



## BELGESİZ GİDER YAZMAK MÜMKÜN MÜ?

Uğur UĞURLU (\*)

### 1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere Vergi Kanunlarına göre esas kural; mükellefler tarafından işle ilgili olarak yapılan ticari ve mesleki kazançların belirlenmesinde elde edilen kazançtan indirilecek olan giderlerin, vergi kanunlarında niteliği belirlenmiş fatura, yazar kasa fişi, perakende satış fişi, gider pusulası gibi yazılı bir belge ile tevsik edilmesidir. Ancak bazı durumlarda iş ile ilgili yapılan harcamaların belgelendirme imkânı bulunmamaktadır. Yapılan harcamaların yasal defterlere gider yazılmaması '**gerçek vergi matrahının**' bulunması ilkesine ters düşmektedir. Bu durumu gören kanun koyucu bazı durumlarda tevsik edilmeyen belgesiz harcamanın da gider yazılmasına müsaade etmiştir.

Bizde bu makalemizde fatura veya benzeri

belgeye bağlanamayan bazı harcamaların nasıl gider yazılacağı ve bu giderler nedeniyle ödenen KDV' nin indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususunu açıklamaya çalışacağız.

### 2- TEVSİKİ ZORUNLU OLMAYAN HARCAMALARIN GİDER YAZILIP YAZILAMAYACAĞI

Açıkladığımız üzere mükellefler, ticari veya mesleki faaliyetlerini sürdürürken iş ile ilgili yaptığı harcamaları yasal defterlere gider olarak kayıt edilebilmesi için bu harcamaların fatura, yazar kasa fişi, perakende satış fişi, gider pusulası gibi yazılı bir belgeye bağlaması gerekmektedir. Genel kural bu olmakla birlikte bu kuralın istisnası 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun<sup>1</sup> 228' inci maddesinde "**Tevsiki Zorunlu Olmayan Kayıtlar**" başlığı altında düzenlenmiştir. Söz konusu madde hükmü şöyledir.

*"Aşağıdaki giderler için ispat edici kâğıt aranmaz:*

\* Vergi Müfettişi

<sup>1</sup> 10.01.1961 Tarih Ve 10703 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

1. Örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutad olmayan müteferrik giderler;

2. Vesikanın teminine imkân olmayan giderler;

3. Vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler.

1 ve 2 numaralı fıkralarda yazılı giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması şarttır.”

Söz konusu madde hükmüne göre örf ve teamüle göre bir belgeye dayandırılması mutad olmayan (alışıla gelmeyen) çeşitli giderler, belgenin sağlanmasına olanak bulunmayan çeşitli giderler ve Vergi Kanunları'na göre götürü olarak tespit edilen giderlerin belgeye bağlanmasına gerek bulunmamaktadır.

Söz konusu madde hükmünde yer alan ve üç farklı durum için belirtilmiş olan belgesiz harcama yapılabilecek durumları sırasıyla irdeleyelim.

### **2.1- Örf ve Teamüle Göre Bir Vesikaya İstinat Ettirilmesi Mutad Olmayan Müteferrik Giderler**

Vergi Usul Kanunu'nun 228' inci maddesinin birinci fıkrasının birinci bendinde göre örf ve teamüle göre bir belgeye dayandırılması mutad olmayan (alışıla gelmeyen) çeşitli giderlerin herhangi bir belgeye bağlanmadan gider yazılması mümkün olduğu belirtildikten sonra aynı maddenin son fıkrasında belgesiz yazılabilecek giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması gerektiği belirtilmiştir.

Birçok yazar, örf ve teamüle göre bir belgeye dayandırılması mutad olmayan giderlere örnek

olarak **'bahşişleri'** örnek göstermesine rağmen İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olunan bir muktezada bahşişlerin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle doğrudan ilgili olmaması ve yapılacak ödemenin zorunlu olmamasından dolayı bahşişlerin gider yazılmasına müsaade etmemiştir.

Söz konusu muktezada<sup>2</sup> "... Bu hükümlere göre, genel idare giderlerinin ticari kazancın elde edilmesi ve idame edilmesini sağlamak amacıyla yapılması ve belgelendirmek kaydıyla kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Dolayısıyla değişik yerlerde ürün tanıtımı ve pazarlamasını yapan şirket personelinin bu mekânlarda işle ilgili olarak yapılan ödemeler dışında buralarda çalışan garson, kâhya, barmen... vb. gibi kişilere isteğe bağlı olarak vermiş oldukları bahşişlerin (belgelendirilse dahi) ticari kazancın elde edilmesi ve devamı için yapılmış bir genel gider olarak kabul edilemeyeceğinden, söz konusu harcamaların gider kayıt edilmesi mümkün değildir." şeklinde açıklama yapmıştır.

