

CREDIT VE DEBİT NOTE'LARIN KDV VE GÜMRÜK MEVZUATI İLE MALİYE'NİN GÜNCEL BİR ÖZELGESİ KAPSAMINDA İNCELENMESİ

www.muhasabetr.com sitesinde
11.09.2012 günü yayınlanmıştır.

1. GİRİŞ

Türkiye'deki firmaların iş ilişkisi içinde bulunduğu yurt dışındaki firmalar zaman zaman debit note (borç notu) ya da credit note (alacak notu) adı altında belgeler düzenleyebilmektedirler. Debit note düzenlenmesi halinde Türkiye'deki firma açısından maliyet ya da gider doğurucu bir unsur (karşı taraf kendi kayıtlarında bizim cari hesabımıza borç kayıt verdiğini bildirmektedir, bu durumda bizde kendi kayıtlarımızda karşı tarafın cari hesabına alacak kayıt giremeliyiz), credit note düzenlenmesi halinde ise Türkiye'deki firma açısından gelir doğurucu bir işlem (karşı taraf kendi kayıtlarında bizim cari hesabımıza alacak kayıt verdiğini bildirmektedir, bu durumda bizde karşı tarafın cari hesabına borç kayıt vereceğiz) gündeme gelmektedir.

Credit note'lar çeşitli gerekçeler ile düzenlenebilmektedir. Ciro primi mahiyetinde yılsonlarında veya yılın belirli dönemlerinde yurt dışındaki firmanın Türkiye'deki firmaya bir menfaat sağlaması, yurt dışındaki firmanın bir alacağından vazgeçmesi, yılsonlarında grup şirketler arası transfer fiyatlarının düzeltilmesi veya güncellenmesi veya benzeri nedenlerle credit note'lar düzenlenebilmektedir.

Debit note'lar açısından mevzuatımız nettir. Daha önce ithal edilen bir mal ile ilgili olarak maliyet bedelini (dolayısıyla gümrük kıymetini) arttırıcı bir unsur olarak debit note alınması halinde, bu unsura dair KDV ilgili gümrük müdürlüğüne ödenebileceği gibi 2 No.lu KDV beyannamesi ile vergi idaresine de ödenebilecektir. Gümrükler Genel Müdürlüğü yayınlamış olduğu genelgeler ile buna artık çok daha net bir şekilde imkan vermektedir. Ancak gümrük vergisi açısından özellikli bir durum bulunmaktadır. Gümrük Yönetmeliğinin 53. maddesinin 5. fıkrasına göre; ithal eşyasının gümrük kıymetine veya katma değer vergisi matrahına girmesi gereken, ancak gümrük beyannamesinin tescili anında beyan sahibi tarafından mevcudiyetinin bilinmesi mümkün olmayan kıymet veya matrah unsurları için, en geç söz konusu kıymet veya matrah unsurunun öğrenildiği ayı takip eden ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar beyanda bulunulur ve vergileri de aynı süre içinde ödenir.

Bilhassa, Maliye İdaresi'nin 116 No.lu KDV Genel Tebliği ile ciro primine olan bakış açısını değiştirmesi sonrasında credit note'ların KDV mevzuatı açısından incelenmesi daha çok gündeme gelmektedir.

2. CREDIT NOTE'LARIN KDV KANUNU AÇISINDAN İNCELENMESİ

2.1. Ciro primi hakkında KDV mevzuatında yapılan düzenlemeler ve değişiklikler:

Uygulamada ciro primine hak kazanılması halinde alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenmektedir. Bu faturada KDV olup olmaması da ayrı bir tartışma konusudur. Vergi İdaresi uzun yıllardır ciro priminin KDV'ye tabi olduğunu açıklamış ve tüm uygulamalarını bu temelde şekillendirmiştir. Ancak yargıya intikal konularda Danıştay tarafından farklı kararlar verilmiştir. Bu kararların ağırlıklı kısmı ciro primi uygulamasında KDV olmadığı

yönündedir. Örneğin: Danıştay 9. Daire, 02.10.2007, E.2007/2897-K.2007/3204 sayılı ve Danıştay 9. Daire, 18.12.1997, E.1996/315 – K.1996/4252 sayılı kararları.

