



CEP TELEFONU FATURALARINA İLİŞKİN ÖDEMELERİN GİDER KAYDEDİLMESİ

Mehmet DİRİ^(*)

1 - GİRİŞ

Ticari kazancın tespitinde indirilebilecek giderlere ilişkin düzenlemelere Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde yer verilmiş, aynı maddenin birinci bendine ise ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan giderlerin ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu tür giderler, genel giderler olarak adlandırılmakta ve safi kazancın tespitinde önemli yer tutmaktadır. Bu nedenle kanun koyucu söz konusu bentte sayılan genel giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için bir takım kurallar getirmiştir. Bu kurallardan en önemlisi ise ticari kazancın tespitinde gayrisafi kazançtan indirilecek genel giderlerin kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi amacıyla yapılmış olup olmadığıdır.

Çalışmamızda, özel araçlarda kullanılan telefonlar ile cep telefonları faturalarına ilişkin ödemelerin ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı ile diğer vergi kanunları karşısındaki durumu incelenecektir.

2- TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİMİ KABUL EDİLEN GENEL GİDERLERE İLİŞKİN KRİTERLER

Bilindiği üzere, ticari kazanç safi tutarıyla gelire dahil edilir. Safi kazancın saptanmasında ise yapılan giderlerin elde edilen hasıllattan indirilmesi gerekir. Ancak bütün giderlerin indirilmesine kanun imkan tanımamaktadır. Yalnızca kanunda sayılan giderler hasıllattan indirilebilecektir.

Genel olarak mükelleflerce yapılan harcamaların gider yazılabilmesi için;

1- Harcamanın tevsiik edilmesi,

^(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

2- Maliyet unsuru olmaması,

3- Ticari kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi için yapılmış olması gerekir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde; "Safi kazancın tespit edilmesi için, aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir:

1. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler; (İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.)"

Bu maddede genel giderlerin indirilecek giderlerden olduğu hükme bağlanmakla birlikte, genel giderlerin tanımı, nelerden ibaret olduğu, ve gider kabul edilme ölçüleri ne Gelir Vergisi Kanunu'nda ne de diğer vergi kanunlarında belirtilmiştir.

Genel giderler, işletmenin faaliyet konularına, büyüklüklerine, diğer şirketlerle olan ilişkilerine vb. durumlara göre değişebilecek giderlerdir. Genel giderlerin tanımı vergi kanunlarında yapılmamış olmakla birlikte, genel olarak şu söylenebilir; yapılan faaliyetin maddi yapısı ile ilgili olmayan her ne şekilde olursa olsun, bir ticari organizasyonun varlığı halinde yapılması gerekli olan giderler genel giderlerdir. Başka bir deyişle ticari organizasyon kapsamında yapılan giderler, genel giderler olarak kabul edilecektir.¹

Uygulamada genel giderlerin ticari kazancın tespitinde indirilebilmesi için aranan koşulları şu şekilde sıralamak mümkündür.

a) Yapılan gider ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilgili olmalıdır.

Bir giderin ticari kazancın tespitinde dikkate alınabilmesi için giderle, gelirin elde edilmesi ve idame ettirilmesi arasındaki bağın doğrudan olması gerekir.

Örneğin hizmet erbabına sağlanan sosyal nitelikteki imkanların (şirketlerin personelin moralinin yükseltilmesini amaçlayan toplu eğlenceler organize etmesi gibi.) masraf yazılabilmesi için ya sağlanan imkanın ücretin bir unsurunu teşkil etmesi veya aksi halde 40. maddede özel bir hüküm bulunması gerekmektedir. Aksi durumda genel gider olarak sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi söz konusu değildir. Nitekim Danıştay'ın konuyla ilgili bir kararında personel için Erdek'te kurulan dinlenme kampı için sarfedilen kamp yeri ve çadır kirası ile kum ve nakliye ücretleri, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesi kapsamına uygun bir gider olmadığından söz konusu giderlerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci bendinde yazılı ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili giderler arasında gösterilip indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığını ifade etmiştir.²

b) Gider karşılığında sabit kıymet iktisap edilmiş olmamalıdır.

