

**HAL KOMİSYONCULUĞUNDA BELGE DÜZENİ AÇISINDAN VERGİ USUL
KANUNUNUN UYGULANMASINDA ORTAYA ÇIKAN FARKLILIKLARIN
ARAŞTIRILMASI: ANTALYA TOPTANCI HALİ ÖRNEĞİ**

Ali APALI¹ Mesut BOZCU²

Özet

Araştırma ile belge düzeni uygulamasının mevzuatta belirtilen halinden farklılığının tespit edilmesi, tespit edilen farklılığın muhasebenin temel kavramları üzerinde ve vergi kanunları üzerinde oluşturacağı etkinin incelenmesi bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır. Araştırma sonucunda Antalya merkez halinde faaliyet gösteren komisyoncuların satışa aracılık faaliyetleri sırasında düzenledikleri belgelerin Vergi Usul Kanununda düzenlenmemiş bir belge konumunda olan “Fatura 2” belgesi olduğu, Müstahsil Makbuzu yerine bu belgenin kullanıldığı anlaşılmış olup, ortaya çıkan bu farklılığın muhasebe belge düzenini etkilediği kadar muhasebe kayıtlarını da etkilediği ortadadır. Her şeyden önemli olarak, Vergi Usul Kanununda tanımlanmamış bir belge olan Fatura-2 nin kullanılması nedeniyle ortaya çıkması muhtemel vergi cezalarının oluşabileceği gerçeğinden hareket ederek sektörün bundan etkilenmemesi için gerekli farkındalığın ortaya çıkartılması gerektiği ve ayrıca ortaya çıkan bu farklılığın Muhasebenin temel kavramlarından olan Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı ile Tam Açıklama Kavramlarına da uygun olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Toptancı Halleri, Belge Düzeni, V.U.K, Muhasebe Temel Kavramları.

Jel Kodu: M41, M49.

**AN INVESTIGATION of DIFFERENCES in the APPLICATION of TAX PROCEDURE
LAW on BOOKKEEPING FOR WHOLESALE MIDDLEMEN: CASE STUDY; ANTALYA
WHOLESALE MARKET**

Abstract

The aim of this study is to determine the difference between the actual bookkeeping method and the bookkeeping method in the law, to investigate the effect of this difference on the basic concepts of accounting and tax laws. Based on the findings of the study, it is understood that the document issued by middlemen working in the central wholesale market of Antalya are "invoice 2" document which is not regulated in the Tax Procedure Law and that this document is used in place of producer receipt and the resulting difference affects accounting records as well as bookkeeping. It is concluded that since there may be potential tax penalties due to the use of Invoice 2 which is not regulated and covered by the Tax Procedure Law, and awareness should be raised in order to avoid any negative consequences on the industry and that

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Zeliha Tolunay Uygulamalı Teknoloji ve İşletmecilik Yüksekokulu, Muhasebe ve Finansal Yönetim Bölümü, Orcid: 0000-0002-3521-0150, e-posta: aapali@mehmetakif.edu.tr.

² Öğretim Görevlisi, Akdeniz Üniversitesi, Elmalı Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programı, Orcid: 0000-0001-6570-6926.

this practice does not also comply with the basic principles of accounting including objectivity principle and full disclosure principle.

Keywords: Wholesale Food Markets, Bookkeeping, T.P.L, General Accounting Principles.

Jel Code: M41, M49.

GİRİŞ

İnsanların beslenmesinde önemli bir yere sahip olan taze meyve ve sebzelerin üreticiden nihai tüketicilere ulaştırılmasında kuşkusuz, toptancı halleri oldukça önemli bir konumdadır. Çalışmanın yapıldığı Antalya ili hem iklim koşulları, hem de tarıma elverişli alanların bolluğu, su kaynakları ve zirai alt yapı vb. nedenlerle hem açık tarım, hem de örtü altı meyve ve sebze yetiştiriciliğinin yapılabildiği nadir bölgelerden biridir. Bu ve bunun gibi üstünlükleri nedeniyle Antalya'da tarımsal ürünlerin bol miktarda yetiştirilmesi yanında bu ürünlerin satış ve pazarlanmasının gerekliliği de oldukça önem kazanmaktadır. Toptancı halleri işte bu noktada büyük bir açığı kapatmaktadır.

Türkiye açısından incelendiğinde 2017 yılında sebze üretimi bir önceki yıla göre artış göstermektedir. Sebze ürünleri üretim miktarı 2017 yılında bir önceki yıla göre %1.8 oranında artarak 30.826.000 ton olmuştur. Aynı yılda meyve üretimi açısından da bir önceki yıla göre artış sağlamıştır. Meyve ürünleri üretim miktarı 2017 yılında bir önceki yıla göre % 9.7 oranında artarak 20.809.000 ton olarak gerçekleşmiştir (www.tuik.gov.tr). Her ne kadar pek çok ülkede süpermarketler ve hipermarketlerin müstahsil tarafından üretilen ürünü doğrudan almaları sonucu, yaş sebze ve meyvelerin pazarlamasında önemli bir görev üstlenmiş olan toptancı hallerinin yerinin sorgulanır hale geldiği (Gözener ve Sayılı, 2011, s.227) belirtilse de günümüzde toptancı hallerinin önemi hala ön plana çıkmaktadır. Turizmin önemli temsilcisi konumunda olan Antalya il ve ilçelerinde faaliyet gösteren hotel, tatil köyü, apart ve pansiyonların meyve ve sebze tedariki toptancı hallerinde örgütlenmiş tüccarlar tarafından yapılmaktadır. Yine şehirdeki lokanta ve yemek fabrikaları da malzeme tedarikini bu toptancı hallerinden temin etmektedir. Ayrıca Türkiye'nin her yerinde olduğu gibi Antalya'da yaşayan insanların meyve ve sebze ihtiyaçlarını çoğunlukla semt pazarlarındaki perakendecilerden giderdikleri de bir gerçektir. Böylelikle olaya pazarlama kanalı yönünden yaklaşılması gerekirse; Üretici (müstahsil)---->Tüccar --->Komisyoncu ---->Perakendeci ----> Nihai Tüketici şeklinde oluşan pazarlama kanalı görüntüsü bile toptancı hallerinin önemi konusunda bilgi sahibi olunmasını sağlamaktadır.

