

## DERLEME MAKALE

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE GİDER PUSULASI DÜZENLEMESİ<sup>1</sup>*RECEIPT FOR TAX - EXEMPT PERSONS IN TURKISH TAX SYSTEM*

Doç. Dr. Işıl Fulya ORKUNOĞLU ŞAHİN\*

## ÖZ

Vergi hukukunda alım, satım, hizmet sağlama vb. ticari ve aynı zamanda vergisel sonuç doğuran işlemler belgelere dayanmak zorundadır. Ayrıca belgelerin kayıt edilebilirliği gerçekleştirilen ticari işlemlerin delil olmasına ve ispat niteliğine imkan tanımaktadır. Nitekim Vergi Usul Kanuna göre alış satış faturası, gider pusulası, müstahsil makbuzu, yazar kasa rulosu vb. belgelerin düzenlenmesi ve bu belgelere dayanan defterlerin gerçek ve tüzel kişi tacirlerce tutulması, saklanması ve ibrazı zorunludur. Bu bağlamda gider pusulası fatura yerine geçen belgelerden olup, ticari işletmelerde giderlerin belgelendirilmesinde kullanılan araçlardan biridir.

Ancak ticari işlemlerde kimi zaman bir tarafın gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmadığı durumda, gerçekleşen ticari işlemle ilgili belge verilemediğinde, 6502 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun kapsamındaki malların iade işlemlerinde gider pusulası gündeme gelebilmektedir. Bu bağlamda gider pusulası fatura yerine geçen belgelerden olup, ticari işletmelerde giderlerin belgelendirilmesinde kullanılan araçlardan biridir. Şöyle ki VUK 234. md. uyarınca; 1. ve 2. sınıf tüccarlar, basit usule tabi olanlarla, defter tutması gereken serbest meslek erbabının ve çiftçilerin vergiden muaf esnafa; yaptıkları işler veya onlardan satın aldıkları mal ile ilgili düzenleyip işi yapana veya malı satana imzalatacakları gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Dolayısıyla çalışmada gider pusulasına, gider pusulası düzenlenmesi gereken haller ve gider pusulası düzenlemek zorunda olanlara, gider pusulasının düzenlenmesine, gider pusulası düzenleme şartlarına uyulmamasının yaptırımına, gider pusulasında uygulanması gereken tevkifat oranlarına, gider pusulası uygulamaları hakkındaki çeşitli özelgelere değinilmektedir.

**Anahtar sözcükler:** Gider pusulası, Vergi Usul Kanunu, Vergiden Muaf Esnaf, Bazı Özelgeler, Türk Vergi Sistemi

<sup>1</sup> Bu çalışma 29-31 Mart 2018 tarihinde 6. Uluslararası Çin'den Adriyatik'e Sosyal Bilimler Kongresi'nde sunulmuş olan tebliğden üretilmiştir.

\* Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, iforkunoglu @gazi.edu.tr, orcid no: [0000-0002-7238-1215](https://orcid.org/0000-0002-7238-1215)

## ABSTRACT

In the tax law undocumented transactions cannot be registered to the notebooks. However, purchasing, selling, providing services, etc. commercial and at the same time the transactions that generate tax related results must be based on documents. Also, the recordability of documents allows evidence and proof related to commercial transactions carried out. Indeed, according to the Tax Procedural Law, purchase invoice, receipt for non-taxpayer, producer receipt, cash register roll etc. arranging of the documents and keeping the notebooks based on these documents and keeping, storing and presentation is obligatory by the real and legal person merchants.

However, in cases where the income of one party and taxation of corporations are not taxpayers sometimes in commercial transactions, when the document related to the actual commercial transaction can not be given, The expense of the goods within the scope of the Act on the Protection of the Consumer No 6502 may come to an receipt for non-taxpayers during the extradition proceedings. In this context, receipt for non-taxpayers is one of the instruments used in the documentation of the expenditures in the commercial enterprises, which is the companion invoice replacement documents. Therefore, in the study were touched on receipt for non-taxpayers and their organization by who and arrangement rules of them, to their withholding rates, and to some related tax rulings.

**Keywords:** Receipt for Non-Taxpayers, Tax Procedure Law, Non-Taxable Craftsmen , Some Tax Rulings, Turkish Tax System

## GİRİŞ

VUK'nun 2. bölümünde faturaya ve bu evrakın yerine geçen belgelere değinilmektedir. Fatura ile perakende satış fişi, müstahsil makbuzu ve gider pusulası fatura yerine geçen belgeler kapsamında sayılmışlardır. Gider pusulası belge düzenleme sorumluluğu bulunmayan kişilerden yapılan alımların, alımı gerçekleştiren işletme tarafından belgelendirilmesinde kullanılır.

