

GİDER PUSULASI İLE “AYNI KİŞİYE” “SÜREKLİ” YAPILAN ÖDEMELERDE SİGORTA VE VERGİ RİSKLERİ

**Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi,
Aralık 2013 ve Ocak 2014 sayılarında yayınlanmıştır.**

Bilindiği üzere uygulamada mükellefler kendi değerlendirmelerine göre süreklilik göstermeyen ve kendilerine bağlılık arz etmeyen bazı işlerin bedellerini gider pusulası ile tevsik etmek suretiyle ödeyebilmektedirler. Örneğin iş yerine haftada bir gelen temizlikçiye yapılan ödemeler, iş yerindeki personel için belirli zamanlarda yabancı dil eğitimi vermeye gelen kişiye yapılan ödemeler, vergi mükellefiyeti tesis ettirmeyen ama evinden tercüme işleri yapan bir kişiye yaptırılan tercüme işleri, iş yeri ve vergi mükellefiyeti olmaksızın tamir işleri yapan kişiye yaptırılan tamir tadilat işleri, bazı taşıma işlerinde kamyonetinden yararlanan kişiye ödenen nakliye ücretleri, taşıma işinde çalıştırılan hamallara yapılan ödemeler, bazı projelerde dönem dönem teknik alanlarda çalıştırılan kişiler, şirkette kullanılacak özel bir yazılım için iş yeri ve vergi mükellefiyeti olmayan bir programcıya programın yazımı ve dönem dönem geliştirilmesi için yapılan ödemeler, çektiği fotoğraflar basılacak yayında kullanılacak kişiye yapılan ödemeler, senaryo/reklam metni/soru kitapçığı..v.b. metin ve yayınları hazırlaması karşılığı ilgili kişilere dönem dönem yapılan ödemeler, turist rehberlerine yapılan ödemeler, iş yerinde ayın bazı gecelerinde canlı müzik icra eden kişilere yapılan ödemeler, bazı projelerde dönem dönem danışmanlık ya da eğitmenlik hizmeti alınan akademisyenlere yapılan ödemeler, günlük veya haftalık çalıştırılan stand/fuar hosteslerine yapılan ödemeler...v.b. Bu gibi örnekleri çoğaltmak mümkündür.

Kısacası, iş yeri ve vergi mükellefiyeti olmadan hizmet ifa eden kişilere yapılan ödemelerin tevsik edilmesi için uygulamada gider pusulası sıklıkla kullanılmaktadır.

Bu gider pusulalarında %10 veya %20 vergi kesintisi gösterilmekte, bazı ödemelerde bazı mükellefler sorumlu sıfatıyla KDV’de hesaplayabilmektedir. Oysa, bu ödemelerin hepsinin gider pusulası ile belgelenebileceğine dair yasal mevzuatımızda açık bir hüküm olmadığı gibi, vergi kesintisi ve sorumlu sıfatıyla KDV hakkında da somut bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak Maliye İdaresi dahi zaman zaman verdiği özelgelerde bazı işlemler için gider pusulası düzenlenebileceğini ve vergi tevkifatı yapılmasının yeterli olacağını açıklayabilmektedir. Hatta çeşitli tebliğler ile gider pusulasının uygulama alanı genişletilmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nun “*fatura yerine geçen vesikalar*” la ilgili bölümünde yer alan 234. maddesinde “*gider pusulası*”;

“*Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin, 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.”

şeklinde ifade edilmiştir.

Maliye Bakanlığı gider pusulası uygulamasının kullanım alanını 221, 224 ve 230 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ve 54 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği ile genişletmiştir.

Maliye Bakanlığı, 221 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile **arızı olarak serbest meslek faaliyetinde bulunanlara yapılan ödemelerin de gider pusulası ile belgelendirilmesini uygun bulmuştur.**

224 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile **Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde sayılan faaliyetlerde bulunup eserlerini aynı Kanununun 94. maddesinde sayılan kişi veya kurumlara teslim edenlerin defter tutma ve belge düzenleme zorunluluğu dışında bırakılmaları nedeniyle bu kişilere ödeme yapanların giderlerini tevsik etmek için gider pusulası düzenlemeleri gerekli görülmüştür.**

230 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile **basit usulde vergilendirilen mükelleflerden satın alınan sabit kıymetlerin (taşıt satışları noter satış sözleşmesi ile belgelendirilebilecektir) gider pusulası ile tevsik edilmesinin mümkün olacağı belirtilmiştir.**

54 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nde de **nihai tüketicilere satılan malların tüketici tarafından iade edilmesi halinde iade mallar için gider pusulası düzenleneceği, tüketiciden iade edilen mala ait fatura ya da benzeri evrakın geri alınarak gider pusulası ekine konacağı, gider pusulasında satış bedeli ile KDV'nin ayrı ayrı gösterileceği bu KDV'nin indirim konusu yapılabileceği düzenlenmiştir.**

Yasal mevzuatımıza göre gider pusulası kullanımı yapılabilecek alanlara ilişkin düzenlemeler (kanun maddesi ve genel tebliğler) yukarıdaki gibidir.

V.U.K. Madde 234'de **“vergiden muaf esnaf”**tan alınan mal ve hizmetler için gider pusulası düzenleneceği hüküm altına alınmıştır. Vergiden muaf esnaf mevzuu G.V.K.'nın 9. Maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede kimlerin vergiden muaf esnaf olarak nitelendirilecekleri madde madde sayılmıştır.

Buna göre ticaret ve sanat erbabından aşağıda yazılı şekil ve suretle çalışanlar gelir vergisinden muaftır.

1. Motorlu nakil vasıtaları kullanmamak şartı ile gezici olarak veya bir iş yeri açmaksızın perakende ticaret ile iştigal edenler (Giyim eşyalarıyla zati ve süs eşyaları, değeri yüksek olan ev eşyaları ile pazar takibi suretiyle gıda, bakkaliye ve temizlik maddelerini ve sabit iş yerlerinin önünde sergi açmak suretiyle o iş yerlerinde satışı yapılan aynı neviden malları satanlar hariç);

2. Bir iş yeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya müstehlike (tüketiciye) iş yapan hallaç, kalaycı, lehimci, musluk tamircisi, çilingir, ayakkabı tamircisi, kundura boyacısı, berber, nalbant, fotoğrafçı, odun ve kömür kırıcısı, çamaşır yıkayıcısı ve hamallar gibi küçük sanat erbabı;

3. Köylerde gezici olarak her türlü sanat işleri ile uğraşanlar ile aynı yerlerde aynı işleri bir iş yeri açmak suretiyle yapanlardan 47'nci maddede yazılı şartları haiz bulunanlar (51'inci madde şümülüne girenler bu muafiyetten faydalanamazlar);

4. Nehir, göl ve denizlerde ve su geçitlerinde toplamı 50 rüsum tonilatoya (50 rüsum tonilato dahil) kadar makinesiz veya motorsuz nakil vasıtaları işletenler; hayvanla veya bir adet hayvan arabası ile nakliyecilik yapanlar (Bu bentte yazılı ölçüler, birlikte yaşayan eşlerle velayet altındaki çocuklar hakkında veya ortaklık halindeki işletmelerde, bu kimselerin veya ortaklığın işlettiği vasıtalar toplu olarak nazara alınmak suretiyle tespit edilir);

5. Ziraat işlerinde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarla nakliyeciliği mutat hale getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında eşya ve insan taşıyan çiftçiler;

6. Evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler hariç olmak üzere, muharrik kuvvet kullanmamak ve dışarıdan işçi almamak şartıyla; oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamûlleri, kırpıntı deriden üretilen mamûller, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri, ip ve urganları, tarhana, erişte, mantı gibi ürünleri işyeri açmaksızın satanlar. Bu ürünlerin, pazar takibi suretiyle satılması ile ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri hariç olmak üzere; düzenlenen kermes, festival, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satılması muafliktan faydalanmaya engel değildir.

