

Dr. Yusuf İLERİ
Yeni Yüzyıl Üniversitesi
Hukuk Fakültesi
İSMMO-Çözüm Dergisi 130. Sayı-12.10.2015

İŞLETME İLE ORTAKLARI ARASINDAKİ PARASAL TRAFİĞİN BANKALAR ARACILIĞIYLA TEVSİKİ ZORUNLU MU?

1.GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 257 maddesinin birinci fıkrasının (2) no.lu bendinde¹ Maliye Bakanlığına mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini bankalara yönlendirme zorunluluğu getirmek yetkisi verilmiştir. Bu zorunluluğa uymayanlar için ise VUK'un Mükerrer 355 inci maddesinde özel usulsüzlük cezaları öngörülmüştür. Maliye Bakanlığı bu yetkisini kullanmış, zorunlulukla ilgili dört ayrı genel tebliğ yayımlamıştır. Çalışmamızda; gerek Mükerrer 257 inci madde ve bu madde kapsamında yayımlanan genel tebliğler, gerekse Danıştay kararları ekseninde, şirket ve ortakları arasındaki para trafiğinin VUK Mükerrer 355'inci maddesindeki cezalara konu olacak şekilde zorunluluk kapsamına alınıp alınmadığı incelenecektir.

2.KANUN MADDESİNDE İŞLETME İLE ORTAKLARININ PARA TRAFİĞİ

Vergi Usul Kanunu'nun Maliye Bakanlığına zorunluluk getirme yetkisi veren Mükerrer 257 ini maddesinin (2) no.lu bendi² şöyledir:

“Maliye Bakanlığı (...) mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğunu getirmeye ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirlemeye yetkilidir.”

Kanun maddesinde, zorunluluğun sadece vergi mükelleflerine ve mükelleflerin vergisel muamelelerine getirileceği belirtilmiştir. Bunun mevhumu muhalifinden hareketle, vergi mükellefi olmayanlara ve vergi mükellefi olsa dahi muamele, vergisel bir muamele değilse zorunluluk getirilemeyecektir. Şu halde zorunluluk getirilirken vergi mükellefleri ve vergisel işlemler koşulu birlikte aranacaktır. Mükelleflerin vergi dışı muamelelerine zorunluluk getirilemeyeceği gibi vergi mükellefi olmayanların muamelelerine de zorunluluk getirilemeyecektir. İşletme ortaklarının, ortaklıktan doğan sıfatlarından ötürü vergi mükellefi olamayacakları açıktır. Bu durumda kanun maddesi, işletme ile ortakları arasındaki para hareketlerini banka ve diğer finans kurumlarına yönlendirme adına Maliye Bakanlığının yetki kullanımına kapalıdır.

2.BAKANLIK TEBLİĞLERİN ZORUNLULUK

Kanun maddesinin yetki vermediği bir konuda Bakanlıkça yapacak bir düzenleme normlar hiyerarşisine aykırı olsa da; verginin aktif tarafı olarak olgusal sonuçlar yaratması nedeniyle Maliye Bakanlığının konuya yaklaşımı önemlidir. Maliye Bakanlığı bugüne kadar tevsik zorunluluğu ile ilgili olarak 320³, 323⁴, 324⁵ ve 332⁶ sıra no.lu Vergi Usul Genel Tebliğlerini yayımlamıştır. Bu tebliğlerin ilk ikisinden değil, ama son ikisinden işletme ortaklarından söz edilmiştir. Bakanlıkça yayımlanan tebliğlerin ilki olan 04.07.2003 tarihli 320 no.lu Tebliğle zorunluluk kapsamına *“Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit*

¹ 29.7.1998 tarih ve 23417 sayılı Mükerrer Resmi gazete’de yayımlanmıştır.

² 29.7.1998 tarih ve 23417 sayılı Mükerrer Resmi gazete’de yayımlanmıştır.

³ 4.7.2003 tarih ve 25158 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴ 01.08.2003 tarih ve 25186 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁵ 28.10.2003 tarih ve 25273 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁶ 07.04.2004 tarih ve 25445 sayılı Resmi gazete’de yayımlanmıştır

edilenler, defter tutmak zorunda olan çiftçiler, serbest meslek erbabı ile vergiden muaf esnafın kendi aralarında yapacakları ticari işlemleri ile nihai tüketicilerden (...) mal veya hizmet bedeli olarak yapacakları (...)TL'yi aşan tahsilat ve ödemeleri alınmıştır. Bu tebliğin yayımından 24 gün sonra Bakanlık 323 no.lu Genel Tebliği yayımlamıştır. Bu Tebliğde de, zorunluluk kapsamına alınanlarla ilgili 323 no.lu Tebliğin yukarıya alıntılıdığımız metni aynen tekrarlanmıştır. Bu iki tebliğde de işletmelerin ortaklarıyla aralarındaki para hareketleriyle ilgili herhangi bir açıklama yer almamıştır. Bundan, kanun maddesinin lafzına uygun şekilde işletme ile ortakları arasındaki para trafiğinin zorunluluk kapsamına alınmadığı sonucunun çıktığını rahatlıkla söyleyebiliriz.