### 1. GİDER PUSULASI

İşletmelerin vergi mükellefi olmayanlarla mal ve hizmet alımına ilişkin ticari ilişkilerinde harcamalarını gider olarak kaydetmelerine imkan tanıyan ve bu ticari işlemi ispat niteliğine haiz resmi bir belgedir. Gelir vergisi veya kurumlar vergisi mükellefleri mal, hizmet temininde fatura alamıyorsa (fatura

kesilebilmesi için gereken Kurumlar vergisi, Gelir Vergisi veya KDV mükellefi olmayan bir şahıstan mal veya hizmet almışsa) “gider pusulasına” ihtiyaç bulunmaktadır. Gider pusulasına ilişkin temel düzenleme VUK md. 234’te yer almaktadır. Bu madde uyarınca fatura hükmünde sayılmıştır. Gider pusulası, vergi mükellefiyeti bulunmayanlardan alınan emtia ile hizmetin belgelendirilmesini sağlar. Ancak tüketicilere satışı gerçekleştirilen mal iadesinde de kullanılır. İşi yapana veya malı satana imzalatılır. Gider pusulası düzenlenirken yapılan brüt ödemeden vergi kanunlarınca belirtilen kesintiler yapılır ve bu kesintiler muhtasar beyanname ile beyan edilir. Daha sonra da süresinde vergi dairesine ödenir. 225 Sayılı VUK G.T. uyarınca; işin içeriği, türü, miktarı, bedeli, vergi tevkifat nispeti ve safi değerine; faaliyette bulunduran ile faaliyette bulunan veya mal alan ile satan kişinin isim, soy isimleri (tüzel kişilikse ticari unvanı) adres bilgisi, ilgili vergi birimi, hesap, seri ve sıra no.u ve belgenin hazırlandığı tarihe yer verilmelidir.

## **2. GİDER PUSULASI DÜZENLENMESİ GEREKEN HALLER VE GİDER PUSULASI DÜZENLEMELER ZORUNDA OLANLAR**

Gider pusulası temel olarak Vergi Usul Kanunu mükerrer 257. madde ile düzenlenmesi zorunlu evrakın mahiyeti ve şekline ilişkin Maliye Bakanlığı’na yetki verdiği hükümle ve VUK 234’te düzenlenmiştir (Yücel, 2014, s.75). Ancak aynı zamanda gider pusulasına ilişkin diğer açıklamalar bu hükümlere ilişkin uygulamanın alanını genişletmektedir. Şöyle ki; tablo1’de görüleceği üzere GVK 9., 18., 47 ve 51. maddeler ile 141, 164, 172, 188, 225 ve 385 sayılı VUK. Genel Tebliği ile 54 seri nolu KDV G.T. ile 68 seri no’lu KDV G.T.’de gider pusulası düzenlenmesi gereken hallerle ilişkin ek düzenlemelere yer verilmiştir.

Tablo 1’e göre gider pusulası düzenlenmesi gereken haller özetle şöyledir: gezici olarak bir işyeri açmadan motorlu araç kullanmadan perakende ticaret yapanlardan, küçük sanat erbabından, köylerde gezici şekilde sanat icra eden veya işyeri açıp basit usulde vergileme şartlarını taşıyanlardan olan, GVK 18. maddede belirtilen faaliyetlerde bulunan serbest meslek erbabından, kendi işinde bifiil çalışan, makine kullanmadan evinde üretim yapanların kanunda sayılan ya da Danıştay tarafından uygun görülen benzer faaliyetlerden olan, zirai işlerde kullanılan hayvanla, motorla, sandalla, nehir, göl vs.de eşya ve insan taşıyıp ara sıra nakliyecilik yapanlardan alınan, 1. ve 2. sınıf tacirlere, değerli mücevher vb. kişisel eşyalarını satan kimselerden yapılan, emtia ve

hizmet alımında gider pusulası düzenlenmelidir. Gider pusulası düzenlenmesi gereken diğer haller ise; tüketicinin satın aldığı mal ve hizmetin iade edilmesi veya değiştirilmesi durumunda, her ne kadar telif kazancı elde eden şahıs vergiden muaf esnaf olmasa da arizi serbest meslek kazancı elde edenlere yapılan ödemede (Yüce, 2000, s.9), taksitli satışta tüketicinin taksitini vadeden önce ödemeyi istemesi ile faiz indiriminde bulunmasına, müşterinin, gelir, kurumlar, katma değer vergisi mükellefi olmaması halinde, ödeme kaydedici cihaz fişine göre daha az miktarda akaryakıt almasında, basit usulden yararlananların araçlar dışında sabit kıymet satışı ve kişilerin ve tüzel kişiliklerin emtialarını aralarında çalışma sözleşmesi bulunmadığı halde o kişiler namına gezici olarak satan kişilere hisse payı, prim vb. ödeme yapılmasıdır.

**Tablo 1: Gider Pusulası Düzenlenecek Haller**

Sayı	HANGİ MAL VE HİZMETLERİN GİDER PUSULASI DÜZENLEMESİ KAPSAMINDA OLDUĞU	Kanun /Genel Tebliğ No.	Stopaj Durumu
1	Motorlu taşıma araçları kullanılmadan gezici şekilde veya işyeri açılmaksızın perakende ticaret yapanlardan yapılan mal ve hizmet alımı (satış yapmak üzere kıyafet, kişisel mallar ve süs eşyaları, yüksek değerli ev eşyası ile yiyecek, bakkal malzemeleri ve deterjan türevi ürünlerini ve dükkanının ön kısmında işyerinde sattığı türden mal satışı yapan kişiler dışında)	<b>Gelir Vergisi Kanunu 9.madde</b>	<b>VAR</b>
22	Dükkan/ofis açmadan, gezerek ve dolaysız şekilde tüketiciye hizmette bulunan çeşitli sanatkar erbaptan alınan emtia ve hizmetler için		
33	Köyde seyyar şekilde çeşitli sanat işiyle meşgul olanlarla buralarda sözü edilen bu işleri dükkan açarak basit usule tabi olabilecek kişilerden alınan emtia ve hizmetler için	<b>Gelir Vergisi Kanunu 9.madde</b>	<b>VAR</b>
44	Sulak alanlarda toplam 50 rüsum tonilato kadar makinesiz ve motorsuz taşıma araçları ile faaliyette bulunanalar, hayvanlı ya da hayvan arabalı şekilde taşımacılıkta bulunanlardan alınan emtia ve hizmetler için		<b>VAR</b>