7. Ticari işletmelere ait atıkları mutat olarak veya belli aralıklarla satın alanlar hariç olmak üzere, bir işyeri açmaksızın kendi nam ve hesabına münhasıran kapı kapı dolaşmak suretiyle her türlü hurda maddeyi toplayarak veya satın alarak bu malların ticaretini yapanlara veya tekrar işleyenlere satanlar;

8. Bu Kanununun 47 nci maddesinde yazılı şartları haiz olanlardan kendi ürettikleri ürünleri satanlara münhasır olmak üzere el dokuma işleri, bakır işlemeciliği, çini ve çömlek yapımı, sedef kakma ve ahşap oyma işleri, kaşıkcılık, bastonculuk, semercilik, yazmacılık, yorgancılık, keçecilik, lüle ve oltu taşı işçiliği, çarıkçılık, yemenicilik, oyacılık ve bunlar gibi geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan ve kaybolmaya yüz tutan meslek kollarında faaliyette bulunanlar;(10)

9. Yukarıdaki bentlerde sözü edilen işlere benzerlik gösterdikleri Maliye Bakanlığınca kabul edilen ticaret ve sanat işleri ile iştigal edenler.

Ancak söz konusu maddede çok önemli bir belirlemeye yer verilmiştir. Buna göre, **söz konusu işleri Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapanlar esnaf muafliğinden faydalanamazlar.**

Yukarıda yer verdiğimiz yasal mevzuat kapsamında gider pusulası düzenlenecek işlere dair yapılması gereken vergi tevkifatları GVK Madde 94'de düzenlenmiştir.

94/2: Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden (Noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç);

- a) 18'inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden, %17
b) Diğerlerinden, %20

94/13: Esnaf muaflığından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden,

- a) 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,
d) Diğer hizmet alımları (a, b ve c alt bentleri hariç olmak üzere mal ve hizmet bedelinin ayrılmasını hali de bu kapsamdadır) için % 10,

Yasal mevzuatımızın lafzı kapsamında gider pusulası ile belgelendirilebilecek işlemler yukarıdakiler ile sınırlı olmakla birlikte, **gider pusulası uygulamada yasal lafzının çok üstünde bir çeşitlilik dahilinde uygulama alanı bulmuştur.**

Maliye İdaresi de zaman zaman verdiği özgelelerde çeşitli işlemlerde gider pusulası ile belgelendirme yapılabileceğini açıklamaktadır. Örnek bazı özgelge özetleri aşağıdaki gibidir:

“Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizin yaptığı sözleşme gereği sahnede kendi eserlerini icra edecek olan ve yurtdışından gelen ses sanatçısının elde edeceği kazanç serbest meslek kazancı olup Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesine göre gelir vergisinden istisnadır. Düzenlenecek konserler dolayısıyla şirketinizce yapılacak ödemeler için gider pusulası düzenlenmesi ve aynı Kanunun 94/2.maddesine göre tevkifat yapılması gerekmektedir.” (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.06.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-18/15221 sayılı özgelgesi.)

“İkinci el eşyalar için (beyaz eşya, halı, mobilya vs.) esnaf muaflığından yararlanmayan ve vergi mükellefiyeti olmayan nihai tüketiciden almanız durumunda, ödeyeceğiniz bedel için gider pusulası düzenlemeniz gerekmekte olup; bu bedel üzerinden gelir vergisi tevkifatı (stopaj) yapılmasına gerek yoktur. Ancak esnaf muaflığından yararlananlardan ikinci el eşya alımları karşılığında yapılan ödemeler için düzenlenen gider pusulalarında gelir vergisi tevkifatı (stopaj) yapılacağı tabidir.” (Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.03.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.42.16.01/GVK-2/747 sayılı özgelgesi.)

“Bu hükümlere göre, parçalayarak satmak üzere alacağınız hurda araçları esnaf muaflığından yararlanmayan ve vergi mükellefi olmayan nihai tüketicilerden satın almanız durumunda, nihai tüketicilere gider pusulası düzenlemeniz gerekmekte olup, ödeyeceğiniz bedel için düzenleyeceğiniz gider pusulasında gelir vergisi tevkifatı yapmanıza gerek bulunmamaktadır.” (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.01.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-94/13 sayılı özgelgesi.)

“Aracı kiraya verenin vergi mükellefi olması halinde, aracı kiraya veren şirketin aldığı kira bedeli için kiralayan şirkete fatura düzenlemesi, aracı kiraya verenin vergi mükellefi olmaması durumunda ise aracı kiralayan şirket tarafından gider pusulası düzenlenmesi gerekir” (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 25.07.2007 tarih ve 176200-ÖZ/531-6357 sayılı Özgelgesi.)

“Esnaf muaflığından yararlanmayan ve vergi mükellefiyeti olmayan şahıstan gider pusulası düzenleyerek alınacak yazar kasa için yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmemektedir.” (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.04.2009 tarih ve 176200-ÖZ/1266-3676 sayılı özelgesi.)

“Arızı olarak turist rehberliği yapanlara yapılan ödemeler gider pusulası ile belgelendirilebilir. Alınan bu hizmet serbest meslek mahiyetinde olduğundan %20 vergi tevkifatı yapılması gerekir. Turist rehberleri işi süreklilik arz edecek şekilde mutad meslek olarak yapıyorsa ilgili kişinin serbest meslek mükellefiyeti tesis ettirmesi gerekir.” (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-987 sayılı özelgesi.)

“Yasal zorunluluk kapsamında tahsilat ve ödemelerin banka veya PTT Genel Müdürlüğü aracılığıyla yapılması suretiyle tevsik edilmesi, bu zorunluluğu ortaya çıkaran işlemin mükellefler bakımından Vergi Usul Kanunu'nda sayılan belgelerle tevsik zorunluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Banka veya PTT Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgeler işlemi (hizmeti) değil buna ilişkin tahsilat ve ödemeyi tevsik etmektedir. İşleme ilişkin olarak borçlanılan tutarın kiraya verenin mükellef olması halinde düzenleyeceği fatura, mükellef olmaması halinde ise düzenlenecek gider pusulası ile tevsiki zorunlu bulunmaktadır.” (Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.05.2013 tarih ve 70280967-105[234-2012/14]-89 sayılı özelgesi.)