Yapılan harcama karşılığında sabit bir kıymet iktisap edilmesi durumunda yapılan işlem gider olmasından ziyade aktif kıymetler arasında bir değişim olacaktır. Dolayısıyla yapılan bir harcama karşılığında maddi veya gayri maddi bir kıymet iktisap edilmesi halinde indirilecek bir genel giderden ziyade sahip olunan sabit kıymetlerin amortismanından bahsedilir. Böyle bir durumda yapılan harcama bir defada doğrudan gider yazılmayıp, sabit kıymetin faydalı ömrü süresince her yıl amortisman yoluyla yok edilecektir.

¹ ÖZBALCI, Yılmaz; Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Aralık 2010 s.387.

² Danıştay 4. daire'nin 30.09.1971 tarih ve E. No. 1966/5555 K. No. 1971/6372 sayılı kararı.

c) Gider kanunen kabul edilebilir nitelikte olmalıdır.

Genel giderlerin ticari kazancın tespitinde indirilebilmesi için aranan koşullardan sonuncusu da giderin indirimini engelleyen bir kanun hükmünün bulunmamasıdır. Giderin indirimini engelleyen böyle bir hükmün bulunması durumunda, giderin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilişkisi açık da olsa gider olarak kabul edilemez. Örneğin Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinde, "Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler" başlığı altında bentler halinde sayılan harcamalar ile 90. maddede, "Matrahtan ve Gelir Unsurlarından İndirilemeyecek Giderler" başlığı altında açıklanan unsurlar, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinde, "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlığı altında sayılan harcamalar ve yine Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin 14. maddesinde, "Gider Kabul Edilememe Hali" başlığı altında sayılanların gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

3- İLETİŞİM GİDERLERİ

Kural olarak işletme faaliyetleri ile ilgili olarak kazancın elde edilmesi ve idame edilmesi için yapılan özel araç telefonları ile cep telefonları faturalarına ilişkin ödemelerin ticari kazancın tespitinde genel giderler kapsamında indirim konusu yapılması mümkündür.

Ancak Maliye Bakanlığınca verilen çeşitli özellerle özel araç telefonları ile cep telefonlarına ilişkin haberleşme giderlerinin ticari kazancın tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alınması konusunda bazı kıstaslar belirlenmiştir.

3.1- Özel Araç Telefonları İle Cep Telefonlarının Ticari İşletmeye Kayıtlı Olması Durumu:

İşletmeye kayıtlı olan özel araç telefonları ve cep telefonlarına ilişkin haberleşme giderlerinin ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi ile açık ve doğrudan bir bağının bulunması, yapılan işin mahiyetine uygun olması ve iş hacmi ile mütenasip bulunması halinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1. maddesine göre ticari tespitinde gider olarak indirilmesi mümkündür.

Diğer bir ifade ile şirket ortaklarına veya personele işle ilgili görüşmelerde kullanılmak üzere tahsis edilen demirbaşa kayıtlı cep telefonlarına ilişkin olan ve bedelleri işletme tarafından ödenen haberleşme giderlerinin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkündür.

3.2- Özel Araç Telefonları İle Cep Telefonlarının Ticari İşletmeye Kayıtlı Olmaması Durumu:

Aktife kayıtlı telefonlar işletmenin büyüklüğü, faaliyet konusu, ilişkide bulunduğu işletme ve kişilerin durumu dikkate alınarak işle doğrudan ilişkisi olmasa da belli sınırlar içerisinde kalmak koşuluyla işletme sahiplerinin özel işlerinde kullanılmasıyla oluşan telefon giderlerinin tamamının gider olarak kabul edilmesi, günlük hayatın ve giderleri ayırıştırma zorunluluğunun bir gereğidir. Bunun aksine işletme aktifine kayıtlı olmayan telefon giderlerinin indirilmesi giderin doğrudan işle ilgili olduğunun tespiti ile mümkündür.

Yani aktife kayıtlı olmayan telefona ilişkin görüşme giderlerinin indirim konusu yapılabilmesi için söz konusu görüşmelerin işle ilgili olanlar ve olmayanlar şeklinde bir ayrıma tabi tutularak işle ilgili olan kısmının gider olarak indirimi mümkündür. Ancak şunu da ifade etmekte yarar var; yapılan görüşmelerin işle ilgili görüşmeler olması, ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi ile açık ve doğrudan bir

bağının bulunması, yapılan işin mahiyetine uygun olması ve iş hacmi ile mütenasip bulunması gerekir. Aksi durumda işletmenin aktifine kayıtlı olmayıp, işletme sahibinin şahsına kayıtlı cep telefonuna ilişkin haberleşme ücretinin gider olarak kaydedilmesi mümkün değildir.