55	Ziraat işlerinde kullanılan çeşitli araçlarla geçici olarak taşımacılık faaliyetinde bulunup arada ücretle mal ve kişi nakliyesi yapan çiftçilerden alınan emtia ve hizmetler için		VAR
6	İşinin başında bulunup, bizzat kendisi işinde çalışması durumunda, GVK bakımından gerçek usulde vergilendirilmeyen; dışardan çalışan temin etmeden, hareket verici güç kullanılmadan evlerinde ürettikleri çeşitli ürünleri işyeri açmadan satış işlemiyle bulunanlardan alınan emtia ve hizmetler için	Gelir Vergisi Kanunu 9.madde	VAR
7	Yukarıdaki maddelerde belirtilen işlere benzediği Danıştay'ın önerisi ve Maliye Bakanlığı'nın onayı ve ilanı ile belirtilen ticaret ve sanat işleriyle meşgul olanlardan alınan mal ve hizmetler için		VAR
8	Gelir Vergisi Kanunu 18. maddedeki faaliyetleri icra eden serbest meslek erbabından alınan emtia ve hizmetler için	Gelir Vergisi Kanunu 18.madde	VAR
9	1. ve 2. sınıf tüccarlara, değerli mücevher vb. kişisel eşyalarını satan kişilerden mal alımı	Vergi Usul Kanunu 234-2.	YOK
10	Tüketicinin satın aldığı mal ve hizmetin iadesi veya alınan malların değiştirilmesinde	Katma Değer Vergisi 54 no'lu Genel Tebliğ	YOK
11	Taksitli satışta tüketicinin taksitleri zamanından önce ödemesi nedeniyle faiz indirimini uygulanmasında		
12	Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun uyarınca şahısların ve şirketlerin emtialarını çalışma sözleşmesine dayanmaksızın o kişiler namına gezici olarak satan kişilere yapılan ödemeler	Gelir Vergisi Kanunu 94. madde/10b Gelir Vergisi Kanunu 215 no'lu Genel Tebliğ	VAR
13	Basit usulden yararlananların taşıt dışında sabit kıymet satışında (basit usulde taşıtta belge düzenlenmeden, alıcılar tarafından noter satışı doğrudan kaydedilir.)	Gelir Vergisi Kanunu 230 no'lu Genel Tebliğ	VAR
14	Müşteri, gelir, kurumlar veya katma değer vergisi mükellefi olmadığında, yazarkasa fişindeki miktardan az benzin aldığı zaman için; akaryakıt istasyonu işletmecisi tarafından düzenlenir.	KDV 68 no'lu Genel Tebliğ	YOK
15	Arızı serbest meslek faaliyeti icra eden kişilere yapılan ödemeler	Gelir Vergisi Kanunu 211 no'lu Genel Tebliğ	VAR

**Kaynak:** GİB'in ve Maliye Bakanlığı'nın web sitelerindeki GVK ve VUK ilgili kanun maddelerinden ve adı geçen genel tebliğlerden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Gider pusulası düzenlemesi gereken kişiler ise vergiden muaf esnafın sunduğu hizmetler ya da bu kişilerden alınan mallar hakkında, 1. ve 2. sınıf tacirler, basit usule tabi kişiler, defter tutması zorunlu serbest meslek erbapları ile çiftçilerdir.

### 3. GİDER PUSULASININ DÜZENLENMESİ

Gider pusulası, Gelir İdaresi tarafından anlaşmalı olan bir matbaadan alınmalı ya da herhangi bir kırtasiyeden satın alınan gider pusulası kullanılmadan önce notere onaylatılmalıdır. VUK 234. maddeye göre; `1. ve 2. sınıf tüccarlar, basit usule tabi kişiler ile defter tutması gereken serbest meslek erbabı ve çiftçiler, vergiden muaf esnafa yaptıkları işler veya onlardan satın alınan mal için düzenlenip faaliyette bulunana veya mal satışında bulunana imzalatacakları gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Bu belge 1. ve 2. sınıf tacirlerin, kişisel eşyalarını satanlardan alınan değerli mücevherat vb. hakkında da düzenlenir. Gider pusulası işin kapsamı, malın türü, adedi, tutarı ve iş ücreti ve alışveriş yapanların soy isimleri (tüzel kişilikse unvanı), adres bilgisi ve düzenlendiği gün ile ikişer örnek şeklinde düzenlenip ve örneğinin biri icraatta bulunan şahsa ya da mal satışı yapan kişiye verilir. Gider pusulası, seri numarası ve sıra no.su ile sırayla art arta düzenlenmiştir`. Aynı zamanda 225 Sıra No'lu VUK G.T.'de gider pusulasında bulunması gereken şekli özellikler düzenlenmiştir. VUK 234. maddede belirtilen özelliklere ek olarak getirilen unsurlara göre; gider pusulası mükelleflerce GİB'in belirttiği basım yerlerinde basılmalı ya da üzerinde noter onayı bulunmalıdır. Bununla birlikte gider pusulasının usulüne uygun şekilde yürürlüğü bakımından VUK'daki mükellefiyete ilişkin belgelerin bastırılması ve dağıtılması hakkındaki yönetmelikteki düzenlemelere uyulmalıdır. Asgari iki nüsha düzenlenmemiş ve bilgi eksikliği bulunan gider pusulaları düzenlenmemiş kabul edilecektir.

