

# **DÖVİZLİ İŞLEMLER BAKIMINDAN HİZMET VE HİZMET TESLİM SÖZLEŞMELERİ**

## **Kavramların Hukuk Dili Dışında Kullanımının Sakıncalarına “Hizmet Sözleşmesi” Örneği**

**Memduh ASLAN, Doç. Dr.**

**Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat**

**F. Eda BAYSAL, Avukat**

**Ankara - İzmir, 10.10.2018**

6 Ekim 2018 tarih ve 30557 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2008-32/34)’De Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Tebliğ No: 2018-32/51) ile başlıkta yer verdiğimiz konu ile ilgili olmayan kısımlar dışarıda bırakılmak kaydıyla

*“(4) Türkiye’de yerleşik kişiler; kendi aralarında akdedecekleri, aşağıda belirtilenler dışında kalan danışmanlık, aracılık ve taşımacılık dâhil hizmet sözleşmelerinde, sözleşme bedelini ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerini döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştıramazlar.”*

düzenlemesi yapılmıştır.

Şerhli “Dövizli Sözleşmelerin Türk Lirasına Çevrilmesine Dair Bakanlık Tebliği (2018-32/51)” başlıklı makalemizde Tebliğ’in bu kısmı ile ilgili olarak

*“Hizmet sözleşmesi hukuki bir tanımdır ve Türk Borçlar Kanununda iş sözleşmesinin genel düzenlemesidir, TBK da yer alan hizmet sözleşmesi tanımı içerisinde yer almayan danışmanlık, aracılık ve taşımacılık dâhil denilerek sayılanları örnek olarak belirtilerek “hizmet” kavramı “hizmet sözleşmesi” kavramından ayrılmış ve mal teslimi haricindeki tüm hizmet teslimleri olarak uygulama genişletilmiştir. Kararda bu amaçlanmış ise düzenlemenin her türlü mal ve hizmet teslimine yönelik sözleşme denilmiş olması gerekirdi. Kapsamda olmayan sözleşme türleri için istisna da getirilemez.*

*Dolayısıyla adeta KDV Kanunu’nda yer alan “hizmet” tanımından hareketle yoruma gidilmiş izlenimi veren Tebliğ düzenlemesi, Karar da yer almayan Sözleşme türlerini de dâhil ederek dayanağını aşan bir yetki kullanımı izlenimi yaratmaktadır.”*

şeklinde bir şerhimiz bulunmaktadır.

Nitekim şerh koyarak eleştirdiğimiz **“hizmet sözleşmesi”** kavramı Tebliğ’de aşağıdaki düzenlemelerde çeşitli defalar kullanılmış durumdadır:

- *“Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan kişilerin taraf oldukları hizmet **sözleşmeleri**,” (md. 8/4-a)*
- *“İhracat, transit ticaret, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler kapsamında yapılan **hizmet sözleşmeleri**,” (md. 8/4-b)*
- *“Türkiye’de yerleşik kişilerin yurt dışında gerçekleştirecekleri faaliyetler kapsamında yapılan **hizmet sözleşmeleri**,” (md. 8/4-c)*
- *“ç) Türkiye’de yerleşik kişilerin, kendi aralarında akdedecekleri, Türkiye’de başlayıp yurt dışında sonlanan ve yurt dışında başlayıp Türkiye’de sonlanan elektronik haberleşme ile ilgili **hizmet sözleşmeleri**.” (md. 8/4-ç)*
- *“(8) Türkiye’de yerleşik kişilerin; kendi aralarında akdedecekleri, bilişim teknolojileri kapsamında yurt dışında üretilen yazılımlara ilişkin satış sözleşmeleri ile donanım ve yazılımlara ilişkin lisans ve **hizmet sözleşmelerinde** sözleşme bedelini ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerini döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırmaları mümkündür.” (md. 8/8)*
- *“(16) Dışarıda yerleşik kişilerin Türkiye’de bulunan; şube, temsilcilik, ofis, irtibat bürosu, doğrudan veya dolaylı olarak yüzde elli ve üzerinde pay sahipliklerinin bulunduğu şirketler ile serbest bölgedeki faaliyetleri kapsamında serbest bölgelerdeki şirketlerin taraf olduğu **iş ve hizmet sözleşmelerinde**, sözleşme bedelinin ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılması mümkündür.” (md. 8/16)*

Gerek bu şekilde sadece **“hizmet sözleşmeleri”** şeklinde ve gerekse **“iş ve hizmet sözleşmeleri”** şeklinde kullanılan hali yanında Tebliğ’in geneli dikkate alındığında Tebliğ’in **“hizmet sözleşmesi”** kavramını tanımlamamakla birlikte kavramın hukukta yer alan halini aşan bir şekilde algılayarak kullandığı gibi bir izlenim ortaya çıkmaktadır.