Antalya toptancı halinin Türkiye'de önemli sayılabilecek bir pazar payına sahip olmasının nedenleri aşağıdaki şekilde sıralanmıştır (Hadimli ve Bulut, 2004, s.271);

- Antalya'nın yer aldığı Akdeniz Bölgesi'nin yılın her döneminde yaş meyve ve sebze yetiştirebilmeye uygun şartlara sahip olması,
- Haldeki fiziksel alt yapının yeterli ve kapasitesinin yüksek oluşu,

- Tarımsal ürünlerin Türkiye'nin her yöresinden ve özellikle yaz aylarında bile çok çeşitli bir şekilde tedarikinin mümkün olması,
- Yılın her mevsiminde ürün sunulabildiğinden Türkiye'nin her bölgesinden tüccar ve ihracatçıların Antalya halinde faaliyette bulunması,
- Üreticinin hale getirdiği yaş meyve ve sebzenin anında pazarlanabilme olanaklarıdır.

Toptancı hallerinde üretici (müstahsil), tarafından üretilen taze meyve ve sebzelerin tüccarlar ve komisyoncular aracılığı ile satış ve pazarlaması yapılmaktadır. Bu süreçlerde işlemlerin yolu muhasebe ile kesişmektedir. Muhasebenin belgeye dayalı işlem yapması, toptancı hallerindeki işlemlerin belgelendirilmesi zorunluluğunu ortaya çıkarmaktadır. Ancak toptancı hallerinde kullanılan belgeler nelerdir? Bu belgeler hangi yasal zorunluluktan ya da boşluktan ortaya çıkmaktadır? gibi sorular çalışmanın başlangıcını oluşturmuştur. Bu doğrultuda Antalya yaş sebze meyve halinde bir araştırma yapılmış ve ilgili soruların yanında elde edilen diğer veriler de çalışmada yer almıştır.

1. Toptancı Hali Kavramı ve Aktörleri

Toptancı halleri yaş sebze ve meyvenin toptan alım ve satımının yapıldığı, fiyatların arz ve talebe göre oluştuğu daimi toptan pazarlardır (Yılmaz ve Yılmaz, 2002, s.292). Yaş sebze ve meyve ticaretinin yapıldığı toptancı hallerindeki tarafların tanımı 07.07.2012 tarih ve 28346 sayılı Resmi Gazetede tanımlanmıştır. Buna göre, komisyoncu “*Malların toptan satışı amacıyla kendi adına ve başkası hesabına komisyon esaslı üzerinden çalışan meslek mensuplarıdır.*” (Resmi Gazete 07.07.2012, Sayı:28346). Bu tanımda dikkat edilecek asıl konu komisyoncunun komisyon gelirini esas alarak çalışıyor olmasıdır. Sebze ve meyve komisyoncuları kendi adına fakat başkası hesabına çalışmakta oldukları için komisyoncular bu özellikleri ile tüccarlardan ayrılmaktadır.

Komisyoncular malların alıcıları ile müstahsil ya da tüccar konumunda olan malın asıl satıcıları arasında satışa aracılık etmek suretiyle piyasada fiyatların oluşmasını sağlarlar. Satış anında tarafların menfaatlerini de gözeterek mesleki tecrübelerini en etkili şekilde kullanırlar.

Malları teslim alan komisyoncu bu malları korumak ve malla ilgili tüm bilgileri alıcılara vermek zorundadır. Ayrıca çalışmamızın önemli bir bölümünü oluşturan belge düzeni açısından bakıldığında Maliye Bakanlığının belge düzenleme görevini komisyonculara tanıdığından bu belgeleri düzenleyerek ve kanunen yapılması zorunlu kesintilerden sonra kalan meblağı satışın yapıldığı tarihten itibaren 15 iş günü içerisinde malını sattıran kişilere ödemek zorundadır.

Toptancı hali içerisindeki diğer aktörlerden, “malları üretenlere” üretici (Müstahsil), “malların toptan satışı amacıyla kendi adına ve hesabına çalışan meslek mensupları”na tüccar, “Malları toptan temin ederek doğrudan tüketicilere perakende olarak satan meslek mensuplarına” parakendeci, Malları satın alanlarca toptan satış bedeli üzerinden toptancı hali bulunan belediye veya işletmelere bu yönetmeliğe göre ödenen meblağa” ise hal rüsumu

denilmektedir. (Resmi Gazete 07.07.2012, Sayı:28346) Hal rüsumu üreticiden satın alınarak hal içerisinde satılması durumunda % 1, hal dışında satılması durumunda % 2 olarak alınmaktadır.

