurt dışındaki mal ve hizmet alımlarına ilişkin olarak tahsilat ve ödemelerin tevsik zorunluluğu kapsamında VUK mük.257. maddesinde yer alan yetki çerçevesinde herhangi bir düzenleme yapılmadığından, bankacılık sisteminin gelişmemiş olduğu ülkelere yapılan seferler esnasında bu ülkelerde yapılan limit üstü alımlara ilişkin ödemelerin banka, özel finans kurumları veya PTT aracılığıyla yapılmasına gerek bulunmadığı şeklinde bir görüş vermiştir.

Görüleceği üzere İdarenin bu türdeki harcamaları tevsik zorunluluğu kapsamı dışında tutmasının ana sebebi “söz konusu ülkede bankacılık sisteminin gelişmemiş olması” değil, yurt dışında mukim kişilere “ticari ilişki” neticesinde yapılan ödemelerin uygulama kapsamında olup olmadığına dair Tebliğde herhangi bir düzenlemenin yapılmamış olmasıdır. Şöyle ki, mükellefin aynı faaliyetler dolayısıyla yurt dışında nakit ödeme yaptığı tedarikçileri bankacılık sisteminin gelişmiş olduğu bir ülkede mukim olsaydı, yürürlükte olan 320 seri No.lu VUK Genel Tebliğ hükmü gereği söz konusu ödemeler yine de tevsik zorunluluğu kapsamı dışında olacaktı. Ancak yine de işlemlerin gerçekleştirildiği ülkede ban-

kacılık sistemlerinin gelişmemiş olmasının, bu işlemi tevsik zorunluluğu kapsamı dışında tutmak için tek başına yeterli bir gerekçe olduğunu düşünmekteyiz.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 08.03.2012 tarihli B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-920 bir diğer özelgesinde; Türkiye’de mukim olmayan yabancılara (nihai tüketicilere) yapılacak satışlara ilişkin tahsilatların tevsik edilme zorunluluğunun bulunmadığını ancak Türkiye’de mukim olmayan yabancılara “ticari amaçlı” yapılan teslimlere ilişkin olarak bu kişilerce bedelin Türkiye’de ödenmek istenmesi durumunda tevsik edilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Yukarıdaki özelgenin yayım tarihi itibarıyla yürürlükte olan 320 seri No.lu Tebliğ hükmü uyarınca, yurt dışında mukim olan yabancılara “ticari amaçlı” yapılan tahsilat ve ödemelerin esasen tevsik kapsamında olmamasına rağmen İdare, ödemenin Türkiye’de yapılmak istenmesi koşuluyla bu türden kişilerle yapılan işlemlerin tevsik kapsamında olacağı yönünde görüş bildirmiştir.

Bakanlık uygulamaya ilişkin tanımları ve uygulamanın kapsamını 24.12.2015 tarih 29572 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ve 01.01.2016 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 459 sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile tamamen değiştirmek suretiyle 320 seri No.lu Tebliğde benimsediği usulden vaz geçmiş ve uygulamanın alanını biraz daha genişletmiştir. Şöyle ki; tevsik zorunluluğu kapsamında olanların kendi aralarında ve tevsik zorunluluğu kapsamında olmayan diğer herkesle yaptıkları her türlü ticari mal / hizmet teslimine ilişkin tahsilat ve ödemeler 01.01.2016 tarihi itibarıyla tevsik zorunluluğu kapsamına alınmıştır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 28.09.2018 tarihli 11395140-105[VUK-1-20954]-E.868784 sayılı bir diğer özelgesinde; Türkiye’de mukim olmayan yabancılara yapılacak mal ve hizmet teslimlerine ilişkin olarak bu kişilerce bedelin Türkiye’de ödenmek istenilmesi durumunda söz konusu bedelin banka, benzeri finans kurumları

veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi gerektiği, ayrıca bahse konu ödemelerin/tahsilatların aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılmaması durumunda, ilgililere Vergi Usul Kanununun mükerrer 355. maddesi kapsamında ceza tatbik edileceği yönünde görüş vermiştir.

