

Aile hekimlerinin kullanımına yönelik bilgisayar programının lisans kullanım hakkının kredi kartı ile taksitli kiralınması hizmetinde faturanın düzenlenme zamanının Katma Değer Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunu yönünden değerlendirilmesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-6-18-822
Tarih	09.08.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-6-18-822

09/08/2012

Konu : Aile hekimlerinin kullanımına yönelik bilgisayar programının lisans kullanım hakkının kredi kartı ile taksitli kiralınması hizmetinde faturanın düzenlenme zamanının Katma Değer Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunu yönünden değerlendirilmesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi numarasında kayıtlı mükellefi olduğunuzu, şirketinizin faaliyet konusunun bilgisayar yazılımı olduğunu ve bu kapsamda aile hekimlerinin kullanımına yönelik geliştirilen bilgisayar programının lisansının kullanım hakkının müşterilere kiralandığını belirterek, söz konusu aile hekimlerinin kullanımına yönelik bilgisayar programının lisans kullanım hakkının kredi kartı ile taksitli kiralınması hizmetinde faturanın düzenlenme

zamanının Katma Değer Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunu yönünden değerlendirilmesi hususunda Başkanlığımız görüşü istenilmektedir.

I- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

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. Kanunun 231 nci maddesinin (5) numaralı bendinde de faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı, 232 nci maddesinde ise birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek, satın aldıkları emtia ve hizmetler için de fatura istemek ve almak zorunda oldukları hükme bağlanmıştır.

Bu hükümler uyarınca fatura, esas olarak emtia satışı veya iş yapılması dolayısıyla düzenlenen bir belgedir.

Diğer yandan, kredi kartları, nakit kullanımı gerekmeksizin mal ve hizmet alımı olanağı sağlayan ve satışa konu mal veya hizmetin bedelinin tahsilinde kullanılan bir araç olup, kredi kartıyla yapılan her tahsilâtın, işletme tarafından yapılan bir mal satışı veya sunulan hizmete ilişkin olduğu kabul edilir. Nitekim, kredi kartı kullanımı sonucu üye işyeri tarafından elektronik ya da mekanik cihazlar kullanılarak düzenlenen ve kart hamilinin işleminden doğan borcu ile diğer bilgileri gösteren harcama belgeleri mal ve hizmet bedellerinin kredi kartı ile ödendiğini göstermektedir. Bunun dışında, kredi kartlarının iktisadi ve ticari icaplara uygun olmayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir biçimde kullanıldığının iddia edilmesi halinde, ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olacağı tabiidir.

Buna göre kredi kartları, işletme tarafından yapılan bir mal satışı veya hizmet ifasının bedelinin ödenmesi için kullanılan bir ödeme aracıdır. Fatura ise, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında düzenlenen ve borçlanılan meblağı gösteren tahakkuk belgesi olup, ödeme belgesi değildir. Bu nedenle fatura, mükellefler tarafından kredi kartı ile yapılan ödemelere ilişkin düzenlenmemekte, kural olarak mal satışı ve hizmet ifası sonucuna göre tanzim edilmektedir. Ancak, istisnai olarak malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten önce de fatura düzenlenmesi mümkün bulunmaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre, yapılan tüm mal veya hizmet satışları için, Kanunda belirtilen şekil şartlarına uygun olarak malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde fatura vb. belge düzenlenmesi zorunlu olup, bu satışlarla ilgili olarak tahsilâtın daha sonraki bir tarihte kredi kartı ile yapılması sırasında ayrıca fatura vb. belge düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. Buna göre, malın teslimi veya hizmetin ifası anında veya öncesinde toplam bedel üzerinden faturası

düzenlenen taksitli satışlarda sonraki taksitlerin kredi kartı ile ödenmesi durumunda, yapılan tahsilâtlar daha önceden düzenlenmiş olan faturayla ilişkilendirilecek olup, bu tahsilâtlar için yeni bir fatura düzenlenmeyecektir.

Bu itibarla, kredi kartının, satışa konu mal veya hizmetin bedelinin tahsilinde nakit yerine kullanılan bir ödeme aracı olması nedeniyle, bilgisayar programının satışı veya lisans kullanım hakkının kiralanması işlemine ilişkin olarak düzenlenen sözleşme kapsamında malın teslim edildiği/hizmetin sunulduğu tarihten itibaren azami yedi gün içerisinde fatura düzenlenmesi gerekmekte olup, bu tarihte veya daha sonraki tarihlerde kredi kartıyla yapılan tahsilâtların ilgili olduğu mal veya hizmet satışına ilişkin belgelerin düzenlenmiş olduğuna dair ispat külfeti mükellefe ait olacaktır.

Bununla birlikte, bilgisayar programının lisans kullanım hakkının kiralanması işleminin mutad olarak gerçekleştirilen ve bu hususta mutabık kalınan kısım kısım hizmet ifası kapsamında değerlendirilmesi halinde ise her döneme ilişkin kısmi hizmet ifasının gerçekleştirildiği tarihten itibaren azami yedi gün içerisinde fatura düzenleneceği tabiidir.

II-KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, Kanunun birinci maddesinde yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmış olup, ticari kazançta vergiyi doğuran olay tahakkuk esasına bağlanmıştır.

