



BELGELENDİRİLEMİYEN GİDERLER ve ÖZELLİK ARZ EDEN HUSUSLAR

*UNDOCUMENTED EXPENSES AND SOME
SPECIAL SITUATIONS*

Yasin ŞEN^(*)

ÖZ

Vergi kanunlarının uygulanması bakımından, mükelleflerin diğer kişilerle olan ticari faaliyetlerinin belgelendirilmesi mecburidir. Ancak kanun koyucu, mükellefler tarafından yapılan bazı harcamaların belgeye dayandırılma şartını aramamaktadır. Bu durumda mükellefler, yapmış oldukları ancak belgelendiremedikleri bazı giderleri vergilendirilecek kazançtan indirilebilmektedir. Durum böyle olmakla beraber mükelleflere tanınan bu kolaylık sınırsız değildir. Kanun koyucu bu düzenlemenin çerçevesini çizerek kötüye kullanımını engellemektedir. Bu düzenlemeden faydalanmak isteyen mükelleflerin de olayın gerçek mahiyetine göre hareket etmesi ve yapmış oldukları giderlerin gerçek tutarını yasal defterlerine kaydetmeleri gerekmektedir. Bu çalışmamızda, mükelleflerin yapmış oldukları giderlerin mutlaka belgeye dayandırılması gerektiği, bu durumun istisnalarının neler olduğu, belgeye dayandırılmayan harcamaların gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı, bu işlemlerle ilgili KDV nin indirim konusu yapıp yapılamayacağı ve konu ile ilgili özellik arz eden bazı hususlar; yürürlükte bulunan yasal düzenlemeler, idarenin görüşü ve kendi görüşlerimizi de içerecek şekilde ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Belge, giderlerin belgelendirilmesi, belgelendirilemeyen giderler, belgelendirilemeyen giderlerde KDV indirimi

ABSTRACT

With regard to the implementation of tax laws, it is compulsory to document the business

^(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

transactions concluded with third parties. The lawmaker, however, provides certain exemptions to this rule. In these situations, taxpayers are entitled to deduct their undocumented expenses from their gross income. This convenience is, nonetheless, subject to certain restrictions. The lawmaker brings these limitations in order to prevent the abuse of the rules. Taxpayers have to act in accordance with the true nature of transactions and have to make the book entry in the exact amount of expense. This study underlines the fact that taxpayers, in principle, must document their expenses and reiterates what the exemptions to this rule are. The article also questions whether undocumented expenses can be taken into account and whether VATs paid during these transactions can be deducted along with some special conditions, by involving both the administration's and our opinions.

Keywords: Document, documentation of expenses, undocumented expenses, VAT deduction in undocumented expenses

1- GİRİŞ

Mükelleflerin ticari faaliyetleri çerçevesinde diğer mükelleflerle gerçekleştirmiş oldukları alım-satım vb. tüm işlemlerini belgeye dayandırmaları zaruridir. Kanun koyucu bu noktada keyfiliğin önüne geçmek amacıyla birtakım yasal düzenlemeler yapmış ve mükelleflere çok fazla takdir hakkı tanıamış, belgeye dayandırılması zorunlu olmayan giderleri sınırlı olarak düzenlemiş ve durumun mükelleflerde kötüye kullanılmasını önlemeyi amaçlamıştır. Ticari faaliyetler neticesinde düzenlenen belgeler bir taraf için gider iken karşı taraf için gelir mahiyetindedir. Bu durum ise vergilendirmede otokontrol mekanizmasını sağlamakta ve kayıt dışılığın önüne geçilmesinde önem arz etmektedir. Ülkemizde yürürlükte bulunan vergi kanunları bu ekseninde düzenlenmiş olmakla beraber bu duruma bazı istisnalarda getirilmiştir. Esas itibarıyla bu istisnalara 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 228'inci maddesinde yer verilerek belgelendirilememiş bazı harcamaların da gider olarak dikkate alınmasına imkan tanınmıştır. Bu giderlerin neler olduğu, belgelendirme dışında başkaca bir şart aranıp aranmadığı, bu giderlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususlarına makalemizin izleyen bölümlerinde etraflıca değinilecektir.

2- YASAL DÜZENLEMELER VE KONUNUN İRDELENMESİ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227'nci maddesinde "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir. (205 sayılı Kanunun 14'üncü maddesiyle eklenen fıkra) Defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükellefler vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderlerini tevsike mecburdurlar. (Götürü usulde tespit edilen giderler hariç.)

(3505 sayılı Kanunun 3'üncü maddesiyle eklenen fıkra) Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.

