

## DENET DUYURU

### Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 02.04.2021  
Duyuru No : 2021/047  
Yayımlandığı Yer : YAKLAŞIM YAYINCILIK DERGİSİ  
Nisan 2021 - Sayı : 340

Mehmet MAÇ  
Yeminli Mali Müşavir

### GAYRİMENKUL VE TAŞIT ALIMLARINDA GİDER PUSULASININ GEREKLİ OLDUĞU YÖNÜNDEKİ İDARİ GÖRÜŞÜ VE BU GÖRÜŞE DAYANAN ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARINI DOĞRU BÜLMUYORUZ

#### ÖZET :

Gider pusulası sadece ;

- Fatura veremeyen (vergiden muaf) esnaftan yapılan mal veya hizmet alımları ile,
- Altın, mücevher gibi zati eşyaların alımının

tevsikinde aranan bir belge türüdür.

Taşınmaz ve motorlu vasıta alımlarının gider pusulası ile belgeleneceğine dair kanun veya tebliğ hükmü yoktur.

Zaten gayrimenkul satışları tapu kayıtları ile, motorlu araç satışları noter evrakı ile resmen belgelendiği için ayrıca gider pusulası düzenlenmesine ihtiyaç göstermez.

DENET DUYURU  
Sayı : 2021/046/1

#### BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14  
Park Plaza Kat:4  
34398 Maslak/İstanbul  
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00  
Fax: +90 212 365 62 02  
e-mail: bdo@bdo.com.tr  
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2020 yılında 10,3 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.658 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 91.054 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Maliye İdaresi ise, tescilli ve resmi belgeli bu alımlar için ayrıca gider pusulası tanzim edilmesinin gerekli olduğu yönünde özeldeler vermeye devam etmektedir.

Vergi müfettişleri de bu özeldeleri dikkate alarak özel usulsüzlük cezası öngören raporlar yazmaktadırlar.

Söz konusu idari görüşe katılmıyoruz dolayısıyla kesilen özel usulsüzlük cezalarının yasaya aykırı olduğunu düşünüyoruz.

**Anahtar Kelimeler :** VUK'nun 234 üncü maddesi, gider pusulası, gayrimenkul, taşınamaz, oto, motorlu taşıt, fatura benzeri belge, zati eşya.

**1. GİDER PUSULASININ UYGULAMA ALANI MOTORLU TAŞIT VE GAYRIMENKUL ALIMLARINI KAPSAMAMAKTADIR :**

Gider pusulası Vergi Usul Kanunu'nun 234 üncü maddesinde aşağıdaki gibi düzenlenmiş olup, maddenin üçüncü bendinde gider pusulasının hangi durumlarda düzenleneceği belirlenmiştir :

*“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 : 22.7.1998 - 4369/82 md.)*
- 2. (Mülga : 22/7/1998 - 4369/82 md.)*

*3. VERGİDEN MUAF ESNAFA ; YAPTIRDIKLARI İŞLER VEYA ONLARDAN SATIN ALDIKLARI EMTİA 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, ZATİ EŞYALARINI SATAN KİMSELERDEN SATIN ALDIKLARI ALTIN, MÜCEVHER GİBİ KIYMETLİ EŞYA İÇİN DE TANZİM EDİLİR.*

*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 adları ile 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 pusulası, seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.”*

Görüldüğü gibi gider pusulası kanunen, sadece vergiden muaf esnaftan yapılan mal ve hizmet alımları ile altın, mücevher gibi zati eşyaların alımında düzenlenen ve fatura rolü oynayan bir mali belge olup, bu belge şahsi olarak satılan gayrimenkullerin ve motorlu taşıtların alımında aranmamaktadır.

Gider pusulasının taşınmaz ve oto alımlarında düzenlenmesi gerektiği yönünde bir tebliğ hükmü de yoktur.

