İskontolar ve Vergisel Boyutları Hakkında

Satıcının alıcıya bazı şartların gerçekleşmesi koşuluna bağlı olarak satış fiyatından yaptığı indirim olarak tanımlanan iskonto,

İskontolar ve Vergisel Boyutu

ÖZET

Satıcının alıcıya bazı şartların gerçekleşmesi koşuluna bağlı olarak satış fiyatından yaptığı indirim olarak tanımlanan iskonto, satış hacminin artırılması, aynı veya benzer mal üreten/satan firmalarla rekabet edilebilme, işletmenin veya satışa konu malların reklam ve tanıtımının yapılması, daha fazla mal satılması gibi amaçlarla yapılabilir. Yapılma nedenine göre iskonto çeşitleri; satış iskontosu, peşin ödeme iskontosu, erken ödeme iskontosu, miktar iskontosu, ciro iskontosu olarak sıralanabilir. İskonto gümrük vergisi ve KDV matrahı açısından uygulamada oldukça tartışmalı bir konudur. Fiiliyatta çeşitli adlarla yapılan iskontoların ithalat sırasında en çok rastlanılanlarının KDV ve Gümrük Kıymeti açısından durumu farklılıklar gösterebilmektedir.

Satış Bedeli Yöntemine göre ithal eşyasının gümrük kıymetinin tespitinde dikkate alınacak iskontolar; "Peşin Ödeme İskontosu" ve "Miktar İskontosu"dur.

Bu konuda, öncelikle yapılması gereken; İskontonun peşin ödeme veya miktar iskontosu tanımına girip girmediği, bu çerçevede gerekli koşulları taşıyıp taşımadığı, ticarette mutat olarak kabul edilen oranlarda bulunup bulunmadığı, aynı şartlarda mal alan tüm alıcılara uygulanıp uygulanmadığı, alıcı ile satıcı arasındaki ilişkiden etkilenip etkilenmediği, bir muvaza sonucu doğup doğmadığı, vb. hususlarının ayrıntılı incelenmesi gerekmektedir.

Peşin Ödeme İskontosu; Mal bedelinin peşin ödenmesi nedeniyle alıcıya tanınan bir fiyat indirimidir. Dolayısıyla, peşin ödeme iskontosu yapıldığı belirtilen işlemlerde, öncelikle ödeme şeklinin ne olduğu araştırılmalı, ithal eşyasının gümrüğe beyanından önce peşin ödeme iskontosunun yapıldığı ve buna göre mal bedeline ilişkin ödemenin de gerçekleştirilmiş

bulunduğu tespit edilmelidir.Ayrıca, peşin ödeme iskontosunun ticarette "mutat iskonto" olarak kabul edilen oranlarda ve satıcının bulunduğu ülkede benzeri ticari muamelelerde uygulanan oranlara yakın olması gerekmektedir.

Miktar İskontosu; Satıcının alıcıya, belli bir dönem içinde satın aldığı miktara göre fiyattan yaptığı indirimdir. Miktar iskontosu, yalnızca satıcının satılan eşya miktarına bağlı olarak önceden belirlenen bir ödeme planına göre fiyat uygulandığı durumlarda söz konusudur. Bu iskontonun da ticarette mutat olarak kabul edilen oranlarda bulunması ve aynı miktarda mal alan tüm alıcılara uygulanması gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: *İskonto, Peşin ödeme iskontosu, Miktar iskontosu, Gümrük kıymeti, ...*

GİRİŞ

İskonto Kısaca: Satıcının alıcıya bazı şartların gerçekleşmesi koşuluna bağlı olarak satış fiyatından yaptığı indirimdir. İskontolar, satış hacminin artırılması, aynı veya benzer mal üreten/satan firmalarla rekabet edebilme, işletmenin veya satışa konu malların reklam ve tanıtımının yapılması, daha fazla mal satılması, vb. amaçlarla yapılabilir. Yapılma nedenine göre iskontolar; satış iskontosu, peşinat (peşin ödeme) iskontosu, erken ödeme iskontosu, miktar iskontosu, ciro iskontosu, vb. olarak adlandırılabilir.

Satış bedeli yöntemine göre ithal eşyasının gümrük kıymetinin tespitinde dikkate alınacak iskontolar "Peşin Ödeme İskontosu" ve "Miktar İskontosu"dur.

Peşin ödeme iskontosunun eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde dikkate alınması ve ithalata konu malın gümrük kıymetine dahil edilmemesi için aşağıda belirtilen şartları taşıması gerekir.

- Peşin ödeme iskontosu ithal malın gümrüğe beyanından önce yapılmış ve fatura veya benzeri vesikalarda gösterilmiş olmalıdır.

- Mal bedeli ithal malın gümrüğe beyanından önce ödenmiş olmalıdır.