Sözleşmeler, hukuk düzenimizde Türk Borçlar Kanunu ile düzenlenmiş ve genel olarak bu Kanun çerçevesinde ele alınan hukuki ilişkiler ile ilgilidir. Elbette özel Kanunlar ile düzenlenen sözleşme ilişkileri de mevcuttur.

Bu çerçevede Türk Borçlar Kanunu’nun Altıncı Bölümü *‘Hizmet Sözleşmeleri’* başlığını taşımakta olup, Birinci Ayırım olarak 393. maddesinde, **“Hizmet sözleşmesi, işçinin işverene bağımlı olarak belirli veya belirli olmayan süreyle işgörmeyi ve işverenin de ona zamana veya yapılan işe göre ücret ödemeyi üstlendiği sözleşmedir.”** şeklinde yer alan hüküm aynı zamanda bu sözleşmenin tanımını da içermektedir. (İkinci Ayırımdaki ‘Pazarlamacılık Sözleşmesi’ ile Üçüncü Ayırımdaki ‘ Evde Hizmet Sözleşmesi’ de Hizmet sözleşmeleri başlığına dâhildir.)

393. maddedeki bu tanım esasında İş Kanunu'nun 8. maddesinde **“İş sözleşmesi, bir tarafın (işçi) bağımlı olarak iş görmeyi, diğer tarafın (işveren) da ücret ödemeyi üstlenmesinden oluşan sözleşmedir.”** şeklindeki tanımla aynı yöndedir ve aynı hususu düzenlemektedir. Şu kadar ki İş Kanunu 8. Maddesindeki tanım kapsamı İş Kanunu ile sınırlı iken 393. Ve devamı maddeleri İş Kanunu, Deniz İş Kanunu ve Basın İş Kanunu dâhil özel kanunlarda düzenlenen iş sözleşmeleri ve ilişkileri bakımından genel hükümleri içermekte ve bu kanunlar kapsamı dışında kalan her türlü iş-hizmet ilişkileri bu kapsamda yorumlanmaktadır.

**O halde Tebliğ’de sadece “hizmet sözleşmeleri” şeklinde kavram kullanılması, eğer hizmet sözleşmeleri ile yukarıda adı geçen üç sözleşmenin dışında bazı sözleşmeler de kastedilmekte ise (ki kanaatimiz aksi yöndedir) her şeyden önce Türk Borçlar Kanunu ve genel hukuk literatürümüze uygun değildir. Üstelik Tebliğ, “iş ve hizmet sözleşmeleri” diyerek aynı sözleşmeyi sanki farklı imiş ya da farklı anlam yükleniyormuş gibi bir kere daha tekrar ederek bu hatalı algı ve sunumu daha da belirginleştirmektedir.**

Tebliğ’in mevcut halinde **“hizmet sözleşmeleri”** ve **“iş ve hizmet sözleşmeleri”** kavramlarının kullanıldığı her yer de bu kavramın öncesi veya sonrasında **“İhracat, transit ticaret, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler kapsamında yapılan hizmet sözleşmeleri”** ya da **“Türkiye’de yerleşik kişilerin, kendi aralarında akdedecekleri, Türkiye’de başlayıp yurt dışında sonlanan ve yurt dışında başlayıp Türkiye’de sonlanan elektronik haberleşme ile ilgili hizmet sözleşmeleri”** örneğinde olduğu gibi Tebliğ’de özel olarak adı ile sayılmamış geriye kalan tüm sözleşmeleri **“hizmet sözleşmeleri”** kavramına dahil ettiği anlaşılmaktadır. **Bu haliyle “torba kanun”lardan sonra önümüze bir de “torba kavram”lar gelmiş olmaktadır.<sup>[1]</sup>**

Aslında özellikle konu **“hizmet”** olduğunda bizler bu **“torba kavram”** kullanımına Katma Değer Vergisi Kanunu’ndan aşınayız. Söz konusu Kanun, 1. maddesinde **“Ticarî, sınaî, zirâî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler”**î konusuna aldıktan sonra 2. maddesinde **“Teslim”** ve 3. maddesinde **“Teslim Sayılan Haller”**î ayrıntılı olarak tanımlamış ve düzenlemiş, **“Hizmet”**î ise 4. maddesinde **“Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir.”** şeklinde geriye kalan her şey olarak düzenleme yoluna gitmiştir. Hatta bununla da yetinmemiş **“Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir.”** diyerek bir boşluk kalmasını da önlemiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu da, Türk Borçlar Kanunu gibi bir **“kanun”**dur. Ancak Katma Değer Vergisi Kanunu, **“hizmet”** kavramını düzenlemiştir, **“hizmet sözleşmesi”**ni değil. Zaten Katma Değer Vergisi Kanunu’nun konusu da bu değildir. Sadece böyle bir tanım var diye, konusu bu anlamda **“hizmet”** olan her sözleşmeyi **“hizmet sözleşmesi”** kabul etmek mümkün değildir.

