

YURT DIŞINDAKİ SATICININ FİYAT İNDİRİMİ İTHALDE KDV MATRAHI VE İNDİRİMİNDE DEĞİŞİKLİK OLARAK DEĞERLENDİRİLEBİLİR Mİ?

YURT DIŞINDAKİ SATICININ FİYAT İNDİRİMİ İTHALDE KDV MATRAHINDA VE İNDİRİMİNDE DEĞİŞİKLİK OLARAK DEĞERLENDİRİLEBİLİR Mİ?

Güray ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
Mazars&Denge Denetim YMM A.Ő.

Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Haziran 2006

1- GİRİŐ

Yurt dışından mal ithalinde KDV mükellefiyeti, gümrük idaresine ithaldeki KDV ödemesi ile yerine getirilmektedir. (KDV Md.21) Çalışmamızda, ithalde KDV ödenerek gümrükten çekilen mallarla ilgili olarak, yurt dışı satıcının sağladığı fiyat indirimlerinin, Türkiye'deki alıcı tarafından KDV mükellefiyeti açısından ne şekilde ele alınacağı incelenecektir.

2- YURT İÇİ UYGULAMA

KDV Kanununun 35. maddesi aşağıdaki gibidir;

"Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltir. Őu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır."

Bilindiği gibi fiyat farkları, KDV Kanununun 35 maddesindeki "...sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde" ifadesine dayanılarak, matrah değişikliği olarak yorumlanmaktadır. Buna göre; [1]

- Fiyat farkı farkın ortaya çıktığı dönem itibariyle alıcı veya satıcı tarafından fatura edilir ve KDV'ne tabi tutulur.
- Fiyat farkları, ilgili mal veya hizmetin tabi olduğu oran üzerinden KDV hesabına konu edilir. Őayet farkın ilgili bulunduğu işlem KDV'den müstesna ise, fark da KDV'den müstesna edilir.
- Gerek vergilendirme dönemi gerekse oran itibariyle tenkide uğramamak için, fiyat farkı faturasında, asıl mal veya hizmet faturasına atıf yapılmalı ve fiyat farkının nedeni açıklanmalıdır.
- Őayet fiyat farkına konu mal veya hizmetin alıcısı nihai tüketici ise ve fark bu müşteri aleyhine ise, satıcı fiyat farkı faturası düzenlemelidir. Fark aksi yönde ise müşteriye gider pusulası ile fark iadesinde bulunulur ve farka ait KDV bu pusulaya dayanılarak indirim konusu yapılır. Bu amaçla düzenlenen gider pusulaları için stopaj hesaplanmaz.

3- YURT DIŞI SATICININ FİYAT İNDİRİMİNİN İTHALDE KDV MATRAHINA ETKİŐİ

KDV Kanununun 21. maddesine göre ithalatta matrahın en önemli unsuru malın bedelidir. Yurt dışındaki satıcı, sattığı malın bedelinde indirim yapmakla alıcının maliyetini azaltmaktadır. Dolayısıyla, yurt dışı satıcı firma, eğer başlangıçta yeni tespit ettiği indirimli tutar üzerinden malını satsaydı ve faturasını da bu tutara göre düzenleyerek

Türkiye'deki alıcıya gönderseydi, Türkiye'deki yurt içi alıcıda bu faturayı gümrüğe ibraz ederek tespit edilecek matrah üzerinden KDV ödeyecek ve indirim konusunu edecektir.

Bilindiği gibi VUK'nun 3. maddesine göre, vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Benzer bir durum, yurt içi iki firma arasında olsaydı, fiyat indirimini elde eden firma nasıl ki fiyat farkı faturası düzenleyecek ve KDV hesaplayarak satıcı firmaya gönderecekse veya ilave fiyat (vade farkı) hesap eden satıcı firma fark için fatura düzenleyerek ve KDV hesaplayarak alıcı firmaya gönderecek ise; yurt dışındaki firmanın yaptığı fiyat indirimini sonucunda da, yurt içindeki firma, yurt dışı firma adına fiyat indirimine kadar fatura düzenlemeli ve KDV hesaplamalıdır.

4- YURT DIŞI FİRMAYA DÜZENLENECEK FATURADA KDV HESABI VE İŞLEMİN MUHASEBESİ

Aşağıda muhasebe kayıtları üzerinde de izah edildiğinde daha net olarak görülecek olmakla birlikte, söz konusu faturada KDV'nin iç yüzde yöntemi ile hesaplanması bizce KDV matrahının ve KDV indiriminin tam olarak düzeltimi açısından doğru bir yöntem değildir. Fiyat indiriminden ilaveten KDV hesap edilmelidir.

Örnek: Yurt dışından 100.000 Euro bedelle ithal edilen bir mal için gümrükte 18.000 Euro karşılığı YTL KDV ödenmiştir. Yurt dışı firma daha sonra 1.000 Euro indirim yapmış ve bunu dekont ile yurt içi alıcı firmaya bildirmiştir.

----- / -----		
153 TİCARİ MALLAR	100.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	18.000	
320 SATICILAR		100.000
100 KASA		18.000

Mal ithalatı

----- / -----		
320 SATICILAR	1.000	
153 TİCARİ MALLAR		847,45
391 HESAPLANAN KDV		152,55

....yurt dışı firmasının.....no.lu faturasına yaptığı 1.000 Euro indirim için düzenlenenno.lu fiyat farkı faturasının kaydı

----- / -----
Burada, yurt dışındaki firmanın 1.000 Euro indirimini, sattığı 100.000 Euro mal bedeli üzerindedir. Bunu başlangıçta yapsaydı ve malı 99.000 Euro olarak satsaydı, ithalde ödenecek KDV'de (%18'den) 17.820 Euro olacaktır. İç yüzde yöntemi ile yapılan kayıtta ve hesapta ise beyan edilecek KDV 152,55 Euro olup, netleştiğinde indirilen KDV hâlen 17.847,45 Euro'ya denk gelmektedir. Eğer iç yüzde ile değil de, 1.000 Euro üzerinden KDV hesap edilseydi ve 391 hesaba 180 Euro kaydedilseydi bu açık kapanırdı ancak bu seferde 391 hesaba kaydedilen 180 Euro'nun karşılığında borç çalışacak hesap hangisi olacaktı? Çünkü bu kayıtta, 153 hesaptan çıkacak tutarda 1.000 Euro olacaktır.

Bilindiği gibi, KDV Kanunu madde 58 gereği, hesaplanan KDV gelir ve kurumlar vergisinin matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmez. Bu durumda 180 Euro'nun maliyet yazılması da (153 hesaba kayıt) doğru olmaz çünkü, mal satıldığında 621 hesap vasıtasıyla gelir tablosuna ticari kazançtan bir indirim olarak yansıtılacak ve gelir veya kurumlar vergisi matrahını azaltacaktır.

Mevcut kanun hükümleri lafzi olarak değerlendirildiğinde, ya KDV matrahı ve indirimdeki değişiklik tam olarak değil, eksik düzeltilecek ya da KDV matrahı düzeltimi tam yapılacak ama bu seferde gelir veya kurumlar vergisi matrahı eksik tespit edilecektir. Kanunen Kabul Edilmeyen Gider yazılması ise mükellefe yapılacak bir haksızlık olacaktır. Bizce KDV Kanunu madde 58, mükelleflerin, normal KDV'ye tabi teslimleri veya alımları üzerinden hesapladıkları ya da indirdikleri KDV'nin gider yazılmasını engellemektedir. Ancak, KDV Kanununun diğer maddeleri gereği (Örneğin; KDV Madde30'da sayılan indirim kabul edilmeyen KDV'ler, KDV Madde 32'de sayılmayan ve kısmi istisna olarak kabul edilen ve yine Madde 30/a gereği indirim kabul edilmeyen KDV'ler) indirim kabul edilmeyen KDV'ler nasıl ki maliyet veya gider unsuru olarak dikkate alınabilecek ise, burada da KDV Madde 35 gereği ithalde KDV matrahı ve indiriminin tam olarak düzeltilebilmesi için hesaplanan KDV'nin bizce gider veya maliyet olarak dikkate alınabilmesi gerekir.

Bu durumda yurt dışı firma adına düzenlenerek KDV hesaplanacak fatura aşağıdaki şekilde kayıtlara alınmalıdır kanaatindeyiz;

----- / -----

320 SATICILAR	1.000	
153 TİCARİ MALLAR veya	180	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER		
ZARARLAR		
		153 TİCARİ MALLAR veya 1.000
		679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR
		VE KÂRLAR
	391 HESAPLANAN KDV	180

----- / -----

Eğer fiyat indirim elde edilen mallar, işletme stoklarından çıktıysa (satıldıysa) veya stoklar ile birebir bağlantı kurularak muhasebe kayıtları dışında stok kayıtlarına tek tek mal detayında kayıt ve birim maliyet güncellemesi mümkün değil veya zor ise, indirim tutarı gelir olarak ta kayıtlara alınabilir.

5- SONUÇ

İthalde KDV ödenerek yurt dışından temin edilen mallarla ilgili olarak (elbette burada hizmetlerde aynı şekilde el alınmalıdır), daha sonra yurt dışındaki firmanın sağladığı ve yurt içi alıcıya bildirdiği fiyat indirimleri, yurt içi alıcı tarafından KDV Kanunu madde 35 kapsamında matrah ve indirim değişikliği açısından faturaya bağlanmalı ve indirim tutarı üzerinden ayrıca ilaveten KDV hesaplanmalı ve yukarıda izah edildiği şekilde muhasebeye kaydedilmelidir.

Hazırlayan:

GÜRAY ÖĞREDİK
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

gogredik@mazarsdenge.com.tr

Mazars/Denge Denetim YMM A.Ş.
Vergi Bölümü /Uzman Denetçi

[1] MAÇ, Mehmet; "KDV Uygulaması", Denet Yayıncılık A.Ş., 4. Baskı, 1998