İdarenin bu özelge ile bildirmiş olduğu görüşünde; sonucu itibarıyla değilse de sebebi itibarıyla kısmen hatalı olduğu kanaatindeyiz. Şöyle ki, İdarenin 459 seri No.lu Tebliğ ile benimsediği usule göre, 01.01.2016 itibarıyla yurt dışında mukim olan yabancılarla yapılan işlemlerde, (320 seri No.lu VUK Genel Tebliğin aksine) işlem yapılan kişinin “nihai tüketici” olması ya da yapılan işlemin “ticari işlem” mahiyetinde olup olmasının hiç bir önemi bulunmamaktadır. Türkiye’de mukim olmayan yabancılardan yapılan tahsilat ve ödemeler mezkur Tebliğin “*tevsik zorunluluğu kapsamında olanların, kendi aralarında ve tevsik zorunluluğu kapsamında olmayanlarla yapacakları, 7.000 TL’yi aşan tutardaki her türlü...*” hükmü gereği zaten tevsik zorunluluğu kapsamındadır. Diğer taraftan söz konusu özelge talebinde bulunan mükellefin bir otel işletmecisi olduğu hususu da dikkate alınmalıdır. Türkiye’de bulunan bir otelin, yurt dışından gelen yabancı müşterilerine verdiği konaklama hizmetinin bedelini müşteri otelden çıkış yaparken yani Türkiye’de tahsil etmesi mutattır. İdarenin, tevsik zorunluluğu kapsamında olabilmesi için tahsilatı “Türkiye’de yapılma” şartına bağlamasının, “öde-me yurt dışında yapılırsa İdarenin görüşü farklı olabilirdi” şeklinde bir yanılgıya sebep olduğunu düşünmekteyiz. Nitekim 459 seri No.lu Tebliğ ile getirilen düzenlemede, ödeme ve tahsilatların ya da işlem yapılan kişilerin yurt içinde ya da yurt dışında olmasının tevsik zorunluluğu kapsamı bakımından bir farkı bulunmamakta, kapsamda olanların kapsamda olmayanlarla yapacakları her türlü işleme dayalı tahsilat ve ödemeler tevsik zorunluluğu kapsamındadır.

3- YURT DIŞINDAKİ YABANCI FİRMALARA YAPILAN MAL TESLİMİ ve HİZMET İFASINA İLİŞKİN YURT DIŞINDA YAPILAN TAHSİLAT ve ÖDEMELER TEVSİK ZORUNLULUĞU KAPSAMINDA MI?

Mükelleflerin tahsilat ve ödemelerini tevsik etme zorunluluğu kapsamında, yurt dışındaki yabancı firmalara yapılan mal teslimi ve hizmet ifasına ilişkin, Vergi Usul Kanunun Mükerrer 257. maddesine yer alan yetki çerçevesinde yapılmış herhangi özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak bu durum yurt dışındaki yabancı firmalara yapılan mal teslimi ve hizmet ifasına ilişkin tahsilat ve ödemelerin Bakanlıkça tevsik zorunluluğu kapsamı dışında bırakıldığı anlamına gelmemektedir. Nitekim yürürlükte olan 459 seri No.lu VUK Tebliğin *“tevsik zorunluluğu kapsamında olanların, kendi aralarında ve tevsik zorunluluğu kapsamında olmayanlarla yapacakları, her türlü...”* şeklindeki mevcut hükmü yurt dışında bulunan yabancı firmalarla yapılan mal teslimi ve hizmet ifasına ilişkin tahsilat ve ödemeleri zaten uygulamanın kapsamı içine almaktadır. Bakanlığa açıkça tevsik zorunluluğuna ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi verilmiş, Bakanlık da bu yetkisini çok açık, hukuki belirlilik içinde anlaşılabilir ifadelerle kullanmıştır. Aksi düşünce tarzı hukuki belirlilik içinde olan bir hukuk kuralını görmezden gelerek ceza uygulamasından geri durmak ve kamu yararı hilafına mükelleflere menfaat sağlanma anlamına gelecektir.

Bakanlık kapsam dışında tutmak istediği işlemler için her zaman özel bir düzenleme yapma yetkisine sahiptir ancak Bakanlığın hali hazırda *“tevsik zorunluluğu kapsamında olan işlemlerin”* kapsamda olduğunu tekrar belirtmek için özel bir düzenleme yapması beklenemez. Bir diğer ifadeyle, Bakanlık tarafından kapsam dışına alındığına ilişkin hakkında özel bir düzenleme yapılmadığı sürece, kapsamda olan kişilerin diğer herkesle yapacağı mal teslimi veya hizmet ifasına dayalı bütün tahsilat ve ödemeler,

belirtilen limitleri aşması durumunda, banka ve finans kurumları aracılığıyla yapılmak ve bunlar tarafından düzenlenen belgelerle tevsik edilmek zorundadır.