KDV mevzuatı açısından ciro primi uygulamasına 1987 yılından 19 Ocak 2012 gününe kadar 26 Numaralı KDV Genel Tebliğinin (L) bölümünde yer verilen açıklama yön vermiştir. Bu genel tebliğde ciro primi uygulaması alıcı tarafından satıcıya verilen bir hizmet olarak değerlendirilmiş ve ciro primin genel orana tabi olacağı belirtilmiştir. 19 Ocak 2012 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 116 No.lu KDV Genel Tebliğinde ise vergi idaresi görüş değişikliği yapmış ve ciro primi uygulamasını matrahta değişiklik olarak değerlendirmiş ve ciro primi faturasının esas işleme ait KDV oranına (ciro primine hak kazanılacak şekilde alınan malın tabi olduğu KDV oranına) endekslemiştir. Ciro primi hakkında her iki tebliğde yer verilen açıklamalar aşağıdaki gibidir:

Değişiklik öncesi:

Değişiklik sonrası:

<p>2. Fatura ve Benzeri Belgelerde Ayrıca Gösterilmeyip, Yıl Sonlarında, Belli Bir Dönem Sonunda ya da Belli Bir Ciro Aşıldığında İskontolarda Durum :</p> <p>Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hasılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan ödemeler ise katma değer vergisine tabi olacaktır. Zira, bu tür bir iskonto doğrudan satılan malla ilgili değildir. Burada söz konusu olan iskonto, firmanın yaptığı ek bir çalışmanın yada çabanın sonucu olarak doğmaktadır. Dolayısıyla yapılan iş ana firmaya karşı verilen bir hizmettir. Çünkü, ana firma ile satıcı firma arasında düzenlenen sözleşmeye göre (yazılı veya sözlü), satıcı firma sözleşmenin hükümlerine uygun olarak belli bir çabayı göstermiştir ki (belli bir hizmeti vermiştir ki) ek ödemeye (iskontoya) hak kazanmıştır.</p> <p>Bu nedenle, yukarıda belirtilen şekilde uygulanan ve Katma Değer Vergisi Kanununun 4. maddesi çerçevesinde "hizmet" kapsamına giren bu işlemlere ait iskontolar, aynı Kanunun 1/1. maddesi uyarınca vergiye tabi tutulacaktır.</p>	<p>6.2. Fatura ve Benzeri Belgelerde Ayrıca Gösterilmeyip, Yıl Sonlarında, Belli Bir Dönem Sonunda ya da Belli Bir Ciro Aşıldığında Yapılan İskontolar:</p> <p>KDV Kanununun 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.</p> <p>Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hasılat 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 KDV Kanununun 35 inci maddesine göre düzeltme yapılması gerekmektedir.</p> <p>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 düzeltme 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.</p>
--	--

2.2. Yurtdışındaki firma tarafından sağlanan ciro primi mahiyetindeki menfaatlerin KDV mevzuatı açısından incelenmesi:

Yurtdışında yerleşik yabancı firmalarca Türkiye’de mallarını alan firmalara yılsonlarında veya yılın belli bazı dönemlerinde ciro primi mahiyetinde menfaatler sağlanabilmektedir. Bu menfaatlara dair genellikle credit note adı altında bir belge gönderilmekte, bu belge üzerinde destek ve hizmet bedeli, rebat, iskonto gibi açıklamalara yer verilmektedir. Yurtdışındaki firmadan elde edilen bu menfaatin KDV’ne tabi olup olmayacağı sürekli tartışılmaktadır. Maliye Bakanlığı’nın konu hakkında verilmiş farklı özelgeleri mevcuttur.

