

Duyuru Tarihi : 01.11.2007
Duyuru No : DUYURU/2007-160
Yayımlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI / KASIM 2007 / Sayı : 315, Sayfa : 4 - 8

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

İTHALATÇININ YURT DIŞINDAKİ SATICIDAN ALDIĞI CİRO PRİMİ, İSKONTO VE FİYAT FARKLARININ KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

1. GENEL AÇIKLAMA :

Yurt dışından mal veya hizmet ithal eden Türk firmaları;

- Belli bir ciroyu aştıkları için ciro primi olarak,
- Sonradan iskonto elde etmek suretiyle veya
- Alış bedeline fiyat farkı uygulanması nedeniyle,

yurt dışındaki satıcıdan para alabilmektedir. Bu para dekont eşliğinde gelmekte veya ithalatçının borcuna mahsup suretiyle tahsil edilmektedir.

Söz konusu paraların, Türkiye'deki ithalatçı açısından, maliyet düşürücü nitelikte ticari bir kazanım olduğu kuşkusuzdur.

Şayet ciro primine, iskontoya veya fiyat farkına konu olan mal bu kazanımın elde edildiği dönemde veya daha önce satılmışsa, söz konusu kazanımın doğrudan hasılat kaydedilmesi gerektiği de açıktır.

Fakat ilgili mal henüz stokta ise, sağlanan primin veya fiyat farkının malın maliyetinden mi indirileceği yoksa hasılat mı kaydedileceği sorunu ortaya çıkmaktadır. Bu sorun, yazımızın konusu dışında kalmaktadır.

Bizim bu yazıda ele aldığımız konu, ithalatçılar tarafından, yurt dışındaki satıcıdan sağlanan ciro primi, ithalden sonra ortaya çıkan iskonto ve fiyat farklarının KDV'ye tabi olup olmadığıdır.

Bizim anlayışımıza göre, **ismi ve niteliği ne olursa olsun, ithalatçıların yurt dışındaki satıcıdan, ithalat nedeniyle aldıkları paralar**, bir mal teslimi veya hizmet ifasının bedeli olmadığı için **KDV'ye tabi tutulmamalıdır**.

İthalatçının aldığı bu para, daha önce ödediği alış bedelinin bir kısmının geri alınması mahiyetinde olduğu, ithalatçı tarafından yapılan mal tesliminin veya hizmet ifasının bedeli olmadığı için, KDV hesaplanmasını gerektirmez. Zira KDV'nin konusu para alma işlemi değil, ticari, zirai veya mesleki alanda mal veya hizmet verilmesidir. Başka bir anlatımla alınan paranın KDV'ye tabi (KDV matrahı) olabilmesi için bu paranın verilen mal veya hizmetin bedeli olması gerekir. (KDV Kanunu Md.20)

Aşağıdaki bölümlerde, Maliye İdaresi'nin ve vergi yargısının bu konuya yaklaşımları açıklanmış ve irdelenmiştir :

2. İTHALATÇILARIN YURT DIŞINDAN ALDIKLARI CİRO PRİMLERİ AÇISINDAN DURUM :

Maliye İdaresi, satıcı firmaların alıcılarına, belli bir alım hacmini aşmaları şartı ile verdikleri paraları veya sağladıkları menfaatleri “*ciro primi*” olarak isimlendirmekte, “*çok alım yapmak suretiyle alıcının satıcıya hizmet verdiği*” gerekçesiyle (üzerinden KDV hesaplanması gereken hizmet bedeli sayarak,) bu primlerin KDV’ye tabi olduğunu ileri sürmektedir.

İdare, bu görüşünü 26 no.lu KDV Genel Tebliği’nde ifade etmiştir.

Maliye İdaresi, öteden beri katılmadığımız bu görüşünü, ithalatçıların yurt dışındaki satıcılardan aldıkları ciro primleri açısından da tekrarlayan muktezalar vermektedir.

Bu muktezalardan birinde şu cümlelere yer verilmiştir ;
(Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 03.10.2003 tarih ve 41301 sayılı özelgesi)

“İlgide kayıtlı dilekçenizde, şirketinizin Almanya’da ithal edeceği ilaçların belli bir miktarı geçmesi halinde yurt dışındaki satıcı firmanın ödeyeceği ciro primi için düzenlenecek faturalarda katma değer vergisinin hesaplanıp hesaplanmayacağı konusunda Bakanlığımızdan bilgi talep edilmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 24/c maddesine göre, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler katma değer vergisi matrahına dahil bulunmaktadır.