(3505 sayılı Kanunun 3'üncü maddesiyle eklenen fıkra) Maliye ve Gümrük Bakanlığı düzenlenmesi mecburî olan belgelerde bulunması gereken zorunlu bilgileri belirlemeye ve bu belgelerden

uygun gördüklerine, düzenlenme saatinin yazılması mecburiyetini getirmeye yetkilidir.” hükmü yer almaktadır.

Buna göre mükellefler tarafından gerçekleştirilen tüm işlemlerin belgelerle tevsik edilmesi zorunlu kılınmış, hatta defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükellefler de zorunluluğa dahil edilmiştir. Kanun koyucunun buradaki amacı vergilendirmede objektifliği ve otokontrolü sağlamak, keyfilğin önüne geçmektir. Mükellefler tarafından gerçekleştirilen bu işlemlerin ise yine aynı kanunun 229 ve takip eden maddelerinde yer alan fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve perakende satış vesikaları vb. belgelerle işin mahiyetine göre tevsik edilmesi gerekmektedir. Yani kural olarak mükellefler tarafından gerçekleştirilen tüm işlemlerin belgeye bağlanması şart koşulmuştur.

Anılan kanunun “Tevsiki Zaruri Olmayan Kayıtlar” başlıklı 228’nci maddesi ise

“Aşağıdaki giderler için ispat edici kağıt aranmaz:

1. Örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutat olmayan müteferrik giderler;
2. Vesikanın teminine imkan 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.” şeklindedir.

Söz konusu madde hükmünden anlaşılacağı üzere, ticari örf ve adetler gereğince belgeye dayandırılması mutat olmayan giderler, belgeye bağlanma imkanı bulunmayan giderler ile vergi kanunları uyarınca götürü olarak tespit edilen giderler belgeye dayandırılmasa dahi gider olarak kabul edilebilecektir. Fakat mükelleflerin Vergi Usul Kanununun 3’üncü maddesinde yer alan “...Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.” hükmünü de göz önünde bulundurarak hareket etmeleri gerekir. Yani mükelleflerin belgelendiremedikleri harcamalarını gerçek tutarları üzerinden ve durumun mahiyetine uygun olarak yasal defterlerine gider olarak kaydetmeleri gerekir.

Ancak mükelleflerin belgesiz harcamalarını gider olarak dikkate alabilmeleri için vergi kanunlarında herhangi bir şart aranmamış olmakla beraber idare tarafından verilen bazı özelgeler ile uygulamaya yön verilmiştir. Nitekim Maliye Bakanlığı tarafından verilen 30.06.1992 tarih ve 224444-228-24/53986 sayılı özelge ile mükelleflerin belgelendiremedikleri harcamalarını gider olarak dikkate alabilmeleri bazı şartların mevcudiyetine bağlamıştır. İdare tarafından aranan bu şartlar ise özetle şu şekilde sıralanabilir. Söz konusu harcamaların,

- Faaliyetlerle ilgili olması,
- İşin genişliğine ve niteliğine uygun bulunması,
- Şehir içi ulaşım ile ilgili harcamaları (otobüs veya dolmuş) göstermek üzere bir liste düzenlenmesi,
- Posta giderlerine ilişkin harcamalarla ilgili olarak postaya verilen evrakın niteliğini gösteren bir bordro hazırlanması,
- Vergi mükellefi veya yetkilileri tarafından düzenlenmiş imzalı veya firma kaşesi bulunan çeşitli belgelerle tevsik edilmesi halinde, gerçek miktarları üzerinden kayıtlara gider olarak kaydedilebilecektir.

Yine konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından verilen 22.07.1996 tarih ve 0.55-5520-234/33611 sayılı özelgede ise özetle, yapılan posta masraflarının faaliyetle ilgili olması koşuluyla adi

mektup şeklinde gönderilen postaya ilişkin harcamanın belgelendirilmesi için vergi mükellefi veya yetkilileri (posta idaresi) tarafından imzalanmak ve işletme veya firma kaşesi basılmak suretiyle bir bordonun düzenlenmesinin yeterli bir belge olduğu ifade edilmiştir. İdare tarafında verilen özeltede sadece adi mektupla ilgili posta giderlerine değinilmiş olup, APS veya iadeli taahhütlü postalarda ise bu işlemlerle ilgili harcamaların gider yazılabilmesi için ayrıca bordro düzenlenmesine gerek olmayıp postaların mükelleflerde kalan nüshalarının tevsik edici belge olarak kullanılabileceği kuşkusuzdur.

Yukarıda sayılan şartları taşıyan harcamalar belgelendirilmemiş olsa dahi gider olarak dikkate alınabilir. Diğer bir anlatımla, mükellefler Vergi Usul Kanununun 228'nci maddesinde yazılı harcamalarını sadece yukarıdaki şartların varlığı altında gider olarak dikkate alabileceklerdir.

