



YENİ NESİL ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZ KULLANIMI, ÖZELLİKLERİ ve ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZ FİŞİYLE YAPILAN HARCAMALARIN GİDER NİTELİĞİ

İbrahim ERCAN(*)

1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere, mükellefler alım satımını yaptıkları mallar ile, mal ve hizmet üretimlerinde kullandıkları mal ve hizmetleri fatura karşılığında almaktalar, bu tür harcamaları dışındaki genel giderlerinden fatura düzenleme sınırını aşanları fatura karşılığında, bu sınırın altındakileri ise perakende satış veya yazar kasa fişleri ile belgelendirmektedir. Bu doğrultuda, işletmelerin fatura düzenlenmesini gerektirmeyecek kadar küçük kırtasiye, temizlik, ulaşım gibi giderleri perakende satış veya yazar kasa fişleri ile belgelendirilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda¹ (VUK) kayıtların tevsiki için gerekli olan belgelerden asıl düzenleme fatura için yapılmıştır. Perakende satış fişleri ve yazar kasa fişleri, fatura yerine geçen belgeler olarak ayrıca belirtilmiştir. Bu kapsamda, işlemelerin alım-satımını yaptıkları veya üretimde kullandıkları mallar ile giderleri tevsiki için kullandıkları asıl belge faturadır.

Bununla birlikte, perakende mal satan veya hizmet ifa eden birinci ve ikinci sınıf tacirlere VUK'a göre fatura kullanma mecburiyetinde bulunmadıkları satışları için ödeme kaydedici cihaz fişi kullanma zorunluluğu, 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun'la², getirilmiştir.

Otomasyon sisteminin yaygınlaşmasına paralel olarak, e-fatura ve e-defter uygulaması bu yılın başlarında başlatılmıştır. Maliye Bakanlığı, 69 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliği³ yayınlayarak ve

(*) Vergi Müfettişi

¹ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

² 15.12.1984 tarih ve 18606 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

³ 11.04.2012 tarih ve 28261 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

ödeme kaydedici cihazların da, otomasyon sistemine dahil olmasını sağlamaya yönelik “yeni nesil ödeme kaydedici cihaz” kullanımına ilişkin düzenlemeler yapmıştır.

Bu yazımızda, yeni nesil ödeme kaydedici cihazlara ilişkin yapılan düzenleme ile, mükelleflerin ödeme kaydedici cihaz fişleri karşılığında yaptıkları harcamaların gider niteliği anlatılmaya çalışılacaktır.

2- YENİ NESİL ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZ KULLANIMI ve ÖZELLİKLERİ

Yayınlanmış olan 69 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliğ ile, halen kullanılmakta olan ödeme kaydedici cihazların üretimi ve onaylanması 31.12.2012 tarihinde sona erecek, halen önceki mevzuat hükümlerine tabi ödeme kaydedici cihazlar, 31.12.2015 tarihine kadar mali hafızaları doluncaya kadar kullanabilecek, ancak, söz konusu cihazların mali hafızalarının dolması halinde, 01.01.2013 tarihinden itibaren mali hafızaları yenilenmeyecektir.

Yeni nesil ödeme kaydedici cihazların özelliklerine, 69 Seri No.lu Genel Tebliği’nin “Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazlar” başlıklı bölümünde yer verilmiştir. Buna göre;

-Yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar, teknik ve fonksiyonel bakımlardan “Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazlar Teknik Kılavuzu”nda belirtilen özelliklere haiz olacak,

-Bakanlıkça, söz konusu cihazların onaylanması aşamasında “Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazlar Teknik Kılavuzu”nda belirtilen özellikler aranacak ve bu şartları sağlamayan cihazlara onay belgesi verilmeyecek,

-EFT-POS özelliği olan ve Maliye Bakanlığınca onaylanmış bulunan ödeme kaydedici cihazlardan, Ödeme Kartları Endüstrisi PIN İşlem Güvenliği Standartlarına göre ve üstü seviye uygunluk belgesi alınmış olanlar, bu belgelerin ibraz edilmesi şartıyla Maliye Bakanlığınca onaylanmış yeni nesil ödeme kaydedici cihaz olarak kabul edilecek,

-Yeni nesil ödeme kaydedici cihazların, öngörülen amaca uygun olarak kullanılmasının sağlanması bakımından, ödeme kaydedici cihaz firmaları, satış ve bakım onarım servisleri aracılığıyla gerekli tedbirler alınacak,

-Yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar, Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenecek kıstaslara göre, anlık ya da dönemsel olarak, elektronik yolla Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi İşlem Merkezine veri gönderebilecek ve Gelir İdaresi Başkanlığınca da erişilebilecek özellikleri taşıyacak,

-Yeni nesil ödeme kaydedici cihazlarda mali hafıza, cihaz şasisine, şasi tahrip edilmedikçe çıkarılamayacak tarzda korumalı olarak sabitlenmiş olacak, hiçbir şekilde değiştirme veya çıkarılma gibi bir işleme tabi tutulmayacak, söz konusu cihazların mali hafızalarının arızalanması halinde, yeni mali hafıza aynı şekilde korumalı olarak cihaza sabitlenecek,

-Kullanılmış cihazların el değiştirmesinde de mali hafıza değişimi olmayacak, ödeme kaydedici cihaz servisi nezdinde gerçekleştirilecek devir sırasında satıcıya ait mali hafıza raporunun ilgili vergi dairesine gönderilmesi suretiyle işlem tamamlanacak, alıcı mükellef satıcının bıraktığı yerden mali hafıza kaydına devam edecektir.

3- HALEN KULLANILMAKTA OLAN ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZLARIN DURUMU

Yeni nesil ödeme kaydedici cihazların kullanılmasına ilişkin kademeli bir geçiş öngörülmektedir. Buna göre;

- Mükellefler önceki mevzuat hükümlerine tabi ödeme kaydedici cihazlarını, 31.12.2015 tarihini geçmemek üzere, mali hafızaları doluncaya kadar kullanabilecekler,
- Söz konusu ödeme kaydedici cihazların mali hafızaları 01.01.2013 tarihine kadar yenilenebilecek, bu tarihten sonra mali hafızaları dolan ödeme kaydedici cihazlara, yeni mali hafıza takılmayacak ve bu cihazlar 60 Seri No.lu 3100 sayılı Kanuna ilişkin Genel Tebliğde belirtilen şekilde hurdaya ayrılacaktır.

Bununla birlikte, seyyar EFT-POS cihazı kullanan mükellefler ise, 01.01.2013 tarihinden itibaren bu cihazlar yerine EFT-POS özelliği olan yeni nesil ödeme kaydedici cihaz kullanmak zorundadırlar.

Ayrıca, yol kenarı otopark hizmeti veren mükellefler, faaliyetlerinde 01/01/2013 tarihinden itibaren EFT-POS özelliği olan yeni nesil ödeme kaydedici cihaz kullanmak zorundadırlar.

4- ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZ FİŞLERİYLE YAPILAN GİDERLERİN VERGİSEL BOYUTU

İşletmelerin ticari faaliyetlerinin devamı için yaptıkları giderleri safi kazançlarının tespitlerinde mahsup edebilmeleri için bu giderlerin vergi kanunlarımız açısından gider niteliğinde olması gerekmektedir. Bu kapsamda, söz konusu giderlerin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu⁴ ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu⁵ açısından gider niteliğinde olması önem taşımaktadır.

193 Sayılı GVK'nın 40 ıncı maddesinde, safi kazancın tespiti ile indirilecek giderler maddeler halinde sayılmış ve 1 inci bendinde de ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin ticari kazancın tespitinde indirileceği belirtilmiştir.

Genel giderlerin temel özelliği, işletmenin tamamını ilgilendiren giderlerdir. Başka bir ifadeyle ticari organizasyona bağlı giderlerdir. Esas itibarıyla GVK'nın 40 ıncı maddesinde yer alan masrafların hemen hemen tamamı genel gider mahiyetine sahiptir.⁶

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, kazancın elde edilmesi ve idamesi açısından bir illiyet bağının bulunması, giderlerin kazancın elde edilmesine yönelik olması, harcamaların yapıldığı geliri doğuran olayın vergiye tabi bulunması karşılığında gayri maddi bir kıymet iktisap edilmemiş olması ve maliyete girecek giderlerden olmaması gerekir.⁷

Dolayısıyla, işletmelerin ödeme kaydedici cihaz fişleri ile belgelendirdikleri genel giderlerinin GVK'ya göre safi kazancın tespitinde indirilebilecek giderlerden olabilmesi için yukarıda belirttiğimiz türden giderlerden olması gerekmektedir.

Safi kurum kazancının tespitine ilişkin hükümlere ise, 5520 sayılı KVK'nın "Safi kurum kazancı" başlıklı 6'ncı maddesinde yer verilerek; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde

⁴ 6/1/1961 tarih 10700 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁵ 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

⁶ Hasan YALÇIN, Giderler, Şubat 2011

⁷ 2010 yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Sorunları Dergisi eki,

elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Bu kapsamda, kurumların ödeme kaydedici cihaz fişleri ile belgelendirdikleri genel giderleri KVK'ya göre safi kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilmesi için GVK'nın 40'ıncı maddesinde genel çerçevesi çizilen nitelikte giderlerden olması gerekmektedir.

Konuyu 213 sayılı Vergi Usul Kanunu açısından değerlendirecek olursak;

VUK'un "İspat edici kağıtlar" başlıklı 227'nci maddesinde, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburi olduğu belirtilmiş ve sonraki maddelerinde tevsik edici belgelerden fatura ve fatura yerine geçen belgelere yer verilmiştir.

VUK'un "Fatura kullanma mecburiyeti" başlıklı 232'nci maddesinde;

"Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;
2. Serbest meslek erbabına;
3. Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara;
4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;
5. Vergiden muaf esnafa.

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 50.000.000 Lirayı (402 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2012'den itibaren 770,-TL) geçmesi veya bedeli 50.000.000 liradan (402 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2012'den itibaren 770,-TL) az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir" hükmü yer almaktadır.

Yine, VUK'un "Perakende satış vesikaları" başlıklı 233 üncü maddesinde de;

"Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedelleri aşağıdaki vesikalardan biri ile tevsik olunur.

1. Perakende satış fişleri;
2. Makineli kasaların kayıt ruloları;
3. Giriş ve yolcu taşıma biletleri" hükmü yer almaktadır.

Ayrıca, 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun'la, perakende mal satan veya hizmet ifa eden birinci ve ikinci sınıf tacirlere VUK'a göre fatura kullanma mecburiyetinde bulunmadıkları satışları için ödeme kaydedici cihaz kullanma zorunluluğu getirilmiş, yazımızın önceki bölümlerinde ayrıntılarına yer verdiğimiz 69 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliği ile yeni nesil ödeme kaydedici cihaz kullanımına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Bununla birlikte, 204 seri No.lu VUK Genel Tebliği'nde⁸ fatura ve fatura yerine geçen belge kullanımı ile ilişkin yapılan açıklamada; mükelleflerin ticari faaliyetlerine ilişkin olarak, işyerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın aldıkları (kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri gibi) ve bedeli fatura düzenleme mecburiyetini belirleyen Kanuni haddi aşmayan diğer bir anlatımla perakende satış fişi (veya yazar kasa fişi) düzenleme sınırları içinde kalan mal ve hizmet bedelleri için düzenlenen perakende satış veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi olarak kabul edilmesi uygun görülmüş; işletmenin tüketimi dışında satışa konu olacak mal ve hizmetlerin alımlarında ise bedeli ne olursa olsun fatura düzenlenmesi, defterlere faturalara dayanılarak kayıt yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Ayrıca, 58 seri no.lu Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliğ⁹ ile mükelleflerin ticari, zirai ve mesleki faaliyetleriyle ilgili olarak satın aldıkları akaryakıt bedeli karşılığında, akaryakıt pompasına bağlı ödeme kaydedici cihaz fişlerinin, gider belgesi olarak kabul edilmesi, uygun görülmüş; 68 seri no.lu Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliğ¹⁰ ile de akaryakıt pompalarının bağlı olduğu ödeme kaydedici cihazlar kullanılmak suretiyle otomatik olarak düzenlenen fişlerin, fatura düzenleme tutarının altında veya üstünde olsa dahi fatura yerine geçen belge olarak kabul edilmesi uygun görülmüştür.