- Peşin ödeme iskontosu ticari uygulamalar çerçevesinde oluşan mutat oranlarda ve satıcının bulunduğu ülkede benzeri ticari işlemlerde uygulanan oranlara yakın olmalıdır.

- İskonto, alıcı ile satıcı arasındaki özel ilişkilerden ve herhangi bir muvazaalı işlemden kaynaklanmamalıdır.

"Miktar iskontosu," satıcının alıcıya, belli bir dönem içinde satın aldığı miktara göre fiyattan yaptığı indirimdir. Miktar iskontosu yalnızca satıcının satılan eşya miktarına bağlı olarak önceden belirlenen bir ödeme planına göre fiyat uygulandığı durumlarda söz konusudur.

Bu iskontonun da ticarette mutat olarak kabul edilen oranlarda bulunması ve aynı miktarda mal alan tüm alıcılara uygulanması gerekmektedir.

Yukarıda yazılı koşulları taşıyan peşin ödeme iskontosu ithal malın gümrük kıymetine dahil edilmeyecektir. Ayrıca Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 25/a maddesi çerçevesinde KDV tabi almayacaktır.

İskontonun, yukarıda belirtilen koşulları taşımadığı durumlarda ise, ithalata konu malın gümrük kıymetine dahil edilmesi gerekecektir/gerekir.

Bu makalemizde, uygulamada çeşitli adlarla yapılan iskontolardan ithalat sırasında en çok rastlanılanlarının KDV ve Gümrük Kıymeti açısından durumu incelenecek, bu konudaki kişisel görüşlerimiz belirtilecektir.

1- İSKONTOLAR VE KATMA DEĞER VERGİSİ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 25.maddesine göre; aşağıda belirtilen unsurlar KDV'nin matrahına dâhil değildir. 3065 sayılı Kanunun 25/a.maddesi ile teslim ve hizmet işlemlerine ilişkin olarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontoların, KDV matrahına dâhil olmadığı hükme bağlanmıştır. Buna göre, faturanın düzenlenmesini gerekli kılan mal teslimi veya hizmet ifasına bağlı olarak yapılan iskonto, aynı faturada yer alması ve ticari teamüllere uygun miktarda olması şartlarına bağlı olarak KDV matrahına dahil edilmez.

İskontoların KDV matrahına dâhil edilmemesi için aşağıdaki şartların bulunması gerekmektedir:

1) Söz konusu iskontolar mal teslimi veya hizmet ifasının gerçekleştirildiği tarihte yapılmış ve fatura veya benzeri vesikalarda gösterilmiş olmalıdır.

2) İskontolar ticari teamüllere uygun miktarda olmalıdır.

Bu iki şartın bir arada bulunmaması halinde iskontoların matrahtan indirilmesine imkân bulunmamakta, yani KDV tahsili gerekmektedir. 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 işleme (mal teslimi ve hizmet ifası) ilişkin olarak düzenlenen fatura veya benzeri belgelerde gösterilmeyip, sonradan ya da yılsonlarında bazı şartların gerçekleşmesine bağlı olarak (örneğin belli bir cironun aşılması, bedelin vadeden önce ödenmesi vb.) yapılan veyahut ticari teamülleri aşan bir miktarda iskonto yapılması hallerinde,* ***bu iskontoların KDV matrahından indirilmesi mümkün değildir.***

1.1. Ayni İskontolar

Uygulamada ayni iskontolar; bedelsiz mal/eşya verilmesi ve bedelden indirim olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilmektedir.

a) Bedelsiz Mal/Eşya Verilmesi Şeklinde Gerçekleştirilen Ayni İskontolar:

Doğrudan bedelsiz mal/eşya verilmesi suretiyle yapılan ayni iskontolar KDV'ye tabi bulunmaktadır. Bedelsiz mal verilmesi şeklinde gerçekleştirilen ayni iskontolar, fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilse dahi, KDV Kanunu'nun 3/a maddesine göre vergiye tabidir. Bu şekilde gerçekleştirilen ayni iskontolarda verginin, bedelsiz verilen mal da dahil toplam/kümülatif bedel üzerinden hesaplanması gerekir.

Örnek 1: Birim fiyatı KDV hariç 200-TL olan 100 birim malın yanında 5 birim malın ayni iskonto adı altında bedelsiz verilmesi ve faturada ayni iskonto olarak gösterilmesi halinde, iskonto adı altında bedelsiz olarak verilen malların emsal bedellerinin KDV matrahından indirilmesi mümkün değildir. Bu durumda, KDV'nin iskonto bedeli de dahil toplam (20.000-TL + 1.000-TL = 21.000-TL) 21.000-TL satış bedeli üzerinden hesaplanması gerekmektedir.

b) Bedelden İndirim Şeklinde Gerçekleştirilen Ayni İskontolar:

Doğrudan bedelsiz mal verilmesi şeklinde değil, bedelsiz verilecek malın bedelinin satış bedelinden indirilmesi şeklinde gerçekleştirilen ayni iskontolar, faturada ayrıca gösterilmeleri ve ticari teamüllere uygun miktarda olmaları şartıyla KDV matrahına dahil olmayacaktır.

