

VERGİ PUSULASI

Promosyondur. Para ile satılmaz.

Sayı: 7 - Ocak 2024



❖ Sermaye Tamamlama Fonunun Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Mevzuatı Bakımından Değerlendirilmesi
Erdoğan SAĞLAM

❖ İndirimli Oranda Ciro Prim Sorunu
Ömer ŞENER

❖ İndirimli Kurumlar Vergisinde Yatırımların Yeniden Değerlemesi ve Yatırım Teşvik Belgelerinin Revizyonu
Hüseyin PEKMEZCİLER • Behiç BARIŞIK

❖ Dijital Çağın Vergilendirme Sorunlarına Yanıt Olarak İki Sütunlu Çözüm
Çağla BOZKURT • Derya AKBABA

❖ İhrakiye Teslimlerinin Vergisel Boyutu
Emre SAVCI

www.vergipusulasi.com.tr



VERGİ PUSULASI



6.YIL

Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın

VERGİ PUSULASI

SAYI 7
TARİH OCAK / 2024

Sahibi	Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı Adile ECEMİŞ GÜLEÇ
Genel Yayın Yönetmeni	Ömer ŞENER
Sorumlu Yazı İşleri Müdürü	Ufuk KAYNAR
Dış İlişkiler Koordinatörü	İbrahim Eren ARSLAN
ve Reklam Sorumlusu	
Yayın Kurulu	Şenay OTO Funda ŞAHİN Ayfer KAYACAN Naciye TAŞKESEN Ömer YÜREK Fırat DEMİR Hüseyin PEKMEZCİLER Sinan UYGUR Adem YALÇIN Rıdvan ÖNDER Nasuh ERDÖNMEZ
İstanbul Temsilcisi	Ahmet KESKİNSOY
Ankara Temsilcisi	Behiç BARIŞIK
İzmir Temsilcisi	Kazım ATİK
Makale Göndermek İçin	yayin@mded.org
Dizgi ve Görsel Tasarım	Oğuz BEYOĞLU
Yayın Satış ve Yazışma Adresi	Finanskent Mah. Finans Cad. Sarphan Finans Merkezi Sitesi B Blok No: 5/B No:333 Ümraniye / İstanbul (212) 909 13 10 yayin@mded.org www.mded.org
Baskı Cilt	Aryan Basım Tanıtım ve Matbaa Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti. Yüzyıl Mah. Mas-Sit Matbaacılar Sitesi 5. Cadde: No: 57-58 Bağcılar / İstanbul - (212) 544 99 06
Yıllık Abone Bedeli	1.750 TL (KDV Dahil)

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları derginin son sayfasında yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da bastırılamaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

YAZI DANIşMA KURULU

ADI SOYADI	ÜNVANI	GÖREV YERİ
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Öğretim Üyesi	Ankara Medipol Üniversitesi
Prof. Dr. Murat BATI	Öğretim Üyesi	19 Mayıs Üniversitesi
Prof. Dr. Murat DEMİR	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Dr. Başar SOYDAN	Öğretim Üyesi	Marmara Üniversitesi
Dr. Mehmet KÜÇÜKKAYA	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Turan ULAŞ	Öğretim Üyesi	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Dr. Eyyüp İNCE	Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Erdal KOYUNCU	Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Gülşen ÖZKAN	Vergi Başmüfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Fisun TÜRKMEN	Vergi Başmüfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Nazmi KARYAĞDI	E. Baş Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Erhan COŞGUN	E. Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)	Özel Sektör
Hakkı SAYAN	E. Vergi Baş Müfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Özel Sektör
Erdal GÜLEÇ	E. Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Naciye TAŞKESEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat SOFTA	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Adile ECEMİŞ GÜLEÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Erkan EŞİT	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Çiğdem GÜNEŞ AŞIK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan AYZİT	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mikail OKYAY	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Ufuk KAYNAR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Fırat DEMİR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Bayram MAVİ	Hazine ve Maliye Müfettişi	Teftiş Başkanlığı
Cihad ULUS	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ömer ŞENER	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Gökhan USLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Adem YALÇIN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yasin TOPAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Mustafa YILMAZ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hamdi YILDIRIM	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Faruk ARSLAN	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hüseyin SUNGUR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Behiç BARIŞIK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Kürşat ÖZTÜRK	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Yusuf YILDIZ	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Sedat KANLI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Salih YILMAZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Sinan UYGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ümit Çağlar İŞİKOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ahmet YAVUZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
İkbal BAŞ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Rıdvan ÖNDER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Bilal KABASAKAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Emre SEZER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Murat MUTLU	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim FATİHOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sercan KOÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet SUBAŞI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim Eren ARSLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf KARATAŞ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ferhat ATAĞUL	Hazine ve Maliye Müfettişi	Teftiş Başkanlığı
Halit İslam EKMEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Nasuh ERDÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İzmir Sektörel-1
Pelin COŞKUN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Harun DOĞAN	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Uğur KÜÇÜKKAHYAOĞLU	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Kamil SIR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ramazan EFE	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan KAYA	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat DÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Cevdet KAPLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Barış Berk GÜNDOĞMUŞ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Haluk AMİL	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet Nazmi TOR	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sıbğatullah İMAMOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican KARABULUT	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Naci KAYAKÖZÜ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican ÖZÜZEYBEK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1