“Hastanenizden aldıkları hizmet karşılığında kendilerine fatura düzenlenen hastaların bir süre sonra (1 ile 45 gün arası) hizmet bedelinin SGK ya fatura edilmesini ve ödemiş oldukları bedelin iadesini istemeleri halinde bu işlem nedeniyle gider pusulası düzenlenmesi ve bu belgede gösterilen KDV'nin hastaneniz tarafından indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.” (Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.04.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.42.17.02-VUK-2-38 sayılı özelgesi.)

“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 gerekmekte olup; esnaf muaflığından yararlanmayan ve vergi mükellefiyeti olmayan şahıslardan gider pusulası düzenleyerek alacağınız otomobiller için yaptığınız ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılmasına gerek bulunmamaktadır.” (15.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.33.15.01-2010-701-59-33 sayılı Özelge)

“Arsa sahibinin gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arızı bir faaliyet olarak arsasını tarafınıza tesliminde, arsa sahibinin mükellef olmamasından dolayı şirketiniz tarafından arsa sahibi adına teslim edilen dairelerin emsal bedeli üzerinden gider pusulası düzenlenmesi gerekmektedir.” (Sivas Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 02.08.2012 tarih ve B.07.4.DEF.0.58.10.00-2010-24-55-8 sayılı özelgesi.)

*“İlgide kayıtlı özelge talebiniz ile, **işyerinizi herhangi bir şirkete veya şahsa bağlı olmayan ev hanımına haftada bir temizlediğinizi belirterek, bu hizmet için düzenlediğiniz gider pusulasında vergi tevkifatı yapıp yapmayacağınız hususunda bilgi istenilmektedir.***

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Vergiden Muaf Esnaf" başlıklı 9 uncu maddesinin birinci fıkrasında, ticaret ve sanat erbabından maddede yazılı şekil ve suretle çalışanların gelir vergisinden muaf olduğu, söz konusu fıkranın 2 numaralı bendinde, bir iş yeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya müstehlike iş yapan hallaç, kalaycı, lehimci,

musluk tamircisi, çilingir, ayakkabı tamircisi, kundura boyacısı, berber, nalbant, fotoğrafçı, odun ve kömür kırıcısı, çamaşır yıkayıcısı ve hamallar gibi küçük sanat erbabının muafiyetten faydalanacağı, anılan maddenin ikinci fıkrasında; ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısı ile gerçek usulde Gelir Vergisine tabi olanlar ile yukarıda sayılan işleri gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapanların esnaf muaflığından faydalanamayacağı, aynı maddenin son fıkrasında ise; bu muaflığın, 94 üncü madde uyarınca tevkif suretiyle kesilen vergiye şumulünün olmadığı belirtilmiştir. Madde hükmünden, bu maddede sayılan ve buna benzer işleri gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz etmeyecek şekilde yapan, başka bir deyişle bu mükelleflerin ücretlisi konumuna girmeden, taahhütte bulunmadan günübirlik veya kısa süreli hizmet verme şeklinde yapan kişilerin esnaf muaflığından yararlanacağı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, zaman zaman işyerinizin temizlik işlerini yapan kişinin bu şartlar dahilinde esnaf muaflığından yararlanacağı tabiidir. Aynı Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında kimlerin hangi ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapacağı sayılarak, aynı fıkranın 13/d bendinde ise esnaf muaflığından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden %10 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır. Bu itibarla, **zaman zaman işyerinizin temizlik işlerini yapan kişilere yapacağınız ödemeler üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94/13-d maddesine göre vergi tevkifatı yapılması gerekir.** (Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-GVK-2011/1-83 sayılı özeldesesi.)

“İlgide kayıtlı dilekçenizde; **ara sıra ev işleri, temizlik, yemek v.b. işleri yapmak üzere evlere gittiğinizi** belirterek, esnaf muaflığından yararlanıp yararlanamayacağınız hususundaki Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesine göre; her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazanç ticari kazanç olup, ticari kazanç elde eden mükellefler; esnaf muaflığından yararlanan ve gelir vergisine tabi olmayanlar ile esnaf muaflığından yararlanmayan ve gelir vergisine tabi olanlar olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Vergi mevzuatımızda esnaf muaflığından yararlanan ve gelir vergisine tabi olmayan mükelleflere ilişkin hüküm ve açıklamaların yer aldığı 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesi, ekonomik ve sosyal yönden zayıf durumda olanların korunması amacıyla bazı kişilerin vergileme dışı bırakılması için düzenlenmiştir. Aynı Kanununun "Ücretin Tarifi " başlıklı 61'inci maddesinde ise; "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez." hükmü yer almaktadır. Anılan kanunun ücretlere ilişkin istisnaların yer aldığı **23'üncü maddesinin 6'ncı bendi uyarınca, hizmetçilerin ücretleri (Hizmetçiler özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır.) (Mürebbiyelere ödenen ücretler istisna kapsamına dahil değildir) Gelir Vergisinden istisna edilmiştir.** Yukarıda yer alan hükümler uyarınca, **ara sıra evlere giderek yaptığınız ev işleri, temizlik, yemek v.b. faaliyetinizin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinde yer alan "Vergiden Muaf Esnaf" kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Diğer taraftan, söz konusu işlerden elde ettiğiniz ücretler 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinin 6'ncı bendi uyarınca gelir vergisinden istisna edilmiştir.** (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.03.2009 tarih ve 176200-ÖZ/1184-2113 sayılı özeldesesi.)

“54 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin B/1 bölümünde tüketiciler tarafından satın alınan malların çeşitli nedenlerle iade edilen mal nedeniyle gider pusulası düzenleyeceği ve tüketiciden iade edilen mala ait belgenin geri alınacağı açıklanmıştır. Buna göre İlaç şirketi ile Sosyal Sigortalar Kurumu arasında yapılan sözleşmeye istinaden, adı geçen kuruma verilen ilaçlara ilişkin düzenlenen faturada toplam ilaç bedeli üzerinden iskonto miktarı düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Ancak fatura düzenlendikten sonra iskontodan yararlanılması halinde İlaç Şirketi tarafından Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyeti bulunmayan S.S.K'na iskonto tutarı kadar gider pusulası düzenlenmesi gerekmekte olup, söz konusu iskonto tutarının satış bedelinden ayrı gösterilmesi, daha önce düzenlenen belgenin (faturanın) gider makbuzuna eklenmesi veya tarih/sayısının düzenlenen bu belge üzerinde ayrıca gösterilmesi halinde gider makbuzunda yazılan KDV, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 35. maddesinde açıklanan esaslar çerçevesinde iç yüzde yöntemi uygulanarak hesaplanacak ve gider pusulasının düzenlendiği dönemde indirim konusu yapılabilecektir.” (İstanbul Valiliği İl Defterdarlığı Katma Değer Vergisi Gelir Müdürlüğü'nün 10.2002 tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.35.25-24272/5624 sayılı Muktezası)

“İlgide kayıtlı dilekçenizle, Vergi Dairesi Müdürlüğü'nünvergi kimlik numarasında kayıtlı mükellef olduğunuzdan bahisle, çalıştırmakta olduğunuz elemanlara ödediğiniz ücretlerin gider pusulasıyla belgelendirilmesinin mümkün olup olmadığını sormaktasınız. Yukarıdaki hükümlerden anlaşılacağı üzere, işyerinizde çalışanlarınıza ödediğiniz ücretlerin gider pusulasıyla belgelendirilmesi mümkün olmayıp, ücret ödemelerine ait ücret bordrosu düzenlemeniz gerekmektedir.” (Malatya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 2007 tarihli ve B.07.1.GİB.4.44.15.01.VUK-2000 sayılı özelgesi.)