Türk Borçlar Kanunu, Kira Sözleşmesi (md. 299), Kullanım Ödücü (md. 379), Tüketim Ödücü (md. 386), Pazarlamacılık Sözleşmesi (md. 448), Eser Sözleşmesi (md. 470), Yayımlar

Sözleşmesi (md. 487), Vekâlet Sözleşmesi (md. 502) gibi örneklerde görüldüğü üzere birçok sözleşmeyi ayrı ayrı düzenlenmiş olup, bunların Katma Değer Vergisi Kanunu (md. 4) anlamında birer **hizmet** olmakla birlikte Türk Borçlar Kanunu (md. 393) anlamında **hizmet sözleşmesi** olmadığı açıktır.

Anayasa Mahkemesi'nin 16.10.1990 tarih ve E:1990/32 K:1990/25 sayılı kararında, "**Yasalar her şeyden önce sözü ile uygulanır. Yasaların metninin, içerdığı sözcüklerin hukuk dilindeki anlamlarına göre anlaşılması gerekir. Yasa kuralının, günün sosyal ve ekonomik gerekleriyle çeliştiği sanılsa bile yürürlükte kaldığı sürece uygulamak hukukun gereğidir. Bazı düşünce ve gerekçelerle bu kuralın dışına çıkılması, metinlerin anlamlarından başka biçimlerde yorumlanması, metnin bir tür düzeltilmesine kalkışılması, aslında yasada olmayanı yasaya yakıştırmak ve yorum yoluyla yasakoyucunun yerini almak demek olur.**" gerekçesini de içeren bir kararını belirterek devam edelim.

Anayasa Mahkemesi kararında "**Yasaların metninin, içerdığı sözcüklerin hukuk dilindeki anlamlarına göre anlaşılması gerekir.**" gerekçesi ışığında üst hukuk normu olan Kanunlar için geçerli bu ilkenin daha alt norm olan Tebliğ için de geçerli olması gerektiği konusunda bir tereddüt yoktur.

Bu noktadan itibaren "**Grup Şirketlerinden Ya da Ortaklardan Döviz Borçlanmalar Yasaklandı mı?**" konusuna odaklanırsak:

Tanımlarına girilmeyecek olmakla birlikte geniş anlamda **özellikle gerçek ya da tüzel kişi ortaklar ve grup şirketleri** dahil olmak üzere "**ilişkili kişiler**" çerçevesinde, şirketlerin ihtiyaç duyduğu finansmanı Banka ya da Finans Kurumları yerine bunlardan karşıladığı hallere öteden beri çokça rastlanmaktadır.

Vergi idaresi bazı istisnalar hariç bu borçlanmaları bir "**finansman temini hizmeti**" saymakta ve bu hizmete ilişkin faizlerin (geniş anlamda kur farkları vs. dâhil finansman giderlerinin) mali anlamda gelir ve gider yönünü ele almakta ve hatta bunu bir "**hizmet**" olarak borçlanma yapılanın mükellefiyet durumuna göre Katma Değer Vergisi'ne de tabi tutmaktadır. (Konuyla doğrudan ilgili olmadığından "**örtülü sermaye**" ve "**transfer fiyatlandırması**" gibi konulara burada girilmeyecektir.)

İşte bu noktada çalışmamıza konu ettiğimiz Tebliğ kapsamında eğer Bakanlıkça hizmet sözleşmesi kavramı Katma Değer Vergisi Kanunundaki tanımdan hareketle bu işlemin bir **hizmet** olduğu ve buradaki sözleşmenin de (Tebliğde sayılan istisnalar hariç) bir **hizmet sözleşmesi** olduğu kabulüyle uygulama yapılır ise bu takdirde idarenin bir yaptırım getirmesi olasılığı oldukça kuvvetlidir.

Burada finansman temin hizmetinin özellikle vergi kanunları açısından bir hizmet olup olmadığı tartışmasına girilmeyecekse de bu hizmete yönelik sözleşmenin **hizmet sözleşmesi olmadığı** konusunda Türk Borçlar Kanunu çerçevesinde tereddüt yoktur. Zira aynı Kanun bu hukuki ilişkiyi başka bir sözleşme türü olarak (TBK madde 386. da düzenlenen Tüketim Ödücü Sözleşmesi) düzenlemiş durumdadır.