Değerli Okurumuz,

Vergi Pusulası'nın yeni sayısıyla karşınızdayız.

Bu sayımızda da yine çok değerli yazarlarımız tarafından hazırlanan önemli makalelerimiz yer alıyor.

E. Hesap Uzmanı ve Yeminli Mali Müşavir Erdoğan SAĞLAM tarafından kaleme alınan “Sermaye Tamamlama Fonunun Türk Ticaret Kanunu Ve Vergi Mevzuatı Bakımından Değerlendirilmesi” başlıklı makalede; sermaye tamamlama fonu uygulamasına ilişkin 7394 sayılı Kanun ile yapılan yasal bir düzenleme ışığında düzenleme öncesi ve sonrası dönem için oluşan tartışmalı konularda uygulama birliğinin nasıl sağlanacağına dair görüş önerisinde bulunulmuştur.

Vergi Müfettişi Ömer ŞENER tarafından kaleme alınan “İndirimli Oranda Ciro Prim Sorunu” başlıklı makale, yakın dönemde incelemesi yapılan perakende sektöründeki uygulamalara ışık tutmaktadır.

Vergi Müfettişi Hüseyin PEKMEZCİLER ve Vergi Müfettişi Behiç BARIŞIK tarafından kaleme alınan “İndirimli Kurumlar Vergisinde Yatırımların Yeniden Değerlemesi Ve Yatırım Teşvik Belgelerinin Revizyonu” başlıklı makalede; indirimli kurumlar vergisi uygulamasında değerlendirme ve yatırım teşvik belgelerinin revizyonunda karşılaşılan özellik arz eden bazı durumlar ilgili mevzuat düzenlemeleri çerçevesinde ele alınıp değerlendirilmiştir.

Vergi Müfettişi Çağla BOZKURT ve Vergi Müfettişi Derya AKBABA tarafından kaleme alınan “Dijital Çağın Vergilendirme Sorunlarına Yanıt Olarak İki Sütunlu Çözüm” başlıklı makalede; ekonominin dijitalleşmesinden kaynaklanan vergi zorluklarını ele alan BEPS Eylem-1 planı hem Sonuç Bildirgesi hem İki Sütunlu Çözüm sürecinin gelişimi ve bileşenleri kapsamında detaylı değerlendirilmiştir.

Vergi Müfettişi Emre SAVCI tarafından kaleme alınan “İhrakiye Teslimlerinin Vergisel Boyutu” başlıklı makalede; ihrakiye teslimleri vergi, gümrük ve enerji piyasasına yönelik mevzuatlarda yer alan düzenleyici hükümler kapsamında incelenmiştir.

Yeni sayımızda tekrar sizlerle buluşmak dileğiyle...