### 4. GİDER PUSULASI DÜZENLEME ŞARTLARINA UYULMAMASININ YAPTIRIMI

Uygulamada gider pusulası düzenlenerek gerçekleşen farklı suçlara rastlanmaktadır. Örneğin normalde ilgili işyerinde çalışan şahsa ödenmesi gereken bedel için ücret bordrosu yerine gider pusulası düzenlenerek yapılan ödemenin "ödül" ya da "çeşitli hizmet" gibi adlarla belgelendirilmesi ve bu şekilde kayıt edildiği halde sahte belge düzenlenmiş ve kullanılmış olacağı-

dan farklı iki adet kaçakçılık suçu söz konusudur (Erdem, 2013, s.110). Diğer yandan uygulamada değişik şekillerde edinilmiş varlıkların gider pusulası ile satılarak elde edilen kazancın vergi dışı bırakıldığı görülmektedir. Örneğin, icra daireleri tarafından gerçekleştirilen satışlarda satın alınan mallar birkaç gün içinde gider pusulası ile satılabilmekte ve ticari işletmelerin aktifine bu varlıklar gider pusulası ile intikal ettirilerek amortismanına tabi tutulmaktadır. Çoğunlukla düzenlenen gider pusulaları üzerindeki değerler gerçek satış bedelinden farklı olabilmektedir. Ayrıca satışı yapanlar esnaf muafliğından yararlanmadığından, söz konusu satış bedelleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi uyarınca tevkifata da tabi tutulmamaktadır (Seviğ, 2009).

Faturanın ve fatura yerine geçen evrakın kullanılmaması ve alınmayışı ile diğer şekilsel kurallara riayet edilmemesine dair cezalar Vergi Usul Kanunu 353. maddede düzenlenmiştir. İlgili maddenin 1. ve 2. fıkralarına göre; verilmesi ve alınması gereken fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek tutar yerine başka bir tutarın bulunması durumunda; bu belgeleri düzenlemek zorunda olanlar ve alması gerekenlerin hepsine, belge başına (513 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2020'den itibaren 350 TL) liradan aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u oranında özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. 2020 yılında bir takvim yılı içinde her bir belge türüne dair her bir tespit için kesilecek cezanın toplamı 18.000 TL'yi (513 Sıra Numaralı VUK G. T. ile 1 Ocak 2020 itibarıyla her bir belge türüne ilişkin bir mali yılda kesilebilecek toplam ceza tutarı 180.000 TL) lirayı geçemez/ md.232/1'de 1-5 no.lu alt maddelerdekiler haricinde bulunan şahısların fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, yazarkasa fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının tespiti durumunda ilgililere kesilecek özel usulsüzlük cezası bu maddenin 2 no.lu bendinde belirtilen 350 TL cezanın beşte biridir. (70 TL). Sözü edilen cezanın kesilmesi için, belge alınmadığı tespitinin vergi incelemesine yetkili olanlarca yapılması gereklidir. Ancak GİB, buna ilişkin tespiti vergi incelemesine yetkili olmayanlara da yaptırma yetkisine haizdir. İlgili hüküm uygulanırken, belge alınmadığına dair tespit tutanağının belge almayana verilen nüshası, ceza ihbarnamesi sayılır.

## 5. GİDER PUSULASINDA TEVKİFAT

Mal, hizmet alımında ödeme yapılırken, ödemeyi yapan tarafından verginin asıl mükellefi adına vergi matrahından yapılan kesintinin vergi dairesine yatırılması işlemine tevkifat (stopaj) denir. Gelir idarelerince vergi maliyetini düşürmek, mali anestezi etkisi ile vergiyi kaynakta keserek daha hızlı ve kolay gelir tahsili gerçekleştirmek vb. gerekçelerle stopaja başvurulmaktadır. Stopaj tutarının hesabı ödeme tutarının stopaj oranı ile çarpımı sonucunda bulunur. Vergi kesintisi yapmakla yükümlü olanlara vergi sorumlusu denir. Örneğin işverenler, vergi sorumlusu sıfatıyla çalışanlarına yapacakları ücret ödemeleri dolayısıyla vergi kesintisi yapıp, bu kesintiyi muhtasar beyanname ile beyan edip vergi dairesine ödemektedirler. Dolayısıyla gider pusulasını düzenleyen(ödeme yapan kişi) vergi sorumlusu sıfatıyla muhtasar beyanname ile beyan ederek kesinti yapılan vergi tutarını ilgili vergi dairesine öder. Gider pusulası vergi muafiyeti bulunan esnaf ile vergi mükellefiyeti bulunmayan tüketiciden alınan mal ve hizmet alımları ve iadelerinde kullanılması gereken belgedir. Gider Pusulası vergi muafiyeti bulunan esnaftan alınan bir mal ve ya hizmet alımı dolayısıyla düzenleniyorsa, GVK madde 94/13'teki oranlar dikkate alınarak stopaj yapılır. Buna göre tevkifat oranları:

- Havlu, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamulleri, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve her nevi turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek ve benzeri emtia bedelleri veya bu malın üretiminde ödenen hizmet bedeli üzerinden % 2,
- Değerli kağıt ve damga pulu satışında komisyon bedeli üzerinden % 20,
- Diğer mal alımı için %5,
- Diğer hizmet alımları (a, b, c alt bentleri hariç olmak üzere mal ve hizmet bedelinin ayrılmasını hali de bu kapsamdadır) için, % 10,
- Hurda mal alımında %2' dir.

