

SON DÜZENLEMELERE GÖRE GİDER PUSULASI UYGULAMALARININ İNŞAAT VE GAYRİMENKUL SEKTÖRÜ KARŞISINDAKİ DURUMU

THE STATUS OF EXPENSE NOTE APPLICATIONS AGAINST THE CONSTRUCTION AND REAL ESTATE SECTOR ACCORDING TO THE RECENT REGULATIONS

Doç. Dr. Erol DEMİR¹

İ. İlhan HATİPOĞLU²

Emrullah TÖREMEN³

ÖZ

Vergi mükellefleri vergi matrahının hesabında ve kazancının tespitinde gelir ve giderini belgelendirmek durumundadır. Bu nedenle mükellefler tarafından yapılan tüm iş ve işlemlerin bir belgeye bağlanması gerekli bulunmaktadır. Esas itibarıyla mükellefler tüm mal alışlarını ve hizmet ifalarını fatura olarak adlandırılan bir belge ile ispat etmek mecburiyetleri söz konusudur. Bu kapsamda, vergi mükellefleri, mükellef olmayanlardan sağladıkları mal veya hizmetin karşılığını tevsik etmek amacıyla gider pusulası düzenlemektedirler. Gider pusulasının uygulama alanı zaman içinde vergi idaresinin düzenleyici işlemleri ile genişletilmiştir. Bununla birlikte son dönemde yapılan düzenlemeyle bu durum yasa hükmü haline getirilmiştir. Bu çalışmada, kapsamı genişletilen ve yasa kuralı halinde gelen gider pusulası düzenlenmesinin özellikle inşaat ve gayrimenkul sektörüne olası etkisi incelenmiştir. Çalışmada, gider pusulasının uygulamada ortaya çıkması muhtemel olumsuz etkilerini azaltıcı ve ihtilaflarının çözümü yönünde düzenlemelerin yapılmasına katkı sağlaması amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Gider Pusulası, Vergilendirme, İnşaat, Gayrimenkul.


JEL Sınıflandırma Kodları: H20, H24, H25.


ABSTRACT


Taxpayers have to document their income and expenses in the calculation of the basis of assessment and determination of their earnings. For this reason, it is necessary to bind all works and transactions made by taxpayers to a document. In principle, taxpayers have to prove all their purchases of goods and services with a document called an invoice. In this context, taxpayers issue an expense note in order to prove the value of the goods or services they provide from non-taxpayers. The scope of application of the expense note has been expanded over time with the regulatory acts of the tax administration. However, with the recent regulation, this situation was made a legal provision. In the study, the possible effects of issuing expense note, which are expanded in scope and become as a legal rule, on the construction and real estate sectors are examined. According to the study, it is aimed to contribute to the making of regulations to reduce the possible negative effects of the expense note in practice and to resolve its disputes.

Keywords: Expense Note, Taxation, Construction, Real Estate.

JEL Classification Codes: H20, H24, H25.

¹  Ankara Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Gayrimenkul Geliştirme ve Yönetimi Bölümü, eroldemir@ankara.edu.tr

²  Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Doktora Öğrencisi, ilhanhatipoglu@hotmail.com

³  Ankara Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Gayrimenkul Geliştirme ve Yönetimi Anabilim Dalı, Doktora Öğrencisi, toremene@ankara.edu.tr

EXTENDED SUMMARY

Purpose and Scope:

In cases where taxpayers who are taxed under the real method cannot obtain invoices and similar documents, they issue an expense note. The regulation area of the expense note is limited to the secondary regulations issued by the tax administration. However, in line with the latest law numbered 7338, the usage area of the expense note has been expanded. The scope of this study includes the application of the expense note, whose application area has been expanded with the last law, especially in the construction and real estate sectors. In this sector, the focus is on the expense note issued in construction works in return for land. The purpose of this is to bring up the possible problems that may arise in the documentation of goods and services received from non-taxpayers, especially in construction works in return for land, with expense notes. Another purpose is to provide valuable information to those concerned by raising awareness both for those who use the expense note and for the tax administration.

Design/methodology/approach:

The usage area of the expense notes before the last legal regulation and after the regulation was compared. For this, the previous regulations and opinions of the tax administration on the subject are included in the study. The information was obtained from sources such as libraries, books, articles, and the internet, which are considered secondary data, by using the scanning method. In addition, the place and usage areas of the expense note in the legislation are stated in the study. In particular, the construction and real estate sector where expense bills are widely used is selected. In this sector, construction works in return for land, which can be a probable problem area, were brought to the fore. In this framework, firstly, the subject of documenting the commercial relations of taxpayers with third parties was emphasized in the study. It has been stated that this should be done with an invoice as a rule. It has been emphasized that this certification will make an important contribution to tax administration while making tax inspection. In cases that are not documented with an invoice, it is explained that an expense note will be issued and its scope and limitations. In this context, the subject is explained with an interpretive approach in terms of all taxpayers, starting from the construction works in return for the land.

Findings:

The legal framework of the construction business in return for land has not been fully determined. There are multiple taxes such as income tax, value added tax, title deed fee, stamp tax, and property tax in construction works in return for land. Therefore, there are multiple tax and construction processes. For these reasons, many problems are encountered in practice. One of these problems is the issuance of an expense note for these people for the part of the construction that is made in return for the land share. An expense note is issued in return for goods and services received from those who are not taxpayers or do not issue invoices in construction works in return for land. The tax administration may impose a special irregularity penalty if the expense note is not issued or given or received at all, or if there are unrealistic amounts in the expense note. In this context, it has been understood that the usage areas of the expense note are not clear and there are situations that need to be resolved. It has been observed that the application area of the expense note was limited before the final arrangement. It has been observed that the usage area of the expense note has been expanded with the last regulation. In this case, it is understood that an expense note should be prepared for all goods purchase and service performance in cases where taxpayers who are taxed under real method cannot obtain invoices and similar documents. The effective date of Law No. 7338, which was published on October 26, 2021, has been determined as November 1, 2022. Therefore, no transition period is foreseen for the new regulation. It is understood that this practice will create an unnecessary pressure element especially on retail businesses in the construction and real estate sectors.

Conclusion and Discussion:

Invoices or expense notes should not be issued based on the preliminary sales contract drawn up within the scope of sales made over projects or models, which are frequently encountered in practice. Because the delivery has not yet taken place. Not every land owner should be considered among those who need to issue an expense note. Therefore, the issue should be considered as a whole within the scope of the procedural law. It is seen that especially the construction works in return for the land were not taken into consideration while making the final arrangement. On the other hand, although there is a legal regulation for the application of expense notes, it is seen that both taxpayers and professionals interpret the said transactions in different ways and establish transactions. For this reason, there is a need for a secondary regulation by the tax administration regarding the expanded usage area of the expense note. The framework of the expense note arrangement should be clearly stated. In order to eliminate the problems arising from the implementation of the provision of the law, it is important to make a regulation with a secondary legislation. Clarifying this situation, especially in the construction and real estate sectors, will contribute to facilitating the implementation. In addition, in cases such as real estate registration, motor vehicle registration, a secondary regulation to be made to prevent the issue of expense notes in the disposal of these goods will facilitate the implementation and support the resolution of possible disputes.

1. GİRİŞ

Türk vergi sisteminin usule ilişkin belirleyici kuralları Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) belirtilmiştir. Beyan esasına dayalı bahse konu sistemde ispat yükümlülüğü, iddia edenin üzerinde bulunmaktadır. Yükümlülerin beyanları, vergi incelemelerinin sürdürülmesi belge düzeninin sağlıklı biçimde işlerliğinin oluşmasına bağlı bulunmaktadır (Öncel vd., 2002, s. 201; Biyan, 2010, s. 52; Şenyüz vd., 2020, s. 84). İlgili yasada verginin yükümlüsü, “mükellef” ve “sorumlu” şeklinde iki kavramla ifade edilmiştir. Bu kavramlardan mükellef, ilgili maddi vergi yasalarında üzerine vergi borcu düşen kişileri ifade ederken, sorumlu ise ortaya çıkan verginin alacaklı kamu idaresine ödeme yükümlülüğü olan kişiyi belirtmektedir. Kanun uygulamasında vergi mükellefi kavramı vergi sorumlusunu da kapsamaktadır (Arslan, 2016, s. 53-55). Vergi mükellefiyeti, gerçek veya tüzel kişiler ilgili vergi idaresine doğrudan başvurmak suretiyle tesis edilmektedir. Bu şekilde olmayan durumlarda vergi idaresinin kontrol ve denetim sonrasında da vergi mükellefiyeti tesisi mümkün bulunmaktadır.

Bu bağlamda mükelleflerin ödevleri iki bakımdan ele alınmaktadır. Bunlardan ilki işin maddi yönünü oluştur ki bu vergi ödeme ödevidir. Diğer ödevler ise şekli ödevlerdir. Bunlar vergi borcunu ödemediği önce yerine getirmesi gereken zorunlu görevler olup ikinci bir yükümlülük grubunu oluşturmaktadır. Bahse konu yükümlülükler daha çok şekli konuları içermektedir. Bunlar özellikle sürekli mükellefiyeti gerekli kılan gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi gibi vergi mükelleflerini ilgilendiren önemli ödevlerdir. Bununla birlikte, mükellefiyet türleri ve işletmelerin büyüklüklerine göre vergi mükelleflerinin ödevlerinin yoğunluğu da farklılaşmaktadır. Bu bakımdan götürü usulde vergilendirilen bir mükellefe nazaran gerçek usulde vergilendirilen birinci sınıf bir tacirin biçimsel ödevleri daha yoğun ve komplekstir. Biçimsel ve usule ilişkin bu ödevler vergi idaresi ile mükellefler arasında süreklilik gösteren ilişkilere bağlı olarak yürütülen işlemlerdir. Bunlar, nitelikleri ve şartları vergi hukukunda belirtilen şekilde bildirimde bulunma, zorunlu kılınan defterleri tutma, envanter, bilanço ve öz sermaye hesaplama, belge düzenleme gibi ödevler olup aynı zamanda bunların muhafazası ve gerektiğinde ibraz edilmesi de bu grup ödevler arasındadır. Vergi mükelleflerince tutulan defter kayıtlarının, bu kişilerin üçüncü taraflarla olan ilişki ve işlemlerde yapılan muamelelerin prensip olarak tevsik edilmesi mecburidir. Vergi hukukuna göre defter tutma mecburiyeti olmayan yükümlülerin de giderlerini belgelendirmeleri icap etmektedir. Bununla birlikte bazı kısıtlı alanlarda kanıtlayıcı bir belgenin aranmadığı durumlar da bulunmaktadır. Ancak, esas olan mükelleflerin tüm mal alım ve satımları ile alınan veya verilen hizmetlerini belgeye dayandırmaları gerekmektedir (Kırbaş, 1996, s. 76; Pehlivan, 2000, s. 55; Ünsal, 2006, s. 26; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, 2019, s. 146). Bu bakımdan, vergi mükelleflerinin yapmış olduğu mal veya hizmet alımı sırasında işlemlerin belgelendirmesi fatura kavramı ile ifade edilmekte olup bu kavram, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında alıcının borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından alıcıya verilen ticari bir belge olarak tanımlanmıştır (VUK, m. 229). Düzenlenen faturanın geçerli olması için kural gereği bazı bilgilerin faturada yer alması icap etmektedir. Bu bilgiler, faturanın kesildiği tarihi belirten açık tarih, belgenin seri ve sıra numarası, faturayı kimin düzenlediği, vergi dairesi, adresi, unvanı, aynı şekilde alıcının belirtilen bilgileri ile faturaya konu mal veya işe ilişkin miktar, tutar gibi açıklamalardır. Buna ilave olarak malın teslim sürecini belirten tarih ve taşınmayı belgelendiren sevk irsaliyesine ilişkin bilgilerin faturada yer alması gerekmektedir (Arslan, 2016, s. 161).