Diğer taraftan örf ve teamüle göre bir belgeye dayandırılması mutad olmayan giderlere verilen bir diğer örnek ise **'yol harcırahları'**dır. Yol harcırahı genel olarak çalışan bir işçinin başka bir yere görevlendirilmesi nedeniyle bu kişinin gerek kendisinin gerek ailesinin yeni görev yerine gitmesi veya taşınması amacıyla ve yardımcı olmak amacıyla bir kereye mahsus olmak şartıyla karşılıksız verilen ücrettir.

Her ne kadar birçok yazar yol harcırahlarının örf ve teamüle göre belgeye dayandırılması mutad olmayan gider olduğunu belirtse de konu ile

<sup>2</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.03.2006 Tarih ve VUK-B.07.1.GİB.4.34.19.02 (1649) Sayılı Muktezası (Bkz. UÇURLU, Uğur. "Bahşişler Vergiye Tabi midir?" Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:76, Nisan 2010)

ilgili Vergi İdaresi tarafından verilmiş bir özelve veya açıklamaya ulaşılamamıştır.

Diğer taraftan Danıştay 4' üncü dairesi tarafından verilen bir kararda, Vergi Usul Kanunu'nun 228' inci maddesinin 1 ve 2. bentlerinde ifade edilen hususların tahdidi olmadığı '**işin genişliği ve mahiyeti ile ilgili giderler**' deyimini arasında dış seyahat giderlerinin ismen bulunmamasının, bu gibi harcamaların madde kapsamı dışında bırakıldığı şeklinde anlaşılması gerektiğini belirtmiştir.

Söz konusu Danıştay Kararında<sup>3</sup> "...Anlaşmazlık, mükellef anonim şirket yetkilisinin 70 günlük, şirketin işi ile ilgili dış seyahat süresince yaptığı giderlerin miktarları ile bu giderlerin hepsinin belgelerle tevsik edilmesi gerekip gerekmediğine ilişkindir.

193 sayılı GVK'nun "ticarî kazancın tesbitinde indirilecek giderler" başlığı altında düzenlenen 40. maddesinin 4. bendinde, işle ilgili yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderlerinin (seyahat maksadının gerektirdiği süreye maksur olmak şartıyla) masraflar arasında yer alacağı belirtilmiş ve bu harcamaların kabul edilmesi için hepsinin belgesi olması şartı belirtilmemiş olup, harcamalar ve miktarlarının, işle ilgili, işin ehemmiyet ve genişliği ile mütenasip olma şartıyla değerlendirilmesi öngörülmüştür.

Diğer taraftan, 213 sayılı VUK'nun 'Tevsiki zaruri olmayan kayıtlar' başlığım taşıyan 228. maddesinde, örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutad olmayan müteferrik giderlerin gerçek miktarlar üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarların işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması şartı belirtilmiş olup bu

maddenin 1 ve 2. bendinde ifade edilen hususların tahdidi olmadığı, diğer bir deyişle, işin genişliği ve mahiyeti ile ilgili giderler deyimini arasında, dış seyahat giderlerinin ismen bulunmamasının bu gibi harcamaların madde kapsamı dışında bırakıldığı şekline bağlı kalmanın, madde anlamının yerinde yorumlanmadığı sonucunu doğuracağı açıktır.

Öte yandan, işle, işin ehemmiyeti ve genişliği ile hudutlandırılan dış seyahat harcamaları miktarının tayininde, 1. dereceye yükselmiş devlet memuruna verilmesi uygun görülen günlük miktarının ölçü alınacağı hususuna anılan maddelerde değinilmemiştir.

Açıklanan nedenlerle teyizen incelenmesi istenen karar yerinde görüldüğünden isteğin reddine oybirliğiyle karar verildi." şeklinde açıklama yapılmıştır.

