

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE GİDER PUSULASI UYGULAMASI

RECEIPT FOR NON-TAXPAYERS IN TURKISH TAX SYSTEM

Cem Barlas ARSLAN*

Özet: Etkin bir vergi sistemi için iyi dizayn edilmiş belge düzeni gereklidir. Mükelleflerin düzenlemek zorunda oldukları belgeler arasında gider pusulası da bulunmaktadır. Gider pusulası, sadece vergiden muaf esnafa değil, genel olarak fatura vermeye yetkili olmayanlarla yapılan işlemlerde düzenlenmektedir. Nitekim gider pusulası fatura hükmündedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Usul Kanunu, Gider Pusulası, Vergiden Muaf Esnaf, Özelge

Abstract: In order to have an efficient taxation process, a well - designed documentation system is needed. Receipt for non-taxpayers is one of the documents that taxpayers should issue. Receipt for non - taxpayer, is not only issued for tax - exempt craftsman, but also for ones who are not authorized to invoice. In fact receipt for non-taxpayers is equivalent to invoice.

Keywords: Tax Procedure Law, Receipt for Non-Taxpayers, Tax Exempt Craftsman, Letter Ruling

GİRİŞ

Modern vergi sistemlerinde, sistemin işleyişi açısından mükelleflere aktif rol verilmektedir. Mükellefler, vergilendirme sürecinde edilgen olmayıp etkin bir unsur olarak, vergilerin devlet hazinelerine intikaline kadar önemli işlev görmektedir. Bunun bir sonucu olarak da mükelleflerin vergiye ilişkin çeşitli yükümlülükleri bulunmaktadır.

* Arş. Gör. Dr., Kırıkkale Üniversitesi Hukuk Fakültesi.

Nitekim Türk vergi sisteminin işleyişi de mükellef odaklı bir yapı göstermektedir.

Türk vergi sistemi ana kurgusu itibarıyla beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esasına dayalı vergilemede ise mükelleflere önemli görevler ve yükümlülükler düşmektedir. Bu yükümlülükler Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) belirtilmekle birlikte; maddi ödev olan vergi borcunu ödemek ile defter ve belge düzeni, bildirimler, kayıt düzeni, muhafaza ve ibraz ödevi gibi başlıca şekli ödevler bulunmaktadır. Vergi borcunun zamanında ve eksiksiz ödenmesi açısından, defter tutma ve belge düzeni, mükellefin ödevleri içinde bir bakıma vergilendirme sürecinin temelini oluşturmaktadır. Defter tutma ödevi, sağlıklı ve doğru belgelendirme ile bir bütün oluşturmaktadır. Nitekim, sistemde vergiye konu işlemlerin eksiksiz ve doğru kavranabilmesi ve vergilendirmenin sağlıklı yapılabilmesi belgelendirmeye ve belge düzenine bağlı olmaktadır.

VUK'da ifade edilen ve düzenlenmesi zorunlu olan belgelerden birisi de gider pusulasıdır. Kanun'un 234. maddesi uyarınca, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler, defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabı ve çiftçilerin; vergiden muaf esnaftan yapacakları mal ve hizmet alımları ile birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları mallar için gider pusulası düzenlemesi öngörülmüştür. Gider pusulası, fatura düzenleme yetkisine haiz olmayanların gerçekleştirdikleri işlemlerde fatura hükmünde olan ve fatura yerine geçen bir belgedir. Her ne kadar Kanun lafzında gider pusulası uygulamasının vergiden muaf esnafa yönelik olarak kapsamı daraltılmışsa da Maliye Bakanlığı, kendisine verilen yetki doğrultusunda tebliğler aracılığıyla gider pusulasının uygulama alanını genişletmiştir.

I. GİDER PUSULASI VE KAPSAMI

Çağdaş vergi sistemlerinin işleyişi, mükelleflerin tutacakları kayıtlara dayanmakta olup, vergi matrahlarının tespitinde dayanakların, vergi idaresince tutulacak kayıtlardan mükelleflerin tutacakları kayıt-

lara doğru kaydırıldığı görülmektedir¹. Türk vergi sistemi de bu esas çerçevesinde şekillenmiştir. Bu bağlamda, mükelleflerin tutacakları kayıtlar ve belge düzeni, vergilendirmenin nihai amacı olan vergi borcunun tahsili açısından önem taşımaktadır.

Vergilendirme işlemlerinde, vergiyi doğuran olayın maddi sonuçlarının gerçeği yansıtması, olayın meydana geldiği anda belgeye bağlanması ile mümkün olmaktadır. Defter tutma ödevinin tamamlayıcısı niteliğinde olan belgelendirme, kanunda “belge düzenine uyma ödevi” olarak yer almaktadır. Öte yandan mükelleflerin vergiye tabi işlemleri, bir özel hukuk ilişkisi ortaya çıkarmakta ve düzenlenen belgeler vergiyi doğuran olayın tespitinde birincil derecede önemli olup, taraflar açısından delil niteliği taşımaktadır².

