

Özelgeler

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07,1.GİB.04.99.16.01/2- MUK-445 23.03.2009-9289

Konu: Hesap dönemi kapandıktan sonra
Gelen faturaların hangi dönemin gideri
Olacağı KDV'nin indirilip indirilemeyeceği

.....

İlgi : tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçeniz ile Başkanlığımızın vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz belirtilerek, 2008/Aralık dönemine ait faturaların 2009 yılında gelen satıcı faturalarında yer alan Katma Değer Vergisinin 2008 yılı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılıp yapılamayacağı hususunda Başkanlığımızın görüşü talep edilmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29'uncu maddesinin birinci fıkrasında, mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirim konusu yapabilecekleri belirtilmiştir.

Maddenin üçüncü fıkrası gereğince indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

Öte yandan, konuya ilişkin olarak yayımlanan 23 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin, "Vergi İndirimi" başlıklı bölümünde, indirim zamanı indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılabilmesi hükme bağlanmıştır.

Buna göre, 2008 yılı ile ilgili olarak hesap dönemi kapandıktan sonra alınan faturalara ilişkin katma değer vergisinin, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu hesap dönemi aştığından, indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6'ncı maddesinde kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar "dönemsellik" ve "tahakkuk esası" ilkeleridir. Vergi uygulamaları açısından tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri gereğince, her gelir veya gider unsuru ait olduğu hesap döneminin kazancının tespitinde dikkate alınmalıdır.

Bu çerçevede, hesap dönemi kapandıktan sonra gelen faturalarda yer alan tutarlar, şirketinizce tahakkuk ettikleri dönemin gideri olarak değerlendirilecektir. Ayrıca, söz konusu faturalarda yer alan ve indirim konusu yapılmayan katma değer vergisi tutarlarının maliyet veya gider unsuru olarak dikkate alınması mümkündür. Bu tutarların gider olarak dikkate alınması halinde, ilgili oldukları döneme ilişkin kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaları gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07,1.GİB.04.99.16.01/2-MUK-495 21.05.2009- 17084

Konu: Matbaa sektöründe kullanılan bıçakların aşınma payı oranları, hurda kağıt firelerinin satışında KDV uygulaması ve sosyal güvenlik primi işveren hissesi hazine desteğinin ne zaman gelir kaydedileceği.

İlgide kayıtlı dilekçeniz ile Başkanlığımızın vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz belirtilerek,

- Matbaa sektöründe kağıt kesmeye yarayan ve genelde faydalı ömürlere bir yıldan kısa olan mekanik makine ve cihazlara mahsus bıçaklar ve kesici aletlerin bedellerinin doğrudan gider mi yazılması gerektiği, yoksa amortisman yolu ile itfa edilmesi durumunda uygulanması gereken amortisman oranının ne olacağı ;

- Üretim sonucunda ortaya çıkan imalat artığı hurda kağıt satışları için “Yüklenilen KDV” hesaplamadan işlem yapılmasının mümkün olup olmadığı;

- 5510 sayılı Kanun uyarınca sağlanan %5 sosyal güvenlik primleri işveren hissesi Hazine desteğinin ne zaman gelir olarak kaydedileceği konularında Başkanlığımızın görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6'ncı maddesinde, Kurumlar Vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı, Gelir Vergisi Kanununun 37'nci maddesinde de her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazancın ticari kazanç sayılacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 38'inci maddesinde bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki özsermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise bu farka ilave olacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanun'un 40 ve 41'inci madde hükümlerine uyulacağı belirtilmiş, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 192'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında da, aktif toplamı ile borçlar arasındaki farkın, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (özsermaye) teşkil edeceği belirtilmek suretiyle kazancın tespitinde tahsil değil, tahakkukun esas alınacağı hükme bağlanmıştır.

Ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar "dönemsellik" ve "tahakkuk esası" ilkeleridir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar veya mahiyet itibariyle kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemten kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Bu esas dikkate alındığında bir gelir unsurunun, özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibariyle kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'inci maddesinin (4-g) bendinde; "5228 sayılı Kanunun 15'inci maddesiyle değişen bent;) Külçe altın, külçe gümüş, kıymetli taşlar (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebercet, inci, kübik virconia) döviz, para, damga pulu, değerli kâğıtlar, hisse senedi, tahvil ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam hurda ve (5766 sayılı Kanun'un 12/b maddesiyle değişen ibare) atıklarının teslimi," katma değer vergisinden istisna tutulmuştur.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 97 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin "5. İmalat Artıklarının Tesliminde KDV Uygulaması" başlıklı bölümünde; imalathane ya da fabrikalarda, imalat sırasında elde edilen "metal kırpıntı, dö-küntü ve talaşlar" Kanun'un 17/4-g maddesi kapsamında değerlendirilerek,

sözü edilen ürünler "imalat artığı" sayılarak bu ürünler satışa konu edilseler dahi, işletmenin amacı bu fire ve atıkları imal etmek olmadığından, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında bunlara ayrıca bir maliyet izafe edilmediğinden, imalat artıkları için yüklenilen bir kdv'den de söz edilemeyeceğinden, "metal kırpıntı, döküntü ve talaşlar" için "Yüklenilen KDV" hesaplanmak suretiyle teslim edildikleri dönemde KDV Beyannamesininin 30. satırında beyan yapılmasına gerek bulunmadığı açıklamasına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre;

-5510 sayılı Kanuna 5763 sayılı Kanununun 24'üncü maddesi ile 81'inci maddeye eklenen (1) fıkrasında belirtilen Hazine desteğinin belli şartlara bağlı olarak yapılması nedeniyle, Hazine desteği için gerekli şartların sağlanması koşuluyla tarafınızdan verilen aylık prim ve hizmet belgelerinden dolayı tahakkuk etmiş prim borçlarını ödediğiniz tarihte gelir kaydedilmesi gerekmektedir.

- Şirketinizce yapılan işler nedeniyle ortaya çıkan ve satışa konu edilen hurda kağıt artıkları anılan tebliğin "metal, kırpıntı, döküntü ve talaşlar" kapsamında değerlendirilerek "Yüklenilen KDV" hesaplamak suretiyle teslim edildikleri dönemde KDV beyannamesininin 30'uncu satırında beyan edilmesine gerek bulunmamaktadır.