Konuya ilişkin açıklamaların yer aldığı 26 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (L/2) bölümünde de, fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda veya belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hasılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan ödemelerin katma değer vergisine tabi olduğu; doğrudan satılan malla ilgili olmayan bu tür iskontoların, firmanın yaptığı ek çalışmanın ya da çabanın sonucu olarak doğduğu; dolayısıyla yapılan işin ana firmaya verilen bir hizmet niteliği taşıdığı ve bu nedenle Katma Değer Vergisi Kanununun 4. maddesi çerçevesinde hizmet kapsamına giren bu işlemlere ait iskontoların, aynı Kanunun 1/1. maddesi uyarınca vergiye tabi tutulacağı belirtilmektedir.

Öte yandan, yabancı firmanın Türkiye’de yararlandığı bu hizmet, sözü edilen Kanunun 11. maddesinde düzenlenen “hizmet ihracı istisnası” kapsamına da girmemektedir.

Bu açıklamalara göre, yabancı firma tarafından şirketinize ödenecek olan ciro primi niteliğindeki tutar için şirketinizce fatura düzenlendiğinde, katma değer vergisinin hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir.”

Keza Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından verilen 10.06.1997 tarih ve 23860 sayılı muktezada, muktezaı talep eden şirkete ambalaj malzemeleri satan İtalyan firmasının “destek ve hizmet bedeli” adı altında ödediği 90.000 ABD Doları’nın KDV’ye tabi olduğu görüşü ileri sürülmüştür. Bu muktezada da Bakanlığın, olayı ciro primi olarak algılamak suretiyle değerlendirdiği anlaşılmaktadır.

Görüldüğü gibi Maliye İdaresi, yapılan ithalatın belli bir hacmi aşması nedeniyle yurt dışından sağlanan ciro primlerinin de hizmet bedeli niteliğinde olduğu ve KDV’ye tabi bulunduğu görüşündedir.

Danıştay Maliye İdaresi’nin bu anlayışını benimsememiştir.

Ciro primlerinin KDV’ye tabi olmadığı yolunda çok sayıda Danıştay Kararı vardır ve aksi yönde bir Danıştay Kararına rastlanmamıştır.

Örnek vermek gerekirse, Danıştay 7'nci Dairesinin 16.4.1992 tarih ve E:1989/4011, K:1992/1127 sayılı Kararında;

“..... alıcının, satın aldığı malı belli bir miktarının üzerinde satması, doğrudan doğruya ve münhasıran satıcı için yapılmış bir hizmet niteliğinde değildir. Satıcı..... öncelikle kendi yararı gereği yüksek ciro yapma amacı taşır. Diğer bir ifade ile **satıcı, satışını mümkün olduğu kadar yüksek rakamlara ulaştırmakla, öncelikle kendine hizmet eder.** Mal aldığı firmaya hizmeti dolayısıyladır. Ancak, koşulların gerçekleşmesi halinde bundan ödemeyi yapan satıcı da yararlanır. Bu da tesadüfidir.”

Ciro primlerinin KDV'ye tabi olmadığı yönündeki diğer Danıştay Kararları şunlardır:

Daire	Tarih	Esas No	Karar No
7	16.04.1992	1989/4011	1992/1127
9	18.12.1997	1996/3156	1997/4252
9	17.02.1993	1992/2549	1993/592
11	14.04.1998	1997/4814	1998/1245

Görüldüğü gibi Danıştay, “çok alım yapma” fiilinin satıcıya hizmet verme niteliği taşımadığını kabul etmekte ve çok alım yapması münasebetiyle **alıcının elde ettiği ciro priminin hizmet bedeli olmadığı ve bu nedenle KDV'ye tabi bulunmadığı görüşünü benimsemekte olup biz de bu görüşe katılıyoruz.**

3. İTHALATÇILARIN, İTHALATTAN SONRA İSKONTO ELDE ETMELERİ :

KDV Kanunu'nun 25/a maddesine göre, “*fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar*” KDV matrahına dahil edilmez.

Maliye İdaresi faturada gösterilmeyip, sonradan ortaya çıkan iskontoların KDV'ye tabi olup olmadığı konusunda çelişkili muktezalar vermektedir.

Danıştay ise, satış esnasında miktarı belli olmayan, bilahare dönem sonlarında veya belli bir şarta bağlı olarak yahut salt gecikmeli şekilde uygulanan iskontoların KDV'ye tabi tutulmasının mevzuata uymadığı görüşündedir.

İthalatçı yurt dışındaki satıcıdan sonradan yapılmış iskonto nedeniyle para aldığına, Maliye İdaresi'nin bu para üzerinden KDV istemesi muhtemel olmakla beraber, böyle bir tarihyatın Danıştay tarafından kabul edilmeyeceği anlaşılmaktadır.

Konu ile ilgili Danıştay 7'nci Dairesi'nin 28.06.1993 tarih ve E:1990/877, K:1993/2804 sayılı Kararı şöyledir:

“EMTİA SATIŞI SÜRESİNDE MİKTARI BELLİ OLMAYAN, DÖNEM SONUNDA TOPTAN ALINAN BİR GELİRİN İSKONTO OLARAK KABUL EDİLEREK KATMA DEĞER VERGİSİNE TABİ TUTULMASININ MÜMKÜN OLMADIĞI HK.

Dayanıklı tüketim malları ticareti yapan yükümlü şirketin 1987 yılı içerisinde mal aldığı firmalardan “ciro primi”, “mübayaa iskontosu”, “bağlantı primi”, “erken ödeme iskontosu”, “fiyat farkı” gibi isimler altında dekont karşılığı aldığı paraları beyan dışı bıraktığının inceleme raporu ile tespiti üzerine 1987/Aralık dönemi için salınan kaçakçılık cezalı katma değer vergisi ile kesilen kusur cezasını; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1. ve 4.maddesinden bahisle uyuşmazlık konusu primler gibi primlerin ana firma ile satıcı firma arasındaki bir sözleşmeden doğmakla birlikte bunların teslim ilişkisi faturalarda gösterilmesinin mümkün olmadığı, Katma Değer Vergisi Kanununun 25/a maddesinde yazılı olan iskontolar arasında bulunmadığı, çeşitli adlarla elde edilen **bu tür gelirlerin bir hizmetin karşılığında ödendiğinin kabulü için, elde edenin kanunda tanımlanmış ve**

örneklenmiş olan hizmetlerden birini yapması gerektiği, oysa emtiaların daha fazla miktarda satışını gerçekleştirmenin, satıcı tarafından sadece ana firmaya yapılan bir hizmet olmayıp kendi firmalarının emtia devir hızını çoğaltan bir işlem olduğu, bu bakımdan, bu geliri veren firmaca iskonto olarak adlandırılmasının dışında hiç bir şekilde iskonto olmadığı, ana firma tarafından satıcı firmaya teşvik primi veya ikramiye olarak yapılan bir ödeme olduğu, yalnız başına katma değer vergisine konu olamayacağı,
bu itibarla **emtia satışı sırasında miktarı belli olmayan, bilahare dönem sonu itibariyle toptan olarak alınan bir gelirin, emtianın satış bedelinde yapılan indirim anlamına gelen iskonto gibi kabul edilip katma değer vergisine tabi tutulmasında mevzuata uyarlık bulunmadığı** gerekçesiyle terkin eden Edirne Vergi Mahkemesinin 10.11.1989 gün ve 1989/292 sayılı kararının bozulması istenilmektedir. Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından temyiz isteminin reddine, kararın onanmasına karar verildi.”

4. İTHALATÇILARIN YURT DIŞINDAN ALDIKLARI FİYAT FARKLARI AÇISINDAN DURUM :

İthalatçıların yurt dışındaki satıcıdan fiyat farkı olarak aldıkları paraların KDV'ye tabi olmadığı konusunda birkaç muktezaya rastlanmıştır :

İlaç ithal eden bir şirket, verdiği mukteza talep dilekçesinde ithal edilen ilaçların yurtiçi satışlarında, ilaç fiyatlarının düşürüldüğü, diğer firmaların satış fiyatı seviyesine çekildiği dolayısıyla ilaçların ithali ile yurtiçi satışlarında fiyat farkı meydana geldiğini belirterek **üretici firmanın pahalı sattığı ilaçlara uyguladığı iskontoyu bir dekontla bildirdiğini ve yapılan iskonto tutarında çek gönderdiğini** belirterek bu paranın KDV karşısındaki durumunu sormuştur.

Anadolu Kurumlar Vergi Dairesi Başkanlığı, bu soruya cevaben verdiği 27.7.2001 tarih ve 3663 sayılı muktezada,

“

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 17.10.1994 tarih 70268 sayılı muktezasında ;

Öte yandan Katma Değer Vergisi Kanununun 10/a maddesinde vergiyi doğuran olayın malın teslimi veya hizmet ifasıyla meydana geldiği hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre, malın teslim ve hizmetin ifası anında katma değer vergisi doğmakta, satılan mal veya yapılan iş karşılığında da fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

*Söz konusu olayda ise, **satıcı tarafından alıcıya fiyat koruma hasılatı adı altında yapılan ödeme bir hizmet veya bir mal karşılığı olarak ortaya çıkmadığından katma değer vergisi kapsamına girmemekte olup, fatura düzenlenmesine de gerek bulunmamaktadır.***” denilmektedir.”

Görüldüğü gibi bu muktezada ithal mala ilişkin olarak alınan fiyat farkının KDV'ye tabi olmadığı kabul edilmiş, hatta fatura kesilmesine de gerek olmadığı belirtilmiştir.

Aynı şekilde İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 8.9.2006 tarih ve 12069 sayılı muktezada ;

“

*Yurt dışından ithal ettiğiniz emtialar için fiili **ithal tarihinden sonra satıcı tarafından ithalatçı lehine fiyat indirimi yapılması katma değer vergisinin konusuna girmemektedir.** Ancak, katma değer vergisi kapsamına girmese dahi alış iskontosu ile ilgili*

*olarak yurt dışındaki satıcıya yönelik **KDV ihtiva etmeyen bir fatura düzenlenmesi** ve bu faturanın da kayıtlara intikal ettirilmesi ve düzenlenen fatura ile birlikte fiyat indirimine yönelik olarak gönderilen creditnote vb. yazıların zamanaşımı süresine bağlı olarak muhafaza edilmesi gerekir.”*

denilmiştir.

Görüldüğü gibi, ithalattan sonra ithalatçı lehine fiyat indirimini yapılması nedeniyle alınan paraların KDV'ye tabi olmadığı bu muktezada da kabul edilmekle beraber, yukarıdaki muktezanın aksine bu paralar için fatura düzenlenmesi istenmektedir.

Konumuzun dışında olmakla beraber, ismi ne olursa olsun ithalden sonra ve ithalle ilgili olarak satıcıdan alınan paralar için fatura düzenlenmesine gerek bulunmadığı düşüncesinde olduğumuzu belirtmek isteriz. Bu görüşümüzün dayanağı Vergi Usul Kanunu'nun 229 ncu maddesindeki fatura tarifi olup, bu maddede faturanın satılan emtia veya yapılan iş nedeniyle düzenleneceği belirtilmiştir. Mal veya hizmet alış bedelinin bir kısmının sonradan geri alınması, fatura kesilmesini gerektiren bir işlem değildir.

Nitekim, İstanbul Defterdarlığı'nın 4.12.2001 tarih ve 5898 sayılı muktezasında yurt dışındaki satıcıdan sağlanan fiyat indirimini nedeniyle **“fiyat koruma hasılatı”** adı altında alınan paraların KDV'ye tabi olmadığı ve fatura kesilmesini gerektirmediği belirtilmiştir.

Yurt dışındaki satıcının sonradan ithalatçıya para vermesinin ithalatçı üzerindeki etkisi sübvansiyona benzemekte olup, öteden beri benimsenen ve uygulanan anlayış sübvansiyon niteliğindeki tahsilatların KDV'ye tabi olmadığı yönündedir.

5. CİRO PRİMİ, SONRADAN ORTAYA ÇIKAN İSKONTO VE FİYAT FARKI KONUSUNDAKİ YURT İÇİ UYGULAMA İTHALATTA EMSAL TEŞKİL EDEMEZ :

Alıcı ve satıcı firmaların her ikisinin de Türkiye'de olduğu durumda alıcı lehine fiyat farkı ortaya çıkarsa, bu fiyat farkı alıcı tarafından, farkın ilgili olduğu mal veya hizmetin tabi bulunduğu oranda KDV hesaplanmak suretiyle satıcıya fatura edilmektedir. Burada da alıcının satıcıya bir hizmeti bulunmamakla beraber, yanlış fiyat nedeniyle fazladan hesaplanmış KDV'nin her iki taraf açısından da düzeltilmesi amacıyla fiyat farkı faturası düzenlenmektedir. Gecikmeli olarak yapılan iskontonun, iskonto elde eden tarafından fiyat farkı gibi KDV'li faturaya bağlanmasında da durum aynıdır. Ancak sonradan yapılan iskonto belli bir ciro haddinin aşılması şartına bağlı olarak verildiğinde (ciro primi olduğunda) Maliye İdaresi bunu bir hizmet bedeli sayarak ve genel oranda KDV'ye tabi tutulmasını istemektedir.

Bu KDV'lendirmeler, her iki tarafın KDV mükellefi olduğu durumda, devrolan KDV sorunu dışında taraflara yük getirmemekte, hatta kendi içinde pratik açıdan haklılığı ve mantıklı yönü bulunmaktadır.

İthal edilen mallarla ilgili olarak ithalatçı lehine fiyat farkı ortaya çıktığında, satıcının yurt dışında bulunması böyle bir pratik düzeltmeyi imkansız kılmaktadır. Bu nedenle ve KDV Kanunu hükümleri uyarınca ithalatçının elde ettiği fiyat farkları yurtiçi uygulamaya benzetilerek KDV'ye tabi tutulamaz ve zaten bu yönde muktezalar vardır. Fiyat farkının iskonto adı altında uygulanması veya belli bir ciro haddinin aşılması şartına bağlı olarak verilmesi halinde de durum, özü itibarıyla aynıdır. Başlangıçtaki yüksek fiyat üzerinden gümrükte ödenen KDV pratikte aynen kalmaktadır. KDV Kanunu'nun bu konuya ilişkin hükmü aşağıdaki bölümde açıklanmıştır.

6. SONUÇ :

İthalatçıların yurt dışındaki satıcılardan ithalatları nedeniyle aldıkları paralar, ismi ne olursa olsun KDV'ye tabi tutulmamalıdır. Zaten ismi farklı olsa da, ithalat nedeniyle yurt dışındaki satıcıdan alınan paraların mahiyeti aynıdır. İthal işlemlerinde, ithal bedeli olarak ödenen paranın bir kısmının geri alınması KDV'ye tabi tutulamaz ve fatura düzenlenmesini gerektirmez.

Maliye İdaresi belli bir cironun aşılması şartına bağlı olarak satıcının alıcıya verdiği ciro primlerinin KDV'ye tabi bulunduğu şeklinde zorlama bir yorumda bulunmakta ise de, bu yorum bize göre yanlıştır bu yanlışlık yurt dışından gelen ciro primlerinde daha bariz şekilde kendini hissettirmekte ve KDV Kanunu'nun ruhuna aykırı sonuçlar doğurmaktadır. Zira bu para üzerinden KDV istenmesi halinde, ithalatçı bu KDV'yi satıcıdan alamayacağı için KDV yükü ithalatçının üzerinde kalacaktır. Halbuki KDV'nin asıl hedefi nihai tüketiciler olup, olağan durumlarda bir KDV mükellefinin KDV giderine maruz kalması, KDV'nin ana ilkelerine aykırıdır.

Danıştay, ciro primlerinin KDV'ye tabi olmadığı görüşündedir.

Alıcı ve satıcının Türkiye'de bulunduğu durumlarda alıcı lehine sonradan ortaya çıkan fiyat farkları ve iskontoların fatura edilmesi, daha önce fazladan hesaplanmış KDV'nin düzeltilmesi işlevini yerine getirdiği, fatura muhatabına KDV indirim imkanı verdiği ve KDV mükellefinin KDV giderine maruz kalmasına sebebiyet vermediği için yasa emri olmamakla beraber makul bir uygulamadır. Halbuki tarafların her ikisinin de KDV mükellefi olmadığı durumlarda ve özellikle ithalatta böyle bir KDV'lendirme, KDV hesaplayanın üzerinde KDV yükünün kalmasına yol açmakta, yasaya aykırılık bariz şekilde hissedilmektedir.