Teslim ve hizmetin yapıldığı ülkede bankacılık sisteminin gelişmemiş olması veya yurt dışındaki muhatabın nihai tüketici olması gibi durumlarda İdarenin mükellef lehine bir eğilim sergileyip uygulamanın kapsamını esnetebilmesi mümkündür. Ancak İdareni bu esnekliği sağlarken gözettiği öncelikli kriterler kesinlikle mükelleflerin kendi mutatları değil, piyasadaki ticari ve teknik icaplardır. Banka veya benzeri finans kurumları aracılığıyla yapılması ticari icaplar ve teknik imkansızlıklar nedeniyle mümkün olmayan tahsilat ve ödemelere ilişkin İdarenin mükellef aleyhine sonuç doğuracak bir görüşü benimsemesi sosyal hukuk devleti anlayışına ters düşecektir.

Günümüzde mal teslimi veya hizmet ifasına ilişkin yurt dışındaki bir çok ülkede fiilen yapılacak tahsilat ve ödemelerin banka veya finans kurumları aracılığıyla yapılmasına teknik açıdan engel teşkil eden hiç bir husus bulunmamaktadır. Bilindiği üzere ülkemizde 01.09.2005 tarihinde IBAN (International Bank Account Number / Uluslararası Banka Hesap Numarası) standardı belirlenmiş ve aynı tarihten itibaren TCMB tarafından bankacılık işlemlerinde kullanılması kararlaştırılmıştır. Buna göre 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununda göre kurulan bankalarda hesabı bulunan herkese bir IBAN verilmesi zorunlu hale gelmiştir. Başta Avrupa Birliği Ülkeleri olmak üzere 50'nin üzerinde ülke IBAN standartlarını kabul etmiştir. Mükelleflerin söz konusu ülkelerde fiilen yapacakları tahsilat ve ödemelerin teknik olarak banka ve finans kurumları üzerinden yapılmasına engel bir husus olmadığı gibi IBAN standardını kullanmayan ülkelere nazaran elektronik para transferi maliyetleri de düşmektedir. Yurt dışında yapılan tahsilat veya ödemenin ardından yurt içindeki banka şubasından alınacak bir belgenin ibrazı ile mükel-

lefler tevsik zorunluluğuna ilişkin sorumluluklarını yerine getirmiş olacaktırlar. Tevsik edici belgelerin mezkur Bankacılık Kanunun kapsamında kurulan bankaların yurt şubelerinden de tedarik edilebilmesi mümkündür.

Mamafih, vergi kanunlarının bir takım kuralları vardır ve hangi coğrafi sınırlar dahilinde uygulanabileceğinin bilinmesi, kanunun uygulanması bakımından büyük önem taşımaktadır. Vergi kanunlarının uygulanması bakımından iki temel ilkedenden biri olan kanunların mülkiliği (kaynak) ilkesine göre, kanunlar ülke içinde bulunan yerli ya da yabancı herkese uygulanmalıdır. Bu çerçevede yasalar, yayımlandıkları tarih itibarıyla ülke toprakları içindeki bütün kişilere yerli ya da yabancı ayrımı yapılmaksızın uygulanır. Bu nitelikteki yasalar açısından kişinin hangi ülke vatandaşlığına sahip olduğunun bir önemi yoktur. Kanunların şahsiliği ilkesine göre ise bir ülkenin vatandaşı nerede olursa olsun ülke yasaları ile bağlıdır. Yani şahsiliği ilkesi kişiye önem vermekte ve kişiyi dünyanın neresinde olursa olsun kendi devletinin milli hukukuna tabi tutma amacı taşımaktadır.

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanununun 331. maddesinde cezalar *“Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası (...)) ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar”* şeklinde düzenlenmiştir. Anlaşılacağı üzere vergi cezalarının da uygulanmasında kişilik ilkesi esas alınmış ve cezaların muhatabı “aykırı hareket edeler” olarak açıklanmıştır. Demek oluyor ki, VUK’a aykırı hareket edenlerden yalnızca devletle şahsi ilişki (vatandaşlık, ikametgah vb.) içerisinde olanlar cezai müeyyideyle karşılaşabileceklerdir.

Cezai sorumluluk açısından, Türkiye’de mukim kişilerin yurt dışında mukim kişilerle olan ticari ilişkilerini düzenleyen sınırlayıcı işlemlerin ilgililerini yer bakımından değil, sadece “şahıs” bakımından sınırladığını değerlendirmekteyiz. Buna göre, ticari muameleler söz konusu oldu-

ğunda Türkiye’de mukim kişilerin (tam mükellefler) yurt dışında yapmış olduğu işlemler de Türk Vergi Kanunlarına göre değerlendirilecek olup, aksi durum sadece çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları var ise mümkün olacaktır. Ancak her koşulda, yurt dışında mukim kişilerin yine yurt dışındaki işlemleri nedeniyle Türk Vergi Kanunları kapsamında cezai müeyyideye tabi tutulmaları hukuki tabanda mümkün olmayacaktır.

Yukarıda yapılan açıklamalara doğrultusunda; Vergi Usul Kanununun 232. maddesinin birinci fıkrası kapsamında fatura almak zorunda olan birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, serbest meslek erbabın, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlar, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler ve vergiden muaf esnafın, ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan yabancılara mal teslimi ve/veya hizmet ifasına ilişkin yurt dışında yaptıkları tahsilat ve ödemeler tevsik zorunluluğu kapsamında olduğunu ancak bu zorunluluğa uyulmaması durumunda sadece mezkur kanunun 232. maddesinde sayılanlara ceza tatbik edilmesinin mümkün olduğunu değerlendirmekteyiz.

4- ÖDEME ve TAHSİLAT YÖNÜYLE TEVSİKİ ZORUNLU OLMAYAN İŞLEMLERİN KAYIT DIŞILIKLA MÜCADELE AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü 25/04/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32mük257-7932-248 sayılı özelginde; *“Mükelleflerin muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğu kapsamında ihracat bedellerinin tahsilatına ilişkin olarak Vergi Usul Kanununun Mükerrer 257’nci maddesinde yer alan yetki çerçevesinde herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.”* şeklinde görüş bildirmiştir. Ancak bu özelgenin konusu, evrak

üzerinde “Konu: Yurtdışından getirilecek olan ihracat ödemelerinin banka kanalı ile yapılması zorunluluğu hk.” şeklinde matbuu olmasına rağmen İdarenin internet sayfasında söz konusu özelgenin başlığını “Özelge: Yurtdışından getirilecek olan ihracat ödemelerinin banka kanalı ile yapılması zorunluluğu bulunmadığı hk.” şeklinde yayımlaması mükellefleri tereddüte düşürmektaydi. Ancak 2016 yılı itibariyle bu tereddütler ortadan kaldırılmıştır.

459 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel tebliğinde, tahsilat ve ödemelere tevsik zorunluluğunun getirilmesindeki amacın vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayı belli kurumların kayıt ve belgeleri yardımıyla tespit etmek suretiyle kayıt dışılığı önlemek olduğu belirtilmiştir. Aynı Tebliğe göre, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile bunlara ait döner sermaye işletmelerinde ve sermaye piyasası aracı kurumalarında yapılan işlemlere konu tahsilat ve ödemelerin, tapu sicil müdürlükleri ile noterlerde gerçekleştirilen işlemler karşılığında yapılan tahsilat ve ödemelerin, yetkili döviz müesseselerinde yapılan döviz alım satımına konu tahsilat ve ödemelerin, merkezi yönetim kapsamındaki kurum, kuruluş ve diğer müesseseler tarafından yapılan ihale işlemlerine ilişkin yatırılması gereken teminat tutarlarına ilişkin tahsilat ve ödemelerin, Borsa İstanbul A.Ş. bünyesinde Kıymetli Madenler Piyasası’nda işlem yapma yetkisi verilenlerin faaliyet konuları kapsamında yapacakları işlemlere ilişkin tahsilat ve ödemelerin, toptancı hallerinde faaliyet gösterenlere yapılan gıda maddesi satışları ile kanunen bildirime tabi tutulmuş satışlara ilişkin tahsilat ve ödemelerin aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır.

Haklarında yapılan özel düzenlemelerle tevsik zorunluluğu kapsamından çıkartılan işlemlerin zikredilen kurum veya kuruluşlarca kayıt altına alındığı bu nedenle kapsam dışı bırakıldığı kanaatindeyiz. Bu kanaatimiz tevsik zorunluluğunun 459 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel

Tebliğinde belirtilen amacı ile de örtüşmektedir. Bu hususun ihracat bedelleri için de geçerli olduğu düşünülebilir. Zira ihracat bedelleri hem Gümrük İdaresi hem de Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından kayıt altına alınmaktadır. Bu nedenle, Bakanlık ihracat bedellerine ilişkin tahsilat ve ödemeleri tevsik zorunluluğu kapsamı dışında bırakacak bir görüş bildirecek olursa bu görüş Tebliğde belirtilen “kayıt dışılıkla mücadele” amacına aykırılık göstermeyeceğini değerlendirmekteyiz. Ancak bu değerlendirmemiz uluslararası taşımacılık faaliyetlerine ilişkin yapılan tahsilat ve ödemelerin tevsiki açısından geçerli değildir, zira bu tür faaliyetlerin bedelleri ne Gümrük İdaresi ne Gelir İdaresi ne de herhangi başka bir resmi kurum/kuruluş veya idare tarafından kayıt altına alınmaktadır. Öte yandan uluslararası taşımacılık faaliyetine ilişkin yetkili herhangi bir ticaret/sanayi odası veya kuruluşlarca belirlenmiş bir “birim fiyat” uygulaması da bulunmadığı için olası bir vergi incelemesinde bu tür faaliyet ile iştigal eden firmaların hasılatlarının, mükellefin beyanı dışındaki hiç bir yurt içi enstrümanlarla teyit ve tespiti de mümkün olmamaktadır. Hülasa, uluslararası yük taşımacılığı faaliyetinin karşılığı olarak yabancı firmalardan yapılan tahsilat ve ödemelerin tevsik zorunluluğu kapsamı dışında bırakılması, Bakanlığın bu konudaki tek kontrol mekanizmasının baypas edilmesi anlamına geleceği için bu faaliyete ilişkin yurt dışında yapılan tahsilat ve ödemelerin belirtilen limitleri aşması durumunda aracı finansal kurumlarca düzenlenecek belgelerle tevsik edilmesinin zorunlu olduğu kanaatindeyiz.

SONUÇ

459 seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ uygulaması bakımından “tevsik zorunluluğu kapsamında olan” mezkur kanunun 232. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen; fatura almak zorunda olan birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, serbest meslek erbabın, kazançları basit usulde tespit

olunan tüccarlar, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler, vergiden muaf esnafın kendi aralarında ve tevsik zorunluluğu kapsamında olanlar dışında kalanlarla yapacakları 7.000 TL'yi aşan tutardaki her türlü tahsilat ve ödemeleri tevsik zorunluluğu kapsamındadır.

Mezkur Tebliğde, tahsilat ve ödemelere tevsik zorunluluğunun getirilmesindeki amacın vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayı belli kurumların kayıt ve belgeleri yardımıyla tespit etmek suretiyle kayıt dışılığı önlemek olduğu belirtilmektedir. Kapsam dışında olan işlemler incelendiğinde, Tebliğde yapılan özel düzenlemelerle tevsik zorunluluğu kapsamından çıkartılan bu işlemlerin ilgili resmi kurum veya kuruluşlarca kayıt altına alındığını bu nedenle kapsam dışı bırakıldığını, bu yöndeki kanaatimizin tevsik zorunluluğunun Tebliğinde belirtilen amacı ile de örtüşmekte olduğunu değerlendirmekteyiz.

Bu açıklamalar ışığında, hem Gümrük İdaresi hem de Gelir İdaresi tarafından kayıt altına alınan ihracat bedellerine ilişkin yurt dışında yapılan tahsilat ve ödemelerin tevsik zorunluluğu kapsamı dışında olabileceği yönündeki bir görüşün, Tebliğin "kayıt dışılıkla mücadele" amacını akmeye uğratmayacağı ancak "karayolu ile transit yük taşımacılığı" faaliyetine açısından bu değerlendirmenin yanlış olacağı kanaatindeyiz. Zira bu tür yük taşımacılığı faaliyetine ilişkin yapılan tahsilat ve ödemeler ülkemizde hiç bir idare, yetkili kurum veya kuruluş tarafından kayıt altına alınmamaktadır.

Geçmişte bu konuda Bakanlıktan çok defa görüşü istenmiş olmasına rağmen 2016 yılı itibarıyla geçerli olan hukuk düzeninde, yabancılara verilen karayolu ile uluslararası yük taşımacılığı hizmetine ilişkin yurt dışında yapılan tahsilat ve ödemelerin tevsik zorunluluğu kapsamında olmadığına dair hiç bir özel düzenleme yapılmamıştır.

Hülasa, mevcut düzenlemede yer alan "*kapsamda olan kişilerin kapsamda olmayan kişilerle yapacağı her türlü limit üstü işlemin tevsiki zorunludur*" minvalindeki tanım gereği; ticari icap ve teknik imkansızlıklar nedeniyle aksi belirtilmediği sürece mükelleflerin karayolu ile uluslararası yük taşımacılığı hizmetine ilişkin, yurt içinde ve yurt dışında, yapacakları 7.000,00 TL'yi aşan tutardaki her türlü tahsilat ve ödemelerini aracı finansal kurumlar kanalıyla yapmalarının ve bu tahsilat ve ödemelerini söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik etmelerinin zorunlu olduğunu düşünmekteyiz.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 04.07.2003 tarih 25158 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 320 sıra No.lu VUK Genel Tebliği
- 24.12.2015 tarih 29572 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 459 sıra No.lu VUK Genel Tebliğ
- YALMAN, S. Hukuka Giriş, Sayram Yayınları, Konya, 2005, s. 57