Vergi Pusulası Dergisi
Yayın Kurulu

İNDİRİMLİ ORANDA CİRO PRİM SORUNU

ÖMER ŞENER¹

ÖZET

Şirketler, finansal anlamda satış hacimlerinin göstergesi olan ciro tutarlarını artırmak ya da en azından korumak amacıyla karşı tarafa yani alıcıya belli dönem sonlarında ya da belli cirolar aşıldığında bir takım menfaatler sağlamaktadırlar. Özellikle bu tür primler, perakende sektörü içerisinde yer almak isteyen ve bu sektöre ürün tedarik eden firmaların sağlamak zorunda olduğu koşulları artık alıcıların belirlediği bir iskontoya dönüşmüş durumdadır. Perakendeci firmaların kendilerine ürün tedarik eden şirketlere keseceği iskonto faturaları, ilk teslim ve hizmete ilişkin geçerli olan indirimli katma değer vergisi (KDV) oranından farklı olarak genel oran üzerinden düzenlenebilmektedir. Bu durum ise indirimli KDV oranı üzerinden teslimi yapılan ürüne ilişkin olarak genel oran üzerinden ciro primi şeklinde sağlanan iskontoya neden olmakta ve satıcı nezdinde ekstra KDV yükleniminden hareketle KDV iadesinin ortaya çıkmasına sebebiyet verebilmektedir.

Bu doğrultuda makalemizde satıcı ve alıcıların birbirlerine düzenlediği faturalarda oluşan KDV oran farklılıklarını ve bu oran farklılıklarının neden olduğu KDV iadesini, vergiden kaçınmaya sebebiyet verip vermediği çerçevede bu iskonto şeklinin en çok vuku bulduğu zincir market sektörü üzerinden inceleyip değerlendireceğiz.

Anahtar Sözcükler: Ciro Primi, İskonto, KDV İadesi, Vergi Planlaması

¹ Vergi Müfettişi, Orcid Numarası: 0000-0001-8474-0468

GİRİŞ

Ciro, bir işletmenin belirli bir dönemdeki toplam satışlardır. Diğer tüm koşullar sabitken başarının ölçüldüğü önemli bir gösterge olup karlılık ile doğru orantılıdır. Bu çerçevede satıcının cirosuna katkıda bulunan alıcı işletmeler satıcı firmaların karından işbu ciroyla orantılı iskonto talep ederler. Bu koşullarda aslında iskonto bir nevi, satıcıya ciro üzerinden sağlanan faydanın, karlılığın bölüşümüdür. Bu bölüşüm bazen dönem başlangıcında mal satılırken bazen de söz konusu fayda belirli olmadığı için dönem sonlarında hesaplanarak yapılır. Normal koşullarda başlangıçtaki KDV matrahından tenzil edilmek suretiyle gerçekleşen iskonto, belirli dönem sonlarında ciro ağıнын hacmi kesinleştikten sonra alıcı tarafından düzenlenen ikinci bir faturayla başlangıçtaki işlem bedelini düzeltmek amacıyla matrah değiştirilerek de gerçekleştirilmektedir. İşlem bedelinin nihai tespiti, ikinci bir faturayla dönem sonunda düzeltilerek yapıldığı zaman ise KDV yönünden alıcı-satıcı ve Maliye İdaresi nezdinde lehe ve aleyhe durumlar oluşturmaktadır.

1. İNDİRİMLİ ORANA TABİ SATIŞLARDA PRİMİ ADI ALTINDA YAPILAN İSKONTOLAR İÇİN DÜZENLENEN CİRO PRİM FATURALARINDA UYGULANACAK KDV ORANI