Diğer yandan GVK 94. maddenin 9./b bendi hükmüne göre emtia ya da hizmetin temin edildiği şahsın vergi mükellefiyeti bulunmuyorsa, esnaf muafılığı da yoksa ve gerçek ve tüzel kişilerin mallarını çalışma akdine tabi olmadan ve ilgili şahıslar namına gezici şekilde tüketiciye satışı dolayısıyla kendisine ödenen komisyon, prim gibi ödemelerin %20'si kadar stopaja tabidir.

Ancak VUK'a göre tevkifat yapılmaması gereken durumlar bulunmaktadır. Örneğin, x kişisi bileziklerini kuyumcuya sattığında, ödemeyi belgelendirmede gider pusulası düzenler ancak ilgili tutar stopaja tabi değildir. Ev eşyasını vergi mükellefiyeti bulunan bir işletmeye satan şahsın faaliyeti işle-



min devamlılığı bakımından ticari faaliyet niteliği taşımadığından, işletmenin gider pusulası düzenlemesi gerekir ancak vergi ve fon payı kesintisi yapılmaz. Antika ev eşyalarının bir şahıs tarafından antikacıya satılması durumunda, antikacı gider pusulası düzenleyecektir fakat vergi ve fon payı kesilmeyecektir (Turna, 2001, s. 5).

## 6. ÖZELGELERDE GİDER PUSULASI

Gider pusulası kişi ve işlem bakımından toplu şekilde düzenlenememekte, her bir kişi ve işleme özel olarak ayrı olarak düzenlenmektedir. (Nair, <http://www.alosgk.com/2015/10/gider-pusulas-uygulamalar-ve-mukteza.html>) Gider pusulası ile ilgili olarak uygulamada karşılaşılan sorunlar nedeniyle mükelleflerce Maliye Bakanlığının konuya ilişkin görüşleri sorulmuştur. Gider pusulası ile ilgili çeşitli tarih ve konulardaki bazı özelgeler Gelir İdaresinden edinilmiş, aşağıda bunların özetle karar kısımları ile özelgelerdeki kararlar hakkındaki çeşitli eleştirilere ve önerilere yer verilmiştir.

Öncelikle ihtilafı bir gider pusulası özelgesine değinilecektir. Gelir İdaresi Başkanlığı Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'na verilen 16/05/2013 tarih ve 70280967-105(234-2012/14)-89 sayılı ve “mali müşavirlik yapan kişinin işyeri kirasını gider kaydetmesinde banka dekontu ile birlikte gider pusulası düzenlenmeli midir” konulu Özelgede; VUK'un ispat edici kağıtlardan söz eden 227. maddesine, gider pusulasına yer veren 234. md., Maliye Bakanlığı'na çeşitli yetkiler veren mük. 257. md. ve tahsilat ve ödemelerin banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü aracılığıyla yapılmasına ilişkin düzenlemelere yer veren 268 Seri No'lu G.V. Genel Tebliği'ne değinilerek, ilgili kiralama borçlu olunan meblağın kiraya veren şahsın vergi mükellefiyeti bulunması durumunda fatura düzenlemesi gereğine, kiraya veren şahsın vergi mükellefiyeti bulunmuyorsa, kiracı tarafından gider pusulası ile belgelendirilmesi gereğine” yer verilmiştir. Ancak kira gelirleri, gayrimenkul sermaye iradı kapsamında olup, bu kapsamda gelir elde eden gerçek kişilerin kiralamaya konu gayrimenkulleri bir ticari işletme bünyesinde değilse, ticari kazançlarla ilişkili olarak muafiyet kapsamına girmediğinden, anılan kişiler mücevherat vb. değerli mallar satmadıklarından, ilgili faaliyette gider pusulası düzenlenmesi gerekmemektedir (Akarca ve Şafak, 2013). Dolayısıyla uygulamada sonraki tarihlerde verilmiş özelgelerin dikkate alınacağı düşünüldükçe, en güncel özelgelere erişilmesi yararlı olacaktır.

Diğer yandan Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08/06/2011 tarihli, B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-94-70-373 sayılı, “Nihai tüketiciden alınan araç için gider pusulası düzenlenmesi ve tevkifat yapılması” konulu Özelgesinde; taşıt satış akdi VUK'da bulunan evraktan olmadığından, vergi mükellefi olmayanlardan taşıt satış akdiyle alınan araç hakkında gider pusulası düzenleneceği, GVK madde 94'e göre, esnaf muafılığı bulunmayan ve vergi mükellefiyeti bulunmayanlardan edinilen unsurlara yönelik tevkifatta bulunacağına ilişkin bir hüküm olmadığından tevkifatta bulunulmayacağı açıklamasına yer verilmiştir (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 2011). Oysaki GVK madde 94.'ün 13. no'lu bendindeki “esnaf muafılığından yararlananlar” ibaresinin kapsamının genişletilerek “vergi mükellefiyeti olmayan kişilerin satış işlemlerine” ibaresinin eklenmesinin yararlı olacağı düşünülmektedir.