Örnek 2: Yukarıdaki (Birinci) örnekte birim fiyatı KDV hariç 200-TL olan mal satışı nedeniyle düzenlenen faturada, satış bedelinin ayni iskonto olarak verilecek mallarda dahil edilerek 105 adet üzerinden 21.000-TL olarak hesaplanması, daha sonra bedelsiz verilecek 5 birim malın bedeli olan 1.000-TL'nin iskonto olarak toplam bedelden indirilmesi halinde (Toplam mal bedeli: 21.000-TL – 1.000-TL iskonto = 20.000-TL mal bedeli), bu şekilde bedelden indirim şeklinde gerçekleştirilen ayni iskontolar KDV matrahına dahil olmayacaktır.

1.2. Bedeli Bir Tarifeye Göre Veya Serbest Meslek Faaliyetleri İçin İlgili Meslek Teşekküllerince Tespit Edilmiş Bir Tarifeye Göre Belirlenen Hizmet Bedellerine Uygulanan İskontolar

Bedeli bir tarifeye göre tespit edilen veya serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamaz. Yani tespit edilen tarife ücreti üzerinden iskonto düşülemez (KDV matrahı, tespit edilen tarife ücretinden az olamaz).

KDV Kanunu'nun 25/a maddesinde, fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontoların KDV matrahına dahil olmadığı genel bir hüküm olarak belirtilmesine karşın, aynı Kanun'un 27/5. maddesinde Serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamayacağı özel bir hüküm olarak belirtilmiş olup, tarife bedelinden bir iskonto yapılsa dahi, KDV'nin, Kanun'un 27/5. maddesi gereği tarife bedeli esas alınarak hesaplanması gerekmektedir. İskonto tutarı ancak, hizmetin tarifede gösterilen ücretten daha yüksek bir bedelle yapılması halinde, KDV matrahına dahil olmayacaktır. Ancak bu durumda da, KDV matrahı hiçbir şekilde tarife bedelinden daha düşük olamayacaktır.

Örnek 1: "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavir Asgari Ücret Tariferi", "Gümrük Müşavirliği Asgari Ücret Tarifesi", "Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği Asgari Ücret Tarifesi" gibi tarifeyle alt sınırı belirlenen durumlarda, hizmetin bedeli (fatura tutarı) bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamaz, tespit edilen tarife ücreti üzerinden iskonto düşülemez (KDV matrahı, tespit edilen tarife ücretinden az olamaz).

Örnek 2: 2020 yılında Genel Antrepo (A ve B Tipi) Tespit Raporu Asgari Ücreti aylık: 21.850-TL olup, Yetkilendirilmiş Gümrük Müşaviri (YGM)'nin düzenleyeceği hizmet faturası tutarı 21.850-

TL’nın altında olamaz. Diğer bir değişle bu tür hizmet faturalarında KDV matrahı en az 21.850- TL’dir.

Örnek 3: Gözetim ve Koruma Önlemleri (Eşik fiyat/Referans fiyat) uygulanan ürünlerin ithali sırasında gözetim belgesi ibraz edilmemesi halinde, ithal edilen eşyanın kıymeti (haliyle KDV matrahı) o eşya için tespit edilen eşik fiyattan/referans fiyattan aşağı olamaz. İskonto tutarı ancak, mal bedelinin eşik fiyattan daha yüksek olması halinde, KDV matrahına dahil olmayacaktır. Ancak bu durumda da, KDV matrahı hiçbir şekilde eşik fiyata göre belirlenen bedelden daha düşük olamayacaktır.

1.3. Küsurat Giderme Amacıyla Yapılan İskontolar

Taraflar (mükellefler), fatura bedeli ve KDV’nin küsüratsız olmasını sağlayabilmek için, küsüratı giderecek miktarda indirimde bulunabilirler. Bu şekilde yapılacak bir iskontonun KDV matrahından düşülebilmesi için iskontonun faturada ayrıca gösterilmesi ve ticari teamüllere uygun olması gerekmektedir. Küsüratı giderici iskontonun, KDV hesaplandıktan sonra, vergi dahil toplam bedelden indirim suretiyle gerçekleştirilmesi KDV Kanunu’nun 25. maddesine uygun değildir. Bu nedenle, iskonto tutarının, küsüratı önleyecek şekilde belirlenerek KDV hariç satış bedelinden indirilmesi ve KDV’nin bu şekilde tespit edilecek bedel üzerinden hesaplanması gerekir.

