



CUMHUR İNAN BİLEN
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

OGS VE HGS GİDERLERİNİN VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

24 NİSAN 2020

KAPSAM

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu,
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu,
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu,
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu,
- 243 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği,
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği,
- 24.04.2018 Tarih ve 64597866-125.08-9661 Sayılı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi,
- 12.06.2014 Tarih ve 39044742-KDV.29-1625 Sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi,
- 15.08.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-KDV-2011/34-189 Sayılı Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi.

1. Giriş

- İşbu çalışma, şirket aktifinde kayıtlı araçlar ile otoyol, köprü ve tünel geçişlerinde kullanılan Otomatik Geçiş Sistemi'ne (OGS'ye) ve Hızlı Geçiş Sistemi'ne (HGS'ye) ödenen ücretlerde;
 - OGS ve HGS bedellerinin PTT tarafından yetkilendirilen bankalara ödenmesi karşılığında elde edilen dekontlara istinaden ilgili tutarların, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı,
 - Ödenen tutarlara ilişkin indirilecek KDV'nin iç yüzde yöntemi uygulanarak hesaplanması ile söz konusu tutarların ilgili dönem KDV beyannamesinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı,
 - İndirim konusu KDV'nin hesaplanmasında hangi KDV oranının dikkate alınacağı, konularının vergi mevzuatı açısından değerlendirilmesini ele almaktadır.

2. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Yönünden Konunun Değerlendirilmesi

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin birinci fıkrasında, Kanun'da aksine hüküm olmadıkça, bu Kanun'a göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikinin mecburi olduğu hükme bağlanmış olup, söz konusu kayıtların 229. ve takip eden maddelerde yer alan belgelerden herhangi biri ile tevsik edilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.
- Aynı Kanun'un 253. maddesinde ise, Kanun'a göre defter tutmak mecburiyetinde olanların, tuttıkları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecbur oldukları hüküm altına alınmıştır.
- Öte yandan, anılan Kanun'un mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı, mükellef ve meslek grupları itibariyle muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanun'a 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 yetkili kılınmıştır. Söz konusu yetkiye dayanılarak, 07.09.1995 tarih ve 22397 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 243 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bankalar tarafından düzenlenen dekontlar zorunlu belgeler kapsamında alınmış ve fatura yerine geçen belge olarak 01.01.1996 tarihinden itibaren kullanılmaya başlanmıştır.
- Bu kapsamda, mükellefler tarafından yapılan HGS ödemelerinde bankalar tarafından düzenlenen dekontların tevsik edici belge olarak kullanılması Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından kabul edildiği sonucuna varılmaktadır.

3. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Yönünden Konunun Değerlendirilmesi

- Kurum kazancının safi tutarının tespit edilmesinde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesi yanında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir.
- Bu kapsamda, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde, safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup, aynı maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde gider olarak indirileceği hükmüne yer verilmiştir.
- Dolayısıyla; bir giderin, kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olduğunun kabulü için; işin mahiyeti ve genişliği ile uygun olması, giderle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında illiyet bağının bulunması, giderlerin keyfi olmaması yani kazancın elde edilmesi için mecburi olarak yapılması, yapılan gider karşılığında gayrimaddi bir kıymet iktisap edilmemiş olması ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre tevsik edici belgelere dayandırılması gerekmektedir.
- Bu kapsamda, OGS ve HGS ücretlerinin bankalara ödenmesine istinaden elde edilen dekontların tevsik edici belge sayılması ve söz konusu giderlerin işin mahiyeti ve ticari kazancın elde edilmesi ile idame ettirilmesi için yapılmış olması durumunda, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

4. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Konunun Değerlendirilmesi

- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun;
 - 1/1. maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu,
 - 20/4 maddesinde, belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli Katma Değer Vergisi dahil edilerek tespit olunacağı ve verginin müşteriye ayrıca intikal ettirilmeyeceği,
 - 29/1-a maddesinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin indirilebileceği,
 - 29/3. maddesinde, indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği,
 - 30/d maddesinde, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin indirilemeyeceği,
 - 34/2. maddesinde ise katma değer vergisinin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemlerde vergi indiriminin nasıl belgelendirileceğinin Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Ticaret Bakanlığı tarafından tespit olunacağı, hüküm altına alınmıştır.

- KDV oranları, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 28. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) eki (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8, bu listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için % 18 olarak tespit edilmiştir.
- Söz konusu BKK eki (II) sayılı listenin "**B) Diğer Mal ve Hizmetler**" bölümünün 30. sırasında, Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanuna göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yaptırılan köprülerin ve denizaltı karayolu tünellerin geçiş ücretlerinde %8 oranında KDV uygulanacağı belirtilmiştir.
- Bu kapsamda; yap-işlet-devret yöntemi ile işletilen köprüler ve denizaltı karayolu tünelleri için %8, diğerleri için %18 KDV hesaplanması gerektiği anlaşılmaktadır.

- Ayrıca, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin "**Tarifeli İşler ile Bedelin Biletle Tahsil Edildiği Hallerde Matrah**" başlığı altında;
 - 3065 sayılı Kanun'un 20/4. maddesinde belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli KDV dâhil edilerek tespit olunur ve vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez hükmüne yer verildiğinden,
 - Bu hallerde, tarife veya bilet bedeli üzerinden iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle KDV hesaplanacağından,
 - Hesaplanan KDV ise tarife veya bilet üzerinde ayrıca gösterilmeyeceğinden ancak tarife veya bilet üzerindeki bedele KDV'nin dâhil olduğu belirtileceğinden,
 - Böyle bir belirleme olmaması halinde, belirtilen tutar üzerinden KDV'nin ayrıca hesaplanacağından, bahsedilmektedir.

5. Özelgeler Kapsamında Konunun Değerlendirilmesi

- [24.04.2018 Tarih ve 64597866-125.08-9661 Sayılı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi](#)'nde; "Müşterilerinizin araçlarına ait HGS bedellerinin müşterilerinize yansıtılması amacıyla düzenlenen faturalarda köprü geçiş hizmetleri dikkate alınarak (yap-işlet-devret yöntemi ile işletilen köprüler ve denizaltı karayolu tünelleri için %8, diğerleri için %18) KDV hesaplanması gerekmektedir. Yansıtılan tutarlar dışında bir bedel tahsil edilmesi halinde ise söz konusu bedel üzerinden genel oranda (%18) KDV hesaplanacaktır. Müşterilerinizin araçlarına ait HGS bedellerinin müşterilerinize yansıtılması amacıyla sunduğunuz hizmet karşılığı ödenen HGS bedellerine ilişkin KDV tutarının indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır." ibaresine,
- [12.06.2014 Tarih ve 39044742-KDV.29-1625 Sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi](#)'nde; "HGS ile geçişlerde kullanılmak üzere (vadesiz mevduat hesabından çekilerek yükleme yapılması konusunda verilen talimat üzerine) ... Bankası ... şubesinde sistemden otomatik olarak yapılan yüklemeler için dekont yerine aynı bilgileri taşımak şartı ile düzenlenecek ekstrelerde yer alan işlem bedeline KDV tutarının da dahil tahsil edilmiş olması halinde, ekstrenin düzenlendiği dönemde işlem bedeline iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplanacak KDV'nin genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır." ibaresine,
- [15.08.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-KDV-2011/34-189 Sayılı Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi](#)'nde; "...şirketinizin aktifinde kayıtlı araçların otoyol ve köprü geçişleri dolayısıyla ödemiş olduğunuz KGS ve OGS bedellerinin, kazancın elde edilmesi ve idamesi ile doğrudan açık bir illiyet bağının bulunması kaydıyla safi kurum kazancından indirimi mümkün bulunduğundan, bu bedellere ait KDV nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır." ibaresine, yer verilmiştir.

6. Sonuç

- Yapılan mevzuat değerlendirmesi ve ilgili özelemler dikkate alındığında;
 - OGS ve HGS ücretlerinin ödenmesinde edinilen banka dekontunun fatura yerine geçen belge olarak nitelendirilebileceği ve tevsik edici belge olarak kullanılabilmesi,
 - Ticari kazancın elde edilmesi ve ticari faaliyetin idame ettirilmesi amacıyla gerçekleşen OGS ve HGS giderlerinin, şirket aktifine kayıtlı araçlar ile yapılmış olması koşuluyla kurum kazancının tespitinde gider olarak yazılabileceği,
 - KDV dahil edilerek hesaplanan OGS ve HGS giderlerine iç yüzde yöntemi uygulanarak; yap-işlet-devret yöntemi ile işletilen köprüler ve denizaltı karayolu tünelleri için %8, diğerleri için %18 KDV oranı dikkate alınarak hesaplanan KDV'nin ilgili dönemde KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabileceği, görüş, sonuç ve kanaatine varılmaktadır.



CUMHUR İNAN BİLEN
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

SAYGILARIMIZLA

Sitemizde(cumhurbilenymm.com.tr) paylaşılan vergi ve vergileme ile ilişkili çalışmalarda şahsi görüş ve yorumlarımız yer almaktadır. Sitemizde yer alan bilgi veya verileri kullanmanız sonucunda ortaya çıkabilecek her türlü risk tarafınıza aittir. Sitemiz ve yazarları, söz konusu kullanımdan dolayı (ihmalcilik kaynaklı olanlar da dahil olmak üzere) her türlü özel, dolaylı veya arazi zararlardan ve cezai tazminattan dolayı sorumlu tutulamaz.