

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)

Sayı : 27575268-105[229-2016-33]-9341 09.01.2017 09.01.2017

Konu : İşletme hakkı verilen otoyollarda yapılan geçiş ihlalleri nedeniyle kesilen cezaların vergisel durumu ve belge düzeni hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin tetkikinden; ...Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, Karayolları Genel Müdürlüğü ile Şirketiniz arasında akdedilen ... tarihli "... Otoyolunun Yap-İşlet-Devret Modeli ile Yapılması, İşletilmesi ve Devri İşi "nin görevli şirket olarak tarafınızca üstlenildiği, bahse konu sözleşme kapsamında kesim kabullerinin gerçekleşmesi sonrasında işletmeye alınacak otoyol kısımlarında geçiş ihlali yaşanması halinde 6001 sayılı Karayolları Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun hükümlerinin uygulanacağından bahisle, geçiş ihlali durumunda;

- Vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleşeceği,

- Geçiş ücreti ve cezanın ayrı ayrı belgelerde mi, aynı belge üzerinde mi gösterileceği,

- Ceza tutarı için hangi belgenin düzenleneceği,

- Ceza tutarının KDV'ye tabi olup olmadığı,

- Ceza tutarının idare payının (%60), düzenlenecek belgeye ve KDV matrahına dâhil olup olmayacağı,

- Ceza tutarının Şirketiniz payı (%40) için mi, ceza tutarının tamamı için mi belge düzenleneceği

hususlarında Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun "*Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti*" başlıklı 38 inci maddesinde ise; bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükme bağlanmış, Kanunun 40 ıncı maddesinde de, safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmıştır.

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında, ticari kazancın tespitinde "*tahakkuk esas ilkesi*" ile "*dönemsellik ilkesi*" olmak üzere iki temel ilke geçerlidir. Tahakkuk esas ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemden kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Dönemsellik ilkesi ise bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanması olup, "Dönemsellik" kavramı gereği işletmeler, gelir ve giderlerini tahakkuk esasına göre muhasebeleştirir; hasılat, gelir ve kârlarını aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırmak durumundadır. Bu ilke uyarınca gelir ve giderlerin ilgili oldukları döneme kaydedilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, 13.7.2010 tarihli ve 27640 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6001 sayılı Karayolları Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanununun 30 uncu maddesinde; "(1) Genel Müdürlük işletimindeki otoyollar ile erişme kontrolünün uygulandığı karayolları için belirlenen geçiş ücretlerini ödemededen geçiş yaptığı tespit edilen araç sahiplerine Genel Müdürlük tarafından, geçiş ücreti ödemededen giriş çıkış yaptığı mesafeye ait geçiş ücretinin on katı tutarında idarî para cezası verilir.

...

(5) 4046, 3465 ve 3996 sayılı kanunlar çerçevesinde işletme hakkı verilen veya devredilen otoyollar veya erişme kontrolünün uygulandığı karayollarından geçiş ücretlerini ödemededen geçiş yapan araç sahiplerinden, işletici şirket tarafından geçiş ücreti ödemededen giriş çıkış yaptığı mesafeye ait geçiş ücreti ile birlikte, bu ücretin on katı tutarında ceza, genel hükümlere göre tahsil edilir. Ücretin on katı fazlası olarak tahsil edilen ceza tutarının yüzde altmış, tahsilini izleyen ayın yedinci günü mesai bitimine kadar, işletici şirket tarafından Hazine payı olarak, yıllık kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine şekli ve içeriği Maliye Bakanlığınca belirlenen bir bildirimle ödenir. İşletici şirket tarafından Hazine payının eksik bildirilmesi veya hiç bildirilmemesi ya da bildirildiği halde süresinde ödenmemesi halinde, Hazine payının ödenmesi gerektiği tarih ile tahsil edildiği tarih arasında geçen süreye 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesine göre uygulanacak gecikme zammı ile birlikte ilgili vergi dairesince 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edilir.

...

(7) Geçiş ücretlerini ödemededen geçiş yapanlardan, ödemesiz geçiş tarihini izleyen on beş gün içinde yükümlü olduğu geçiş ücretini usulüne uygun olarak ödeyenlere, bu maddenin birinci fıkrası ile beşinci fıkrasında belirtilen cezalar uygulanmaz."

hükümleri yer almaktadır.