2. Toptancı Halleri İle İlgili Yasal Düzenlemeler

Türkiye’de yaş sebze ve meyve ticareti ile ilgili ilk yasal düzenleme 12.09.1960 tarihinde “80 sayılı Toptancı Hallerinin Sureti İdaresi Hakkında Kanun” ile oluşturulmuştur. Zamanla pazar koşullarının gelişmesi ve piyasaların büyümesi nedeniyle bu kanun değişen koşullara cevap verememesi nedeniyle 24.06.1995 tarih ve 552 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile “Taze Sebze ve Meyve Ticaretinin Düzenlenmesi ve Toptancı Halleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname” ile düzenlenmiştir. (Ölmez ve Demirörs, 2015, s.61).

Aynı kanun hükmünde kararnamenin 07.11.1995 tarih ve 22456 sayılı Resmi Gazete ile bazı maddeleri değişikliğe uğramıştır. 03.10.1996 tarih ve 22776 sayılı Resmi Gazete ile “Toptancı Hallerinin Kuruluş Esasları” hakkında yönetmelik yayınlanmıştır. 15.01.1997 tarih ve 22878 sayılı Resmi Gazete ile “Taze Meyve ve Sebze Üretici Birliklerinin Tabi Olduğu Esaslar” hakkında yönetmelik yayınlanmış ve bunu 28.12.1997 tarih ve 23214 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan “Toptancı Hallerinin Yönetim ve İşleyişi Hakkında Yönetmelik” takip etmiştir. Toptancı Halleri ile ilgili yapılan yasal düzenlemeler 11.06.1998 tarih ve 4367 karar numarası ile “Taze Sebze ve Meyve Ticaretinin Düzenlenmesi ve Toptancı Halleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine Dair Kanun” Resmi Gazetede 14.06.1998 tarihinde 23372 numara ile yayınlanmıştır. 1997 yılında yayınlanan “Toptancı Hallerinin Yönetim ve İşleyişi Hakkında Yönetmelik” 26.08.1998 tarih ve 23445 nolu Resmi Gazete ile “Hal Zabıtası Teşkilatı Personelinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” yayınlanmıştır. Toptancı Hallerini düzenleyen “Taze Sebze ve Meyve Ticaretinin Düzenlenmesi ve Toptancı Halleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname”nin Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi” ile ilgili 05.05.2007 tarih ve 5652 nolu karar, 23.05.2007 tarih ve 26530 nolu Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Nihayetinde günümüzde halen uygulanmasına devam edilen 5957 Sayılı “Sebze ve Meyveler İle Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun” yasalaşarak 07.07.2012 tarih ve 28346 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak halen daha uygulanmasına devam edilmektedir. (Çoşkun ve Tunalioglu, 2015; 85). En son çıkartılan 5957 sayılı kanuna istinaden çıkartılan “Sebze ve Meyve Ticareti ve Toptancı Halleri Hakkında Yönetmelik” 31.12.2012 tarih ve 28514 sayılı Resmi Gazete ile ardından 01.07.2013 tarih ve 28694 sayılı Resmi Gazete ile tekrar ve en son olarak 30.12.2014 tarih ve 29221 sayılı Resmi Gazete ile değişikliğe uğramıştır. (Gündoğdu vd., 2017, s.107).

3. Hal Kayıt Sistemi

Hal kayıt sistemi, daha önceki Hal kanunlarında bulunmayan 5957 sayılı kanunla hayatımıza giren bir yeniliktir. Hal kayıt sistemi Hale giren ve çıkan bütün tarımsal ürünlerin üretildiği yeri, adını, cinsini gösteren, alıcı ve satıcı bilgilerini de içeren elektronik ortamda kurulan ve internet tabanlı olarak çalışan merkezi bir sistemdir. (Adanacioğlu ve Yercan, 2012, s.847). Bu sistemde bir ürünün halde alım satım ve devrini yapacak olan kişiler, Ticaret Bakanlığının <https://hks.hal.gov.tr/> uzantılı web adresinden sisteme önce kaydolup, sonra bu sistem üzerinden bildirimde bulunabileceklerdir. Bildirimde bulunabilmek için hal kayıt

sistemine kaydolmak zorunludur. Hal kayıt sistemine kaydolma zorunluluğu üreticiler içinde geçerli olup, üretimde yapan çiftçinin önce Çiftçi Kayıt Sistemine (ÇKS), ardından da Hal kayıt sistemine kayıt yaptırmayı gerektirmektedir. Bu yöntemle üreticilerin ve ürettikleri ürünlerin kayıt dışı kalmaması amaçlanmaktadır.

Kişiler Hal kayıt sistemine kaydolduktan sonra, artık bildirim yapabilecek duruma gelmektedirler. Bildirim için kişi öncelikli olarak sistem tarafından verilen kullanıcı adı ve şifresi ile sisteme giriş yapar, ilk olarak “Bildirimciye Ait Bilgiler” bölümüne veri girişi yapar. Ardından “Mala İlişkin Bilgiler” menüsünü doldurarak satışı yapılacak mal ile ilgili bilgiler girilir. Bu işlemlerden sonra “Bildirim Türü” alanına giriş yapılarak alım-satım ya da sevkiyat seçeneklerinden uygun olanı seçilir. Bütün veri girişleri tamamlandıktan sonra “Kaydetme” işlemi yapılarak bildirim tamamlanır ve malın künyesi oluşturulmuş olur. Sisteme girilen bilgiler “Yazdır” butonuna basılmak suretiyle künye bilgileri belgelenmiş olur. (Adanacioğlu ve Yercan, 2012, s.848-850).