## 2. GAYRIMENKUL VE MOTORLU TAŞIT SATIŞLARI RESMİ BELGELİ OLDUĞU İÇİN AYRICA GİDER PUSULASI DÜZENLENMEMESİ BİR USUL HATASI VEYA BELGE EKSİKLİĞİ OLUŞTURMAMAKTADIR:

Taşınmaz satışları tapu kayıtlarıyla, motorlu taşıt satışları noter belgeleri ile tevsik edildiği için, ayrıca gider pusulası düzenlenmesi gereksizdir.

Böyle gereksiz bir formalite yerine getirilmediği için özel usulsüzlük cezası kesilmesi hiç mantıklı değildir.

## 3. MALİYE İDARESİ, FATURA İLE BELGELENMEYEN TAŞINMAZ VE OTO ALIMLARINDA GİDER PUSULASI DÜZENLENMESİ GEREKTİĞİ YÖNÜNDE ÖZELGELER VERMEKTE OLUP BU ÖZELGELER HEM KANUNA HEM DE 230 NOLU GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİNE AYKIRIDIR :

Gayrimenkul ve motorlu taşıt alımları kanunen gider pusulası gerektirmemekte ve böyle bir gerekliliği öne süren Tebliğ hükmü olmadığı gibi, motorlu taşıt satışları için sadece noter belgesinin yeterli olduğuna dair tebliğ mevcuttur. ( aşağıda belirttiğimiz 230 nolu GV Tebliği.)

### 3.1. Özelgeler:

Buna rağmen Maliye İdaresi fatura ile belgelenmeyen taşınmaz ve oto alımları için gider pusulası düzenlenmesi gerektiğini ileri süren özelgeler vermektedir.

Bu yazımızdaki görüşlerimize paralel fikirler içeren bir makalede<sup>1</sup> bahsi geçen özelgelerdeki konumuz ile ilgili kısımlar şöyledir:

- Bu açıklamalara göre noter satış senedinin Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vesikalardan biri olmaması nedeniyle vergi mükellefiyeti olmayan kişilerden noter satış senedi ile satın alacağınız taşıtlar için gider pusulası düzenlemeniz

<sup>1</sup> Sayın Dr. Hasan AYKIN tarafından hazırlanan ve vergidosyasi.files.wordpress.com adresli sitede yayınlanan “İŞLETMELERİN NİHAİ TÜKETİCİDEN TAŞIT VEYA TAŞINMAZ ALIMLARINDA GİDER PUSULASI DÜZENLENMESİ ZORUNLU MUDUR ?” başlıklı makale.

gerekmekte olup; .....”<sup>2</sup>

- “..... vergi mükellefiyeti bulunmayan kişilerden gayrimenkul satın alınması durumunda ise VUK.nun 234. maddesine göre gider pusulası düzenlemesi gerekmektedir.”<sup>3</sup>

• Buna göre, şirketinizin vergi mükellefi olmayan kişilerden, satmak üzere satın aldığı gayrimenkuller için yukarıda belirtildiği şekilde gider pusulası düzenlemesi ..... gerekmektedir.”<sup>4</sup>

- “..... nihai tüketicilerden alınan araçlar için ise tarafınızca nihai tüketiciler adına gider pusulası tanzim edilmesi ve bu kişilere imzalatılması gerekmektedir.”<sup>5</sup>

Buna benzer özelge örneklerini çoğaltmak mümkündür:

- “..... şirketiniz tarafından nihai tüketicilerden alınan otomobil için gider pusulası düzenlenmesi ..... gerekmektedir.”<sup>6</sup>
- “..... arsa sahibinin mükellef olmamasından dolayı şirketiniz tarafından arsa sahibi adına teslim edilen dairelerin emsal bedeli üzerinden gider pusulası düzenlenmesi ..... gerekmektedir.”<sup>7</sup>
- “..... şirketiniz tarafından kat karşılığı almak üzere arsa sahibine bırakılan daireler için ..... gider pusulası düzenlemeniz gerekmektedir.”<sup>8</sup>

