

MADDE 25 : MATRAHA DAHİL OLMAYAN UNSURLAR

MADDE 25 : MATRAHA DAHİL OLMAYAN UNSURLAR

MADDE METNİ :

"Matraha Dahil Olmayan Unsurlar :

Madde 25- Aşağıda yazılı unsurlar matraha dahil değildir.

- a) *Teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar.*
- b) *Hesaplanan katma değer vergisi"*

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

KDV Kanunu ile ilgili ve halen geçerli genel tebliğ 01.05.2014 tarihi ile yürürlüğe giren [KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ](#) dir. Bir önceki cümlede verdiğimiz linke tıkladığı takdirde, bu ana Tebliğ'de sonradan yapılan değişikliklerin de görülebileceği metne ulaşılabilir.

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. GENEL AÇIKLAMA ve TEBLİĞ HÜKÜMLERİ :

20 nci madde ile ilgili bölümde açıklandığı üzere KDV nin matrahı prensip olarak teslim veya hizmetin bedelidir.

Ancak;

- İskonto suretiyle bedelden indirilen tutar ve
- Hesaplanan KDV

matraha dahil değildir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin III/A-6 no.lu bölümünde şu açıklamalara yer verilmiştir:

"6. Matraha Dâhil Olmayan Unsurlar

3065 sayılı Kanunun 25 inci maddesine göre; aşağıda belirtilen unsurlar KDV'nin matrahına dâhil değildir.

6.1. İskontolar

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.

MADDE 25 : MATRAHA DAHİL OLMAYAN UNSURLAR

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, yıl sonu 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 **düzeltilme 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 **düzeltilme 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.***

6.2. Hesaplanan KDV

3065 sayılı Kanunun (25/b) maddesi hükmüne göre, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplayarak, düzenledikleri fatura ve benzeri vesikalar üzerinde gösterdikleri KDV vergi matrahına dahil edilmez.

6.3. Özel İletişim Vergisi

6802 sayılı Kanunun 39 uncu maddesinde, bu verginin KDV matrahına dahil edilmeyeceği hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca özel iletişim vergisi mükellefleri tarafından düzenlenen faturalarda hesaplanan özel iletişim vergisi KDV matrahına dahil edilmez.

Ancak, özel iletişim vergisi mükellefi olmayanların kendilerine yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle hesaplanan özel iletişim vergisini, KDV matrahından indirmeleri söz konusu değildir."

2. İSKONTOLAR :

İskonto, afişe fiyata, başka bir deyimle mutad fiyata veya liste fiyatına göre hesaplanan bedelden, muhtelif nedenlerle indirim yapılması ve işlemin bu indirimden sonraki tutar karşılığında yapılmasıdır.

İskontoların KDV matrahına dahil edilmemesi 20 nci maddedeki bedel esas ile çelişkili değildir, aksine bu esasa uygundur. Çünkü iskonto uygulanan hallerde gerçek ve nihai bedel iskonto sonrası tutardır.

Ancak iskontonun KDV matrahına dahil edilmemesi için şu iki şartın bir arada sağlanması gerekir:

- İskonto, fatura ve benzeri belge üzerinde gösterilmiş olmalıdır.
- İskonto miktarı ticari teamüllere uygun olmalıdır.

Aşağıda bu iki şarta ve uygulamada karşılaşılan sorunlara ilişkin görüşlerimiz açıklanmıştır: (İskontolar konusunda Sayın Arıcan SÜRAL'ın Yaklaşım Dergisindeki yazısına bakınız. Sayı 11; Kasım 1993)

2.1. İskonto Fatura ve Benzeri Belge Üzerinde Gösterilmiş Olmalıdır :

Şayet bir alışverişte taraflar arasında belirlenen indirimli bedel faturada gösterilmişse iskontodan söz edilemez. Bu indirimli bedel KDV matrahı olarak dikkate alınır. Faturada işlemin mutad bedelinin zikredilmesi ve iskonto tutarının mutad bedelden indirilmesi suretiyle üzerinde mutabık kalınan iskonto sonrası (nihai) bedele ulaşılması, KDV nin de bu nihai bedel üzerinden hesaplanması mümkündür.

Mesela mutad geceleme ücretinin 200 TL. olarak belirlendiği bir otel, 40 kişilik bir grup için tur şirketine %30 grup indirimi yaptığında fatura şu iki şekilde tanzim edilebilir.

MADDE 25 : MATRAHA DAHİL OLMAYAN UNSURLAR

1.Şekil :

| | |
|-------------------------------------|--------------|
| 40 kişilik geceleme ücreti (40x140) | 5.600 |
| % 8 KDV | 448 |
| | + |
| | <u>6.048</u> |

2.Şekil :

| | |
|-------------------------------------|--------------|
| 40 kişilik geceleme ücreti (40x200) | 8.000 |
| Grup iskontosu | 2.400 |
| | - |
| | <u>5.600</u> |
| %8 KDV | 448 |
| | + |
| | <u>6.048</u> |

Fatura birinci şekilde düzenlendiğinde iskonto uygulaması faturaya yansımamış yani fatura iskonto tutarı haricen dikkate alınmak suretiyle belirlenen nihai bedel zikredilmek suretiyle düzenlenmiştir.