Bunun yanı sıra vergi mükelleflerinin, vergi mükellefiyeti olmayan kişilerden mal veya hizmet satın almaları durumunda bu işin tevsiki bakımından fatura yerine gider pusulası düzenlenmesi söz konusu olmaktadır. Gider pusulası VUK'un 234'üncü maddesinde düzenlenmiş olmakla birlikte Kanun'da doğrudan bir tanım yapılmamış, bunun yerine gider pusulasının kapsamı açıklanmıştır. Genel bir ifade ile “gider pusulası” vergi mükellefiyeti bulunan kişilerin vergi mükellefiyeti bulunmayan kişilerden satın aldıkları veya nihai tüketicilere satılan malların iade alınması durumunda, bu mal ya da hizmetleri belgelendirebilmek amacıyla düzenledikleri evrak olarak tanımlamak mümkün bulunmaktadır (Özyer, 2001, s. 285). Uygulamada gerçek kişilerin gelir elde edecekleri hizmetlerini gider pusulası marifeti ile belgelendirerek sağladıkları kazançlarını vergi dışı bıraktıkları sıkça görülmektedir. Bu durum ise mükellefiyet tesisini olumsuz yönde etkilemektedir. Oysaki bu kişilerin mükellefiyet tesis ettirmeleri, vergi hukukuna göre meydana gelecek vergiyi ödemeleri ve yasada belirtilen kuralın öngördüğü belgeleri eksiksiz düzenlenmeleri bakımından esas olmalıdır.

Uygulama kapsamında gider pusulası, mükelleflerin daha çok süreklilik (bir faaliyetin vergilendirme döneminde birden çok tekrarlanması veya birbirini takip eden dönemde yinelenmesi) göstermeyen, pratik ve maliyet açısından daha düşük olduğunu düşünüp ödeme aracı olarak düzenledikleri belge olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak gerçek işi yapan kişinin şikâyeti gerekse rutin olarak yapılan mali denetimler sırasında hiç de arzu edilmeyen maliyetler ile karşılaşılabilir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından muhtelif tarihlerde verilen özelgeler incelendiğinde genel olarak; süreklilik arz etmeyen işlemler için belge tevsikinin “gider pusulası” ile yerine

getirilmesi gerektiği, mal veya hizmet satın alınan kişinin “esnaf muafılığı” kapsamında yer alması durumunda ise vergi tevkifatının yapılması, tersi durumda ise yapılmaması yönünde görüşler verildiği bilinmektedir.

İnşaat ve gayrimenkul sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin yapım ve onarım işleri sırasında çalıştırdıkları, özellikle belli bir faaliyet yeri ve tesis edilmiş mükellefiyeti bulunmadan iş yapan kalıpcı, demirci, sıvacı, boyacı, duvarcı vb. inşaat işçi/kalfa/ustalarına yapılan ödemeler kapsamında bu kişilerden ödemeye esas olarak herhangi bir belge alınmamaktadır. Bu çalışmada; özellikle son yasal düzenlemelere göre kapsamı genişletilen “gider pusulası” uygulaması vergi mevzuatı yönüyle ele alınarak sektör içerisinde çeşitli kademelerde çalışan bu tür kişilere yapılan ödemelerin fatura hükmünde kabul edilen gider pusulası marifeti ile belgelendirilerek indirim konusu yapılabileceği hususunun açıklığa kavuşturulması amaçlanmıştır.

2. VERGİ MEVZUATINDA GİDER PUSULASI

2.1. Gider Pusulasının Teorik ve Mevzuat Temeli

Belge, bir iddiayı doğrulamaya veya çürütmeye yarayan yazı, resim, fotoğraf vb. şey delil, vesika olarak tanımlanmaktadır (MEB, 1995, s. 291). Diğer bir anlatımla belge, sağlam ve inanılır olan bir hükme esas teşkil etmek üzere her türlü yazılı delil, resim, fotoğraf, film ve benzerlerini ifade etmektedir. Belgelemek ise bir hususun doğruluğunu ortaya koymak veya tevsik etmek şeklinde belirtilmektedir (Ayverdi, 2006, s. 324). Belge bir olguyu, bir olayı ortaya koyarken inandırabilmek veya gerçeği açıklamak amacıyla onun doğruluğunu destekleyerek bu inancı kuvvetlendirmek için kullanılan her türdeki yazılı ve görsel doküman olarak tanımlanan bir kavramdır (Somuncu, 2014, s. 31). Vergi hukuku bakımından belge kavramı, vergilendirmeye esas alınan resmi veya özel kâğıtlar olup belgelemek veya belgeye bağlamak ise vergi salınmasına esas olayın veya olayların ilgili belgelerle kanıtlanması demektir (Demirkan, 1993, s. 29).

Bu anlamda, belgelerin işlevi önem kazanmaktadır. Bunlar bir belgenin ispat aracı olması, belgenin delil olma özelliğinin bulunması ve belgenin kayıt dışı ekonomiyi önleme veya kavrama işlevi olarak sayılmaktadır. İhtilafa konu bir hakkın ve buna yapılan savunmanın dayanağını olayların var olup olmadığı konusunda ilgili makamlara kanaat verilmesi çabası ispat olarak nitelendirilmektedir. İspat işlemi kullanılan araçlara ise delil denilmektedir. Bu anlamda vergi hukukunda vergiyi doğuran olay ispatın konusunu oluşturmakta ve delillerin oluşması ve ele alınması ise üç ayrı tarafı içine almaktadır. Bunlar; mükellef tarafı, vergi dairesi tarafı ve vergi yargısı tarafıdır. Mükellef tarafından oluşan deliller defter, kayıt ve belgeler, bildirimler, beyannameler ve karineler olarak gösterilebilmektedir. Belgelerin kayıt dışılığı önleme işlevi bakımından ekonomik işlemlerin izlenmesi ve kayıt altına alınması önemli görülmektedir. Bu bakımdan vergilendirilmede kayıt dışılık ise vergiden kaçınma veya vergi kaçırma biçiminde ortaya çıkmaktadır (Somuncu, 2014, s. 56).

Vergilendirme süreci içinde temelde maddi olayın (vergiyi doğuran olayın) niteliğinin saptanması gerekmektedir. Söz konusu saptama işlemi esasında maddi bir olaya (küçük önerme), yasa hükmünün (büyük önerme) uygulanması yoluyla bir neticeye ulaşılmıştır. Bu anlamda, maddi bir olayın mahiyetinin saptanması ispat eyleminin mevzuunu oluşturmaktadır. Vergisel açıdan ispat, vergiye yönelik bir eylemin esasını teşkil eden maddi olayın deliller aracılığıyla ele alınması ve bu suretle karar verilmesi sırasında bir kanaat uyandırması olarak belirtilmektedir. Dolayısıyla maddi olayın yemin dışında her şekilde söz konusu olan delil ile ispatlanması mümkün bulunmaktadır (Öncel vd., 2002, s. 201). Bu anlamda, Türk vergi hukukunda (yazılı) maddi olayın ispatı belge veya belgelendirme esasına dayanmaktadır. Bu sebeple vergilendirmeye ilişkin usul yasasında vergiyi doğuran olayların belgelendirilmesi ve yasadaki belirtilen tür ve biçimde belge düzenlenmesi genel bir kuralıdır. Yükümlüler öncelikle üçüncü kişilerle olan ilişkilerini tevsik etmek mecburiyetindedirler. Bu ilke VUK’un 227’nci maddesinde yer almıştır. Bu husus ayrıca Türk Ticaret Kanunu’nun 64’üncü maddesinin ikinci fıkrasında da ifade edilmiştir. Dolayısıyla, yükümlüler tarafından yapılan bildirim veya beyanların esas dayanağı tanzim edilen veya alınan belgeler olduğu anlaşılmaktadır (Biyar, 2010, s. 27).

Vergilendirme, vergiyi doğuran olaya ilişkin iş ve işlemlerin belgelendirilmesi ve buna ilişkin belgelerin de belli zaman diliminde yasadaki belirtilen defterlere işlenmesi esasına dayanır. Bu nedenle, hangi belgelerin hangi hukuki ilişkiler ve şartlar altında düzenleneceği usul yasalarında isim ve içerikleri ile birlikte ayrı ayrı belirtilmiştir. Vergiyi doğuran olayın özünün bir özel hukuk işlemine dayanması nedeniyle vergiyi doğuran olayın tespiti için düzenlenen belgeler, ilişkinin tarafları açısından özel hukuk itibarıyla kullanılacak delil niteliğini taşımaktadır. Özel hukuk bakımından bir ilişkinin belgeye bağlanması onun alanı ile ilgilidir. Özel hukuk açısından işlemlerin geçerliliği yazılı şarta bağlandığı durumlarda o işlem yazılı olmadıkça geçerli sayılmamaktadır. Vergi hukukunda

hangi tür ilişkilerde hangi belgenin düzenleneceği mutlaka belirtilmiştir. Genellikle beyan esasına dayanan vergilerde ilgili verginin matrahı muhasebe kayıtlarına dayanılarak hesaplanmaktadır. Muhasebe alanında ise tüm kayıtların bir belgeye istinaden işleme alınmasını gerektirmektedir. Bu belgelerin ispat etme özelliğinin yanı sıra bahse konu belgelerin bir bölümü mükellefler arasındaki ilişkilere yöneliktir. Diğer bölümü de mükellefler ile devlet arasındaki münasebetlere ilişkin şekilde düzenlenmektedir (Şenyüz vd., 2020, s. 128).

Vergilendirmede, maddi olayın gerçek durumu yansıtabilmesi için bu olayın ortaya çıktığı zamanda ilgili belgeye bağlanmasıyla mümkün bulunmaktadır. Dolayısıyla, yükümlülerin defter tutma ödevlerinin bütününcüsü niteliğindeki belgelendirme usul yasasında “belge düzenine uyma ödevi” şeklinde ifade edilmiştir. Bu anlamda, düzenlenen belgeler verginin maddi olayının ortaya çıkarılmasında birincil derecede mühim olup taraflar açısından delil mahiyetini taşımaktadır (Arslan, 2014, s. 239).