<sup>2</sup> [Mersin Vergi Dairesi Başkanlığının 15.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.33.15.01-2010- 701-59-33 sayılı Özelgesi:](#)

<sup>3</sup> [Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 13.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-2010-14028-45-532 sayılı Özelge](#)

<sup>4</sup> [Burdur Defterdarlık Gelir Müdürlüğünün 29.03.2011 tarih ve B.07.4.DEF.0.15.10.00- 001-4 sayılı özelgesi](#)

<sup>5</sup> [Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 15/02/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32229-7763-77 sayılı özelgesi](#)

<sup>6</sup> Gelirler Genel Müdürlüğünün 16.11.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.44/4422-33/49938 Sayılı Özelgesi.

<sup>7</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 19.11.2013 tarih ve 84974990-130(1-2012-73)-1208 Sayılı Özelgesi.

<sup>8</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 27.10.2015 tarih ve 27575268-105(234-213-54)-1078 Sayılı Özelgesi.

- “..... ticari faaliyette kullanılmak üzere vergi mükellefiyeti bulunmayan şahıslardan satın aldığınız GEMİ için ..... gider pusulası düzenlenmesi gerekmekte olup .....”<sup>9</sup>

### 3.2. Motorlu Taşıtların Satışlarında Noter Belgesinin Yeterli Olduğuna Dair Tebliğ Hükümü:

31.12.1999 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan ve halen yürürlükte olan 230 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde şu cümleler yer almaktadır :

“.....basit usulde vergilendirilen mükelleflerin taşıtlar ve diğer sabit kıymetlerini satmaları dolayısıyla fatura düzenleme yükümlülükleri de bulunmamaktadır. Öte yandan, bu mükelleflerce yapılan TAŞIT SATIŞININ SATIŞ NOTER SÖZLEŞMESİ İLE, diğer sabit kıymet satışlarının ise gider pusulası düzenlenerek TEVSİK EDİLMESİ MÜMKÜN BULUNMAKTADIR.”

Basit usulde vergilendirilen bir kişinin yaptığı taşıtların satışı bu Tebliğ’e göre SADECE NOTER SÖZLEŞMESİ İLE BELGELENEBİLDİĞİNE GÖRE, FATURA VEREMEYEN DİĞER ŞAHIS VEYA KURULUŞLARIN TAŞIT SATIŞLARINDA NOTER SÖZLEŞMESİ İLE YETİNİLMİYEP AYRICA GİDER PUSULASI ARANMASINA ANLAM VEREMİYORUZ.

Buna benzer olarak, fatura veremeyen kişilerin yaptığı taşınmaz satışlarında tapu belgelerinin varlığına rağmen ayrıca gider pusulası aranmasında da bir anlam ve gereklilik göremiyoruz.

### 4. ÖZELGELERİN ETKİSİ İLE TAŞINMAZ VE OTO ALIMLARINDA GİDER PUSULASI DÜZENLENMEDİĞİ GEREKÇELİ ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARINA SIKLIKLA RASTLANMAKTADIR :

Gider pusulası düzenlenmesi gerektiği halde bu usule uymamanın cezası, Vergi Usul Kanunu 353 üncü maddesinde, düzenlenmeyen gider pusulası üzerinde yazılmış olması gereken meblağın %10’u olarak belirlenmiştir.

Bir takvim yılı içinde her bir belge türüne ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezalarının toplamı belli bir meblağı geçmemektedir. (Bu meblağ, 521 No.lu VUK Tebliği’ne göre 2021 yılı için 190.000 TL’dir.)

#### ÖRNEK :

Bir şirketin 2021 yılında 2.000.000 TL mukabilinde şahsi gayrimenkul satın aldığını ve tapu ile belgelenen bu alım için şirketin gider pusulası düzenlenmediğini varsayarsak vergi müfettişinin yapacağı işlem, yukarıdaki özelgelere paralel olarak, 2.000.000 TL’nin %10’u olan 200.000 TL, 2021 yılına

<sup>9</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 10.01.2020 tarih ve 27575268-105(234-2018-211)-E.14667 Sayılı Özelgesi.

ait yıllık ceza tavanı olan 190.000 TL 'yi geçtiği için bu şirket aleyhine 190.000 TL tutarında özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiğine dair rapor yazmaktadır.

