

# YURT DIŞINDAKİ FİRMALARDAN ELDE EDİLEN CİRO PRİMİ MAHİYETİNDEKİ TUTARLAR KATMA DEĞER VERGİSİNE TABİ MİDİR?

[www.muhasabetr.com](http://www.muhasabetr.com) sitesinde  
07.08.2012 günü 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 görmüştür. 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 KDV mevzuatı yönünden tartışmalı hale gelmektedir. Çalışmamızda bu tartışmalı konulara değinerek açıklamalarımıza yer vereceğiz.

## 2. CİRO PRİMİ HAKKINDA K.D.V. MEVZUATINDA YAPILAN DÜZENLEMELER VE DEĞİŐİKLİKLER

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 değışikliğı yapmış ve ciro primi uygulamasını matrahta değışiklik olarak değerlendirmiş ve ciro primi faturasının esas işleme ait KDV oranına (ciro primine hak kazanılacak şekilde alınan malın tabi olduğı KDV oranına) tabi olacağını açıklamıştır.

## 3. YABANCI FİRMALARDAN ELDE EDİLEN CİRO PRİMLERİNİN K.D.V. MEVZUATI AÇISINDAN İNCELENMESİ:

Yurtdışında yerleşik yabancı firmalarca Türkiye'de mallarını alan firmalara yılsonlarında veya yılın belli bazı dönemlerinde ciro primi mahiyetinde menfaatler sağlanabilmektedir. Bu menfaatlere dair genellikle credit note adı altında bir belge gönderilmekte, bu belge üzerinde destek ve hizmet bedeli, rebate, iskonto gibi açıklamalara yer verilmektedir. Yurtdışındaki firmadan elde edilen bu menfaatin KDV'ne tabi olup olmayacağı sürekli tartışılmaktadır. 26 No.lu KDV Genel Tebliğinin yürürlükte olduğı dönemde Maliye Bakanlığı tarafından verilen özgelelerde bu kazanımlar aynen yurt içi ciro primi uygulamasında olduğı gibi hizmet olarak değerlendiriliyordu ve KDV'ne tabi olduğı görüşü veriliyordu. Bununla birlikte aksi yönde çıkan özgelere de olabiliyordu. Maliye Bakanlığı'nın konu hakkında verilmiş farklı özgelere mevcuttur.

**Vergi İdaresi 116 No.lu KDV Genel Tebliğı ile ciro primine bakış açısında çok köklü bir değışiklik yapmış ve bu işlemi artık bir hizmet olarak değil, KDV Kanunu 35. madde kapsamında matrahta değışiklik 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 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 değişikliğe 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>1</sup>

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

---

<sup>1</sup> İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, "İthalat Sonrası Yurtdışından Sağlanan Lehte Fiyat İskontosunda Katma Değer Vergisi" <http://www.istanbulymmoo.org.tr/dosya/201232ithalat-sonrasi-yurtdisindan-saglanan-lehte-fiyat-iskontosunda-katma-deger-vergisi.pdf> (Erişim: 30.07.2012)