

SU, ELEKTRİK, DOĞALGAZ VE PTT GİDERLERİNİN DÖNEMSONU KAYITLARI

Sakıp ŞEKER*

I- FATURA BEDELLERİNİN TAHAKKUK KAYDI

Bilindiği gibi, su, elektrik, doğalgaz ve PTT giderleri aylık dönemler halinde ilgili kurumların faturalarına istinaden ödenir. Faturaların hesap dönemi (genellikle 31 Aralık itibariyle) kapandıktan sonra işletmeye gelmesi halinde, fatura bedelinin ne şekilde kaydedileceği sorunu ile karşılaşmaktadır. Vergi uygulamasında, gelir ve giderlerin kaydında tahakkuk esas ve dönemsellik ilkesi esastır (VUK Md. 283 ve 287). Bu nedenle, geçmiş hesap dönemine ait giderler kural olarak ilgili olduğu dönemin gelirlerinden indirilir. Ancak, faturanın ilgili kurumdan geç gelmesi durumunda, mükellefin tahakkuk ettirilecek gideri dönemsonu itibariyle bilmesi hemen hemen imkansızdır. Bu nedenle, sayaçtan kullanılan su, elektrik veya doğalgaz miktarlarına bakarak bir gider tahakkuku yapılamaz. Keza, gider tahakkukunun bir belgeye bağlanması esastır. Karşı tarafın tahakkuk ettirmediği bir gelir gider olarak kabul edilemez. İlgili kuruluşlar tarafından müşteriye gönderilen "bildirim"ler dikkate alınarak da gider tahakkuku yapılabilir. İlgili kuruluşunda dönemsonu itibariyle bildirim tutarını gelir tahakkukuna alacağı tabidir.

Katma değer vergisinde su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında vergiyi doğuran olay, bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesine bağlanmıştır (KDV Kanunu Md. 10/g). KDV'nin indirimi de fatura ve benzeri belgenin varlığına bağlıdır (Md. 29).

Hesap dönemini izleyen ay içinde (normal hesap döneminde Ocak ayı) geçmiş hesap dönemine ait tüketim bedelleri ile ilgili faturalar dönemsellik ilkesi gereği, "**gider tahakkuku**" hesabına alınmalıdır. Faturanın kaydı ise üzerinde taşıdığı düzenleme tarihi itibariyle yapılır ve KDV de bu dönemde indirilir.

ÖRNEK:

15 Kasım - 20 Aralık 1997 dönemine ait 15.000.000 TL tutarındaki elektrik faturası işletmeye 20 Ocak 1998 tarihinde gelmiş olup, faturanın tarihi 13.01.1998'dir. Kayıt şu şekilde yapılmalıdır.

Bu durumda, yevmiye kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır;

-----	31.12.1997	-----
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		
05 Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler	15.000.000	
381 GİDER TAHAKKUKLARI	15.000.000	
(Elektrik giderinin tahakkuku)		
-----	13.01.1998	-----
381 GİDER TAHAKKUKLARI	15.000.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	2.250.000	
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR	17.250.000	
(Elektrik faturasının kayıtlara alınması)		
-----	/	-----

Sözkonusu fatura işletmeye Ocak ayı sonuna kadar gelmemiş ise, alacaklı kurum alacağını tahakkuk ettirmediğinden faturada belirtilen mal veya hizmet önceki döneme ait olsa dahi ödendiği yılda gider yazılmalıdır. Keza ticari defterlerin Ocak ayı sonuna kadar kapatılması gerekir (TTK Md. 70). Bununla birlikte, geçmiş hesap dönemine ilişkin işlemlerin beyanname verme tarihine kadar

yapılabileceği ileri sürülebilirse de, bu şekildeki bir işlem kayıt nizamı yönünden sakıncalıdır. Ancak, mükellefin kaynaklanmayan veya elde olmayan nedenlerle işletmeye geç gelen faturalar, beyanname verme tarihine kadar kayıtlara intikal ettirilebilir (VUK Md. 219). Danıştay, geçmiş döneme ait elektrik ve su faturalarının ödendiği yılın hesaplarına gider yazılabileceği görüşündedir(1[1]). Bazı karar örnekleri şöyledir;

Ticari kazançlardan gelir ve giderin tahakkuk ettikleri yılda netice hesaplarına intikal ettirilmesi gerekeceği Dairemizin sürügelene içtihatlarından bulunmakta ise de; su, elektrik, havagazı ücreti ve reklam tabela ücreti gibi devamlı yapılan ve miktarı tahsilat ihmuhaberi ile kesinleşen masrafların ödendikleri yılda gider yazılması mümkündür(2[2]).

Bir evvelki yılda kullanılan elektrik masraflarının bir sonraki yılda ödenmesi sebebiyle ödendiği yılda gider yazılması doğrudur(3[3]).