Bu tür cezalar ödendiği takdirde yasaya uygun olmadığı için haksız cezalandırma oluşturmaktadır.

Bu cezalar ödenmeyip dava konusu yapıldığında davanın kazanılması muhtemel olup, bu yola gidildiğinde, mükellef bu haksız cezadan kurtulabilse dahi hatalı bulduğumuz idari tutum yüzünden teftiş kadroları, yargı organları ve ilgili vergi dairesi gereksiz şekilde meşgul edilmiş, mükellef boş yere uğraştırılmış olacaktır.

#### 5. TAŞINMAZ VE MOTORLU TAŞIT ALIMLARINDA GİDER PUSULASI DÜZENLEMENİN GEREKLİ OLMADIĞI YÖNÜNDEKİ YAZAR GÖRÜŞLERİ:

Bu konuda tespit edebildiğimiz yazılardan iki adedi aşağıda sunulmuştur :

- Sayın Dr. Hasan AYKIN, 1 no.lu dipnotta belirttiğimiz yazısında, konu hakkındaki özgelgeler ve 11 no.lu dipnotta belirttiğimiz Danıştay Kararını zikrettikten sonra, noter satış sözleşmelerinin ve tapu belgelerinin delil niteliği yüksek kağıtlar olduğunu, ayrıca gider pusulası düzenlenmesinin bu işlemlerin tevsiki açısından hiçbir ilave değer taşımadığını, böyle bir belgenin düzenleneceğine dair kanun ve tebliğ hükmü de bulunmadığını belirterek, kesilen **ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARININ HAKSIZLIĞINI DİLE GETİRMİŞ**, bu vesile ile eski hesap uzmanı ve eski maliye bakanlarımızdan merhum Kemal UNAKITAN'ın sıkça kullandığı **“Arkadaşlar, mükellefi düz duvara tırmandırmayın”** sözünü hatırlatmıştır.
- Eski maliye müfettişi ve YMM Sayın Miktat KESKİN de bir makalesinde,<sup>10</sup> 12 no.lu dipnotta belirttiğimiz kanun yararını bozma kararını değerlendirerek bu karara katıldığını, mükellef olmayanlardan yapılan gayrimenkul ve motorlu taşıt alımlarında gider pusulası aranmasını uygun bulmadığını bu nedenle kesilmekte olan usulsüzlük cezalarına karşı açılacak davaların kazanılma ihtimalinin yüksek olduğunu ifade etmiştir.

<sup>10</sup> Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi'nin Ekim 2018 sayısında yayınlanan **“MÜKELLEF OLMAYANLARDAN KULLANILMIŞ MOTORLU ARAÇ ALIMINDA GİDER PUSULASI DÜZENLENMESİ GEREKİP GEREKMEDİĞİ”** başlıklı makale.

**6. VERGİ YARGISI MOTORLU TAŞIT VE GAYRİMENKUL ALIMLARINDA GİDER PUSULASI GEREKMEDİĞİ GÖRÜŞÜNDEDİR :**

Konu ile ilgili tespit edebildiğimiz yargı kararları aşağıda belirtilmiştir :

- Bir Danıştay Kararı'nda <sup>11</sup>

*“.....davacı şirketin noter senedi ile satın aldığı.....otomobiller kişisel eşya kapsamında olmakla birlikte altın ve mücevher niteliği taşımadığından davacı kurumun satın aldığı binek OTOMOBİLLER İÇİN GİDER PUSULASI DÜZENLENMEDİĞİNDEN BAHİSLE KESİLEN ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASINDA KANUNA UYGUNLUK GÖRÜLMEDİĞİ.....”*

gerekçesiyle davaya konu haksız özel usulsüzlük cezasının kaldırılması yönündeki vergi mahkemesi kararı onanmış ve idarenin temyiz talebi reddedilmiştir.