Şirket ve ortakları arasındaki para trafiği ilk olarak 18.10.2003 tarihli 324 no.lu Tebliğe konu olmuştur. Tebliğdeki ifadelerle:

İşletmelerin kendi ortakları ile diğer gerçek ve tüzel kişilerle olan ve herhangi bir ticari içeriği olmayan nakit hareketlerinde işlem tutarı (...) aşılıyor ise bunlar da tevsik kapsamında olacağından banka, özel finans kurumları veya PTT aracılığıyla tahsilat ve ödemeler yapılacaktır.

Örnek: A işletmesi ortağı olan B işletmesinden nakit olarak borç almıştır. Bu borç ticari bir içeriği olmamakla beraber nakit hareketi söz konusu olduğundan bedelin (...) aşması halinde tahsilat ve ödemeler banka, özel finans kurumları ve PTT aracılığıyla yapılacaktır.

Ancak bu tebliğin akabinde 27.04.2004 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 332 no.lu Tebliğle işletmenin ortaklarıyla arasındaki para trafiği ile ilgili getirilen bu zorunluluk kaldırılmıştır. Tebliğde bu açıkça yazılmasa da sistematik yorumunda, yani tebliğin bütünlüğü ve diğer tebliğlerle bağlantısı kurulduğunda bu sonuca ulaşılmaktadır. Şöyle ki;

Tebliğin, "1. Tevsik Zorunluluğunun Tutan ve Başlangıcı" başlığında tevsik kapsamı ile ilgili olarak sadece 323 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde söz edilmiş ve teşvik kapsamını "mükelleflerin ticari işlemleri ile nihai tüketicilerden mal veya hizmet bedeli olarak yapacakları (...) tahsilat ve ödemeleri" ile sınırlamak suretiyle işletmenin ortaklarıyla gerçekleştirdiği para hareketini zorunluluk dışında tutmuştur. Bir sonraki paragrafta işletme ortaklarının zorunluluk kapsamına alındığı 324 no.lu tebliğe vurgu yaparken, zorunluluk kapsamına değil de, sadece bu tebliğdeki esaslardan söz etmesi de bu görüşü pekiştirmektedir. Ortaklarla ilgili hususun esasla değil de kapsamla ilgili olduğu açıktır. 324 no.lu Tebliğde esasla ilgili açıklamalar, vadeli satışlarla ilgili olarak yapılan "Fatura bedelinin belirlenen limiti aşması halinde, bu bedelin limit altında kalan tutarlarla taksit taksit ödenmesinin banka ve benzeri kurumlarla ödenme zorunluluğunu kaldırmayacağına ilişkin açıklamalardır.

4.DANIŞTAY KARARLARINDA ZORUNLULUK

4.1. Genel Tebliğe Karşı Açılan Davada Danıştay'ın Zorunluluğa Bakışı

Maliye Bakanlığının yayımladığı 320 sayılı VUK Genel Tebliğinin Anayasaya aykırı olduğu savıyla Danıştay nezdinde iptali istenmiştir. İptal talebinin dayanağı, "Yasa maddesinde nihai tüketiciler ve veriden muaf esnafın yer alınmamasına karşın tebliğle bunların da kapsama alınması" olarak açıklanmıştır. Davaya bakan Danıştay Dördüncü Dairesi "320 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin söz konusu bölümünde yasaya aykırılık görmemiş, davanın reddine" dair karar vermiştir. Danıştay Dördüncü Dairesinin 22.12.2004 tarih ve E:2003/1715, K:2004/2587 sayılı kararında, gerekçe şöyle açıklanmıştır:

"Sözü edilen tebliğ ile ticari işlemler ve finansal hareketlerin taraflarının izlenmesi ve vergiyi doğuran olayların mali kurumların kayıt ve belgeleri yardımıyla tespit edilmesi yoluyla mükelleflerin nakit hareketlerinin izlenerek kayıt dışı ekonominin önlenmesi amaçlanmış olup, nihai tüketici ve vergiden muaf esnaf sadece ticari işlemlerin tarafı olarak tebliğde yer almışlardır.