4. Toptancı Hallerinde Hal Komisyoncularının Toptan Mal Satış Faaliyeti

Toptancı Hallerinde faaliyet gösteren komisyoncular kendilerine üreticiler veya tüccarlar tarafından gönderilen malların satışını kendi adına ama üretici veya tüccar hesabına yapmaktadır. Hal komisyoncusunun buradaki işlevi belirli bir komisyon tutarını almak suretiyle satışa aracılık etmektir. İşte bu yönü ile yapılan faaliyet bir nevi aracılık işidir. İşte bu yönü ile yapılan faaliyet türünde yapılan işe özgü olarak belgelendirme işlemi hal komisyoncuları tarafından yapılmaktadır.

Toptancı Hallerinde yapılan satış işleminde sektöre özgü olarak belgelendirme komisyoncu tarafından yapılmaktadır. Normal şartlarda Vergi Usul Kanunu’na göre fatura, malı satan veya hizmeti veren tarafından düzenlenecekken, bu sektörde sadece meyve ve sebze komisyoncuları için geçerli olmak üzere hal komisyoncuları tarafından düzenlenmesi Maliye Bakanlığı tarafından verilen izinle gerçekleştirilmektedir. Bu işlemin sebeplerine baktığımızda, müstahsil yada tüccar tarafından komisyoncuya teslim edilen malların fiyatı, ağırlığı, fire durumu gibi yaş meyve ve sebze için özgü bilgilerin önceden bilinmemesi, fiyatların günlük değişimi nedeniyle arz ve talebe göre oluşan fiyatlamanın belirsizliği gibi nedenlerle satılan mallara ait faturaların komisyoncular tarafından düzenlenmesi Vergi Usul Kanununun Mükerrer 257. maddesine göre kanunen uygun görülmüştür. *Bu durumda, bilahare komisyoncunun malın satış tarihinden itibaren yedi gün içinde satılan malla ilgili olarak malı gönderen müstahsile veya tüccara satış bedeli üzerinden ve satışa konu mala ait nakliye, navlun, hamaliye, rüsum, komisyon bedeli gibi giderlerin de yer aldığı faturayı düzenlemesi gerekmektedir.* (07.03.2012 Tarih ve 1744-287 Sayılı Özelge).

5. Literatür Özeti

Toptancı hallerinde yaş sebze ve meyve ticareti konusunu işleyen literatüre rastlanmakla beraber bu çalışmaların daha çok ürünlerin pazarlanması, hallerin çalışma sistemi konuları ile beraber 2012 yılında yürürlüğe giren yeni hal yasasının uygulanması sırasında karşılaşılan güçlükler, yeni hal yasasının getirdikleri, yenilik ve değişiklik konuları incelenmiş, muhasebe

bilgi sistemi ve VUK'ta düzenlenen belge düzeninin aracı kuruluşlardaki (HAL) işleniş konuları ile ilgili çalışmalara rastlanamamıştır. Literatürde konuya en yakın nitelikteki çalışmalardan bazı örnekler aşağıda sıralanmıştır.

Yılmaz ve Yılmaz (2002) Çalışmalarında Antalya toptancı halinin işleyişini incelemiş, bu amaçla Antalya toptancı halinde yer alan üretici ve komisyonculara anket uygulamışlardır. Çalışma sonucunda üretici, komisyoncu ve tüccar arasında genel bir denge oluşturulmaya çalışıldığı, mevcut hal sisteminde üretici çıkarlarının yeterince korunamadığı, bunun da üreticilerin kooperatif şeklinde örgütlenememelerinin büyük payının olduğu, yapılan anket sonuçlarına göre ve hal uygulamaları ile yasal çerçevede önemli sapmalar olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Hadimli ve Bulut (2004) Çalışmalarında Antalya Toptancı Halini coğrafi yönden incelemiş, halin kuruluşu, gelişimi ve günümüzdeki durumu, halde yapılan yaş sebze ve meyve ticaretinin hacmi, ihracat yapılan ülkelerin tasnifi gibi konular araştırılmıştır. Bu çalışmanın sonucu olarak da Antalya Toptancı Halinin Türkiye yaş sebze-meyve ticaretinin boyut olarak % 60'ını karşılması nedeniyle hem Türkiye için hem de Avrupa için önemli bir üretici hali konumunda bulunduğu ama bunlara rağmen fiziki altyapı, üretim ve pazarlama koşullarından kaynaklanan sorunların varlığının tespit edildiğini söylemişlerdir.

Gözener ve Sayılı (2011) Çalışmalarında Tokat Toptancı Halindeki komisyoncuların yeni hal yasasında yer alan maddeler hakkındaki düşüncelerini faktör analizine tabi tutmuştur. Çalışmanın sonucunda toptancı halinin denetiminin yetersiz olduğu, komisyoncuların bir kısmının yasa hakkında tam bir bilgiye sahip olmadıklarını, yeni hal yasasını olumlu ve olumsuz bulan kesimler olduğunu, toptancı hali dışında satışa izin verilmemesini istedikleri sonucuna ulaşılmıştır.

Adanacıoğlu ve Yercan (2012) İkincil veri taraması ile hazırlanmış çalışmalarında yeni hal kanunu çerçevesinde oluşturulan hal kayıt sisteminin Türkiye'deki yaş meyve ve sebze ticareti ile ilgili var olan kayıt dışı işlemleri ne ölçüde azaltacağı konusunu ve bu amaçla hazırlanmış daha önceki yasal düzenlemelerin bu olumsuzlukları ne ölçüde giderip gideremediği konusunu araştırmışlardır. Hal kayıt sistemi ile getirilen yenilik olan bildirim işleminin nasıl yapılacağı konusu ile beraber üreticilere önemli avantajlar sağlayacak bazı maddelerin yeni hal yasasında bulunduğu belirtilmiştir. Sonuç olarak; çıkarılan yeni hal yasasının özellikle tarım kesimine olumlu etkileri olacak yeni düzenlemeler içerdiği, ekonomik ve sosyal faydayı sağlama yönünden ümit verdiği ve ilerleyen süreçte olumlu gelişmeleri de beraberinde getireceği sonucuna ulaşılmıştır.

Ölmez ve Demirörs (2015) İkincil veri taraması ile hazırlanmış olan çalışmalarında 2012 yılında uygulanmaya başlayan yeni hal yasasının çalışmanın yapıldığı tarihe kadar, gerek mevzuattan gelen gerekse de uygulama sırasında ne derece faydalı olarak uygulandığı konusu araştırılmaya çalışılmıştır. Sonuç olarak yeni hal yasasının tüm yönleriyle uygulanması, hem üretici ve tüketici, hem de kamu için oldukça önemli yararlar sağlayacağına görüleceği bildirilmiş fakat kanunun çok yeni oluşu sebebiyle, uygulayıcıların bilgi düzeylerinin eksikliği nedeniyle bazı aksaklıkların yaşandığı ama bunun bilgilendirme çalışmaları ile aşılabileceği belirtilmiştir. Ayrıca toptancı hallerinde denetimlerin yapılması gerektiği, piyasadaki meyve

sebze fiyatlarının düşürülmesinin istenmesi durumunda bunun toptancı ve üretici fiyatlama davranışını etkileyen politikalar yerine, perakendecinin kar marjını hedefleyen politikalarla yerine getirilmesi istenmiştir. Yine yeni hal yasanın gözden geçirilmek suretiyle aksaklığa yol açan unsurların en aza indirilmesinin uygun olacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Çoşkun ve Tunalıoğlu (2015) Çalışmalarında Aydın il ve ilçelerinde faaliyette bulunan 118 komisyoncu ile yeni hal yasaı hakkındaki görüşlerini inceleme amaçlı olarak araştırmada bulunmuş olup, araştırmada 118 komisyoncuya anket uygulanmıştır. Bu ankette Aydın ilinde faaliyet gösteren 11 ayrı hal yöneticisinin farklı konulardaki tutum ve görüşleri de incelenmeye çalışılmıştır. Bu çalışmada komisyoncuların kişisel özellikleri ile faaliyet gösterdikleri hallerdeki işyeri özellikleri, pazarlama tercihleri belirlenmeye çalışılmıştır. Sonuç olarak; yeni hal yasanın uygulanmasında karşılaşılan sorunların varlığı anlaşılmış, bu sorunları en aza indirmek için yasanın getirdiği yeniliklerin uygulanması ve bu uygulamaların denetlenmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

6. Araştırma

Araştırma başlığı altında, araştırmanın amacı, problemiği, kapsamı ve sınırlılıkları, evren ve örnekleme, yöntemi ve araştırma sonuçlarının yer aldığı bulgular alt başlıkları yer almaktadır.

6.1. Araştırmanın Konusu ve Amacı

İnsanların beslenmesinde önemli bir yere sahip olan yaş sebze ve meyvelerin ticaretinin yapıldığı toptancı halleri araştırmanın konusu olarak belirlenmiştir. Toptancı hallerinde faaliyet gösteren hal komisyoncularının düzenledikleri belgelerin belge düzeni açısından Vergi Usul Kanununda belirtilen belgeler ile uyum içinde olup olmadığının araştırılması, tespit edilecek farklılığın muhasebe temel kavramları üzerinde ve vergi kanunları üzerinde oluşturacağı etkinin incelenmesi bu çalışmada araştırmanın amacı olarak belirlenmiştir.

6.2. Araştırmanın Problem Cümlesi

Bu araştırmanın problemiği toptancı hallerinde gerçekleşen yaş sebze ve meyve ticaretinde hali hazırda kullanılan belge düzeni ile Vergi Usul Kanunu'nda bahsi geçen belge düzeni ile arasında anlamlı bir farklılığın var olup olmadığının araştırılmasıdır.

6.3. Araştırmanın Sınırlılıkları ve Sayılıları

Araştırmanın yer sınırlılığını Antalya Büyükşehir Belediyesi Toptancı Hali, zaman sınırlılığını 2018 yılı, konu kapsamını sadece Antalya Büyükşehir Belediyesi Toptancı Halinde faaliyet gösteren komisyoncular olarak belirlenmiştir. Araştırmada kullanılan yöntemin ve görüşmede komisyonculara yöneltilen soruların araştırmanın amacına yönelik olduğu ve araştırmaya dâhil olan işletme temsilcilerinin soruları tam olarak anladığı, bu sorulara içten, samimi ve doğru olarak yanıtladıkları araştırmanın sayılıları olarak kabul edilmiştir.

6.4. Araştırmanın Evren ve Örnekleme

Araştırmanın evreni 2018 yılı itibariyle Antalya Büyükşehir Belediyesi Toptancı Hali bünyesinde faaliyet gösteren sayı bilgileri Antalya Büyükşehir Belediyesi Toptancı Hal Müdürlüğü'nden alınan 144 Hal Komisyoncusundan oluşmaktadır. Toplam 144 Hal komisyoncusu içerisinde basit tesadüfi örnekleme yöntemi ile seçilen 25 işletme, anket ve görüşme yöntemi ile ziyaret edilip tamamından bilgi alınmıştır.