Peki mükellefler tarafından fatura vb. belgelerle tevsik edilemeyen harcamalara ilişkin KDV'ler indirim konusu yapılabilecek midir? Katma Değer Vergisi Kanununun 29 ve 34'üncü maddeleri ile KDV indirimi belli şartlara bağlanmış bulunmaktadır. Söz konusu şartları taşımayan KDV lerin indirim konusu yapılmasına imkan bulunmamaktadır. Kanunun 29 ve 34'üncü maddelerine göre mükellefler tarafından yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için en önemli şart ise KDV'lerin fatura ve benzeri belgelerle tevsik edilmesi ve bu belgelerde ayrıca gösterilmesidir. Ancak mükellefler tarafından Vergi Usul Kanununun 228'nci madde hükmüne dayanılarak yapılan harcamalar fatura vb. vesikaya dayandırılmadığı için bu harcamalara ait KDV'lerin indirim konusu yapılmasına imkan bulunmamaktadır. Özetle, mükellefler tarafından fatura vb. vesikaya dayandırılmayan harcamalar belli şartları taşıması halinde vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek ancak bu harcamalarla ilgili KDV ise indirim şartlarını taşımadığı için indirim konusu yapılamayacaktır. Fakat kural bu şekilde olmakla beraber duruma mali idare tarafından bazı istisnalar getirilmiştir. Nitekim Maliye Bakanlığı 22.07.1996 tarih ve 0.55-5520-234/33611 sayılı özeltesinde, "Posta masrafları nedeniyle düzenlenen bordroda yer alan bedel içerisindeki KDV'nin iç yüzde oranıyla ayrılarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır." şeklinde bir görüş bildirmiş ve posta idaresi tarafından düzenlenen bordro tevsik edici belge olarak kabul edilerek bu belgede gösterilen KDV'lerin indirimine imkan tanımıştır.

3- KONU İLE İLGİLİ ÖZELLİK ARZ EDEN BAZI HUSUSLAR

3.1- Kredi Kartı Slipleri İle Belgelendirilen Harcamalarda Durum

Günümüz ticari hayatında kişi/kurumlar yapmış oldukları alışverişlerde nakit ödeme yerine kredi kartı ile ödeme yolunu tercih etmektedir. Yapılan alışveriş neticesinde satıcı tarafından kart sahibine işlemin yapıldığına dair slipler verilmektedir. Aynı durum mükellefler için de geçerlidir. Yani mükellefler de kredi kartı ile mal/hizmet satın aldıkları takdirde satıcılar tarafından kendilerine kredi kartı slipleri verilmektedir. Ancak mükellefler ticari faaliyetleri ile ilgili olsa dahi kredi kartı slipleri veya ekstreleri ile belgelendirilmiş olan harcamalarını gider olarak dikkate alamayacaklardır. Çünkü bir harcamanın gider olarak dikkate alınabilmesi için Vergi Usul Kanunun 229 ve takip eden maddelerinde düzenlenmiş bulunan fatura vb. vesikalarla tevsik edilmesi gerekmekte olup, kredi kartı slipleri bu belgeler arasında yer almamakta ve vergi kanunları bakımından tevsik edici vesika olarak kabul edilmemektedir. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 20/02/2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK - 228-53 sayılı özelge de bu görüşümüzü destekler mahiyettedir. Ayrıca kredi kartı ile yapılan harcamalarla ilgili yüklenilen katma değer vergilerinin de indirim konusu

yapılmasına yasal olarak imkan bulunmamaktadır. Çünkü KDV kanununun 29 ve 34'üncü maddelerinde belirtildiği üzere katma değer vergilerinin indirim konusu yapılabilmesi için mutlaka fatura vb. vesikaya dayanması ve bu vesikalarda ayrıca gösterilmesi zorunludur. Yine anılan kanunun 53'üncü maddesinde, kanunda geçen fatura ve benzeri vesikalar tabirinin Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş olan vesikaları ifade ettiği belirtilmiştir. Kredi kartı slipleri Vergi Usul Kanunun 229 ve takip eden maddelerinde düzenlenmiş bulunan vesikalardan olmadığı için bu belgelerde gösterilen katma değer vergilerinin de indirim konusu yapılması olanaksızdır.