“İstisna kapsamında olmayan ve ücretli olarak çalıştırılan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 9. maddesi kapsamında olan kömür kırıcı ve taşıyıcılara, hamallara, kül atan ve taşıyanlar gibi kişilere gider pusulası karşılığı yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatının yapılması gerekecektir.” (Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 15.03.2004 tarih ve GEL.010547 sayılı özelgesi.)

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, apartman yönetimi olarak, vergiden muaf esnaf olan kişilere yaptırılan badana, küçük tamir ve tadilat işleri ile apartman merdivenlerinin temizlikçi bir kadına temizletilmesi halinde, bu kişilere söz konusu işler karşılığı yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

- **Merdiven temizlik işi yaptırılması karşılığı ödenen bedel ücret olarak değerlendirilecek, ancak sitenizde işyeri bulunmaması kaydıyla ödenen ücret Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin 6 ncı bendine göre gelir vergisinden istisna olduğundan tevkifat yapılmayacaktır.**

- Yaptırılacak badana, küçük tamir ve tadilat işlerinin esnaf muaflığından yararlananlarca (bir işyerine sahip olmaksızın gezici olarak işyapanlar) yapılması halinde, söz konusu ödemelerin gider pusulası düzenlenerek belgelendirilmesi ve üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94-13/d maddesi uyarınca %10 oranında gelir vergisi tevkifatı hesaplanması gerekmektedir. Diğer taraftan, söz konusu işleri yapan kişilerin gelir vergisi mükellefiyetlerinin bulunması (gerçek usulde veya basit usulde) halinde tarafınızca yapılacak ödemeler karşılığı ilgili kişilerin fatura düzenlenmesi gerekmektedir.” (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 94-1133 sayılı özelgesi.)

“Şirketiniz tarafından nihai tüketiciden alınan otomobil için gider pusulası düzenlenmesi ancak, vergi tevkifatının yapılmaması gerekmektedir.” (Maliye Bakanlığı’nın 16.11.1999 Tarih ve B.07.0.GEL.0.44/442233/49938 Sayılı Özelgesi)

“Örme kumaş makinası alacağınız kişinin esnaf muaflığından yararlanmaması ve vergi mükellefiyeti olmaması halinde alacağınız makineler için yaptığınız ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılmaması; ancak, şirketiniz tarafından gider pusulası düzenlenmesi gerekmektedir.” (İstanbul Defterdarlığı Vasitasız Vergiler Gelir Müdürlüğü B.07.4.DEF.0.34.11 Sayılı Özelgesi)

“Derneğinize, Gelir Vergisi Kanununun 9’uncu maddesinde belirtilen esnaf muaflığı şartlarını topluca taşıyanlardan mal ve hizmet alımları karşılığında gider pusulası düzenlemek suretiyle yukarıda belirtilen oranlarda gelir vergisi tevkifatının yapılması, tevkif edilen verginin ertesi ayın 24’üncü günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bildirilip, 26’ncı günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir. Esnaf muaflığının dışında kalan “diğer kişilerden” yapılacak mal ve hizmet alımları için ise, gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.” (Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 28.06.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.43/4324-6/047916 sayılı özelgesi.)

“Yazınızda T. H. Bankası A.Ş. B. Şubesi’nin 18.11.1994 Gün ve 55925 Sayılı dilekçelerinde, şubelerince yapılması gereken dış görevler için gönderilen personelin kendi beyanlarına göre ödenen vasıta ücretleri olduğu ifade edilerek, ödenen bu ücretlerin herhangi bir vergi kapsamına girip girmediği ile vergi tevkifatı söz konusu ise ne tür bir vergi kesilmesi gerektiği hususunda görüş istenilmektedir. Buna göre, adı geçen mükellefin personeline şehiriçi vasıta ücreti olarak yapmış olduğu ödemelerin ücret olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamakta olup, yapılan harcamaların kurum kazancından indirilebilmesi için gider pusulası düzenlenmesi ve Gelir Vergisi Kanununun 94/13-b maddesi uyarınca da % 10 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.” (Maliye Bakanlığı’nın 16.12.1994 tarih ve 14726 sayılı özelgesi.)

“Bu itibarla, Kurumunuz bünyesinde çalıştıracağınız vergi mükellefi olmayan işçiniz adına tescilli motosikletin, şirket işlerinde kullanılması amacıyla kiralanması karşılığında yapmış olduğunuz ödemeler için araç sahibi adına Vergi Usul Kanununun 234 üncü maddesi hükmü gereği gider pusulası düzenlenerek, gider pusulasının motosikleti kiralayan işçinize imzalatılması, bir nüshasının da kendisine verilmesi gerekmektedir.” İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 04.03.2013 tarih ve 11395140-019.01-297 sayılı özelgesi.)

Gider pusulası ile yapılan işlemler uygulamada mükellefiyet tesisini de olumsuz etkilemektedir. Daha açıkçası birçok kişi değişik şekillerde edinmiş oldukları varlıklarını veya gelir getirici hizmetlerini gider pusulası ile satmak suretiyle elde ettikleri kazançları vergi dışı bırakabilmektedir. Elbette olması gereken bu kişilerin mükellefiyet tesis ettirmesidir. Ancak bu ödemeyi yapanlar ileride olası bir vergi incelemesinde eleştiri almamak adına ve ayrıca yaptıkları giderin gerçekliğini ispatlayabilmek düşüncesi ile net ödeme tutarını %10 veya %20 oranına göre brütletmek suretiyle vergi kesintisi hesaplamakta ve beyan etmektedir. Yukarıda ilgili bölümlerde açıkladığımız üzere, gider pusulasının kullanılabileceği alanlar ve yapılacak vergi kesintisi oranları kanunda ve tebliğlerde düzenlenmiştir. Maliye İdaresi dahi özelgelerinde gider pusulası uygulama alanını genişletirken eğer kanunda söz konusu işlem için belirlenmiş somut bir vergi kesintisi düzenlemesi yoksa görüşünde vergi kesintisi yapılmasına gerek olmadığına yer vermektedir. Dolayısıyla mükellefler tarafından aslında gereksiz yere vergi kesintisi hesaplanan birçok işlem bulunmaktadır denilebilir. **Ancak**

Maliye İdaresi bazı özelgelerinde ise aynı konu hakkında farklı görüşler verebilmektedir. Örneğin yukarıda yer verilen özelge özetlerinden birisinde, iş yerlerine temizlik amacıyla arada sırada gelen kişiye yapılan ödemelerin GVK Madde 23/6 kapsamında gelir vergisinden istisna olduğu görüşü verilirken, diğer bir özelgede GVK Madde 94/13-d bendi kapsamında %10 vergi tevkifatı yapılması gerektiği yönünde idari görüş verilmiştir.