- KANUN YARARINA BOZMA KARARI<sup>12</sup>

2011 yılında nihai tüketiciden satın aldığı motorlu taşıt için gider pusulası düzenlemediği gerekçesiyle özel usulsüzlük cezasına maruz bırakılan bir limited şirket bu cezaya karşı açtığı davayı Konya Vergi Mahkemesi'nde kaybetmiş, Konya Bölge İdare Mahkemesi de bu mükellefin temyiz talebini reddetmiştir.

Danıştay Başsavcılığı tarafından ;

*“.....vergii doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin YEMİN HARIÇ HER TÜRLÜ DELİLLE İSPAT EDİLEBİLECEĞİ hükmü ile serbest delil sisteminin kabul edildiği, yükümlülerin öncelikle 213 sayılı Kanun'da sayılan belgeleri, bu belgelerin kapsamadığı iş ve işlemler açısından hukuken geçerli her türlü belgeyi ispatlama vasıtası olarak kullanabilecekleri.....davacı şirketin NOTER SENEDİ İLE NİHAİ TÜKETİCİDEN SATIN ALDIĞI OTOMOBİL İÇİN GİDER PUSULASI DÜZENLEMEDİĞİNDEN BAHİSLE KESİLEN ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASINDA KANUNA UYARLIK GÖRÜLMEDİĞİNDEN KANUN YARARINA BOZULMASI İSTENMİŞTİR.”*

<sup>11</sup> Danıştay 3 üncü Dairesi'nin 28.05.1996 tarih ve E.1996/507; K.1996/2026 sayılı Kararı.

<sup>12</sup> Danıştay 3 üncü Dairesi'nin 13.04.2017 tarih ve E.2016/10706; K.2017/2848 sayılı Kararı. (Bu Karar, Kanun yararına bozma kararı niteliğinde olup, Karar metni 13.12.2017 tarih ve 30269 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak kamuoyuna duyurulmuştur.)

Danıştay 12 no.lu dipnottaki kararı ile, mükellef aleyhine verilmiş olan Konya Bölge İdare Mahkemesi kararının KANUN YARARINA BOZULMASINI ve bu kararın bir örneğinin Maliye Bakanlığı'na gönderilmesini, karar metninin Resmi Gazete'de yayınlanmasını sağlamıştır.

Görüldüğü gibi Danıştay uzun zamandan beri resmi belgeli satışlarda gider pusulası aranmayacağı görüşünü korumuş ve aksi yönde oluşan içtihadı kanun yararına bozmak ve Resmi Gazete'de yayınlamak suretiyle bu görüşündeki kararlılığını vurgulamıştır.

Vergi yargısının bu net tutumuna rağmen Maliye İdaresi'nin resmi belgeli satışlar için dahi gider pusulası arayan özelgeler vererek mükellefi, vergi dairesini ve yargıyı uğraştırıyor olmasını yadırgıyoruz.

## 7. SONUÇ :

Fatura veremeyen şahıs veya kuruluşlardan yapılan, tapu veya noter belgeleri ile tevsik edilen gayrimenkul ve motorlu taşıt alımlarında ayrıca gider pusulası düzenlenmesi gerektiği yönündeki Maliye İdaresi özelgelerinin kanuna uygun olmadığı, bu özelgelerin etkisiyle kesilen özel usulsüzlük cezalarının haksız olduğu görüşündeyiz.

Vergi yargısının görüşü de aynı yöndedir. Bu nedenle bahsi geçen özel usulsüzlük cezalarına karşı açılacak davaların kazanılması ihtimali yüksektir.

Yukarıdaki bölümlerde açıkladığımız nedenlerle, Maliye İdaresi'nin görüşünü değiştirmesinin ve bu haksız özel usulsüzlük cezalarını önlemesinin gerekli olduğunu düşünüyoruz.