Bu doğrultuda, işletmeler genel gider niteliğindeki akaryakıt harcamalarına ilişkin akaryakıt pompasına bağlı ödeme kaydedici cihazlarla düzenlenen fişler söz konusu giderleri tevsik edici belge olarak kabul edilecektir.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.02.2009 tarih ve 4414 sayılı Özelgesinde;

"

..... iş yerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın aldığı ve bedeli fatura düzenleme mecburiyetini belirleyen kanuni haddi aşmayan tüm mal ve hizmet bedelleri (kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri, mutfak tüpü, otopark, oto yıkama, yemek, gazete vb. ile sabit kıymetin tamir, bakım ve onarımı gibi) için mal ve hizmeti satan kişilerce düzenlenen perakende satış fişi veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi olarak kullanılması mümkündür. Ancak, tüketimi dışında satışa konu olacak mal ve hizmetlerin alımlarında bedeli ne olursa olsun fatura düzenlenmesi ve defterlere faturalara dayanılarak kayıt yapılması gerektiğinden perakende satış fişi ve yazar kasa fişlerinin gider belgesi olarak kullanılması mümkün bulunmamaktadır." denilmiştir.

Bununla birlikte, işletmelerin ödeme kaydedici cihaz fişleri ile belgelendirdikleri genel giderler, gelir vergisi veya kurumlar vergisi mükelleflerince safi kurum kazancının tespitinden dikkate alınacak nitelikte olması halinde, ödeme kaydedici cihaz fişlerinde yer alan katma değer vergileri 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun¹¹ "Vergi indirimi" başlıklı 29'uncu maddesi doğrultusunda, ilgi döneminde hesaplanan KDV'den mahsup edilebilecektir.

⁸ 05.06.1990 tarih ve 20539 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

⁹ 07.12.1996 tarih ve 22840 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

¹⁰ 11.06.1998 tarih ve 23369 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

¹¹ 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

5- SONUÇ

Mükellefler fatura düzenlenmesini gerektirmeyecek kadar küçük kırtasiye, temizlik, ulaşım gibi giderlerini fatura yerine perakende satış fişleri ve yazar kasa fişleri ile belgelendirebilmektedirler. Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu tür giderleri safi kazançlarının tespitinde dikkate alabilmeleri için GVK'nın 40'inci maddesinde genel çerçevesi çizilen nitelikte giderlerden olması gerekmektedir.

Ödeme kaydedici cihazlara ilişkin düzenleme 3100 sayılı Kanunla yapılmıştı. 69 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliği ile, kademeli olarak yeni nesil ödeme kaydedici cihazların kullanımının başlamasıyla, mükelleflerçe düzenlenen ödeme kaydedici cihaz fişlerinin de Vergi İdaresinin otomasyon istemine dahil olmasını sağlayacaktır.

Yeni nesil ödeme kaydedici cihazlarının kademeli olarak kullanıma başlaması sürecinde; halen kullanılmakta olan ödeme kaydedici cihazların üretimi ve onaylanması 31.12.2012 tarihinde sona erecek, bu cihazlar 31.12.2015 tarihine kadar mali hafızaları doluncaya kadar kullanabilecek, ancak, söz konusu cihazların mali hafızalarının dolması halinde, 01.01.2013 tarihinden itibaren mali hafızaları yenilenmeyecek, bu cihazlar hurdaya ayrılarak yerlerine yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar kullanılmaya başlanacaktır.