3.2- Garson vb. Çalışanlara Verilen Bahşışlerde Durum

Ticari hayatta mükellefler müşterileri ile yapacakları iş görüşmelerinde ya da çeşitli sebeplerle organize edilen büyük iş yemeklerinde organizasyonun yapıldığı yerde çalışanlara bahşış verebilmektedir. İş yemekleri vb. harcamalar Gelir Vergisi Kanununun 40/1'inci maddesine göre ticari kazancın elde edilmesi ile ilgili olduğundan vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Ancak bu tür organizasyonlarda, çalışanlara verilen bahşışler ticari kazancın elde edilmesi ile ilgili olmadığı gibi zorunlu bir harcama da değildir. Dolayısıyla bahşışlerin iş yemeklerine ilişkin harcamalardan ayrı olarak değerlendirilmesi ve vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmaması gerekir. Her ne kadar bu harcamalar örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutlak olmayan müteferrik giderler olarak değerlendirilse dahi ticari kazancın elde edilmesi ile ilgili olmadığından gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Nitekim Maliye Bakanlığı tarafından verilen 30.06.1992 tarih ve 224444-228-24/53986 sayılı özelgede belirtildiği üzere, belgelendirilemeyen harcamaların gider yazılabilmesi için en önemli şartlardan birinin de harcamanın ticari faaliyetle ilgili olması gerektiği şartı gözden uzak tutulmamalıdır. Durum böyle olmakla beraber bazı yazarlar makul tutarlarıdaki bahşışlerin gider olarak dikkate alınabileceğini savunmaktadır.¹ Ancak bu görüşe katılmak mümkün olmayıp, söz konusu harcamalar ticari kazancın elde edilmesi açısından zaruri olmadığından ve isteğe bağlı olarak verildiğinden vergi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmesine imkan bulunmamaktadır. Yine İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 03.03.2006 gün ve VUK-B.07.1.GİB.4.34.19.02/1649 sayılı özelgede "Genel idare giderlerinin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesini sağlamak amacıyla yapılması ve belgelendirilmek kaydıyla kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Dolayısıyla değişik yerlerde ürün tanıtımı ve pazarlaması yapan şirket personelinin bu mekânlarda işle ilgili olarak yapılan ödemeler dışında, buralarda çalışan garson, kâhya, barmen vb. gibi kişilere isteğe bağlı olarak vermiş oldukları bahşışlerin (belgelendirilse dahi) ticari kazancın elde edilmesi ve devamı için yapılmış bir genel gider olarak kabul edilmeyeceğinden, söz konusu harcamaların gider kayıt edilmesi mümkün değildir." şeklinde görüş bildirmiş olup, anılan özelge bizim de savunmuş olduğumuz görüşü destekler niteliktedir.

4- SONUÇ

Vergi kanunları uyarınca faaliyet göstermekte olan mükellefler, söz konusu faaliyetleri ile ilgili olarak yapmış oldukları tüm harcamalarını belgelendirmek zorundadır. Belgelendirilmeyen harcamaların gider olarak dikkate alınmasına imkan yoktur. Ancak kanun koyucu Vergi Usul Kanununun 228'nci

¹ Güray Öğredik, Bahşışler Gider Yazılamaz mı? Bahşışler Ücret Geliri midir? www.muhasabetr.com

maddesi ile getirmiş olduğu hükümle bu durumun istisnalarının olduğunu da belirtmiştir. Anılan yasa hükmü gereğince mükelleflere belgelendiremedikleri bazı harcamaları da gider yazma imkanı tanınmış bulunmaktadır. Ancak mükelleflere tanınan bu imkan sınırsız olmayıp, konu ile ilgili olarak idare tarafından yapılan düzenlemeler ve bildirilen görüşlerle bu durum belirli şartlara bağlanmıştır. Belirlenen şartlara uyulduğu takdirde mükellefler tarafından gerçekleştirilen fakat belgelendirilemeyen bazı harcamalar vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir. Ayrıca bu harcamalarla ilgili olarak yüklenilen katma değer vergilerinin ise belgeye dayanmaması ve dolayısıyla kanundaki indirim şartlarını taşınamaması nedeniyle indirim konusu yapılamayacağı açıktır.

KAYNAKÇA

- AKSOYOĞLU V. (2008). Bahşışların Vergilendirilmesi, Yaklaşım Dergisi Ekim 2008
- ÖZKOCA M. Belgesiz Giderler/Harcamalar ve KDV'si <http://muammerozkoca.com.tr/belgesiz-giderler-harcamalar-ve-kdv-si> Erişim tarihi:12 Ağustos 2014
- SEZER Y.(2012). Harcamaların Şirket/Kişi Kredi Kartı Ekstresi veya Slibine Dayanılarak Yasal Defterlere Kaydedilip Kaydedilemeyeceği ve KDV'sinin İndirilip İndirilemeyeceği <http://www.gunceldenetim.com.tr/Eklenti/70> Erişim tarihi: 13 Ağustos 2014.
- www.gib.gov.tr Erişim Tarihi:12-13-14 Ağustos 2014