İlk teslim sırasında oluşan iskontolar, KDVK'nın² 25. maddesinde yer verildiği üzere, faturada gösterilip matrahtan indirilerek yararlanma konusu yapılabilir. Fatura vb. belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yılsonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında yapılan satış primi, hâsılat primi şeklindeki iskontolar ise, ilk işlemten sonra ikinci bir işlemle oluştuğu için ayrı bir faturanın konusudur. Zaten ikinci bir fatura ile ilk işleme dair yapılan düzenleme, KDV Uygulama Genel Tebliğinde de³ (KDVUGT) “Matraha Dâhil Olmayan Unsurlar/iskontolar” başlığı altında detaylandırılmıştır. Söz konusu tebliğde dönem sonlarında yapılan ciro primlerinin, iskonto olarak değerlendirilmesi, ilk satış işleminde matrahta indirim olarak belirlenemeyen iskonto tutarının mal satışından sonra belirlenmesi durumunda matrahtan tenzil hakkının devam ettiğine dair işarettir. Fakat söz konusu tenzil hakkı, ilk işlemten sonra gerçekleştiği için ve bu hak artık ilk işleme dair faturada yer alamayacağı için sadece KDVK'nın⁴ 25. maddesinde belirlenen şekliyle kullanılamayacaktır. Bu çerçevede ticari teslimden sonra elde edilen hakkın faydalanılmasına ise mezkûr kanunun 35. maddesinde yer alan “*matrah ve indirim miktarının değişmesi*” başlığı altında yer alan usul itibarıyla kullanım sağlanmıştır. Kanunun 35. maddesinde: “*Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemten vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi*

² 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³ 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde düzeltir.” hükümlerine yer verilmiştir. Bu minvalde belli dönem sonlarında hak edilen ciro primi, mezkûr kanunda yer alan “sair sebeplerle matrahta değişiklik” içinde değerlendirilmektedir. Bu kapsamda yaşanacak değişime ilişkin kanunun devamında ise “değişikliğin mahiyetine uygun şekilde düzeltilir.” ifadelerine yer vererek bir nevi KDV oranına atıf yaparak genel çerçevede usulün esasa uygun olmasını istemiştir. İşbu husus KDVUGT’de detaylandırılarak, fatura vb. belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yılsonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında yapılan iskontoların asıl işleme ilişkin KDV matrahının değişmesi sonucunu doğurduğu ve bu değişikliğin ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlem için geçerli olan KDV oranı üzerinden alıcı tarafından satıcı adına fatura düzenlemek suretiyle yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Bu çerçevede ürün alışverişi gerçekleştikten sonra prim başlığı altında çok çeşitli konularda en çok fatura düzenleyen sektör ise zincir marketlerin yer aldığı perakende sektörüdür. Zincir market şirketlerinin, mallarını bu marketler üzerinden satmak isteyenlere göre ticari hak talep etme hakkının daha güçlü olduğu bu dönemde, sayısal olarak çeşitlilik gösterip her gün yeni bir isimle ortaya çıkan bu primler aşağıdaki tablolarda yer alan şekliyle özetlenebilir.

Tablo:1	
Ciro Prim Türü	Açıklama
Araç Destek	Alıcıların ürünlerin satışı için kullandıkları kendi araçları için verilen bedel
B2B Bedeli	Müşteri sipariş sisteminin kullanılmasına karşılık verilen bedel
CRM Bedeli	Müşteri tüketici bilgilerinin kullanılması karşılığı verilen bedel
Enerji Bedeli	Dolapta muhafaza edilerek satılan ürünler için verilen dolap enerji bedeli
Giydirme Bedeli	Satış noktalarının giydirilmesi karşılığında verilen bedeller.
Hamaliye/Lojistik Bedeli	Ürünlerin şubeler arası dağıtılması için verilen bedel
Aktivite Bedeli	Markette alan kullanılarak yapılan tanıtım faaliyetleri için verilen bedeller
Menü Destek	Yemek sevisi yapılan marketlerin menülerinde şirket adına yer verilmesi için verilen bedel
Reyon Bedeli	Yeni bir reyonda yer almak için verilen bedel.
Kampanya Katılım Bedeli	Müşterinin yapmış olduğu kampanyaya katılmak için verilen bedel (yılbaşı, ramazan vb. kampanyalar)
Temsilci Teşvik Bedeli	Satış temsilcileri için verilen destekler
TLC Bedeli	Alıcı aracılığıyla yapılan aktivite prim bedeli
Ürün Listeleme Bedeli	Markette yer alabilmek için verilen giriş prim bedeli
Yeni Mağaza Açılış Bedeli	Yeni şube açılışında o şubede de yer almak için verilen prim bedeli
Yıldönümü Bedeli	Yıllık olarak ürün satabilmek için verilen prim bedeli
Reklam Destek Bedeli	Reklam malzemesi kullanımı için verilen prim bedeli
Dolap Bakım Bedeli	Dolapta muhafaza edilerek satılan ürünler için verilen dolap bakım bedeli
Yeni Ürün Açılış Bedeli	Her yeni ürünün mağazada satılabilmesi için alınan prim bedeli
Yeni Şube Açılış Bedeli	Şube açılışında ürün başına alınan prim bedeli
Mağaza Yenileme Bedeli	Alicının yaptığı tadilat için verilen prim bedeli
Teşhir Bedeli	Daha çok görünür olan rafta, kampanya sepetlerinde yer alma prim bedeli
Kasa Önü Bedeli	Kasa önüne konulan ürün için alınan prim bedeli
Dergi Bedeli	Ürün ve indirim tanıtımı için bastırılan broşür, dergi, katalogda yer alma prim bedeli