Aynı zamanda Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21/02/2012 tarihli B.07.1.GİB.4.16.16.01-GV-11-22-79 Sayılı “Eğitim kurumunda velilerden oluşan topluluğun ilgili eğitim kurumunun ihtiyaçlarının giderilmesinde gider pusulası ile yapılan ödemelerden gelir vergisi stopajı uygulanıp uygulanmayacağı” konulu Özelgesinde; eğitim kurumunda velilerden oluşan topluluk tarafından eğitim ve öğretim faaliyeti yürüten kurumun GVK madde 9'a göre esnaf muafılığı bulunanlardan edinilen emtia ya da hizmet temininin, GVK madde 94'e göre stopaja tabi tutulacağı, ancak bu emtia ya da hizmet alımının esnaf muafılığı bulunmayan kişilerden temininde stopaj yapılmayacağı açıklamalarında bulunulmuştur (Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı, 2012) Burada da önceki özeldedekine benzer şekilde GVK 94. maddede yapılacak genişletici bir hüküm değişikliğinin gerekliliği öne sürülebilir.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17/11/2011 tarihli, B.07.1.GİB.4.35.18.02-1741-624 Sayılı “İkinci el mal alım-satımında gider pusulası düzenlenmesinde tevkifatta bulunulup bulunulmayacağı, oranı ve bu sektörde satışın faturada gösterildiği belirtilerek bunun yanında yazar kasa kullanılması gerekir mi?” konulu Özelgesinde; esnaf muafılığı bulunmayan ve vergi mükellefi olmayan kişiden ikinci el ev eşyası alımında gider pusulası düzenlenmesi gerektiği, GVK madde 94'te esnaf muafılığı kapsamında bulunmayan ve vergi mükellefi olmayan kişilerden alınan mal ve hizmetler için stopaja tabi olacağı hakkında bir hukuki düzenleme olmadığından kesinti yapılmayacağına yer verilmektedir. Esnaf muafılığı bulunanlardan 2. el emtia alımında, gider pusulasına karşılık yapılan ödeme üzerinden %5 oranında kesintide bulunulacağı, KDV mükelleflerinin ödeme kaydedici cihaz kullanım mecburiyetine

ilişkin düzenleme getiren 3100 sayılı Kanunla, toptan olmayan emtia satışı veya hizmet sunumunda bulunan 1. ve 2. sınıf tacirlere 2. el mal satışı ile hizmette bulunulmasında, VUK uyarınca fatura düzenleme zorunluluğu bulunmayan şahısların satışının belgelendirilmesine yönelik son nesil yazarkasa kullanımının zorunlu hale getirilmiş olduğu açıklamalarında bulunulmuştur (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 2011). İlgili örnekteki satışların belgelendirilebilmesi amacıyla gider pusulası düzenlenmesinin GVK 94. 13 no.lu bentte diğer mal alımı için %5, hurda mal satın alımında %2, diğer hizmet alımlarında %10 stopaj yapılacağı öngörüldüğünden ilgili kararın yerinde olduğu düşünülmektedir.

MB Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 06/12/2000 tarihli, B.07.0. GEL.0.29/2926-234-297/57639 sayılı, “firmanın eşya ya da malı taşıyıp bir yere bırakma faaliyeti gerçekleştirilen kişilere hammallık faaliyeti için yapılacak ödemeye yönelik gider pusulası düzenlenip düzenlenmeyeceği” konulu özelgesinde; “işletme adına boşaltım faaliyetinin yaptırıldığı şahıslara ödenen hammallık hizmetine yönelik olarak gider pusulası düzenlenmelidir ve ilgili evrak hizmet sunumunda bulunan kişiye imzalatırılmalıdır. Ayrıca taşıtı kullanan namına gider pusulası düzenlenmemesi açıklamasında bulunulmuştur (MB Gelirler Genel Müdürlüğü, 2000). Hammallık ücreti esnaf muafıği kapsamında değerlendirilebileğinden, ilgili kararın yerinde olduğu düşünülmektedir.

Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29/12/2011 tarihli, B.07.1.Gİ-B.4.20.15.02-VUK-2010/15-491 sayılı, “sürekli yayınların satışında çalışanlara ödenen tutar hakkında gider pusulası düzenlenip düzenlenmeyeceği” konulu Özelgesinde; ilgili kurum tarafından dergilerin satışına yönelik olarak çalışanlara verilen ücretlerden Gelir Vergisi Kanunu'nun madde 103 ile 104'te belirtilen nispet ile esaslara göre bu Kanun'da madde 94/1 hükmü uyarınca stopaj yapılmalıdır. Dergi satış hizmetine karşılık ilgili kişilere gerçekleştirilecek ödemenin ücret kapsamında kabulü nedeniyle ücret bordrosu düzenlenmesi gerektiğinden gider pusulası düzenlenmeyeceği açıklamalarında bulunulmuştur(Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı, 2011). Buradaki dergi satışına yönelik olarak bir işyerine bağlı şekilde çalışılması ve o işyerinden ilgili hizmet karşılığında elde edilen meblağlar ve hizmette devamlılık olduğundan, sözü edilen gelirin ücret olarak değerlendirilerek vergilendirilmesinin yerinde olduğu düşünülmektedir.

Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14/09/2011 tarihli, B.07.1.Gİ-B.4.45.15.01-GVK-40-27-88 sayılı, “Alınmış sebzeleri ayıklayan ev hanım-

larına kg başına ücret ödendiği, bu ücret için gider pusulası düzenlenip düzenlenmeyeceği ile ev hanımlarının bu işten dolayı esnaf muaflığı” konulu Özelgesinde; belirtilen sebze ayıklama işinin bir çalışma akdine dayanarak, çalışan patron iletişimi kapsamında veya hizmetin devamlı olarak dükkanınızda gerçekleştirilmesi halinde, yapılacak ödemelerin Gelir Vergisi Kanunu’nun 61, 63, 94, 103 ve 104’üncü maddeleri uyarınca ücret kapsamında vergilendirilmesi, ev hanımlarının evinde (ilişki olmadan) icra edilmesinde, söz konusu kadınların GVK madde 9-6’ya göre esnaf muaflığı kapsamında kabulü ve gider pusulası düzenlemek suretiyle yapılan ödemeler üzerinden, aynı Kanunun 94 üncü maddesinin 13/a bendi uyarınca %2 oranında stopaja tabi olması gerektiği açıklamalarında bulunulmuştur (Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı, 2011). İlgili özalgede alınan kararın elde edilen kazançların ücret geliri kapsamına girip girmemesi ve esnaf muaflığı kapsamına girip girmediği ayrımı dikkate alınarak vergilendirme yapılması gerektiğine dikkat çektiğinden, yerinde bir uygulama olduğu düşünülmektedir.

Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 02/01/2012 tarihli, B.07.1.Gİ-B.4.41.15.02-VUK-2011/5-2 sayılı, “gider pusulası düzenlemede üst sınırın olmadığı” konulu özelgesinde; gider pusulasının vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmünde olduğu, 1. ve 2. sınıf tacirlerin, bireysel emtialarını satanlardan aldığı mücvherat türevi değerli mallar için düzenlenmesi gerektiği belirtilmiş, gider pusulasında belirtilecek bedelle ilgili herhangi bir sınırlamanın olmadığı açıklamalarında bulunulmuştur.(Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı, 2012). Nitekim VUK’da ve GVK’da ve gider pusulası hakkındaki diğer hukuki düzenlemelerde bu konuda herhangi bir sınırlandırıcı hüküm bulunmadığından, ilgili kararın yerinde olduğu düşünülmektedir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 62030549-120[94-2016/55]-113418 sayılı ve 25.04.2017 tarihli “ülkede ve diğer ülkelerden verilen öğretim hizmetlerinde yapılmış ödemelerin stopaja tabi olup olmayacağı” hakkındaki Özelgede; eğitim hizmeti veren kişilerin çalışma akdi dolayısıyla bağlı şekilde çalışmaları durumunda kendilerine yapılmış ödemenin ücret kapsamında dikkate alınacağı, bunlar için ücret bordrosu düzenlenmesi gereği, eğitim verenlerin bu hizmeti bireysel sorumlulukları ile kendilerinin adlarına ve hesaplarına yapmaları dolayısıyla edinilen gelirin serbest meslek kazancı kabul edileceği ve ilgili faaliyette bulunanların serbest meslek makbuzu düzenlemeleri gereği, eğitim veren kişilerce eğitim hizmeti devamlılık arz etmeyecek şekilde gerçekleştirildiğinde ise sözü edilen şahıslar namına gider pusulası

düzenlenmesi gerekliliği açıklamalarında bulunulmuştur ( İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı , 2017). Dolayısıyla ilgili kararda da net şekilde belirtildiğinden, kazanca konu hizmetin arızı şekilde yerine getirilmesi ve serbest meslek kazancı hükmünde olmaması, işyerine bağlılık niteliği içermemesi durumlarında gider pusulası düzenlenmelidir. GVK 94/13d maddesi hükmüne göre diğer hizmet alımları kapsamında %10 oranında stopaja tabi tutulması yerinde olacaktır. Ancak eğitim hizmeti sunan ülkeler ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması yapılmışsa ilgili Anlaşma hükümlerinin temel alınacağı gözden kaçırılmamalıdır.

## 7. SONUÇ

Konu mükelleflerin mağduriyetlerinin önlenmesi bakımından değerlendirilecek olursa gider pusulası hakkındaki hukuki düzenlemelerin kapsamına girmeyen harcamalarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nın görüşünün alınması yerinde olacaktır. Ancak tam olarak bu nedenle gider pusulası düzenlenmesi gereken durumların uygulamada VUK 234. madde hükmünden daha çok özgelere şekil aldığı rahatlıkla söylenebilecektir. Özelgeler ya da diğer bir deyişle muktezalar mükelleflerin vergilendirme ile ilgili konularda idarenin görüşünün sorulduğu ve mükellefe özel yazılı bilgilendirme yapılmasına imkan tanıyan hukuki bağlayıcılığı diğer mükelleflere sirayet etmeyen düzenlemelerdir. Dolayısıyla mükellefler sözü edilen bu özgelere yazılı açıklamalara dayanarak faaliyette bulduklarında cezai işleme tabi tutulmamaktadırlar. Bununla birlikte Özelgelerin, VUK'un 413. maddesine göre Gelir İdaresi Başkanlığının web sitesinde yayımlansa da, tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön verip, açıklık getirmek üzere sirküler şeklinde yayınlanmadığı sürece vergi incelemelerinde diğer mükellefler açısından bağlayıcılıkları bulunmuyordu. Ancak 27.03.2013 tarihli 28600 no'lu Resmi Gazete'de yayımlanan 425 sıra No'lu Vergi usul Kanunu Genel tebliği uyarınca vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların inceleme neticesinde tanzim edecekleri raporlarda vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı hususlara yer veremeyecek ve bu düzenlemelere ters düşen tarhiyat öneremeyecekleri öngörülmüştür. Ayrıca bu raporları intikal ettirmek zorunda oldukları Rapor Değerlendirme Komisyonlarının, vergi inceleme raporlarını değerlendirirken yukarıda belirtilen mevzuata ek olarak Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş olan özgelere uygunluk kıstasını da uygulayacakları ve varsa adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özel-

geler ile sınırlı kalmayacakları belirtilmiştir. Bu hüküm nedeniyle özelgelerin öneminin ve bağlayıcılığının nispeten arttığı görülmektedir.