VUK uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerden birisi de gider pusulasıdır. Gider pusulası fatura düzenleme yetkisi olmayanlar ile yapılan alım-satım işlemlerinde düzenlenmekte ve Kanun uyarınca fatura hükmünde olmaktadır.

A. GİDER PUSULASININ TANIMI

Gider pusulası; fatura vermek ve almak mecburiyetinde olan mükelleflerin, fatura verme yükümlülüğü olmayanlardan aldıkları mal ve hizmetlere yönelik olarak düzenledikleri, fatura hükmündeki kanuni bir belgedir. VUK’un 234. maddesinde gider pusulası;

“Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin:

Vergiden muaf esnafa;

Yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Bu belge, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edilir.

¹ Fatih Saraçoğlu, “Belge ve Kayıt Düzeninin Genel Nitelikleri, Kayıt Düzeninin Türkçe Olması Zorunluluğu”, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, S. 426, 15 Ekim 2004, s. 72.

² Doğan Şenyüz, Vergi Hukuku, Ekin Kitabevi, Bursa - 2005, s. 107.

Gider pusulası, işin mahiyeti, emtianın cins ve nev'i ile miktar ve bedeli- ni ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadlarını (Tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve tarihi ihtiva eder ve iki nüsha olarak tanzim ve bir nüshası işi yapana veya malı satana tevdi olunur.

Gider pusulaları, seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir."

biçiminde ifade edilmiştir. Madde hükmünde bahsi geçen vergiden muaf esnaf ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde belirtilmiştir³. Buna göre;

- Motorlu nakil vasıtaları kullanmamak şartı ile gezici olarak veya iş yeri açmaksızın perakende ticaret ile uğraşanlar,
- Bir iş yeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya tüketiciye iş yapan hallaç, kalaycı, lehimci, musluk tamircisi, çilingir, ayakkabı tamircisi, kundura boyacısı, berber, nalbant, fotoğrafçı, odun ve kömür kırıcısı, çamaşır yıkayıcısı ve hamallar gibi küçük sanat erbabı,
- Köylerde gezici olarak her türlü sanat işleri ile uğraşanlar ile aynı yerlerde aynı işleri bir iş yeri açmak suretiyle yapanlardan 47. maddede (basit usule tabi olma) yazılı şartları taşıyanlar,
- Nehir, göl, deniz ve su geçitlerinde toplamı 50 rüsum tonilatoya kadar makinesiz veya motorsuz nakil vasıtaları işletenler; hayvanla veya bir adet hayvan arabası ile nakliyecilik yapanlar,
- Ziraat işlerinde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarla nakliyeciliği mutat hale getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında eşya ve insan taşıyan çiftçiler,
- Evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler hariç olmak üzere, muharrik kuvvet kullanmamak ve dışarıdan işçi almamak şartıyla; oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma ürünleri, kırıntı deriden üretilen ürünler, örgü, dantel, her tür nakış işleri ve turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek,

³ 2014 yılında yürürlüğe girmesi öngörülen Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısında, esnaf muafılığı 7. madde kapsamında düzenlenmiştir.

pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri, ip ve urganları, tarhana, erişte, mantı gibi ürünleri iş yeri açmaksızın satanlar ile bu ürünlerin, pazar takibi suretiyle satılması ile ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri hariç olmak üzere; düzenlenen kermes, festival, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satanlar,

- Ticari işletmelere ait atıkları mutaat olarak veya belli aralıklarla satın alanlar hariç, bir iş yeri açmaksızın kendi nam ve hesabına münhasıran kapı kapı dolaşmak suretiyle her türlü hurda maddeyi toplayarak veya satın alarak bu malların ticaretini yapanlara veya tekrar işleyenlere satanlar,
- Basit usule tabi olma şartlarını (genel şartlar) taşıyanlardan, kendi ürettikleri ürünleri satanlara münhasır olmak üzere el dokuma işleri, bakır işlemeciliği, çini ve çömlek yapımı, sedef kakma ve ahşap oyma işleri, kaşıkçılık, bastonculuk, semercilik, yazmacılık, yorgancılık, keçecilik, lüle ve oltu taşı işçiliği, çarıkçılık, yemenicilik, oyacılık ve bunlar gibi geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan ve kaybolmaya yüz tutan meslek kollarında faaliyette bulunanlar ile sözü edilen işlere benzerlik gösterdikleri Maliye Bakanlığı tarafından kabul edilen ticaret ve sanat işleri ile iştigal edenler

vergiden muaf esnaf sayılmaktadırlar. Bununla birlikte; ticari, ziraî veya mesleki kazancı dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olanlar ile sayılan işleri gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapanlar, esnaf muaflığından faydalanamamaktadır. Öte yandan, ilgili maddede uyarınca, esnaf muaflığından faydalananlar faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mallara ve giderlerine ilişkin, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden aldıkları belgeleri saklamak zorundadırlar.