Yasal düzenlemelerin özünde “**süreklilik**” ve “**bağlılık**” arz etmeyen işlemlerdeki ödemelerin gider pusulası ile tevsik edilmesine olanak sağlanmıştır. Uygulamada mükellefler kendilerine karşı “**süreklilik**” ve “**bağlılık**” içeren işlerde dahi (hizmeti sunan taraf ısrarla vergi mükellefiyeti tesis ettirmediği için) sadece vergisel yönden doğabilecek sakıncaları önlemek amacıyla gider pusulası kullanmayı ve vergi kesintisi beyan etmeyi bir çözüm yolu olarak kabul etmiş durumdadır. Ancak burada alınan hizmetin içerdiği “**süreklilik**” ve “**bağlılık**” unsurlarının işçi – işveren (işveren – sigortalı, işveren – ücretli) ilişkisi doğurma riski genellikle göz ardı edilmektedir. Ya da bazı mükellefler bu riski bilmelerine rağmen istihdam maliyetlerine (artan oranlı gelir vergisi tarifesine göre hesaplanan gelir vergisi, damga vergisi, işçi ve işveren sigorta primleri ile işçi ve işveren işsizlik sigortası primleri ile işçi çalıştırılması sonucunda ortaya çıkabilecek ek yükümlülükler. Örneğin: İş güvenliği düzenlemeleri, özürlü istihdamı..v.b.) katlanmamak için ilgili **kisileri ücretli/sigortalı olarak değil de arızı nitelikte serbest meslek hizmeti alan kişiler olarak görmek ve göstermek niyetinde olabilmektedir.**

Maliye İdaresi aynı yıl içinde bir işlemin birden fazla defa tekrarlanmasını ya da birbirini izleyen yıllarda tekrarlanmasını “**süreklilik**” arz eden işlem olarak değerlendirebilmektedir. Süreklilik kavramı Maliye İdaresi tarafından oldukça genişletici bir şekilde (literatürde eleştirilmesine ve bazı yargı kararlarında aleyhte hüküm verilmesine rağmen) ele alınmaktadır. Örnek bazı özelge özetleri aşağıdaki gibidir:

*“Şirketinize yapılan soru kitapçığı teslimlerinin, söz konusu eğitimciler tarafından **devamlılık arzedecek** şekilde mutad meslek haline getirilmemesi, başka bir ifadeyle **aynı yılda veya birbirini izleyen yıllarda birden fazla** soru kitapçığı teslimi yapılmamış olması şartıyla, bu faaliyetin arızı serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi ve söz konusu soru kitapçıklarının karşılığında telif ücreti olarak gider pusulası düzenleyerek %17 gelir vergisi stopajı ve %18 KDV tevkifatı yaparak net bedeli kendilerine ödeme yapmanız gerekeceği tabiidir.”* (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.02.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01/KDV:02-241/771 sayılı özelgesi)

*“Bu hükümlere göre, şirketiniz tarafından hazırlanan ve tüm hakları (telif hakkı dahil) firmanız adına tescil edilen programların hazırlanmasında (proje danışmanlığı, içerik hazırlama, seslendirme vb. işlerde) görev alan öğretim üyeleri ve öğretmenlerin bu faaliyetleri **devamlılık arzetmeyecek** şekilde arızı olarak **(bir takvim yılında bir defadan fazla yapılmaması halinde)** kendi nam ve hesaplarına yapmaları halinde ise, elde edecekleri gelirin arızı kazanç olarak değerlendirilmesi ve tarafınızca gider pusulası düzenlenerek yapılan ödemeler üzerinden de Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesinin 2/b alt bendi gereğince gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.”* (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.09.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-94/2-12969 sayılı özelgesi)

Ücret kavramı G.V.K madde 61'de “**Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir**” şeklinde tanımlandıktan sonra 62. maddede ise **işveren** “**İş verenler, hizmet**

erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir” şeklinde tanımlanmıştır. Görüldüğü üzere, işverene tabi olmak ve belirli bir iş yerine bağlı olmak ücretin önemli unsurlarıdır. Ayrıca işverenin emir ve talimatları ile hareket etmekte önemli bir unsurdur. Bu unsurları taşıyan ödemelerin gider pusulası ile tevsik edilmesi, bu ödemelere konu işleri yapanların ise bordroya alınmaması (sigortalı olarak çalıştırılmamaları) mümkün değildir. Uygulamada aynı ay içinde farklı zamanlarda birden fazla mükellefe hizmet veren kişilere ödemeler gider pusulası ile belgelenebilmektedir. Oysa burada birden fazla işverene tabi olma durumu bulunmakta ve burada oluşan iş akdine ise İş Kanunu mevzuatında **“kısmi süreli istihdam”** denilmektedir. Bu ödemelerin aynı ay içinde olması da şart değildir. Aynı yıl içinde farklı aylarda da olabilir. Burada olayın gerçek mahiyetinin tespiti önem arz edecektir. Olayın gerçek mahiyetine göre ya ödemeyi yapana sigortasız işçi çalıştırmaya bağlı olarak cezalar uygulanacaktır ya da hizmeti veren kişiye vergi mükellefiyetini tesis ettirmediği için gerekli cezalar uygulanacaktır.

4857 sayılı İş Kanununa göre, bir iş sözleşmesine dayanarak çalışan gerçek kişiye **işçi**, işçi çalıştıran gerçek veya tüzel kişiye yahut tüzel kişiliği olmayan kurum ve kuruluşlara **işveren**, işçi ile işveren arasında kurulan ilişkiye iş ilişkisi denir. İşveren tarafından mal veya hizmet üretmek amacıyla maddî olan ve olmayan unsurlar ile işçinin birlikte örgütlendiği birime **işyeri** denir. 5510 sayılı Kanuna göre **sigortalı**, kısa ve/veya uzun vadeli sigorta kolları bakımından adına prim ödenmesi gereken veya kendi adına prim ödemesi gereken kişidir. Aynı kanuna göre **ücret**, sigortalı sayılanlara **saatlik, günlük, haftalık, aylık veya yıllık** olarak para ile ödenen ve **süreklilik niteliği** taşıyan brüt tutarı ifade eder.

İşte bu noktada bazı mükellefler “süreklilik” unsurunun ayın tamamında iş yerinde yazılı iş akdine istinaden sigortalı olarak çalışan kişiler açısından geçerli olduğu gibi yanlış bir kanaat taşımaktadırlar. Oysa süreklilik kavramı birbirini tekrarlayan işlemler, edimler olarak değerlendirilmelidir ve süreklilik herhangi bir zaman dilimi içinde geçerli olmak üzere “tam” veya “kısmi” süreklilik şeklinde gerçekleşebilir. **Burada işçi – işveren ilişkisinin kurulması için yazılı bir hizmet sözleşmesinin olması şart değildir. Önemli olan işlemin özü gereği işçi – işveren ilişkisinin olup olmadığı, yapılan işin bağımsız nitelikli bir serbest meslek faaliyeti değil işverenin emir ve talimatları altında yapılan bir iş olmasıdır.** Bu noktada İş Kanununda yer verilen iş akdi türlerine kısaca değinmekte fayda olacaktır.