6.5. Araştırma Yöntemi

Bu başlık altında araştırmanın yöntemi ile ilgili araştırma verilerinin toplanması, uygulanması, elde edilen verilerin değerlendirilmesi ve bu verilerin güvenilirliği ile ilgili konular yer almıştır.

6.5.1. Araştırma Verilerinin Toplanması

Araştırmada veri toplama aracı olarak Yarı nitel yöntem kullanılmıştır. Anket formunda tanımlayıcı sorular yer almaktadır. Sorular açık uçlu ve 2, 3, 4, 5, 6, 9 seçenekli çoktan seçmeli sorulardan oluşmuştur. Diğer yandan önceden planlanan soruların sohbet esnasında sorulması da gerçekleştirilmiştir.

6.5.2. Araştırmanın Uygulanması

Araştırmada Antalya Büyükşehir Belediyesi Toptancı Halinde faaliyet gösteren 144 komisyoncunun 25 tanesine ulaşılmıştır. Faaliyet gösterdikleri işyerleri Antalya Büyükşehir Belediyesi Toptancı Hali Şube Müdürlüğü ile yapılan yazışmalar sonucu tespit edilen hal komisyoncuları bizzat ziyaret edilmiş ve yüz yüze görüşme ile anket sorularının yanıtlanması sağlanmıştır. Anlaşılmayan sorular hakkında gerekli açıklamalar yapılmış boş soru bırakılmasının önüne geçilmesinin yanında, yanlış anlaşılmanın da önüne geçilmiştir. Bu şekilde 25 hal komisyoncusuna ulaşılmıştır.

6.5.3. Araştırma Verilerinin Değerlendirilmesi

Elde edilen anket formları öncelikle fiziksel imkânlarla gözden geçirilmiş ancak herhangi bir olumsuzluğa rastlanmamıştır. Sonrasında anket-görüşme formunda bulunan veriler SPSS 20.0 versiyonlu paket programa girilmiş ve veriler analiz edilmiştir.

6.5.3.1. Vergi Usul Kanunu'na Göre Gerçek Usulde Vergilendirilmeyen Müstahsilere Ait Malların Hal Komisyoncularınca Satışında Belge Düzeni

Gerçek usulde vergiye tabi olmayan müstahsilere ait malların komisyoncular tarafından satışı: Gerçek usulde vergiye tabi olmayan müstahsiller tarafından komisyoncuya gönderilen mallar, komisyoncular tarafından satışı yapıldığında bu işleme ait belge alıcıya, komisyoncu tarafından düzenlenerek verilecektir. Uygulamada bu belge hal çıkış fişi olarak da adlandırılmaktadır. Burada bahsi geçen faturalandırma işlemi komisyoncu yönünden vergisel bir yükümlülük taşımamaktadır. Çünkü sektörün kendine özgü doğası gereği komisyoncunun satışı kendi satışı değildir. Burada yapılan satış komisyoncuya mal gönderen kişilerin satışlarıdır. Komisyoncunun kazancı bu hasılat üzerinden hesaplanacak ve % 8'den fazla olamayacak komisyondan ibarettir. (Gündoğdu vd., 2017, s.125).

Komisyoncunun gerçek usulde vergilendirilmeyen müstahsilere ait malların satışı ve satış bedellerinin müstahsilere ödenmesi: Komisyoncular tarafından gerçek usulde vergiye tabi olmayan müstahsiller tarafından komisyonculara satılmak için gönderilen malların faturası komisyoncu tarafından kesilir. Komisyoncu deftere tabi olmayan müstahsilden bu malları satılmak üzere aldığı da müstahsil vergiye tabi olmadığı için Müstahsil Makbuzu düzenleyerek almaktadır. Yine komisyoncu bu işlemi yaparken Gelir Vergisi Kanununun 94. Maddesine göre tevkifat yaparak vergiye tabi olmayan çiftçinin vergilendirilmiş olmasını sağlamaktadır.

Yukarıda belirtilen işlemler için komisyoncunun iki ayrı belge düzenlemek durumunda olduğu açıktır. Bunlardan biri ürünün müstahsilden alınması durumunda kesilen müstahsil makbuzu, diğeri de komisyoncunun tüccar ya da alıcıya kestiği faturadır. Komisyoncu tarafından ilk düzenlenen müstahsil makbuzu komisyoncu için hem gelir hem de gider unsuru taşımaktadır.

Uygulamada gerçek usulde vergilendirilmeyen müstahsilere ait malların satışı ve satış bedellerinin müstahsilere ödenmesi: Antalya Büyükşehir Belediyesi Toptancı Halinde yapılan çalışmada uygulamanın Vergi Usul Kanununda belirtilen şekilde yapılmadığı, uygulamada oluşan farklılıklar belirtilmiştir.

Çalışma sonucunda komisyoncunun tarımsal ürünlerin satışı sırasında düzenlemiş olduğu fatura, Vergi Usul Kanununun açısından da düzenlenmesi gereken fatura olup, malların satışını takip eden yedi gün içerisinde fatura düzenlenmektedir.

Uygulamada Vergi Usul Kanununda belirtilen ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan müstahsillerden mal alışı sırasında düzenlenmesi gereken müstahsil makbuzu, çalışmaya dâhil olarak ziyaret edilen işletmelerin bazılarında kullanılmadığı, onun yerine Vergi Usul Kanununda yer almayan Fatura-2 adında bir belgenin düzenlendiği görülmüştür. İçerik itibariyle müstahsil makbuzuna çok benzeyen bu fatura, müstahsil makbuzunda bulunması gereken bilgilere ilave olarak satış faturasında olması gereken bilgileri de ihtiva edecek şekilde oluşturulmuştur. Müstahsil makbuzu yerine oluşturulan Fatura-2 muhasebe belge düzenini olumsuz olarak etkilemektedir. Çünkü bu belge Vergi Usul Kanununda tanımlanmadığı için herhangi bir yasal dayanaktan yoksundur. Yine Vergi Usul Kanununda sayılmayan bir belge tanzimi aynı kanun yönünden yok hükmündedir. Hal komisyoncularına yönelik yapılacak bir vergi denetiminde bu belgeyi düzenleyenler, kullananlar ve hatta bu belgeyi basan matbaalar bile zor durumda kalabilecektir. Bu uygulama aynı zamanda muhasebenin 12 temel kavramından biri olan tarafsızlık ve belgelendirme kavramına da aykırıdır (Gündoğdu vd., 2017, s.129).

6.5.3.2. Vergi Usul Kanununa Göre Gerçek Usulde Vergilendirilen Müstahsilere Ait Malların Hal Komisyoncularınca Satışında Belge Düzeni

Gerçek usulde vergiye tabi müstahsilere ait malların komisyoncular tarafından satışı: Gerçek usulde vergiye tabi müstahsilere ait malların komisyoncular tarafından satışında

aynı gerçek usulde vergiye tabi olmayan müstahsillere ait malların komisyoncularca satışında olduğu gibi satış faturası, komisyoncu tarafından düzenlenecektir.

Komisyoncunun gerçek usulde vergilendirilen müstahsile ait malların satışı ve satış bedellerinin müstahsillere ödenmesi: Gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler fatura düzenleme yetkisine sahiptir. Ticari faaliyetlerde asıl olan, malı satanın faturayı düzenlemesidir. Fakat Toptancı Hallerinde mal satış işlemlerinde yukarıdaki bölümlerde de anlatıldığı gibi satış, komisyoncular üzerinden gerçekleştirildiğinden, fatura kesme görevi komisyoncuya verilmiştir. Burada asıl önemli konu, gerçek usulde vergiye tabi müstahsil, hal komisyoncusuna mal gönderirken kendi faturasını kesmemesi konusudur. Doğal olarak burada bir belgelendirme sorunu olduğu açıktır. Hal komisyoncusu gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden mal alımı sırasında müstahsil makbuzu düzenleyebilecek iken, gerçek usulde vergiye tabi olan çiftçilerden mal alırken düzenleyeceği bir belge bulunmamaktadır. Malların asıl satıcıları olan gerçek usulde vergiye tabi müstahsil veya tüccar, satış faturasını düzenleyemedikleri için Vergi Usul Kanununda da herhangi bir belge tanımı bulunmamaktadır. (Gündoğdu vd., 2017: 128). İşte tam bu sırada mükellefler bu aşamada oluşan boşluğu doldurmak adına yukarıdaki bölümde açıklandığı üzere Fatura-2 belgesini düzenledikleri belirlenmiştir. Bu Fatura-2 belgesinde satış bedeli ile beraber rüsum, stopaj, navlun, komisyon, kdv, bağkur kesintisi gibi bilgiler yer almaktadır. Bu belgede hem malların asıl satıcılarını ilgilendiren gelir ve giderler bulunmakta, hem de komisyoncuya ait yüklenen giderler ile komisyon gelirleri yer almaktadır. Bu durum muhasebenin 12 temel kavramından biri olan Tam Açıklama kavramı ile de çelişmektedir.

6.5.3.3. Uygulamada Gerçek Usulde Vergilendirilen Müstahsillere Ait Malların Satışı ve Satış Bedellerinin Müstahsillere Ödenmesi

Antalya Büyükşehir Belediyesi Toptancı Halinde yapılan çalışmada, hal komisyoncularının gerçek usulde vergiye tabi müstahsilden mal alımı sırasında Fatura-2 belgesini düzenledikleri tespit edilmiştir. Vergi Usul Kanununda yer alan belgeler incelendiğinde Fatura-2 olarak adlandırılan belge düzenlenmediğinden ve belgelendirme işi komisyoncu tarafından yapılacağından, komisyoncuların böyle bir uygulama yaptıkları anlaşılmaktadır.

SONUÇ

Günümüzde toptancı hallerinin modern kent yaşamındaki önemi ortada olup, bunlar, müstahsil tarafından üretilen tarımsal ürünlerin perakendeci ve nihai tüketicilere ulaştırılması işlevini yerine getiren ve bünyesinde üretici yanında komisyoncu ve tüccar gibi toptancı hal aktörlerini de barındıran bir örgütlenmedir. Toptancı halleri ile ilgili ilk yasal düzenlemeler 1960 yılında 80 sayılı kanunun yürürlüğe girmesi ile başlamış, 1995 yılında 552 sayılı KHK ile devam etmiş ve en son olarak 2012 yılında 5957 sayılı kanunla günümüzdeki halini almıştır. En son çıkan bu yasa, birçok yeniliği de beraberinde getirmiş ve bunlardan bir tanesi de Hal Kayıt Sistemidir. Bu sistem ile hale giriş ve çıkışlar kontrol altına alınmak istenmiş ve kayıt dışılığı önleme konusunda gelişme kaydedilmeye çalışılmıştır. Yeni hal kanunu yaş meyve ve sebze ticaretinin yasal zeminini düzenlemeye çalışırken bazı konuların uygulamada farklı şekillerde yapılmakta olduğu anlaşılmıştır. Burada ortaya çıkan ve en belirgin olarak göze çarpan durum belge düzeninde kendini göstermektedir. Toptancı hallerinde faaliyet gösteren hal