3.3- Telefon Faturalarının Geç Ödenmesi Halinde Uygulanan Gecikme Zammının Gider Kaydı:

Bilindiği üzere, safi kazancın tespitinde indirilecek ve indirilemeyecek giderler, GVK'nın 40 ve 41. maddelerinde sayılmıştır. Sözü edilen 40. maddenin 3 numaralı bendinde, işle ilgili olmak şartıyla mukavelemeye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların safi kazancın tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir. Anılan Kanun'un 41. maddesinin 5 numaralı bendinde ise, her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların gider olarak indirilemeyeceği hükme bağlanmış, aynı bendin parantez içi hükmünde ise, akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatların cezai mahiyette tazminat sayılmayacağı belirtilmiş bulunmaktadır.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "Kanunun Şümulü" başlıklı 1. maddesinde; *"Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur"* denilmektedir.

Kurum alacaklarının zamanında ödenmemesi halinde bu alacaklara 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesine göre gecikme zammı hesaplanacağı ve birlikte tahsil edileceği yönünde yer alan düzenlemeler ise kurum alacaklarında uygulanacak mali yaptırımını belirtmektedir. Dolayısıyla, ticari akitlerden doğan alacaklar 6183 sayılı Kanun kapsamında değildir. Cep veya sabit telefon hizmetlerini sunan kurumların kamu kurum ve kuruluşlarına ait olması durumu değiştirmemekte ve bu kuruluşlara ait olan alacakların kamu alacağı niteliğinde olduğunu göstermemektedir. Çünkü belirtilen türden tüketimlerin yapılabilmesi ancak, ilgili kurum ile sözleşme yapılmasına bağlıdır ve bundan doğan alacaklar da akitten doğan alacaktır. Bu nedenle, belirtilen kurumaların alacaklarının 6183 sayılı Kanuna göre takip ve tahsili söz konusu değildir. Yapılan sözleşmelerde, tüketim bedelinin süresinde ödenmemesi halinde uygulanacak yaptırım belirlenmekte ve bunu her iki taraf da kabul etmektedir. Dolayısıyla, bu tür ödemelerin süresinde yapılmaması halinde ödenen gecikme zamları bir akde dayanmakta olup, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 3 numaralı bendine göre söz konusu gecikme zammının gider olarak indirim konusu yapılması mümkündür.³

3.4- İletişim Giderlerine İlişkin Katma Değer Vergisinin İndirimi:

Bilindiği üzere, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1. maddesi uyarınca ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi olup, aynı Kanunun 29/1-a maddesinde ise; *"kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla he-*

³ APAK, Talha; Telefon, Elektrik, Su Ve Doğalgaz Faturalarının Giderleştirilmesi Ve bu Faturalarda Gösterilen KDV'nin İndirimi, www.alomaliye.com, Ekim-2004.

saplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi" nin, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilebileceği hükmün altına alınmıştır.

Öte yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 230. maddesinde, faturada bulunması gereken asgari bilgiler;

- Faturanın düzenlenme tarihi,
- Faturayı düzenleyen adı, varsa ticaret unvanı, adresi, iş adresi, bağlı bulunduğu vergi dairesi ve hesap numarası,

- Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası,
- Malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı,
- Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası

Şeklinde sıralanmış, VUK' un 227. maddesinin birinci fıkrasında ise , "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait kaynakların tevsiki mecburidir." hükmü yer almıştır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, ticari kazançla ilgili olarak yapılan harcamalara ait işletme gider belgelerinin (elektrik, telefon, su vs.) Vergi Usul Kanununun 227 ve 230. maddeleri hükmüne istinaden mükellef adına düzenlenmiş olması halinde kayıtlarda gösterilmesi mümkün olduğundan, şirket adına düzenlenmeyen ve kayıtlarda gösterilmesi mümkün olmayan fatura üzerindeki katma değer vergisinin Katma Değer Vergisi Kanununun 29/1-a maddesine göre, hesaplanan katma değer vergisinden indirimi Kanunen mümkün değildir.

Netice itibariyle cep ve araç telefonlarına ilişkin faturalarda gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için, bu telefonların işletme aktifine kayıtlı olması gerekir. İşletmenin aktifine kayıtlı olmayıp, işletme sahibinin şahsına kayıtlı cep telefonuna ilişkin haberleşme giderine ait KDV'nin indirimi mümkün değildir.