Tablo:2

Ciro Prim Türü	Açıklama
Alternatif Fiyat Geri Dönüş Bedeli	Bölgesel olarak müşteri portföyüne uygun yapılan fiyat destekleme prim bedeli
İadesizlik Bedeli	Ürün iadesi yapmama karşılığında verilen prim bedeli
Kanal Destek Bedeli	e-ticaret alanında ürün satışının artırılması için verilen prim bedeli
Ciro Primi Bedeli	Ciro tutarına endekslenen prim bedeli
Eritme Destek Bedeli	Alıcının elinde kalan satılmayan ürünlerin satılması için verilen fiyat destekleme bedeli
İstihkak Bedeli	Ciro primine ek talep edilen prim bedeli
Paketli Satış Bedeli	Birden fazla ürünün paketli satılırken sağlanan indirim tutarlarına ilişkin prim bedeli
Özel Kampanya Bedeli	Bireysel fiyat indirim istek destek bedeli
Düzenli Ödeme Bedeli	Düzenli ödeme gerçekleştiren alıcıya yapılan ekstra iskonto bedeli

Yukarıdaki 2 tabloda yer alan market sektörü tarafından tedarikçisi olan satıcıya düzenlenen ciro prim faturalarında KDV oranını belirleyecek unsur, ilk teslimle ortaya çıkan işlem ile ilk işlem bedelinde yani matrah değişikliğine sebebiyet veren ikinci fatura ile meydana gelen ikinci işlem arasında yaşanan ilişkinin tutar ve mahiyeti nezdinde oluşan bağı ile alakalıdır. Çünkü ikinci faturada yer alan ciro prim faturasının konusu ve hesaplanma şekli ilk faturaya kıyasla oluşturuluyorsa KDVK'nın da işaret ettiği şekliyle KDV matrahında değişikliğe neden olan iskonto tutarına ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlem için geçerli olan indirimli KDV oranı uygulanmak suretiyle yapılmaktadır. Fakat burada esas olan husus, ticari ilişkinin konusunu başlatan indirimli oran üzerinden teslim konusu yapılan ürün kapsamında oluşsa dahi indirimli oran satış tutarı ve satış matrahının mahiyeti ile ilişkisi kopan ciro prim türlerinde uygulanacak KDV oranıdır. Çünkü indirimli oran üzerinden gerçekleştirilen satıştan kaynaklansa da söz konusu indirimli oranlı teslimden kaynaklanan matrahla ilişkisi olmayan ek çaba sonrası ortaya bağımsız işlemler ortaya çıkabilmektedir. Söz konusu ortaya çıkan ikinci faturanın ek bir çaba sonucu ortaya çıkması ciro priminin tedarikçi şirket tarafından gerçekleştirilen ilk teslim ile ilişkisini kesmektedir. Normalde ilk teslim işleminin bağımsız değişken olduğu denklemde ikinci ortaya çıkan işlemin konusu işbu bağımsız değişkene sıkı sıkıya bağımlı bir değişken olduğu takdirde ikinci işleme uygulanacak KDV oranı da ilk işlemde geçerli olan KDV oranına bağlı bir değişken olmaktadır. Fakat satıcının tesliminden sonra ortaya çıkan, satıcının gün sonu alıcı ile olan cari hesabını etkileyecek satıcıya geri yönelen ikincil şekilde ortaya çıkan bazı işlemlerin ilk işlemde bağı kesik olabilmektedir. Dolayısıyla ek çaba sonucu ortaya çıkan işbu ciro prim faturası matrahda değişikliğe sebep olan bir unsurun değil ayrı bir bağımsız hizmetin kaynağı olarak ortaya çıkmaktadır. Böylelikle satışı yapılan ana ürüne ilişkin matrah değişikliği ortaya çıkmadığından ilk ana ürün tesliminde geçerli olan KDV oranının da uygulanmasına gerek yoktur. İlk ürün tesliminden bağımsız bir şekilde ortaya çıkan yeni hizmetin KDV oranının ana ürünün tabi olduğu KDV oranı haricinde belirlenmesi gerekmektedir. Bu kapsamda sunulan ek