İkinci şekilde iskonto olayı faturaya yansıtılmıştır. Her iki tanzim şekli de sonuç itibarıyla aynıdır ve mevzuata uygundur.

2.2. İskonto Ticari Teamüllere Uygun Olmalıdır:

İskontonun KDV matrahına dahil edilmemesi için ticarî teamüllere uygun miktarda (veya oranda) olması gerekmektedir.

Ticarî teamüllere uygunluk ne demektir? İskontonun ticarî teamüllere uygun olup olmadığı nasıl tesbit edilir?

Bu soruların net bir cevabı yoktur ve zaten bu konuda peşinen bir ölçü veya sınır getirilmesi de imkansızdır.

Bizim anlayışımıza göre bu hüküm, bedeli muvazaalı şekilde düşük tesbit edilen işlemlerde, bedelin düşüklüğünün göze batmasını önlemek amacıyla, göstermelik şekilde yapılan iskontoları hedef almaktadır. Mesela elektrikli ev aletleri satışı yapan bir işletmede, maliyeti 55 TL, normal satış fiyatı ise 60 TL olan bir cihaz %80 iskonto uygulanmak suretiyle 12 TL. iskonto sonrası tutar üzerinden KDV hesabına konu edilmişse hem KDV hem de, gelir veya kurumlar vergisi açısından, ticarî teamüllere uygun olmayan bir durum meydana gelir. Böyle bir satışın ekonomik açıdan izahı yoksa muvazaa bulunduğu açıktır. Böyle bir durumda dahi, satıcının yapacağı izahı dinlemek ve değerlendirmek gerekir. Belki öyle olağandışı bir durum vardır ki, ilk bakışta muvazaa gibi görünen abartılı bir iskontonun izahı mevcuttur.

Bilindiği üzere gazete televizyon kanalının reklamını yapmakta, televizyon kanalı da gazetenin reklamını yapmaktadır. Bu şekilde karşılıklı hizmetleri olan gazete ve TV işletmesi birbirlerine %99 oranında iskonto yapmışlar, inceleme elemanı bu iskontonun fahiş olduğunu, emsallerine göre %15 olması gerektiğini ileri sürerek tarhiyat yapmıştır. Danıştay 9 uncu Dairesi, KDV Kanununun 2/5 inci maddesini dikkate alarak tarhiyatı onaylamıştır (11.2.1998 tarih ve E.1997/2422, K.1998/463-Süryay)

Bu şekildeki karşılıklı işlem, karşılıklı fahiş iskontonun gerekçesi olarak kabul edilmeyebilir. Çünkü KDV Kanunu'nun 2/5 inci maddesine göre "Trampa iki ayrı teslim hükmündedir.

"İskontonun miktarı veya oranı konusunda verilen bir mukteza şöyledir :

"3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 25/a maddesi gereğince, iskontoların bedelden indirilebilmesi için ticarî teamüllere uygun miktarda olması gerekmektedir.

MADDE 25 : MATRAHA DAHİL OLMAYAN UNSURLAR

Buna göre, teslim işlemlerinde mutaden uygulanan miktardaki iskontolar vergi uygulamalarında bedelden indirilebilecektir. Bu suretle uygulanan iskontoların veresiye ve peşin satışlarda farklılık göstereceği tabiidir. Ancak, iskonto miktarının belirlenmesinde banka faiz oranlarının ölçü olarak alınması söz konusu değildir.

Öte yandan, ticari teamül ticaret şubesine ve zamana göre değişiklik gösterebileceğinden, uygulanacak iskonto miktarı hakkında Bakanlığımızca kesin bir görüş bildirilmesi mümkün bulunmamakla birlikte, 4 ay vadeli satış fiyatlarına karşılık, peşin satışlarda %25 nispetinde iskonto uygulanması yüksek bulunmuştur."

Bu muktezada belirtildiği üzere ticarî teamül faaliyet koluna ve duruma göre değişiklik göstermekte, ne Bakanlıkça ne de başka bir merci tarafından iskontolara peşinen sınır veya ölçü getirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Ödemenin 4 ay sonra yapılacağı esasına göre belirlenen bedel üzerinden, peşin ödeme nedeniyle %25 iskonto yapılmasında ticarî teamüllere aykırı bir durum olup olmadığı ise, işlemin yapıldığı dönemdeki enflasyon, carî faiz oranları ve satıcının finans durumuna göre değerlendirilmesi gereken bir husustur. Muktezaya konu olayda satıcının iskonto yaparken dikkate aldığı aylık vade farkı olan %6,25 o günün şartlarında ekonomik icaplara uygun olabilir.

Bize göre, muvazaa iddiası ileri sürülmediği ve bu iddia ispatlanmadığı sürece bir iskontonun ticari teamüllere uygun olmadığından bahsedilemez.

