

İnternet üzerinden yapılan kontör yükleme işleminin vergi kanunları karşısındaki durumu hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	27575268-105[232-2012-9384]-394
Tarih	17.04.2014

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)

Sayı : 27575268-105[232-2012-9384]-394

17/04/2014

Konu : İnternet üzerinden yapılan kontör yükleme işleminin vergi kanunları karşısındaki durumu hk.

İlgi : ... tarihli ve ... sayılı özelge talep formunuz.

İlgi özelge talep formunuzda; ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi numaralı mükellefi olduğunuzu, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumundan "STH" tipi lisans sahibi şirket olarak internet üzerinden tedarikçi firmalardan ses alıp Telekom bayilerine yine internet üzerinden ses satışı yaptığınızı, bu satışlara ilişkin düzenlediğiniz faturalarda katma değer vergisi ve özel iletişim vergisi hesaplayarak beyan ettiğinizi, yeni projeniz kapsamında bu faaliyetinize ek olarak kendi hattınızı satarak internet üzerinden kontör yükleme işlemi yapacağınızı, yapacağınız bu işlemle hem nihai tüketicilere hem de Telekom bayilerine satış işlemi gerçekleştireceğinizi belirterek, söz konusu kontör yükleme işleminin Kurumlar Vergisi Kanunu, Özel İletişim Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu karşısındaki durumu hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmiştir.

A- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

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 hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 38'inci maddesinde ise, "Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet 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." hükmüne yer verilmiştir.

Bu çerçevede; şirketinizin, kendi hattını satarak internet üzerinden hem Telekom bayilerine hem de nihai tüketicilere yapacağı kontör yükleme işlemi nedeniyle elde edeceği tutarların kurum kazancının tespitinde dikkate alınarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

B- ÖZEL İLETİŞİM VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 39 uncu maddesinde, 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu uyarınca Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuyla görev veya imtiyaz sözleşmesi imzalamak suretiyle veya 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu uyarınca bu Kuruma bildirim yapılması veya bu Kurumca kullanım hakkı verilmesi yoluyla yetkilendirilen veya yetkilendirilmiş sayılan işletmecilerin (kablo tv altyapısı üzerinden teknik olarak verilebilecek her türlü hizmetleri dışında, görev sözleşmesi ile ulusal egemenlik kapsamındaki uydu yörünge pozisyonlarının hakları, yönetimi ve işletme yetkisine sahip olanlar hariç) her nevi mobil elektronik haberleşme işletmeciliği kapsamındaki (ön ödemeli kart satışları dahil) tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetlerinin % 25, kablolu, kablosuz ve mobil internet servis sağlayıcılığı hizmetinin %5, radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo ortamından iletilmesine ilişkin hizmetler ile diğer elektronik haberleşme hizmetlerinin % 15 oranında ÖİV'ye tabi olduğu, verginin mükellefinin yukarıda sayılan elektronik haberleşme hizmetlerini sunan işletmeciler olduğu, verginin matrahının KDV matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül ettiği, bu maddede hüküm bulunmayan hallerde 3065 sayılı KDV Kanunu hükümleri uygulanacağı ile ÖİV'nin KDV matrahına dahil edilmeyeceği, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilmeyeceği ve hiçbir vergiden mahsup edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanununun 3 üncü maddesinde, elektronik haberleşme; elektriksel işaretlere dönüştürülebilen her türlü işaret, sembol, ses, görüntü ve verinin kablo, telsiz, optik, elektrik, manyetik, elektromanyetik, elektrokimyasal, elektromekanik ve diğer iletişim sistemleri

vasıtasıyla iletilmesi, gönderilmesi ve alınması, elektronik haberleşme hizmeti ise elektronik haberleşme tanımına giren faaliyetlerin bir kısmının veya tamamının hizmet olarak sunulması şeklinde tanımlanmıştır.

Diğer yandan, 4 No.lu Gider Vergileri Sirkülerinde, ÖİV mükellefi olan işletmecilerin nihai tüketici durumundaki kurum, kuruluş ve şahıslara yapacağı hizmet satışlarında ÖİV hesaplayacakları; birden fazla aşamadan oluşacak bir vergileme söz konusu olduğunda, ÖİV mükellefleri arasında gerçekleşecek işlemlerde, ÖİV mükelleflerinin vermiş olduğu telekomünikasyon hizmetlerine ilişkin faturalarda gösterdikleri ÖİV'den bu hizmetlere ilişkin olarak ödedikleri ÖİV'yi, Katma Değer Vergisi Kanununun 29, 30, 32 ve 34 üncü maddelerinde belirtilen hükümler çerçevesinde indirim konusu yapabilecekleri açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, STH kapsamında elektronik haberleşme hizmeti sunmak üzere Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu tarafından yetkilendirilen şirketin kullanıcılarına kendi hattını satması ve telefon görüşmesini sağlamak amacıyla internet üzerinden kontör yükleme hizmeti vermesi % 15 oranında ÖİV ye tabidir.

Ayrıca, şirketin söz konusu faaliyetini yerine getirebilmesi için tedarikçi firmadan aldığı hizmet karşılığında tedarikçi firmanın şirket adına düzenleneceği faturalarda yer alan ÖİV tutarlarının indirim konusu yapması mümkün bulunmaktadır.

C- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

1/1'inci maddesinde; Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin, 1/2'nci maddesinde; her türlü mal ve hizmet ithalatının, 1/3-a maddesinde ise; posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetlerinin KDV'ye tabi olduğu, 10'uncu maddesinde; mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde vergiyi doğuran olayın malın teslimi veya hizmetin yapılması anında meydana geldiği, 20'nci maddesinde; teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, 23/f maddesinde; Maliye Bakanlığının işin mahiyetini göz önünde tutarak özel matrah şekilleri tespit etmeye yetkili olduğu,

hükme bağlanmıştır.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 85 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin "C-Özel Matrah Şekli Uygulaması" başlıklı bölümünde; "Katma Değer Vergisi Kanununun 23 'üncü maddesinin (f) bendi hükmünün Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanarak, GSM operatör şirketleri tarafından sunulan cep telefonu konuşma hizmetlerinden faydalanmak üzere çıkarılan ön ödemeli hazır kartlar da dahil olmak üzere bütün telefon kartı ve jeton satışlarının özel matrah şekline göre vergilendirilmesi uygun görülmüştür. Buna göre, perakendeci bayiler tarafından yapılan telefon kartı ve jeton satışlarına ait katma değer vergisinin bayi karına isabet eden katma değer vergisini de ihtiva edecek şekilde perakendeci bayilere telefon kartı ve jeton teslimi yapan kuruluşlar tarafından beyan edilmesi

gerekmektedir.

Bu durumda, bayiler belirtilen kapsamdaki telefon kartı ve jeton satışları için ayrıca vergi hesaplamayacaklardır...." açıklamasına yer verilmiştir.

Buna göre; şirketiniz tarafından özel matrah şekline tabi olan kontör teslimlerine yönelik düzenlenecek faturada perakendeci bayi karını da ihtiva edecek şekilde toplam matrah üzerinden KDV hesaplanacak ve hesaplanan bu vergi mükellef sıfatı ile verilecek olan 1 No.lu KDV beyannamesinde "Hesaplanan KDV" olarak beyan edilecektir. Ayrıca nihai tüketicilere perakende olarak yapılan satışlarınızda da KDV hesaplanacaktır.

Öte yandan, müşteri aboneliğini belirleyen hat satışı, bir telefon kartı olmayıp, ön ödemeli veya telefon kartı olarak değerlendirilemeyecek olup, şirketiniz tarafından düzenlenecek hat satış faturalarında satış bedeli üzerinden genel oranda (%18) KDV hesaplanacaktır.

D- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Faturanın nizamı" başlıklı 231'inci maddesinin beşinci fıkrasında, "Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır."

"Fatura Kullanma Mecburiyeti" başlıklı 232'nci maddesinde ise; "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 tespit olunan tüccarlara,
- 4- Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere,
- 5- Vergiden muaf esnafa,

Sattıkları emtia veya yaptırdıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler." hükümleri yer almaktadır.

Diğer taraftan, 382 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin " 4- Nihai Tüketicilere Elektronik Ortamda Kredi Kartıyla Yapılan Kontör Satışlarında Belge Düzeni " başlıklı bölümünde;

"Ülkemizde faaliyet gösteren GSM veya sabit telefon operatörleri ile bunlarla anlaşmalı firmalar tarafından, ön ödemeli telefon hizmetinde kullanılan kontörlerin nihai tüketicilerle yüz yüze karşılaşılmaksızın, telefon veya internet üzerinden iletilen talepler üzerine, kart sahibinin hattına otomatik olarak yüklenmesi ve bedelinin elektronik ortamda kredi kartı kullanılarak tahsil edilmesi suretiyle satışlar yapılmakta olup, bu tür satışlarda uyulacak belge düzeni hakkında aşağıdaki açıklamaların yapılmasına gerek görülmüştür.

Yukarıda belirtilen şekilde yapılan kontör satışlarında;

-Kontör satışı yapan işletmelerce gün içerisinde yapılan satışlara ilişkin olarak her günün sonunda "günlük satış raporu" düzenlenmesi ve

-Bu satışlara ilişkin olarak kredi kartlarından yapılan tahsilatların, ilgili banka tarafından düzenlenecek "günlük tahsilat listelerine" istinaden tevsik edilmesi

şartlarıyla, her bir satış için ayrı ayrı belge düzenlenmek yerine, gün sonunda "Muhtelif Müşteriler" ibareli tek bir fatura düzenlenmesi uygun bulunmuştur.

Ancak, müşterinin istemesi halinde fatura veya fatura yerine geçen belgenin düzenleneceği tabiidir.

Belirtilen şekilde kontör satışı yapan işletmelerce, "Muhtelif Müşteriler" ibareli olarak düzenlenecek olan faturaya, "günlük satış raporu" ile banka tarafından düzenlenecek "günlük tahsilat listeleri"nin eklenmesi ve faturaların bu şekilde muhafaza edilmesi gerekmektedir." denilmektedir.

Buna göre, şirketinizin, kendi hattını satarak, ön ödemeli telefon hizmetinde kullanılacak kontörlerin nihai tüketicilerle yüz yüze karşılaşılmaksızın, telefon veya internet üzerinden iletilen talepler üzerine, kart sahibinin hattına otomatik olarak yüklenmesi ve bedelinin elektronik ortamda kredi kartı kullanılarak tahsil edilmesi suretiyle şirketiniz tarafından yapılacak kontör satışlarının yukarıda belirtildiği şekilde belgelendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, müşteri aboneliğini belirleyen hat satışı karşılığında, Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren yedi gün içinde fatura düzenlenmesi gerekeceği 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 özolgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

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