

Kurum tarafından verilecek hizmet ifa edilmeden önce faturanın düzenlenmesi ve bedelin tahsil edilmesini müteakip müşterinin hizmet alımından vazgeçmesi durumunda belge düzeni ve vergilendirme hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	11395140-105[234-2012/VUK-1- . . .]--1292
Tarih	22.08.2013

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-105[234-2012/VUK-1- . . .]--1292

22/08/2013

Konu : Göçmenlik hizmeti veren aracılık şirketinin hizmet karşılığı düzenlediği sözleşmenin fesih edilmesi halinde verilecek iade için belge düzeni.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; kurumunuzun ...'ya göçmen olarak gitmek isteyen kişilere göçmenlik hakkını elde edebilmeleri için aracılık hizmeti verdiğini, bunun için hizmeti alan kişiler ile mukavele imzalanarak verilecek hizmetin karşılığında kontrat adı altında fatura düzenleyip KDV tahsil edildiğini, ileriye dönük olarak iki üç yıl süren bu hizmetlere ilişkin olarak devam eden süreçte bir kısım müşterilerin göçmenlikten vazgeçme, istenen evrakları tamamlayamama ve benzeri nedenlerle kontratı feshederek ödedikleri hizmet bedelini geri istediklerini belirterek, kurumunuz tarafından iade edilen bedellerin Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi açısından indirim ve iade konusu yapıлып

yapılamayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde kurumlar vergisinin, Kanun'un 1'inci maddesinde yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca safi kurum kazancının tespit edilmesinde Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi yanında Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun "Ticari Kazancın Tarifi" başlıklı 37 nci maddesinde, "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır" hükmü yer almış olup; aynı Kanunun "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 38 inci maddesinde ise,

"Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;
2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulur." denilmiş, Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde, safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde ise Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerinin safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmasına ilişkin hükme yer verilmiştir.

Ayrıca, ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar "dönemsellik" ve "tahakkuk esası" ilkeleridir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemde 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 itibarıyla kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, verilecek hizmete ilişkin düzenlenen sözleşmeye istinaden tahsil edilen tutarlar, sözleşme tarihi itibarıyla miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş yani tahakkuk etmiş olacağından, söz konusu tutarların, bu tarih itibarıyla kurum kazancına dâhil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir. Hizmeti alanlarca sözleşmenin feshi istenerek, hizmetin gerçekleştirilmemesi veya hizmet alımından vazgeçilmesi durumunda ise müşteriye iade edilen tutarların, müşterilerin vergi mükellefi veya nihai tüketici olmasına göre belgelendirilmesi şartıyla iade edildiği tarihte kurum

kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür.

Söz konusu işlemlerin muvazaalı olarak indirim konusu yapıldığının tespit edilmesi halinde, bu tutarlara tekabül eden verginin, cezalı olarak tarh edileceği hususu tabiidir.

KATMA DEĞER VERGİSİ VE VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

1/1 inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

8/2 nci maddesinde, vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura ve benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde düzenlediği bu tür vesikalarda KDV gösterenlerin, bu vergiyi ödemekle mükellef oldukları ve fazla ödenen vergilerin Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre ilgililere iade edileceği,

10 uncu maddesinde, mal teslimi veya hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde ise, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında vergiyi doğuran olayın meydana geldiği,

29/1 inci maddesinde; mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV den bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV yi indirebilecekleri,

29/3 üncü maddesinde, indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği,

34/1 inci maddesinde, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV nin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebileceği,

34/2 nci maddesinde; KDV nin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemlerde vergi indiriminin nasıl belgelendirileceğinin Maliye Bakanlığınca tespit olunacağı,

35 inci maddesinde ise malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemten vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin bunlar için borçlandığı vergiyi, bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin meydana geldiği dönem içinde

düzeltecekleri, ancak, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesinin şart olduğu,

hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, 15 ve 23 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde, verginin indirim konusu yapılabilmesi için fatura veya benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesinin zorunlu olduğu, ancak KDV Kanununun 23 üncü maddesine göre özel matrah şekilleri tespit edilen işlemler ile tarife ve bilet bedelinin vergi dâhil edilerek hesaplandığı hallerde, düzenlenecek vesikalarda verginin ayrıca gösterilmesi şartı aranmayacağı açıklanmıştır.

KDV Kanununun 8/2 nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak Tüketicinin Korunması Hakkındaki Kanun kapsamında ödenen KDV nin iadesi konusunda ne şekilde işlem yapılacağı hususundaki açıklamalara ise 54 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (B/1) bölümünde yer verilmiştir.

Anılan Tebliğin sözü edilen bölümünde belirtildiği üzere, tüketiciler tarafından malların iade edilip bedellerinin geri verilmesinin istendiği durumlarda, satıcı tarafından ödenen bedellerin KDV dâhil tutarları tüketiciye iade edilecektir. Satıcılar işlemlerinin düzeltilmesi için iade edilen mal nedeniyle gider pusulası düzenleyecekler ve tüketiciden iade edilen mala ait fatura ve benzeri belgeyi bu makbuz ekinde geri alacaklardır. Gider pusulasında iade edilen mala ilişkin KDV satış bedelinden ayrı gösterilecek ve bu miktar indirim konusu yapılmak suretiyle işlem düzeltilecektir.

İade edilen malın yerine aynı veya başka bir malın verildiği durumlarda ise satıcı tarafından yukarıda sözü edilen işlemlerin yanı sıra bu defa verilen yeni mal için fatura ve benzeri belge düzenlenecek, dolayısıyla iade edilen malların yerine verilen yeni malların değerleri dikkate alınarak belge düzenleneceğinden, iade edilen mallar ile yeni verilen mallar arasında değer farkının olup olmaması düzeltme işlemini etkilemeyecektir.

Diğer taraftan, 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 vesika olarak tanımlanmıştır.

Aynı Kanunun 231 inci maddesinin 5 numaralı bendinde; faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami 7 gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmemiş olan faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Mezkûr Kanunun 232 nci maddesi hükmüne göre, tüccarlar sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve aldıkları emtia veya hizmet için de fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Vergi Usul Kanununun 234 üncü maddesi hükmüne göre ise tüccarlar vergiden muaf esnafa, yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Bu belge, 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.

Bu hükümler çerçevesinde, bu tür hizmetlerde hizmet bedelinin tamamının veya bir kısmının hizmet ifa edilmeden önce tahsil edilmesi halinde, fatura ve benzeri belge düzenlenmemiş olması koşuluyla katma değer vergisi doğmamaktadır.

Kurumunuz tarafından sunulan aracılık hizmetinde, verilecek hizmetin ifasından önce fatura düzenlenmiş olması halinde katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olay meydana geleceğinden, faturada gösterilen ve kayıtlara intikal ettirilen hesaplanan KDV nin genel hükümler çerçevesinde kurumunuz tarafından beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

Buna göre; Kurumunuz tarafından verilecek hizmet ifa edilmeden önce faturanın düzenlenmesi ve bedelin tahsil edilmesini müteakip müşterinin hizmet alımından vazgeçmesi durumunda; hizmet bedeli ve buna ait KDV nin vergi mükellefi olmayan müşteriye iadesinde gider pusulası düzenlenmesi gerekmekte olup söz konusu gider pusulasında gösterilecek KDV nin ait olduğu dönemde kurumunuz tarafından indirim konusu yapılmak suretiyle işlemin düzeltilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.