1.4. Belli Bir Dönem Sonunda veya Ciro Aşıldığında Yapılan İskontolar

Hazine ve Maliye Bakanlığı, mal ve hizmet ithalatları nedeniyle yurt dışında yerleşik satıcı firmalar tarafından Türkiye’deki alıcı firmalara ciro primi (iskontosu) adı altında yapılan ödemeleri -(ki bu ödemeler genellikle fiyat indirimi şeklinde gerçekleşmekte)- Katma Değer Vergisi’ne tabi tutmaktadır.

Konuya ilişkin olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca iki adet tebliğ çıkarılmış olup, ilk çıkarılan ve 18681/31.12.1987 sayı ve tarihli RG’de yayınlanan, 01.01.1988 – 18.01.2012 tarihleri arasında yürürlükte kalan “26 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği”ne -(özellikle Tebliğin L/2 bölümünde belirtilen açıklamalara)- 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 tabidir. Bu tür iskontolar doğrudan satılan malla ilgili değildir. Burada söz konusu olan iskonto, firmanın yaptığı ek bir çalışmanın ya da

çabanın sonucu olarak doğmaktadır. Dolayısıyla yapılan iş, satıcı firmaya verilen bir hizmettir. Satıcı firma ile alıcı firma arasında düzenlenen yazılı veya sözlü bir sözleşmeye göre, alıcı firma sözleşmenin hükümlerine uygun olarak belli bir çabayı göstermiştir ki, (belli bir hizmeti vermiştir ki) ek ödemeye yani iskontoya hak kazanmıştır. Dolayısıyla, mal ve hizmet satışına ilişkin olarak düzenlenen asıl fatura veya benzeri belgelerde gösterilmeyip, yılsonlarında belli bir dönem sonunda veya belli bir ciro aşıldığında yapılan iskontoların, Kanun'un 25/a maddesine göre KDV matrahından düşülmesi mümkün olmayıp, hizmet kapsamında genel oranda (% 18) KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir. Vergi idaresi verdiği bir çok özelgede de, aynı doğrultuda görüş belirtmiştir. -(26 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği"nin L/2 bölümü, 28178/19.01.2012 sayı ve tarihli RG'de yayınlanan 116 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile yürürlükten kaldırılmıştır)-.

Ancak Danıştay, 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 amacıyla bu satış limitine göre yapılan bir iskonto olduğu, KDV Kanunu'nun 2, 3, 4 ve 5. maddelerinde yer alan teslim, teslim sayılan haller, hizmet ve hizmet sayılan haller kapsamına girmediği, bu nedenle de KDV'ye tabi olamayacağı görüşündedir. Danıştay'ca bu konuda verilmiş bir çok karar olup, bunlardan iki tanesi örnek olarak alınmıştır. Danıştay 11.Dairesi'nin 15.05.1996 tarih ve E. 1996/370, K. 1996/1927 sayılı Kararında özetle: **"Yıl sonunda yapılan iskontolar, mal ve hizmet satışı ile ilgili olmayıp, teşvik amacıyla yapıldığından, KDV'ye tabi olmayacaktır"**, Danıştay 11.Dairesi'nin 02.07.1996 tarih ve E. 1995/2327, K. 1996/2838 sayılı Kararında da özetle: **"Belli bir ciro aşıldığında yapılan iskontoların doğrudan doğruya ve münhasıran muhatap için yapılmaması nedeniyle hizmet veya prim kapsamında KDV'ye tabi tutulması mümkün değildir"** denilmektedir.

28178/19.01.2012 sayı ve tarihli RG'de yayınlanan 116 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde -(Tebliğin 6.2. Fatura ve Benzeri Belgelerde Ayrıca Gösterilmeyip, Yıl Sonlarında, Belli Bir Dönem Sonunda ya da Belli Bir Ciro Aşıldığında Yapılan İskontolar bölümünde)- aynen: **"**KDV Kanununun 35 inci maddesi ile KDV matrahında çeşitli sebeplerle değişiklik vuku bulduğu 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 bulduğu dönem içinde düzeltebilmelerine imkân sağlanmıştır.

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 itibariyle, asıl işleme ilişkin KDV matrahının değişmesi sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla, KDV matrahında değişiklik vuku bulduğu bu gibi durumlarda KDV Kanununun 35 inci maddesine 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 bulduğu 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.” Denilmektedir.

- Söz konusu Tebliğle, KDV matrahında değişikliğe neden olan iskonto tutarına, ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte, bu işlem için geçerli olan KDV oranı uygulanmak suretiyle yapılacağından vergi oranı konusundaki uyuşmazlıklar da giderilmiştir.