Bunun yanı sıra, özelge talep formunuz eki, Şirketiniz ile Karayolları Genel Müdürlüğü arasında imzalanan "... Otoyolu'nun Yap-İşlet-Devret Modeli ile Yapılması, İşletilmesi ve Devri İşleri "ne ait Sözleşmenin 9 uncu maddesinde; söz konusu işin kesim kabullerinin gerçekleşmesi sonrasında işletmeye alınacak otoyol kısımlarında araç geçiş ücretinin tahakkuk ve tahsili, idarece bu madde kapsamında görevli şirkete yapılacak ödemelere uygulanacak usul ve esaslar ile geçiş ihlali yaşanması halinde, geçiş ücretlerini ödemededen geçiş yapan araç sahiplerinden, söz konusu ücretlerin işletici şirket tarafından ne şekilde tahsil edileceğinin esasları belirlenmiştir.

Ayrıca, söz konusu Sözleşmenin (9.2.2) bölümünde, geçiş ücretlerini ödemedен geçiş yapan araç sahipleri hakkında 6001 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Buna göre;

- Otoyol geçiş hizmeti, geçişin gerçekleşmesiyle birlikte verilmiş/tamamlanmış olduğundan, söz konusu geçiş ücretleri, geçişin gerçekleştiği tarih itibariyle,

- Geçiş ücretlerini ödemedен geçiş yapan araç sahiplerine, geçiş tarihini izleyen on beş gün içinde yükümlü oldukları geçiş ücretini ödememeleri nedeniyle ceza uygulanması halinde ise, geçiş ücretlerine ilişkin ceza, geçiş tarihini izleyen on beşinci günü takip eden günde mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşecek/tahakkuk edecek olup, söz konusu geçiş bedeli ve ceza tutarlarının (ceza tutarının hazine payı olarak İdareye aktarılacak kısmı hariç) belirtilen bu tarihler itibariyle kurum kazancınızın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan, ceza tutarının hazine payı olarak İdareye aktarılacak kısmının, kurum kazancınızın tespitinde gelir olarak dikkate alınmasına gerek bulunmamaktadır.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun (1/1) maddesinde; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu; (10/a) maddesinde de mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması anında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hükme bağlanmıştır.

Yine, aynı Kanunun 20 nci maddesi, teslim ve hizmet işlerinde matrahın bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu; bedel deyiminin, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan ya da bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği, belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedelinin katma değer vergisi (KDV) dâhil edilerek tespit olunacağı ve verginin müşteriye ayrıca intikal ettirilmeyeceği hükümlerine amirdir.

Buna göre, köprü ve otoyol geçiş ücretleri KDV'ye tabi olup, geçişin yapılması ile birlikte hizmet ifası tamamlanmakta, dolayısıyla vergiyi doğuran olay da gerçekleşmiş olmaktadır.

Diğer taraftan, köprü veya otoyol gişelerinde yapılan geçiş ihlalleri nedeniyle kesilen cezalar ise herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığını teşkil etmediğinden KDV'ye tabi bulunmamaktadır.

III- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 227 nci maddesinin birinci fıkrasında, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikinin mecburi olduğu,

- 229 uncu maddesinde, faturanın, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari bir vesika olduğu,

- 231 inci maddesinin birinci fıkrasının beşinci bendinde, faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azamî yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı

hükme bağlanmıştır.

Bunun yanı sıra, mezkûr Kanunun 232 nci maddesi uyarınca, birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler; sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve satın aldıkları emtia ve hizmetler için de fatura istemek ve almak mecburiyetinde olup, yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin, ilgili yıl için geçerli fatura düzenleme haddini (2016 yılı için 900 TL'yi) geçmesi veya bedeli bu tutardan (2016 yılı için 900 TL'den) az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir.

Aynı Kanununun 233 üncü maddesinde ise, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedellerinin perakende satış fişi, makineli kasaların kayıt rulosu veya giriş ve yolcu taşıma biletleri ile tevsik edilmesi öngörülmüştür.

Bu itibarla, otoyol geçiş hizmeti, geçişin gerçekleşmesiyle birlikte verilmiş/tamamlanmış olduğundan, söz konusu hizmetin 213 sayılı Kanunun yukarıda yer verilen hükümleri gereği fatura veya fatura yerine geçen belge ile tevsik edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, geçiş ücretlerini ödmeden geçiş yapan araç sahiplerine yükümlü oldukları geçiş ücretini ödememeleri nedeniyle ceza uygulanması halinde, cezanın miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmesini/tahakkuk etmesini müteakiben, ceza tutarının şirketiniz payı için de, fatura düzenlenmesi mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelveğe uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.