*“İtalyan firmasının ambalaj mallarını ithal ederek Türkiye’de kullanılması karşılığında Türk firmaya destek ve hizmet bedeli adı altında yaptığı ödemeler **İtalyan firmasının Türkiye’de faydalandığı bir hizmetin karşılığını oluşturduğundan**, söz konusu bedel Kanunun 1/1. maddesine göre KDV’ne tabi olacaktır”* (10.07.1997 tarih, 23860 sayılı özelge)¹

*“Şirketinizin Almanya’dan ithal edeceği ilaçların belli bir miktarı geçmesi halinde **yurt dışındaki satıcı firmanın ödeyeceği ciro primi için düzenlenecek faturalarda** KDV’nin hesaplanıp hesaplanmayacağı konusunda Bakanlığımızdan bilgi talep edilmektedir.*

.....
.....

*Öte yandan, yabancı firmanın Türkiye’de yararlandığı **bu hizmet**, sözü edilen Kanun’un 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, KDV’nin hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir.”* (03.01.2003 tarih ve 0.55-5501-2830-41301 sayılı özelge)²

“Buna göre şirketiniz adına düzenlenen Credit Note adlı belge, yurt dışındaki firmadan alınan hizmetler ile ilgili olarak veya aranızdaki anlaşmaya istinaden belli dönemlerde veya bir ciro aşımı sonucunda ciro primi, satış primi vb. addedilen sebeplerden dolayı düzenlenmesi halinde KDV’ye tabi olup, sorumlu sıfatıyla ödeyeceğiniz KDV’den mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ancak, Credit Note adlı belge, yurtdışındaki firmanın satmış olduğu hizmetin fiyatındaki değişiklikten kaynaklanan fiyat düşüşlerinin firmanıza yansıtılması nedeniyle düzenlenmesi halinde ise, herhangi bir hizmetten yararlanma gibi bir durum söz konusu olmadığından KDV’ye tabi olmayacaktır.” (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın, 04.11.2008 tarih ve KDV-3935 sayılı özelgesi)³

“İlgi dilekçeniz ile, sağlık malzemeleri ithalat ve ticareti ile iştigal ettiğiniz belirterek, yurtdışındaki firmalar tarafından sattıkları malların pazarlanmasına destek vermek için alacak notu (creditnemo veya creditnotte) başlıklı yazı ile % 10-% 35 arası indirim yapılarak borcunuzdan düşüldüğü ancak bu indirim bildirildiğinde mal satılmış olduğundan satılmış malların maliyetine nasıl yansıtılacağı ya da yansıtılmayıp olağandışı gelir gibi mi düşünüleceği hususlarında görüş talep edilmektedir.

Benzer konuda Bakanlık Makamından alınan görüşlerde dikkate alınarak gerekli açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

Yurt dışından ithal ettiğiniz emtialar için fülü 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

¹ ALTINDAĞ, Mehmet; “Yabancı Firmaların Yılsonlarında Yaptıkları Ciro Primi, Satış Primi v.b. Ödemelerde KDV”, Yaklaşım Dergisi, Kasım 2002

² DEĞER, Nuri, “Yılsonu İskontolarında Uygulanacak KDV Oranı”, Yaklaşım Dergisi, Kasım 2011

³ DEĞER, Nuri; a.g.m.

kayıtlara intikal ettirilmesi ve düzenlenen fatura ile birlikte fiyat indirimine yönelik olarak gönderilen credit note vb. yazıların zamanaşımı süresine bağlı olarak muhafaza edilmesi gerekir.” (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın, 08.09.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1-229-12069 sayılı Özelgesi.)⁴

“...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.” (04.12.2001 tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.10.5898 sayılı özelge.)⁵

“26 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (L/2) bölümünde; 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 KDV’ye 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 KDV Kanunu’nun 4’üncü maddesi çerçevesinde hizmet kapsamına giren bu işlemlere ait iskontoların, aynı Kanunun 1/1 inci maddesi uyarınca vergiye tabi tutulacağı belirtilmektedir.

....

....

