

BTK tarafından verilen karara istinaden müşterilere yapılacak iadelerin belgelendirilmesi ile KDV, KV ve Gider Vergileri Kanunları çerçevesinde değerlendirilmesi.

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	39044742-KDV.35-1140
Tarih	31.07.2013

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü)

Sayı : 39044742-KDV.35-1140

31/07/2013

Konu : BTK tarafından verilen karara istinaden müşterilere yapılacak iadelerin belgelendirilmesi ile KDV, KV ve Gider Vergileri Kanunları çerçevesinde değerlendirilmesi.

İlgide kayıtlı özelge talep formlarınızda, 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu kapsamında Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu (BTK) tarafından yetkilendirilmiş elektronik haberleşme ve telekomünikasyon işletmecisi olarak faaliyette bulunduğunuz, bu faaliyetlerinizden biri olan internet servis sağlayıcılık hizmetini kampanya düzenlemek suretiyle ve sözleşme dahilinde müşterilerinizin internet hizmetini belirli bir dönemde aralıksız almayı taahhüt etmesi karşılığında indirimli olarak sunduğunuz, ancak sözleşmenin müşteriler tarafından taahhüt süresi dolmadan feshedilmesi halinde, sözleşmenin ilgili maddesine istinaden hizmetin standart bedeli ile indirimli bedeli arasındaki farka ilişkin

tutar ve kampanya maliyetlerini (reklam, sözleşme ve modem teslimine ilişkin kargo, aktivasyon, çağrı merkezi hizmetleri gibi kampanya kapsamında yapılan özel giderlerin) fatura düzenlemek suretiyle müşterilerinize yansıttığınız, fakat BTK tarafından Şirketiniz nezdinde yapılan inceleme sonucunda bahsi geçen kurumun fark hizmet bedelinde yer alan "hat tesis ücreti indirimine isabet eden kısmının" müşterilerinize iade edilmesine karar verildiği belirtilerek;

- Vergi mükellefi olmayan nihai tüketici durumundaki müşterilere yapılan iadelerde gider pusulası düzenlenip düzenlenmeyeceği,

- İade işlemi için davet edilen müşterilerin davete icabet etmemesi, bu durumda bulunan çok sayıda müşterinin olması ve dolayısıyla da her bir gider pusulasının müşteriler tarafından imzalanmasının mümkün olmaması nedeniyle müşterilerin banka hesaplarına yapılacak ödeme sonucunda alınacak dekontun tevsik için yeterli olup olmadığı,

- Kampanyadan yararlanmasına rağmen kısmen ödeme yapmış ya da hiç ödeme yapmamış borçlu müşterilere mahsuben yapılacak iadelerde de gider pusulasının imzalatılamaması halinde, düzenlenecek mahsup fişi ve işlemin dayanağını teşkil eden BTK kararının Vergi Usul Kanunu açısından tevsik edici belge olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği,

- "Hat tesis ücreti indirimine isabet eden kısmının" iadesine ilişkin yapılan ödemelerin mükellef olanlara fatura, mükellef olmayanlara gider pusulası (imzalatılamaması hali dahil) ya da müşterilerin Şirketinize olan borçlarına mahsuben yapılması hallerinde KDV'nin indiriminin mümkün olup olmadığı,

- Söz konusu iadenin gider olarak yazılıp yazılamayacağı,

- BTK kararına istinaden iade edilecek bedele ait özel iletişim vergisinin, ödemenin veya mahsubun yapıldığı dönemde indirim konusu yapıp yapılamayacağı,

hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin 2 nci bendinde kurum kazancının, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğu, Kanunun 6 ncı maddesinde kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safı kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safı kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükümlerine yer verilmiş olup safı kurum kazancının tespitinde Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 inci maddesindeki giderler, hasılatından indirim konusu yapılmaktadır.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 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" hükümlerine yer verilmiştir.

Buna göre, tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 inci maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup maddenin (1) numaralı bendinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler, Gelir Vergisi Kanununda ve Kurumlar Vergisi Kanununda sayılan kanunen kabul edilmeyen giderler dışında kalan ticari organizasyona bağlı olarak yapılan giderlerdir ve bunlara işletme gideri de denebilir.

Bir masrafın genel gider adı altında masraf yazılabilmesi için, genel giderlerin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılmış olması, masrafla iş arasında açık güçlü bir illiyet bağının mevcut olması ve masrafın işin önemi ölçüsünde yapılmış bulunması gerekmektedir.

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 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 itibarıyla kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, Şirketiniz ile müşteriler arasında yapılan sözleşme gereği, sözleşmenin süresinden önce fesih edilmesi neticesinde indirimli olarak verilen hizmet bedeli ile standart bedel arasındaki farkın tahakkuk ettiği dönemin kurum kazancına eklenmesi gerekmektedir. Geçmiş yıllarda tahsil edilen söz konusu tutarlar içerisinde yer alan hat tesis ücreti ödemelerinden Bilgi Teknolojileri Kurulunun kararına istinaden müşterilere iade edilecek tutarların ise belgelendirilmesi şartıyla, iadesinin yapıldığı dönemin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ (KDV) KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı 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,

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 aşılmamak 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,

35 inci maddesinde, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde 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 düzelterek, ancak, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesinin şart olduğu,

hüküm altına alınmıştır.

KDV Kanununun 8/2 nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanarak Tüketicinin Korunması Hakkındaki Kanun kapsamında ödenen KDV'nin iadesi konusunda 54 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (B/1) bölümünde açıklama yapılmıştır.

Buna göre, tüketiciler tarafından malların iade edilip bedellerinin geri verilmesinin istendiği durumlarda, satıcı tarafından ödenen bedellerin KDV dahil 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.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, Şirketiniz tarafından müşterilere iade edilen "hat tesis ücreti indirimine isabet eden kısım"a ait KDV'nin, düzeltmenin Şirketinize düzenlenecek fatura veya benzeri vesikalarda ya da Şirketinizce düzenlenecek gider pusulasında gösterilmesi ve takvim yılı aşılmamak kaydıyla belgelerin kanuni defterlerinize kaydedildiği dönemde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

III- GİDER VERGİLERİ KANUNU YÖNÜNDEN:

6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 39 uncu maddesinde; 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu uyarınca Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu ile 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; her nevi mobil elektronik haberleşme işletmeciliği kapsamındaki (ön ödemeli kart satışları dahil) tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetlerinin % 25 oranında özel iletişim vergisine tâbi olduğu, vergi mükellefinin yukarıda sayılan elektronik haberleşme hizmetlerini sunan işletmecilerin olduğu ve özel iletişim vergisinin düzenlenecek faturalarda ayrıca gösterilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, anılan maddenin altıncı fıkrasına göre, özel iletişim vergisi katma değer vergisi matrahına dahil edilmez, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilmez ve hiçbir vergiden mahsup edilmez.

4 Sıra No.lu Gider Vergileri Sirkülerinin "Özel İletişim Vergisinin Uygulamasına İlişkin Açıklamalar" başlıklı (3.3) bölümünde, "Telekomünikasyon hizmetlerinde iade talepleri; işlemin gerçekleşmemesi, işlemten vazgeçilmesi veya sair sebeplerle söz konusu olabilecektir. Bu durumda; özel iletişim vergisi mükellefleri tarafından, gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olan bayi ve tüketicilerin iade talepleri bunların fatura düzenlemeleri suretiyle, gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmayanların iade talepleri ise özel iletişim vergisi mükelleflerince gider pusulası düzenlenmek suretiyle yerine getirilecektir. Gider pusulasında, geri verilen özel iletişim vergisi tutarı da ayrıca gösterilecektir.

Özel iletişim vergisi mükellefi olmayan bayi ve tüketicilerin iade için düzenlediği faturada gösterilen özel iletişim vergisinin beyan edilip ödenmesi söz konusu değildir.

İade talebinin özel iletişim vergisi mükellefleri tarafından yapılması durumunda ise düzenlenecek faturada gösterilen özel iletişim vergisi, iade talebini yerine getiren mükellefler tarafından indirim konusu yapılabileceği tabiidir." açıklaması yer almaktadır.

Ayrıca, 1 Seri No.lu Özel İletişim Vergisi Genel Tebliğinin "1. İndirim" başlıklı bölümünde ise "Özel iletişim vergisi mükelleflerinin bu vergiye tabi hizmetleri dolayısıyla yüklendikleri özel iletişim vergisi, bu vergiye ait beyannamede indirim konusu yapılabilecektir." açıklamasına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Şirketiniz tarafından BTK'nın söz konusu kararına istinaden müşterilerinize yapılacak iade bedellerine ait özel iletişim vergisi tutarlarına ilişkin olarak;

- İadenin vergi mükellefi olanlara yapılması halinde müşteriler tarafından Şirketiniz adına düzenlenecek fatura veya benzeri vesikalarda gösterilen özel iletişim vergisinin iade veya mahsubun yapıldığı dönemde bu vergiye ait beyannamede indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

- İadenin vergi mükellefi olmayanlara yasal mevzuata uygun şekilde düzenlenecek gider pusulası ile yapılması halinde gider pusulası üzerinde ayrıca gösterilecek özel iletişim vergisi indirim konusu yapılmak suretiyle işlem düzeltilecektir.

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.

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