çabaya tabi hizmet KDV kanuna ekli indirimli orana tabi listelerde yer almadığı için genel oran üzerinden KDV'ye tabidir. Anlatılan çerçevede genel oranda KDV'ye tabi olan ciro primlerine ilişkin türler yukarıda tablo 1'de yer almaktadır. Tablo 2'de yer alan ciro prim türleri ise ilk teslimle ortaya çıkan ürün matrahıyla doğrudan ilişkili olup söz konusu ilk satışa satışın mahiyeti itibarıyla de bağımlılık göstermektedir. Bu şekilde ilave bir hizmetin ortaya çıkmasına neden olmayan bu tür prim iskontoları, ilk teslimle ilişkin oluşan bir nevi cari hesap iskontosudur. Bu şekliye işbu tabloda yer alan ciro prim türleri ilk ana ürün tesliminde geçerli olan indirimli KDV oranı üzerinden satıcıya geri dönmelidir.

2. İNDİRİMLİ ORANA TABİ SATIŞLARDA ALT SATICILARDAN PRİM ADI ALTINDA GERİ DÖNEN GENEL ORANDA KDV'YE TABİ İSKONTOLAR NEZDİNDE OLUŞAN KDV İADE SORUNU

İndirimli orana tabi satışlarda alıcı firmaların elde ettiği teşhir ve dolap primleri gibi yukarıdaki bölümde tablo 1'de ortaya konan ilk teslimden bağımsız olarak ek çaba ve hizmet sonucu ortaya çıkan ciro primleri için alıcı firmanın devreden KDV'sinin olması durumunda alıcı firmanın faturalarında genel yüzde 20 oranında KDV hesaplanması alıcı firma açısından KDV doğurmayacağından teslim alınan ürün nezdinde ilave KDV yükü şeklinde bir sorun da oluşmayacaktır. Hatta alıcı firma açısından, düzenlenen ciro prim faturasında hesaplanan KDV oran farkından kaynaklı ortaya çıkan tutar, cari hesaplar nezdinde fazladan iskonto almış gibi sonuç doğurmaktadır. Bu durum indirimli orana tabi mal satan firmaya ise hem ödenecek KDV'sinin hem de devreden KDV'sinin olması durumlarında fayda sağlayacaktır. Şöyle ki, indirimli orana tabi mal satan şirketin ödenecek KDV'sinin olması durumunda yüzde 10 üzerinden hesaplanan faturalar kısmi olarak yüzde 20 üzerinden satıcıya geri dönerek ödenecek KDV açısından lehe bir durum oluşturacaktır. Alıcının devreden KDV'sinin olduğu genel oranda KDV hesaplanarak geri döndürülen faturanın kendisini etkilemediği koşulda devreden KDV'ye sahip indirimli oran satıcısı için ise ekstra yüklenilen KDV'nin iadesi şeklinde yarara sebep olacaktır.

Aslında bazı alınmış özelemler ile de genel oranda KDV'ye tabi olduğu yönünde görüş verilen söz konusu indirimli oran satıcısına geri dönen prim faturalarının yüzde 20 ile geri dönmesi Maliye İdaresi için bir vergi geliri gibi gözükse de yukarı kısımda verilen örneklem de görüleceği üzere Maliye İdaresi için vergi kaybı oluşturabilmektedir. Şöyle ki alıcı firmanın devreden KDV'sinin olduğu genel yüzde 20 oranında KDV hesaplanmasının kendisini olumsuz etkilemediği hatta bir nevi cari hesap iskontosu sağladığı ortamda indirimli oran satıcısı da devreden KDV tutarına sahipse söz konusu alıcının yararlandığı cari hesap iskontosu, satıcı tarafından indirimli orana tabi satışlar nezdinde KDV iadesine konu edilerek Maliye İdaresine yüklenmiş olacaktır. Bu

durum ise normal şartlarda sattığı ürüne ilişkin sattığı ürünün tabi olduğu KDV oranından daha yüksek herhangi bir ad altında iade faturasını kabul etmeyen şirketler için yukarı kısımda tablo 1’de yer alan sadece bir kısmı özetlenen her geçen gün sayısı artan primler nezdinde sorun olmaktan çıkmış gibi görüntü çizmektedir.

Bu çerçevede indirimli orandan ürün satan firmalara farklı ad altında kesilen ciro primleri isim bazında farklılaştırmaya müsait olup soyut kavramlar olması dolayısıyla da Maliye İdaresi açısından somut tespiti de zordur. Bu koşullar altında vergi planlamasının önüne geçmek için indirimli orandan ürün satan firmalara düzenlenecek tüm ciro prim faturalarının mahiyet fark etmeksizin indirimli oran üzerinden KDV’ye tabi tutulması bir çözüm yolu olabilir. Ya da KDV nezdinde yenilenmek istenen mevzuata ilişkin düzenlemede AB müktesebatıyla uyumlu İngiltere KDV mevzuatındaki gibi indirimli oran kapsamı daha fazla sınırlandırılabilir. Böylelikle sonradan ortaya çıkan ayrı bir hizmet olarak görülen farklı oranda KDV oranına tabi ciro primi, iskonto vb. konularındaki KDV oran ve KDV iadesi üzerinden yaşanabilecek sorunlar da kendiliğinden çözüme kavuşmuş olur.

SONUÇ

Organize zincir tanımına dâhil market sayısının 2024 sonunda 44 bine ulaşmasının beklendiği ve bu ortamdaki rekabet şartlarının ağırlaştığı ortamda işbu şirketler maliyetlerinin bir kısmını kendisine mal satan firmaların karı ile paylaşarak karşılamaktadır. Söz konusu paylaşımın küçük bir kısmı ilk mal teslim esnasında belli olsa dahi çoğu ticaretin akışı içinde veya dönem sonunda daha çok alıcılar tarafından belirlenen kıstaslar çerçevesinde gerçekleşmektedir. Daha kapsamlı olan işbu iskonto şekli ise yaygın perakende ağına indirimli oran üzerinden teslimat yapan firmalara, indirimli oran ticaretinden doğan genel oranda ciro prim faturaları düzenlenerek gerçekleştirilmektedir. Kimi zaman sert bir şekilde yukarı kısımda detaylı bir şekilde ortaya çıkan vergi planlaması modeliyle de vergiden kaçınmaya fırsat oluşturabilecek uygulamanın yaratmış olduğu bu sistem için indirimli orana tabi olan ürünler nezdinde daraltmaya gidilerek neredeyse tek bir genel oran uygulaması sadeliği oluşturularak sorun kaynağında çözümlenebilir. Ayrıca Maliye İdaresi sert bir vergi planlaması modelini sürekli takip edemeyebilir. Bu durumdan hareketle ilk ürün tesliminden sonra ek çaba sonucu ortaya çıkan ilk teslimle dolaylı bir şekilde bağlantılı olan bu işlemler bağımsız bir hizmet dahi olsa işbu hizmetin çıkış kaynağı indirimli oran üzerinden gerçekleşen teslim olduğu ve söz konusu ürün teslimi olmasa bu hizmetin de oluşmayacağı düşünüldüğünde söz konusu indirimli oran teslimlerine ilişkin satıcılara geri dönen tüm ciro primi, iskonto vb. şekildeki tüm faturaların, indirimli oran üzerinden faturalandırılması hem karışıklığı hem Maliye İdaresinin vergi kaybını önleyebilir.

KAYNAKÇA

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanun

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği

Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 06/11/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-102 sayılı Özelge