Danıştay başka bir kararında(4[4]);

“Telefon ve elektrik bedellerine ait tahakkuk pusulalarının sarfiyatı müteakip aylarda tanzim olunarak abonelere ulaştığına göre, 1973 yılının son aylarında tahakkuk ettirilip, sözkonusu müesseselere 1974 yılında ödeme ihbarı gönderilmek suretiyle mükelleften tahsil edildiği anlaşılan 540 lira telefon ve elektrik parasının ödendiği yıl defterlerine gider olarak yazılmasında kanuna aykırılık olmadığı” gerekçesiyle tarhiyatı terkin eden Temyiz Komisyonu Kararını onamıştır.

Faturanın kısmen önceki dönemin kısmen cari dönemin tüketimini kapsamaması halinde herhangi bir ayrıştırmaya gidilmeden fatura bedelinin tamamının sonraki dönem gideri olarak kaydı gerekir.

II- SU, ELEKTRİK VE PTT İDARELERİNE ÖDENEN ZAM VEYA CEZALARIN DURUMU

Gelir Vergisi Kanunu'nun 90. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ise 15/6. maddelerinde, **“Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizlerin”** gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği hükmü yer almaktadır.

Su, elektrik, doğalgaz ve telefon faturalarının geç ödenmesi halinde sözkonusu hizmetleri veren ASKİ, İSKİ, PTT, TEDAŞ ve EGO gibi kuruluşlar, geç ödeme nedeniyle 6183 Sayılı AATUH Kanun'a göre belirlenen gecikme zammı oranında gecikme zammı veya gecikme faizi adı altında bir zam almaktadırlar.

Zaman zaman adı geçen kuruluşlara ödenen söz konusu zam veya faizlerin vergi uygulamasında gider yazılıp yazılamayacağı tereddüt konusu olmaktadır.

Bilindiği gibi, 6183 Sayılı Kanun, Devlete, il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafları, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve **aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan** ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile, bunların takip masraflarının tahsili hakkında uygulanır.

Medeni ve ticari akitlerden doğan alacaklar 6183 Sayılı Kanun'un kapsamına girmez. İdari akitler 6183 Sayılı Kanun kapsamındadır. Örneğin belediyeye ait bir taşınmazın kiralanmasından doğan alacak akitten doğan bir alacak olduğu için 6183 Sayılı Kanun kapsamına girmez. Belediyelere ait iktisadi işletmelerin alacakları da ticari alacak niteliği taşır.

Elektrik, su, gaz ve PTT hizmetlerini sunan kuruluşlardan bazıları devlete veya belediyelere ait iktisadi işletmeler ise de bunların alacakları **“akitten”** doğmaktadır. Söz konusu hizmetler nedeniyle doğan

1[1] Geçmiş yıllara ilişkin olarak ödenen elektrik bedeli, ödendiği yıl hesaplarına gider yazılabilir (Danıştay 4.D., 24.02.1982 Gün ve E. 1981/1436, K. 1982/242)

2[2] Danıştay 13. Dairesi, 16.02.1977 Tarih ve E. 1976/1582; K. 1977/503 Sayılı Kararı, (A. ÇAKIR- M. KORKUTAN **“Türk Vergi Kanunlarıyla İlgili Danıştay İçtihat ve Kararları**, 1982, s. 51)

3[3] Danıştay, 4. D. 10.06.1971 Gün ve E. 1970/6367; K. 1971/4784

4[4] Danıştay 4. Dairesi, 25.01.1997 Tarih ve E. 1976/2625; K. 1977/237 (Yılmaz ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, 1984, s. 358)

alacaklar, akitten doğduğu, yani abonelik sözleşmesine dayandırıldığı ve karşılığında bir mal veya hizmet satın alındığı için herhangi bir ticari işletmenin alacağından farklı değildir. Kaldı ki bu kuruluşların bazıları Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre faaliyet gösteren sermaye şirketi statüsündedirler. Dolayısıyla su, elektrik, gaz ve PTT faturalarının geç ödenmeleri nedeniyle ödenen gecikme zam ve faizleri, herhangi bir satıcıya ödenen fiyat farkı veya vade farkından farklı bulunmadığı için Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nın uygulamasında indirilecek gider olarak kabul edilir. Bu tür ödemeler finansman gideri niteliğindedir. Bu ödemelere ilişkin KDV'leri de indirim konusu edilir.

III- SONUÇ

Hesap dönemi kapandıktan sonra gelen, ancak geçmiş hesap döneminde tüketilen elektrik, su, gaz, telefon ve faks giderlerine ait faturaların, dönemsellik ilkesi gereği gider tahakkuklarının ilgili olduğu yıla yazılması gerekir. Ancak, Danıştay bu tür fatura bedellerinin faturanın üzerinde yazılı tarih itibarıyla gider yazabileceği görüşünde olup bu yöndeki kararları içtihat haline gelmiştir.

Söz konusu giderlere ait fatura bedellerinin geç ödenmeleri nedeniyle ödenen gecikme zam ve faizleri ise, hizmeti veren kuruluşların alacakları 6183 Sayılı Kanun'un kapsamına girmediğinden vergi uygulamasında gider yazılabilir.