4857 sayılı Kanuna göre **iş sözleşmesi**, bir tarafın (işçi) **bağımlı** olarak **iş görmeyi**, diğer tarafın (işveren) da **ücret ödemeyi** üstlenmesinden oluşan sözleşmedir. **İş sözleşmesi**, Kanunda aksi belirtilmedikçe, özel bir şekle tâbi değildir. Süresi bir yıl ve daha fazla olan iş sözleşmelerinin yazılı şekilde yapılması zorunludur. İş sözleşmeleri **belirli veya belirsiz süreli** yapılır. Bu sözleşmeler çalışma biçimleri bakımından **tam süreli veya kısmî süreli** yahut **deneme süreli** ya da diğer türde oluşturulabilir. Nitelikleri bakımından en çok otuz iş günü süren işlere **süreksiz iş**, bundan fazla devam edenlere **sürekli iş** denir. İş ilişkisinin bir süreye bağlı olarak yapılmadığı halde sözleşme **belirsiz süreli** sayılır. Belirli süreli işlerde veya belli bir işin tamamlanması veya belirli bir olgunun ortaya çıkması gibi objektif koşullara bağlı olarak işveren ile işçi arasında yazılı şekilde yapılan iş sözleşmesi belirli süreli iş sözleşmesidir. **Belirli süreli iş sözleşmesi**, esaslı bir neden olmadıkça, birden fazla üst üste (zincirleme) yapılamaz. Aksi halde iş sözleşmesi başlangıçtan itibaren **belirsiz süreli iş sözleşmesi** kabul edilir. İşçinin normal haftalık çalışma süresinin, tam süreli iş sözleşmesiyle çalışan emsal işçiye göre önemli ölçüde daha az belirlenmesi durumunda sözleşme **kısmî süreli iş sözleşmesidir**. Yazılı sözleşme ile işçinin yapmayı üstlendiği işle ilgili olarak kendisine **ihtiyaç duyulması halinde** iş görme ediminin yerine getirileceğinin kararlaştırıldığı

iş ilişkisi, **çağrı üzerine çalışmaya** dayalı kısmi süreli bir iş sözleşmesidir. Hafta, ay veya yıl gibi bir zaman dilimi içinde işçinin ne kadar süreyle çalışacağını taraflar belirlemedikleri takdirde, haftalık çalışma süresi yirmi saat kararlaştırılmış sayılır. **Çağrı üzerine çalıştırılmak** için belirlenen sürede işçi çalıştırılsın veya çalıştırılmasın ücrete hak kazanır.

4857 ve 5510 sayılı kanundan tanımlar düzeyinde yukarıda yer verdiğimiz bilgilerden de görüleceği üzere, bir iş yerinde yılın bazı haftalarında, ayın bazı günlerinde ya da haftanın bazı saatlerinde dahi olsa bir kişiden emeği karşılığı hizmet alınması, kısmi süreli veya çağrı üzerine çalışma şeklinde iş akdinin oluşması ve dolayısıyla işçi – işveren ilişkisini doğumu için yeterli olabilecektir. Bu ilişkinin süreklilik arz etmesi halinde ise bu iş akdine belirsiz süreli kısmi istihdam (yani bitiş tarihi belli olmayan süreklilik arz eden bir iş ilişkisi) denilebilecektir.

İşte bu şekilde (işçi – işveren ilişkisi içinde) değerlendirilmesi mümkün olan iş ilişkilerinde ödemelerin gider pusulası ile yapılması (%20 vergi tevkifatı yapılsa dahi) yasal mevzuata uygun değildir. Ödeme yapılan kişilerin kısa süreli dahi olsa (birkaç gün için, hatta bir gün için dahi olsa) sigortalı işe girişlerinin yapılması, iş ilişkisi bitince işten çıkış bildirimlerinin yapılması zorunludur. Uygulamada bazı mükellefler bu formalitelerle uğraşmamak ve yukarıda da izah ettiğimiz gibi istihdam maliyetlerine katlanmamak için ödeme yaptıkları kişiler ile aralarında süreklilik ve bağlılık arz eden bir iş ilişkisi olmadığını düşünmekte ve bu yönde düşünülmesini istemektedirler. Söz konusu kişilerden bağımsız nitelikli serbest meslek hizmeti satın alındığı, bu kişilerin mükellefiyetleri olmadığından dolayı serbest meslek makbuzu vermedikleri için ödemelerini gider pusulası ile belgelendiği, mahiyeti itibarıyla de serbest meslek stopajı yapılmak suretiyle vergisel sorumluluklarını (yasada bu yönde bir sorumluluk ihdas edilmemiş olmasına rağmen) yerine getirdiklerini öne sürmektedirler. Oysa yukarıda da izah ettiğimiz gibi bu yaklaşım sadece vergisel bir tartışmaya ve değerlendirmeye yöneliktir. Oysa olayın iş hukuku ve sigorta mevzuatı yönü de çok önemlidir ve cezalar açısından çok ağır müeyyideler söz konusudur.

Örnek özelge özetleri:

“Şirketiniz ile söz konusu eğitmen ya da danışmanlar arasında sözleşme kapsamında yapılan ve bu kapsamda ödenen danışmanlık ücretlerinin ücret olarak değerlendirilip bu ücretlerin Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesine göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Başka bir ifadeyle, eğitmen ya da danışmanların şirketinizin emir ve talimatı altında çalışması halinde yapılan ödemelerin ücret olarak vergilendirilmesi, ancak, eğitmen ya da danışmanlar ile şirketiniz arasında herhangi bir hizmet sözleşmesi bulunmaması ve bir organizasyon kurmayıp kendi sorumluluğu altında söz konusu faaliyetlerin ilmi, mesleki bilgi ve ihtisasına dayanarak birden fazla gerçekleştirilmesi halinde, serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilerek vergilendirileceği tabiidir.” (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-2656 sayılı özelgesi.)

“Şirketinize hizmet ifasından bulunan gerçek kişilerin yapmış oldukları faaliyetlerin "serbest meslek faaliyeti" veya "ticari faaliyet" olarak değerlendirilmesi ve bunları yapanların vergiden muaf esnaf veya serbest meslek erbabı olmaması halinde bu kişilerin KDV mükellefiyeti tesis ettirerek, şirketinize fatura veya serbest meslek makbuzu düzenleyerek elde ettikleri gelirler üzerinden %18 oranında KDV hesaplamaları gerekmektedir. Şirketiniz tarafından yaptırılan işlerin, bir hizmet sözleşmesine dayalı olarak işçi - işveren ilişkisi doğuracak şekilde yaptırılması durumunda, yapılan ödemelerin ücret kabul edilerek Gelir Vergisi Kanununun 61, 63, 94, 103 ve 104 üncü maddelerine göre

vergilendirilmesi gerekmektedir. Söz konusu işin esnaf muaflığı kapsamında bulunan kişilere yaptırılması halinde ise, bu kapsamda yapılan ödemeler üzerinden aynı Kanununun 94/13-d maddesi uyarınca %10 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.” (Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.02-VUK-2011/5-2 sayılı özelgesi.)