-Amortisman oranı ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı ile 15.05.2009 tarih 16485 sayılı yazımızla yazışma yapılmış olup, cevap geldiğinde bilahare tarafınıza bilgi verilecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.35.17.01/ÖTV:03-348/1460 22 HAZİRAN 2009

**Konu: Mal iadesinin fatura düzenleme tarihinden
sonraki dönemde beyan edilerek bu dönemde
iadenin yapılıp yapılamayacağı**

... VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

İlgi : ... tarih ve ... sayılı yazınız.

İlgide kayıtlı yazınızda; Müdürlüğünüzün ... vergi numaralı mükellefi ... A.Ş. nin elektrik ısıtma sistemi tesisatı ve elektrik malzemesi işi ile uğraştığı belirtilerek, adı geçen şirket tarafından muhtelif dönemlere ilişkin çeşitli mükellefler adına Özel Tüketim Vergisi yönünden faturalar düzenlendiği, mükelleflerde malların iadesi dolayısıyla iade faturası düzenlendiği ve bu mallara isabet eden tutarların da ÖTV beyannamesinin ilgili sütununda beyan edildiği,

Ancak, bazı iade faturalarının düzenlenme tarihi ile beyan edilen dönemin farklılık göstermesi nedeniyle faturanın düzenlenme tarihinden sonraki dönemde beyan edilmesi ve bu dönemde iade yapılıp yapılamayacağı konusunda tereddüte düşüldüğünden Başkanlığımız görüşünün bildirilmesi istenilmektedir.

Konuya ilişkin olarak yayımlanan 14 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin:

"10. (MATRAHTA, VERGİDE VE MÜKELLEFİYETTE DEĞİŞİKLİK OLMASI HALİNDE YAPILACAK İŞLEMLER) başlıklı bölümünde;

1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin "Fazla veya Yersiz Ödenen ÖTV'nin Düzeltilmesi" başlıklı (15.) bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"15.1. Malların İadesi, İşlemin Gerçekleşmemesi, İşlemden Vazgeçilmesi veya ÖTV Matrahının Değişmesi

ÖTV Kanununun 15 inci maddesine göre, vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya bu Kanun kapsamına giren vergiyi fatura veya benzeri belgelerde göstermeye hakkı bulunmadığı halde, düzenlediği bu tür belgelerde ÖTV gösterenler, söz konusu vergileri beyan ve ödemekle mükelleftirler. Aynı şekilde Kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir tutarı fatura ve benzeri belgelerde gösteren mükellefler de bu belgelerde gösterilen vergi tutarını beyan etmek ve ödemek zorundadırlar.

Kanunun 15 inci maddesinin 1 numaralı fıkrasında, 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun[12] hükümleri saklı kalmak üzere (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi olan malların kayıt ve tescil edildikten sonra iade edilmesi hali hariç, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya diğer nedenlerle matrahda değişiklik vuku bulunduğu ya da yersiz veya fazla vergi hesaplandığı hallerde vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin; bunlarla ilgili borçlandığı veya ödemediği vergiler için değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin meydana geldiği dönem içinde düzeltme yapabilecekleri, bu vergiden mahsup edebilecekleri veya iade talebinde bulunabilecekleri hükme bağlanmıştır. (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallar için dönem şartı aranmayacaktır. Ancak madde hükmüne göre bu şekilde işlem yapılabilmesi için, iade olunan malların işletmeye girmiş olması, yersiz veya fazla ödenen verginin alıcıya iade edilmesi ve bu işlemlerin defter kayıtları, belgeler ve beyannamede gösterilmesi gerekmektedir.

...

15.1.2. Diğer Mallarla İlgili Düzeltme İşlemleri

Kanuna ekli (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallar dışında, malların iadesi,işlemin gerçekleşmemesi veya işlemten vazgeçilmesi durumunda, mallar alıcıya teslim edilmişse iade edilen malların ÖTV mükellefinin işletmesine girmesi, ÖTV tahsil edilmişse alıcıya iade edilmesi ve bu işlemlerin defter kayıtları ve belgelerde gösterilmesi şartıyla düzeltme işlemi; fazla veya yersiz tahsil edilen ÖTV'nin, bu durumun ortaya çıktığı döneme ait beyannamede "indirimler" bölümüne yazılması suretiyle yapılacaktır. Bu durumun ortaya çıktığı döneme ait beyannamede hesaplanan ÖTV'nin olmaması veya hesaplanan ÖTV'nin indirilecek ÖTV'den az olması halinde, indirilemeyen ÖTV tutarının, vergi dairesine verilecek bir dilekçeyle bu dönemdeki veya gelecek dönemlerdeki vergi (ÖTV) dahil) borçlarına mahsubu ya da nakden iadesi talep edilebilecektir"

Denilmiştir.

Buna göre, Kanununun 15/1. maddesi uyarınca, mallar alıcıya teslim edilmişse iade edilen malların, ÖTV mükellefi ... A.Ş.'nin işletmesine girmesi, ÖTV tahsil edilmiş ise alıcıya iade edilmesi ve bu işlemlerin defter kayıtları ve belgelerde gösterilmesi şartıyla, bu durumun ortaya çıktığı 2008/4 döneminde ÖTV beyannamesinin indirimler bölümüne yazılması gerekmektedir.

Ancak, bu beyanın yapıldığı (2008/4) dönemine ait beyannamede hesaplanan ÖTV'nin olmaması veya hesaplanan ÖTV'nin indirilecek ÖTV'den az olması halinde, indirilemeyen ÖTV tutarının, verilecek bir dilekçeyle indirimin yapıldığı dönemde veya gelecek dönemlerdeki vergi (ÖTV dahil) borçlarına mahsubu ya da nakden iadesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, malların iade, edildiği 2008/4 döneminde bu şekilde indirilecek vergi beyan edilmemiş olması ve durumun sonraki dönemlerde anlaşılması halinde, malların iade edildiği 2008/4 dönem için düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle fazla veya yersiz tahsil edilen ÖTV'nin "indirimler" bölümüne yazılması suretiyle nakden veya mahsuben iade talep edilebileceği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü)

İlgili Kanun	: Gelir Vergisi Kanunu
İlgili Madde	: G.V.K. Mad. 61,62,65
İlgili Birim	: Gelir ve Kurumlar Vergileri Müdürlüğü
Özelge Tarihi	: 20.06.2009
Özelge Sayısı	: 176200-ÖZ/1332-5473

Ameliyatlarını özel hastanede yapan doktoru, hastane ile arasında bir hizmet akdi bulunmaması halinde, doktorluk ücreti karşılığında hastaya serbest meslek makbuzu düzenleyebileceği, hastane masraflarının ise, ameliyatların yapıldığı hastane tarafından hastalara fatura edilebileceği hakkında.