...yurtdışı satıcı firma ile yapılacak anlaşma ile belirlenecek dönemlerde ve ithalat kotalarının aşılması durumunda, şirketinize verilmesi düşünülen fiyat indirimine ilişkin tutar, ek bir çalışmanın ya da bir çabanın sonucunda yurtdışındaki satıcı firmaya vermiş olduğunuz hizmetin karşılığı olması nedeniyle, bu tutar için şirketinizce Vergi Usul Kanununun 229 ve müteakip maddelerinde şekil ve şartları belirlenen fatura düzenlenerek genel oranda (% 18) KDV hesaplanması gerekmektedir. (18/07/2011 tarih ve 07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-229-71 sayılı özelge.)⁶

Yukarıdaki özelgelerden de görüleceği üzere Vergi İdaresi, yurt dışındaki firmadan elde edilen ciro priminde **Türkiye’deki firmanın yurt dışındaki firmaya hizmet verdiği anlayışına sahiptir** ve dolayısıyla bu hizmeti de KDV’nin konusuna dahil etmektedir. Dikkat edileceği üzere **örnek olarak verdiğimiz tüm özelgeler 19 Ocak 2012 günü yayınlanan 116 No.lu KDV Genel Tebliği öncesine aittir.** Yukarıda da belirttiğimiz gibi **Vergi İdaresi bu tebliğ ile ciro primine bakış açısından çok köklü bir değişiklik yapmış ve bu işlemi artık bir hizmet olarak değil, KDV Kanunu 35. madde kapsamında matrahta değişiklik olarak görmektedir.**

Bu durumda cevaplanması gereken sorumuz şudur: KDV Kanunu Madde 35, işleme konu taraflardan birisi yurtdışında ise uygulanabilir mi? Diğer bir söyleyişle mal ithal ettiğimiz yurtdışındaki firmanın ciro primi mahiyetinde sağladığı menfaat ithalatta matrah değişikliği midir?

KDV Kanununun 35. maddesi aşağıdaki gibidir:

⁴ <http://ardaymm.com.tr/sirkuler/ciro-primlerinde-kdv-uygulamasinin-degistigi-hakkinda.aspx>

(Erişim tarihi: 28.07.2012)

⁵ <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/kdv/ornek211.htm> (Erişim: 29.07.2012)

⁶ <http://www.tugramalimusavirlik.com/forum-2022-yurt-disindan-saglanan-fiyat-indirimi-icin-kdv-hesaplanir-mi-fatura-duzenlenir-mi.html>

(Erişim: 29.07.2012)

*“Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle **matrahta değişiklik vukubulduğu 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 vukubulduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işlemeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır.**”*

Dikkat edilirse **Kanunun lafzına göre, matrahta değişikliğin düzeltilebilmesi için her iki tarafın da Türkiye’de KDV mükellefi olmaları gerekmektedir.** Bu açıdan bakılınca 35. maddenin konumuz açısından işlerliği yoktur kanaatindeyiz.

Diğer taraftan, KDV Kanununun 20. maddesine göre **matrah; “teslim veya hizmet işlemlerinde bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel”dir.** Bedel deyimi, “malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamı”nı ifade etmektedir. KDV Kanununun 21. maddesine göre **ithalatta matrah** aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır:

“İthalatta verginin matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamıdır:

- a) **İthal edilen malın** gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,*
- b) **İthalat sırasında** ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,*
- c) **Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar** yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur parkı gibi ödemeler.”*