Mükellefler usul yasalarında belirtilen belge düzenine uymakla yükümlüdürler. Bu manada belge düzeni beyan usulünün tamamlayıcı bir zorunluluğudur. Mükellefler, vergi matrahının saptanmasında ve kazancın beyanında gelir ve gideri tevsik etmek durumundadırlar. Bu durum mükelleflerin ispat yükümlülüğünü sağladığı gibi vergi denetimlerinde de belirleyici olmaktadır. Öte yandan, mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin muamelelerini belgeye bağlaması en önemli ödevlerinden birisidir. Bu belge usul yasalarında veya ilgili yasalarda belirtilmekle birlikte yasaların verdiği yetki kapsamında vergi idaresince türü ve içeriği belirtilen belgeler olarak görülmektedir. Kural olarak vergi yükümlüleri, üçüncü kişilerle olan tüm münasebetlerini belgeye bağlamaları gereklidir. Bu belgelerin başında fatura gelmektedir (Kırbaş, 1996, s. 76, 78). Vergi hukukunda fatura düzenlemesi kural olmakla beraber faturanın düzenlenemediği durumlarda fatura yerine geçen belgelerin de kullanılması söz konusudur. Bu belgeler arasında perakende satış fişi, gider pusulası ve müstahsil makbuzu bulunmaktadır. Fatura yerine kullanılan bir belgenin delil olarak gösterilebilmesi için yasa da belirtilen şartları taşıması ve bunun yanı sıra içeriğinin de önemli görülmesi gerekmektedir. Ayrıca bu belgelerin delil olma yönüyle öncelikle emsallerine uygun nitelikte gerçek durumu yansıtması gerekmektedir. Bu anlamda, fatura düzenlenmesi öngörülemeyen bazı işlemlerde VUK’un ilgili maddesi uyarınca fatura yerine gider pusulası düzenlenmesi söz konusu olmaktadır. Bu nedenle, usulüne uygun olarak düzenlenecek gider pusulası, vergisel işlemlerde ve vergi yargılamasında bir delil olarak kabul edilmektedir (Biyar, 2010, s. 44; Arslan, 2014, s. 238). Gider pusulası, mal veya hizmet alınmasında, fatura düzenlenmesi mümkün bulunmayan hallerde kayıtların tevsiki için tanzim edilen ve bu bakımdan fatura kuvvetinde kabul edilen bir belge durumundadır. Dolayısıyla vergi hukukuna göre, fatura düzenlemek, vermek ve istemek veya almak zorunda olanlardan bazı mükelleflerin bu yükümlülükleri bulunmayanlarla yapmış oldukları iş ilişkilerini belgelendirmeleri ancak gider pusulası ile mümkün bulunmaktadır (Somuncu, 2014, s. 186). Bu bağlamda, inşaat işlerine ait kazanç, yüklenicilerce işlenen kayıt veya hesaplara istinaden belirlenmekte ve beyan olunmaktadır. Bu kayıtların geçerliliği, belgelerle kanıtlanmasına bağlı bulunmaktadır. Belge, mükellef yönünden yapmış olduğu beyanın doğruluğunu gösteren bir ispat vasıtasını oluştururken vergi idaresi açısından ise vergi denetimin aracını ve temelini teşkil etmektedir. Bu sayede yükümlüler ilgili yasa gereğince tuttıkları ve üçüncü kişilerle olan muamelelerin kayıtlarını belgelendirmiş olacaklardır. Gelenek ve örfü göre belgelendirilmesi olağan olmayan çeşitli giderlerde, belge temininin imkânsız olduğu giderlerde ve vergi yasalarına göre götürü gider yöntemini seçmiş mükelleflere ilişkin olan giderlerde belge aranmamaktadır (Kızılot, 1980, s. 294). İlgili yasaya göre, vergiden bağışık olan esnaf ile kişisel eşyalarını satanlar fatura düzenleme yükümlülüğü olmadığından, bunların yaptığı işler nedeniyle bunlardan mal ve hizmet alımında bulunan vergi mükelleflerinin bu alışlarını belgelendirmeleri için gider pusulası olarak belirtilen belgeyi düzenlemeleri gerektiği ortaya çıkmaktadır. Gider pusulası, esas itibarıyla vergi mükelleflerinin ilgili yasa da belirtilen ve genel olarak da fatura düzenleme yükümlülüğü olmayan kişilerden satın aldıkları mal ve hizmetler için düzenledikleri ve imza karşılığı alıp muhafaza ettikleri belge olarak ifade edilmektedir. Gider pusulasında ilke olarak faturada istenilen unsurlar yer almaktadır. Buradaki fark, faturayı malı satan veya hizmeti verenin düzenlemesine karşın gider pusulasını malı alan veya hizmeti yaptıranın düzenlemesidir. Örneğin, gerçek usulde vergiye tabi bir vergi mükellefinin muslukçu, kalaycı gibi vergiden bağışık olan esnafa yaptırdığı bir iş karşılığında yapılan işin bedeli üzerinden gider pusulasını düzenlemesi gerekmektedir (Pehlivan, 2000, s. 49; Ünsal, 2006, s. 25; Aslan, 2016, s. 164; Öner, 2022, s. 87). İlgili yasa kuralında gider pusulasını kimlerin düzenleyeceği, neleri kapsayacağı ve sınırlıklarının neler olacağı belirtilmiştir. Öte yandan, gider pusulasında, işin miktarı, tutarı, içeriği, malın cinsi, işi yapanın ve yaptıranın, malı satan ve alanın adları, iletişim bilgileri ile belgenin düzenleme tarihi belirtilmektedir. Ayrıca, bu belge, iki örnek olarak düzenlenmekte, örneğin birisi işi yapanda, diğeri ise işi yaptıranda kalmaktadır. Yine bu belge belli bir sıra numarayla izlenerek düzenlenmektedir (Saraçoğlu ve Pürsünlerli Çakar, 2018, s. 71). Bu yasa hükmüne göre gider

pusulası, ilgili maddede sayma yolu ile belirtilen vergi mükelleflerinin⁴ vergiden bağışık esnafa yaptırdıkları iş karşılığında düzenledikleri bir belgedir. Bu belge, sözü edilen vergi bağışıklığı bulunan kişilerce verilmiş fatura kuvvetindedir. Altın, mücevher gibi değerli kişisel eşyalarını satan kişilerden bu eşyaları satın alan birinci sınıf ve ikinci sınıf tacirlerce de gider pusulası düzenlenmesi öngörülmektedir.

Son yapılan düzenleme kapsamında 7338 sayılı Yasa'nın 23'üncü maddesiyle (yürürlük: 01.11.2021) VUK'un gider pusulasını düzenleyen 234'üncü maddesinde değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerle anılan maddenin birinci fıkrası yeniden düzenlenmiş, üçüncü fıkradan sonra ise üç fıkra ilave edilmiştir. Bu çerçevede, gider pusulasının kapsamı genişletilmiştir. Buna göre, VUK'ta belirtilen belgeleri düzenlemek durumunda olmayanlara yaptırmış oldukları hizmetler karşılığında ilgili maddede belirtilen mükelleflerce gider pusulası düzenlenmesi gerekir. Bu durumun istisnası, ilgili yasa maddesi hükmünde gerçek usulde vergilendirmeye tabi olmayan çiftçiler olarak gösterilebilir. Aynı şekilde gider pusulasının vergiden bağışık olan esnaf için düzenlenmesi halinde bu belgenin fatura mesabesinde olduğunu belirtmekte yarar vardır. Yine belirtilen düzenlemeyle, gider pusulasının işin bitim tarihinden itibaren belli bir sürede düzenlenmesi öngörülmüş olup bu süre en fazla yedi gün olarak belirtilmiştir. Belirtilen süre içinde sözü edilen belgenin düzenlenmemesi durumunda bu belgenin hiç verilmediği kuralı getirilmiştir. Bu cümleye uyumlu olarak da ilgili Yasa'nın 353'üncü maddesinin ilk fıkrasına, bu belgenin "hiç düzenlenmemiş sayılması"na gönderme yapmak suretiyle gider pusulasına ilişkin anılan "234'üncü madde" ibaresi de ilave edilmiştir (Tablo 1). Bu ilaveyle, ilgili maddede belirtilen kural gereği gider pusulasının hiç düzenlenmediğinin kabulü durumunda önceki paragrafta belirtilen oranda ve nitelikte özel usulsüzlük cezası verileceği öngörülmüştür (TBMM, 2021, 19).

Yine bu düzenleme bağlamında, gider pusulasında içermesi gereken bilgilerin yer alması şartıyla gider pusulasının banka, ilgili mevzuat gereğince belirtilen yetkili ödeme birimleri veya PTT vasıtasıyla mal veya hizmete ilişkin bedelin ödenmesinde sözü edilen birimlerce verilen belgeler gider pusulası olarak kabul edilecektir. Ayrıca, tüketiciyi koruma mevzuatı kapsamında ilgili yasa gereği alınan malın bu belgeyi düzenlemek mecburiyetindeki kişilere geri verilmesinde önceki cümlede belirtilen kurumlar tarafından verilen belgeler de gider pusulası niteliğinde olacaktır. Buna ilave olarak VUK gereğince yapılan iş ve işlemler nedeniyle bunu belgelendirme zorunluluğu olmayan kamu kurumlarının bu kapsamda verdikleri belgeler de gider pusulası hükmünde olacaktır. Bu durumda ilgili kurumların kendi mevzuatları çerçevesinde yerine getirdikleri işler ve satmış oldukları mal nedeniyle düzenledikleri belgeler olmalıdır. Bununla birlikte getirilen yasa düzenlemesinde ilgili yasa maddesinin uygulanması bağlamında gerekli esas ve usul belirleme noktasında yürütücü idareye yetki verilmiştir. Böylece yasa kurallarını yürüten idare önceki uygulamalarında yetkisini VUK'un genel hükümleri çerçevesinde kullanırken yeni düzenlemeyle yasaların uygulanmasına yönelik yapılan ikincil düzenlemeye ilişkin yetkiyi doğrudan ilgili maddeden almış bulunmaktadır. Bu durumda uygulamada mükelleflerin daha az uyuşmazlıklarla karşılaşılacağı öngörülmektedir.

⁴ Bu kapsamdaki mükellefler; birinci sınıf tacirler, ikinci sınıf tacirler, kazancı basit usulde belirlenenler, defter tutmak zorunda olan serbest meslek erbabı ile çiftçilerdir.