“Şirketinizin internet üzerinden yaptığı satışlara aracılık eden kişiler ile şirketiniz arasında herhangi bir hizmet akdi olması veya bu kişilerin şirketinize bağlı ve şirketiniz emir ve talimatları doğrultusunda çalışması durumunda yapılan ödemeler ücret kapsamında değerlendirilecek olup, bu ödemeler için ücret bordrosu düzenlenmesi gerekecektir. Söz konusu faaliyetin kazanç sağlama amacıyla ve devamlılık arz etmeyecek şekilde yapılması veya şirketinize bağlılık arz etmeksizin, bir işyeri açılmadan sürekli olarak ve herhangi bir organizasyona bağlı olmadan yapılması hallerinde ise söz konusu şahıslar adına şirketinizce gider pusulası düzenlenmesi gerekecektir. Şirketinizin internet üzerinden yaptığı satışlara aracılık eden kişilerin faaliyetlerini ticari organizasyon içerisinde ve devamlılık arz edecek şekilde yürütmeleri halinde bu hizmetler KDV'ye tabi olacaktır. Şirketinize söz konusu hizmetlerin devamlılık arz etmeyecek şekilde arızı olarak verilmesi halinde bu hizmetler KDV ye tabi tutulmayacaktır. Faaliyetin, şirketinize bağlılık arz etmeksizin, bir işyeri açılmadan sürekli olarak ve herhangi bir organizasyona bağlı olmadan yapılması halinde, bu işin esnaf muaflığı kapsamında verilen bir hizmet olarak değerlendirilmesi ve Gelir Vergisi Kanununun 94/13-d maddesi gereğince %10 oranında gelir vergisi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.” (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.03.2013 tarih ve 11395140-105[227-2012/VUK-1]-300sayılı özelgesi.)

“İlgide kayıtlı yazınız eki özelge talep formunda, Ajansınızda proje değerlendirmekte olan ve proje değerlendirme hizmeti karşılığında brüt ücret ödenen değerlendiricilerin, vergi mükellefi olmadıklarını beyan edip gider pusulası düzenlenmesini talep ettikleri belirtilerek, bu hizmet karşılığında düzenlenen gider pusulasında vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı hususunda görüş bildirilmesi talep edilmektedir.

Ajansınız tarafından proje değerlendirme hizmetinde çalıştırılan kişilerin, bu faaliyetleri kendi nam ve hesaplarına mutad meslek olarak icra etmeleri halinde, bu şahısların serbest meslek erbabı sayılması ve elde ettikleri kazançların da serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup, bu kişilerin söz konusu faaliyeti arızı olarak ifa etmeleri halinde ise elde edilen kazanç arızı serbest meslek kazancı olacaktır ve Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin "b" alt bendi hükmüne göre %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, söz konusu şahıslar ile Ajansınız arasında ücret ilişkisini doğuran bir hizmet sözleşmesi olması halinde ise Ajansınız tarafından bu kişilere yapılan ödemelerin ücret olarak değerlendirileceği ve Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi hükmü dikkate alınarak tevkifat yapılacağı tabiidir.” (Mardin Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 07.03.2012 tarih ve B.07.4.DEF.0.47.10.00-512-GVK-9sayılı özelgesi.)

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, ... Vergi Dairesi mükellefi olan Şirketinizin savunma sanayi alanında faaliyette bulunduğu belirtilerek, dönem dönem artan nitelikli personel ihtiyacını şirket dışından ve herhangi bir şekilde vergi mükellefi olmayan (askeri kadrolarda çalışan veya emekli olmuş, esnaf muaflığı belgesi olmayan) kişilerle karşılanması durumunda gelir vergisi tevkifatının yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün bildirilmesi talep edilmektedir.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde, şirketiniz tarafından yaptırılan işlerin, bir hizmet sözleşmesine dayalı olarak işçi - işveren ilişkisi doğuracak şekilde yaptırılması durumunda,

yapılan ödemelerin ücret kabul edilerek Gelir Vergisi Kanununun 61, 63, 94, 103 ve 104 üncü maddelerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu işin esnaf muaflığı kapsamında bulunan kişilere yaptırılması halinde ise, bu kapsamda yapılan ödemeler üzerinden aynı Kanunun 94/13-d maddesi uyarınca %10 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Ancak söz konusu işin, esnaf muaflığından yararlanmayan ve vergi mükellefi olmayan kişilere yaptırılması halinde yapacağınız ödeme için gider pusulası düzenlenmesi gerekmekte olup, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde, esnaf muaflığından yararlanmayan ve vergi mükellefiyeti bulunmayan şahıslardan yapılan hizmet alımları için tevkifat yapılacağına dair hüküm bulunmadığından, gelir vergisi tevkifatı yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Öte yandan, esnaf muaflığı belgesi alınması zorunluluğu 4444 sayılı Kanununun 14/A-1 inci maddesi ile kaldırıldığından vergiden muaf esnafa ilişkin şartları taşıyanlardan anılan belge aranılmaması gerekir.” Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-GVK-2011/13-135 sayılı özelgesi.)

“İlgide kayıtlı dilekçenizde; ... hesap numarasında kayıtlı olduğunuz, iktisadi işletmeniz bünyesinde çıkartmakta olduğunuz Derginizi yurt genelinde 5,00.-TL makbuz karşılığı sattığınız, bu dergilerin pazarlamasında çalışan personele verdiğiniz %40 primi Gider Pusulası ile belgelendirip belgelendirmeyeceği hakkında bilgi istenilmektedir.

Derneğinize dergilerin pazarlamasında çalışan personele verdiğiniz ücret ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 103 ve 104 üncü maddelerinde belirtilen oran ve esaslar dahilinde aynı Kanunun 94/1 inci maddesi gereğince gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekir.

Bu çerçevede, dergi satışı hizmeti karşılığında Derneğiniz tarafından söz konusu şahıslara yapılacak ödemelerin ücret olarak değerlendirilmesi ve ücret bordrosu düzenlenmesi gerektiğinden gider pusulası düzenlenmesi mümkün bulunmamaktadır.” (Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.20.15.02-VUK-2010/15-491 sayılı özelgesi.)

