



No : 2021-78

Tarih: 4 Ağustos 2021

Konu: Bedelsiz Teslim ve Hizmetlerin Vergilendirilmesi, Belge ve Kayıt Düzeni

Mali uygulamada firmaların en çok sorduğu konulardan bir tanesi bedelsiz verilen hizmet ve teslimlerde vergi uygulamalarını, vergi kanunları, ticaret mevzuatı ve muhasebe açısından değineceğiz. Bu konuda risk almamak ve doğru bir yol haritası çizmek için uzmanlarımız tarafından hazırlanan bu yazıyı okumanızı tavsiye ederiz.

A. KDV KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

KDVK açısından malda teslim ve hizmette ifa vergiyi doğurur. Malın tasarruf hakkının mutlaka bir bedel karşılığı devredilmesi şart değildir. Bedelsiz teslimler de (hibe gibi) vergiye tabidir. Bu gibi durumlarda matrah, 3065 sayılı Kanunun 27'nci maddesi uyarınca emsal bedeli olur. Yani, tacir kanunlarda özel bir düzenleme olmadıkça, yaptığı tüm stok çıkışlarını, teslimlerini, bedelsiz bile yapsa emsale uygun tutar üzerinden **KDV** hesaplamalıdır.

Bunun Kanun'da veya uygulamada Tebliğ ve sirküler bazında yapılmış bazı istisnaları vardır. Bunlardan bir istisnası de personele sağlanan bazı menfaatlerdir.

Personele Sağlanan Menfaatler

KDV uygulamasında personele bedelsiz sağlanan menfaatlerden aşağıda sayılanlar vergiye tabi tutulmaz:

- Personele işyerinde veya müştemilatında yemek verilmesi,
- Personele yatacak yer veya konut tahsisi,
- Personelin toplu olarak işyerine gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri,
- Personele demirbaş olarak verilen giyim eşyası.

İşletmenin iktisadi faaliyetini sürdürebilmesi için yapılan ve işletmede yaratılan katma değer bir unsuru olan bu masraflar, maliyetin bir parçası olduğundan, personele tahsis sırasında vergiye tabi tutulmaz, bu mal ve hizmetlerin iktisabında yüklenilen vergiler ise genel hükümlere göre indirim konusu yapılabilir.

KDV uygulama genel tebliğine göre bedelsiz olarak yapılacak teslimler şunlardır.

Sosyal Amaçlı İstisnalar

Kanunların Gösterdiği Gerek Üzerine Yapılan Bedelsiz Teslim ve Hizmetlerde İstisna

3065 sayılı Kanunun (17/2-b) maddesinde, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan teslimler ve ifa edilen hizmetler muhatabına bakılmaksızın istisna kapsamına alınmıştır. 1/1/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez.

*Konuyla ilgili örneklere aşağıda yer verilmiştir.

Örnek 1: 2219 sayılı Hususi Hastaneler Kanunu'nun ilgili hükümleri gereğince özel hastanelerde ücretsiz olarak verilen sağlık hizmetleri KDV'den istisnadır.

Örnek 2: 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 178 inci maddesi uyarınca, adli müzaheret bürolarınca yoksul ve aciz kişilerin işlerini takiple görevli kılınan ve bu işler için ücret almayan avukatların bu hizmetleri KDV'den istisnadır.

Millî Eğitim Bakanlığına Bedelsiz Teslim (KDVK Uygulama Tebliği Ek-17)

Gıda Bankacılığı Kapsamında Temizlik, Giyecek, Gıda ve Yakacak Maddelerin Teslimi.

Dünyada yaygın olarak uygulanan gıda bankacılığı kapsamında giyecek, gıda, yakacak ve temizlik malzemeleri gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında bağış olarak vergiden düşülebilmektedir. Bu teslimlerde KDV istisnası da uygulanmaktadır. Henüz bu kapsama ilaç ve tıbbi malzemeler alınmamış olmakla birlikte, Tebliğde fatura konusunda açıklayıcı bir Örnek mevcuttur.

2.5. Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan Bazı Malların Tesliminde İstisna

3065 sayılı Kanunun (17/2-b) maddesinde, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin tesliminin KDV'den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bağışı Yapanlarca Düzenlenecek Belge

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesine eklenen hüküm çerçevesinde indirim konusu yapılacak bağışlar, bağışa konu mal bedeli Vergi Usul Kanununun 232'nci maddesinde belirtilen fatura düzenleme sınırının altında kalsa dahi mutlaka fatura ile belgelendirilir ve ayrıca taşıma için sevk irsaliyesi düzenlenir. Bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içeren fatura, bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenir. Mal bedeli olarak faturada, bağışa konu malın maliyet bedeli (yüklenilen KDV hariç) yazılır. Faturada "İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır." ibaresinin yer alması zorunludur.

Promosyon Ürünleri, Numune ve Eşantyonlar

Bize en çok sorulan soru; numune gönderimi, reklam/promosyon olarak verilen ürünler ve eşantyon tabir edilen şeylerdir. En yaygın kullanılan pazarlama teknikleri olarak bu tür bedelsiz teslimler için bir KDV hesabına gerek yoktur.

Tebliğin I-B-10 bölümüne göre, firmalar halen satışını yaptıkları veya piyasaya yeni çıkardıkları bir ürünün tanıtımını sağlamak amacıyla numune mallar üretmekte ve bu malları

da ayrıca bir bedel tahsil etmeksizin vermektedir. Ana malın bütün özelliklerini taşımakla birlikte, satışa konu edilemeyecek bir miktarla sınırlı olan ve üzerinde “Numunedir, parayla satılmaz, vb.” ibareleri taşıyan bu mallar da işletmede tüketilmemekle birlikte aynı pazarlama gideri özelliğini taşıdığından, bu malların bedel alınmaksızın teslimi de eşantyonlarda olduğu gibi KDV hesaplanmasını gerektirmez.

Örnek 2: [Bir ilaç firması](#), piyasaya yeni çıkaracağı bir ilacın tanıtımını sağlamak amacıyla doktorlara, üzerinde "Numunedir. Satılmaz." ibaresi bulunan ilaçları numune olarak vermektedir. İlaç firması bu ilaçlar için KDV hesaplamaz, yüklendiği KDV ise indirim konusu yapılıır.

Son olarak, matraha dahil olmayan unsurlar arasında sayılan iskontolar ve piyasada geniş bir uygulaması olan ciro primi konusuna değinelim.

İskontolar ve Ciro Primi Uygulaması

3065 sayılı Kanunun (25/a) maddesi ile teslim ve hizmet işlemlerine ilişkin olarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontoların, KDV matrahına dâhil olmadığı hükme bağlanmıştır. Buna göre, faturanın düzenlenmesini gerekli kılan mal teslimi veya hizmet ifasına bağlı olarak yapılan iskonto, aynı faturada yer alması ve ticari teamüllere uygun miktarda olması şartlarına bağlı olarak KDV matrahına dahil edilmez.

Bu durumda, iskontoların KDV matrahına dâhil edilmemesi için aşağıdaki şartların bulunması gerekmektedir:

a) Söz konusu iskontolar fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmiş olmalıdır.

b) İskontolar ticari teamüllere uygun miktarda olmalıdır. Bu iki şartın bir arada bulunmaması halinde iskontoların matrahtan indirilmesine imkân bulunmamaktadır. Bu nedenle, satılan mal ya da yapılan hizmet karşılığında düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmeyip sonradan ya da yılsonlarında iskonto yapıldığının bir dekontla bildirilmesi veyahut ticari teamülleri aşan bir miktarda iskonto yapılması hallerinde, yapılan ya da bildirilen iskontolar bu bent hükmünden yararlanamaz.

3065 sayılı Kanunun 35 inci maddesi ile KDV matrahında çeşitli sebeplerle değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin, bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltebilmelerine imkân sağlanmıştır.

Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hâsılat primi, yılsonu iskontosu gibi adlarla) yapılan iskontolar esas itibarıyla, asıl işleme ilişkin KDV matrahının değişmesi sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla, KDV matrahında değişiklik vuku bulunduğu bu gibi durumlarda 3065 sayılı Kanunun 35 inci maddesine göre düzeltme yapılması gerekmektedir. Bu itibarla, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmeyip belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında yapılan iskontolar nedeniyle KDV matrahında değişiklik vuku bulunduğu hallerde düzeltme işlemi, alıcı tarafından satıcı adına bir fatura ve benzeri belge düzenlenmek ve bu amaçla düzenlenecek belgede, KDV matrahında değişikliğe neden olan iskonto tutarına ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlem için geçerli olan KDV oranı uygulanmak suretiyle yapılacaktır.

B. VUK AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

Vergi Usul Kanunu md. 232 kimler tarafından hangi hallerde fatura düzenleneceğini söyler, bazı hallerde KDVK veya gelir vergileri açısından öngörülen bir düzenleme [VUK](#) açısından geçerli olmayabilir. VUK md. 353/1'e göre elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması bedelin %10'u tutarında (yıllık bir üst limit bulunmaktadır. 2021 için 190.000TL) özel usulsüzlük cezasına sebebiyet verir.

VUK md. 229'a göre fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır. VUK. md.230/4'e göre malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı da faturaya yazılmak mecburiyetindedir. Peki işin nevi, miktarı, fiyatı yazılmakla birlikte tutarı kısmı 0 yazılabilir mi, işte kritik soru budur. Kanuna göre işletmenin defter, kayıt ve belge düzeni açısından dönem sonu dönem başı özkaynak mukayesesine dayanak teşkil etmesi için VUK tam bir sistem tasarlamıştır. Buna göre, diğer bölüm ve maddelerle bir arada düşünüldüğünde [satışların](#) ve ifa edilen hizmetlerin izlenebilir ve ölçülebilir olması gerekir.

C. KVK & GELİR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

Kurumlar ve Gelir Vergisi uygulamasında ilişkili kişilerle yapılan iş ve işlemlerde uyulması gereken emsale uygunluk ilkesi ve transfer fiyatlandırması hükümlerine uygun olarak belirlenmemiş fiyat ve ücretler eski adıyla örtülü kazanç şimdiki adıyla transfer fiyatlandırması gereğince vergi & ceza tarhiyatına maruz kalabilir. Bunun dışında olup, ticari teamüller gereği, pazarlama, promosyon, garanti koşulları, numune, pazar tutundurma, sosyal saikler, kurumsal sosyal sorumluluk (KSS) gibi gerekler ile firmalar zararına fiyat verebilir ve iş yapabilirler. Bu tür satışların satış bedelini aşan maliyet ve gider unsurlarının matrahın belirlenmesinde dikkate alınmayacağına yönelik bir düzenleme yoktur.

D. TTK ve MUHASEBE AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

VUK'ta yer alan fatura tanımından farklı olarak (VUK md.239) TTK fatura tanımında yapılan iş ve satılan emtia yanında elde edilen menfaat diyerek daha geniş bir kavram kullanmıştır. TTK, vergi mevzuatından fazla olarak "elde edilen menfaat" kavramını da kullanmıştır.

Son olarak muhasebe açısından bazı programların %100 iskontoya izin verdiğini de görüyoruz.

Bu kapsamda kanunda, tebliğ sirküleri ve özelgelerde izin verilen durumlarda bedelsiz mal teslimi ve hizmet ifalarında KDV uygulanmayacaktır. Spesifik olarak belli edilmeyen hallerde ise KDVK md.27 uyarınca emsal bedel üzerinden geçerli oran üzerinden KDV hesaplanması gerekir.

Bu bülten ile ilgili sorularınız için danışmanlarımızla iletişime geçebilirsiniz.

Sevgi & Saygılarımızla,

Tax & International Advisory | Taxia & Taxademy