3.5- İletişim Giderlerine İlişkin Özel İletişim Vergisinin İndirimi:

Özel iletişim vergisi tek aşamada ve bir defaya mahsus alınan vergi olup bu verginin mükellefi olanlar Kanun maddesinde belirtilen hizmet teslimleri için düzenleyecekleri faturalarda hesaplanan özel iletişim vergisine yer verecekler; özel iletişim vergisi mükellefleri arasında gerçekleşecek hizmet satışlarında, bu vergiyi ödeyerek hizmeti satın alan mükellefler, söz konusu hizmete ilişkin düzenleyecekleri faturalarda önceden ödemiş oldukları özel iletişim vergisini Katma Değer Vergisi Kanununun 29, 30, 32 ve 34 üncü maddelerinde belirtilen hükümler çerçevesinde indirim konusu yapabileceklerdir.

Ancak özel iletişim vergisinin mükellefi olmayan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, adlarına düzenlenen faturalarda yer alan özel iletişim vergisini, 6802 sayılı Gider Vergiler Kanunu'nun 39. maddesinde; "Bu vergi, katma değer vergisi matrahına dahil edilemez, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilemez ve hiçbir vergiden mahsup edilmez." hükmü gereğince vergi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alamayacakları gibi; hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup etmeleri de mümkün değildir.

4- SONUÇ

Ticari teamüller çerçevesinde düşünüldüğünde, işletme faaliyetleri ile ilgili kazancın elde edilmesi ve idame edilmesi için yapılan telefon giderleri ticari kazancın tespitinde genel giderler kapsamında indirim konusu yapılabilir.

Ancak Maliye Bakanlığı bu tür harcamaların keyfi yönde kullanımının önüne geçebilmek için yayınlamış olduğu çeşitli özelgelerle özel araç telefonları ile cep telefonlarına ilişkin haberleşme giderlerinin ticari kazancın tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alınması konusunda bazı kıstaslar belirlemiştir.

Söz konusu özelgelere özel araç telefonları ile cep telefonlarına ilişkin harcamaların gider olarak kabul edilmesinde telefonun işletmeye kayıtlı olup olmadığı bir ölçü olarak benimsenmiştir. Aktife kayıtlı telefonlar belli sınırlar içerisinde kalmak koşuluyla işletme sahiplerinin özel işlerinde kullanılsa dahi giderlerinin tamamının kabul edilmesi günlük hayatın ve giderleri ayırıştırma zorunluluğunun bir gereğidir. Bunun aksine işletme aktifine kayıtlı olmayan telefon giderlerinin indirilmesi giderin ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi ile açık ve doğrudan bir bağının bulunması, yapılan işin mahiyetine uygun olmalı ve iş hacmi ile mütenasip bulunması gerekir.

Gider Vergileri Kanunu'nun 39. maddesinde Özel İletişim Vergisinin katma değer vergisi matrahına dahil edilemeyeceği, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilemeyip, hiçbir vergiden mahsup edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu faturalarda gösterilen KDV'nin ise indirim konusu yapılabilmesi için bu telefonların işletme aktifine kayıtlı olması gerekir. Aksi durumda faturalara ilişkin KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Son olarak özel araç ve cep telefonlarına ilişkin ödemelerin süresinde yapılmaması halinde ödenen gecikme zamları bir akde dayanmakta olup, 6183 sayılı AATUHK'nun 1. maddesinde akitten doğan alacakların bu kanun kapsamında olmadığı hükmün altına alındığından, bu gecikme zamlarının Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 3 numaralı bendine göre gider olarak indirim konusu yapılması pekala mümkündür.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 193 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu
- 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
- 03.03.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.42/4204-7/8293 sayılı Özelge.
- 24.03.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.40/4069-5/11976 sayılı Özelge.
- 10.02.2004 tarih ve 49/4913-164/5229 sayılı Özelge.
- 26.05.1997 B.07.0.GEL.0.55-5501/21499 sayılı Özelge.
- APAK, Talha; Telefon, Elektrik, Su Ve Doğalgaz Faturalarının Giderleştirilmesi Ve bu Faturalarda Gösterilen KDV'nin İndirimi, www.alomaliye.com, Ekim-2004.
- ÖZBALCI, Yılmaz; Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Aralık 2010.