116 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’ndeki düzenleme ile; Hazine ve Maliye Bakanlığı, ciro primlerini müstakil bir hizmetin karşılığı değil, alıcı ve satıcı yönünden karşılıklı olarak matrahta düzeltme yapılmasını gerektiren bir işlem olarak değerlendirmiş, primden yararlanan tarafından satıcıya fatura düzenlenmek suretiyle KDV matrahının ve KDV tutarının alıcı ve satıcı tarafından karşılıklı olarak düzeltilmesini uygun görmüştür. Ancak, Tebliğde yer alan açıklamaların, alıcı ve satıcının her ikisinin de Türkiye’de olduğu ve KDV mükellefi bulunduğu, Kanun’un 35. maddesine göre karşılıklı olarak matrah ve vergi düzeltmesinin yapılacağı durumlar için geçerli olması nedeniyle, aynı uygulamanın yurt dışı ciro primleri için geçerli olup olmayacağı hususunda tereddütlere sebep olmuştur.

Konu Hakkında Farklı Görüşler Mevcut Olup;

- Hazine Ve Maliye Bakanlığı’nın Uygulamayı Yönlendiren Görüşüne **(Birinci Görüşe) Göre:** Ciro primleri, KDV Kanunu’nun 35. maddesi kapsamında KDV matrahında değişiklik yaratan ve düzeltilmesi gereken bir husus olarak değerlendirmiş, yurt dışı ciro primlerinin, asıl işleme ilişkin KDV matrahını değiştirmesi nedeniyle KDV matrahında ve KDV tutarında düzeltme yapılmasını gerektiren bir husus olduğu, düzeltme işleminin fatura düzenlenmeksizin fazladan indirilen

KDV’nin ilgili dönemde hesaplanan KDV’ye ilave edilmek suretiyle yapılması gerektiği belirtilmiştir. *Müfettişliğimizin görüşü de bu yöndedir.*

- Maliye Bakanlığı, konu ile ilgili olarak düzenlediği özelgelerde de; “Yurt dışı ciro primlerini matrahta değişiklik yaratan bir unsur olarak değerlendirmiş, satıcının yurt dışında olduğu hususunu dikkate alarak düzeltmenin tek taraflı olarak sadece Türkiye’deki alıcı nezdinde, fatura düzenlenmeksizin, değişikliğin mahiyetine uygun şekilde, prime isabet eden ve daha önce indirilen KDV’nin ilave edilecek KDV olarak ilgili dönem beyannamesinde hesaplanan KDV’ye ilave edilmek suretiyle yapılması gerektiği” şeklinde görüş bildirmiştir.

- İkinci Görüşe Göre İse: Daha önce ithal edilen mallar nedeniyle yurt dışındaki firmalar tarafından yapılan fiyat indirimleri ve/veya ciro primi ödemelerinin KDV’nin konusuna giren bir teslim veya hizmetin karşılığı olmadığı ve KDV’ye tabi tutulamayacağı, KDV kapsamına girmese dahi ciro iskontosu ile ilgili olarak yurt dışındaki satıcıya yönelik KDV ihtiva etmeyen bir fatura düzenlenerek kayıtlara intikal ettirilmesi gerektiği şeklindedir. Bu görüşün dayanak noktalarından birincisi, yurt dışı ciro primleri nedeniyle KDV Kanunu’nun 48. maddesine göre ithalatta KDV matrahında ve tutarında bir düzeltme yapılmasının mümkün bulunmadığı, ikincisi ise, KDV Kanunu’nun 35.maddesinin yurt içi mal teslimleri ve hizmet ifaları için geçerli olduğu, ithalat işlemleri için uygulanamayacağı, şeklindedir.

2- İSKONTOLAR VE GÜMRÜK KIYMETİ

Eşyanın Gümrük Kıymeti: 4458 sayılı Kanunu’nun 24. maddesine göre ithal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta 27 ve 28. maddelere göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır.

Fiilen ödenen veya ödenecek fiyat, ithal eşyası için alıcının, satıcıya veya satıcı yararına yaptığı veya yapması gereken ödemelerin toplamıdır. Bu fiyat, ithal eşyasının satış koşulu olarak, alıcının satıcıya veya satıcının bir yükümlülüğünü karşılamak üzere üçüncü bir kişiye yaptığı veya yapacağı tüm ödemeleri kapsar. 24. madde hükümlerine göre gümrük kıymeti belirlenirken, ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına 27. maddede belirtilen ilaveler yapılır.

Gümrük Kanunun 24. maddesi hükümlerine göre belirlenemeyen gümrük kıymeti, Kanun’un 25. maddesinde belirtilen diğer yöntemlerin sırasıyla uygulanması suretiyle belirlenir. 25.madde hükümlerine göre belirlenemeyen gümrük kıymeti, Kanun’un 26. medde de belirtilen hükümlere

göre belirlenir. 24, 25 ve 26. madde hükümlerine göre belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymeti ise, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT)'ın VII'nci Maddesi, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşma, Bu Anlaşmaya göre oluşturulan Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi'nin Kararları, Gümrük Kıymeti Yorum Notları, Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliği'nin eşyanın gümrük kıymetine ilişkin diğer hükümleri ile bu hükümlere uygun prensip ve yöntemlerle ve Türkiye'de mevcut veriler esas alınarak belirlenir.

Gümrükler Genel Müdürlüğünün 2001/38 sayılı 14.11.2001 tarihli genelgesine göre; Gerekli koşulları sağlayan iskontoların satış bedeli yöntemine göre gümrük kıymetinin tespitinde dikkate alınması gerekir.

Satış bedeli yöntemine göre ithal eşyasının gümrük kıymetinin tespitinde dikkate alınacak iskontolar "Peşin Ödeme İskontosu" ve "Miktar İskontosu"dur.

Bu konuda, öncelikle yapılan iskontonun peşin ödeme veya miktar iskontosu tanımına girip girmediği, bu çerçevede gerekli koşulları taşıyıp taşımadığı, ticarette mutat olarak kabul edilen oranlarda bulunup bulunmadığı, aynı şartlarda mal alan tüm alıcılara uygulanıp uygulanmadığı, alıcı ile satıcı arasındaki ilişkiden etkilenip etkilenmediği, bir muvaza sonucu doğup doğmadığı, vb. hususlarının incelenmesi gerekmektedir.

2.1. Peşin Ödeme İskontosu

Peşin Ödeme: Satışa konu eşyanın sevk edilmesinden önce, alıcı tarafından eşya bedelinin ödenmesidir.

Peşin Ödeme İskontosu: Mal bedelinin peşin ödenmesi nedeniyle alıcıya tanınan bir fiyat indirimidir.

Peşin ödeme iskontosunun eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde dikkate alınması ve ithalata konu malın gümrük kıymetine dahil edilmemesi için aşağıda belirtilen şartları taşıması gerekir.

- Peşin ödeme iskontosu ithal malın gümrüğe beyanından önce yapılmış ve fatura veya benzeri vesikalarda gösterilmiş olmalıdır.

- Mal bedeli ithal malın gümrüğe beyanından önce ödenmiş olmalıdır.

- Peşin ödeme iskontosu ticari uygulamalar çerçevesinde oluşan mutat oranlarda ve satıcının bulunduğu ülkede benzeri ticari işlemlerde uygulanan oranlara yakın olmalıdır.

- İskonto, alıcı ile satıcı arasındaki özel ilişkilerden ve herhangi bir muvazaalı işlemden kaynaklanmamalıdır.

Yukarıda yazılı koşulları taşıyan peşin ödeme iskontosu ithal malın gümrük kıymetine dahil edilmeyecektir. Ayrıca Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 25/a maddesi çerçevesinde KDV tabi almayacaktır.

İskontonun, yukarıda belirtilen koşulları taşımadığı durumlarda ise, ithalata konu malın gümrük kıymetine dahil edilmesi gerekir.

Peşin ödeme iskontosu yapıldığı belirtilen işlemlerde, öncelikle ödeme şeklinin ne olduğu araştırılmalı, ithal eşyasının gümrüğe beyanından önce peşin ödeme iskontosunun yapıldığı ve buna göre mal bedeline ilişkin ödemenin de gerçekleştirilmiş olduğu tespit edilmelidir.

Ayrıca, ilgili sözleşmeden hareketle, daha önceleri ithalat yapılmış ise, yapılan bu ithalatlara ilişkin SDGB'de ödeme şeklinin nasıl beyan edildiğine (peşin veya vadeli), KKDF doğup doğmadığına, söz konusu sözleşmeye tekabül eden Damga Vergisinin ödenip ödenmediğine, ödenen veya ödenmesi gereken DV'nin ithalatta KDV matrahına ve varsa ÖTV'ye katılıp katılmadığı, … hususlarına da bakılması gerekir.

2.2. Miktar İskontosu

Miktar İskontosu: Satıcının alıcıya, belli bir dönem içinde satın aldığı miktara göre fiyattan yaptığı indirimdir. Miktar iskontosu yalnızca satıcının satılan eşya miktarına bağlı olarak önceden belirlenen bir ödeme planına göre fiyat uygulandığı durumlarda söz konusudur.

Bu iskontonun da ticarette mutat olarak kabul edilen oranlarda bulunması ve aynı miktarda mal alan tüm alıcılara uygulanması gerekmektedir.

Miktar iskontosunun eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde dikkate alınması ve gümrük kıymetine dahil edilmemesi için aşağıda belirtilen koşulların varlığı gerekmektedir.

- Söz konusu iskontonun ithalattan önce yapılmış olması, ilgili fatura veya benzeri vesikalarla ve satış sözleşmesiyle bunun yine ithalattan önce yapıldığının ispatlanması gerekir.

- İskonto ticarette mutat kabul edilen oranlar içinde olmalıdır.

- Miktar iskontosu aynı miktarda mal alan bütün alıcılara uygulanmalıdır.

- İskonto, alıcı ile satıcı arasındaki özel ilişkilerden ve herhangi bir muvazaalı işlemden kaynaklanmamalıdır.

Yukarıdaki koşulları taşıyan miktar iskontosunun ithale konu malın gümrük kıymetine dahil edilmemesi, gümrük kıymetinden indirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan;

- Alıcı, satış sözleşmesine göre, satıcı adına, yararına veya hesabına belirli işlerin yapılmasını üstlenirse,

- İthal eşyasının satış koşulu olarak alıcı bir üçüncü tarafa satıcı adına veya hesabına mal yada hizmet sağlarsa,

- Alıcı ile satıcı arasındaki ilişki/münasebet fiyatı etkilemişse,

- İthal eşyasının fiyatından daha önceki ticari muamelerden doğan bir alacak düşülmüşse,

- Geçmişte gerçekleştirilmiş ithalat için ilave iskonto yapılmışsa,

Bu tür iskontolar, ister peşin ödeme iskontosu olsun, isterse miktar iskontosu olsun gümrük kıymetinden indirilemez.

Yukarıda belirtilen koşulları taşımayan, alıcı ile satıcının kişisel ilişkilerinden kaynaklanan özel iskontolar ile mutat olmayan miktardaki iskontolar, gümrük kıymetini azaltıcı bir unsur olarak kabul edilmeyip, eşyanın gümrük kıymetine ilave edilmesi gerekir.

Yine, ithalata konu eşyanın faturasında belirtilen iskontonun, daha önceki bir ithalata ilişkin olduğunun anlaşılması halinde, geriye dönük olarak yapılan söz konusu iskontonun anılan fatura muhteviyatı sevkiyatla ilgili ithalat işleminde dikkate alınmaması, eşyanın gümrük kıymetine ilave edilmesi gerekir.

İthal Eşyasının Gümrük Kıymetinin Tespitinde İskontoların Tabi Tutulacağı İşlem Konusundaki Tereddütleri Gidermeye Yönelik Olarak, Aşağıdaki Hususların Açıklanmasına Gerek Görülmüştür:

1. 4458 sayılı Gümrük Kanununun 24.maddesine göre ithal eşyasının gümrük kıymeti eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta, Gümrük Kanununun 27 ve 28.maddelerine göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır.

Fiilen ödenen veya ödenecek fiyat, ithal eşyası için alıcının satıcıya veya satıcı yararına yaptığı veya yapması gereken ödemelerin toplamıdır.

Bu kapsamda, gerekli koşullara uygunluk sağlayan iskontoların satış bedeli yöntemine göre gümrük kıymetinin tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

2. Satış bedeli yöntemine göre ithal eşyasının gümrük kıymetinin tespitinde dikkate alınacak iskontolar "**peşin ödeme iskontosu**" ve "**miktar iskontosu**"dur.

Bu konuda, öncelikle yapılan iskontonun peşin ödeme veya miktar iskontosu tanımına girip girmediği, bu çerçevede gerekli koşulları taşıyıp taşımadığı hususlarının incelenmesi gerekmektedir. Bu inceleme sırasında iskonto oranları da gözönünde bulundurulmalıdır.

a) Satışa konu eşyanın sevk edilmesinden önce alıcı tarafından eşya bedelinin ödenmesi uluslararası ticarette "peşin ödeme" olarak tanımlanmaktadır.

"***Peşin ödeme iskontosu***" *ise mal bedelinin peşin ödenmesi nedeniyle alıcıya tanınan bir fiyat indirimidir.*

Dolayısıyla, *peşin ödeme iskontosu yapıldığı belirtilen işlemlerde, öncelikle ödeme şeklinin ne olduğu araştırılmalı, ithal eşyasının gümrüğe beyanından önce peşin ödeme iskontosunun yapıldığı ve buna göre mal bedeline ilişkin ödemenin de gerçekleştirilmiş bulunduğu tespit edilmelidir.*

Ayrıca, *peşin ödeme iskontosunun ticarette "mutat iskonto" olarak kabul edilen oranlarda ve satıcının bulunduğu ülkede benzeri ticari muamelelerde uygulanan oranlara yakın olması gerekmektedir.*

b) "*Miktar iskontosu,*" *satıcının alıcıya, belli bir dönem içinde satın aldığı miktara göre fiyattan yaptığı indirimdir. Miktar iskontosu yalnızca satıcının satılan eşya miktarına bağlı olarak önceden belirlenen bir ödeme planına göre fiyat uygulandığı durumlarda söz konusudur.*

Bu iskontonun da ticarette mutat olarak kabul edilen oranlarda bulunması ve aynı miktarda mal alan tüm alıcılara uygulanması gerekmektedir.

3. 1 ve 2'inci maddelerde belirtilen koşulları taşımayan, alıcı ile satıcının kişisel ilişkilerinden kaynaklanan özel iskontolar ile mutat olmayan miktardaki iskontolar eşyanın gümrük kıymetini azaltıcı bir unsur olarak kabul edilmez. Bu tür iskontoların Eşyanın Gümrük Kıymetine katılması gerekir ***(Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2001/38 Sayılı Genelgesi).***

Konuya ilişkin yargı kararları incelendiğinde ise: Danıştay 7.Dairesinin 1999/1828 E., 2000/847 K. Sayılı, 2000/847 Nolu 27.03.2000 Tarihli, 2001/1965 Nolu 04.06.2007 Tarihli Kararlarda olduğu üzere; İthal faturasında belirtilen iskontolarla ilgili olarak Gümrük İdaresince yapılan ek tahakkukların, "İthal eşyasının gümrük vergisine esas alınacak kıymetinin, eşyanın satış bedeli olduğu, İthal eşyasının satış bedeli yöntemine göre gümrük kıymeti belirlenirken, gerçekte ödenen veya ödenecek fiyata ilave edilecek unsurlar arasında iskontoya yer verilmediği, bu durumda, ithalat faturalarında belirtilen iskontoların ithal olunan eşyanın beyan edilen kıymetine dahil edilmemesi gerektiği, olayda, beyan edilen kıymetin gerçekte ödenen veya ödenmesi gereken fiyat olmadığı yönünde idarece başkaca bir tespit yapılmaması" gerekçesi ile iptal edildiği anlaşılmaktadır.

SONUÇ

Satıcının alıcıya bazı şartların gerçekleşmesi koşuluna bağlı olarak satış fiyatından yaptığı indirim olarak tanımlanan iskonto, satış hacminin artırılması, aynı veya benzer mal üreten/satan firmalarla rekabet edilebilme, işletmenin veya satışa konu malların reklam ve tanıtımının yapılması, daha fazla mal satılması gibi amaçlarla yapılabilir.

Satış bedeli yöntemine göre ithal eşyasının gümrük kıymetinin tespitinde dikkate alınacak iskontolar "Peşin Ödeme İskontosu" ve "Miktar İskontosu"dur.

Bu konuda, öncelikle yapılan iskontonun peşin ödeme veya miktar iskontosu tanımına girip girmediği, bu çerçevede gerekli koşulları taşıyıp taşımadığı, ticarette mutat olarak kabul edilen

oranlarda bulunup bulunmadığı, aynı şartlarda mal alan tüm alıcılara uygulanıp uygulanmadığı, alıcı ile satıcı arasındaki ilişkiden etkilenip etkilenmediği, bir muvaza sonucu doğup doğmadığı, vb. hususlarının incelenmesi gerekmektedir.

- Peşin ödeme iskontosu ithal malın gümrüğe beyanından önce yapılmış ve fatura veya benzeri vesikalarda gösterilmiş olmalıdır.

- Mal bedeli ithal malın gümrüğe beyanından önce ödenmiş olmalıdır.

- Peşin ödeme iskontosu ticari uygulamalar çerçevesinde oluşan mutat oranlarda ve satıcının bulunduğu ülkede benzeri ticari işlemlerde uygulanan oranlara yakın olmalıdır.

- İskonto, alıcı ile satıcı arasındaki özel ilişkilerden ve herhangi bir muvazaalı işlemden kaynaklanmamalıdır.

"Miktar iskontosu," satıcının alıcıya, belli bir dönem içinde satın aldığı miktara göre fiyattan yaptığı indirimdir. Miktar iskontosu yalnızca satıcının satılan eşya miktarına bağlı olarak önceden belirlenen bir ödeme planına göre fiyat uygulandığı durumlarda söz konusudur.

Bu iskontonun da ticarette mutat olarak kabul edilen oranlarda bulunması ve aynı miktarda mal alan tüm alıcılara uygulanması gerekmektedir.

Yukarıda yazılı koşulları taşıyan peşin ödeme iskontosu ithal malın gümrük kıymetine dahil edilmeyecektir. Ayrıca Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 25/a maddesi çerçevesinde KDV tabi almayacaktır.

İskontonun, yukarıda belirtilen koşulları taşımadığı durumlarda ise, ithalata konu malın gümrük kıymetine dahil edilmesi gerekecektir/gerekir.

Bu Yazı Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi Sayın Kerim ÇOBAN Tarafından Kaleme Alınmıştır.

KAYNAKÇA:

- 4458 sayılı Gümrük Kanunu.
- Mer-i Gümrük Yönetmeliği.
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.

- KDV Genel Uygulama Tebliği.
- Gümrükler Gümrükler Genel Müdürlüğü’nün 2001/38 Sayılı Genelgesi.