Danıştay, zorunluluk kapsamına ya tüccar ya da esnaf niteliğini taşıyanların alındığı tespitini yapmıştır ki, bu tespit konumuz itibariyle önemlidir. Zira işletme ortakları tüccar da değildir, esnaf da değildir. Yüksek Mahkeme, nihai tüketiciler ile vergiden muaf esnafın sadece zorunluluk kapsamında olan kişilere yaptıkları mal ve hizmet satışları nedeniyle zorunluluk kapsamına alındığı gerekçesiyle Tebliği onamıştır. İşletme ile ortakları arasındaki para hareketlerinin ticari niteliği yoktur. Danıştay, sanki şirket ve ortakları arasındaki para hareketi ile ilgili zorunluluk dava konusu edilmiş gibi gerekçe yazmıştır. İşletmenin ortaklarıyla arasındaki para trafiğini banka ve aracı kurumlara yönlendirme zorunluluğunu kaldıran 332 no.lu Tebliğ, Danıştay'ın bu kararıyla okunduğunda anlamlı olacaktır.

4.2.Kesilen Özel Usulsüzlük Cezalarına Danıştay'ın Bakışı

Maliye Bakanlığının yayımladığı 332 no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde sonra da işletme ile ortakları arasındaki para hareketleri bankalar aracılığıyla gerçekleştirilmediği gerekçesiyle VUK Mükerrer 355'inci maddesindeki cezaların kesildiğini yargı kararlarından öğreniyoruz. Yargıya yansıyan uyuşmazlıklarda Danıştay "ortaklar ile şirket arasında yapılan tahsilat ve ödemelerde" 320 ve 323 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinin hükümlerine bakılacağına dair kararlar ihdas etmiştir. Danıştay'ın 16.02.2011 tarih ve E:2010/1778, K:2011/394 sayılı kararında şu tespitleri yapmıştır:

"320 ve 322 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerince 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 (...) mal veya hizmet bedeli olarak yapacakları 8.000.000,-TL'sini aşan tahsilat ve ödemelerinin banka veya özel finans kurumları aracı kılınarak yapılmasının (...) olayda ise davacının bu yönde bir işlemi tespit edilemediği, bu durumda ortaklar ile şirket arasında yapılan tahsilat ve ödeme işlemlerinin banka ve benzeri finans kurumları ile yapılmadığı ile kesilen özel usulsüzlük cezasında isabet görülmediği"

Danıştay 9. Dairenin 16.02.2011 tarih ve E:2010/1777, K:2011/393 sayılı kararında da sonuç ve gerekçeler aynıdır:

"... 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 mal veya hizmet edeli olarak yapacakları 8.000.000 TL'sini aşan tahsilat ödemelerinin banka veya özel finans kurumları aracı kılınarak yapılması ve bu kurumlarca düzenlenen dekont veya hesap bildirim cetvelleri ile tevsiki zorunlu olduğu gözönüne alındığında, davacının bu yönde bir işlemi tespit edilmeden, ortaklar ile şirket arasında yapılan tahsilat ve ödeme işlemlerinin banka ve benzeri finans kurumları ile yapılmadığı gerekçesi ile kesilen özel usulsüzlük cezasında yasal isabet görülmediği gerekçesiyle kabul eden Vergi Mahkemesinin kararı; (...) aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar, sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, (...) temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına (...)oybirliği ile karar verildi."

5. SONUÇ

Kanun maddesine göre para hareketlerinin banka ve benzeri finans kurumları aracılığıyla yapılması hususunda ancak mükelleflere ve mükelleflerin vergi ile ilgili işlemlerine zorunluluk getirilebilir. Bu demektir ki zorunluluk ticari nitelikteki işlemler için söz konusudur. Nitekim Maliye Bakanlığı tebliğlerinde zorunlulukla işlemin ticari niteliği yönünde hep bağlantı kurulmuştur. İşletme ve ortaklarıyla ilgili para hareketlerinin ticari yönü olmadığı gibi işletme ortaklarının bu sıfatları nedeniyle vergi mükellefiyetleri de söz konusu değildir. Madde hükmü işletme ile ortakları arasındaki para hareketlerine zorunluluk getirmeye kapalıdır. 324 no.lu Tebliğle getirilen zorunluluğun 332 no.lu Tebliğle kaldırılmasını buna bağlıyoruz. Danıştay'ın



**YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
VE DENETİM TİC. LTD. ŞTİ.**

kararları ise işletme ile ortakları arasındaki para hareketlerine zorunluluk getirilmeyeceği yönündedir. Yüksek Mahkeme zorunluluğa uyulmadığı gerekçesiyle kesilen özel usulsüzlük cezalarını kaldırmıştır.