KDV Kanununun 20 ve 21. maddelerinde yer verilen düzenlemelerin lafzından hareket edecek olursak, çeşitli partiler halinde fiili ithali gerçekleşmiş pek çok mal için belli bir dönem sonunda yurtdışındaki firmadan (karşılıklı olarak belirlenen bir hacim aşıldığı için yurt dışındaki firmanın pazarlama stratejisine uygun olarak) alınan **ciro primi mahiyetindeki menfaatlerin “matrah” kavramı içinde düşünülmesi bizce mümkün değildir.** Söz konusu ciro primleri doğrudan herhangi bir mal ile ilişkili olmayıp, tarafların karşılıklı olarak belirledikleri bir sınırı alıcının aşması nedeniyle satıcının pazarlama stratejileri dahilinde katlandığı ek bir maliyetidir. Satın alınan malların birim fiyatlarında herhangi bir değişikliği yol açmamaktadır. Yurtiçindeki firma için ise “diğer gelir” kapsamında bir gelirdir. Yurtiçindeki firma ticari koşulları sayesinde (ithal ettiği malları satabildiği için) daha fazla mal alabilmiştir; yurtiçindeki firmanın çabası ithal ettiği malları satabilmek yönündedir, yurtdışından daha fazla mal almak için doğrudan veya dolaylı bir çabası doğrudan olamaz. Dolayısıyla 35. madde kapsamında matrah düzeltimine konu edilecek bir husus bulunmamaktadır kanaatindeyiz.

Netice olarak, **19 Ocak 2012 tarihi sonrasında Türkiye’deki firmaların eline ulaşan ciro primi mahiyetindeki yurtdışındaki satıcıya ait credit note’ların hiçbir şekilde (gerek**

KDV'ne gerekse sorumlu sıfatıyla KDV'ne) KDV'ne tabi olmayacağı düşüncesindeyiz. Bilhassa 116 No.lu tebliğ sonrası bu şekilde görüşler de ağırlık kazanmıştır.⁷

2.3 Credit note üzerinde yer alan açıklamaya veya belgenin düzenlenme gerekçesine göre işleme bakış açısı değişebilir. Transfer fiyatlandırması çerçevesinde transfer fiyatı düzeltimi amacıyla gelen credit note ve konuya idarenin yaklaşımı:

19 Ocak 2012 tarihinde yayınlanan 116 No.lu KDV Genel Tebliği sonrasında, yurt dışında gelen credit notelerin KDV karşısındaki durumu hakkında ulaştığımız ilk özelge aşağıdaki gibidir: (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 23.07.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.24-2260 sayılı özelge)

"İlgide kayıtlı dilekçenizde, ithal ettiğiniz yapı kimyasal maddeleriyle ilgili olarak transfer fiyatlandırması düzeltmeleri çerçevesinde lehinize oluşan fiyat farkları için yurt dışındaki satıcılara düzenleyeceğiniz faturada KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı ile indirim konusu yapılan KDV konusunda Başkanlığımız görüşü istenilmektedir.

A- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

Kurumlar Vergisi Kanununun "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" başlıklı 13 üncü maddesinde;

"(1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

(2) İlişkili kişi; Kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır."

hükümleri yer almaktadır.

Bu hükümlere göre, Şirketinizin ilişkili kişi kapsamında bulunan yurt dışındaki grup firmalarından emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması durumunda, kazanç transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır.

B- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

KDV Kanununun

- 1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu

- 10/ı maddesinde, ithalatta vergiyi doğuran olayın Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili aşamasında meydana geldiği,

⁷ İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, "İthalat Sonrası Yurtdışından Sağlanan Lehte Fiyat İskontosunda Katma Değer Vergisi" <http://www.istanbulymmo.org.tr/dosya/201232ithalat-sonrasi-yurtdisindan-saglanan-lehte-fiyat-iskontosunda-katma-deger-vergisi.pdf> (Erişim: 30.07.2012)

- 20/1 inci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu,

- 21/c maddesinde, ithalde alınan KDV matrahına gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemeler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemelerin dahil olacağı,

- 24/c maddesinde, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin KDV matrahına dahil olduğu,

- 35 inci maddesinde ise malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vukubulduğu 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 vukubulduğu dönem içinde düzeltereği,

hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, fîli ithal tarihinden sonra transfer fiyatlandırması düzeltmesi çerçevesinde lehinize bir fiyat indirimi yapılması durumunda, yapılan indirimler nedeniyle işlemin matrahında değişiklik vuku bulmakta olup, bu değişikliğin Kanununun 35 inci maddesi hükümlerine göre düzeltilmesi gerekmektedir.