komisyoncuları, diğer ticaret erbabından farklı olarak kendisine satılmak amacıyla gelen malları kendi adına fakat başkası hesabına satıyor oluşudur. Buradaki durum belge düzenini de etkilemektedir. Maliye Bakanlığı yaptığı düzenleme ile belge düzenleme görevini hal komisyoncularına vermiştir. Hal komisyonculuğunda düzenlenecek belgeler, komisyoncuya getirilen malların kim tarafından getirildiği ile ilgilidir. Komisyoncuya getirilen mallar, gerçek usulde vergilendirilmeyen müstahsiller tarafından getirilmesi durumunda düzenlenecek belge müstahsil makbuzu olup, Antalya ili Büyükşehir Belediyesi Toptancı Halinde yer alan 144 hal komisyoncusunun 25 tanesi ile yapılan anket-görüşmede müstahsil makbuzunun bir kısım işletme tarafından kullanıldığı, bir kısım işletme tarafından da kullanılmadığı, bu belgenin yerine Fatura-2 belgesi kullanıldığı tespit edilmiştir. Gerçek usulde vergilendirilen müstahsiller tarafından hale satılmak üzere getirilen mallar için de Fatura-2 belgesi düzenlendiği tespit edilmiştir. Bu durum gerçek usulde vergiye tabi olan müstahsillerin tüm belge düzenleme yetkisi komisyoncuya bırakıldığı için bu malları belgeleyememe sorunundan kaynaklanmaktadır. Yapılan görüşmelerde belgeleme sorunu nedeniyle oluşan boşluğun Fatura-2 belgesi ile düzenlenmeye çalışıldığı anlaşılmaktadır. Fakat olayın Vergi Usul Kanunu açısından incelenmesi durumunda ortaya çok önemli sorunların çıktığı görülecektir. İçerik itibarıyla müstahsil makbuzuna çok benzeyen Fatura-2'nin en büyük çıkmazı, Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş bir belge olmayışıdır. Yasal dayanaktan yoksun olan bu belgenin düzenlenmesi ve kullanılması kanunen yok hükmünde sayıldığından bu belgeyi kullanan tarafların her hangi bir vergi incelemesinde zor durumda kalabilecekleri muhtemeldir. Oluşacak bu durum muhasebenin 12 temel kavramlarından Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı ile Tam Açıklama Kavramlarını da olumsuz bir şekilde etkileyecektir.

Sonuç olarak; tarafların bu durumdan etkilenmemesi adına Maliye Bakanlığının yeni ve farklı bir düzenleme yapmak suretiyle gerçek usulde vergilendirilen müstahsillerden mal alımı sırasında düzenlenmesi gereken ve Vergi Usul Kanununa uyumlu yeni bir belge ihdas etmesi, ya da müstahsil makbuzunun kapsamının gerçek usulde vergiye tabi müstahsilleri de kapsayacak şekilde kapsamının genişletilmesi önerilebilir.

KAYNAKÇA

Adanacioğlu, H. ve Yercan, M., (2012). *Yeni Hal Kanununun Tarım Kesimine Olan Muhtemel Etkilerinin Değerlendirilmesi*. 10. Ulusal Tarım Ekonomisi Kongresi. Konya, 844-852.

Antalya Büyükşehir Belediyesi Toptancı Hal Müdürlüğü İşyerleri Listesi.

Çoşkun, M. H. ve Tunahıoğlu, R., (2015). *Aydın İlinde Yaş Sebze ve Meyve Toptancı Hallerinin İncelenmesi*. Adnan Menderes Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi, 12(2), 83-92.

Gözener, B. ve Sayılı, M., (2011). *Tokat İli Merkez İlçede Toptancı Halindeki Komisyoncuların Yeni Hal Yasası Hakkındaki Görüşleri*. Gaziosmanpaşa Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi, 28(2), 227-235.

Gündoğdu, T.- Topçu, K.- Çetin, V., (2017). *Hal Komisyoncularının Muhasebe Düzeni ve Vergilendirilmesi*. Antalya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları. Antalya.

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı 07.03.2012 Tarih ve 1744-287 Sayılı Özelge.

Hadimli, H. ve Bulut, İ., (2004). *Antalya'da Sebze-Meyve Ticareti ve Antalya Toptancı Hali'ne Coğrafi Bir Yaklaşım*. Doğu Coğrafya Dergisi, 11, 261-282.

Ölmez, S. ve Demirörs, M. O., (2015). *Yeni Hal Yasası Üzerine Bir Derleme*. Türk Bilimsel Derlemeler Dergisi, 8(2), 59-65.

Resmi Gazete, 07.07.2012 Tarih ve 28346 Sayılı, 5957 Sayılı “Sebze ve Meyveler İle Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun”.

Shepherd, A.W., (2004). *Wholesale Markets in The Era of Supermarkets and Hypermarkets-Developments in Central and Eastern Europe*, FAO, Rome.

Yılmaz, S. ve Yılmaz, İ., (2002). *Türkiye Yaş Meyve ve Sebze Pazarlamasında Toptancı Hal Sisteminin Değerlendirilmesi: Antalya Büyükşehir Belediyesi Toptancı Hali Örneği* Türkiye V. Tarım Ekonomisi Kongresi. Erzurum (292-299).

www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=24581