Tablo 1. Gider Pusulası Hakkında 7338 sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler⁵

İlgili Maddenin Eski Hali	İlgili Maddenin Son Hali	Açıklama
<p>“Gider pusulası: Madde 234 - Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin: 1. (Mülga: 4369 sk. md. 82). 2. (Mülga: 4369 sk. md. 82). 3. Vergiden muaf esnafa; yaptıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia içinde tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Bu belge birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edilir. Gider pusulası, işin mahiyeti, emtianın cins ve nev'i ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadlarını (Tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve tarihi ihtiva eder ve iki nüsha olarak tanzim ve bir nüshası işi yapana veya malı satana tevdi olunur. Gider pusulaları, seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.”</p>	<p>“Gider pusulası: Madde 234 - Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabı ve çiftçiler, bu Kanun kapsamındaki bulunmayanlara yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları mallar (gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden satın aldıkları mallar hariç) için işi yapana veya malı satana imza ettirecekleri gider pusulası düzenlerler. Vergiden muaf esnaf için düzenlenen gider pusulası, bu kişiler tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Gider pusulası, işin mahiyeti, emtianın cins ve nev'i ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadlarını (Tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve tarihi ihtiva eder ve iki nüsha olarak tanzim ve bir nüshası işi yapana veya malı satana tevdi olunur. Gider pusulaları, seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Gider pusulası, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen gider pusulası hiç düzenlenmemiş sayılır. İkinci fıkrada belirtilen bilgileri ihtiva etmeleri kaydıyla; a) Malın veya hizmetin bedelinin, dördüncü fıkrada belirtilen süre dâhilinde satıcıya; 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununda tanımlanan banka, 20/6/2013 tarihli ve 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun kapsamında yetkilendirilmiş ödeme kuruluşları veya 9/5/2013 tarihli ve 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanununa göre kurulan Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi aracılığıyla ödenmesi halinde, bu kurumlarca düzenlenen belgeler, b) 7/11/2013 tarihli ve 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun kapsamında satın alınan malların gider pusulası düzenlemek zorunda olanlara iade edilmesinde, 6502 sayılı Kanun uyarınca iade edilecek tutarların, (a) bendinde yer alan kurumlar aracılığıyla iadesinde bu kurumlarca düzenlenen belgeler, c) Bu Kanuna göre belge düzenleme zorunluluğu bulunmayan kamu kurum ve kuruluşlarının, tabi oldukları ilgili mevzuat dâhilinde, yaptıkları işler veya sattıkları mallar için düzenledikleri belgeler, gider pusulası yerine geçer. Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”</p>	<p>Maddenin birinci fıkrasında yapılan değişiklikle gider pusulası düzenlenmesinin kapsamı genişletilmiştir. Mal veya hizmet yapıldıktan sonra yedi gün içinde gider pusulasının tanzimi öngörülmüştür. Belirtilen süre içinde düzenlenmez ise gider pusulasının hiç düzenlenmediği kabul edilmektedir. Ödemelerin banka, ödeme kuruluşu, PTT aracılığı ile yapılması halinde bu kurumların düzenlediği belgeler gider pusulası yerine geçmektedir. Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun gereği satın alınan malların gider pusulası düzenlemek zorunda olanlara iadesi durumunda, belirtilen kurumlar tarafından düzenlenen belgeler gider pusulası yerine geçmektedir. Yine VUK'a göre belge düzenleme zorunluluğu olmayan kamu kurum ve kuruluşlarının, ilgili mevzuat gereği yaptıkları işler veya sattıkları mallar için düzenledikleri belgeler gider pusulası yerine geçmektedir</p>

⁵ 7338 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler/ilaveler altı çizili olarak belirtilmiştir.

İlgili Maddenin Eski Hali	İlgili Maddenin Son Hali	Açıklama
“Madde 353 – 1. Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, ... ya da bu Kanunun 227 nci ve 231 inci maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde; ... özel usulsüzlük cezası kesilir.”	“Madde 353 – 1. Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, ... ya da bu Kanunun 227, 231 ve 234 üncü maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde; ... özel usulsüzlük cezası kesilir.”	234’üncü maddede yapılan değişiklik uyarınca malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren yedi gün içinde gider pusulasının düzenlenmemesi halinde 353’üncü madde gereği özel usulsüzlük cezası söz konusu olacaktır.

Kaynak: Yazarlar oluşturulmuştur.

2.2. Gider Pusulasının Uygulama Örnekleri

Gider pusulası, işin mahiyetini, malın cins, miktar ve bedelini, iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya malı satın alan ile satanın ad ve soyadlarını (tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve düzenleme tarihini ihtiva eder ve iki nüsha olarak düzenlenerek bir nüshası işi yapana veya malı satana verilir. Öte yandan gider pusulası seri ve sıra numarası dâhilinde teselsül ettirilmekte ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş gider pusulası, vergi yargılaması hukukunda bir delil olarak kabul edilmektedir (Biyar, 2010, s. 45).

İlgili Yasa’da gider pusulasının sınırları dar bir çerçevede belirlenmesine karşın zaman içerisinde Hazine ve Maliye Bakanlığı yayımlanmış olduğu tebliğler ve vermiş olduğu özelgelerle gider pusulasının kapsamını genişletmiştir. Bu kapsamda, birçok işlem için gider pusulasının düzenlenmesi gerektiğine yönelik olarak Bakanlık, muhtelif tarihlerde tali mevzuat değişikliği yapmak suretiyle sayma usulü yoluyla belirlediği alanlarda gider pusulası düzenlenmesine müsaade etmiştir (Özyer, 2001, s. 285; Doğrusöz, 2021, s. 1). Şöyle ki; serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesine yönelik olarak bu faaliyetin sürekli yapılmaması halinde bu şekilde faaliyette bulunanlara ödeme yapılmasında bu durum gider pusulası ile belgelendirilecektir (Gelir Vergisi Genel Tebliği [GVGT], 1999a, m. 4/1) Yine bazı durumlara bağlı olarak serbest meslek kazancı elde eden mükelleflerin hasılatına bakılmaksızın belirtilen kişilere ödemede bulunanların, gider pusulası düzenleyerek giderlerini belgeleyebilecekleri uygun görülmüştür (GVGT, 1999b, m. 3). Buna ilaveten, basit usule tabi mükelleflerin vergilendirilmesi ile ilgili bu mükelleflerden satın alınan sabit kıymetlerin gider pusulası ile tevşik edilmesinin mümkün olduğu hususu düzenlenmiştir (GVGT, 1999c, m. 4). Ayrıca tüketicilerce iade edilen malların iadesi ile ilgili de gider pusulası düzenlenebilecektir (KDV Genel Tebliği, 1996, m. B/1). Altın ve mücevher gibi değerli eşya dışında olan kişisel eşyaların satışında gider pusulasının düzenlenip düzenlenmemesine ilişkin olarak verilen bir yargı kararında (Danıştay, 1999) eski fırınların yenilenmesi kampanyası ile ilgili olarak birden fazla müşteriden alınan fırınların ilgili yasa kuralında belirtilen altın, mücevher gibi kıymetli eşya kapsamında bulunmadığından bu emtia alımında gider pusulasının düzenlenmesine yer olmadığına yönelik hükme yer verilmiştir.

Bu kapsamda, vergi idaresi, gider pusulasının kullanımı ve kapsamına ilişkin çok sayıda verdiği özelgelerle uygulamaya yön vermiştir. Tüketiciler tarafından, satın alınan malların çeşitli nedenlerle iade edildiği durumlarda satıcılar tarafından iade edilen mal nedeniyle gider pusulası düzenleneceği, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine danışmanlık hizmetinin 234’üncü maddede sayılanlara yaptırılması, basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından esnaf muafılığından yararlananlardan mal ve hizmet alımında, nihai tüketiciden alınan otomobil için gider pusulasının düzenleneceği, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden toz şekerinin alınması ile mal boşaltma işinin yaptırıldığı kimselere ödenen hamaliye ücreti için gider pusulasının düzenleneceği gibi birçok alanda vergi mükelleflerinin, mükellef olmayan kişilerden aldığı mal ve hizmet için gider pusulası düzenlenmektedir (Arslan, 2014, s. 243-247).

Gider pusulası düzenlemelerinde, ilgili kişilerden alınan mal ve hizmetin karşılığı olarak ödenen bedel üzerinden Gelir Vergisi Kanunu (GVK)’nın 94’üncü maddesine göre gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır. Buna göre, “Esnaf muafılığından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden; (a) bu Kanun’un 9 uncu maddenin birinci fıkrasının (6) ve (8) numaralı bentlerinde yer alan emtia bedelleri veya bu emtianın imalinde ödenen hizmet bedelleri üzerinden %2, (b) hurda mal alımları için %2, (c) diğer mal alımları için %5, (ç) 9 uncu maddenin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi kapsamında esnaf muafılığından yararlananlara ihtiyaç fazlası elektrik bedeli olarak yapılan ödemeler üzerinden % 0, (d) diğer hizmet alımları (a, b ve c alt bentleri hariç olmak üzere mal ve hizmet bedelinin ayrılamaması hali de bu kapsamdadır) için %10” oranında tevkifat yapılması öngörülmüştür (GİB, 2022). Öte yandan, bu işlemlere ilişkin olarak kesilen tevkifat tutarları işi yaptıran tarafından verilecek muhtasar beyanname ile beyan edilip süresi içinde ödenmesi gerekmektedir.

Gider pusulası düzenlenmesine konu net tutar örneği, “A” yazılım firması satın almış olduğu bilgisayarları vergi mükellefi olmayan “B” gerçek kişisine, kendisine ait ofise taşıması için net 5 bin TL ödeme yapmıştır ve bu ödeme için gider pusulası düzenlenmiştir. Bu ödeme üzerinden %2 gelir vergisi tevkifatı hesaplanmaktadır. Buna göre;

Brüt ücret = Net ücret / (1 – Gelir Vergisi stopaj oranı)

Brüt ücret = 5.000.-TL / (1 - 0,02) = 5.102,04 TL olmaktadır.

Bu ücrete %2 oranı uygulandığında 5.102,04*0,02=102,04 TL gelir vergisi tevkifatı tutarı bulunmakta olup bu işleme ait muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi yapılmaktadır.

770 Genel Yönetim Giderleri	5.102,04
100 Kasa	5.000,00
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	102,04
... No.lu Gider Pusulası ile alınan hamaliye bedeli...	

Gider pusulası düzenlenmesine konu brüt tutar örneği, “C” firması, fabrika binasında bozulmuş bir musluğun tamiri için vergiden muaf esnaf “D” ile brüt 3.500 TL’ye anlaşmıştır. Bu işlem için gider pusulası düzenlenmiş olup bu işlemden tevkifat oranı %10’dur. Buna göre, ücrete ait gelir vergisi tevkifat tutarı 3.500*0.10=350 TL bulunmaktadır. Bu işe ait ödenecek net tutar 3.500-350=3.150 TL’dir. Firma söz konusu ödemeyi banka hesabından ödemiştir. Bu işleme ait muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi yapılmaktadır.

770 Genel Yönetim Giderleri	3.500,00
102 Bankalar	3.150,00
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	350,00
... No.lu Gider Pusulası ile alınan hizmet bedeli...	

Öte yandan, gider pusulasında olması lazım gelen asgari bilgilerin ilgili Yasa’nın anılan 234’üncü maddesinde sayılmış olmakla birlikte bu bilgilerin eksik olması veya hiç bulunmaması halinde Yasa’nın 353’üncü maddesinin birinci fıkrasına göre hiç düzenlenmemiş sayılarak idarece özel usulsüzlük cezası uygulanmaktadır. Ancak söz konusu fıkra hükmü “verilmeme, alınmama ve kullanmamayı” kapsamakta olup “hiç düzenlenmemiş sayılmayı” kapsamadığından (Özyer, 2001, s. 286) bu durum 7338 sayılı Kanun’la getirilen düzenleme ile VUK’un 353’üncü maddesinin birinci fıkrasına göre, gider pusulasının hiç düzenlenmemesi veya verilmemesi ya da alınmaması veyahut gider pusulasında gerçek olmayan tutarların bulunması durumunda vergi idaresinin istisna tuttuğu işlemler hariç olmak üzere özel usulsüzlük cezası ile muhatap olunacaktır. Bu kapsamda, gider pusulasında yer verilmesi gereken tutarın ya da tutar farkının %10’u oranında özel usulsüzlük cezası söz konusu olacaktır. Bu şekilde öngörülen özel usulsüzlük cezası 2022 yılı için 500 TL’den daha az olmaması gerekir (VUK Genel Tebliği, 2021, m. 3). Bu tutarın kesilmesi her bir belge bakımından dikkate alınmaktadır.