Kanunda yer alan düzenlemelere göre, kurum kazancı, ticari kazanç niteliği taşıdığı ve ticari kazanç gibi tespit edildiğinden elde etme yönünden tahakkuk esası geçerlidir. Kurum kazancının hesap dönemleri itibariyle tespit edilerek, dönemler itibariyle gerçekleşmiş gelir ve giderlerin safi kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekir. Gelir ve giderler tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilerek hâsılat, gelir ve karlar aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlar karşılaştırılır.

Tahakkuk; gelirin ve giderin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmesini ifade eder. Tahakkuk esasında, geliri doğuran muamelelerin eksiksiz olarak tekemmül etmiş olması, gelirin elde edilmiş sayılması için yeterlidir. Diğer bir ifade ile tahakkuk esasında vergilendirme yapılabilmesi için, alacak hakkının doğmuş olması gerekir.

Buna göre, şirketiniz tarafından geliştirilen aile hekimlerinin kullanımına yönelik bilgisayar programının lisans kullanım hakkının kredi kartı ile taksitli kiralanmasında, malın teslim edildiği/hizmetin sunulduğu tarihte gelir tahakkuk ederek hukuken talep edilebilir duruma geldiğinden, söz konusu kiralama işlemi sonucu elde edilen gelirin bu tarih itibarıyla kurum kazancına dahil edilmesi gerekmekte

olup, mal/hizmet bedelinin kredi kartı ile ödenmesinin veya ödenmemesinin bir önemi bulunmamaktadır.

III- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

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

4 üncü maddesinde; hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, bu işlemlerin; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği,

10/b maddesinde, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında, 10/c maddesinde ise; kısım kısım hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde bir kısım hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olayın meydana geldiği,

hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 42 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlığımızca şekil ve muhteviyatı belirlenen 1 No.lu Katma Değer Vergisi Beyannamesinde beyannameye eklenecek belgeler sayılmış, Beyannamenin 6 ncı Tablosunun 45 inci satırına "Kredi Kartı ile Tahsil Edilen Teslim ve Hizmet Bedelleri"nin (Bu dönemde gerçekleştirilen teslim ve hizmetlere ait bedelin, kredi kartı ile tahsil edilen kısmı) (e-Beyannamenin Sonuç Hesapları-Diğer Bilgiler-Kredi Kartı ile Tahsil Edilen Teslim ve Hizmetlerin Katma Değer Vergisi Dahil Karşılığını Teşkil Eden Bedel) yazılacağı açıklanmıştır.

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalara 83 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin 3 üncü, 60 No.lu KDV Sirkülerinin ise (7.2.) bölümünde yer verilmiştir.

KDV beyannamesinin bu satırında istenen bilgi, verginin tarh ve tahakkuku ile ilgili olmayan denetim amaçlı bir bilgidir. Burada vergiyi doğuran olay vuku bulsun bulmasın belirli bir dönemde kredi kartı ile yapılan tahsilatlar gösterilecektir. Bu satırda yer alan tutarların Beyannamenin "Sonuç Hesapları" kulakçığındaki "Teslim ve Hizmetlerin Karşılığını Teşkil Eden Bedel" ile uyum göstermemesi ve vergi dairesince bu hususun mükelleften sorulması halinde, kredi kartı ile yapılan tahsilâtların, avans ödemelerine ait olduğu "izah" gerekçesi olarak belirtilebilecektir.

Diğer taraftan, kredi kartı, satışa konu mal veya hizmetin bedelinin tahsilinde kullanılmakta olup, kredi kartıyla yapılan tahsilatın, işletme tarafından yapılan bir mal satışı veya sunulan hizmete ilişkin olduğu kabul edilir. Bu itibarla, fatura; mükellefler tarafından kredi kartıyla yapılan tahsilata değil, tahsilatın ait olduğu satış veya hizmetin Vergi Usul Kanununda belirtildiği şekilde belgelendirilmesine yönelik olarak düzenlenmektedir.

Buna göre;

1. Aile hekimlerine şirketinizce verilen bilgisayar programının lisans kullanım hakkının kiralanması hizmeti, kısım kısım hizmet ifası kapsamında değerlendirilerek aylık vergilendirme dönemleri itibariyle KDV hesaplanması gerekmektedir.

2. Hizmetin ifasından önce hizmet bedeline mahsuben kredi kartı ile yapılan avans mahiyetindeki ödemeler KDV ye tabi tutulmayacaktır. Ancak alınan bu avanslar için fatura düzenlenmesi halinde, Kanunun 10/b maddesi gereği vergiyi doğuran olay meydana geleceğinden, faturada gösterilen bedel üzerinden KDV hesaplanacaktır. Kredi kartı ile tahsil edilen avans mahiyetindeki bedellerin, tahsilatın yapıldığı dönem 1 No.lu KDV Beyannamesinin "Kredi Kartı ile Tahsil Edilen Teslim ve Hizmetlerin KDV Dahil Karşılığını Teşkil Eden Bedel" satırında gösterilmesi gerekmektedir.

Bu satırda yer alan tutarların Tablo I (e-Beyannamede Matrah) de beyan edilen tutar ile uyum göstermemesi ve bu hususun vergi dairesince sorulması halinde, tahsilatın avans mahiyetindeki bedellere yönelik olduğu (bir başka ifade ile farklılığın avans mahiyetindeki tahsilâtta kaynaklandığı) ve teslim ve hizmetin gerçekleştirilmesi anında Vergi Usul Kanununda belirtildiği şekilde belgelendirildiği "izah" gerekçesi olarak belirtilecek olup, izahatın yeterli görülmemesi halinde gerekli yasal işlemlerin tesisi yoluna gidilebileceği tabiidir.

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.