İlgide kayıtlı dilekçenizde Vergi Dairesi Müdürlüğü'ndevergi numarasında serbest meslek faaliyetinizden dolayı mükellef olduğunuz, cerrahi müdahale gereken hastalarınızın ameliyatlarını özel hastanede yapmanız durumunda doktorluk ücretiniz karşılığında hastaya serbest meslek makbuzu düzenlemenizin, ameliyat masraflarının ise hastane tarafından hastaya fatura edilmesinin doğru bir uygulama olup olmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61 inci maddesinde; "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

....." hükmüne yer verilmiştir.

Anılan Kanununun 62 inci maddesinde ise; "İş verenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir. (2361 sayılı Kanununun 44'üncü maddesiyle değiştirilen fıkra) 61'inci maddenin 1

ila 6 numaralı bentlerinde yazılı ödemeleri yapanlar bu kanunda yazılı ödevleri yerine getirmek bakımından işveren hükmündedir." hükmü yer almıştır.

Yine aynı kanunun 65 inci maddesinde; "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmıyan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.

Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kolektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da, serbest meslek kazancıdır." hükmü bulunmaktadır.

Diğer taraftan anılan kanunun 94/1 inci maddesinde ise; "Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61' inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104' üncü maddelere göre," tevkifat yapılması gerektiği hükmüne yer verilmiştir.

Serbest meslek faaliyeti ile ücreti ayıran en önemli unsur; ücretlerde kişinin belirli bir işyerine ve işverene bağlı olarak çalışması, serbest meslek kazançlarında ise, emeğin sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi ve mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanarak, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Yapılan hizmet başkası tarafından sevk ve idare ediliyor ve işin yapılması başkasının emir ve talimatları çerçevesinde gerçekleştiriliyor ise elde edilen gelir ücrettir. Fakat istenilen hizmet tamamen şahsi sorumluluk ile yapılıyor ise elde edilen gelir serbest meslek geliridir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre; ameliyatlarınızı yapacağınız hastane ile aranızda bir hizmet akdi bulunmaması ve yaptığınız ameliyatların sorumluluğunu üstlenmeniz durumunda, yapmış olduğunuz ameliyatlara için hastalarınızdan aldığınız doktorluk ücreti karşılığında hastalarınıza serbest meslek makbuzu düzenlemeniz, hastane masraflarının ise, ameliyatlara yapıldığı hastane tarafından hastalara fatura edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, ilgili hastane ile aranızda bir hizmet akdi bulunması durumunda ise, verdiğiniz doktorluk hizmeti karşılığında elde edeceğiniz gelir ücret olarak değerlendirileceğinden, anılan hastanece tarafınıza yapılan ödemelerden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/1,103 ve 104 üncü maddeleri gereğince gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekeceği tabiidir.

Bilgi edinilmesi rica ederim

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü)

SAYI : B.07.1.GİB.4.35.17.01/KDV:02-2554/1348 11 HAZİRAN 2009

KONU : Yurtdışına gönderilen numune mal ile ilgili olarak ihracat istisnasından yararlanılabilmesi için ibrazı gereken belge

...

İlgi : Gelir İdaresi Başkanlığına hitaben verilen ... tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde sormuş olduğunuz hususlara ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığından alınan ... tarih ve ... sayılı yazıda:

"3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-a maddesi hükmü uyarınca ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin işlemler katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Aynı Kanununun 12. maddesinde ise bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için, teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması, teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye vasıl olması şartlarının aranacağı belirtilmiştir. Malların Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıktığının gümrük beyannamesi veya yerine geçen bir belge ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Prencip olarak ihracat istisnasında gümrük beyannamesi tevsik edici belge olarak aranılmaktadır. Ancak, Gümrük Müsteşarlığından alınan 30.04.2007 tarih ve 12845 sayılı yazıda; basitleştirilmiş usul kapsamında işlem yapma yetkisi verilen kişilerce, doğrudan gümrük idaresinin yetkisindeki değeri aşmayan bedelsiz ihracata konu miktarı, ticari teamüllere uygun numu-

ne ve/veya maddeler reklam ve tanıtım eşyası ile hediyelerin gümrük işlemlerinin BİLGE "DG" kodlu gümrük beyannamesi formatında bir beyanname formu kullanılmak suretiyle, her bir eşyanın cins, nevi, niteliği, miktar ve kıymeti, alıcı gönderici adı ve adresinin yer aldığı bir liste ve varsa faturaları eklenmek suretiyle beyanda bulunulmasına imkan verildiği, bu beyannamenin gümrük idaresince teyit edildiği ve ekinde yer alan çıkış eşyasını gösterir listenin onaylandığı ifade edilmektedir.

Buna göre, havayolu kargo taşımacılığı ile yurt dışına gönderilen mallara ilişkin kargo şirketi adına düzenlenen gümrük beyannamesi eki eşya listesinde, numune olarak malı yurt dışına gönderen firmanın yer alması ve liste muhteviyatının gümrükçe onaylanması halinde ihracat istisnası kapsamında işlem yapılması mümkün bulunmaktadır."

denilmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü)

SAYI : B.07.1.GİB.4.35.17.01/KDV:02-2442/1048 06 MAYIS 2009

KONU : Yurt Dışına Kargo Yoluyla Numune
Gönderilmesinde İhracat İstisnası

...

İlgi : 17/04/2009 tarihli dilekçeniz.

Başkanlığımıza verilen ilgede kayıtlı dilekçenizde sorulan hususlarla ilgili olarak aşağıda yer alan açıklamaların yapılmasına gerek duyulmuştur.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-a maddesi hükmü uyarınca ihracat teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Promosyon Ürünleri Numune Ve Eşantyonların Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu hakkında açıklamaların yer aldığı 50 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğimin "**Eşantyon Veya Numune Mallar Verilmesi**" başlıklı (2.) bölümünde;

"Firmaların belirli zamanlarda, özellikle dini bayramlarda ve yılbaşlarında kendi tanıtımlarını yapmak amacıyla her hangi bir bedel almaksızın kalem, anahtarlık, ajanda, takvim ve benzeri eşya dağıtmaları geleneksel hale gelmiştir. Ticari hayatta eşantyon olarak adlandırılan bu ürünler, her ne kadar işletmede tüketilmemekte ise de aynı pazarlama gideri niteliğinde olduğundan, bu ürünlerin müşterilere ayrıca bir bedel alınmaksızın teslimi katma değer vergisi hesaplanmasını gerektirmemektedir.

Diğer taraftan, firmalar halen satışını yaptıkları veya piyasaya yeni çıkardıkları bir ürünün tanıtımını sağlamak amacıyla numune mallar üretmekte ve bu malları da ayrıca bir bedel tahsil etmeksizin vermektedir. Ana malın bütün özelliklerini taşımakla birlikte, satışa konu edilemeyecek bir miktarla sınırlı olan ve üzerinde "Numunedir, parayla satılmaz, vb." ibareleri taşıyan bu mallar da, işletmede tüketilmemekle birlikte aynı pazarlama gideri özelliğini taşıdığından, bu malların bedel alınmaksızın, teslimi de eşantyonlarda olduğu gibi katma değer vergisi hesaplanmasını gerektirmemektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde gerek numune, gerekse eşantyon adı altında teslim edilen malların;

- Ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması,
- Ayrıca bir satışa konu olmayacak şekilde verilmesi,
- halinde katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

Bu şartlara ilaveten, numune malların firmanın unvanı ve para ile satılmayacağını belirten bir şerhi taşıması gerekmektedir.

İşletmenin iktisadi faaliyetini yaygınlaştırmaya ve tanıtmaya yönelik olarak verilen bu mallar için yüklenilen vergiler, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır." düzenlemesi yer almıştır.

İhracat uygulaması kapsamındaki gümrük belgeli mal ihracı nedeniyle nakden veya mahsuben iade talepleri için vergi dairesine verilecek dilekçeye hangi belgelerin eklenmesi gerektiği, 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile açıklanmıştır.

Tebliğin (1/1.1.3.) bölümünde belirtildiği üzere;

-Gümrük beyannamesi, (aslı veya noter, gümrük idaresi, ilgili vergi dairesi müdürü ya da yeminli mali müşavirce onaylı örneği),

-Satış faturalarının fotokopisi veya listesi.

-İhracatın gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek katma değer vergisi listesi ile ihraç edilen malın bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tablonun, dilekçe ekinde yer alması gerekmektedir.

Konu ile ilgili olarak, Gümrük Yönetmeliğinin 588'inci maddesinde "ge-

rek kesin olarak gerekse geçici ihracat işlemlerine tabi tutularak yurt dışına posta yolu ile gönderilecek ticari ve gayri ticari nitelikteki eşya posta idaresi tarafından kabul edilir.

Yurt dışına posta yoluyla gönderilecek ticari nitelikteki eşya ihracat rejimi kapsamında gümrük beyannamesi ile beyan olunur ve bu rejim çerçevesinde işlemleri tamamlanır." hükmü yer aldığından, söz konusu işlemlerde gümrük beyannamesi yerine kullanılan tevsik edici başka bir belgenin bulunmadığı belirtilmektedir.

Buna göre, ihracat istisnasının en önemli belgelerinden olan Gümrük Çıkış Beyannamesi ibraz edilmeden, kargo firmaları yoluyla gerçekleştirilen yurt dışı teslimlerinizin, tevsik edici belgeyle ispatlanamaması nedeniyle, ihracat teslimi olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamakta olup, bahse konu numune teslimlerinizin, 50 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin "Eşantiyon Veya Numune Mallar Verilmesi" başlıklı (2.) bölümünde yer alan düzenlemelere uyulmak şartı ile yurt içi veya yurt dışı teslimlerinde katma değer vergisi hesaplanmaması ve eşantiyon veya numune mallar için yüklenilen KDV'nin de indirim yoluyla giderilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
Adana Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.01.17.02/VUK.231.606 04/03/2009

Konu : Lazer yazıcı ile fatura düzenleme V.U.K. Md. 231

Sayın:

İlgi : tarihli (e-mail) dilekçeniz.

İlgi dilekçenizin tetkikinden; Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün vergi numaralı (T.C.No:.....) mükellefi olduğunuz ve faaliyetinizde kullanacağınız faturaları anlaşmalı matbaalara bastırıp lazer tipi yazıcı kullanmak suretiyle ile yazdırıp yazdıramayacağınız konusunda bilgi istediğiniz anlaşılmıştır.

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 230'uncu maddesinde, faturada bulunması gereken asgari bilgilere yer verilmiş olup, faturanın düzenlenmesinde uyulacak usul ve esasların belirtildiği "faturanın nizamı" başlıklı aynı Kanunun 231'inci maddesinin 2'nci bendinde; "faturalar mürekkeple, makine ile veya kopya kalemi ile doldurulur.", 3'üncü bendinde ise; "Faturalar en az bir asıl bir örnek olarak düzenlenir. Birden fazla örnek düzenlendiği takdirde her birine kaçınıcı örnek olduğu işaret edilir" hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm uyarınca, mükellefler faturalarını en az bir asıl, bir örnek olarak düzenlemek zorunda olup, aslı ile örneğinin aynı bilgileri içermesi gerekmektedir.

Faturaların bilgi işlem makineleriyle düzenlenmesi durumunda ise bu belgelerin nokta vuruşlu yazıcılardan alınan sürekli form halinde kullanılmasıyla yukarıda belirtilen düzenlemelerin sağlanabilmesi mümkün olmaktadır. Oysa lazer tipi yazıcılardan aynı anda iki nüsha döküm alınması mümkün değildir.

Diğer taraftan, lazer yazıcılardan arka arkaya döküm alınabilmekte olduğundan, bu durum sayfalarda yer alan bilgilerin kolayca değiştirilmesi imkânını yaratabilmektedir.

Bu nedenle; yukarıda yer alan hususlar dikkate alındığında faturalarınızın lazer tipi yazıcı kullanılarak düzenlenmesi imkan dahilinde değildir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
Adana Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.01.17.02/498

25/02/2009

Konu : Döviz cinsinden avanslarda kur değerlemesi V.U.K. Md.280, 281, 285

..... **KİMYEVİ MADDE VE PLASTİK SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.**

İlgi : tarih ve (genel evrak kayıt) sayılı dilekçeniz.

İlgi dilekçenizde, Vergi Dairesi Müdürlüğünün vergi numaralı mükellefi olduğunuz, yurt içinde yerleşik bir firmaya yurt dışından mal teslimi konusunda hizmet verdiğiniz, bu hizmetlere ait döviz cinsinden ön avanslar aldığınız açıklanarak, geçici vergi dönemlerinde kapanmayan veya kısmi kapanan bu avanslar için değerlendirme yapıp yapılmayacağı; yine aynı şekilde şirketiniz tarafından verilen döviz cinsinden avansların geçici vergi dönemlerinde kur değerlemesine tabi olup olmadığı konularında bilgi talep edilmektedir.

Bilindiği gibi; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 280'inci maddesinde, "Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır.

Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur.

Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir. Bunlardan vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar, bu Kanununun 281 ve 285'inci maddeleri uyarınca değerlendirme günü

kıymetine irca edilebilir. Ancak senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LİBOR) esas alınır.” denilmektedir.

Diğer taraftan, borsada rayıcı olmayan yabancı paraların 2008 yılı için yapılacak olan değerlemelerde esas alınacak kurlar 390 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde açıklanmış olup, 130 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 217 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde de belirtildiği üzere, değerlendirme günü itibariyle Maliye Bakanlığınca kur ilan edilmediği durumlarda T.C.Merkez Bankasınca ilan edilen kurların esas alınması gerektiği, bu şekilde yapılacak değerlemelerde efektif cinsinden yabancı paralar için efektif alış kurunun (bulunmaması halinde döviz alış kurunun), döviz cinsinden yabancı paralar için ise döviz alış kurunun uygulanacağı belirtilmiştir.

217 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin “Geçici Vergiye Esas Kazancın Tespiti” başlıklı 3’üncü bölümünde; “...Geçici vergiye esas kazançların tespitinde, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ilişkin hükümlerinin de dikkate alınması gerekmektedir. Değerleme işlemleri ise geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibariyle yapılacaktır.” açıklaması yapılmıştır.

Öte yandan, alıcı tarafından satıcıya verilen avanslar belirli bir malın teslimini veya belirli bir hizmetin yerine getirilmesini isteme hakkını temsil etmekte ve sonuç olarak emtianın veya hizmetin maliyetine dönüşmekte, emtianın/hizmetin toplam bedelinden ise mahsup edilmektedir. Satıcının alıcıdan aldığı avanslar da, gelecekte yapılacak mal ve hizmet teslimleri karşılığında bedellerinin peşin olarak tahsil edilmesidir. Teslim edilecek mal veya görülecek hizmetin bedelinden mahsup edilerek işlem yapılacaktır.

Buna göre, yabancı para cinsinden alınan veya verilen avanslar yabancı para cinsinden olan borç ve alacak hükmünde olduğundan, geçici vergiye esas kazançların tespitinde söz konusu avansların Vergi Usul Kanununun yukarıdaki hükümlerinin de dikkate alınarak değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
Adana Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.01.17.02/6205

11/11/2008

Konu: Sermaye azaltması işleminin vergisel boyutu V.U.K.Md.298/A-5, 25/g

..... **OTOMOTİV PAZ. DIŞ TİC. A.Ş.**

İlgi : Gelir İdaresi Başkanlığına vermiş olduğunuz dilekçeniz.

İlgi dilekçenizin incelenmesinden, şirketinizin 2003 yılında mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tuttuğu ve “502- Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları” hesabında enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan olumlu bir fark oluştuğu, aynı dönemde şirketinizce satılan bir gayrimenkul sebebiyle elde edilen karın sermayeye ilave edildiği, ancak 2005 yılında şirket sermayesinin fazla olduğu görüldüğü ve sermaye azaltımı yapılmak istenildiği, sermaye azaltımı işleminin ise “500- Sermaye” hesabından değil, “502- Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları” hesabında oluşan tutardan yapıldığından bahisle, yapılan işlemin vergisel boyutu konusunda görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

Konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığından alınan tarih ve sayılı yazıda;

“Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının 5 inci bendinde “... Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişki-

lendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulur. Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımı sayılmaz.” hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, bahsi geçen Kanunun geçici 25 inci maddesinin (g) bendinde ise; “31.12.2003 tarihli bilançonun düzeltilmiş aktif toplamından düzeltilmiş sermaye, düzeltilmiş hisse senetleri ihraç primleri ve düzeltilmiş hisse senedi iptal kârları ile borç toplamının çıkarılması sonucu bulunan fark, geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmaz, geçmiş yıl zararı ise zarar olarak kabul edilmez.

Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulur. Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımı sayılmaz.” hükmü bulunmaktadır.

Anılan hükümler uyarınca, pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarının işletmeden çekilmesi halinde, işletmeden çekilen tutarın söz konusu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin vergilenmesi icap etmektedir.

Buna göre, anılan şirket tarafından yapılan sermaye azaltımının, “502-Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları” hesabında oluşan fiktif bir tutardan yapılması, enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarından çekiş olarak değerlendirilmesi ve yukarıdaki hüküm ve açıklamalar uyarınca işlemin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulması gerekmektedir.” denilmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
Adana Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.01.17.02/2502

08/04/2008

Konu : Muhtelif müşteriler adına düzenlenen sevk irsaliyesi V.U.K. Md.229, 230, 231.

..... **EKMEK FABRİKASI UNLU MAMÜLLER SAN. TİC.**
LTD. ŞTİ.

İlgi : tarih ve Genel Evrak kayıt sayılı dilekçeniz.

İlgi dilekçenizde, Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün vergi numaralı mükellefi olduğunuz, fırın işletmeciliği faaliyetiyle uğraştığınız, dağıtımını yaptığınız malların kime ve ne miktarda olduğunun bilindiği durumlarda her işletme için ayrı bir sevk irsaliyesi düzenlediğiniz, bilinmediği durumlarda da toplu sevk irsaliyesi düzenlediğiniz ancak, denetimlerde devamlı olarak toplu sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerektiği gerekçeyle hakkınızda tutanak düzenlendiği hususları açıklanarak, denetimlerde sorunlarla karşılaşmamak için kendi araçlarınızla taşıdığınız mallar için her işletmeye ayrı ayrı mı yoksa toplu mu sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerektiği konusunda bilgi istenilmektedir.

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 230/5'inci maddesinde yer alan; "...(Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının, taşınan ve taşıtırılan mallar için sevk

irsaliyesi düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması şarttır.)” hükmü ile sevk irsaliyelerinin düzenlenme esasları belirlenmiş olup, aynı Kanununun 231/5’inci maddesinde de; “*Fatura malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.*” hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, 173 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin C/1-a bölümünde; “*Alıcıların kimler olacağı ve ne miktarda mal alacakları belli olmayan ve alıcılara iş yerlerinde teslim edilmek üzere, satıcı tarafından kendi nakil vasıtası ile mal gönderilmesi halinde; nakil vasıtasına yüklenen tüm mallar için tek bir sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve düzenlenen sevk irsaliyesinin müşterinin adı ve adresi bölümüne "Muhtelif Müşteriler" ibaresi ile nakil vasıtasının plaka numarası ve sürücünün veya araçta bulunan satışa yetkili kimsenin. adının yazılması mümkündür. Bu tür sevk irsaliyesi ile alıcılara gönderilen ve alıcının talep ettiği miktarda teslim edilen malların faturaları malın teslimi anında düzenlenecek ve bu faturalara sevk irsaliyesinin numarası kayıt edilecektir. Ayrıca, her satış için sevk irsaliyesi düzenlenmeyecek, ancak, faturaya işyerinde teslim edildiğine ilişkin şerh verilecektir.*

Bu şekilde düzenlenmiş sevk irsaliyesi ile sevk edilen mallar için yedi günlük süre beklenilmeksizin faturanın malın teslimi anında düzenlenmesi zorunludur. Perakende satışlarda ise perakende satış fişinin malın teslimi anında düzenleneceği esasen tabiidir.

.....

Diğer taraftan, faturanın malın teslimi anında düzenlenmesi şartıyla önceden tek bir sevk irsaliyesi düzenlenebilmesi imkanı tanınan mükelleflerin, faturayı anında düzenlemeyip daha sonra yedi günlük süre içinde düzenlemek istemeleri halinde belirtilen kolaylıktan yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır. Bu takdirde genel esaslara göre malın sevki anında her alıcı için ayrı birer sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekmektedir.” açıklaması yer almaktadır.

Yukarıda yer alan açıklamalara göre;

1- Alıcıların kimler olacağı ve ne miktarda mal alacaklarının belli oldu-

ğu ve alıcılara iş yerlerinde teslim edilmek üzere şirketinize ait vasıta ile mal gönderilmesi durumunda, her bir alıcı için ayrı ayrı sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekmektedir. (Bu durumda mamullerin tesliminin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde fatura düzenlemelidir.)

2- Alıcıların kimler olacağı ve ne miktarda mal alacakları belli olmayan ve alıcılara iş yerlerinde teslim edilmek üzere şirketinize ait vasıta ile mal gönderilmesi durumunda, tüm mallar için tek bir sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekmektedir. (Bu şekilde düzenlenmiş sevk irsaliyesi ile sevk edilen mallar için yedi günlük süre beklenilmeksizin faturanın malın teslimi anında düzenlenmesi zorunludur.)

Ayrıca, satılan emtiaya ait faturaların merkezde bilgisayarla düzenleniyor olması şartıyla, satışı yapılan malların teslimi anında fatura düzenlenmesi yerine, her bir alıcı için malın teslimi anında yeni bir sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve bu irsaliye üzerine “Muhtelif Müşteriler” ibareli düzenlenen sevk irsaliyesinin tarih, seri ve sıra numarasının yazılması suretiyle belge düzeni temin edildikten sonra, teslim edilen mallara ilişkin faturanın merkezde bilgisayar aracılığı ile azami yedi gün içinde düzenlenmesi mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
Adana Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.01.16.02/ 412

31/03/2008

Konu : Tevkifata tabi mal ve hizmet teslimlerinde alınacak kur farklarında tevkifat yapılıp yapılmayacağı.KDV Kanunu: 108 seri no'lu KDV Genel Tebliği

.....ÜRÜNLERİ PAZARLAMA TİC.SAN. A.Ş.

İlgi :2008 tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde özetle; Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün..... sicil numarasında kayıtlı mükellef olduğunuz, iştiğal konunuzda presli pamuk ve linter pamuğu bulunduğu, her iki mamulün de katma değer vergisi oranı % 8 olup %90 tevkifata tabi olduğu açıklanarak, bu malları dövizle alıp sattığınızda lehinize oluşacak kur farklarında uygulanacak katma değer vergisinin tevkifat uygulanıp uygulanmayacağı hakkında bilgi istenmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinde, gerekli görülen hallerde vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Bakanlığımıza yetki verilmiştir.

Bu yetkiye dayanılarak 26.02.2008 tarih ve 26799 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 108 seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin "B.Tevkifat Uygulaması" başlıklı bölümünde, pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimlerinde % 90 oranında tevkifat uygulanarak alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi uygun görülmüştür.

Diğer taraftan, aynı Kanunun "*Teslim ve Hizmet İşlemlerinde Matrah*" başlıklı 20'nci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, bedel deyiminin malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği; (24/c) maddesinde de vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre;

1- Katma değer vergisine tabi bir mal teslimi veya hizmet ifasına bağlı olarak ortaya çıkan vade farkı, faiz, fiyat farkı ve mahiyet olarak bunlardan farklı olmayan kur farkları Kanununun 24 üncü maddesi uyarınca vergiye tabi işlemin matrahına dahil edilerek vergilendirilmektedir. Dolayısıyla, ilgili mal veya hizmet bedelinin uzantısı niteliğinde olan söz konusu unsurlara, ilgili mal veya hizmetin tabi olduğu oranda KDV uygulanması gerekmektedir.

2- Kur farkının, tevkifat kapsamına girip girmediği hususu bu farkların tevkifat kapsamına giren işlemleri yapanlar ve yaptırnanlar lehine oluşup oluşmadığına bakılarak belirlenecektir. Kur farkı, tevkifat kapsamına giren işlemleri yaptırnanlar (alıcılar) veya kendilerine mal teslim edilenler lehine oluşursa, bu firmalar tarafından düzenlenecek faturalarda gösterilen katma değer vergisi tevkifat uygulamasına tabi olmayacaktır. Kur farkı, tevkifat kapsamına giren işlemi yapan veya malı teslim edenler (satıcılar) lehine oluşması halinde bunlar tarafından düzenlenecek faturalarda hesaplanan katma değer vergisi tevkifata tabi tutulacaktır.

Bilgilerinize rica ederim.

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri Gelir Gurup Müdürlüğü)

Tarih : 20.09.2008
Sayı : B.07.1.GİB.4.16.16.01.KV.08.29/3699
Konu : Yurt dışına yapılan serbest meslek ve gayri maddi hak bedeli ödemelerinde tevkifat ve belge düzeni

..... **A.Ş.**

Başkanlığımıza verilen 09.09.2008 tarihli dilekçede; Vergi Dairesi Müdürlüğünün vergi numarasında kayıtlı olan ve boyalı-boyasız plastik parçaların üretimi, otomotiv, telekomünikasyon, beyaz eşya ve benzeri sektörler için yan sanayi olarak her türlü parça alım-satımı, imalatı, ithalatı ve ihracatı faaliyetinde bulunan Şirketinizce,Otomobil Fabrikasına taahhüt edilen ve “.... Arka Kapı Plaka Logo Altı Kaplaması” adı verilen parçanın ürün geliştirme sorumluluğu kapsamında ürün geliştirme sürecine yönelik olarak Fransa’da mukim ... firmasından teknik hizmet ve mühendislik hizmeti satın alınarak ithal edildiği, Türkiye’de herhangi bir işyeri bulunmayan Fransa’da mukim firmanın Fransa’da verdiği söz konusu hizmete ilişkin ödemelerin kısım kısım avans şeklinde yapılacağı ve ayrıca, seri üretime geçildiğinde ... Otomobil Fabrikasına ürün teslim bedeli olarak gerçekleştirilecek ciro üzerinden belirlenen bir yüzde oranında, üretim yönteminin ve sınai tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanılması karşılığında ... firmasına gayri maddi hak bedeli ödemelerinin de olacağı belirtilerek, Şirketinizin ürünün geliştirilme sürecinde gerek ürün geliştirmeye yönelik teknik ve mühendislik hizmeti it-

hali nedeniyle kısım kısım avans olarak yapacağı ödemelerin ve gerekse daha sonraki aşamada gayri maddi hak bedeli olarak ödeyeceği bedellerin vergilendirilmesinde ve belge düzeninde izlenecek yolun bildirilmesi talep edilmektedir.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi” başlıklı 30’uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendinin (ii) alt bendi uyarınca; dar mükellefiyete tabi kurumların serbest meslek kazançları üzerinden, avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından (200/1147 sayılı B.K.K. ile belirlenen ve 01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere) %20 oranında; (2) numaralı fıkrası uyarınca da, ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerce (200/1147 sayılı B.K.K. ile belirlenen ve 01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere) %20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, Türkiye Cumhuriyeti ile Fransa Cumhuriyeti arasında imzalanan Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının “Gayrimaddi Hak Bedelleri” başlıklı 12 inci maddesinde; “1.Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, sözkonusu gayrimaddi hak bedelleri elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak kendisine ödemedede bulunan kişi gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı ise, bu şekilde alınacak vergi gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır.

3. Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi, sinema filmleri, radyo-televizyon yayımlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında elde edilen her nevi bedeli kapsar.....” hükümleri yer almaktadır.

Söz konusu anlaşmanın “Serbest Meslek Faaliyetleri” başlıklı 14 üncü maddesinin 2 inci fıkrasında; “Bir Akit Devlet teşebbüsünün serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnız bu Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla beraber, eğer bu faaliyetler diğer Devlette icra edilirse ve eğer:

a) Teşebbüs, bu faaliyetleri icra etmek üzere bu diğer Devlette bir işyerine sahip olursa; veya

b) Faaliyetlerin icra edildiği süre veya süreler, herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde, toplam 183 günü aşarsa sözkonusu gelir, aynı zamanda bu diğer Akit Devlette de vergilendirilebilir.

....”, 3 üncü fıkrasında ise ““Serbest meslek faaliyetleri" terimi, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, artistik, eğitici ve öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra, doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dışçilerin, muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini ve özel mesleki bilgi ve maharet gerektiren diğer faaliyetleri kapsamına alır.” hükümlerine yer verilmiştir.

Buna göre; Şirketinizce, ... Otomobil Fabrikasına taahhüt edilen ve “.... Arka Kapı Plaka Logo Altı Kaplaması” adı verilen parçanın ürün geliştirme sürecine yönelik olarak Fransa’da mukim ... firmasından ithal edilen teknik hizmet ve mühendislik hizmeti karşılığında kısım kısım avans olarak yapılacak serbest meslek ödemelerinden, dilekçenizde belirtildiği şekilde hizmetin Fransa’da verilmiş olması kaydıyla, Türkiye Cumhuriyeti ile Fransa Cumhu-

riyeti arasında imzalanan Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 14 üncü maddesi uyarınca kesinti yapılmaması, ancak bunun için serbest meslek kazançlarının elde edildiği dönemde ... firmasının Fransa’da tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin Fransa Maliye Bakanlığı yetkililerinin mühür ve imzasını taşıyan bir belge ile belgelendirilmesi ve bu belgenin Türkçe tercümesinin noterce veya Fransa’daki Türk Konsolosluklarından tasdikli birer örneğinin ibrazı gerekmektedir.

Öte yandan, Fransa’da mukim ... firmasına, üretim yönteminin ve sınai tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanılması karşılığında gayri maddi hak bedeli adı altında yapılacak ödemeler üzerinden, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin 2 numaralı fıkrası uyarınca %20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması hüküm altına alınmış ise de, bu kesintinin, yukarıda yazılı anlaşmanın 12 inci maddesinin 2 nci fıkrası uyarınca %10 oranını aşmaması gerekmektedir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde verginin konusunu teşkil eden işlemler belirlenmiş olup, “Hizmet” başlıklı 4/1 bendinde; hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu ve bu işlemlerin; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleştirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun “İşlemlerin Türkiye’de yapılması” başlıklı 6/b bendinde; işlemlerin Türkiye’de yapılmasının, hizmetin Türkiye’de yapılmasını veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını ifade edeceği, 9/1 maddesinde de, mükelleflerin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Ba-

kanlığı, vergi alacağıın emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları sorumlu tutabileceği hükmüne yer verilmiştir. Yine aynı Kanunun 10 ncu maddesi; “Vergiyi Doğuran Olay :

a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,

b) Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,

c) Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması,

....

Anında meydana gelir.” şeklinde düzenlenmiştir.

Öte yandan, 15 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin “Yurt Dışından Sağlanan Hizmetler” başlıklı (C) bölümünde; “Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesine göre işlemler Türkiye’de yapıldıkları takdirde vergiye tabi tutulabilecektir. Aynı Kanunun 6/b maddesine göre, Türkiye’de yapılan, değerlendirilen veya faydalanılan hizmetler Türkiye’de ifa edilmiş sayılacaktır. Yurt dışındaki firmalara yaptırılan hizmetlerden bu kapsama girenlerin vergiye tabi olacağı açıktır. Bu gibi hizmet ifalarında mükellef esas olarak yurt dışındaki firma olmakla birlikte, firmanın Türkiye’de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde vergi, sözü edilen Kanunun 9. maddesi gereğince hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.” denilmektedir.

Buna göre; Şirketinize firması tarafından Fransa’da verilen ürün geliştirmeye yönelik teknik hizmet ve mühendislik hizmeti ile üretim yöntemi ve sınai tecrübeye dayalı bilgi birikiminden yurt içinde (Türkiye’de) yararlanılacağından, yurt dışındaki firmaya serbest meslek adı altında yapılan ödeme ile gayrimaddi hak bedeli olarak yapılacak ödemeler katma değer vergisine ta-

bi olup, serbest meslek ödemesi üzerinden hesaplanan KDV nin Şirketiniz tarafından, hizmetin ifa edildiği dönemde (hizmetin ifasından önce fatura düzenlenmesi halinde faturanın düzenlendiği dönemde), gayri maddi hak bedellerinin ise bu bedellerin ödendiği vergilendirme döneminde sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, hizmetin yapılmasından önce avans olarak yapılan ödemeler bir teslim veya hizmetin karşılığını oluşturmadığından, katma değer vergisine tabi bulunmamaktadır. Ancak ödenen avans bedeli için fatura ve benzeri belge düzenlenmesi halinde, avans bedeli ile ilgili olarak belgenin düzenlendiği anda vergiyi doğuran olay meydana geleceğinden, söz konusu ödemeler de katma değer vergisine tabi olacaktır.

BELGE DÜZENİ (VERGİ USUL KANUNU) YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229 uncu maddesinde; “Fatura; satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.” şeklinde tanımlanmış, aynı Kanunun 231/5 inci maddesinde; “Fatura; malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.” hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, 253 Seri No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin “B-Yurt Dışında Faaliyette Bulunan Mükelleflere Yaptırılan İş Ve Hizmetler Karşılığında Alınan Belgelerle İlgili İşlemler” başlıklı bölümünde; “Vergi Usul Kanunun kayıt nizamına ilişkin 215 inci maddesinde, bu Kanuna göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulmasının mecburi olacağı belirtilmiş 227 nci maddesinde de "Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmü yer almıştır. Söz konusu kayıtların ise aynı Kanunun 229 uncu ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerden herhangi biri ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bu hükümlere göre, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan, iş veya hizmetler karşılığında ödemede bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlardan aldıkları muteber belgeleri, yurt dışındaki temsilciliklerimizde veya yurt içindeki noterlerde Türkçe'ye tercüme ve tasdik ettirdikten sonra defterlerine gider olarak kaydedebilmekte idiler.

Ancak Bakanlığımıza yapılan başvurulardan, bu işlemlerin yurt dışı temsilciliklerimizdeki iş yığılmalarına neden olduğu, mükellefler bakımından da ağır külfetler getirdiği anlaşıldığından, anılan Kanunun mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, bu Genel Tebliğ ile yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan iş veya hizmetler karşılığında alınan belgelerin, yurt dışındaki temsilciliklerimizde veya yurt içinde noterlerde Türkçe'ye tercüme ve tasdik edilme zorunluluğu kaldırılmıştır.

Buna göre, yurt dışındaki kişi veya firmalardan belge alan mükellefler, bu belgeleri defter kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında belgelerde yazılı bedelleri, belgelerin düzenlendiği günde Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarında göstereceklerdir. Ancak inceleme sırasında inceleme elamanınca lüzum görülmesi halinde, mükellefler bu belgelerini tercüme ettirmek zorundadırlar.” denilmektedir.

Buna göre; yurt dışından alınan hizmet nedeniyle yüklenilen tutarların işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmesi için Vergi Usul Kanununun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerden herhangi biri ile tevsik edilmesi gerekmekte olup, aksi durumda gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmesi, ancak yurt dışından alınan söz konusu belgenin hizmetin alındığı ülkede uygulanan vergi mevzuatı çerçevesinde geçerli bir belge olduğunun kabulü halinde mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, hizmetin yapılmasından önce avans olarak yapılan ödemeler karşılığında yurt dışında mukim firmadan fatura alınması gerektiğine dair vergi mevzuatımızda yasal bir zorunluluk bulunmamaktadır.

Bilgilerinizi rica ederim.

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı
Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü
(Mükellef Hakları ve İletişim Bölümü)

Sayı :B.07,1.GİB.4.99.16.01/01/2009/VUK-274/MUK-11 17.02.2009.4871

Konu:Üretimde kullanılan hammadde ve Yarı mamullerin stok değerlemesi.

.....

İlgi :..... tarihli dilekçeniz.

İlgi dilekçenizde; pirinç ve bakır alaşımları imalatı yapmakta olan şirketinizin üretimde kullandığı hammadde ve yarı mamullerin fiyatlarındaki düşüş %10 oranından fazla olduğu için yılsonu stok değerlemesinin Vergi Usul Kanunu'nun 274'üncü maddesi kapsamında yapıp yapılamayacağı hususunda tereddüt olduğundan Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Bilindiği üzere; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Emtia" başlıklı 274'üncü maddesinde; emtianın, maliyet bedeliyle değerlendirileceği, emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükelleflerin, maliyet bedeli yerine 267 inci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilecekleri, belirtildikten sonra, bu hükümlerin **275 inci maddede yazılı mamuller** için de uygulanabileceği hüküm altına alınmıştır.

Anılan Kanununun 275'inci maddesinde ise; "İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:

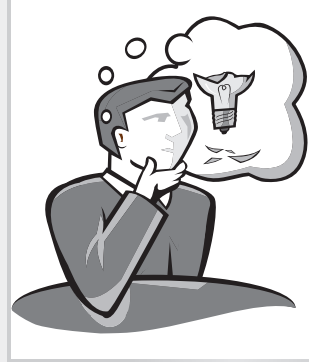
1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;
2. Mamule isabet eden işçilik;
3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;
4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.);
5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıda ki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler.” hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre; Vergi Usul Kanunu’nun 275’inci maddesi gereğince satışa hazır durumda olmamakla birlikte üretimde kullanılmak üzere alınan hammadde ve yardımcı maddeler ile malzemeler ve üretilen yarı mamullerin emtia kapsamında değerlendirilerek, stok değerlemesinin Vergi Usul Kanunu’nun 274’üncü maddesi gereğince yapılması mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

PRATİK BİLGİLER



PRATİK BİLGİLER