Gider pusulası tanımlanırken her ne kadar vergiden muaf esnaf ile sınırlı tutulmuş olsa da, VUK'un mükerrer 257. maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden gider pusulası uygulamasının kullanım alanı ve kapsamı genişletilmiştir. 141, 159, 164, 173, 225 ve 385 ve Sıra No'lu VUK Genel Tebliği⁴, 54 seri No'lu Katma Değer

⁴ 141 Sıra No'lu Tebliğ, 31.01.1981 tarih ve 17237 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de,

Vergisi Kanunu Genel Tebliği⁵ ve 68 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliği⁶ ile gider pusulası uygulamasına yön verilmiştir. Bu bağlamda, vergi mükellefi olmayanlardan alınan ikinci el otomobil, gayrimenkul, bilgisayar, cep telefonu gibi ürünler ile telif ödemeleri ve arızı serbest meslek kazancı ödemeleri için de gider pusulası düzenlenmektedir.

Vergi mükellefi olmayan kimselerden alınan mallara ilişkin olarak dikkat edilmesi gereken husus; satıcının bu faaliyetinin devamlılık gösterip göstermemesidir. Keza faaliyetin devamlılık gösterdiği durumlarda mükellefiyet tesis ettirilmesi gerekmektedir. Bu durumda satışı yapan, mükellef olması hasebiyle kendi adına düzenleyeceği fatura ile ticari işlemi belgelendirebilecek olup faaliyetin devamlılık unsuruna haiz olmadığı durumlarda ise gerçekleşen işlem, gider pusulası vasıtasıyla belgeye bağlanacaktır⁷.

B. GİDER PUSULASI DÜZENLENMESİ VE KAPSAMI

Maliye Bakanlığı, kendisine verilen yetkiye istinaden 225 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile gider pusulasının şekil ve usulüne ilişkin düzenlemeler yapmıştır⁸. Buna göre;

- Gider pusulalarında; işin mahiyeti, cinsi, adedi, fiyatı, tutarı, toplamı, tevkif edilen vergi oranı ve net tutarı, işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadları (tüzel kişilerde ünvanları), adresleri, varsa vergi dairesi ve hesap numarası, seri ve müteselsil sıra numarası ve düzenleme tarihine ilişkin bil-

159 Sıra No'lu Tebliğ, 11.12.1984 tarih ve 18602 sayılı Resmi Gazete'de, 164 Sıra No'lu Tebliğ, 17.02.1985 tarih ve 18669 sayılı Resmi Gazete'de, 173 Sıra No'lu Tebliğ, 03.04.1986 tarih ve 19067 sayılı Resmi Gazete'de, 225 Sıra No'lu Tebliğ, 01.02.1994 tarih ve 21536 sayılı Resmi Gazete'de ve 385 Sıra No'lu Tebliğ, 01.08.2008 tarih ve 26954 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵ 24.04.1996 tarih ve 22620 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶ 07.09.2006 tarih ve 26282 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷ Denizhan Dilmaç, "Türk Vergi Mevzuatında Gider Pusulası", www.muhassebe-vergi.com/makale.aspx?id=452, Erişim: 10 Aralık 2013.

⁸ Bahsi geçen diğer tebliğler ile gider pusulasına ilişkin düzenlemeler yapılmış olmakla birlikte, uygulamanın çerçevesini 225 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği belirlemektedir.

gilere yer verilecektir.

- Gider pusulaları en az iki nüsha olarak düzenlenecektir. En az iki nüsha düzenlenmeyen ve bilgileri eksik olan gider pusulaları hiç düzenlenmemiş sayılacaktır.
- Düzenlenen gider pusulalarının ilk nüshası işi yapana veya malı satana verilecek, ikinci nüshası ise düzenleyen tarafından saklanacaktır.
- Gider pusulaları, mükellefler tarafından anlaşmalı matbaalara bastırılacak veya notere tasdik ettirilecektir. Gider pusulasının anlaşmalı matbaalarda bastırılmaması veya kullanılmasında “Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik” hükümlerine uyulacaktır.⁹

İfade edildiği üzere, Maliye Bakanlığı, yayımladığı tebliğler ile gider pusulasının kapsamını genişletmiş ve uygulanabilir durumları, verdiği çok sayıda özelge ile açıklığa kavuşturmuştur. Bu bağlamda gider pusulası; vergiden muaf esnaf ile yapılan ticari işlemlerin yanı sıra nihai tüketicilerden alınan mal ve hizmetler, iadeler, telif ödemeleri vb. çok sayıda işlem için de kullanılmaktadır¹⁰.

II. ÖRNEK OLAYLAR VE ÖZELGELER

Maliye Bakanlığı'nın gider pusulasının kullanımı ve kapsamına ilişkin çok sayıda özelgesi bulunmaktadır. Bunlardan örnek niteliği taşıyan bir kısmına aşağıda yer verilmiştir.

İade Edilen Mallar *hk.*: ...54 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin B/1 bölümünde, tüketiciler tarafından satın alınan malların çeşitli nedenlerle iade edildiği durumlarda satıcılar tarafından iade edilen mal nedeniyle gider pusulası düzenleneceği ve tü-

⁹ Uygulamada sıkça yapılan bir hata, gider pusulasının aslının pusulayı düzenleyende kalmasıdır. Oysa ki suretin, gider pusulasını düzenleyende, aslının ise mal ya da hizmet alınan kişide kalması gerekmektedir.

¹⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz. Mehmet Ali Özyer, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 4. Baskı, Ankara, Mart 2008, s. 417-419.

keticiden iade edilen mala ait belgenin geri alınacağı açıklanmıştır. Ancak, Bakanlığımıza yansıyan olayların yeniden değerlendirilmesi sonucunda, yukarıda bahsedilen işlemlerde fiili imkansızlıklar nedeniyle satın alınan mallara ait belgelerin satıcılara geri verilemediği anlaşılmıştır. Bu durumda da satıcılar, tüketicilerin iade ettikleri mallar için yine gider pusulası düzenleyecekler ve pusulada alış belgesinin ibraz edilemediğini açıkça belirteceklerdir (13.01.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.54/5408-122/01364 sayılı özelge).

Danışmanlık Hizmetlerinde Gider Pusulası Düzenlenmesi hk.: ...danışmanlık hizmetlerinin gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine yaptırılması halinde, bu danışmanlık hizmeti karşılığında alınan bedelin fatura, danışmanlık hizmetinin serbest meslek erbabına yaptırılması halinde serbest meslek makbuzu, ücret karşılığında başka bir kurumda çalışanlara yaptırılması halinde ücret bordrosu veya Vergi Usul Kanunu'nun 234. maddesinde sayılanlara yaptırılması halinde ise gider pusulası ile tevsik edilmesi gerekmektedir (07.05.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.29/2924-232-2095/18643 sayılı özelge).

Basit Usul Erbabının Gider Pusulası Düzenlemesi hk.: ...basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından esnaf muaflığından yararlananlardan mal ve hizmet alımları sırasında gider pusulası düzenlenecek, ancak vergi tevkifatı yapılmayacaktır. Öte yandan, basit usulde vergilendirilen mükelleflerin, yanlarında çalışan işçilerine yaptığı ücret ödemelerini, gider pusulası düzenleyerek kayıtlarına intikal ettirmeleri mümkün bulunmaktadır (05.04.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.44/4428-22/12792 sayılı özelge).

Nihai Tüketiciden Alınan Otomobil hk.: ...birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için gider pusulası düzenlemeleri ve bu belgeyi işi yapana veya emtiayı satana imza ettirmeleri gerekmektedir. Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 13 numaralı bendinde, 4108 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle "diğer kişilerden" satın alınan mal ve hizmet için yapılan ödemeler vergi tevkifatının kapsamı dışına çıkartıldığından esnaf muaflığı kapsamı dışında kalan diğer kişilere yapılan ödemeler üzerin-

den tevkifat yapılmayacaktır. Bu nedenle, şirketiniz tarafından nihai tüketiciden alınan otomobil için gider pusulası düzenlenmesi ancak, vergi tevkifatının yapılmaması gerekmektedir (16.11.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.44/4422-33/49938 sayılı özelge).

Konuya ilişkin olarak verilen bir başka özelge ise şöyledir: ...araç satış sözleşmesinin Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vesikalardan biri olmaması nedeniyle, vergi mükellefiyeti olmayan kişiden araç satış sözleşmesi ile satın aldığınız taşıt için gider pusulası düzenlemeniz gerekmekte olup, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde, esnaf muafliğından yararlanmayan ve vergi mükellefiyeti bulunmayan şahıslardan yapılan alımlar için tevkifat yapılacağına dair hüküm bulunmadığından gelir vergisi tevkifatı yapmanıza gerek bulunmamaktadır (08.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-94-70-373 sayılı özelge).

Çiftçiden Tevkifata Tabi Olmayan Mal Alımı hk.: ...gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden, küspe, yem gibi zirai faaliyet sonucu elde edilen ürünlerin alımları sırasında müstahsil makbuzunun, toz şeker alımlarında ise gider pusulasının düzenlenmesi gerekir (19.11.1999 tarih ve B.07.GEL.0.41/4102-201/050679 sayılı özelge).

Hammaliye Hizmeti hk.: ...şirketiniz tarafından boşaltma işini yaptırdığınız kimselere ödenen hammaliye ücreti için gider pusulası düzenlenmesi ve düzenlenen bu belgenin işi yapana imza ettirilmesi gerekmekte olup, araç sürücüsü adına gider pusulası düzenlenmesi mümkün bulunmamaktadır (06.12.2000 tarih ve B.07.0.GEL.0.29/2926-234-297/57639 sayılı özelge).

Gider Pusulalarında Bedel Sınırı Olmadığı hk.: ...vergi mükellefi olmayan kişilerden yapmış olduğunuz mal ve hizmet alımlarında düzenleyecek olduğunuz gider pusulalarında yer alacak bedele ilişkin bir sınırlama bulunmamaktadır (23.12.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.61.15.01-606-51-2010-49 sayılı özelge).