## 2.2- Vesikannın Teminine İmkân Olmayan Giderler

Vergi Usul Kanunu'nun 228' inci maddesinin birinci fıkrasının ikinci bendinde göre belgenin sağlanmasına olanak bulunmayan çeşitli giderlerin herhangi bir belgeye bağlanmadan gider yazılmasının mümkün olduğu belirtildikten sonra aynı maddenin son fıkrasında belgesiz yazılabilecek giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması gerektiği belirtilmiştir.

Kanun metninde yer alan "**Vesikannın teminine imkân olmayan giderler**" ifadesinden sadece Vergi Usul Kanunu'nda yazılı belgelerle belgenin bulunması mümkün bulunmayan şehir içi ulaşım (taksi, dolmuş, otobüs), otoyol geçiş, otopark ücreti, hamaliye, posta pulu gibi giderlerin mi yok-

<sup>3</sup> Danıştay 4' üncü Dairesinin 12.01.1984 Tarih Ve E: 1983/779, K: 1984/156 Sayılı Kararı

sa bunun yanında fatura ile belgelenmesi gerektiği halde satıcıdan kaynaklanan nedenlerle belgelendirilemeyen giderlerde mi kapsadığı hususu açık değildir.

Konu ile ilgili Sayın Mehmet Maç bir yazısında<sup>4</sup> “İşin yaptırılmasına veya malın satın alınmasına rağmen işi yapanın veya malı satanın fiilen belge vermemesi, belge temininde imkânsızlık hallerinden biridir. Ancak böyle bir durumda gider veya maliyet unsurunun belgesiz olarak kayda alınabilmesi için mükellefin o işi gerçekten yaptırdığını veya malı gerçekten aldığını, ödeme belgeleri, nakliye belgeleri, işletme bünyesinde tanzim edilen tutanak ve sair yollarla tevsik etmesi ve belge temini için gerekli gayreti gösterdiğini ispat etmesi istenebilir. Belgenin sözle istenmesi, bu kifayet etmediğinde, Noterden ihtarna çekerek belge talebinde bulunulması, bu talebe rağmen belge alınamazsa durumun Maliye İdaresine ihbar edilmesi ilk anda akla gelen tedbirlerdir. Bütün bu tedbirler alınsa dahi, gider kaydının reddedilmesi mümkündür. Bu nedenle mal ve hizmet alımlarında, belge temini ve belgenin sağlıklı olması hususları çok önemlidir.” Mehmet Maç, aynı yazısında, 2’inci fıkra ile ilgili olarak bir de şu örneği vermektedir: “Yurtdışı firmalarla olan ilişkilerde de belge temin edilemediği hallerde rastlanmaktadır. Mesela Türk mükelleften mal veya hizmet alan yabancı firmaların, malın eksik veya kusurlu olduğu, hizmetin layıkıyla yerine getirilmediği gerekçesiyle fatura tutarını ödemediklerine veya eksik ödeme yaptıklarına rastlanmaktadır. Bu gibi olaylarda yeter-

li belgeleme sağlanmadığı veya ortaya konulan belgeler yetersiz sayıldığı takdirde, söz konusu hasılat eksikliğine ilişkin gider kaydı, kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilebilir.” şeklinde açıklama yapılmıştır.

Kişisel kanaatimiz Sayın Mehmet Maç ile aynı yönlüdür. Ancak burada dikkat edilmesi gereken en önemli konu yapılan giderin ispatlanabilmesi ve belge temini için gerekli bütün gayretin gösterilmesine rağmen belgenin temin edilememiş olması durumudur.

Nitekim Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş bir muktezada yurt dışında yapılan harcamaların fatura v.b. ile tevsik edilmemesine rağmen bu durumun başka belgelerle ispatlanmış olması halinde bu giderlerin kabul edileceği belirtilmiştir. Söz konusu muktezada<sup>5</sup> “...Yukarıda belirtilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde;

Şirket çalışanlarınızın işle ilgili ve yaptığı işin önem ve genişliği ile orantılı yurtdışı ulaşım, konaklama ve rehberlik gibi giderlerin (seyahat amacının gerektirdiği süreyle sınırlı olmak şartıyla), Vergi Usul Kanununun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerden herhangi biri ile tevsik edilmesi gerekmekte olup; aksi durumda gider unsuru olarak dikkate alınabilmesi, ancak yurt dışından alınan söz konusu belgelerin hizmetin alındığı ülkede uygulanan vergi mevzuatı çerçevesinde muteber bir belge olduğunun kabulü halinde mümkün bulunmaktadır. Bununla birlikte, belgesi olmamakla birlikte hamaliye, bahşiş, taksit, dolmuş gibi küçük masrafların da

<sup>4</sup> Mehmet MAÇ’ın Maliye Postası Dergisinin 01.08.1998 Tarih Ve 431 Nolu Sayısı (Alıntı: CAZİM, Gürbüz: “Belgelenmesi Gerekmeyen Giderler” 05.12.2008, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/cazim/017>)

<sup>5</sup> Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 27.01.2010 Tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/01-VUK-227-228/MUK-9 (3079) Sayılı Muktezası

gider kaydedilmesi mümkündür.

*Bu itibarla, her ne kadar dilekçenizde bahsi geçen yurt dışı seyahat giderlerine ilişkin açıklayıcı dokümanlar, kredi kartı slipleri ve kredi kartı ekstreleri Vergi Usul Kanununda yer alan ispat edici vesikalar arasında yer almasa da; söz konusu belgelerin ilgili ülke mevzuatına göre muteber bir belge sayılması, yapılan ödemeyi gösterir banka kredi kartı slip ve ekstreleriyle birlikte muhafaza ve ibrazı ile alınan hizmetin ticari işin bir gereği olarak alındığının tevsik edilmesi durumunda yapılan ödemelerin gider olarak kaydedilebileceği tabiidir.”* şeklinde açıklama yapılmıştır.

Vesikanın teminine imkân olmayan giderler, genellikle mükelleflerin faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları şehir içi ulaşım, hamaliye otoyol geçiş, otopark ücreti, posta pulu vb. giderlerdir. Gerçektende gerek şehir içi ulaşım, hamaliye otoyol geçiş, otopark ücreti gibi giderler gerekse de posta pulu gibi giderler satın alırken bu harcamaları bir belgeye bağlamak mümkün olamamaktadır. Bu nedenle belgesiz yapılan bu harcamaların yasal defterlere belge olmadan gider olarak kaydedilmesi mümkün olmaktadır.

Diğer taraftan yasal defterlere belgesiz olarak kaydedilen bu harcamaların gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi gerekmektedir.

Vergi İdaresinin görüşüne göre fatura veya benzeri belgelere bağlanamayan posta giderlerinin faaliyetler ile ilgili olması, işin genişliği ve mahiyetine uygun bulunması, postaya verilen evrakın niteliğini göstermek üzere hazırlanan bir bordroya bağlanması, bordronun vergi mükellefi veya

yetkilileri tarafından imzalanarak firma kaşesi basılması şartlarının gerçekleşmesi koşuluyla gerçek miktarları üzerinden kayıtlara gider olarak kaydedilmesinin mümkün olacağı belirtilmiştir.<sup>6</sup>

Diğer taraftan iş takibi için şehir içi yolculukları dolayısıyla ödenen dolmuş veya otobüs ücretlerinin belgelendirilmesi için ilgili eleman veya memurca düzenlenen ve yapılan masrafların içeriğini gösteren bir liste yapılmasında da yarar vardır.

Konu ile ilgili Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir muktezada<sup>7</sup> “...Yapılan posta masraflarının faaliyetleri ile ilgili olması ve işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması kaydıyla, adi mektup pulları karşılığında yapılan harcamanın belgelendirilebilmesi için vergi mükellefi veya yetkilileri tarafından imzalanmak ve işletme veya firma kaşesi basılmak suretiyle bir bordronun düzenlenmesi ve postaya verilen evrakın niteliğinin söz konusu bordroya yazılması halinde, kullanılan pullar için yapılan harcamaların tevsikinde yeterli bir belge olarak kabulü mümkün bulunmaktadır.” şeklinde açıklama yapmıştır.

Ancak, burada en önemli husus, kayıtlara gider olarak intikal ettirilen ve dönem kazancından indirilen belgesiz harcamaların, yapılan işin hacmi ve niteliği ile orantılı ve uyumlu olması gerekmektedir. Örneğin; bir lokanta işletmesinin posta pulu, şehir içi ulaşım vb. giderleri yok denecek kadar az iken; geniş kitlelere broşür ve posta yolu ile satış yapan bir pazarlama şirketinin posta giderleri ve şehir içi ulaşım giderleri, harcamalar içinde en fazla olması olağandır.<sup>8</sup>

<sup>6</sup> KIZILOT, Şükrü. Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2010, Syf 1224

<sup>7</sup> Maliye Bakanlığının 30.06.1992 Tarih ve 224444-228-24/53986 Sayılı Muktezası (Bkz. Şükrü KIZILOT, Danıştay Kararları ve Özelgeleri, Cilt: 1, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1996, Syf 385)

<sup>8</sup> SARISU, Ekrem. “Belgesiz Harcamalar Ve KDV’si” Finansal Forum, 18.09.2000

Konuyla ilgili başka bir örnek verecek olursa örneğin, bir sıhhi tesisatçının şehir içi ulaşım, posta pulu vb. gideri neredeyse yok denecek kadar azdır. Ancak, geniş bir müşteri kitlesine hitap eden, zaman zaman bazı broşürler, indirimli satış duyurulan ya da ürünlerini, işletmesini veya yaptıkları organizasyonu tanıtıcı yazılar gönderen bir işletmenin, belgesiz olarak önemli tutarlarda posta pulu, şehir içi ulaşım vb. gideri yazması mümkündür. Bazı durumlarda, sözgelimi broşür gönderildiği durumlarda posta giderine esas olan olayı, örneğin on bin adet broşür gönderildiğinin matbaa faturasıyla da kanıtlanması gerekmektedir.<sup>9</sup>

### **2.3- Vergi Kanunlarına Göre Götürü Olarak Tespit Edilen Giderler**

Vergi Usul Kanunu'nun 228' inci maddesinin birinci fıkrasının üçüncü bendinde göre vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderlerin herhangi bir belgeye bağlanmadan gider yazılması mümkün olduğu belirtilmiştir.

Bu gruba çoğunlukla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun<sup>10</sup> 40' inci maddesinde yer alan ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetinde bulunan mükelleflerin döviz olarak elde ettiği hâsılâtın binde beşini götürü olarak gider yazması durumu ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 74' üncü maddesinde yer alan kira gelirlerinin % 25' lik tutarının götürü olarak gider yazılması hususları girmektedir.

Bu grubu giren harcamaların yorum yoluyla

çoğaltılması mümkün değildir. Çünkü götürü olarak tespit edilen giderler sadece Vergi Kanunlarında belirtilmiştir.

### **3- TEVSİKİ ZORUNLU OLMAYAN HARCAMALARDA KDV İNDİRİMİ**

Yukarıda yer alan açıklamalardan anlaşılacağı üzere içerisinde KDV olan harcama çeşidi Vergi Usul Kanunu'nun 228' inci maddesinin birinci fıkrasının ikinci bendinde belirtilen, belgenin sağlanmasına olanak bulunmayan şehir içi ulaşım, posta pulu gibi giderlerdir. Posta giderleri ile şehir içi ulaşım gibi giderlerin fatura veya benzeri belgeye bağlandığı durumlarda, KDV indiriminden herhangi bir sorun bulunmamakta, bu giderler nedeniyle ödenen KDV indirim konusu yapılabilmektedir. Fakat posta giderleri ile şehir içi ulaşım gibi belgenin sağlanmasına olanak bulunmayan giderlere ait KDV'nin indirim konusu yapıp yapılmayacağı hususunda zaman zaman tereddüt yaşanmaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun<sup>11</sup> 29' üncü maddesinde mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri, indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılması şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği belirtilmiştir. Yine aynı Kanun'un 34' üncü maddesinde yurt içinden sağlanan veya it-

<sup>9</sup> ONGEN, Safiye. "Belgesiz Yazılabilecek Şehir İçi Ulaşım, Posta Pulu Vb. Giderler Ve KDV'si" Yaklaşım Dergisi, Aralık 1998, Sayı: 72

<sup>10</sup> 06.01.1961 Tarih Ve 10700 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

<sup>11</sup> 02.11.1984 Tarih ve 18563 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır

hal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebileceği belirtilmiştir.

Her iki maddeden anlaşılacağı üzere, mal ve hizmet alışları nedeniyle yüklenilen katma değer vergilerinin indirim konusu yapılabilmesi için, yüklenilen vergilerin fatura veya benzeri vesikalarla belgelendirilmesi ve bu belgelerin kanuni defterlere aynı yıl içinde kaydedilmesi gerekir<sup>12</sup>

İlgili kanun maddesini sadece şekli olarak değerlendirildiğimizde tevsiki zorunlu olmayan giderler için yüklenilen KDV nin indirim konusu yapılamayacağı söylenebilir. Ancak tevsiki zorunlu olmayan harcamalar genel kuralın bir istisnasıdır. Bu nedenle KDV hususunda da bu konu ile ilgili istisna olmalıdır.