Bu itibarla, söz konusu malların ithali sırasında ödenen KDV tutarlarının indirim konusu yapıldığı hususu da dikkate alınarak, mal bedelinde meydana gelen değişikliğe paralel olarak indirim tutarları da düzeltilecektir.

Bu düzeltme işlemi, matrahta değişikliğin vuku bulunduğu vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinde fazladan indirilen tutar, "ilave edilecek KDV" satırında beyan edilmek suretiyle yapılacağından, yurtdışındaki satıcı adına fatura düzenlenmesine ve indirim tutarı üzerinden KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır."

Özelge isteyen mükellef özelge talep dilekçesinde ilişkili firmasından ithal ettiği mallar ile ilgili olarak transfer fiyatlandırması çerçevesinde transfer fiyatlarında düzeltme mahiyetinde bir credit note geldiğini belirtmiştir. Bu durumda vergi idaresi söz konusu credit note' u ithal edilen mallar ile bağlantılı görmüş ve KDV Kanunu Madde 35 çerçevesinde matrahta düzeltim (indirim iptali) yapılması gerektiğini belirtmiştir kanaatindeyiz. İndirim iptali KDV beyannamesinde "ilave edilecek KDV" satırına credit note' da yer verilen tutarın ilgili malların KDV oranı ile çarpılması sonucu bulunacak tutarın yazılması yoluyla yapılacaktır. Bu şekilde bir düzeltme yapılması halinde beyan edilecek bu KDV'nin gider yazılabileceği KDV kanunu Madde 58 açısından tabiidir.

Bu özelge ile vergi idaresinin, credit note' lar da yer verilen tutarın daha önce ithal edilmiş mal veya hizmetlere ilişkin olduğu açıkça belirlenebiliyorsa KDV madde 35 kapsamında düzeltme yapılması gerektiği görüşünde olduğunu anlıyoruz. Diğer bir söyleyişle İdare tarafından, daha önce ithal edilen mallar ile ilgili olarak birebir bağlantı kurulmak suretiyle fiyat farkı düzeltmesi ya da topluca transfer fiyatlandırması kapsamında transfer fiyatı düzeltmesi yapılması halinde bu işlem ciro primi mahiyetinde değerlendirilmemektedir düşüncesindeyiz. Maalesef özelgenin lafzı bu konuda yeterli değildir. Kaldı ki böyle bir olaya KDV Kanununun 35. maddesi açısından yaklaşılması da bizce teknik olarak mümkün değildir. Yukarıda da açıkladığımız üzere söz konusu maddenin işleyebilmesi için tarafların karşılıklı olarak düzeltme yapması gerekmektedir. Oysa bu özalgede mükellefe KDV ödettirilmektedir. Gümrük İdaresi'nden geri alınan bir KDV söz konusu değildir.

Bize göre de yukarıdaki özelge eğer mükellef tarafından ciro primi mahiyetinde gelen bir credit note için istenmiş olsaydı özalgedeki görüş verilemezdi kanaatindeyiz. Keza özelge metninde KDV Kanunu Madde 35'e atıf yapılmış ancak 116 No.lu KDV Genel Tebliğine

değ inilmemiştir. Bunun bilinçli bir yaklaşım olduğu düşüncesindeyiz; çünkü söz konusu tebliğ yukarıda açıklandığı üzere ciro primi mahiyetindeki işlemler açısından idarenin görüşünü açıklamaktadır. Bu öz elgeye konu işleme ait credit note ile daha önce ithal edilen mallar arasında bağlantı kurulabilmiştir. Oysa ciro priminde daha önce ithal edilen mallarla ilgili doğrudan doğruya bir bağlantı söz konusu değildir; bağlantı kurulması da mümkün ve mantıklı değildir.

Diğ er taraftan, yurt dışından ciro primi mahiyetinde bir credit note gelmesi halinde KDV mevzuatı açısından yapılması gereken bir işlem olup olmayacağı yönünde bir özelge talebi olursa, İdare'nin 116 No.lu KDV Genel Tebliği sonrası nasıl bir görüş vereceğini de merakla bekliyoruz.