Gider Pusulasının Toplu Olarak Düzenlenemeyeceği hk.: ...nihai tüketicilere düzenlenecek faturada, müşterinin adı soyadı ve adresinin bulunması mecburi olup, ayrıca T.C. numarasının da yer alacağına dair bir hüküm mezkur maddede yer almamaktadır. Ayrıca, gider

pusulasının, altın mücevher gibi kıymetli eşyanın alımının yapıldığı anda düzenlenmesi mecburi olup, gider pusulasının yılın belli dönemlerinde toplu olarak düzenlenmesi mümkün değildir (18.03.2011 tarih ve B.07.4.DEF.0.19.10.00-vuk-2010-1-6 sayılı özelge).

Telif Ödemeleri hk.: ...yurt içi ve yurt dışından vergi mükellefi olmayan gerçek kişi yazarlardan satın alınan telif hakları karşılığında ödenen bedelin gider pusulası ile tevsik edilmesi gerekmektedir. Ancak, yurt dışında bulunan ve vergi mükellef olmayan gerçek kişi yazarlara telif hakları karşılığında ödenen ücretin gider pusulası ile belgelendirilememesi durumunda o ülke mevzuatına göre muteber bir belgenin alınması halinde bu belge ile tevsik edilmesi mümkün bulunmaktadır (22.03.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32234-8024-160 sayılı özelge).

Gayrimenkul Alımı hk.: ...daire satın aldığınız kişilerin bu işi arızı olarak yapmaları durumunda faaliyetlerinin devamlılığından ve teslimin ticariliğinden söz edilemeyeceğinden bu işlem KDV'ye tabi tutulmayacak ve düzenlenecek gider pusulasında KDV'ye yer verilmeyecektir (13.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-KDV-20-876-69 sayılı özelge).

Konuya ilişkin olarak verilen bir başka özelge ise şöyledir: ...şirketinizin vergi mükellefi olmayan kişilerden, satmak üzere satın aldığı gayrimenkuller için yukarıda belirtildiği şekilde gider pusulası düzenlenmesi ve gider pusulasının bu gayrimenkulleri satan kişiye imzalatılarak bir nüshasının satan kişiye verilmesi, vergi mükellefi olmayan kişilerden gider pusulası düzenlenerek satın alınan gayrimenkullerin satılması durumunda ise gerçek satış bedeli üzerinden fatura düzenlenmesi gerekmektedir (29.03.2011 tarih ve B.07.4.DEF.0.15.10.00-001-4 sayılı özelge).

İkinci El Ev Eşyası Alımı hk.: ...esnaf muaflığından yararlanmayan ve vergi mükellefiyeti bulunmayan şahıslardan ikinci el ev eşyası alımlarında gider pusulası düzenlenmesi gerekmekte olup, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde, esnaf muaflığından yararlanmayan ve vergi mükellefiyeti bulunmayan şahıslardan yapılan alımlar için tevkifat yapılacağına dair hüküm bulunmadığından gelir vergi-

si tevkifatı yapılmasına gerek bulunmamaktadır (14.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-GVK-2011/1-83 sayılı özelge).

Arızı Serbest Meslek Kazancı hk.: ...turist rehberlerinin rehberlik faaliyetini arızı olarak yapmaları veya bu faaliyetleri dolayısıyla gelir vergisinden muaf olmaları halinde, serbest meslek makbuzu düzenlemeyecekleri, Şirketiniz tarafından kendilerine yapılan ödemelerin ise gider pusulası ile belgelendirilmesi gerektiği tabiidir (15.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-987 sayılı özelge).

Ev Hanımlarının Evlerinde Gösterdikleri Faaliyet hk.: ...ev hanımları tarafından evlerinde (herhangi bir bağıllık olmaksızın) yapılması halinde, bu işi yapan ev hanımlarının Gelir Vergisi Kanunu'nun 9/6 bendi uyarınca esnaf muaflığı kapsamına değerlendirilmesi ve gider pusulası düzenlemek suretiyle yapılan ödemeler üzerinden, aynı Kanunun 94. maddesinin 13/a bendi uyarınca %2 oranında gelir vergisi tevkifatının yapılması gerekir (14.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.45.15.01-GVK-40-27-88 sayılı özelge).

Site Yönetimine Gider Pusulası Düzenlenmesi hk.: ...şirketinizce site yönetiminin vergi mükellefiyetinin bulunmaması halinde devredilen elektrik trafosu için gider pusulası düzenlenmesi ve karşılığında yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapılmaması, ancak site yönetiminin vergi mükellefiyeti bulunması halinde ise devredilen elektrik trafosu için devir bedeli üzerinden site yönetimince fatura düzenlenmesi gerekmektedir (21.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.20.15.01-30-MUK-2012-11-129 sayılı özelge).

III. İŞYERİ KİRA ÖDEMELERİNDE GİDER PUSULASI

Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.05.2013 tarihinde verdiği bir özelge, gider pusulasının kullanım alanına ilişkin yeni bir durum ortaya çıkarmıştır. Özelge kapsamı ve olası sonuçları açısından kamuoyunda tartışma konusu olmuştur.

Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nun konuyla ilgili özelgesi şöyle: ...268 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile getirilen zorunluluk kapsamında tahsilat ve ödemelerin banka veya Posta ve Telgraf

Teşkilatı Genel Müdürlüğü aracılığıyla yapılması suretiyle tevsik edilmesi, bu zorunluluğu ortaya çıkaran işlemin mükellefler bakımından Vergi Usul Kanunu'nda sayılan belgelerle tevsik zorunluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgeler işlemi (hizmeti) değil buna ilişkin tahsilat ve ödemeyi tevsik etmekte, bu işlemle ilişkin olarak borçlanılan tutarın ise kiraya verenin mükellef olması halinde düzenleyeceği fatura, mükellef olmaması halinde ise tarafınızca düzenlenecek gider pusulası ile tevsiki zorunlu bulunmaktadır (16.05.2013 tarih ve 70280967-105-89 sayılı özelge).

Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın özelgesi itibariyle iş yeri kira ödemelerinde gider pusulası kullanılması gerektiği belirtilmiştir. Bu durum, iş yeri kirası ödeyen mükellefleri vergi cezaları ile karşı karşıya bırakma ihtimalini gündeme getirmiştir. Öte yandan, kira geliri elde edenler için de benzer yaptırımlar söz konusu olabilecektir. Şöyle ki; iş yeri kira ilişkisinde, bugüne kadar gider pusulası düzenlemeyen mükellefler için geriye dönük olarak ceza tahakkuk edebilecektir. Örneğin, özgelgenin açıklamaları doğrultusunda gider pusulası düzenlemeyen işyerlerine, 2014 yılında düzenlemedikleri her gider pusulası için, 190 TL'den aşağı olmamak koşuluyla, aylık kiranın %10'u oranında "özel usulsüzlük cezası" kesilebilecek. Ceza tutarı da toplam olarak 97.000 TL'yi bulabilecektir. Önceki yıllar için zamanaşımı da dikkate alındığından kesilecek ceza miktarı artabilmektedir. Nitekim ceza tutarı; 2013 yılı için 94.000 TL'yi, 2012 yılı için 88.000 TL'yi, 2011 yılı için 80.000 TL'yi, 2010 yılı için 77.000 TL'yi, 2009 yılı için 76.000 TL'yi ve 2008 yılı için 68.000 TL'yi bulabilecektir. Toplam kesilecek ceza tutarının ise 483.000 TL'yi bulması söz konusu olabilecektir. Ayrıca, iş yeri kiralarına ilişkin ödemelerini banka dekontları aracılığıyla tevsik ederek defterlerine gider yazan mükellefler için bu imkan ortadan kalkmaktadır.

Gayrimenkullerini iş yeri olarak kiraya verenler için de vergi cezası söz konusudur. Kiraya verilen iş yerinin bir işletmenin aktifine kayıtlı olması halinde fatura düzenlenmesi gerekmekte olup, iş yerinin bir işletmenin aktifine kayıtlı olmaması durumunda ise asgari özel usulsüzlük cezasının 1/5'i oranında (2014 yılı için 38 TL) ceza söz konusu olmaktadır. Diğer taraftan kiralama işlemine ilişkin olarak gider

pusulası düzenlenmesi, vergi cezasının yanı sıra kiraya verenin farklı bir il ya da ülkede ikâmet etmesi durumunda da ortaya bir külfet çıkarmaktadır.

Durum böyle olmakla birlikte, bizimde katıldığımız pek çok görüşe göre gider pusulası düzenlenmesi zorunluluğu, yapılacak bir düzenleme ile çözüme kavuşturulacak ve mükelleflerin bu hususta ceza ile karşılaşmasının önüne geçilecektir¹¹ (Maliye Bakanlığı daha önce verdiği bir özelgesinde, iş yeri kira ödemelerini fatura, banka dekontu veya kira mukavelesi gibi ispat edici vesikalarla belgelendirilebileceğini belirtmiştir). Diğer taraftan daha önce yayımlanan bazı tebliğlerde banka dekontlarının tevsik edici niteliğine vurgu yapılmıştır. Örneğin, (her ne kadar doğrudan kira ödemelerine ilişkin olmasa da) 215 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde¹² "*Gider pusulası düzenlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda münhasıran bu tür ödemelere ilişkin olmak üzere Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden, düzenlenecek banka dekontları da gider pusulası hükmünde kabul edilecektir*" ifadelerine yer verilmiştir. Ayrıca, her ne kadar Maliye Bakanlığı gider pusulası düzenlenmesini öngörse de bahsi geçen bazı işlemlerde, banka dekontu, noter senedi vb. gibi belgelerin de vergi hukukunda belirlenen serbest delil sistemine binaen tevsik edici niteliği olduğu yönünde düşünceler bulunmaktadır¹³.

IV. ÖZELGELERİN BAĞLAYICILIĞI

VUK'un 413. maddesi uyarınca, mükellefler Gelir İdaresi Başkanlığı ya da yetkili kıldığı kurumlardan vergi uygulamasına dair şüpheye düştükleri durumlara yönelik olarak izahat talebinde bulunabilmektedirler. Dikkat edileceği gibi özelgeler, idarenin kişiye özel olarak verdiği açıklamalardır. Mükellefler kendilerine verilen özelgeler ışığında işlem gerçekleştirmekte ve bu eylem ve işlemleri dolayısıyla cezaya tabi tutulmamaktadır.

¹¹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Şükrü Kızılot, "Her Ay Kanada'ya Makbuz İmzalatmayı mı Gideceğim?", Hürriyet Gazetesi, 30 Ekim 2013, ve "Gider Pusulası Yazmayan İşyeri Kiracısına Ceza", Hürriyet Gazetesi, 21 Ekim 2013.

¹² 06.12.1998 tarih ve 23545 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

¹³ Zübeyir Bakmaz, «Gider Pusulası Uygulamasında Yaşanan Tereddütler», E-Yaklaşım Dergisi, S. 226, Ekim 2011.

Özelgeler vergi hukukunun yardımcı/bağlayıcı olmayan kaynakları arasında yer almaktadır. Bu anlamda özelgeler verilen kişiyi bağlarken, diğer mükellefler için bir yaptırım ortaya çıkarmamaktadır. Ne var ki son dönemde yapılan düzenlemelerle birlikte özelgelerin de bağlayıcı bir karakter kazandığını ifade etmek yanlış olmaz.

VUK 140. madde, vergi incelemesinde uyulacak esasları düzenlemektedir. Maddenin 5. bendinde vergi incelemesi yapanların vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecekleri belirtilmektedir. Diğer taraftan söz konusu maddenin 2. fıkrasında; *“...rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyumsuzluk oluşması halinde uyumsuzluğa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir...”* biçiminde ifade edilmiştir.

VUK 140. madde ile ilgili olarak çıkarılan 425 sıra no’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹⁴ ile yapılan açıklamada ise *“...vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar inceleme neticesinde tanzim edecekleri raporlarda vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı hususlara yer veremeyecekler, dolayısıyla da bu düzenlemelere aykırı olarak tarhiyat öneremeyeceklerdir. Ancak, bu raporların intikal ettirildiği Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları, raporları değerlendirirken mevzuata ilave olarak Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş olan özelgelere uygunluk kıstasını da tatbik edeceklerdir...”*

...Rapor değerlendirme komisyonları raporları özelgelere uygunluk yönünden değerlendirirken eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olan ve Gelir

¹⁴ 27.03.2013 tarih ve 28600 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

İdaresi Başkanlığınca verilmiş özeldeleri dikkate alacak ve varsa adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özeldge ile sınırlı kalmayacaktır. Raporla, özeldgede yer alan görüş aksine bir tenkid varsa rapor olumsuz değerlendirmeye konu edilecek ve 31/10/2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in ilgili hükümlerine göre işlem yapılacaktır. Olumsuz değerlendirmenin yapılabilmesi için özeldgede yer alan görüşün tam olarak raporda tenkid edilen konuyla ilgili olması diğer bir ifadeyle verilen izahatın aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulanabilir olması gereklidir. Ayrıca, rapor değerlendirme komisyonunun dikkate alacağı özeldgenin ilgili konuda Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş en güncel özeldge olması gerektiği tabidir.

Diğer taraftan rapor değerlendirme komisyonlarının bir özeldgenin 369 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları hâlinde özeldgenin değerlendirilmesi amacıyla 140 ıncı maddenin dördüncü fıkrasında yer alan komisyon teşkil edilecek ve değerlendirme neticesinde verilen karar ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlayacaktır...”

ifadelerine yer verilmiştir. Özeldgelerin bağlayıcı karakterine ilişkin olarak diğer bir düzenleme, Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik¹⁵ kapsamında yer almaktadır. Yönetmeliğin 8. maddesinde, “... Rapor değerlendirme komisyonları, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarını, vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özeldgelere uygunluğu ile maddi hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden değerlendirir...”, 9. maddesinde “Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu, Vergi Müfettişleri ile rapor değerlendirme komisyonları arasında uyumsuzluğa konu vergi inceleme raporlarını bir üst değerlendirme mercii olarak, vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özeldgelere uygunluğu ile maddi hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden değerlendirir. Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu, Vergi Müfettişleri tarafından düzenlenen ve 18 inci maddede belirlenen tutarın üzerinde

¹⁵ 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporlarını, vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu ile maddi hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden değerlendirir.” 10. maddesinde de “Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonu, vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar ile rapor değerlendirme komisyonları arasında uyumsuzluğa konu vergi inceleme raporlarını üst değerlendirme mercii olarak, vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu ile maddi hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden değerlendirir.” açıklamalarına yer verilmiştir.

Son olarak belirtmek gerekir ki, özelgelere ilişkin benzer bir vurgu, Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik¹⁶ bünyesinde de yer almış ve 11. maddenin 4. fıkrasında; “*Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklar, Komisyonunda oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta özelge talebinde bulunulması hâlinde, Komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya emsâl özelge havuzunda yer alan özelgelere uygun olmak şartıyla özelge verebilir.”* denilmiştir.