Diğer taraftan, gider pusulası düzenlenmesinde, ıslak imza uygulaması söz konusu bulunmaktadır. İlgili genel tebliğ kapsamında, VUK’un 234’üncü maddesi ve vergi idaresince diğer yapılan düzenlemeler uyarınca gider pusulası ile belgelendirilmesinin uygun olarak görüldüğü hallerde elektronik şekilde ve elektronik imza ile düzenlenen e-gider pusulası kâğıt çıktı olarak iki tarafça ıslak imzayla imzalanmaktadır. Bu şekilde imzalanan kâğıt çıktı düzenleyen tarafından muhafaza edilmekte ve gerektiğinde ibraz edilmesi gerekmektedir. Ayrıca bu pusulanın muhatabına elektronik veya kâğıt olarak gönderilmesi gerekir. Yine pusulanın kâğıt olarak gönderilmesi durumunda, kâğıt çıktının iki tarafça da ıslak imzayla imzalanması gerektiği düzenlenmiştir (VUK Genel Tebliği, 2019, m. V.5.6/birinci fıkra).

Sözü edilen fıkra “... elektronik ortamda düzenlenen ve elektronik sertifika ile imzalanan e-gider pusulasının en az bir örnek kâğıt çıktısının alınarak bu çıktının muhatabı tarafından ıslak imza ile imzalanması, elektronik imzalı belgenin muhatabına talebi doğrultusunda elektronik veya kâğıt örneğinin iletilmesi ve elektronik imzalı belge ile birlikte ıslak imzalı örneğinin düzenleyen tarafından kâğıt ortamda da muhafaza ve ibraz edilmesi gerekmektedir.” şeklinde yeniden düzenlenmiştir (VUK Genel Tebliği, 2022, m. 9).

Son yapılan bu değişiklikle e-gider pusulası uygulamasında, e-gider pusulasını düzenleyen alıcı firma ile bu kapsamda mal veya hizmeti veren muhatabın ıslak imzası zorunlu iken, e-gider pusulasını düzenleyen firmanın ıslak imzasının aranması hususu yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak muhatabın ıslak imzasının alınması zorunluluğu devam ettirilmektedir. Yine kâğıt ortamda, düzenlenen gider pusulasında muhatabın ıslak imzalı olması gerektiği anlaşılmaktadır. Özellikle Kanun'da sayılan kurum veya kuruluşlar aracılığı ile ödemelerin yapılması sonucu düzenlenen ve gider pusulası yerine geçen belgelerin muhafaza ve ibrazı için muhatabın bir örnek kâğıt çıktısına ıslak imza alınması ciddi külfet getirmektedir. Bu nedenle, kâğıt veya elektronik ortamda gider pusulasını düzenleyen alıcı firmanın kaşesine ve/veya imzasına gerek bulunmamaktadır (Maç, 2022, s. 2).

3. ARSA (KAT) KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

Gider pusulası ile ilgili bahse konu yasa düzenlemesinin belge düzenlemesinin yeterli olmadığı inşaat ve gayrimenkul sektöründe önem arz edeceği görülmektedir. İnşaat ve gayrimenkul sektörü içinde arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde fatura ile belgelendirme durumunda olmayan veya belgelendirilmesine imkân bulunmayan durumlar ele alınmaktadır. Bu kapsamda, bu bölümde inşaat ve gayrimenkul sektöründeki yapım türleri ele alınarak daha çok arsa (kat) karşılığı inşaat işleri üzerinde durulacaktır.

Türkiye ekonomisinde oldukça önemli bir rol üstlenen inşaat ve gayrimenkul sektörü içerisinde birçok farklı yapım türü bulunmaktadır. Özellikle vergilendirme bakımından inşaat türleri esas itibarıyla taahhüde bağlı inşaat ile özel inşaatlar olacak şekilde yapılmak üzere ikiye ayrılır. Taahhüde bağlı olarak yapılan inşaat türleri ise yurtiçinde ve yurtdışında olmak üzere bir yılı aşan sürece yayılan inşaat olması yönünden yıllara yaygın olan inşaat ve yıllara yaygın olmayan inşaat işleri şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Üretilen inşaatların ticari olarak yapıp yapılmaması durumuna göre özel inşaatlar, kendi ihtiyaçlarında kullanılmak üzere yapılan inşaatlar, yatırım amacıyla yapılan inşaatlar ve inşaatın arsasının temini açısından başkasına ait olan arsa üzerinde yapılan inşaat olarak bir ayrım söz konusu olmaktadır (Karakoyun, 2019, s. 90, Demir vd., 2022, s. 85). Belirtilen yapım türlerinden birisi, başkasına ait arsa üzerinde yapılan inşaat türü "trampa" olarak da değerlendirilen arsa (kat) karşılığı inşaat işleridir. İnşaat ve gayrimenkul sektöründe faaliyet gösteren işletmeler açısından arsa (kat) karşılığı inşaat sözleşmelerinin yasal çerçevesi tam olarak belirlenemediğinden uygulamada birçok sorun ile karşılaşmaktadır. Bunlardan en önemlilerinden birisi de vergi mevzuatı açısından inşaatın arsa payına karşılık yapılan inşaat işlerinde bu kişiler için gider pusulasının düzenlenmesi zorunluluğunun bulunup bulunmadığı hususudur.

Bir arazi veya arsa üzerine malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle bir gayrimenkulün yapımına ilişkin faaliyetler inşaat kavramı içinde değerlendirilmektedir. Kısaca inşaat, arazi veya arsa üzerine malzeme ve emek kullanılarak inşa edilen varlıklardır. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin içeriğine bakıldığında; yüklenicinin, söz konusu arsa üzerine bina/işyeri yapmak ve yapılan bina/işyerinin sözleşmede belirtilen oranda inşa edilen bazı bağımsız bölümlerin arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilmesi sonucunda, arsa sahibince de arsanın veya arsa payının belli bir oranda yükleniciye bırakmaya söz verdiği bir durum olarak tanımlanabilir (Kızılot, 1980, s. 33; Çatıkkaş ve Şuekinci, 2013, s. 99; Demir, 2015, s. 90; Usul, 2015, s. 3). Bu kapsamda, inşaat ve gayrimenkul sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde gider pusulası düzenlemesi zorunluluğu ilgili vergi daireleri tarafından verilen özelgeler çerçevesinde getirilen bir yükümlülük olarak değerlendirilmektedir. Arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve belgelendirmeye yönelik olarak ilgili vergi idaresi tarafından verilen bir özelgede, arsa sahibinin vergi mükellefi olmaması halinde bu durumda teslim edilen bağımsız bölümlerin emsal bedeli üzerinden gider pusulası düzenleneceği belirtilmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı [GİB], 2012, s. 2). Yine, aynı konuda 19 Kasım 2013 tarihinde vergi idaresi tarafından verilen özelgede bu durum desteklenmiştir (GİB, 2013, s. 1). Öte yandan, arsa payı karşılığı inşaat işleri kapsamında gider pusulasının düzenlenmemesi durumu ile ilgili olarak 19 Temmuz 2019 tarihli ve 244200 sayılı özelge verilmiş olup bu özelgede, sözü edilen inşaat işlerinde belirtilen faaliyetler kapsamında olan mükellefler ile ilgili olarak gider pusulası düzenleneceği, gayrimenkullerin emsal bedel üzerinden gider pusulasının düzenlenmesinin gerektiği, ayrıca bu belgelendirmenin yapılmaması durumunda VUK hükümleri çerçevesinde gerekli cezai işlemin tesis edilmesi gerektiği ifade edilmiştir (GİB, 2019, s. 5). Diğer taraftan, gayrimenkul ticareti ile uğraşan bir mükellefin talebi ile ilgili olarak verilen bir özelgede, ikinci el olarak satın aldığı daireleri satan kişilerin yaptığı bu faaliyetin sürekli yapılmayarak arızı şekilde gerçekleştirmelerinde bu işin ticari olmayacağı göz önünde bulundurulduğundan bu işlemin katma değer vergisine tabi olmayacağı ve düzenlenen gider pusulasında katma değer vergisine yer verilmeyeceği belirtilmiştir (GİB, 2011a, s. 2).

Bu açıklamalara göre uygulamada sıklıkla karşılaşılan maket üzerinden yapılan satışlar kapsamında düzenlenen satış vaadi sözleşmesine istinaden fatura veya gider pusulası düzenlenmemelidir. Zira teslim henüz gerçekleşmemiştir. Ancak yüklenici tarafından arsa sahibine bağımsız bölümler teslim edilmişse yedi gün içerisinde arsa sahibinin mükellefiyet durumuna göre fatura veya gider pusulasının düzenleneceği açıktır. Arsa (kat) karşılığı inşaat işleri kapsamında konut/işyeri teslimleri için bağlı bulunan vergi daireleri tarafından gider pusulası düzenlenmesi talep edilmekte ve düzenlenmediği takdirde özel usulsüzlük cezaları kesilmektedir. Oysa her arsa sahibi gider pusulası düzenlenmesi gereken kişiler arasında değerlendirilmemeli, konu VUK kapsamında bir bütün olarak ele alınmalıdır. Bu açıdan önceki dönemler itibarıyla kesilen bu cezaların da iptal edilmesi gerekmektedir. Ayrıca Türk vergi sisteminin beyana dayalı olması ve söz konusu beyanın da gerçek bilgi ve belgelere dayanması zorunluluğu konuyu açıklar mahiyettedir.

3.1. Arsa (Kat) Karşılığı İnşaat İşlerinin Vergisel Boyutu

İnşaat ve gayrimenkul sektöründe arsa temini yöntemlerinden birisi olarak da bilinen arsa (kat) karşılığı inşaat işleridir (Şişmanoğlu, 2017, s. 93). Bu kapsamda, arsa (kat) karşılığı inşaat işinde sözleşmenin bir tarafında arsa sahibi, diğer tarafında ise yüklenici vardır. Bu sözleşmede, arsa sahibi uygun şartlarda arsayı yükleniciye teslim etmek, yüklenicinin de bağımsız bölümleri inşa ederek kendisine düşen edimi yerine getirmektir. Daha sonra arsa sahibinin yükleniciye bırakılan bağımsız bölümlerin tapusunu devretmesi gerekmektedir. Vergilendirmelerin genel hükümler çerçevesinde yapılması, sözü edilen sözleşmelerin hukuki niteliğinin tam olarak belirtilmemesi ve tarafların özellikle vergisel anlamda sorumluluğunun yasal düzenlemelerle belirlenmemesi nedenleriyle arsa karşılığı inşaat işleri yürütülürken birtakım hatalı uygulamalar yapılmaktadır (Turgut, 2009, s. 22; Tozoğlu, 2016, s. 140). Bu anlamda, bu başlık altında Kurumlar Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, emlak vergisi ve damga vergisi ile ilgili vergisel yükümlülükler açısından birtakım değerlendirmeler yapılmıştır.

