



CİRO PRİMLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ KARMAŞASI

Celalettin AKÇATAŞ (*)

1 - GİRİŞ

İşletmelerin satışlarını artırmak amacıyla devamlı olarak çalıştıkları bayi ve alıcılarına belli bir dönemde satın aldıkları mal ve hizmet tutarına bağlı olarak yapılan ödemeye yılsonu iskontosu veya ciro primi denilmektedir. Diğer bir ifadeyle ciro primi genellikle ana bayiler tarafından belirli limitleri veya hedefleri aşan bayilerine yılsonlarında ödedikleri bir başarı primidir. Bu özelliğiyle ciro primleri şarta bağlı olarak sonradan yapılmış bir iskonto olarak değerlendirilebilmektedir.

Ciro priminin Katma Değer Vergisine tabi olup olmadığı hususunda Vergi İdaresi ile Danıştay arasında görüş farklılığı bulunmaktadır. Bu durum da mükellefler açısından bir tereddüt meydana getirmektedir. Diğer taraftan, söz konusu primlerin KDV'ye tabi olması durumunda KDV'nin hangi oranda hesaplanacağı hususu da bir başka tereddüt konusudur.

Biz de bu yazımızda ciro primlerinin Katma Değer Vergisi boyutunu yargı kararları ile idare-

nin konuya ilişkin görüşü çerçevesinde değerlendirmeye çalışacağız.

2- KONUYA İLİŞKİN YASAL DÜZENLEME

Daha önce de belirttiğimiz gibi ciro primi bir nevi iskontodur. 3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 25/a maddesinde iskontoların belirli şartlar altında KDV matrahına dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Madde hükmüne göre,

- Fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilen,
- Ticari teamüllere uygun miktarda olan,
- Bedelden indirim şeklinde gerçekleştirilen iskontolar, KDV matrahına dahil bulunmamaktadır.

Bu şartlar arasında yer alan **"iskontonun ticari teamüllere uygun miktarda olması"** ifadesinden kastedilen husus, iskontonun satışa konu mal veya hizmetin piyasasında yaygın olarak uygulanan miktarda ve satış bedelinin makul bir tutarı kadar olmasıdır. Aksi halde, ticari teamüllere uygun olarak yapılmayan iskontolar fatura veya

(*) Vergi Denetmeni

benzeri belgelerde ayrıca gösterilse dahi KDV matrahından indirilemeyecektir.¹

İskontoların KDV matrahına dahil edilmemesi için mutlak suretle, mal teslimi ve hizmet ifasına ilişkin olarak düzenlenen fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi gerekir. Vergiyi doğuran olaya (mal teslimi ve hizmet ifası) ilişkin olarak düzenlenen fatura veya benzeri belgelerde gösterilmeyip”, sonradan bazı şartların gerçekleşmesine bağlı olarak (örneğin belli bir cironun aşılması, bedelin vadeden önce ödenmesi vb.) yapılan iskontoların KDV matrahından indirilmesi mümkün değildir. Nitekim bu husus KDV Kanunu’nun 25. maddesinin gerekçesinde, **“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 imkan tanınmamıştır.”** şeklinde belirtilmiş bulunmaktadır.²

3- CİRO PRİMİNİN KDV’YE TABİ OLMADIĞINA DAİR VERGİ İDARESİ İLE DANIŞTAY’IN GÖRÜŞLERİ

Mal ve hizmet satışına ilişkin asıl fatura veya benzeri belgelerde gösterilmeyip yılsonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir cironun aşılmasına bağlı olarak yapılan iskontoların KDV karşısındaki durumu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliği’nin “2. Fatura ve Benzeri Belgelerde Ayrıca Gösterilmeyip, Yıl Sonlarında, Belli Bir Dönem Sonunda ya da Belli Bir Ciro Aşıldığında İskontolarda Durum”³ (L/2) bölümünde;

“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 KDV’ye tabi olacaktır. Zira, bu tür bir iskonto doğrudan satılan malla ilgili değildir. Burada söz konusu olan iskonto, firmanın yaptığı ek bir çalışmanın ya da 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.

Bu nedenle, yukarıda belirtilen şekilde uygulanan ve KDV Kanununun 4. maddesi çerçevesinde “hizmet” kapsamına giren bu işlemlere ait iskontolar, aynı Kanunun 1/1. maddesi uyarınca vergiye tabi tutulacaktır.” şeklinde açıklamalara yer verilmiştir.

Vergi idaresinin görüşünü ortaya koyan ilgili Tebliğ’e göre, **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 KDV’ye tabi olması gerekmektedir.** Çünkü, bu türden yapılan iskontolar doğrudan satılan malla ilgili değildir. Burada söz konusu olan iskonto, firmanın yaptığı ek bir çalışmanın ya da gayretin sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Diğer bir ifadeyle vergi idaresi, ciro primlerinin KDV’ye tabi olmasının gerekçesini ciro primini alan işletmenin bu primi almaya hak

¹ V. Arif ŞİMŞEK, “İskontolarda KDV Uygulaması”, Yaklaşım, Sayı: 108, Aralık 2001, s. 53-54

² KIZILOTL Şükrü, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yay., Ankara, 1998, C.3, s. 1292 vd.

³ 31.12.1987 Tarih ve 19681M Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

kazanmak için çaba göstererek fazla satış yapmış (hizmet vermiş) olmasına dayandırmaktadır.

Ana firma ile satıcı firma arasında düzenlenen yazılı veya sözlü bir sözleşmeye göre, satıcı firma sözleşmenin hükümlerine uygun olarak belli bir çabayı göstermiştir ki, tebliğdeki ifadeye göre ise ana bayi'e 'belli bir hizmeti vermiştir ki' ek ödemeye yani iskontoya hak kazanmıştır.

Dolayısıyla, mal ve hizmet satışına ilişkin olarak düzenlenen asıl fatura veya benzeri belgelerde gösterilmeyerek, yılsonlarında belli bir dönem sonunda veya belli bir ciro aşıldığında yapılan iskontoların, KDV Kanunu'nun 25/a maddesi kapsamında KDV matrahından düşülmesi mümkün olmayıp, hizmet kapsamında KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı da konuya ilişkin olarak vermiş olduğu bir muktezada da aynı doğrultuda görüş belirtmiştir.⁴

Ancak Danıştay, faturanın düzenlenmesinden sonra yani yılsonlarında ya da belli bir ciro aşıldığında çeşitli adlar altında yapılan iskontoların, vergi idaresi uygulamasının aksine bir mal satışı veya hizmet ifası karşılığı olmadığı sadece teşvik etmek amacıyla bu satış limitine göre yapılan iskonto olduğu, KDV Kanunu'nun ilgili maddelerinde yer alan teslim, teslim sayılan haller, hizmet ve hizmet sayılan haller kapsamına girmediği için de ciro primerinin KDV'ye tabi olamayacağı görüşündedir.

Danıştay konuya ilişkin vermiş olduğu bir kararında;⁵

"3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 4. maddesinde nelerin hizmet sayılabileceğinin belirtildiği, 24/c maddesinde vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirlerin matraha dahil unsurlar arasında sayıldığı, 25. maddesinde de teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teammüllere uygun miktardaki iskontoların katma değer vergisi matrahına dahil olmadığına hükme bağlandığı, davacı şirketin bayilerine mal teslimi şeklinde yaptığı ciro primi ödemelerinin katma değer vergisine dahil olmadığı, aksine yorum yapılarak ve matraha dahil edilerek tarhiyata konu edilmesinde yasal isabet bulunmadığı..." Yönündeki mahkeme kararını onayarak ciro priminin KDV'ye tabi olmayacağına karar vermiştir.

Danıştay konuya ilişkin başkaca kararlarında da, *"Yılsonunda yapılan iskontolar, mal ve hizmet satışı ile ilgili olmayıp, teşvik amacıyla yapıldığından, KDV'ye tabi olmayacaktır"*⁶

*"Belli bir ciro aşıldığında yapılan iskontoların doğrudan doğruya ve münhasıran muhatap için yapılmaması nedeniyle hizmet veya prim kapsamında KDV'ye tabi tutulması mümkün değildir"*⁷

Şeklinde açıklama yapmak suretiyle söz konusu ciro priminin KDV'ye tabi olamayacağı yönde karar vermiştir.

4- KONUYA İLİŞKİN KİŞİSEL GÖRÜŞÜMÜZ

Yazımızın yukarıdaki bölümlerinde de açıklandığı üzere ciro primlerinin KDV'ye tabi olup olmadığı hususunda Vergi İdaresi ile Danıştay ta-

⁴ MB.'nin, 25.01.2000 tarih ve 38150 Sayılı Muktezası.

⁵ Danıştay'ın 9. Dairesi'nin 02.10.2007 Tarih ve K.2007/3204,E 2007/2897 Sayılı Kararı. MB.'nin, 25.01.2000 tarih ve 38150 Sayılı Muktezası.

⁶ Danıştay'ın 11. Dairesi'nin 15.05.1996 Tarih ve E. 1996/370, K. 1996/1927 Sayılı Kararı.

⁷ Danıştay'ın 11.Dairesi'nin, 02.07.1996 Tarih ve E. 1995/2327, K. 1996/2838 Sayılı Kararı.

mamen farklı görüşlere sahiptirler. Bu görüş farklılığı gerek vergi idaresinin vermiş olduğu müteaddit muktezarlar ile gerekse Danıştay'ın vermiş olduğu kararlarda açıkça görülmektedir. Ancak bu durum çok tabiidir ki mükellefler nezdinde bir tereddüt meydana getirmektedir.

Konuya ilişkin olarak KDV'nun ilgili kanun hükmüne baktığımızda, iskontonun diğer bir ifadeyle ciro priminin matraha dahil edilmemesi için gerekli koşullar açıkça belirtilmiştir. Kanunun madde hükmündeki "Teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticarî teamüllere uygun miktardaki iskontolar" ibaresinden iskontonun fatura ve benzeri belgelerde gösterilmesi, iskontonun ticari teamüllere uygun olması ayrıca bedelden indirim şeklinde gerçekleştirilmesi koşulunun birlikte gerçekleşmiş olması gerektiği açıkça anlaşılmaktadır. Bu şartları taşımayan iskontonun KDV matrahına dahil edilmemesi mümkün değildir.

Yılsonlarında ya da belli bir ciro aşıldığında çeşitli adlar altında yapılan iskontoların KDV matrahına dahil edilmemesi için kanun maddesinde belirtilen şartları birlikte taşımadığı muhakkaktır. Bu nedenle bize göre de bu türden iskontonun ilgili şartları taşımadığından katma değer vergisi matrahına dahil edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında yapılan ciro primi ödemesi, doğrudan satılan malla ilgili değildir. Çünkü söz konusu olan iskonto diğer bir ifadeyle ciro primi, firmanın yaptığı ek bir çalışmanın ya da çabanın sonucu olarak doğmakta olup, bu çaba yani ciroyu artırmaya yönelik çalışma ana firmaya karşı verilen bir hizmet anlamına gelmektedir. Dolayısıyla bu hizmetin KDV'ye tabi olması gerekmektedir.

Öte yandan matraha dahil edilmeyen iskontonun mutlaka fatura veya benzeri belge düzenlenmesine konu olan işlemle ilgili olması şarttır. Aksi takdirde faturada gösterilen iskontonun işlemle ilgisi olup olmadığı tespit edilmeksizin KDV matrahına dahi edilmemesi birçok muvazaalı işlemi beraberinde getirir.

Ancak yıllardan beri vergi idaresi çıkarmış olduğu tebliğ ve verdiği muktezarlarla yılsonlarında ya da belli bir ciro aşıldığında çeşitli adlar altında yapılan ciro primi ödemesinin KDV'nin konusuna girdiğini belirtirken Danıştay ise söz konusu işlemin KDV'ye tabi olmadığı görüşünü müteaddit kararlarıyla ortaya koymuş olması, her iki uygulamanın da kabul gördüğü bir merciinin olduğu anlamına gelmektedir. Bu durum da belirsizliği devam etmesine neden olmaktadır.

Dolayısıyla konuya ilişkin yapılacak kanun düzeyinde bir düzenleme ile bu karmaşanın sona erdirilmesinde fayda vardır.

5- CİRO PRİMİNE UYGULANACAK KDV ORANI

Maliye Bakanlığı'nın konu ile ilgili yayımladığı 26 No'lu KDV Genel Tebliği'nin L/2 bölümünde açıklandığı üzere, fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonucunda ya da belli bir ciro aşıldığında yapılan ödemeler doğrudan satılan malla ilgili değildir. Bu tür iskontolar, firmanın yaptığı ek bir çabanın sonucu olarak doğmaktadır. Dolayısıyla, yapılan iş, ana firmaya karşı verilen ayrı bir hizmettir.

Bu nedenle ciro primine ilişkin KDV uygulamasında, satışı yapılarak ciro primine hak kazanılan ürünün tabi olduğu oran değil, hizmet teslimlerinin tabi olduğu genel KDV oranının (%18) dikkate alınması gerekmektedir.

Nitekim reçete ile satılan ilaçlarda KDV oranının %8'e düşürülmesi ile birlikte ciro primlerinde uygulanacak KDV oranının ne olması gerektiği hususunda Maliye Bakanlığı vermiş olduğu bir muktezada da⁸, ciro primleri ayrı bir hizmet olarak değerlendirilmiş ve %18 oranında vergiye tabi tutulacağı belirtilmiştir.

6- SONUÇ

Yazımızda da belirttiğimiz üzere, işletmelerin satışlarını artırmak amacıyla devamlı olarak çalıştıkları bayi ve alıcılarına belli bir dönemde satın aldıkları mal ve hizmet tutarına bağlı olarak yapılan yılsonu iskontosu veya ciro primi ödemesinin KDV'ye tabi olup olmadığı yönünde vergi idaresi ile Danıştay'ın farklı görüşlere sahip olması mükellefler nezdinde bir tereddüde neden olduğu gibi bir kısım mükelleflerin KDV hesaplaması bir kısım mükelleflerin KDV hesaplamaması gibi bir haksız uygulamayı beraberinde getirmektedir.

Dolayısıyla konuya ilişkin yapılacak kanun düzeyinde bir düzenleme ile bu karmaşanın sona erdirilmesinde fayda mülhaza edilmektedir.

⁸ M.B'nın 16.08.2004 Tarih ve B.07.0.29/ 2923-231-430 Sayılı Muktezası.