Görüleceği gibi özelgeler, genel itibariyle bağlayıcı niteliği bulunmamakla birlikte son düzenlemeler neticesinde bağlayıcı kaynaklar gibi bir güç kazanmıştır¹⁷. Maliye Bakanlığı tarafından son yıllarda özelge konusunda yapılan önemli değişikliklerle, özelge sisteminin daha merkezîyetçi bir yapıya kavuşturulması suretiyle, hata ve hak-sızlıkların önüne geçilmesi hedeflenmiş ve özelgelere olan güveni artırmak amacıyla özelgelerin sağladığı koruma düzeyi artırılmıştır¹⁸.

SONUÇ

Gider pusulasının kullanım alanları Kanun maddesinde belirtildiği gibi vergiden muaf esnaf ile sınırlı değildir. Gider pusulası, vergiden muaf esnaftan alınan mal veya hizmet için düzenlendiği kadar,

¹⁶ 28.08.2010 tarih ve 27686 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁷ Hülya Tekneci, «Özelgelerin Vergi Hukukundaki Önemi», Mali Çözüm Dergisi, S. 118, Temmuz - Ağustos 2013, s. 154.

¹⁸ Tekneci, a.g.m., s. 157.

nihai tüketicilerden alınan her türlü mal ve hizmet için geniş bir kullanım alanı bulunan bir belgedir.

Vergi idaresi gider pusulasının kullanım alanını genişletmiştir. Güncel olarak ise bizimde çalışma içinde değindiğimiz gibi iş yeri kiraları açısından gider pusulası düzenlenmesi gerektiği yönünde görüş belirtilmiştir. Ancak, bahsettiğimiz üzere, bu uygulama mükellefleri ve iş yerini kiraya verenleri zor duruma düşüreceğinden yapılacak bir düzenleme ile olası olumsuzlukların önüne geçilebilecektir. Diğer taraftan, vergi idaresinin görüşüne karşılık Danıştay'ın geçmişte verdiği aksi yönde kararı bulunmaktadır. Danıştay 3. Daire konuya ilişkin olarak; *"...Noter satış senedi ile satın aldığı otomobiller için gider pusulası düzenlenmediği gerekçesiyle adına özel usulsüzlük cezası kesilen davacı şirkete bu otomobilleri satanlar ticaret ve serbest meslek erbabi veya vergiden muaf esnaf olmadığı gibi satışa konu otomobiller kişisel eşya kapsamında olmakla birlikte altın ve mücevher niteliği taşımamaktadır. Bu nedenle davacı kurumun satın aldığı binek otomobiller için gider pusulası düzenlenmediğinden bahisle kesilen özel usulsüzlük cezasında kanuna uygunluk görülmemiştir. Bu sebepten ötürü de kişisel eşya niteliğindeki otomobil satın alan davacının gider pusulası düzenlenmesi gerektiği ve noter satış senedine dayanılarak işletmeye mal ve demirbaş girişi kaydı yapılamayacağı gerekçesiyle İdarece yapılan temyiz başvurusu oybirliğiyle reddedilmiştir."* biçiminde karar verilmiştir¹⁹. Bu durum ise iş yeri kiralarına ilişkin olarak gider pusulası düzenlenmesinden kaynaklı kesilecek cezaların yargı aşamasında, mükellefler lehine sonuçlanacağını göstermektedir.

KAYNAKLAR

- Bakmaz, Zübeyir, "Gider Pusulası Uygulamasında Yaşanan Tereddütler", E-Yaklaşım Dergisi, S. 226, Ekim 2011.
- Dilmaç, Denizhan, "Türk Vergi Mevzuatında Gider Pusulası", www.muhasibeveergi.com/makale.aspx?id=452, Erişim: 20 Aralık 2013.

¹⁹ Danıştay 3.Dairesi, 28.05.1996 tarih ve E. 1996/507, K. 1996/2026.

- Kızılot, Şükrü, "Her Ay Kanada'ya Makbuz İmzalatmaya mı Gideceğim?", Hürriyet Gazetesi, 30 Ekim 2013,
- Kızılot, Şükrü, "Gider Pusulası Yazmayan İşyeri Kiracısına Ceza", Hürriyet Gazetesi, 21 Ekim 2013.
- Özyer, Mehmet Ali, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 4. Baskı, Ankara, Mart 2008.
- Saraçoğlu, Fatih, "Belge ve Kayıt Düzeninin Genel Nitelikleri, Kayıt Düzeninin Türkçe Olması Zorunluluğu", *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, S. 426, 15 Ekim 2004.
- Şenyüz, Doğan, Vergi Hukuku, Ekin Kitabevi, Bursa - 2005.
- Tekneci, Hülya, "Özelgelerin Vergi Hukukundaki Önemi", Mali Çözüm Dergisi, S. 118, Temmuz - Ağustos 2013.