Katma Değer Vergisi Kanunu mükelleflerin üzerinde yük kalmamasını öngören bir teoriye dayanan bir kanundur. Mükelleflerin istemelerine rağmen tevsik edemedikleri giderler içinde yer alan KDV nin indirim konusu yapılmaması Katma Değer Vergisi Kanunu' nun genel vergilendirme ilkesine ters düşmektedir.

Ayrıca vesikanın teminine imkân kalmayan giderlerin bir liste veya bordro ile belgelendirilmesi Vergi Usul Kanunu yönünden mümkün olduğuna göre KDV indirimini yönünden de mümkün olması gerektiği görüştüyoruz.

Diğer taraftan tevsiki mümkün olmayan harcamalar olan posta ücreti, şehir içi ulaşım ücreti

gibi giderler genellikle katma değer vergisi dahil olarak tespit edilmektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu' nun 34' üncü maddesinin 2' nci bendinde Katma Değer Vergisinin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemlerde vergi indiriminin nasıl belgelendirileceğinin Maliye Bakanlığı'nca tespit olunacağı belirtilmiştir. Maliye Bakanlığı'nda bu yetkisine dayanarak yayınladığı 22 no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde<sup>13</sup>, tarifesi katma değer vergisi dahil olarak belirlenen işlemlere ilişkin KDV'nin iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir

Bu nedenlerle mükelleflerin faaliyetle ilgili olan ve işin genişliği ve mahiyetine uygun olan posta giderlerinin fatura veya benzeri belgeye bağlanamadığı durumlarda, ikinci bölümde belirttiğimiz şekilde bir bordro düzenlenerek mükellef ya da yetkilileri tarafından imzalanması veya firma kaşesi basılması koşuluyla, bordroda yer alan vergi dahil bedeller içerisindeki KDV'nin iç yüzde oranıyla ayrılarak indirilmesi gerekmektedir.<sup>14</sup>

Konu ile ilgili Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir muktezada<sup>15</sup> " Kurumlar vergisi mükelleflerinin kullanmış oldukları posta pulları için ödedikleri bedeller karşılığında vesika temin edememeleri halinde, bu bedellerin gerçek miktarı üzerinden kayda geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliği ile mahiyetine uygun bulunması şarttır.

Bu itibarla yapılan posta masraflarının faaliyetleri ile ilgili olması ve yukarıda şartı taşıması

<sup>12</sup> UĞURLU, Uğur. "Yargı Kararları Işığında Defter Ve Belgelerin İncelemeye İbraz Edilmemesi Hususu" Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:55, Temmuz 2008

<sup>13</sup> 24.05.1986 Tarih ve 19116 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır

<sup>14</sup> KIZILOĞLU, Şükrü. "Posta Pulu Giderleri Ve KDV" Sabah, Mali Yaklaşım Köşesi, 08.01.1997

<sup>15</sup> Maliye Bakanlığının 22.07.1996 Tarih ve 0.555520234/33611 Sayılı Muktezası

kaydıyla adi mektup pulları karşılığında yapılan harcamanın belgelendirilmesi için vergi mükellefi veya yetkilileri tarafından imzalanmak ve işletme veya firma kaşesi basılmak suretiyle bir bordro düzenlemesi ve postaya verilen evrakın niteliğinin bordroya yazılması halinde kullanılan pullar için yapılan harcamaların tevsikinde yeterli bir belge olarak kabulü mümkün bulunmaktadır.

Dolayısıyla Genel Müdürlüğünüzün posta masrafları nedeniyle düzenlenen bordroda yer alan bedel içerisinde katma değer vergisi ile belediye tarafından düzenlenen faturada yer alan bedel içerisinde katma değer vergisi 11/F ve 22 seri nolu Katma Değer Vergisi Tebliğlerinde belirtilen esaslar çerçevesinde iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.” şeklinde açıklama yapmıştır.

Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir başka muktezada<sup>16</sup> “Posta hizmetleri için ödenen bedeller karşılığında vesika temin edilememesi halinde bu bedellerin gerçek miktarı üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliği ile mahiyetine uygun bulunması gerekmektedir.

Bu itibarla yapılan posta masraflarının faaliyetleri ile ilgili olması ve yukarıda şartı taşıması kaydıyla posta hizmetleri karşılığında yapılan harcamanın belgelendirilmesi için vergi mükellefi veya yetkilileri tarafından imzalanmak ve işletme veya firma kaşesi basılma suretiyle bir bordronun düzenlenmesi ve postaya verilen evrakın niteliğinin söz konusu bordroya yazılması halinde posta hizmeti için yapılan harcamanın tevsikinde yeterli bir belge olarak kabulü mümkündür.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere noterlik hizmeti verilirken yapılan her türlü posta masraflarınız nedeniyle bordroda yer alan bedeller içerisindeki katma değer vergisi 11/F ve 22 seri nolu Katma Değer Vergisi Tebliğlerinde belirtilen esaslar çerçevesinde iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır”

Söz konusu muktezalardan anlaşılacağı üzere tevsiki zorunlu olmayan harcamalardan olan posta ücretlerinin vergi mükellefleri tarafından imzalanmak ve işletme kaşesi basılma suretiyle bir bordronun düzenlenmesi ve yapılan harcamanın niteliğinin söz konusu bordroya yazılması halinde tevsiki zorunlu olmayan bu harcamanın içinde yer alan KDV nin iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle indirim konusu yapılması mümkün olacaktır.

Diğer taraftan belgenin sağlanmasına olanak bulunmayan çeşitli giderlerden olan şehir içi ulaşım giderleri içinde yer alan KDV nin de iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle indirim konusu yapılması gerekmekte iken Ankara Defterdarlığı tarafından verilen bir mukteza aksi yönde görüş belirtilmiştir. Söz konusu muktezada<sup>17</sup> “...Bu durumda, şehir içi ulaşımı için belediye ve özel halk otobüslerine ödenen bedellere ilişkin fatura ve benzeri herhangi bir tevsik edici belge bulunmadığından yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılması söz konusu olmamakla birlikte muhasebecilik faaliyetiniz ile ilgili olması kaydıyla şehir içi ulaşımı için belediye ve özel halk otobüslerine ödediğiniz bedellerin KDV dahil tutarlarını Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesinin 1'inci bendine göre serbest meslek kazancınızın tespitinde gider olarak indirebilece-

<sup>16</sup> Maliye Bakanlığının 06.12.2006 Tarih ve 54/5429-798/95561 Sayılı Muktezası

<sup>17</sup> Ankara Defterdarlığının 14.07.2004 Tarih Ve B 07.4.DEF.0.06.11/GVK-11068-33 Sayılı Muktezası



ğiniz tabiidir.” şeklinde açıklama yapmıştır.

Söz konusu muktezaya daha önceden yapmış olduğumuz açıklamalar nedeniyle katılmıyoruz.

#### 4- SONUÇ

Bilindiği üzere mükellefler, ticari veya mesleki faaliyetlerini sürdürürken iş ile ilgili yaptığı harcamaları yasal defterlere gider olarak kayıt edilebilmesi için bu harcamanın belgeye bağlanması gerekmektedir. Genel kural bu olmakla birlikte bu kuralın istisnası Vergi Usul Kanunu'nun 228' inci maddesinde “**Tevsiki Zorunlu Olmayan Kayıtlar**” başlığı altında düzenlenmiştir. Söz konusu madde hükmüne göre örf ve teamüle göre bir belgeye dayandırılması mutlak olmayan (alışıla gelmeyen) çeşitli giderler, belgenin sağlanmasına olanak bulunmayan çeşitli giderler ve Vergi Kanunları'na göre götürü olarak tespit edilen giderlerin belgeye bağlanması gerek bulunmamaktadır.

Diğer taraftan Vergi İdaresi tarafından verilen bazı muktezalarda, tevsiki zorunlu olmayan posta pulu gibi harcamaların vergi mükellefleri tarafından imzalanmak ve işletme kaşesi basılma suretiyle bir bordronun düzenlenmesi ve yapılan harcamanın niteliğinin söz konusu bordroya yazılması halinde tevsiki zorunlu olmayan bu harcamanın içinde yer alan KDV nin iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle indirim konusu yapılmasının mümkün olacağı belirtilmiş iken bir başka muktezada yine tevsiki zorunlu olmayan şehir içi ulaşım gibi harcamaların içinde yer alan KDV nin indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir.