

Bedelsiz tıbbi maske tesliminde belge düzeni

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-120[40-2020/553]-1286313
Tarih	15.11.2023

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-120[40-2020/553]-

15.11.2023

Konu : Bedelsiz tıbbi maske tesliminde belge düzeni

İlgi :

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; yurt dışına yapacağınız maske ihracatına yönelik gerekli ihracat izninin alınabilmesi için ... ile sözleşme yapılması ve sözleşme kapsamında belirlenen oranda ürünlerin ...'ya teslim edilmesi şartının bulunduğu, bu kapsamda ...'ya teslim edilen ürünler karşılığında ilgili Kurum tarafından sıfır bedelli fatura talep edildiği belirtilerek, yapılan maske teslimlerinin kurum kazancının tespitinde doğrudan gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı ya da bu teslimlerin kamu kurum ve kuruluşlarına bağış ve yardım olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda görüş talep ettiğiniz anlaşılmakta olup Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmaktadır.

1-KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasıyla kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap döneminde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı belirtilmiş, maddenin ikinci fıkrasıyla da safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin matrahtan indirilebilmesi için; giderin yapılmasıyla gelirin elde edilmesi veya idamesi arasında doğrudan ve açık bir ilişkinin var olması, giderin keyfi olmaması yani gelirin elde edilmesi için mecburi olarak yapılması ve yapılan gider karşılığında sabit kıymet iktisap edilmemiş olması gerekir.

Öte yandan, 04.03.2020 tarihli ve 31058 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "İhracı Yasak Ve Ön İzne Bağlı Mallara İlişkin Tebliğ (İhracat: 96/31)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" ile koruyucu maske, tulum, koruyucu önlük, tıbbi ve cerrahi maske ihracatı Türkiye İlaç ve Tıbbi Cihaz Kurumu'nun (TİTCK) ön iznine bağlanmış ve ihracatı gerçekleştirecek olan firmanın söz konusu ihracat iznini alabilmesi için ... ile sözleşme yapması ve sözleşme kapsamında belirlenen oranda ürünleri ...'ya teslim etmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, ... ile Cerrahi Maske, "FFP3/FFP2/N95 Maske" ve Koruyucu ürünlerinin üretimini/tedarikini yapan yüklenici firma arasında imzalanacak "Mal Alım Sözleşmesi" incelenmiş olup, sözleşmenin "Yüklenici yükümlülükleri" başlıklı 3 üncü maddesinin bir numaralı fıkrasının (b) bendinde, sözleşme kapsamında üretilen/tedarik edilen ürünler karşılığında herhangi bir bedel talep edilmeyeceği, "Devlet Malzeme Ofisinin Yükümlülükleri" başlıklı 4 üncü maddesinin ikinci fıkrasında ise yüklenici tarafından sözleşmeye uygun olarak teslim edilen ürün sayısının, yükleniciye ihracat izni verilmesi için ...'ye bildirileceği belirtilmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Şirketiniz tarafından maske ihracı yapılabilmesi için ..'ya bedelsiz olarak maske teslimine yönelik idari bir zorunluluk bulunması nedeniyle, söz konusu Tebliğde belirtilen şartlara uygun olması koşuluyla, yapılan maske teslimlerinin Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı benî kapsamında maliyet bedeli veya alış bedeli üzerinden ...'ya teslim edildiği dönemde kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

2-VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesinin (B) fıkrasında, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, 213 sayılı Kanunun 227 nci maddesinde, *"Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir."* hükmü yer almakta olup, söz konusu kayıtların ise aynı Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan veya Bakanlığımıza verilen yetkiye dayanılarak kullanılma zorunluluğu getirilen belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, mezkûr Kanunun;

- 229 uncu maddesi, "*Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.*",

- 231 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde, "*5. Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Hazine ve Maliye Bakanlığı; mal veya hizmetin nev'i, miktarı, fiyatı, tutarı, satışın yapılma şekli, faaliyet konusu, sektör veya mükellefiyet türünü ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak, bu süreyi indirmeye ya da faturanın malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı anda düzenlenmesi zorunluluğu getirmeye yetkilidir. Bu süreler içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.*",

- 232 nci maddesinin birinci fıkrasında, "*Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:*

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;
2. Serbest meslek erbabına;
3. Kazançları basit usulde tesbit olunan tüccarlara;
4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;
5. Vergiden muaf esnafa.

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler."

hükümleri yer almaktadır.

Buna göre, şirketiniz tarafından maske ihracı yapılabilmesi için "*İhracı Yasak Ve Ön İzne Bağlı Mallara İlişkin Tebliğ (İhracat: 96/31)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (İhracat: 2020/4)*" kapsamında ...'ya bedelsiz olarak yapılan maske teslimlerine ilişkin olarak düzenlenmesi gereken faturanın, söz konusu Tebliğde belirtilen şartlara uygun olması şartıyla, işlemin mahiyetine ilişkin açıklamalara yer verilmek ve mal bedeli sıfır (bedelsiz) olarak gösterilmek suretiyle düzenlenmesi mümkün bulunmaktadır.

3-KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

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

- 1/3-g maddesinde, genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin KDV'ye tabi olduğu,

- 17/2-b maddesinde ise, aynı maddenin birinci fıkrasında sayılan genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, döner sermayeli kuruluşlara, kanunla veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşlarına, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, siyasî partiler ve sendikalara, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıklarına, kamu menfaatine yararlı derneklere, tarımsal amaçlı kooperatiflere ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifalarının KDV'den istisna olduğu

hüküm altına alınmıştır.

KDV Kanununun 17/2-b maddesinde yer alan istisna hükmü, aynı Kanunun 17/1 inci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara yapılan bedelsiz teslimleri kapsamakta olup, teslimin bunlar dışındaki kurum veya kuruluşlara yapılması halinde ise istisna hükmünden faydalanılması mümkün değildir. Ayrıca bu istisna hükmü, bedelsiz teslim konu malların satın alınması veya üretilmesi ile ilgili olarak yapılacak mal ve hizmet alımlarını kapsamamaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; 11/3/1954 tarihli ve 6400 sayılı "Devlet Malzeme Ofisi Kurulması Hakkında Kanun" ile kurulan, son hali "233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" ve anılan Kararnamede yer alan hükümler çerçevesinde Cumhurbaşkanı Kararı ile yürürlüğe konan ana statüde belirlenen, kamu tüzel kişiliğini haiz bir iktisadi devlet teşekkülü olan ve kamu yararını gerçekleştirmeyi amaçlayan ... Şirketiniz tarafından gerçekleştirilecek maske ihracatı öncesinde, yapılan bedelsiz maske tesliminin KDV Kanununun 17/2-b maddesi gereğince KDV'den istisna tutulması mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026