2.4. Credit note yurt dışının alacağından vazgeçmesi ya da benzeri nedenle gelmiş ise:

Credit note'lar zaman zaman yurt dışındaki firmanın alacağından vazgeçmesi, ufak bakiyelerin kapatılması gibi nedenlerle de düzenlenebilmektedir. Burada yapılacak tek kayıt karşı firmanın cari hesabının borç kayıt verilerek kapatılması ve karşılığında gelir yazılmasıdır. Burada sorumlu sıfatıyla KDV beyanı gerektirecek bir işlem söz konusu değildir.

3. SONUÇ

Yurt dışından ciro primi mahiyetinde bir credit note gelmesi halinde, 116 No.lu KDV Genel Tebliği ile getirilen yeni düzenleme sonrasında ciro primlerinin KDV Kanunu Madde 35 kapsamında matrahta düzeltim şeklinde ele alınması gerektiği için, bu credit note'da kanunun 35. maddesinin işletilemeyeceği görüşünde olduğumuz için KDV sorumluluğu doğmayacağı görüşündeyiz.

Burada bizim ulaştığımız sonuç, ithal edilen mal ya da mallar ile doğrudan bağlantılı olarak gelen credit veya debit note'lar vergilemeye konu edilmek istenmektedir. Çalışmanın giriş kısmında da açıkladığımız üzere debit note yasal süresi içinde ilgili gümrük müdürlüğüne ibraz edilmeli ve fark vergiler ödenmelidir. Debit note'un doğuracağı KDV yükü vergi dairesine de ödenebilecektir, ancak tavsiyemiz tüm vergilerin gümrük müdürlüğüne ödenmesi şeklindedir. Credit note ise ciro primi mahiyetinde olmayıp doğrudan mallarla ilişkilendirilebilen bir mahiyet arz ederse vergi idaresinin yukarıdaki 23.07.2012 tarihli özelgesinde verdiği görüşe göre, KDV beyannamesinin "ilave edilecek KDV" satırı kullanılmak suretiyle zamanında ödenen ve indirim konusu yapılan KDV indirimler arasından çıkarılacak, bir diğ er söyleyişle hesaplanan KDV olarak beyan edilecektir. Böyle bir olaya KDV Kanununun 35. maddesi açısından yaklaşılması da bizce teknik olarak mümkün değildir. Yukarıda da açıkladığımız üzere söz konusu maddenin işleyebilmesi için tarafların karşılıklı olarak düzeltme yapması gerekmektedir. Oysa bu özelgede mükellefe KDV ödettirilmektedir. Gümrük İdaresi'nden geri alınan bir KDV söz konusu değildir. Bu durumda ilgili mal veya mallar açısından zamanında gümrük müdürlüğüne ödenen gümrük vergilerinin de Gümrük Kanununun 211. maddesinde yer alan "*Kanunen ödenmemeleri gerektiği halde ödenmiş olduğu belirlenen gümrük vergileri geri verilir. Kanunen tahakkuk ettirilmemeleri gerektiği halde tahakkuk ettirilen gümrük vergileri kaldırılır.*" hükmü gereği mükellefe iade edilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Bu hükmün, credit note'un (alacak notunun) kullanılması yani satıcının alıcıya belli bir miktarda indirim yaptığı durumlarda geçerli olacağı, dolayısıyla, gümrük değerinin daha sonradan credit note (alacak notu) ile düşmesi durumunda, aradaki farkın satıcıdan iade alındığının ispat edilmesi ve satış sözleşmesine göre kıymetin yeniden