Gerçek kişilerin elde ettiği kazanç ve iratlar üzerinden alınan vergileri düzenleyen GVK'nin "Ticari Kazancın Tarifi" başlıklı 37'nci maddesinin 4'üncü bölümünde "...Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettiği kazançların ticari kazanç sayıldığı" belirtilmektedir (Bilici, 2015, s. 15). Ölçek ekonomisi bakımından, daha sistematik ve sayılarının sınırlı olması, hasılatının yüksek olması ve bu kuruluşların tüzel kişiliğe sahip olması nedenleriyle belirtilen kazanç ve iratları elde edenler için kurumlar vergisi uygulaması ortaya çıkmıştır (Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, 2019, s. 356). Bu kapsamda, arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde Kurumlar Vergisi Kanunu yönünden bakıldığında, inşaat ve gayrimenkul sektöründeki arsa satışları ile ilgili olarak bu Kanun'da yer alan "İstisnalar" başlıklı 5/1(e) maddesi kapsamında⁶ belirtilen şartların sağlanması halinde bu varlıkların satışından elde edilen kazancın bir kısmı vergiden istisna olmaktadır. Buna göre yukarıda da belirtildiği üzere arsa (kat) karşılığı inşaat işleri trampa niteliği taşıdığından bu istisna hükmünden faydalanamayacaktır. Ayrıca, 1 No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde konuya açıklık getirilmiştir.

Arsa (kat) karşılığı işlerinde, mülkiyeti gerçek kişiye ait arsa üzerine inşaat yapılması durumunda arsa sahibine kalan daire ve işyerlerinin satışından elde edilen kazanç GVK'nin mükerrer 80'inci maddesine göre değer artış kazancı sayılmaktadır. Buna göre, arsa sahibi elde ettiği gayrimenkulleri beş yıl içinde elden çıkarması halinde safi kazanç üzerinden vergilendirilecektir. Öte yandan, mülkiyeti yapı kooperatiflerine ait arsaların arsa (kat) karşılığı inşaat işletmelerine devretmeleri sonucu elde edilen daire ve işyerleri, ortak dışı işlem sayılmayacağından bu işlerden elde edilen kazançlar, kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Zira Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4/k maddesine göre, yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsaları kat karşılığı vererek her bir hisse için işyeri ve/veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmamaktadır. Bununla birlikte, aktifine kayıtlı arsayı, arsa (kat) karşılığında müteahhit işletmeye devreden işletmeler elde ettikleri bağımsız bölümlerin bedeli ile devrettikleri arsa bedeli arasındaki fark üzerinden ticari kazanç hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir (Özkaya Yıldırım, 2014, s. 61-62).

Belge düzenine ilişkin hususları içeren VUK kapsamında, arsa (kat) karşılığı inşaat işleri trampa niteliği taşıdığından yüklenici tarafından arsa payı karşılığında arsa sahibine konut/işyeri teslimi ile sözleşmenin tarafları için artık vergilendirme söz konusu olacaktır. Böylece, teslim tarihinden itibaren yedi gün içerisinde yüklenici, arsa sahibi adına fatura düzenleyecektir. Ancak arsa sahibinin mükellefiyet durumu dikkate alınarak arızı nitelikte

⁶ Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan gayrimenkullerin satışından doğan kazançların %50'lik kısmı kurumlar vergisinden istisnadır.

bir işlem söz konusu olması durumunda yüklenicinin arsa için fatura yerine gider pusulası düzenlemesi söz konusu olacaktır.

Arsa (kat) karşılığı inşaat işleri kapsamında Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'na bakıldığında bu Kanun'un "Teslim" başlıklı 2'nci maddesine göre, bu şekildeki arsa teslimlerinin iki ayrı teslim olduğu, bu durumda arsa sahibi ile inşaatı üstlenecek yüklenici arasında bir sözleşme yapılacağı ve dolayısıyla arsa sahibinin yükleniciye arsa teslimi, yüklenicinin de arsa veya arsa payına karşılık inşaa ettiği bağımsız bölümlerden arsa sahihine teslim etmeyi içeren bir durumdur (Turgut, 2009, s. 308). Aynı Kanun'un "Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar" başlıklı 17'nci maddesinin "4. Diğer İstisnalar" bölümünün (r) bendine göre, gerekli şartları sağlayan kurumların gayrimenkul ve iştirak hisselerinin tesliminde KDV istisnası söz konusu olmaktadır. Gayrimenkul ticaretini yapan kurumlar istisnadan faydalanamayacaklardır. Bununla birlikte ticari işletmenin kayıtlarında yer almayan arsa veya arsa paylarının beş yıl içinde elden çıkarılması halinde GVK hükümlerine göre değer artış kazancı söz konusu olacaktır. Bu kapsamda olan, diğer bir ifadeyle işletmenin aktifinde kayıtlı olmayan gayrimenkulün devrinde KDV mükellefiyeti bulunmamaktadır (Kolotoğlu, 2019, s. 25).

Arsa (kat) karşılığı inşaat işleri ile uğraşanların sözleşme gereği arsa sahiplerine teslim ettikleri dairelere ilişkin olarak fatura düzenlemesi söz konusudur. Burada esas olan, faturanın hangi bedel üzerinden düzenleneceği konusudur. Bu konuda yükleniciler tarafından arsa sahiplerine bağımsız bölüm teslimi için kesilecek faturada gösterilmesi gereken bedele ilişkin ilgili kanunlarda bir hüküm bulunmamaktadır (Tozoğlu, 2016, s. 137). Gerçek usulde vergiye tabi olmayacak şekilde arızı olarak bir iş arsa sahibinin, belirtilen sözleşme gereği daire veya işyeri karşılığı yükleniciye devredebileceği arsa tesliminde katma değer vergisi olmayacaktır (KDV Genel Tebliği, 1988, m. D/1). Arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde ortaya çıkan KDV uygulaması bakımından 08.08.2011 tarihli ve 60 No.lu KDV Sirkülerinin 1.8.1. bölümünde "...vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte, müteahhide yapılan bu arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada arsa karşılığı alınan bağımsız birimlerin emsal bedeli (arsa payı dâhil) üzerinden genel oranda KDV hesaplanması gerekmektedir" denilmektedir (GİB, 2011b, s. 5). Yine emsal bedelin tespiti ile ilgili olarak KDV Kanunu'nun "Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti" başlıklı 27'nci maddesinin Dördüncü Bölümü gereğince inşaat maliyet bedeli hesabında "Genel Yönetim Giderleri"nden projeye düşen payın söz konusu bedele dâhil edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Harçlara gelince ilgili kanunda tapu ve kadastro harçları düzenlenmiştir. Bu harç, Harçlar Kanunu'na bağlı (4) sayılı tarifede belirlenmiştir. Kanun'un 128'inci maddesinde tapuda işlem yapan memurların sorumlulukları düzenlenmiştir. Diğer taraftan Kanun'un 63'üncü maddesinde kayıtlı değer ve emlak vergi değerinin Emlak Vergisi Kanunu (EVK) gereğince belirlenen değeri (EVK, m. 29) ifade ettiği belirtilmektedir. EVK'ye göre emlak vergi değeri, arsa/arazi veya bina bakımından farklılık göstermektedir. Buna göre, arsalar/araziler için vergi değeri (matrah) belirlenen arsa veya arazi birim değeri ile yüzölçümünün çarpılmasıyla tespit edilmektedir. Binalara gelince bina vergi değeri, arsa vergi değeri ile binanın inşaat kısmına ait maliyet bedelinin toplamından oluşmaktadır. Bina maliyet bedeline ilişkin birim değeri ise Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığınca her yıl binaların kullanım türlerine göre belirlenmektedir (Töremen, 2019, s. 74-76).

Gayrimenkullerin el değiştirmesinde hesaplanması gereken söz konusu harç, emlak vergi değerine bağlı olarak hesaplanmaktadır. Mükelleflerin tapu harcını beyan ederken gerçek değerini beyan etmeleri beklenmektedir. Ancak bu değer hiçbir zaman emlak vergi değerinden az olmamalıdır. Bu durumun gerçeği ifade etmediği hallerde cezalı harç tarhiyatı söz konusu olmaktadır (Şenlik, 2016, s. 184, Bilici ve Üstün, 2018, s. 145). Bu arada, uygulamada gayrimenkullerin el değiştirmesinde emlak vergi değeri esas alınarak harç tahsilatı yapılmaktadır. Oysa tapuda harca tabi işlemlerde emlak vergi değeri bir güvenlik sistemi olup, mükelleflerin satışa konu edilen gayrimenkulün gerçek satış değeri üzerinden beyan etmesi ve harcın da bu değer üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Gerçek satış bedeli üzerinden yapılmayan beyanların tespiti halinde idarece gerekli ilave harç tarhiyatı yapılacaktır. Bu durumda vergi ziyayı cezasının %25 oranında uygulanması gerekmektedir (Töremen, 2020, s. 33).

Arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde gayrimenkule bağlı ortaya çıkan vergilerden birisi de emlak vergisidir. Emlak vergisi, kendi içinde bina vergisi, arsa vergisi ve arazi vergisi olmak üzere üçlü bir yapıya sahiptir. Genel itibarıyla bu verginin konusunu ülke sınırları içindeki gayrimenkuller teşkil etmektedir. Bu gayrimenkullerin ilgili mevzuatında belirtildiği şekliyle bina, arsa ve araziler olması gerekir (Özkök-Çubukçu vd., 2009, s. 38). Emlak vergisi ilgili belediyelerce tarh ve tahakkuk ettirilmekte ve yine bu belediyelerce tahsil edilmektedir (Vural, 1998, s. 11). Bu verginin yükümlüsüne gelince ilgili yasa gereği verginin konusuna giren gayrimenkullerin malikidir.

Gayrimenkulün malikinin yanı sıra usulüne uygun olarak bir intifa hakkı kurulmuşsa intifa hakkı sahibi verginin mükellefi olacaktır. Bazen gayrimenkullerin maliki veya intifa hakkı sahibi belli değildir. Bu durumda verginin mükellefi gayrimenkulü malik gibi tasarruf etmek durumunda olan kişi mükellef olacaktır. Bunun dışında bir gayrimenkulün her zaman tek sahibi olmaz, birden fazla sahibi olur. Bu halde sahiplik, paylı ortaklık ise mükellefiyet hisseleri oranında, sahipliğin el birliği ortaklık şeklinde ise ortaklar verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmaktadır (Koşar vd., 2021, s. 297). Arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibi ile yüklenici arasında yapılan sözleşmelerde emlak vergisinin (arsa vergisi) ödenmesinden genellikle yüklenicinin sorumlu olması öngörülmektedir. Bağımsız bölümlerin inşaa sürecinde veya inşaatın tamamlanması sonrasında sözleşmeden kaynaklanan koşul nedeniyle yüklenicinin üzerinde kalan bağımsız bölümlere isabet eden arsa payları için arsa vergisi mükellefiyeti söz konusu olacaktır. Bu halde yüklenicinin vergi yükümlülüğü, sözü edilen arsa payının yükleniciye devredildiği takvim yılını takip eden yılın başından başlamak üzere hüküm ifade edecektir (Yılmaz, 2004, s. 88; Tozoğlu, 2016, s. 105).

Öte yandan, vergi mükellefleri, sözleşme serbestisi genel ilkesinden yararlanarak üzerlerindeki vergi yükümlülüğünü başka birisine geçecek şekilde sözleşme yapabilmektedirler. Ancak bu husus ilgili yasa kuralı (VUK, m. 8) ile açıkça düzenlenmiştir. Bu kuralla öngörülen istisna edilen haller hariç olmak üzere, mükellefle üçüncü kişiler arasında sözleşme yapılamayacağı veya yapılmış sözleşmelerin geçerli olamayacağına ilişkin bir engelleyici hüküm getirmemiştir. Bu nedenle belirtilen yönde yapılan özel sözleşmeler vergi idaresini bağlamayacaktır. Yargı (Danıştay, 2006) tarafından verilen bir kararda, banka ve sigorta muameleleri vergisinin mükellefi, krediyi veren ilgili banka olduğundan banka ile davacı kişinin özel hukuk ilişkisinden kaynaklanan hüküm nedeniyle bu verginin davacıdan istenilmesine diğer bir deyişle davacının mükellef kabul edilmesine yasal olarak imkân bulunmadığına yönelik bir hüküm tesis etmiştir. Dolayısıyla, sözleşmeyle yükleniciye bırakılan ve yüklenici tarafından da verginin ödenmemesi halinde, verginin yasal olarak mükellefi durumunda olan arsa sahibinden alınması gerekmektedir (Şenyüz vd., 2020, s. 117).

Genellikle bir sözleşme kapsamında kâğıtları imza edenler damga vergisinin yükümlüsüdür. Bu bakımdan yükümlüler, Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda yer alan kâğıtlarda tutarlar üzerinden vergi ödemek durumundadır (Karakoyun, 2019, s. 99). Arsa karşılığı inşaat işlerinde damga vergisi, 13 Mart 2017 tarihinden itibaren ilgili Karar (Bakanlar Kurulu Kararı, 2017, m. 2) gereği bazı inşaat sözleşmelerine⁷ ait damga vergisi oranı 0 (sıfır)'a düşürülmüştür. Bu oran Karar'dan önce binde 9,48 olarak uygulanmaktaydı. Öte yandan, bir sözleşmenin ihtiva ettiği herhangi bir tutar yoksa damga vergisi söz konusu olmamaktadır (Şenlik, 2016, s. 55). Ayrıca inşaat işleri nedeniyle ödenen hakedişler, avans niteliğinde ise damga vergisine tabi olacaktır. Aynı zamanda resmi daireler tarafından mal ve hizmet alımı nedeniyle düzenlenen hakedişler de damga vergisine tabi tutulacaktır. Resmi daireler dışında kalan kişiler tarafından yaptırılan işlerde sadece avans ödemeleri damga vergisine tabi olup hakedişleri damga vergisine tabi olmayacaktır. Bununla birlikte geçici hakedişler avans mahiyetinde olduğundan damga vergisine tabi olacaktır (Özkaya Yıldırım, 2014, s. 59). Bu kapsamda, önemle üzerinde durulması gereken husus, sözü edilen sözleşmelerin vergi indirimi bakımından hüküm ifade etmesi için resmi olarak yapılması gerekir. Diğer bir anlatımla resmi olarak düzenlenmeyen bahse konu sözleşmelerde indirimli damga vergisi uygulaması söz konusu olmayacaktır. Konu ile ilgili diğer yasal mevzuat incelendiğinde görüleceği üzere ilave olarak gider pusulası düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır (Türk Borçlar Kanunu, m. 237; Noterlik Kanunu, m. 44/(B) ve 60; Tapu Kanunu, m. 26).

3.2. Arsa (Kat) Karşılığı İnşaat İşlerinde Gider Pusulası Muhasebe Kaydı

Teorik olarak yukarıda vergi mevzuatında yer alan hususlar düzenlenmiş olmasına karşın uygulamada gerek vergi mükellefleri gerekse meslek mensuplarının (SMMM/YMM) birçoğunun söz konusu işlemleri farklı şekilde yorumlayarak işlem tesis ettikleri görülmektedir. Örneğin; uygulamada sözü edilen inşaat faaliyetlerinde arsanın sahibi adına kesilen faturada yalnızca KDV yer almakta ve bu vergili tutara esas olan matrah bulunmamaktadır. Bu faturaya istinaden de herhangi bir yevmiye kaydı yapılmamakta, dolayısıyla gelir tablosunda satış hasılatı veya satılan malın maliyeti hesaplarına herhangi bir rakam yansımamaktadır. Fatura üzerinde tek başına gösterilen KDV ise beyannamede "İlave Edilecek KDV" sütununa eklenmektedir. Vergi mükellefiyeti olmayan arsa sahibinden

⁷ Bu sözleşmeler, resmi şekilde düzenlenen kat karşılığı veya hasılat paylaşımı inşaat sözleşmeleri, resmi şekilde düzenlenen kat karşılığı veya hasılat paylaşımı inşaat sözleşmeleri kapsamında yapı müteahhitleri ile alt yükleniciler arasında düzenlenen inşaat taahhüt sözleşmeleri, kat karşılığı veya hasılat paylaşımı inşaat işlerine ilişkin danışmanlık hizmet sözleşmeleri ile yapı denetimi hizmet sözleşmeleridir.

arsa (kat) karşılığı arsanın satın alınması halinde yapılması gereken muhasebe kayıtlarına ilişkin olarak şöyle örnek verilebilir;

150. İlk Madde ve Malzeme Stokları	XXX
150.01 Arazi ve Arsalar	
320. Satıcılar	XXX
... No.lu Gider Pusulası ile ödenen hizmet bedeli...	

Arsa sahibi adına kesilen faturaya ilişkin muhasebe kayıtları ise; arsa sahibine verilecek 1 konut bedeli olarak yapılacak hesaplama:

- Arsa payı dâhil maliyet : 100.000,00 -TL
- VUK perakende satışlar için %10 kar marjı : 10.000,00 -TL
- KDV'ye esas matrah : 110.000,00 -TL
- %1 KDV tutarı : 1.100,00 -TL*

*Teslime konu edilen dairelerin KDV oranı, dairelerin m² olarak büyüklüğü bakımından yüzde 1, yüzde 8 veya yüzde 18 şeklinde farklılık olabilir.

Aynı tarih itibarıyla arsa payı sahipleri adına teslim edilen konuta ilişkin "Gider Pusulası" düzenlenir.

120. Alıcılar	1.100,00 -
120.01 Arsa Sahibi	
391. Hesaplanan KDV	1.100,00 -
391.01 %1 KDV	
<i>Arsa sahibine teslim edilen konut KDV'si</i>	

4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Bahse konu yasal düzenlemeyle genel olarak vergilendirilmesi gerçek usule tabi yükümlülerin bazı durumlar dışında fatura veya benzeri belgelerle sağlayamadıkları bütün mal ve hizmet satın alımlarına ilişkin olarak gider pusulası tevsik edilmesi yasa kuralı şeklinde uygulamaya konulmuştur. Bu uygulama için bir geçiş süresi belirtilmemiş, ilgili yasa hükmü 26 Ekim 2021 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmasını izleyen aybaşı olan 1 Kasım 2021 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Ayrıca, bu düzenlemede başta inşaat faaliyetleri olmak üzere sektörler bakımından farklı bir uygulamaya gidilmemiştir. Dolayısıyla, gider pusulası uygulamasının kullanım alanlarının genişletilmiş olmasına rağmen belge düzenlemesinin yeterli olmadığı inşaat ve gayrimenkul sektörü için özel bir belirleme yapılmamıştır. Bu durum özellikle inşaat ve gayrimenkul sektöründeki arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde perakende işletmelerin üzerinde gereksiz bir baskı unsuru oluşturacağı düşünülmektedir.

Gider pusulası uygulamalarına yönelik olarak 7338 sayılı Yasa ile getirilen düzenleme ile yapılan değişiklikler değerlendirildiğinde, sadece vergiden muaf esnaftan alınan mal/hizmetler yerine tüm belge düzenleme zorunluluğu bulunmayanlardan edinilen mal/hizmetler bakımından gider pusulası düzenlenmesi gerekmektedir. Yine sözü edilen belgenin, mal/hizmet alımının yapıldığı tarihten sonra yedi gün zarfında düzenlenmesi icap etmektedir. Gider pusulasının fatura yerine geçtiği hususu dikkate alındığında Yasa'da bu düzenlemeye ilişkin herhangi bir süre sınırlaması bulunmamaktadır. Ayrıca, bankalar gibi özel kurum ve kuruluşlar tarafından tanzim edilen dekont, alındı gibi belgeler ile ilgili kurumların özel mevzuatı gereği düzenlenmiş oldukları belgeler gider pusulası yerine kabul edilecektir. Bu husus uygulamaya kolaylık sağlayacak bir düzenleme olarak görülmektedir.

Gider pusulası uygulamaları ile ilgili dikkat edilmesi gereken hususlara gelince, düzenlenecek gider pusulasında yer alması gereken tüm bilgilerin (mal/hizmetin cinsi, miktarı, net tutarı ve brüt tutarı, alıcı ve satıcının isimleri/unvanları, varsa vergi daireleri vb.) dekontta mutlaka yer alması gerekmektedir. Çünkü bu bilgilerin bir kısmının gider pusulası üzerinde bulunmaması halinde bu belgenin düzenlenmediği farz edilerek birtakım müeyyide/ceza gündeme gelebilecektir. Ayrıca, yurtiçi banka, yetkilendirilmiş ödeme kuruluşları ve PTT dışı

yapılan tüm ödemelerde eskiden olduğu gibi en az iki nüsha halinde gider pusulası düzenlenmekte ve muhatabın imzası alınmaktadır. Ancak uygulama kapsamında gider pusulalarının düzenlenmesi sırasında talep edilen imzalar birtakım sıkıntıları da beraberinde getirmekte ve denetim çalışmaları sırasında birçok gider pusulasının imzasız olarak düzenlendiği veya birtakım paraf vb. işaretler kullanılarak bu talebin yerine getirilmeye çalışıldığı görülmektedir. Bu konuda e-gider pusulası uygulamasından azami derecede faydalanılması soruna çözüm üretecektir. Öte yandan, para iadesi yapılamayan diğer tüm işlemler için de gider pusulası düzenlenmesi gerekmekte olup fatura ile belgelendirilemeyen kiralama işlemlerinin gider pusulası marifetiyle belgelendirilmesinin zorunlu hale getirilmesi birçok sorunu beraberinde getirebilecektir. Bu kapsamda, gider pusulasının alanı genişletilmiş ise de yeniden çıkartılacak bir tebliğ ile birtakım düzenlemelere ihtiyaç duyulduğu anlaşılmaktadır. Yapılacak yeni bir düzenleme ile bu hususun giderilmesi yerinde olacaktır. Özellikle tescile tabi gayrimenkul veya taşıt alım-satım işlemlerinde gider pusulası düzenlenmemesi, bunlara ait tescil belgelerinin yeterli bulunmasının yerinde olacağı düşünülmektedir.

Sonuç olarak gider pusulasının önceki uygulamasında vergi idaresince ikincil düzenlemelerle kapsamı genişletilmiş iken son düzenlemeyle 1 Kasım 2021 tarihinden geçerli olmak üzere vergilendirilmesi gerçek usul olan yükümlülerin fatura veya benzeri evrak ile tevsike konu belgelerle ispatlayamadıkları bütün mal alımı ve hizmet alımının söz konusu gider pusulası ile belgelendirilmesi hususu yasa kuralına dönüştürülmüştür. Bu kapsamda, bahse konu gider pusulası uygulamasının alanı genişletilmiş ve özellikle inşaat ve gayrimenkul sektöründe fatura ve benzeri belgelerle belgelendirilmeyen mal veya hizmet temini konusunda çıkartılacak tebliğ ile birtakım düzenlemelere ihtiyaç duyulduğu görülmektedir. Kaldı ki, getirilen yasa kuralının incelenmesinden, vergi idaresine bu alanın düzenlenmesine ilişkin olarak açıkça yetki verildiği anlaşılmaktadır. Yapılacak düzenleme, iade faturasıyla tevsik edilemeyen satıştan kaynaklanan iade işlemlerinin veya kiraların gider pusulasıyla ispatlanmasının yasa gereği olmasından kaynaklı meselelerin çözümüne katkı sağlayacaktır. Ayrıca, gider pusulası düzenlenmesi gereken durumlarda gider pusulası üzerine muhatabın ıslak imzasının aranmamasına yönelik olarak yapılacak bir düzenleme sayesinde bu konuda mükellefler nezdinde oluşan tereddütlerin giderilmesine de katkı sağlayacaktır. Buna ek olarak bazı alanlarda örneğin gayrimenkul tescili, motorlu taşıt tescili gibi durumlarda bu malların elden çıkarılmasında gider pusulasının verilmemesine yönelik yapılacak düzenlemenin uygulamada kolaylık sağlayacağı ve ihtilafların çözümünü destekleyeceği öngörülmektedir.

YAZARLARIN BEYANI

Katkı Oranı Beyanı: Çalışmaya birinci yazar %45, ikinci yazar %30, üçüncü yazar %25 oranında katkı sağlamıştır.

Destek ve Teşekkür Beyanı: Çalışmada herhangi bir kurum ya da kuruluştan destek alınmamıştır.

Çatışma Beyanı: Çalışmada herhangi bir potansiyel çıkar çatışması söz konusu değildir.

KAYNAKÇA

- Arslan, C. B. (2014). Türk vergi sisteminde gider pusulası uygulaması. *TBB Dergisi*, (111), 237-254.
- Arslan, M. (2016). *Vergi hukuku*. (9. Baskı). Dora Yayınları.
- Ayverdi, İ. (2006). *Misâlli büyük Türkçe sözlük*. (2. Baskı). Kubbealtı Yayınları.
- Bakanlar Kurulu Kararı. (2017, 15 Mart). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/03/20170315.htm>
- Bilici, N. (2015). *Türk vergi sistemi*, cilt 2. (34. Basım). Savaş Yayınevi.
- Bilici, N. ve Üstün, Ü. S. (2018). *Damga vergisi ve harçlar (teori ve uygulama)*. Savaş Yayınevi.
- Biyani, Ö. (2010). Türk vergi hukukunda belge düzeni ve ispatı: “eleştiriler ve öneriler”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (12), özel sayı, 27-55.
- Çatıkkaş Ö. ve Şuekinçi, C. (2013). Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı ile özel inşaat faaliyetine getirilen yeni düzenlemelerin mevcut vergi kanunlarıyla karşılaştırılması. *Vergi Sorunları Dergisi*, (301), 98-105.
- Damga Vergisi Kanunu. (1964, 11 Temmuz). <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/11751.pdf>

- Danıştay, (1999). *Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı*. <https://www.corpus.com.tr/#!/Danistay> adresinden 6 Mart 2022 tarihinde alınmıştır.
- Danıştay, (2006). *Yedinci Daire Kararı*. <https://www.corpus.com.tr/#!/Yasalar> adresinden 5 Mart 2022 tarihinde alınmıştır.
- Demir, E. (2015). *İnşaat ve gayrimenkul muhasebesi, (ders notları)*. Ankara Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Gayrimenkul Geliştirme Anabilim Dalı Yayını.
- Demir, E., Tanrıvermiş, Y. ve Töremen, E. (2022). Türkiye’de Gayrimenkul ve İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesinin İncelenmesi ve Özellik Gösteren Durumların Değerlendirilmesi. *Avrasya İşletme ve İktisat Dergisi*, (28), 79-100.
- Demirkan, U. (1993). *Vergicilik terimler sözlüğü*. Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayınları. Yayın No: 1993/331.
- Doğrusöz, B. (2021, 2 Kasım). *Gider pusulasında yeni düzen*. Dünya. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/gider-pusulasinda-yeni-duzen/638386> adresinden 22 Şubat 2022 tarihinde alınmıştır.
- Emlak Vergisi Kanunu. (1970, 11 Ağustos). <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/13576.pdf>
- Gelir Vergisi Genel Tebliği. (1999a, 19 Şubat). No: 221. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23616.pdf>
- Gelir Vergisi Genel Tebliği. (1999b, 7 Nisan). No: 224. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23659.pdf>
- Gelir Vergisi Genel Tebliği. (1999c, 30 Aralık). No: 230. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23922.pdf>
- Gelir Vergisi Kanunu. (1961, 6 Ocak). <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10700.pdf>
- GİB. (2011a). *Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı özelgesi*. <https://www.corpus.com.tr/#!/Yasalar> adresinden 4 Mart 2022 tarihinde alınmıştır.
- GİB. (2011b). *KDV Sirküleri, No: 60*. <https://www.gib.gov.tr/node/87115/pdf> adresinden 18 Şubat 2022 tarihinde alınmıştır.
- GİB. (2012). *Sivas Defterdarlığı özelgesi*. <https://www.gib.gov.tr/node/91525/pdf> adresinden 10 Şubat 2022 tarihinde alınmıştır.
- GİB. (2013). *Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı özelgesi*. <https://www.gib.gov.tr/node/96844/pdf> adresinden 12 Şubat 2022 tarihinde alınmıştır.
- GİB. (2019). *Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı özelgesi*. <https://www.gib.gov.tr/node/140449/pdf> adresinden 20.02.2022. 22 Şubat 2022 tarihinde alınmıştır.
- GİB. (2022). *Madde 94 vergi tevkifatı* <https://www.gib.gov.tr/node/84143> adresinden 20 Haziran 2022 tarihinde alınmıştır.
- Harçlar Kanunu. (1964, 17 Temmuz). <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/11756.pdf>
- Karakoyun, F. (2019). Vergi tekniği bakımından yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinin vergilemesi ve damga vergisi sorunsalı. *Vergi Sorunları Dergisi*, (368), 86-107.
- Katma Değer Vergisi Genel Tebliği. (1988, 16 Aralık). No: 30. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20021.pdf>
- Katma Değer Vergisi Genel Tebliği. (1996, 24 Nisan). No: 54. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/22620.pdf>
- Katma Değer Vergisi Kanunu. (1984, 2 Kasım). <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/18563.pdf>.
- Kırbaş, S. (1996). *Vergi hukuku*. (8. Baskı). Siyasal Kitabevi.
- Kızılot, Ş. (1980). *İnşaat muhasebesi vergilendirilmesi ve ölçümleme*. (2. Baskı). Olgaç Matbaası.
- Kolotoğlu, O. (2019). Gerçek kişilere ait arsanın kat karşılığı teslimi, *Vergi Sorunları Dergisi*, (374), 24-36.
- Koşar, S., Aykar, Ö. ve Şahin, O. (2021). *Gayrimenkul vergi rehberi*. Adalet Yayınevi.

- Kurumlar Vergisi Genel Tebliği. (2007, 3 Nisan). No: 1. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/04/20070403.htm>
- Kurumlar Vergisi Kanunu. (2006, 26 Ocak). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060621-1.htm>
- Maç, M. (2022). *Gider Pusulasında Devam Eden Islak İmza Sorunu ve Çözüm Yolları* <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mehmetmac/016/> adresinden 21 Haziran 2022 tarihinde alınmıştır.
- MEB. (1995). *Örneklerle Türkçe sözlük*. Milli Eğitim Yayınları, Yayın No: 2798.
- Mutluer, M. K. ve Dayanç Kuzeyli, N. (2019). *Vergi hukuku genel ve özel hükümler*. Yetkin Yayınları.
- Noterlik Kanunu. (1972, 5 Şubat). <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/14090.pdf>
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2002). *Vergi hukuku*. (10. Baskı), Turhan Kitabevi.
- Öner, E. (2022). *Vergi hukuku*. (13. Baskı), Seçkin Yayınları.
- Özkaya Yıldırım, Ç. (20014). *İnşaat Muhasebesi*. (2. Baskı), Detay Yayıncılık.
- Özkök-Çubukçu, D., Pınar, A. ve Öz, N. S. (2009). *Gayrimenkulde vergilendirme gayrimenkul yatırım ortaklıkları ve konut finansman sistemi (mortgage)*. Ankara Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Gayrimenkul Geliştirme Anabilim Dalı Yayını.
- Özyer, M. A. (2001). *Vergi Usul Kanunu uygulaması*. Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını.
- Pehlivan, O. (2000). *Vergi hukuku, genel ilkeler ve Türk vergi sistemi*. Derya Kitabevi.
- Saraçoğlu, F. ve Pürsünlerli Çakar, E. (2018). *Vergi hukuku*. (8. Baskı), Gazi Kitabevi.
- Somuncu, A. (2014). *Türk vergi sisteminde belge düzeni, uygulama-sorunla-yargı kararları*. Seçkin Yayınları.
- Şenlik, M. (2016). *İnşaat muhasebesi, genel bilgiler, vergilendirme muhasebe uygulamaları*. (2. Baskı), Seçkin Yayınları.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2020). *Vergi hukuku genel esaslar*. (11. Baskı), Ekin Yayınları.
- Şişmanoğlu, A. (2017). Kat karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay ve bu işlemlerin vergilendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, (346), 92-99.
- Tapu Kanunu. (1934, 29 Aralık). <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/2892.pdf>
- TBMM, (2021, 1 Ekim). *Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*. <https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-3854.pdf> adresinden 5 Mart 2022 tarihinde alınmıştır.
- Tozoğlu, G. (2016). *Kat karşılığı inşaat sözleşmelerinin vergilendirme karşısındaki durumu*. Sayram Yayınları.
- Töremen, E. (2019). *Soru ve Cevaplarla Emlak Vergisi ve Değerli Konut Vergisi*. Sonçağ Yayınları.
- Töremen, E. (2020). Emlak vergisinde farklı bilinen bazı hususlar hakkında bir değerlendirme. *Mahalli İdareler Dergisi*. 87(220), 24-35.
- Turgut, Ş. (2009). *Vergisel ve hukuki boyutlarıyla arsa karşılığı inşaat işleri*. Yaklaşım Yayıncılık.
- Türk Borçlar Kanunu. (2011, 4 Şubat). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110204-1.htm>
- Türk Ticaret Kanunu. (2011, 14 Şubat). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=6102&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>.
- Usul, H. (2015). *TMS 11 inşaat sözleşmeleri standardına ve tekdüzen muhasebe sistemine göre inşaat muhasebesi*. (2. Baskı), Detay Yayıncılık.
- Ünsal, H. (2006). *Vergi hukuku*. İkinci Sayfa Yayıncılık.
- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (2019, 19 Ekim). No: 509. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/10/20191019-5.pdf>

- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (2021, 21 Aralık). No: 534.
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/12/20211221-17.htm>
- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (2022, 22 Ocak). No: 535.
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/01/20220122-10.htm>
- Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (2021, 26 Ekim). Sayı: 7338.
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/10/20211026-1.htm>
- Vergi Usul Kanunu. (1961, 10 Ocak). <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10703.pdf>
- Vural, M. (1998). *Emlak Vergisi Kanunu ve çevre temizlik vergisi açıklama ve yorumları*. Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Yılmaz, K. (2004). *İnşaat muhasebesi, vergilendirme ve asgari işçilik*. Ce-Ka Yayınları.