Bununla birlikte gider pusulası düzenlenmesi gereken işlemlerin tespitinde aranacak temel özellik mal alımında ya da hizmet ifasında faaliyetin devamlılık gösterip göstermediği olmalıdır. Devamlılık gösteren satışlar ticari faaliyet, devamlılık arz eden hizmet sunumları bir işyerine ve bir işverene bağlı şekilde gerçekleştirildiğinde ücret olarak bireylerin kendi nam ve hesaplarına ve ilmi bilgilerine dayanarak gerçekleştirdikleri faaliyetleri ise serbest meslek kazancı olarak dikkate alınmalıdır. Ayrıca vergiden muaf esnafa gördürülen hizmetler ya da onlardan temin edilen mallar için düzenlenen gider pusulaları aracılığı ile GVK'nun 94. maddesinde belirtilen tevkifat oranlarına uygun şekilde vergilendirme yapılmalıdır. Uygulamada gider pusulası ile değil de fatura ile yapılması gereken birçok ticari faaliyetin, gider pusulası düzenlemesi ile gerçekleştirilmesindeki artışla da mücadele edilmelidir. Ancak böylelikle mükellefiyet rakamındaki ve tevkif edilecek vergi matrahındaki düşüş önlenilecektir.

Sonuç olarak gider pusulası düzenlemesinden yararlanılabilecek ve yararlanılamayacak durumların tebliğlerle düzenlenmesi yerine, VUK 234. maddede gider pusulası düzenlenmesi gereken durumların ayrı ayrı belirtilerek, sınırlarının net şekilde tespiti bu konuda doğacak ihtilafların çözümünde oldukça yararlı olacaktır.

### KAYNAKÇA

Akarca, A. ve Şafak, M. (2013). İşyeri Kira Ödemelerinde Gider Pusulası Düzenlenmesi De Nereden Çıktı?, Erişim Adresi: <https://www.dunya.com/kose-yazisi/isyeri-kira-odemelerinde-gider-pusulasi-duzenlenmesi-de-nereden-cikti/17973>, Erişim tarihi: 24.10.2020

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı (08.06.2011). *B.07.1.Gİ-B.4.06.16.01-2010-GVK-94-70-373 Sayılı Özelgesi*.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı (21.02.2012). *B.07.1.Gİ-B.4.16.16.01-GV-11-22-79 Sayılı Özelgesi*.

Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı (29.12.2011). *B.07.1.Gİ-B.4.20.15.02-VUK-2010/15-491 Sayılı Özelgesi*.

Erdem, T. (2013). Sahte/Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Ücret Bordrosu Veya Gider Pusulası Düzenleme Eyleminin Kaçakçılık Suçu Kapsamında Değerlendirilmesi, *Mali Çözüm*, 120, 99-113

Hazine ve Maliye Bakanlığı (27.12.2019). 513 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği. Ankara : Resmi Gazete (30991 sayılı 2. Mükerrer)

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (25.04.2017). 62030549-120/94-2016/55]-113418 Sayılı Özelgesi

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı (01.11.2011). B.07.1. GİB.4.35.18.02-1741-624 Sayılı Özelgesi.

Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı (02.01.2012). B.07.1.Gİ-B.4.41.15.02-VUK-2011/5-2 Sayılı Özelgesi.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (06.12.2000), B.07.0. GEL.0.29/2926-234-297/57639 Sayılı Özelgesi.

Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı (14.09.2011). B.07.1.Gİ-B.4.45.15.01-GVK-40-27-88 Sayılı Özelgesi.

Nair, V. (2015). Gider Pusulası Uygulamaları ve Mukteza Örnekleri Erişim Adresi: <http://www.alosgk.com/2015/10/gider-pusulas-uygulamalar-ve-mukteza.html>, Erişim Tarihi: 20.01.2018.

Seviğ, V. (2009). Gider Pusulası Nerede Kullanılır? *Referans*, Erişim adresi: [http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber\\_oku.php?haber\\_id=4879](http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=4879), Erişim Tarihi: 20.01.2018.

T.C. yasalar (06.01.1961).193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. Ankara: resmi Gazete (10700 sayılı)

T.C. yasalar(10.01.1961) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu. Ankara : Resmi Gazete (10705 sayılı)

Turna, H. (2001). Gider Pusulası Uygulaması, *Mali Çözüm*, 56, 222-232

Yüce, M. (2000). Fikri Haklar Ve Bunların Telif Kazancı İstisnası Karşısındaki Durumu, *Mali Çözüm*, 53, 69-95

Yücel, M. (2014). Vergi Uygulamalarında Kullanım Alanı Giderek Yaygınlaşan Bir Belge: Gider Pusulası; Mahiyeti, Düzenlenme Esasları Ve Kullanım Alanları, *Legal Mali Hukuk Dergisi*. 120, 75-110.