Bu nedenle, madde metnindeki "... ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar" tabirini, "..... gerçeğe uygun ve muvazaasız iskontolar" şeklinde değiştirmek veya bu şekilde anlamak gereklidir.

2.3. İskonto Uygulamalarına İlişkin Diğer Hususlar :

2.3.1. İskontonun Sadece İlgili Fatura ve Benzeri Belgedeki İşlemlerle İlgili Olması Şartı :

25 inci maddede iskonto tutarının fatura ve benzeri belge üzerinde gösterilmesi şart koşulmuş, iskontonun mutlaka o belgeye konu işlemle ilgili olması gerektiği yolunda bir hükme yer verilmemiştir. Ancak İdare, iskontonun mutlaka o belgede yer alan işlemle ilgili olması şartını aramaktadır. Anladığımız kadarı ile İdarenin bu tutumu, 25 inci maddenin gerekçesinde yer alan şu ifadeden kaynaklanmaktadır :

"Ticari hayattaki yaygın tatbikat ve diğer ülkelerdeki Katma Değer Vergisi uygulamaları dikkate alınarak bu madde ile vergi matrahına dahil olmayan unsurlar konusunda açıklık getirilmiştir.

Teslim ve hizmet işlemlerinde faturalarda gösterilen iskontoların da matraha dahil bulunmadığı maddede açıkça ifade edilmiştir. Ancak burada bir ayırım yapılmış ve işlem anında yapılmayan, dolayısıyla faturalarda da gösterilmeyen iskontoların matrahtan düşülmesine imkân tanınmamıştır."

ÖRNEK :

Bir firma belli bir müşterisine farklı zamanlarda ve iskonto uygulamaksızın toplam 600.000 TL bedelli mal satmıştır. 40.000 TL. bedelli olan dördüncü parti malın siparişi nedeniyle biraraya gelen satıcı ve alıcı firma yetkilileri, bu alışlarına tümü için %5 oranında iskonto uygulanmasını ve bu iskontonun dördüncü parti ile ilgili malın faturasında gösterilmesini kararlaştırmışlardır. Fatura şu şekilde tanzim edilmiştir:

| | | |
|--|------------|--------|
| x malı | | 40.000 |
| | %5 iskonto | 2.000 |
|,.....,....., nolu faturalardaki toplam | | 30.000 |
| 600.000 YTL lik satışla ilgili %5 iskonto | | |
| | - | 8.000 |
| | %18 KDV | 1.440 |
| | + | 9.440 |
| | | ===== |

MADDE 25 : MATRAHA DAHİL OLMAYAN UNSURLAR

İdarenin anlayışına göre bu fatura nedeniyle, (30.000 x 0,18=) 5.400 TL. KDV kaçağı vardır. Buna gerekçe olarak 30.000 TL. nin bu fatura ile değil bundan önceki üç fatura ile ilgili olması gösterilmektedir. Şayet geçmişte yapılan satışlara ilişkin olarak sonradan iskonto yapılmak isteniyorsa, ciro primi veya fiyat farkı olarak nitelendirilmekte ve iskonto tutarı (+KDV) şeklindeki faturanın alıcı tarafından düzenlenip satıcıya verilmesi istenmektedir. Dolayısıyla örneğimize konu olayda, alıcı da KDV kaçakçılığı yapmak ve fatura düzenlememek suçları ile itham edilebilir ve mükerrer vergileme durumu doğabilir.

Bizim anlayışımıza göre yukarıdaki şekilde fatura tanziminin Kanuna uygunsuzluğu, KDV kaçağı ve belge noksanlığı söz konusu olmamalıdır.

Çünkü;

- Örnekte belirttiğimiz fatura tanzim şekli ile, geçmişe ait iskontoların alıcı tarafından fatura edilmesi arasında Hazinesinin kaybı-kazancı açısından hiçbir farkı yoktur.
- Hernekadar Gerekçede, işlem anında yapılmayan iskonların sonradan matrahtan düşülmesine imkan tanınmadığı belirtilmekte ise de, bu husus madde metnine yansıtılmamıştır. Kaldı ki örneğimizde yer alan 30 .000 TL. iskonto işlem anında (40.000 TL. lik malın satışı meyanında) yapılmıştır.
- Örneğimizdeki toplam 30.000 TL. iskonto, sadece son faturadaki 40.000 TL. lik satışla ilişkilendirildiğinde ticarî teamüllere uymayan bir iskonto yapılmış gibi görünmekle beraber, faturadaki not uyarınca bu iskontonun, daha önce yapılan 600.000 TL lik satışla ilgili olduğu dikkate alındığında, iskontonun teamüle uygun olduğu ortaya çıkmaktadır.
- Önceki satışlarla ilgili olarak sonradan yapılan ve son faturada gösterilen iskonto yerine alıcının keseceği bu iskonto miktarınca fiyat farkı kabul görüyorsa, esasta bir vergi noksanlığı yok demektir. Olay sadece bir usul veya şekil meselesidir ve sırf şekil nedeniyle vergi kaçağı olduğunu ileri sürmek doğru değildir.

Bu konuya benzerlik gösteren ciro primleri, aşağıdaki bölümde açıklanmıştır.

2.3.2. **Ciro Primleri :**

Ciro primleri konusundaki görüşlerimiz, 1 inci maddeye ilişkin 6.7. no.lu bölümde belirtilmiştir.

2.3.3. **İskontonun Fazladan Mal Verilmek Suretiyle Yapılması :**

Bazı firmalar siparişte bulunan müşterilerine, o siparişin bedelinde indirim yapmak yerine bu bedeli sabit tutup, müşteriye fazladan mal göndermek suretiyle iskonto uygulanmakta ve bu mal fazlalığının KDV karşısındaki durumu tereddüt konusu olmaktadır.

Konuyu somut bir şekilde ortaya koymak için bir mükellef tarafından hazırlanan mukteza talep dilekçesi örneğine aşağıda yer veriyoruz:

"Mallarımızın satışını sağlamak ve hızlandırmak amacı ile iskonto uygulaması yapıyoruz. İskontonun mal satışını daha hızlı kılmasını teminen şu şekilde işlemde bulunuyoruz.

Mesela afişe fiyatı 10 lira olan bir maldan 10 adet alana bunun %10 u kadar nakit iskonto tanımak ve 90 lira net hasılat sağlamak yerine 10 adet siparişte bulunan müşterimize 11 adet mal gönderip bunlardan birinin fiyatı kadar iskonto uyguluyoruz. Böylece hem daha düşük oranda iskonto yapmış, hemde 90 lira yerine 100 lira net hasılat sağlamış oluyoruz. Söz konusu iskonto türüne uygulamada mal fazlası iskontosu adı verilmekte ve Şirketimizin mal fazlası iskontoları ticarî teamüle uygun bulunmaktadır.

Bu durumda faturamızı aşağıdaki şekilde düzenlememizin KDV açısından uygun olup olmayacağı konusundaki görüşünüze ihtiyaç duymaktayız:

MADDE 25 : MATRAHA DAHİL OLMAYAN UNSURLAR

| | |
|--------------------------|-----|
| 11 adet X Malı 10 TL dan | 110 |
| Mal fazlası iskontosu | 10 |
| | - |
| | 100 |
| %18 KDV | 18 |
| | + |
| | 118 |

Konu hakkında mukteza verilmesini arz ederiz."

Mükellef bu dilekçesine olumlu cevap almıştır. Cevabın müsbet oluşu doğaldır. Çünkü burada bir birim malın bedava verilmesi durumu yoktur. 11 birim malın liste fiyatı üzerinden hesaplanan bedelinden bir birim malın liste fiyatına eşit miktarda nakit iskonto yapılması söz konusudur.

Maliye Bakanlığı'nın 30.6.1993 tarih ve 41473 sayılı muktezasının konuya ilişkin bölümü şöyledir:

"3) Aynı İskontolar :

İskontoların satış bedelinden indirim şeklinde değil, mal olarak verilmesi suretiyle gerçekleştirilmesi durumunda, aynı iskontolar diğer bir anlatımla iskonto adı altında verilen mallar faturada gösterilse dahi katma değer vergisi matrahından düşülmeyecek, Kanunun teslim hükümlerine göre vergilendirilecektir.

Örneğin; 10 birim mal satan bir firmanın, satışını yaptığı malların yanında 1 birim malı da iskonto adı altında bedelsiz olarak vermesi halinde bu mal teslim hükümleri çerçevesinde katma değer vergisine tabi olacağından, bedelinin de katma değer vergisi matrahından indirimi söz konusu olmayacaktır.

Öte yandan, aynı iskontoların bedelsiz mal olarak verilmesi yerine, bedelden indirim şeklinde yapılması, faturada ayrıca gösterilmesi ve ticari teamüllere uygun olması halinde, aynı iskontolar katma değer vergisi matrahına dahil olmayacaktır.

Örneğin; yukarıdaki örnekte bahsi geçen mükellefin aynı iskonto uygulamasını, satışını yaptığı 11 birim mala ilişkin bedelden, 1 birim mala ait bedeli indirmek suretiyle gerçekleştirilmesi durumunda, faturada ayrıca gösterilmesi ve ticari teamüllere uygun olması şartıyla iskonto tutarı katma değer vergisi matrahından düşülebilecektir."

Görüldüğü gibi mal fazlası iskontosunun;

| | |
|---------------------------|------------|
| 10 adet X Malı 10 YTL dan | 100 |
| 1 adet X Malı | + bedelsiz |
| | 100 |
| %18 KDV | + 18 |
| | 118 |

şeklinde uygulanması halinde sorun çıkabilecektir. Bize göre bu faturalama şekli hatalı olmakla beraber matrah farkı iddiasına konu edilmemelidir. Böyle bir faturanın alıcı tarafından, 11 adet x

MADDE 25 : MATRAHA DAHİL OLMAYAN UNSURLAR

malının 100 YTL bedel ile alındığı şekilde kayıt düşülmelidir. 10 adet X malı alana 1 adet Y malı iskonto olarak verilirse faturanın şu şekilde düzenlenmesi tavsiye edilir.

| | | |
|---------------------------------------|------------|------------|
| 10 adet X Malı | | 100 |
| 1 adet Y Malı | | 10 |
| | + | <u>110</u> |
| Mal fazlası iskontosu (1 adet Y Malı) | | 10 |
| | - | <u>100</u> |
| %18 KDV | + | 18 |
| | | <u>118</u> |
| Bu fatura | | |
| 10 adet x Malı 10 YTL den | | 100 |
| 1 adet Y Malı | + bedelsiz | <u>100</u> |
| %18 KDV | + | 18 |
| | | <u>118</u> |

Şeklinde düzenlenirse, hem müşteri Y malının girişini yapmakta zorlanır.

Bir malın yanı sıra başka bir malın bedelsiz olarak verilmesi konusunda 50 nolu KDV Tebliği'nin 1 inci bölümüne bakınız.

Alıcıya BEDELSİZ MAL VERME İŞLEMİNİN MÜNFERİT OLARAK YAPILMASI konusunda ise yukarıdaki 2.3.2. no.lu bölüme bakınız.

2.3.4. KDV Dahil Şekilde Belgeye Bağlanan İşlemlerde İskonto Uygulaması :

Fatura ve benzeri belgelerde KDV nin ayrıca gösterilmesi esastır. Fakat bazı işlemlerde bedelin KDV dahil sekliyle (tek rakam olarak) belgede zikredilmesine izin verilmektedir. (Md:34).

Bedelin KDV dahil şekilde gösterilebildiği işlemlerde iskonto uygulamasının nasıl yapılacağıının uygulamada tereddüt konusu olduğu görülmüştür.

Konuyu bir örnek yardımıyla izah edelim:

ÖRNEK :

Tonu 1.500 TL. den 1 ton akaryakıt satan bir akaryakıt satıcısı bu satışta 50 TL.iskonto uygulamak istemiştir.

Fatura;

| | | |
|-----------|---------|--------------|
| Akaryakıt | 1 ton | 1.500 |
| | iskonto | 50 |
| | | <u>1.450</u> |
| | | ===== |

şeklinde kesildiğinde, iskonto KDV matrahına girmediğine ve iskonto öncesi bedel $1.500:118 \times 100 = 1.271$ TL. olduğuna göre, iskonto sonrası bedel yani $(1.271 - 50 =) 1.221$ TL. KDV matrahı olarak dikkate alınacak ve %18 üzerinden 219 TL. KDV hesaplanacaktır. Ancak gerek alıcının gerekse satıcının yanlış eseri olarak $(1.450:118 \times 18 =) 221$ TL. şeklinde hatalı KDV hesabı yapması söz konusu olabileceği için ve müşteriden tahsili gereken meblağın doğru olarak tesbiti bakımından faturanın şu şekilde düzenlenmesi gerekir:

MADDE 25 : MATRAHA DAHİL OLMAYAN UNSURLAR

| | | |
|-----------|---------|-------|
| Akaryakıt | 1 ton | 1.271 |
| | iskonto | 50 |
| | | - |
| | | 1.221 |
| | %18 | 219 |
| | | + |
| | | 1.440 |
| | | ===== |

Not : KDV dahil bedel ile belgelenmesine izin verilmiş olan işlemlerin, KDV si ayrıca gösterilmek suretiyle belgelenmesi mümkündür.

2.3.5. Müşterinin Erken Ödeme Yapması Nedeniyle Sonradan Yapılan İskontolar :

Vadeli olarak satılan mal bedelinin müşteri tarafından vadesinden önce ödenmesi münasebetiyle satıcının yaptığı erken ödeme iskontoları da, sonradan yapılan iskonto niteliğindedir.

Bu konuda geçmişte bir çok farklı görüş ortaya çıkmış ve ihtilaflar meydana gelmiştir.

Söz konusu görüş ve ihtilaflarla ilgili detaylı bilgiler kitabımızın 5 inci baskısında mevcuttur.

Halen bu konudaki yerleşmiş görüş ve uygulama erken ödeme nedeniyle (veya başka bir nedenle) alıcının hak ettiği iskonto tutarı için, satıcıya, ilgili mal veya hizmetin tabi olduğu oran üzerinden fatura kesmesi şeklindedir.

2.3.6. Kart İşleticisi Firma Aracılığı veya PARA PUAN Yöntemi ile Uygulanan İskontolar:

Bir kart işleticisi firma tarafından çok sayıda mağazayı kapsayacak şekilde üretilen kart, alışveriş yapanlara sisteme dahil mağazalardan indirimli alışveriş yapma hakkı vermektedir. Bu sistemin nasıl işleyeceği yolundaki soruya, İstanbul Defterdarlığınca verilen cevapta (24.3.2000 tarih ve 1939 sayılı muktezada) şöyle denilmiştir ;

"Advantage kartı sahibi olan müşteri kartı kullanarak A firmasından 100 TL tutarında alış-veriş yaptığı A firması müşteriye 100 TL tutarında fatura kesecek.

- 1- Tüketici Finansmanı ve Kart Hizmetleri A.Ş. A firmasına bu alış-veriş bedelini öderken komisyon tutarı olarak kestiği 10 TL için komisyon faturası kesecek ve genel oranda KDV hesaplayacak.
- 2- Tüketici Finansmanı ve Kart Hizmetleri A.Ş. Advantage kart sahibine hesabında biriken ödül karşılığı ödül çeki verirken ödül çeki vermek bir mal ve hizmet teslimi olmadığından ödül çeki vermek nedeniyle fatura düzenlemeyecek, KDV hesaplamayacak.
- 3- Müşteri Tüketici Finansmanı ve Kart Hizmetleri A.Ş.'den aldığı ödül çeklerini de kullanarak sisteme dahil bir firmadan alış-veriş yaparken mal, hizmet satışı yapan firma düzenleyeceği faturada **alış-veriş tutarından ödül çeki tutarını iskonto olarak düşecek** ve kalan tutar üzerinden KDV hesaplayacak.
- 4- Müşterilerden satış esnasında ödül çekleri alan sisteme dahil firma bu ödül çeklerinin bedelini Tüketici Finansmanı ve Kart Hizmetleri A.Ş.'ne fatura düzenlemek suretiyle bu şirketten tahsil edilecek ve bu faturalarda da, fatura tutarı üzerinden KDV hesaplayacaktır."

Görüldüğü gibi Maliye İdaresi daha önce yapılmış olan bir alışveriş gerekçesiyle sonradan yapılan alışverişte uygulanan iskontoların, KDV matrahından indirilebileceği görüşünü benimsemekteydi.

Hatta aynı görüş 15.05.2008 tarih ve 8076 numarayla yine İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca verilmiş olan özelgede şu şekilde ifade edilmişti:

"Buna göre; adı geçen şirket tarafından istasyonlarından akaryakıt satın alan müşterilerine herhangi bir şart ve ciro tutarı aranmaksızın verilen elektronik kart ile yapılan alışveriş

MADDE 25 : MATRAHA DAHİL OLMAYAN UNSURLAR

karşılığında kazanılan para puanların, kart hamilleri tarafından akaryakıt satın alınmak suretiyle harcanılması halinde, düzenlenecek fatura ya da ödeme kaydedici cihaz fişinde alışveriş bedelinden para puana karşılık gelen kısım (bu puan karşılığı bedelsiz teslim edilen akaryakıt promosyon ürünü olarak değerlendirileceğinden), DÜŞÜLECEK ve kalan tutar KDV'nin matrahı kabul edilerek vergi bunun üzerinden hesaplanacaktır.

Ancak daha sonra Maliye İdaresi görüş değiştirmiştir.

Örnek olarak Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 10.04.2014 tarih ve 42 sayılı özeldede;

*"..... Kanunun indirimine izin verdiği iskonto **satılan malla ilgili olan ve işleme ilişkin belgede gösterilen** iskontodur. Dolayısıyla firmanız müşterilerinin satın aldıkları ürünlerden birikecek olan kartuş kart puanlarını alışverişlerinde indirim olarak kullanmaları, **daha önce yapılan alışverişler karşılığı olacağından**, söz konusu kart puanla yaratılan menfaat, gelir, prim v.s. gelirler, Kanunun öngördüğü bir **iskonto mahiyetinde değildir.**"*

denilmiştir.

Maliye İdaresinin bu yeni görüşüne katılmıyoruz. Çünkü bu görüş yanlış bir varsayıma dayanmaktadır.

Maliye İdaresi ikinci alışverişte uygulanan iskontonun birinci alışverişe ait bir iskonto olduğu, bu nedenle ikinci alışveriş için geçerli olmadığı varsayımıyla hareket etmektedir.

Halbuki gerçekte ikinci alışverişte uygulanan iskonto bu ikinci alışverişe aittir. İskonto birinci alışverişin tam bedel üzerinden yapılmış olması nedeniyle ikinci alışveriş için müşteriye tanınmış bir iskontodur.

2.3.7. İskontoların Muhasebeleştirilmesi :

İskontonun muhasebeleştirilmesi konumuzun (KDV nin) dışında kalmaktadır. Ancak önemli olması ve uygulamada tereddütlere yol açması münasebetiyle, kısa bir açıklama yapmakta yarar görüyoruz:

Bir muktezada şu cümlelere yer verilmiştir:

"213 sayılı Vergi Usul Kanununun 262. maddesinde, "Maliyet bedeli iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder." şeklinde tanımlanarak, değerlemelerde fiili maliyet esası getirilmiştir. Kanunun açık hükmünden de anlaşılacağı üzere, giderin maliyet bedeline intikal ettirilmesi için, iktisadi bir kıymetin edinilmesi veya değerinin artırılması için yapılan ödemeler ile bunlara ek diğer giderlerden olması gerekmektedir.

Bunun sonucu olarak, malın teslimine ve hizmetin yapılmasına ilişkin olarak düzenlenecek faturalarda, ticari teamüllere uygun olarak ayrıca gösterilen iskontoların, malın iktisabı esnasında tahakkuk ederek maliyet bedelini, iskonto edilen tutar kadar düşürmesi nedeniyle maliyet bedelinin belirlenmesinde indirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında peşin ödeme erken ödeme, bayii, aylık kota, üç aylık kota, yıllık kota, yıl sonu ciro gibi adlar altında yapılan iskontolar, malın alındığı işletmeye karşı, ek bir çalışma ya da çabanın sonucunda verilen bir hizmet bedeli olarak tahakkuk etmekte ve emtianın maliyet bedeliyle ilgilendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Esasen söz konusu iskontolar, yapılmış olunan hizmet karşılığında verilen prim niteliğindedir ve kesinlikle hasılat kaydını gerektirmektedir.

Bu itibarla, emtianın iktisap edilmesinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmeyerek yapılmış olunan ek bir çaba ve hizmet karşılığında daha sonra tahakkuk eden ve gerçek anlamda gelir kaydı gerektiren söz konusu iskontoların, maliyet bedellerinin belirlenmesinde dikkate alınmayacağı fiili maliyet esasının da bir gereğidir."

Görüldüğü gibi İdare;

- İskontonun fatura üzerinde gösterildiği durumlarda tarafların iskonto sonrası bedel üzerinden kayıt yapmasını uygun görmekte,

MADDE 25 : MATRAHA DAHİL OLMAYAN UNSURLAR

- Sonradan ortaya çıkan (ve alıcı tarafından satıcıya KDV li şekilde fatura edilmesi istenen) iskontoların ise doğrudan hasılat yazılmasını istemektedir.

Konu hakkındaki görüşlerimiz ise özetle şöyledir:

İskonto, satıcı tarafından ne şekilde kayda alınırsa alınsın vergisel açıdan sonuç değişmez. Buna mukabil iskontonun kayda alınışı bazı hallerde alıcının gelir veya kurumlar vergisi matrahını etkilemektedir. Bu nedenle alıcının kayıt şekli üzerinde duracağız:

- Fatura üzerinde gösterilen iskontolarda alıcı şu şekilde kayıt yapabilir.

ÖRNEK :

İskonto ihtiva eden fatura

| | | |
|------------|------------|---------|
| Mal Bedeli | | 100.000 |
| | %5 iskonto | -5.000 |
| | | ----- |
| | | 95.000 |
| | %18 KDV | 17.100 |
| | | + |
| | | ----- |
| | | 112.100 |
| | | ===== |

| | | | |
|-----|-----------------|--------|---------|
| 153 | TİCARİ MALLAR | 95.000 | |
| 191 | İNDİRİLECEK KDV | 17.100 | |
| 320 | SATICILAR | | 112.100 |

- Sonradan uygulanan iskontolarda bu tercihte bulunulmasına müsaade edilmemekte, sonradan hak kazanılan iskontoların ve ciro primlerinin stok mal maliyetinden düşülmeyip, doğrudan gelir kaydedilmesi istenmektedir. Bizim anlayışımıza göre bu zorlamaya mahal yoktur. Yani alıcı sonradan elde ettiği bu iskontoyu isterse tümüyle gelir yazabilmeli isterse stok mala isabet eden kısmını stok değerinden indirebilmelidir.

Nitekim Danıştay 4.Dairesi bir Kararında, satıcı firmanın yaptığı toptan iskontonun ciroya isabet eden kısmının emtia maliyetini (stok değerini) azaltan bir unsur olarak dikkate alınabileceğini hükme bağlamıştır. (22.12.1977 gün ve E.1977/2727 ; K.1977/2354 sayılı Karar)

2.3.8. Bir Malı veya Hizmeti Alanlara Başka Bir Malın veya Hizmetin Bedelsiz Verilmesi Suretiyle Uygulanan İskontolar :

Bir gazete işletmesi, yaptığı bilgisayar satışı kampanyasında, bilgisayar bedellerini taksitler halinde tahsil edeceğini taksitlerin devam ettiği süre boyunca gazetenin kampanyaya katılanlara bedelsiz olarak dağıtılacağını, taksitler bittikten sonra bilgisayarların teslim edilip faturalarının kesileceğini, bayiler kanalıyla yapılacak bedelsiz gazete dağıtım işleminin nasıl olması gerektiğini sormuştur. Bu soruya cevaben Marmara Kurumlar Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 5.10.1999 tarih ve 1416 sayılı muktezada 50 no.lu Tebliğ hükümleri hatırlatıldıktan sonra şu açıklamalara yer verilmiştir:

"Buna göre,

- 1- Faturada yer alacak satış bedeli ile katma değer vergisinin bilgisayarların teslim edildiği tarihteki döviz kuru dikkate alınarak hesaplanması, bulunan tutar katma değer vergisi dahil bedel olduğundan katma değer vergisinin bulunan tutara iç yüzde oranının uygulanması suretiyle elde edilmesi,

MADDE 25 : MATRAHA DAHİL OLMAYAN UNSURLAR

- 2- Faturada yer alan satış bedeli ile "340 Alınan Sipariş Avansları" hesabının karşılaştırılması sonucu ortaya çıkacak kur farkının duruma göre; Tek Düzen Hesap Planı'nda yer alan "646 Kambiyo Karı" hesabında veya "656 Kambiyo Zararı" hesabında izlenmesi,
- 3- İştirakçilere beş ay süreyle ücretsiz olarak dağıtım yapacak bayilere, dağıtımı yapılacak gazetelerin bedellerinin, ödenmesinde genel esaslara göre fatura düzenlenmesi,
- 4- Düzenlenecek faturalarda, dağıtım yapılan gazetelerin promosyon amaçlı olması nedeniyle, gazetelerin maliyet bedelleri üzerinden faturalandırılması ile faturada yer alana tutara; Gazete teslimlerinin 1 sayılı tabloda yer alması nedeniyle % 1 oranının uygulanması,
- 5- Promosyon amaçlı gazetelerin, iştirakçilere dağıtımını üstlenen bayilere bu hizmetleri nedeniyle yapılan ödemeler için bayilerce düzenlenen faturalarda yer alan bedellerin; satışı yapılan emtianın talebinin artırılmasına yönelik olarak verilen promosyon ürününün dağıtımı ile ilgili olduğundan 50 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar çerçevesinde "760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri" hesabına aktarılması, bu bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin ise aynı tebliğ hükümlerine göre indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır."

50 no.lu Tebliğdeki hükümler KDV Genel Uygulama Tebliğinde aynen korunmuştur. (I/B-10 no.lu bölüm)

3. HESAPLANAN KDV nin KDV MATRAHINA DAHİL OLMADIĞI ve "BRÜT BEDEL" ile "KDV DAHİL BEDEL" KAVRAMLARI:

25 inci maddedeki 2 nolu bend hükmü uyarınca bir işleme ilişkin olarak hesaplanan KDV, işleme ait KDV matrahına sokulmaz. Esasen malumu ilan ve haşiv niteliği taşıyan bu hüküm, 20 nci maddedeki bedel esasına uygundur. Çünkü, KDV bedele (hasılat) dahil bir unsur değildir. Dolayısıyla, fiyatı KDV dahil şekilde belirlenen işlemlerde, KDV hariç tutarın (yani bedelin yahut KDV matrahının) bulunabilmesi için, KDV dahil tutarın bedele tekabül eden kısmı KDV nisbeti dikkate alınmak üzere iç yüzde hesabı ile ayrılır.

Mesela %8 nisbette KDV ye tâbi bir malın KDV dahil satış fiyatı 540.000 TL ise; KDV matrahı (hasılat) $540.000 : 108 \times 100 = 500.000$ TL KDV si ise $500.000 \times 0.08 = 40.000$ TL olarak hesaplanır.

20 Sayılı Devlet İhaleleri Genelgesinde, tahmini bedel tesbit edilirken KDV nin dikkate alınmayacağı, tekliflerin KDV hariç bedel gösterilmek suretiyle verileceği hükme bağlanmıştır.

Serbest meslek kazancı, kira gibi stopaja tabi hasılatla "brüt" kavramı stopaj öncesi bedel anlamındadır. 25 inci maddenin (b) bendi ise KDV'nin bedele dahil olmadığını hükme bağlamaktadır.

Dolayısıyla bu gibi hasılatlara ilişkin sözleşmelerde bedelin "brüt" 100 TL olacağını söylemesi demek, buna ilişkin belgenin $100 +$ KDV şeklinde düzenlenmesinin gerekli olduğu anlamına gelir. Müşteri, "brüt" ibaresinin "KDV dahil" anlamına geldiğini ileri sürerek + KDV ödemekten kaçınmaz. İşlem karşılığında ödenecek paranın KDV dahil tutar olduğu ifade edilmek isteniyorsa "KDV dahil" ibaresi kullanılmalıdır.

Örnek :

Avukat, bir hukuk işini, "brüt" 10.000 TL. bedel mukabilinde üstlenmiştir. Bu işe ait serbest meslek makbuzu $10.000 +$ KDV şeklinde düzenlenecek, "brüt" ibaresinin gereği olarak, serbest meslek stopajı bu 10.000 TL. içinden kesilecektir. Müşteri, "brüt" ibaresine dayanarak hem kesintinin, hem de KDV'nin bu 10.000 TL. nin içinde olduğunu ileri süremez.

Nitekim İstanbul Defterdarlığı'nca Turist Rehberleri Birliği'ne verilen 23.3.2000 tarih ve 1900 sayılı muktezada, brüt taban yevmiyenin KDV'yi içermediği, KDV tutarını bu taban yevmiyeye ilaveten hesaplanması gerektiği belirtilmiştir.