Çalışmamızın amacı Tebliğ de kullanılan hukuk dilinin sakıncalarını ortaya koymak olup, ele aldığımız **“hizmet sözleşmesi”** bunun sadece örneklenmesine yöneliktir. Bu nedenle daha fazla ayrıntıya girmeye şimdilik gerek görmüyoruz. Zaten finansman temin hizmetinin örneğin ne zaman 6802 sayılı Kanun ne zaman Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında değerlendirileceği gibi mevcut tartışmalara bir de dövizli işlem yasağı tartışmalarının eklenmesinin kimseye bir yararı olmayacaktır.

Ayrıca, Tebliğ öncesi yapılan bu şekildeki döviz borçlanmaları için taraflardan en az birisi vergi mükellefi ve tacir olduğuna göre, bu güne kadar TCMB döviz alış kuru ile yapılan değerlemeler ile daha önce gelir veya gider yazılan kur farklarının düzeltilmesi, bunun yanı sıra ilişkiye konu dövizin TL tutarında meydana gelen azalma nedeniyle (duruma göre alacaklı ve) borçlunun vergisel olarak neler ile karşılaşacağı da yakın zamanda yaşanmaya başlayacak sorunlara şimdiden işaretidir.

Örnekleme amacıyla incelediğimiz konunun, kredi kurumlarından borçlanmada sıkıntıya düştüğü için alternatif olarak grup şirketleri ya da ortaklarından borçlanmaya giden şirketlerin durumu dikkate alınarak (Tebliğ ile getirilen düzenlemeleri çok benimsemiyor olsak da) ek bir düzenleme ile **“istisna”** kapsamına alınmasının değerlendirileceğini veya bu tür sözleşmelerin bilinçli bir kapsam dışı bırakma olarak değerlendirilmesini ve uygulanmanın bu yönde gerçekleşmesini umut ediyoruz. Şüphesiz benzer tartışmalar Borçlar Kanununda Hizmet Sözleşmeleri başlığı altında düzenlenmeyen ve Tebliğ’de adı açıkça sayılmayan pek çok sözleşme türü için de geçerlidir ve Tebliğ de bu husus daha açık bir şekilde tanımlanmaya ve yeniden yorumlanmaya muhtaçtır. Hatta kanaatimizce tanım, kapsam ve istisnaların belirlenme yeri Tebliğ değil, Kararın kendisidir.

Borç verme ile kredi kullandırma arasındaki ince çizgi dikkate alınmak suretiyle, konuyla ilgilenenler ayrıca TCMB’nın 01.10.2018 tarihli Genelgesi’ni (6. Değişiklik) özellikle 38. maddesini incelemelidir. Söz konusu madde **“Kambiyo mevzuatı uyarınca Türkiye’de yerleşik kişiler ancak 32 sayılı Karar’da yer alan şekliyle bankalar ve finansal kuruluşlardan döviz kredisi temin edebilecekleri için bir firmanın başka bir firmaya döviz kredisi kullandırması mümkün bulunmamaktadır. Bankalar veya finansal kuruluşlar köprü kredi ve benzeri uygulamalarla bu şekilde hareket ettiğini tespit ettikleri şirketleri Hazine Müsteşarlığına bildirir.”** yolundadır. Yaşanan günlük telaş içinde gözden kaçırmamak gerekir.

[1] Esasen Karar’da da Tebliğ’de de maksadın Borçlar Kanununda sözleşmelerin ayrımında yararlanılan bir başlık olan ‘İş Görme Sözleşmeleri’ genel başlığının altındaki konusu bir hizmet sunulmasına dayalı sözleşmeler ile ayrıca sayma ya da örnekleme yoluyla kapsamın belirlenmeye çalışılması olduğunu düşünmekle birlikte, yazımda neden böyle bir karmaşaya düştüğünü anlamak mümkün olmamaktadır. Bununla birlikte kapsam ve maksat, sadece Borçlar Kanunu anlamında hizmet sözleşmeleri ve ayrıca tanımlamalarda sayılan, örneklenen sözleşme türleri de olabilir. Ancak biz, özellikle Tebliğ düzenlemelerinde (nihayetinde Tebliğ de bir idari yorum olduğuna göre) maksat yorumlamanın uygulamacıya bırakılmasından çok açıkça ve yeni bir yoruma mahal bırakmayacak tarzda açık olmasından yanayız.

---

**UYARI**

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.