

DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 30.04.2018
Duyuru No : 2018/064
Yayımlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ - MAYIS 2018
SAYI : 305

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

mehmet.mac@bdo.com.tr

MÜŞTERİ SADAKATI (PARA PUAN) KAPSAMINDA YAPILAN İSKONTOLARIN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

Özet :

Bilindiği üzere perakende satış yapan bir çok mağaza, müşterilerine kart vererek, bu müşteriye yaptığı satışları izlemekte ve alımı devam ettiren (sadık) müşterilerini sonradan iskonto tanımak suretiyle ödüllendirmektedir.

“MÜŞTERİ SADAKATI” konulu promosyon türlerinden biri olan bu uygulama kapsamında hesaplanan iskontoların KDV matrahının hesabında indirim konusu olup olamayacağı tartışmalı bir konu haline gelmiştir.

Çünkü Maliye İdaresi önceki alıma istinaden sonraki alımda uygulanan iskontoların KDV matrahının hesabında indirilebileceği yönünde özelge vermiş iken daha sonra bu görüşe uymayan özelge vermiş bulunmaktadır.

Bizim kanaatimiz, söz konusu iskontoların KDV matrahına girmeyeceği yönündedir.

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2017 yılında 8,1 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 160'den fazla ülkede bulunan 1.500 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 74.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Anahtar Kelimeler:

Müşteri sadakat programları, satış promosyonları, para puan, indirim kartları, iskonto kartları, KDV Kanunu Md. 25/a, bedelde indirim, fatura üzerinde tenzilat, ticari teamüllere uygun iskonto.

1. KDV KANUNU'ndaki İSKONTO İLE İLGİLİ HÜKÜM (MD. 25/a) :

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

“ MATRAHA DAHİL OLMAYAN UNSURLAR ” başlığını taşıyan KDV Kanunu'nun 25/a maddesi şöyledir;

“ a) Teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar,”

İskontoların KDV matrahına dahil edilmemesi KDV Kanunu'nun 20 nci maddesindeki, işlem bedelinin KDV matrahını teşkil ettiği esası 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 yasa gereğidir :

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

2. PARA PUAN UYGULAMASI KAPSAMINDAKİ İSKONTOLAR HAKKINDAKİ MALİYE İDARESİ GÖRÜŞÜ:

Eskiden Maliye İdaresi belli bir yerden belli bir mal veya hizmetin satın alınması suretiyle kazanılan ve daha sonra gerek aynı yerde gerek anlaşmalı veya ilgili başka mağazalarda yapılan alımlarda kullanılan iskontoların KDV MATRAHINA GİRMEYECEĞİ görüşündeydi.

Nitekim bir özalgede ¹ şöyle denilmiştir;

“Buna göre; adı geçen şirket tarafından istasyonlarından akaryakıt satın alan müşterilerine herhangi bir şart ve ciro tutarı aranmaksızın verilen elektronik kart ile yapılan alışveriş karşılığında KAZANILAN PARA PUANLARIN, 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.”

Görüldüğü gibi İdare daha önce yapılmış olan bir alışveriş hatırına yeni yapılan alımda uygulanan iskontoyu, KDV Kanunu'nun 25/a maddesindeki “TİCARİ TEAMÜLLERE UYGUN” iskonto sayarak bu ikinci alışverişe ait KDV matrahının hesabında “DÜŞÜLECEK” olduğunu kabul etmekteydi.

Örnek:

“..... Petrol” kart sahibi olan sürücü bu kartı çıkarmış olan akaryakıt dağıtım şirketinin anlaşmalı istasyonundan 100 TL'lik yakıt alıp 100 TL ödemiş ve bu alımını “..... Petrol” kartına işletmiştir.

Aynı kişi sonradan “..... Petrol” kartın geçerli olduğu istasyonda 100 TL'lik ikinci yakıt alımında bulunarak kartını ibraz etmiştir. Kartta kayıtlı olan ilk alım meblağının %5 i oranındaki iskonto hakkı ikinci alımda kullanılmak suretiyle kendisinden 100 TL yerine 95 TL tahsil edilmiştir.

Maliye İdaresi'nin eski görüşü ikinci alıma ait KDV tutarının 100 TL'ye göre değil (100 - 5 =) 95 TL'ye göre hesaplanması gerektiği yönündedir.

Ancak daha sonra Maliye İdaresi görüş değiştirmiş ve böyle bir durumda ikinci alıma ait KDV'nin 100 TL üzerinden hesaplanması gerektiğini ileri sürmüştür.

Nitekim daha yeni tarihli bir özalgede ² şöyle denilmiştir;

“..... Kanunun indirimine izin verdiği iskonto satılan malla ilgili olan ve işleme ilişkin belgede gösterilen iskontodur. Dolayısıyla firmanız müşterilerinin satın aldıkları ürünlerden birikecek olan kart puanlarını alışverişlerinde indirim olarak kullanmaları, daha önce yapılan alışverişler karşılığı olacağından, söz

¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 15.05.2008 tarih ve 8076 sayılı özalgde.

² Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 10.04.2014 tarih ve 42 sayılı özalgde.

konusu kart puanla yaratılan menfaat, gelir, prim v.s. gelirler, Kanunun öngördüğü bir iskonto mahiyetinde değildir.

*Söz konusu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, üyelik programınız kapsamında müşterilerinizin kart puanlarını harcayarak mal teslim almaları halinde, malın gerçek bedeli üzerinden **puan düşülmeksizin KDV hesaplanacağından**, söz konusu puan tutarının iskonto olarak değerlendirilerek KDV matrahından indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.”*

Görüldüğü üzere Maliye İdaresi bize göre doğru olan önceki görüşünü değiştirerek mevzuata uygun düşmeyen özelge vermeye başlamıştır. Bu yeni özelgeyi örneğimize uyarlarsak akaryakıt istasyonu ikinci alımda 100 TL üzerinden iç yüzde yoluyla KDV hesaplaması yapacak buna mukabil müşteriden 100 TL değil 95 TL tahsil edecektir.

3. PARA PUAN KAPSAMINDA UYGULANAN İSKONTOLARIN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU HAKKINDAKİ BİZİM GÖRÜŞÜMÜZ :

“**İSKONTOLARIN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU**” başlıklı yazımızda ³ konu hakkındaki genel görüşlerimize detaylı olarak yer vermiştik.

Önceki alım hatırına sonradan (müşteri sadakati programları kapsamında) yapılan alımda uygulanan iskontoların KDV matrahının hesabında indirim olarak dikkate alınması gerektiği görüşündeyiz.

Maliye İdaresi'nin aksi yöndeki yeni olumsuz görüşüne aşağıdaki nedenlerle katılmıyoruz:

- Bize göre hatalı olan bu görüş, iskontonun ilk alıma ait olduğu (indirim hakkının ilk alımda kullanılması gerektiği) şeklindeki yanlış anlayış veya yoruma dayanmaktadır.

Başka bir anlatımla Maliye İdaresi, örneğimize göre ilk alım yapılmak suretiyle kazanılmış olan 5 TL'lik iskonto hakkının, bu ilk alıma ait olduğu ve ancak ilk alıma ait KDV matrahının hesabında indirim konusu yapılabileceği şeklinde hatalı bir yorumda bulunmuştur.

- Halbuki örneğimize ve genel uygulamaya göre, firmaların uyguladığı kampanyalar ilk alımda tam bedel ödenmesi suretiyle, İKİNCİ ALIMA YÖNELİK OLARAK iskonto hakkı kazanılması şeklindedir. Başka bir anlatımla müşteri ikinci alımda bulunmadığı sürece birinci alımıyla ilgili olarak satıcı firmadan iskonto talebinde bulunamamakta, ikinci alım yapıldığında bu ikinci alımda uygulanmak üzere iskonto hakkı kazanılmaktadır.

³ Bu yazımız Lebib Yalkın Dergisi'nin Haziran 2008 sayısında yayınlanmıştır.

İskonto ikinci alımı hedeflediğine göre, KDV tutarının ilk alımda 100 TL ikinci alımda (100 - 5 =) 95 TL üzerinden hesaplanması KDV Kanunu'nun 25/a maddesinin gereğidir.

- Zaten yine örneğimize göre satıcı müşteriden 95 TL almış iken, 100 TL almış gibi KDV hesaplatılması KDV Kanunu'nun 20. Maddesindeki “...matrah bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir.” hükmüne aykırı düşmektedir.
- Aynı akaryakıt istasyonu ikinci satışa ait belgeyi (100 - 5 =) 95 TL yerine, iskonto uygulamaksızın doğrudan 95 TL (indirimli fiyat) üzerinden düzenlediğinde KDV'yi de 95 TL üzerinden hesaplayabildiğine göre, belgenin baz fiyat zikredilerek ve iskonto tutarı gösterilerek düzenlenmesi durumunda, nihai fiyatı yansıtmayan iskonto öncesi tutarın KDV hesabında dikkate alınması Kanun'a aykırılık teşkil etmektedir.
- 2 no.lu dipnotta belirttiğimiz Büyük Mükellefler Vergi Dairesi tarafından verilmiş olan özelge, İdare'nin promosyonlarla ilgili genel görüşüne de aykırı düşmektedir.

Promosyonlarla ilgili genel idari görüş, şöyle ifade edilmiştir;⁴

*“Ticari hayatta, ticareti yapılan mallara olan talebin artırılması amacıyla, bir takım pazarlama teknikleri geliştirilmekte, **satışı yapılan malın yanında başka bir malın ayrıca bir bedel alınmaksızın verilmesi** de sıkça karşılaşılan bir pazarlama tekniği olarak ortaya çıkmaktadır. Bir malın tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devri olarak tanımlanan teslim hükümleri çerçevesinde ticari bir işletmenin yaptığı bedelsiz teslimler de KDV'ye konu olmaktadır.*

*Ancak, firmaların iktisadi faaliyetini genişletme, emsal işletmelerle rekabet edebilme, **üretim veya satışını yaptıkları mallara olan talebi koruma veya artırma amacıyla bir malın yanında başka bir mal verilmesi şeklinde gerçekleşen işlemlerde, promosyon ürünü açısından bir bedelsiz teslim söz konusu olmaz** Zira, firmanın genişleyen faaliyetiyle bağlantılı olarak işletmede yaratılan katma değer artar.*

Nitekim piyasadan satın alınan veya ithal edilen malların promosyon ürünü olarak müşterilere verilmesi, mükellefler açısından pazarlama gideri niteliğini taşıdığından, bu malların alış bedelleri gider olarak kaydedilebilir.

⁴ KDV Genel Uygulama Tebliği'nin 1/B-10.1 no.lu bölümü.

Dolayısıyla, firmanın yarattığı katma değer içerisinde vergilenen promosyon mallarının müşterilere verilmesi sırasında KDV hesaplanmasına gerek bulunmayıp, bu ürünler için yüklenilen KDV ise indirim konusu yapılabilir.”

Promosyon kavramı geniştir. Örnek olarak bir maldan 95 birim almış olana aynı maldan 5 adet bedava verilmesi de bir promosyon türü olup yukarıdaki Tebliğ hükmü kapsamındadır.

Örneğimizdeki ikinci satışı tek başına ele aldığımızda akaryakıt istasyonunun 95 TL’lik yakıt alan müşterisine 5 TL’lik yakıtı para almaksızın (bedava) verdiği görülmektedir. Tebliğ’de bu 5 TL için KDV hesaplanmayacağı ve teslim edilen yakıtın tümü için yüklenilen KDV’nin indirimine de izin verildiğine göre, 2 no.lu dipnotta belirttiğimiz özelge ifadelerinin Tebliğ’e aykırı düştüğü açıktır.

- 2 no.lu dipnotta belirttiğimiz 10.04.2014 tarihli özelge, Maliye İdaresi’nin nihai tüketicilere yönelik olarak verilen ciro primleri hakkındaki görüşü ile de çalışmaktadır.

Nitekim bir özelgede⁵ pazar payı artırma amaçlı olarak düzenlenen kampanyalar çerçevesinde belli bir ciroyu aşan alıcılara bedelsiz ürün verilmesi durumunda bu HEDİYELERİN TESLİMİNDE KDV HESAPLANMAYACAĞI, hediye için yüklenilmiş olan KDV’nin indirimler arasında kalacağı, ancak hediye tabi olduğu KDV oranı, bu hediye verilmesine dayanak teşkil eden alıma konu mal veya hizmetin KDV oranından yüksek ise, aradaki fark KDV’nin indirim iptaline tabi tutulması gerektiği belirtilmektedir.

Ciro primi uygulanmasında, önce alımların yapılması, alımlar belli bir seviyeye ulaştığında veya ilgili periyod ciro primini gerektirecek alım seviyesiyle kapandığında, alımda bulunana menfaat sağlanması söz konusudur. Sağlanan menfaat belli bir malın ciro primi olarak bedava verilmesi şeklinde de olabilir.

Ciro primi tatbikatını yukarıdaki 2 no.lu bölümde verdiğimiz örneğe uygularsak, akaryakıt istasyonunun kampanyasını ciro primi adı altında sürdürdüğü durumda, daha önce 100 TL’lik akaryakıt alınmış olması halinde bilahare 5 TL’lik bedava akaryakıt verileceğinin anons edildiğini varsayabiliriz ve bu varsayım altında akaryakıt işletmesi, 5 no.lu dipnotta belirtilen özelgeye uyarak ikinci alımdaki 5 TL’lik akaryakıtı ciro primi adıyla KDV’siz OLARAK müşterisine verebilir. Dolayısıyla aynı neticeyi veren iskonto yönteminin de kabulü gerekir.

⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 24.07.2014 tarih ve 1948 sayılı özelgesi.

4. SONUÇ:

Satış belgelerinde gösterilen ticari teamüllere uygun iskontolar KDV matrahına dahil edilmez. (KDV Kanunu Md. 25/a)

Müşteri sadakati esaslı promosyonlar kapsamında yapılan alımlar sayesinde kazanılan para puanların daha sonraki alımlarda iskonto gerekçesi olarak dikkate alınması, günümüzde yaygın bir ticari teamül konusudur.

Bu şekilde uygulanan iskontoların KDV matrahının hesabında dikkate alınmayacağı yolundaki yeni Maliye İdaresi görüşüne katılmıyoruz.

Uygulamanın yaygınlığı nedeniyle Maliye İdaresi'nin konuyu acilen ele alması, sirküler veya tebliğ çıkarmak suretiyle yukarıda belirttiğimiz görüşlerimize paralel açıklamada bulunması gerektiğini düşünüyoruz.