

T.C.
ERZİNCAN VALİLİĞİ
Defterdarlık Gelir Müdürlüğü

Sayı : 61316220-2013/GVK PROMOSYON ÜRÜNLER-4

18.05.2016

Konu : Promosyon Ürünlerin Vergisel Durumu

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden; faaliyet konunuzun şehirlerarası yolcu taşımacılığı yapan otobüslere konaklama hizmeti vermek, akaryakıt satışı yapmak ile otel, market, kuruyemiş, lokanta ve kafe hizmetleri vermek olduğunu belirterek, tesisinizde konaklayan otobüs firmalarının şoför ve yardımcı personeline lokantanızdan ücretsiz olarak ikram edilen yiyecek, içecek ve sigaralar ile tesisinizin lokanta veya kafe işletmesinden personele verilen yiyecek ve içeceklerin kurum kazancından gider olarak indirilip indirilemeyeceği, tesisinizde bulunan akaryakıt istasyonunuzdan akaryakıt satın alan müşterilerinizin isteği üzerine pompalardan verilen ödeme kaydedici cihaz fişlerini 15 gün içinde faturaya dönüştürerek müşteri firmaya verdiğinizi, ancak bu tür gelirlerinizin muhasebeleştirilmesi ve fişlerin faturaya dönüştürülmesi işleminin gelir kaydı hususlarında Başkanlığımızdan görüş talebinde bulunduğunuz anlaşılmıştır.

GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde kurumlar vergisinin, Kanunun 1 inci maddesinde yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin (1) numaralı bendinde ise ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirim konusu olarak dikkate alınabileceği hükme bağlanmış olup pazarlama satış ve dağıtım harcamaları genel giderler kapsamında değerlendirilmektedir.

Ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar "*dönemsellik*" ve "*tahakkuk esası*" ilkeleridir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin hukuken tekemmül etmesinin yanı sıra, işlemde kaynaklanan alacağın veya borcun belirlenmiş olması gereklidir. Bu esas dikkate alındığında, vergi kanunlarında özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, gelir veya giderin mahiyet ve tutar itibariyle tahakkuk ettiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Bu çerçevede, tesisinizde mola veren otobüs firmalarının şoför ve yardımcı personeline bedelsiz olarak yapılan yiyecek, içecek ve sigara teslimlerinin satış olarak değerlendirilmesi ve tahsil edilmeyen satış bedelinin de pazarlama gideri olarak kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkündür.

Öte yandan, akaryakıt istasyonunuzdan yapılan akaryakıt satışlarında, satış işlemi ile gelir tahakkuk etmiş sayılacağından, akaryakıt satış bedellerinin, satışın yapıldığı tarihin içinde bulunduğu geçici ve yıllık kurumlar vergisi dönemlerinde kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun ücretin tarifi başlıklı 61 inci maddesinde "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez." hükmüne yer verilmiştir.

Anılan Kanunun 23 üncü maddesinin (8) numaralı bendinde; "*Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (İşverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin (290 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile değişen tutar) (01.01.2016 tarihinden geçerli olmak üzere) 13,70- TL'yi aşmaması ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakten yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir.)*" hükmü mevcuttur.

Diğer taraftan, mezkûr Kanununun 94 üncü maddesinde kimlerin tevkifat yapacağı belirtilmiş olup; (1) numaralı bendinde; hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup, ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) 103 ve 104 üncü maddelere göre tevkifat yapılacağı hükmü yer almıştır.

Ayrıca konuyla ilgili olarak 26.07.1995 tarih ve 22355 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 186 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde de ayrıntılı açıklamalar bulunmaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirket personeline yemek bedelinin nakden ödenmemesi, fatura karşılığında lokanta veya yemek veren benzeri yerlere ödemede bulunulması ve fiilen çalışılan günlere ait olması halinde Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin (8) numaralı bendinde yer alan miktara kadar istisnadan yararlandırılması, söz konusu miktarı aşan kısmın ücret sayılarak Gelir Vergisi Kanununun 94/1 inci maddesine göre tevkifat yapılarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (II) numaralı bendinde; hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatında iâşe ve ibate giderlerinin safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, çalışanlarınıza ücret mahiyetinde verilen yemek bedellerinin Gelir Vergisi Kanununun 40/2 inci maddesine göre kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate almanız mümkün bulunmaktadır.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

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 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 ve işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebileceği, hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirileceği,

5 inci maddesinde; vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılmasının hizmet sayılacağı,

27 nci maddesinde ise, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre, tesisinizde konaklayan otobüs firmalarının şoför ve yardımcı personeline verilen hizmet, şirketinize verilen müşteri bulma hizmetinin karşılığı olduğundan KDV'ye tabi olup, bu hizmete ilişkin düzenlenen faturada Kanunun 27 nci maddesine göre emsal bedel üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununa göre ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilen, işyeri veya işyeri müştemilatında (eklentilerinde) personele verilen iâşe (yemek) harcamaları dolayısıyla yüklenilen KDV'nin de genel esaslara göre indirim konusu yapılabilmesi mümkündür.

3100 SAYILI KANUN YÖNÜNDEN

Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında 3100 sayılı Kanunla ilgili olarak 07.09.2006 tarihli ve 26282 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 68 Seri No.lu Genel Tebliğinin 1 inci bölümünde, "...*Vergi Usul Kanununun Mükerrer 257 nci maddesinin 1 numaralı bendinde; "Mükellef ve meslek grupları itibariyle muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; ..."*, 3 numaralı bendinde ise "*Tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, ...*" Maliye Bakanlığının yetkili olduğu hükümleri bulunmaktadır.

Anılan hükümlerle Bakanlığımıza tanınan yetkiye dayanılarak, akaryakıt pompalarının bağlı olduğu ödeme kaydedici cihazlar kullanılmak suretiyle otomatik olarak düzenlenen fişlerin, fatura düzenleme tutarının (1.1.2016'dan itibaren 900, -TL) altında veya üstünde olsa dahi "fatura yerine geçen belge" olarak kabul edilmesi ve bu şekilde belgelenen satışlar dolayısıyla nihai tüketiciler veya vergi mükelleflerince yapılan fatura düzenleme taleplerinin dikkate alınmaması uygun görülmüştür.

Buna göre, nihai tüketicilerin tüketim amacıyla, mükellef olanların ise ticari, zirai ve mesleki faaliyetleriyle ilgili olarak satın aldıkları akaryakıt karşılığında düzenlenecek (üzerinde "TAŞIT VEYA MÜŞTERİ TANIMA SİSTEMİ FATURAYA DÖNÜŞTÜRÜLECEK" ibaresi bulunanlar hariç) söz konusu ödeme kaydedici cihaz fişleri, üzerinde yazılı tutar ne olursa olsun fatura yerine geçen belge olarak kabul edilecek, ayrıca faturaya dönüştürülmesi istenmeyecek ve yapılan incelemeler ve kontroller sırasında bu fişleri gider belgesi olarak kullananlardan fatura ibrazı talep edilmeyecektir." denilmiştir Aynı Genel Tebliğin 2 nci bölümünde ise

"... Akaryakıt pompaları ödeme kaydedici cihazlara bağlanmış olan istasyonlardan;

- a) *Taşıt tanıma, müşteri tanıma vb. sistemler kullanılarak (fiş üzerinde "TAŞIT VEYA MÜŞTERİ TANIMA SİSTEMİ FATURAYA DÖNÜŞTÜRÜLECEK" ibaresi bulunan),*
- b) *Bazı kurumlar tarafından geliştirilen özel kartlar kullanılarak (akıllı kart vb.)*
- c) *Taşıt tanıma, müşteri tanıma vb. sistemler olmaksızın müşteriler ile akaryakıt dağıtım şirketleri veya istasyon işletmecileri arasında yapılan özel anlaşmalara dayanılarak, gerçekleştirilen (ve pompalara bağlı ödeme kaydedici cihazlardan otomatik olarak çıkan fişlerle belgelendirilen) ve faturası mal teslimini müteakiben belirli periyotlarla düzenlenen akaryakıt satışlarına münhasır olmak üzere, bu satışlara ilişkin faturanın (katma değer vergisi açısından vergilendirme dönemi aşılmamak şartıyla) on beş gün içinde dağıtım şirketleri ve/veya akaryakıt istasyon işletmelerince Vergi Usul Kanununa göre toplu olarak düzenlenmesi uygun bulunmuştur.*

Bu şekilde akaryakıt satışı yapılan kişiler adına düzenlenecek faturanın her iki nüshasının ekinde, faturaya dönüştürülen fişlerin tarihi, numarası ("TAŞIT VEYA MÜŞTERİ TANIMA SİSTEMİ FATURAYA DÖNÜŞTÜRÜLECEK" ibaresi olan fişlerin faturaya dönüştürülmesinde, fişlerin tarih ve numarasının belirtilmesine gerek yoktur), taşıtın plaka no.su, akaryakıt cinsi, miktarı ve tutarı liste halinde belirtilecektir. Akaryakıt istasyonu işletmeleri veya dağıtım şirketleri bahse konu listeleri, faturanın düzenlendiği tarih itibariyle hazırlayacaklar ve kaşeleyip imzaladıktan sonra gerektiğinde ibraz edilmek üzere ilgili faturayla birlikte muhafaza edeceklerdir. İşletmeler, muhasebe kayıtlarında bu faturalarda yazılı miktar ve tutarları esas alacaklardır.

Akaryakıt istasyonlarından taşıt tanıma, müşteri tanıma vb. sistemler kullanılarak veya özel anlaşmalar çerçevesinde gerçekleştirilen, pompalara bağlı ödeme kaydedici cihazlardan otomatik olarak çıkan fişlerle belgelendirilen ve faturaları mal teslimini müteakiben belirli periyotlarla düzenlenen satışlarla ilgili olarak sözleşme dolayısıyla tahsil edilmesi gereken "fiyat farkı" ile satış bedeli üzerinden yapılacak "iskontolar", sözleşmenin tarih ve sayısı da belirtilmek suretiyle (iskonto, akaryakıt zammı vb. ibarelerle) fatura üzerinde gösterilecektir. Faturaya ekli ödeme kaydedici cihaz fişlerinin toplam tutarının (bir kısım fişlerin muhafaza edilememesi nedeniyle) fiyat farkı ve iskonto tutarlarının dahil edilmesinden önceki fatura tutarından az olması durumunda, müşterinin muhasebe kayıtlarında, "mevcut ödeme kaydedici cihaz fişlerinin toplam tutarı/fiyat farkı ve iskonto tutarları dahil edilmeden önceki fatura tutarı" şeklinde bulunan oranın, fiyat farkı ve iskonto tutarları dahil edildikten sonraki fatura tutarı ile çarpılması suretiyle hesaplanan tutar dikkate alınacaktır." açıklamalarına yer verilmiştir. Buna göre;

1. *Nihai tüketicilerin taşıtlarına yapılan akaryakıt satışları karşılığında pompalara bağlı ödeme kaydedici cihazlardan otomatik olarak çıkan ve müşterilere verilen fişlerin (68 Seri No.lu Genel Tebliğin 2 inci bölümünde belirtilen haller dışında) faturaya dönüştürülmemesi ve bu yöndeki fatura taleplerinin dikkate alınmaması,*

2. Yalnızca, taşıt tanıma, müşteri tanıma vb. sistemler (fiş üzerinde "TAŞIT VEYA MÜŞTERİ TANIMA SİSTEMİ FATURAYA DÖNÜŞTÜRÜLECEK" ibaresi bulunan) ile bazı kurumlar tarafından geliştirilen özel kartlar kullanılarak (akıllı kart vb.), taşıt tanıma, müşteri tanıma vb. sistemler olmaksızın müşteriler ile akaryakıt dağıtım şirketleri veya istasyon işletmecileri arasında yapılan özel anlaşmalara dayanılarak yapılan satışların belirli periyotlarla faturaya dönüştürülmesi, bu açıklamalar çerçevesinde faturaya dönüştürülen akaryakıt satışlarıyla ilgili olarak sözleşme gereği satış bedeli üzerinden yapılacak iskontoların sözleşmenin tarih ve sayısı da belirtilmek suretiyle fatura üzerinde gösterilmesi,
3. Yukarıda belirtilen satışlar dolayısıyla ödeme kaydedici cihazların transfer tuşlarının kesinlikle kullanılmaması, muhasebe kayıtlarının, ödeme kaydedici cihazlardan otomatik olarak çıkan ve faturaya dönüştürülmemesi gereken akaryakıt satışlarında "Z" raporlarındaki miktar ve tutarlar esas alınarak, taşıt tanıma, müşteri tanıma vb. sistemler ile bazı kurumlar tarafından geliştirilen özel kartlar kullanılarak veya özel anlaşmalar çerçevesinde gerçekleştirilen ve faturası belirli periyotlarla düzenlenen satışlarda ise 68 Seri No.lu Genel Tebliğin 2 inci bölümünün son paragrafında açıklandığı şekilde yapılması gerekmektedir.

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.