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Okul Aile Birliğine bağlı olmadan ve daimi işçi çalıştırmadan ihtiyaç duyuldukça Halk Eğitim Merkezi Müdürlüğüne kullanılmakta olan kurs yerlerinin, sergi ve sosyal etkinlik düzenlenen bina ve alanlarının, bakım ve temizlik giderleri için gider pusulası ile yaptığınız ödemelerin gelir vergisine tabi olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Dolayısıyla, Okul Aile Birlikleri tarafından okulun ihtiyaçlarının karşılanması için Gelir Vergisi Kanununun 9' uncu maddesinde sayılan **esnaf muaflığından faydalananlardan yapılan mal veya hizmet alımları, 94' üncü madde gereğince gelir vergisi kesintisine tabi olacaktır.** Ancak, söz konusu mal veya hizmet alımlarının **esnaf muaflığından faydalananlar dışındakilerden yapılması durumunda ise gelir vergisi kesintisi yapılmayacaktır.**

Ancak, işi yapan kişilerin Okul Aile Birliğinize bağlı, Birliğin emir ve talimatları doğrultusunda çalışması veya yazılı ve sözlü bir hizmet akdine bağlı olması halinde, yapılan ödemeler ücret kapsamına gireceğinden, Gelir Vergisi Kanununun 94' üncü maddesinin birinci bendi ile 103 ve 104' üncü maddeleri gereğince gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacağı tabiidir.” (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.18.02-1744-288 sayılı özelgesi.)

Sonuç olarak, hizmet alınan kişi ile kısmi süreli dahi olsa süreklilik ve bağımlılık arz edecek bir iş ilişkisi oluşması ihtimali varsa, bu kişilerin bordroya alınması ve sigortalı işe girişlerinin yapılmasının zorunludur. Bu kişileri bordroya almayıp bu kişilerden serbest meslek makbuzu alınması dahi iş hukuku ve sigorta mevzuatı açısından eleştirilebilecektir. Bu noktada serbest

meslek faaliyeti nedeniyle gerçekten mükellefiyeti varken aynı zamanda ücretli statüsünde de kazanç elde etmeye başlayanlar açısından “sigortalılık/hizmet çakışması” olarak adlandırılan bir durum oluşabilecektir. Kısaca bilgi verecek olursak, 6111 sayılı Kanunun 5510 sayılı Kanununun 53. maddesinde yaptığı değişiklik ile, önce başlayan sigortalılık statüsünün geçerli olacağı uygulamasına son verilmiştir. Yeni uygulamaya göre **4/a ve 4/b kapsamındaki sigortalılıkların çakışması halinde 4/a kapsamındaki sigortalılık dikkate alınacaktır.** Ayrıca 4/a ve 4/b kapsamında sigortalı hizmetleri çakışan ve 4/a kapsamındaki sigortalılığı esas alınan sigortalılara, **talepleri halinde 4/b kapsamında da prim ödeyebilmeleri imkânı tanınmıştır.** Bu şekilde prim ödeyen sigortalılar iş kazası ve meslek hastalığı sigortası yönünden 4/b kapsamında, hastalık ve analık sigortaları ile uzun vadeli sigorta kolları yönünden 4/a kapsamında işlem göreceklidir. Görüldüğü üzere, hizmet alınan kişinin makbuz vermesi ve 4/b sigortalısı olması da işveren statüsünde değerlendirilecek ödeme yapan kişiyi sigorta primi ödememe imkanı vermemektedir.

Hizmet alınan kişi vergi mükellefiyeti olan ve serbest meslek makbuzu düzenleyen bir kişiyken dahi ödemelerin iş hukuku ve sosyal güvenlik mevzuatı açısından eleştirilmesi mümkünken, hizmet alınan kişiye gider pusulası ile ödeme yapılması çözüm yolu olmayıp büyük bir risktir. İş hukuku ve sigorta mevzuatı açısından yapılacak değerlendirmeler ve denetimler sonucunda **sigortasız işçi çalıştırıldığı**, buna bağlı olarak **işe giriş bildirimlerinin yapılmaması, aylık prim ve hizmet belgesinin verilmemesi** gerekçesiyle çok ağır cezalar ile karşılaşılması muhtemeldir. Pek tabii söz konusu mevzuatlar açısından ücretli/sigortalı kabul edilen kişiye yapılan ödemeler vergi mevzuatı açısından da değerlendirilebilecek ve hazineye eksik vergi ödemesi yapıldığı tespit edilirse cezalı vergi tarhiyata yapılabilecek ve ayrıca ücret ödemelerinin tevsiki usulü çerçevesinde usulsüzlük ve/veya özel usulsüzlük cezaları da söz konusu olabilecektir. Süreklilik ve bağlılık arz etmeyecek şekilde arızı hizmet alımlarında dahi hizmeti karşılığında belge verebilecek, mükellefiyet tesis ettirmiş kişilerin tercih edilmesi tavsiyemizdir.

Yukarıda örnekleyerek açıklamaya çalıştığımız sorunlar hakkında uygulamada daha çok vergisel kaygılar gözetilerek çözüm yolları yaratılmaya çalışılmış, mükellefler denetim açısından en fazla muhatap oldukları Maliye tarafından vergisel yönden eleştirilmemek için belgeleyemedikleri bu gibi harcamaları için düzenledikleri gider pusulasından vergi kesintisi göstermeyi (yasada bu yönde bir düzenleme olmasa dahi) tercih etmiştir. Maliye Bakanlığı’da özgelelerinde süreklilik arz etmeyen işlemlerde tevsikin gider pusulası ile yapılmasına; hizmet ya da mal alınan kişi esnaf muaflığı kapsamındaysa vergi tevkifatı yapılmasına, değilse vergi tevkifatına gerek olmadığı yönünde görüşler vermek suretiyle bir anlamda uygulamaya paralel bir görüş benimsemiştir diyebiliriz. Ancak SGK’nın konuya (kısa süreli iş ilişkilerine) yaklaşımı daha farklı ve daha katı olabilmektedir.

Kısa süreli çalışmalar artık SGK tarafından mercek altına alınmaya başlamıştır. Bilhassa süreklilik arz edecek şekilde çalıştırılan kişiler ile işverenler arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar sonrasında kişilerin şikayetleri üzerine bu gibi tespitler çok daha rahat ve sık yapılabilmektedir. İstihdam maliyetlerinden kaçınılarak sağlandığı düşünülen bu gibi yasa dışı tasarrufların, olası bir inceleme neticesinde tespit edilmesi halinde çok daha ağır maliyetler (zamanında yapılmayan bildirimlerin cezaları, zamanında ödenmeyen primlerin aslı ve cezaları, faydalanılan prim oran indirimlerinin iptal edilmesi...v.d.) doğacaktır.

Diğer taraftan, SGK’nın ayda 1-2 gün, hatta birkaç ayda bir birkaç gün süren arızı nitelikli işleri dahi (mevcut mevzuatın lafzı imkan verdiği için) sigorta kapsamına alması uygulamada işverenler nezdinden gerçekten de bir iş yükü yaratmakta; hatta işverenleri kayıt dışına

itmektedir diyebiliriz. Bu açıdan bakılınca arızı işler açısından SGK'nın işverenlerin yükünü (işe giriş bildirimini, işten çıkış bildirimini, bordro tanzimi, aylık prim ve hizmet belgesi verilmesi, kısmi süreli istihdam sözleşmesi yapılması, eksik gün bildirim formu verilmesi..v.d. yükler) azaltacak pratik uygulamalar hayata geçirmesi faydalı olacaktır kanaatindeyiz. Bu düzenlemeler SGK ve GİB tarafından ortaklaşa yapılırsa iş yaşamına faydası çok daha fazla olacaktır.

Güray ÖĞREDİK
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
MAZARS/DENGE
Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür