

# **YURT DIŞINDAN GELEN CİRO PRİMİ MAHİYETİNDEKİ CREDİT NOTE ADLI BELGENİN MUHASEBELEŐTİRİLMESİ VE KATMA DEĞER VERGİSİ BAŐTA OLMAK ÜZERE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN İNCELENMESİ**

**Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**  
**Aralık 2012 Sayısında Yayınlanmıştır**

## **1. GİRİŐ**

Uygulamada bilhassa yılsonlarında ciro primi faturalarına sıklıkla rastlanmaktadır. Vergi mevzuatı açısından ciro priminin KDV'ye tabi olup olmayacağı yıllardır tartışılmaktadır. Ancak uygulamada genel olarak ciro primi faturalarının KDV'li olarak düzenlenmesi genel kabul görmüŐtür. Ciro primindeki tarafların (alıcı ve satıcı) Türkiye'de olması halinde uygulama ve mevzuat açısından tereddüt yaratacak bir konu bulunmamaktadır diyebiliriz. Ancak satıcının yurt dışında olması ve Türkiye'deki alıcı firmaya credit note adı altında bir belge göndermek suretiyle ciro primi mahiyetinde bir menfaat sağlaması durumunda konu vergisel yönden tartışmalı hale gelmektedir. Çalışmamızda bu tartışmalı konulara değinerek açıklamalarımıza yer vereceğiz.

## **2. CİRO PRİMİ NEDİR?**

Ciro primi, genellikle yılsonlarında, alıcıların satıcılar ile karşılıklı olarak belirledikleri belli bir seviyenin üzerinde mal alımı yapmaları durumunda, satıcılar tarafından alıcılara sağlanan ek bir indirim veya menfaat olarak tanımlanabilir. Uygulamada yılsonu iskontosu, rebato, satış primi, nakit iskontosu, hasılat primi gibi çeşitli adlara da rastlanmaktadır. Buradaki amaç, alıcıları daha fazla mal almaya teşvik etmektir ve bu açıdan bakılınca ciro primi uygulaması bir pazarlama stratejisidir ve satıcının mallarını satabilmek için katlandığı ek bir maliyettir. Satıcı alıcıyı daha fazla mal alımı yapması için teşvik etmektedir. Ciro primi hak kazanılan tutar kadar cari hesaptaki bakiyenin azaltılması, bedelsiz mal verilmesi veya nadiren de ola nakit ödeme şeklinde uygulanabilmektedir.

## **3. CİRO PRİMİ MAHİYETİNDEKİ CREDİT NOTE'LARIN VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN İNCELENMESİ**

### **3.1. Vergi Usul Kanunu Açısından Credit Note'ların Kabul Edilebilirliğı**

Uluslararası ticari ilişkilerde debit note ve credit note sıklıkla kullanılan tevsik edici belgelerdir. Bilindiğı üzere; alacak ve borç notu "credit note - debit note" uluslararası ticaret yapan şirketlerce ticarete genellikle öngörölmeyecek şekilde ortaya çıkan maliyetlere ilişkin unsurları karşılıklı olarak dengelemek amacıyla kullanılan borç veya alacak dekontlarıdır. Bu dekontlar, genellikle satıcı tarafından alıcıya ticari, lojistik, teknik talepler, fiyat düzeltmeleri, komisyon ve indirim gibi nedenlerle gönderilir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununda borç dekontu ve alacak dekontu olarak tanımlanmış belgeler bulunmamaktadır. Bununla birlikte ticari hayatta sıklıkla kullanılan bu belgeler vergiye tabi kazancın belirlenmesinde de önemli gider ve gelir kalemleri yaratmaktadırlar. Buna bağılı olarakta vergisel açıdan yapılan usul incelemelerinde zaman zaman debit note ve credit note kullanımlarında tereddütler yaşanmaktadır. Maliye Bakanlığı tarafından 2009 yılında verilen bir özalgede *"..yurt dışında mukim ..... şirketinizce verilen ..... hizmetine ilişkin faturanın fazla tutarda kesilmiş olması, buna ilişkin yazışmaların bulunması ve ilgili ülke mevzuatının "iade faturası" düzenlenmesine cevaz vermemesi hallerinde düzeltme işleminin şirketinizce düzenlenecek*

*alacak notu "credit note" ile yapılması mümkündür."* açıklamasına yer verilmiştir. <sup>1</sup> Görüldüğü üzere Vergi İdaresi bu özelge ile Türkiye'deki firmaların dahi credit note-debit note düzenleyebileğini belirtmiştir.

### 3.2. Credit Note'ların K.D.V. Kanunu Açısından İncelenmesi

#### 3.2.1. 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. <b>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.</b></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) <b>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</b></p>
--	--

<sup>1</sup> Mazars/Denge Açıklamalı Sirküler Rapor 2009/8, <http://www.mazars.com.tr/publishDocument.php?id=2182>  
Erişim: 29.07.2012

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.**

**göre düzeltme yapılması gerekmektedir.**

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.**

### 3.2.2. 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 Kanununun 1/1. maddesine göre KDV’ne tabi olacaktır” (10.07.1997 tarih, 23860 sayılı özelge) <sup>2</sup>*

*“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) <sup>3</sup>*

*“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***

<sup>2</sup> ALTINDAĞ, Mehmet; “Yabancı Firmaların Yılsonlarında Yaptıkları Ciro Primi, Satış Primi v.b. Ödemelerde KDV”, Yaklaşım Dergisi, Kasım 2002

<sup>3</sup> DEĞER, Nuri, “Yılsonu İskontolarında Uygulanacak KDV Oranı”, Yaklaşım Dergisi, Kasım 2011

*durum söz konusu olmadığından KDV'ye tabi olmayacaktır.” (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 04.11.2008 tarih ve KDV-3935 sayılı özelgesi)<sup>4</sup>*

*“İlgi dilekçeniz ile, sağlık malzemeleri ithalat ve ticareti ile iştirak 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 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 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.)<sup>5</sup>*

*“...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.)<sup>6</sup>*

*“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.)<sup>7</sup>*

<sup>4</sup> DEĞER, Nuri; a.g.m.

<sup>5</sup> <http://ardaymm.com.tr/sirkuler/ciro-primlerinde-kdv-uygulamasinin-degistigi-hakkinda.aspx>

(Erişim tarihi: 28.07.2012)

<sup>6</sup> <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/kdv/ornek211.htm> (Erişim: 29.07.2012)

<sup>7</sup> <http://www.tugramalimusavirlik.com/forum-2022-yurt-disindan-saglanan-fiyat-indirimi-icin-kdv-hesaplanir-mi-fatura-duzenlenir-mi.html>

(Erişim: 29.07.2012)

Yukarıdaki özgelere 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 özgelere 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:

*“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 dönemde düzeltir.** Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye 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 maliyettir. 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.<sup>8</sup>

### **3.3. Credit Note’ların Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından İncelenmesi**

#### **3.3.1. Ticari kazancın tespiti açısından**

Ticari kazancı tespiti açısından credit note ile elde edilen menfaatler gelir, debit note ile katlanılan menfi unsurlar ile gider veya maliyet olarak dikkate alınabilir. Önemli olan söz konusu belgelerin mükellef işletmenin ticari faaliyetlerine istinaden düzenlenmiş olması, açık ve net bir şekilde tanzim edilmiş olması ve yer verilen tutarların destekleyici belgeler ile her zaman açıklanabilir olmasıdır.

#### **3.3.2. Dönemsellik açısından**

Ciro primi hangi dönemdeki alışlara istinaden elde edildiyse o dönemin kayıtlarına gelir, hangi dönemdeki satışlara istinaden verildiyse o dönemin kayıtlarına gider olarak kaydedilmeli ve KDV indirim ve beyanları da aynı dönem içinde olmalıdır. Örneğin: Satıcı (A) 2012 yılı boyunca yaptığı alımları karşılığı alıcı (B)’ye ciro primi verecekse, bu ciro primine ait fatura en geç 31.12.2012 tarihli olmak, 2012 yılı defter kayıtlarına (A) tarafından gider, (B) tarafından gelir olarak kaydedilmek, faturadaki KDV’nin de her iki mükellefin Aralık 2012 dönemi KDV beyannamesine girmesi gerekmektedir.

Ciro primleri genellikle yılsonlarında gündeme geldiği için, ciro primine esas hesaplamalar, karşılıklı mutabakatlar ve faturaların düzenlenmesi vakit almakta ve yukarıdaki yer verdiğimiz şekilde kusursuz bir süreç işleyemeyebilmektedir. Ancak vergi idaresinin gerek kurum kazancının tespiti gerekse KDV beyanı açısından bu konudaki görüşü çok nettir. Bununla birlikte Vergi İdaresi, Aralık dönemine ait olan ancak mükellefin eline Ocak ayı içinde ve bir sonraki yıla ait tarihli olarak gelen faturaların bir sonraki yıl Ocak ayında KDV indirimi yapılmasına müsaade etmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın internet sitesinde

<sup>8</sup> 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)

yayınlanan 12.03.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.29-985 sayılı özelgede aşağıdaki görüşlere yer verilmiştir:

*“.....elektriğin aylık bazda satışı ve tedarikinde gelir veya gider mahiyet ve tutar itibariyle ay sonunda kesinleşmiş olduğundan, elektrik satışı ve tedarikinden doğan gelir ve giderin de ay sonu itibarıyla tahakkuk ettiği kabulü gerekmektedir. Dolayısıyla şirketiniz tarafından elektrik satışı ve tedarikinden doğan gelir ve giderin tahakkuk tarihi itibarıyla ilgili geçici vergi ve takvim yılı hesap dönemlerinde kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir....bir önceki yılın Aralık ayında tüketilen elektrik bedellerine ait faturaların takip eden yılın Ocak ayında düzenlenmiş olması halinde, bu faturalardaki katma değer vergisi, söz konusu belgelerin defterlere kaydedildiği Ocak vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilecektir.”*

Bu özelgede, Aralık ayında tüketilen elektrik bedelinin Aralık ayına tahakkuk yöntemiyle gider yazılması gerektiği, KDV indiriminin ise bir sonraki ay (ertesini yıl) Ocak ayında yapılabileceği açıklanmıştır. İdarenin konu ciro primi olduğunca Ocak ayında KDV indirimini kabul etmeyip, elektrik, su, doğalgaz gibi faturalarda ise Ocak ayında KDV indirimi kabul eden anlayışını anlayabilmek mümkün değildir.

Yukarıdaki örneğimize devam edersek, 2012 hesap dönemine ait bir ciro primi faturası satıcının eline Ocak veya Şubat 2013 tarihinde ve 2013 tarihli olarak ulaşırsa, KDV dahil toplam bedeli 2013 yılı kayıtlarına kanunen kabul edilmeyen gider olarak alınacaktır. (KDV Kanunu Madde 29/3 gereği, vergiyi doğuran olay, ciro primine hak kazanılması 2012 yılı hesap dönemi içinde gerçekleşmiştir ve KDV indirimi ancak vergiyi doğuran olayı gerçekleştirdiği takvim yılı içinde yapılabilir.) Ancak, KDV dahil toplam fatura bedeli 2012/4. dönem geçici vergi beyannamesinde, eğer geçici vergi beyanı geçtiyse Nisan 2013’de verilecek kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde diğer indirim satışında vergiye tabi kazançtan indirilebilir. (KDV Madde 58 gereği, indirim konusu edilmeyen KDV, dönemselliğe dikkat edilmek şartıyla ait olduğu dönemde gider veya maliyet olarak dikkate alınabilir.) (Maliye Bakanlığı’nın da bu yönde özelgeleri bulunmaktadır. Örneğin: KDV-29/240/8141 sayılı ve 24.12.2003 tarihli özelgesi).

Yurtdışı firmalar ile olan ilişkilerde en çok karşılaşılan sorun belgelerin Türkiye’deki firmanın eline geç ulaşmasıdır. Çünkü yurtdışı muhasebe uygulamalarında (bilhassa AB ülkeleri, Amerika, İngiltere) Türk vergi mevzuatındaki gibi çok katlı bir dönemsellik ve tahakkuk esasını uygulanmamaktadır. Bu ülkeler daha çok nakit esasına bağlı olarak ciro primi veya diğer mahiyetteki faturalarını veya debit ya da credit note’larını hesap dönemi kapandıktan aylar sonra dahi gönderebilmektedirler. Tabii burada Türkiye Cumhuriyeti’nin vergi kanunlarını ve muhasebe standartlarını pek umursamadığı için istediği gibi ve istediği zaman belge gönderebileceğini ve kayıtlara alırdabileceğini düşünen çarpık zihniyette uluslararası firmalar da zaman zaman görülmektedir. Çalışma konumuz açısından, credit note ile elde edildiği anlaşılan ciro primi mahiyetindeki menfaatte KDV olmadığı görüşümüze istinaden, Türkiye’deki firmanın KDV açısından herhangi bir sorunu oluşmayacaktır. Ancak bu tutarı ilgili hesap dönemi kazancını tespit ederken gelir olarak dikkate almak zorundadır. Eğer defter kayıtlarını kapatıldıktan sonra credit note elde edildiyse yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde vergiye tabi kazançta bu tutar ilave edilmek suretiyle vergi ziyaının önüne geçilmelidir. Cari dönem defter kayıtlarında ise bu tutar geçmiş yıllar geliri olarak kayıtlara alınmalı ama cari dönem vergi beyanlarında diğer indirim olarak beyanname üzerinde vergiye tabi kazançtan düşülmelidir.

### 3.3.3. Transfer fiyatlandırması açısından

İlişkili firmalar arasında gerçekleşen iskonto, indirim, ciro primi..v.b. mahiyetteki işlemlerin emsaline uyguna olması gerekmekte, destekleyici belgeler ile ve transfer fiyatlandırması raporu zorunluluğu kapsamında bulunuyorsa raporda bu işlemlerin emsaline uyguna olduğu ispatlanmalı, evraka bağlanmalıdır.

## 4. SONUÇ

**19 Ocak 2012 tarihinden itibaren** ciro primine dair Vergi İdaresinin görüşü köklü bir şekilde değişmiş; ciro primine alıcı tarafından satıcıya verilen bir “hizmet” yorumunu son bulmuş, ciro primi işlemi KDVK Madde 35 kapsamında “matrahta düzeltme” işlemi olarak kabul edilmiştir. Bu yeni anlayışa göre, **yurt dışındaki satıcı firmadan elde edilen credit note adlı belge ile belgelenen ciro primi mahiyetindeki gelirlerin KDV’ne tabi olmadığını artık çok daha kesin ve net bir şekilde ifade edebiliyoruz.** Vergi İdaresi de bu konuya bir sirküler veya gene tebliğ ile açıklık getirirse uygulama çok daha kolay olacaktır kanaatindeyiz.

Diğer taraftan, ilgili kişiden elde edilen ciro primine dair hesaplamaların transfer fiyatlandırması mevzuatı kapsamında ayrıntılı bir şekilde belgelenecek dosyalanması gerektiği, transfer fiyatlandırması mevzuatı gereği rapor yazılması gerekiyor ise bu raporda bu işleme dair ayrıntılara açık ve net bir şekilde yer verilmesi gerektiği de unutulmamalıdır.

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