belirlenmesini gerektiren işleme alt belgenin onaylı örneğinin Gümrük idaresine ibraz edilmesi koşuluyla ve gümrük idaresince yapılacak inceleme sonunda söz konusu hususların doğru olduğunun tespiti üzerine fazla tahsil edilen gümrük vergisinin mükellefe iade edileceği şeklinde uygulanması gerektiği kanaatindeyiz. Gümrük Yönetmeliğinin 45. maddesinin 1/ç fıkrasında yer alan hüküm de şu şekildedir: “**Eşyanın serbest dolaşıma girmesinden sonra fiilen ödenen veya ödenecek fiyatta satıcı tarafından alıcı lehine bir düzeltme yapılması durumunda;** eşyanın serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescili tarihinde kusurlu olduğunun, satıcı tarafından fiyatta yapılan düzeltmenin beyannamenin tescilinden önce yapılmış satış sözleşmesinde yer alan garantiye ilişkin bir yükümlülüğün kaynaklandığının, eşyada mevcut kusurun satış sırasında satış fiyatının belirlenmesinde dikkate alınmaması olduğunun, gümrük idaresine tevsiki ve İdarece uygun bulunması şartıyla, fiyatta yapılan düzeltme satış bedeli yöntemine göre gümrük kıymetinin tespitinde dikkate alınır ve Kanunun 211 inci maddesi çerçevesinde işlem yapılır. Söz konusu düzeltmenin dikkate alınabilmesi için, beyannamenin tescilinden itibaren bir yıl içinde yapılmış olması gerekir.” Aynı Yönetmeliğin 53. maddesinin 3. fıkrası ise şu şekildedir: “Birinci fıkrafta belirtilen hallerde, vergi tahakkuku mevcut belgelerde belirtilen kıymet esas alınarak yapılır. Tamamlayıcı beyana göre gözden geçirilmiş kıymetin daha yüksek olması halinde ek vergi tahakkuku yapılır. Daha düşük olması halinde ise; farka isabet eden kıymetin iade alındığının tevsiki ve satış sözleşmesine göre kıymetin yeniden belirlenmesini gerektiren işleme ait tahlil raporu gibi bir belgenin onaylı örneğinin sunulması koşullarıyla ve gümrük idaresince yapılacak inceleme sonucunda söz konusu hususların tespiti üzerine Kanunun 211 inci maddesi çerçevesinde işlem yapılır.”

Diğer taraftan, ithal edilen mallarla birebir ilişkilendirilebilecek şekilde fiyat değişikliklerine dair fiyat farkı ya da transfer fiyatı düzeltimi şeklinde gelen credit note'larda vergi idaresinin KDV Kanununun 35. maddesinin işletilmesi gerektiği ve bunun da KDV beyannamesi üzerinde “ilave edilecek KDV” satırının kullanılması suretiyle yerine getirilmesi gerektiği yönünde güncel bir özelgesi oluşmuştur. Bu özelgedeki yaklaşım fiyat düzeltiminin mallarla ilişkilendirilebilmesi açısından anlaşılabilir olsa da, KDV Kanunu Madde 35'deki “matrahta düzeltim” hükümlerinin karşı taraf yurt dışında olması halinde sadece KDV Beyannamesinin “ilave edilecek KDV” satırının kullanılabilmesi suretiyle yerine getirebileceği şeklinde görüş sonrasında; bilhassa ciro primi mahiyetinde gelen bir credit note için KDV mevzuatı açısından yapılması gereken bir husus olup olmayacağı yönünde bir özelge talebi olması halinde İdare'nin 116 No.lu KDV Genel Tebliği sonrasında böyle bir talebe nasıl bir görüş vereceği yönündeki merakımız daha da arttırmıştır.

Ayrıca, bu özelge sonrasında mükellefler nezdinde credit note üzerine yazılacak ifadenin içeriğine göre vergi idaresinin olaya bakış açısı değişebilir izlenimi uyanabilecektir. Örneğin: Yukarıdaki özelgeyi talep eden mükellef credit note üzerine transfer fiyatı düzeltimi değil de ciro primi yazdırmış olsaydı ve belgenin altını da bu şekilde doldurabilseydi acaba KDV yükümlülüğü doğar mıydı? Vergi İdaresinin ciro primi mahiyetindeki credit note için vereceği ve emsal olacak ilk özelgesini sabırsızlıkla bekliyoruz.

GÜRAY ÖĞREDİK
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
MAZARS/DENGE
Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür