

# **CİRO PRİMLERİNİN MAHİYETİ VE KDV İADESİ İŞLEMLERİNDE YARATTIĞI SORUNLAR**

## **1. KONU**

Esasında bir iskonto mahiyetinde olan ve pazarlama yöntemi olarak kullanılan ciro primlerinin vergi ve muhasebe uygulamaları karşısındaki durumu hep tartışmalı olmuştur. Konu, diğer vergi kanunları uygulamasında fazla sorun yaratmamakla birlikte, özellikle KDV uygulamasında, KDV Kanununun yürürlüğe girdiği andan itibaren tartışıla gelmiştir.

Konuyla ilgili olarak 26 seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde yapılan "*Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonralarında, 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. 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 Katma Değer Vergisi Kanununun 4. maddesi çerçevesinde "hizmet" kapsamına giren bu işlemlere ait iskontolar, aynı Kanunun 1/1. maddesi uyarınca vergiye tabi tutulacaktır.*" Şeklindeki açıklama uyarınca yapılan uygulama ise uzun süre mükellefler ve vergi idaresi arasında çok sayıda uyuşmazlığa konu olmuştur.

Daha sonra ise Mali İdare önce 116 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nde bu yaklaşımından vazgeçmiş, 1 Mayıs 2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliği ile de yeni yaklaşımını devam ettirmiştir.

Ciro priminin mahiyeti ve KDV uygulaması açısından yapılan düzenlemeler, özellikle KDV iadesi uygulamalarında öteden beri sorun yaratmış, idare, ciro primleri nedeniyle ödenen vergilerin iadesine hep tereddütle yaklaşmıştır. Yapılan son düzenlemeler de bu sorunun aşılmasında yeterli olmamış, hatta mevcut sorunları daha da arttırmıştır.

Bu çalışmamızda, öncelikle ciro primlerinin mahiyeti ele alınacak ve daha sonra da bu primler nedeniyle ödenen KDV'nin özellikle indirimli orana tabi işlemde bulunan mükelleflere iadesinde yaşanan sorunlar ve çözüm yolları tartışılacaktır.

## **2. KONUyla İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER**

KDV Kanununun 25/a maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticarî teamüllere uygun miktardaki iskontoların KDV matrahına dahil

olmayacağı belirtilmiştir. Esasında bir iskonto mahiyetinde olan ciro primlerinin KDV uygulaması karşısındaki durumu ile ilgili olarak, yukarıda bahsedildiği şekilde daha önce 26 seri no.lu genel tebliğde açıklanan yaklaşımdan Mali İdare daha sonra vazgeçmiş ve 116 seri no.lu Genel Tebliğde yeni bir yaklaşım benimsemiştir.

Söz konusu Genel Tebliğin “6. İskonto Uygulaması” başlıklı bölümünde aşağıdaki gibi açıklama yapılmıştır.

## **“6. İSKONTO UYGULAMASI**

### **6.1. Fatura ve Benzeri Belgelerde Ayrıca Gösterilen İskontolar**

*KDV Kanununun 25/a maddesi ile teslim ve hizmet işlemlerine ilişkin olarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontoların KDV matrahına dâhil edilmeyeceği 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 edilmeyecektir.*

### **6.2. Fatura ve Benzeri Belgelerde Ayrıca Gösterilmeyip, Yıl Sonlarında, Belli Bir Dönem Sonunda ya da Belli Bir Ciro Aşıldığında Yapılan İskontolar**

*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 düzeltmelerine 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 bulunduğu 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 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”*

Yapılan düzenleme ile ciro primlerinin, daha önce ifade edildiği şekilde alıcının satıcıya verdiği bir hizmet olduğu görüşünden vazgeçilmiş ve ciro primlerinin de işin özünde bir iskonto olduğu kabul edilmiştir. Ancak fatura ve benzeri belgelerde gösterilen iskontolardan farklı olarak başlangıçta iskontonun tutarı bilinemediği için, iskonto tutarının belli olduğu

tarihte, başlangıçta iskonto uygulanmadan belirlenen matrahın, KDV Kanununun 35 inci maddesi uyarınca düzeltilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

1 Mayıs 2014 tarihinden itibaren yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "İskontolar" başlıklı (III/A- 6.1.) numaralı bölümünde ise

*"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.*

*Bu durumda, iskontoların KDV matrahına dâhil edilmemesi için aşağıdaki şartların bulunması gerekmektedir:*

*a) Söz konusu iskontolar fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmiş olmalıdır.*

*b)İskontolar ticari teamüllere uygun miktarda olmalıdır.*

*Bu iki şartın bir arada bulunmaması halinde iskontoların matrahtan indirilmesine imkân bulunmamaktadır.*

*Bu nedenle, satılan mal ya da yapılan hizmet karşılığında düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmeyip sonradan ya da yılsonlarında iskonto yapıldığının bir dekontla bildirilmesi veyahut ticari teamülleri aşan bir miktarda iskonto yapılması hallerinde, yapılan ya da bildirilen iskontolar bu bent hükmünden yararlanamaz.*

*3065 sayılı Kanunun 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.*

*Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hâsılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan iskontolar esas itibarıyla, asıl işleme ilişkin KDV matrahının değişmesi sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla, KDV matrahında değişiklik vuku bulunduğu bu gibi durumlarda 3065 sayılı Kanunun 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 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”*

Denilmek suretiyle aynı yaklaşım devam ettirilmiştir.

### **3. KONUNUN TARTIŞILMASI VE DEĞERLENDİRMELER**

#### **3.1. Ciro Priminin Mahiyeti ve Yapılan Düzenlemenin Değerlendirilmesi:**

Genel olarak ciro primlerinin mahiyeti ile KDV uygulaması açısından ne şekilde değerlendirilmesi gerektiği konusunda Platformda yapılan tartışmalarda; “ciro priminin satıcının alıcıya verdiği bir teşvik unsuru olduğu, iskonto olarak kabul edilmesinin doğru olmadığı ve bu nedenle de ciro priminin bir hizmet olarak değerlendirilmesi gerektiği” şeklinde bir görüş ile “ciro priminin özünde bir iskonto olduğu ancak tutarının işlem tarihinde değil de taraflar arasında düzenlenen sözleşmedeki şartların gerçekleştiği tarihte belli olduğu, bu nedenle de ciro priminin belli olduğu tarihte başlangıçta yapılan işlemin bedelinin düzeltilmesi gerektiği şeklindeki son düzenlemelerin doğru ve işin mahiyetine uygun olduğu” şeklinde iki ayrı görüş ortaya çıkmıştır. Bu görüşleri savunanların gerekçeleri aşağıda belirtilmiştir.

#### **Ciro priminin teşvik ve hizmet olduğu görüşü:**

Ciro primi; bayilere ve sürekli mal alımında bulunanlara belli bir sürede, belirli bir miktarın üzerinde mal alımı şartına bağlı olarak yıl içinde yapılan, belli oranda sağlanan nakit, mal ve benzeri şekildeki menfaatlerdir ve satış amacıyla kullanılan bir pazarlama yöntemidir.

Kelime anlamı olarak iskonto; indirim, kırdırma anlamına gelmekte, ciro primi kavramı ise belli bir iş hacminin aşılması dolayısıyla teşvik amacıyla ödenen menfaati ifade etmektedir. Bu anlamda Ciro primi bir iskonto olmadığı gibi birbirinin yerine ikame edilmesi de söz konusu değildir. Diğer bir deyimle ciro primi iskonto olarak değerlendirilemez.

Ciro priminde dönemden doğan sorunların tartışılması, KDV açısından ciro primlerinin vergilendirilmesine yönelik olarak 116 ve KDV Genel Uygulama Tebliğlerinde yer alan hükümler doğrultusunda uygulama yapılmak istenilmesinden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla öncelikle söz konusu düzenlemelerin tartışılması gerekmektedir.

Bilindiği üzere 26 numaralı KDV Tebliğinde konu ile ilgili bölümde;

*“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. 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 Katma Değer Vergisi Kanununun 4. maddesi çerçevesinde "hizmet" kapsamına giren bu işlemlere ait iskontolar, aynı Kanunun 1/1. maddesi uyarınca vergiye tabi tutulacaktır."* açıklaması yer almaktadır

Bu açıklamalara göre ciro primi, hasılat primi ve iskonto adlarıyla yapılan ödemelerden, yani sağlanan menfaatlerden söz edilmekte, diğer bir deyişle primler ile iskonto şeklindeki ödemeler farklı kavramlar şeklinde kullanılmaktadır. Diğer taraftan tebliğde sözü edilen iskonto doğrudan satışı yapılan malla ilgili bir iskonto olmayıp, yılsonunda müşterilerin borçlandığı meblağdan iskonto suretiyle yapılan bir ödemeyi ifade etmektedir. Bu husus açık olarak tebliğden anlaşılmaktadır. Diğer bir ifade ile müşterinin yılsonunda var olan borcundan yapılan kesintiyi ifade etmekte ve bu tür menfaatlerin KDV'ye tabi olduğu, oranının da kanunun 1/1 maddesi uyarınca genel vergi oranı olduğunu belirtmektedir.

İskontolar ise tebliğin 1. kısmında açıklanmakta ve fatura üzerinde yapılan bu iskontoların KDV'ye tabi olmadığı vurgulanmaktadır.

Bu anlamda 26 numaralı Tebliğde yer alan açıklamaların geçerli olduğu, ancak daha açık bir şekilde kaleme alınsaydı daha anlaşılabilir olabilirdi denilebilir..

Önce 116 No.lu tebliğ ile daha sonra da KDVGUT ile ciro primi kavramı değiştirildiği gibi vergilendirme esasları da kısmen değiştirilmiştir.

26 No.lu tebliğde ciro primi ve iskonto kavramı ayrı ayrı ele alınmış ve bunların bir ödeme, sağlanan bir menfaat olduğu ifade edilmiş iken 116 No.lu tebliğde hem ciro primi, hem de iskonto özdeşleştirilmiş ve parantez dışı ifade ile hepsi iskonto olarak ifade edilmiştir.

Diğer taraftan bu iskonto ile asıl işleme ilişkin KDV matrahı arasında bir ilişki kurulmuş, düzenlenecek faturada KDV oranının ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlem için geçerli olan KDV oranı uygulanmak suretiyle yapılacağı ifade edilmiştir.

Sonradan yapılan yeni düzenleme ve değişikliğin yasal dayanağı bulunmamaktadır. Zira yukarıda ayrıntılı açıklandığı gibi ciro primi iskonto olmayıp sağlanan artı bir menfaattir. İkinci olarak bu iskonto ile 35'nci maddede sözü edilen matrahın yeniden düzenlenmesi hususunun bir ilgisi de bulunmamaktadır. Zira sağlanan menfaate ilişkin vergiyi doğuran olayın ilk işlemle hem dönem bakımından hem de illiyet bağı bakımından hiçbir ilişkisi bulunmamaktadır. Esasen tebliğde de böyle bir durumdan söz edilmemekte doğrudan 35'nci madde ile ilişkilendirilmektedir. 35'nci madde uygulaması bizatihi ilk işlemin KDV matrahının, dolayısıyla KDV'sinin, maddede belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde düzeltilmesini öngörmektedir. Olayımızda 35'nci maddede sözü edilen şartlar söz konusu olmadığı gibi, sair sebepler de "sağlanan menfaatler" şeklinde değerlendirilemez. Dolayısıyla belli dönemler sonucunda alıcıya sağlanan menfaatleri 35'nci madde ile ilişkilendirmek doğru bir yaklaşım değildir.

Esasen bu tebliğde alıcının düzenleyeceği faturada ilk işleme ilişkin KDV oranının uygulanmak suretiyle düzeltme işleminin yapılacağı ifade edilmesinin 35'nci madde düzenlemesi ile de bir ilgisi bulunmamaktadır. KDV oranının ilk işleme ait oran olması da

35'nci maddeye göre bir düzeltme işlemi yapılmasını gerektirmemektedir. Tebliğ de zaten böyle bir düzeltmeden söz etmemekte, sadece düzenlenen faturada ilk işleme ilişkin oranın uygulanması suretiyle düzeltme işlemi yapılmış sayılacaktır, denilmektedir.

KDV genel tebliğlerini tek bir tebliğ haline getiren GUT'nde de 116 No.lu tebliğde yer alan açıklamalara benzer açıklamalar yer almakla birlikte önemli bir ayrıntı bulunmaktadır. Tebliğin konu ile ilgili bir paragrafında; *“satılan mal ya da yapılan hizmet karşılığında düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmeyip sonradan ya da yılsonlarında iskonto yapıldığının bir dekontla bildirilmesi veyahut ticari teamülleri aşan bir miktarda iskonto yapılması hallerinde, yapılan ya da bildirilen iskontolar bu bent hükmünden yararlanamaz.”* denilmek suretiyle iskonto yolu ile yılsonunda yapılan menfaatin mahiyetine ilişkin tarafımızca yukarıda yapılan yoruma tebliğde katılmış olmakta ve iskontolar ayrı bir kategoride ele alınmaktadır. Ancak diğer yandan bir alt paragrafta; *“Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hâsılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan iskontolar esas itibarıyla, asıl işleme ilişkin KDV matrahının değişmesi sonucunu doğurmaktadır.”* denilmek suretiyle 116 No.lu tebliğ ile yapılan düzenleme tekrarlanmak suretiyle satış primi, hasılat primi ve iskontolar tek bir iskonto kavramı içinde mütalaa edilmektedir.

Dolayısıyla ciro priminde dönemden doğan sorunlar bizatihi tebliğde yer alan düzenlemeden kaynaklanmakta, ilk satış işleminin yapıldığı dönem ile ciro priminin elde edildiği dönem arasındaki farklılık bizatihi 35'nci maddenin uygulanmasına engel teşkil etmektedir.

Esasen 35'nci maddenin uygulanması 116 ve GUT de ifade edilmemekte, sadece uygulanacak oranın ilk işleme ilişkin oran olduğunu ifade etmek bakımından 35'nci madde ile ilişki kurulmaktadır. Yoksa 35'nci maddeye göre düzeltme yapılması öngörülmemektedir. Bu husus tebliğ açıklamalarından anlaşılmaktadır. *“Düzeltilme 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.”* ifadesi bunu ortaya koymaktadır. Dolayısıyla esas sorun Tebliğlerde yer alan ciro primi ile iskonto kavramının özdeşleştirilmesidir.

### **Ciro priminin iskonto olduğu görüşü:**

Özünde bir pazarlama yöntemi olan ciro primi, aynen yine bir pazarlama yöntemi olan normal iskontolar gibi bir iskontodur ve bu yönüyle son tebliğlerde yapılan düzenlemeler doğru ve işin özüne uygundur. Ciro primi şeklinde gerçekleşen iskontonun diğer iskontolardan tek farkı, şarta bağlı olarak ortaya çıkması ve başlangıçta yani işlemin yapıldığı tarihte tutarının tespit edilememesi nedeniyle düzenlenen faturalarda gösterilememesidir. Ciro priminin tutarının kesinleştiği tarih ise taraflar arasından yapılan sözleşmede belirlenen şartların gerçekleştiği tarihtir ve bu tarih itibarıyla normal iskontoların tabi olduğu prosedür ve vergileme rejimine tabi olması gerekir. Şöyle ki;

Bilindiği üzere, ticari hayatta pazarlama amacıyla pek çok yöntem kullanılabilir. Bu yöntemlerdeki temel amaç, satışı yapılan mal veya hizmete olan talebi arttırmak yani daha çok satış yapabilmektir.

İskontolar da bu pazarlama yöntemleri arasında bulunmaktadır. Yine ticari hayatta uygulanan iskontolar da farklı şekillerde gerçekleşebilmektedir. Satış işleminin gerçekleştiği tarihte satış fiyatından belli oranda indirim yapmak, en yaygın olarak kullanılan iskonto yöntemi olmakla birlikte, tek yöntem değildir. Bunun dışında da kullanılacak değişik iskonto yöntemleri bulunmaktadır. Bunların değişik şekillerde adlandırılmaları, fonksiyon itibarıyla bir iskonto yani satış fiyatından indirim sağlayan bir uygulama olduğu gerçeğini değiştirmez. Bu şekilde değişik adlarla gerçekleştirilen iskontoların bir kısmı satış faturalarında gösterilmekte, bir kısmı ise daha sonra belgeye bağlanmaktadır. Bunu belirleyen unsur da genellikle işlemin gerçekleştirildiği tarihte iskonto tutarının belli olup olmamasıdır. Bu kapsamda ciro primleri de yine değişik şekillerde gerçekleşebilmektedir ve duruma göre bazen tutarı başlangıçta bilinebilmekte, bazen ise tutar daha sonra belli olmaktadır ve bu işlemlerde farklı şekillerde adlandırılabilir.

Örneğin ilaç sektöründe yaygın olarak kullanılan ve “mal fazlası iskontosu” olarak adlandırılan işlem de özünde bir ciro primidir. Bu işlemde satıcı, alıcıya belli tutar ya da miktarda ilaç alması halinde yine belli sayıda ilacı ücretsiz olarak vermektedir. Örneğin, “10 kutu ilaç alınırsa 1 kutu ilacın bedava verileceği” şeklinde yapılan bir anlaşma ya da ilan edilen pazarlama yöntemi uyarınca, herhangi bir eczanenin ecza deposundan bir seferde 10 kutu ilaç alması halinde, ecza deposu, ilan ettiği ya da anlaşma yapıldığı şart gerçekleştiği için işlem anında 10 kutu ilacın yanında 1 kutu ilacı da ücretsiz olarak vermektedir. Bu işlemde ecza deposu tarafından düzenlenen faturada toplam olarak 11 kutu ilaç gösterilmekte, ücretsiz olarak verilen ilacın bedeli ise fatura üzerinde “iskonto” olarak gösterilmektedir.

Yine piyasada özellikle büyük marketlerde çok yaygın olarak kullanılan bir pazarlama yöntemi olan “3 al 2 öde” uygulaması gibi uygulamalar da özü itibarıyla satışı arttırmayı amaçlayan şarta bağlı bir ciro primidir. Bu şekilde 2 ürün fiyatına 3 ürün alınarak satın alınan birim ürün maliyeti azaltılmaktadır. Görüleceği üzere burada da fiyat indiriminden faydalanabilmek için daha fazla ürün alınması şartının yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu yöntemde de yapılan iskonto tutarı başlangıçta belli olduğu için düzenlenen faturada iskonto tutarı gösterilebilmektedir.

Herhangi bir mağazaya gidip belli bir mal satın alınmak istendiğinde ve fiyat sorulduğunda, satıcının satın alınacak ürün adedine göre fiyat tespit etmesi de (örneğin tek alırsan birim fiyat 10 TL ancak 10 tane alırsan birim fiyat 8 TL gibi) aslında bir ciro primidir ve bunun tartışma konumuz olan işlemden herhangi bir farkı yoktur. Yine bu işlemde de satış anında yapılan iskonto tutarı belli olduğu için düzenlenen faturada iskonto tutarı gösterilebilmektedir.

Bütün bu uygulamalar, ciro priminin, alıcının satıcıya verdiği bir hizmetin karşılığı değil, satıcının daha fazla mal satabilmek amacıyla uyguladığı şarta bağlı bir iskonto olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla, bir iskonto olan ciro priminin, KDV Kanunu hükümleri uyarınca

KDV matrahına dahil edilmemesi gerekmektedir. Başka bir ifade ile ciro primleri üzerinden KDV alınmamalı ve gerçekleştirilen işlemle ilgili KDV matrahının da ciro primi tutarı kadar az olması gerekmektedir.

Ancak yukarıda da bahsedildiği üzere, belli dönem sonlarında ya da tarihlerde gerçekleştirilen işlemlere göre hesaplanacak olan ciro priminin tutarı, işlemin yapıldığı anda belli olmadığı için, daha sonra ortaya çıkacak olan ciro primi tutarı, başlangıçtaki işlem bedelinden yani KDV matrahından indirilememektedir. Bunun sonucunda da satıcı yüksek matrah üzerinden KDV hesaplayıp beyan etmekte, alıcı da bu yüksek bedel üzerinden hesaplanan KDV'yi indirim konusu yapmaktadır. Dolayısıyla, taraflar arasında yapılan anlaşmaya göre ciro priminin tahakkuk ettiği yani tutarının hesaplanabilir olduğu tarihte, başlangıçta yapılan işlemin, nihai duruma göre düzeltilmesi, bu düzeltme işleminin de KDV Kanununun 35 inci maddesine göre yapılması gerekmektedir.

Bilindiği üzere, KDV Kanununun “Matrah ve indirim miktarının değişmesi” başlıklı 35 inci maddesinde; “*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 dönem içinde düzeltir*” denilmektedir.

Yukarıda da izah edildiği üzere, başlangıçta KDV matrahından tenzil edilmesi gerekirken, tutarı belli olmadığı için matrahtan indirilemeyen ciro primlerinin kesinleştiği tarihte, işlemin matrahı değişmekte ve başlangıçtaki bedellerin bu duruma göre düzeltilmesi gerekmektedir. Ciro primi nedeniyle işlem bedelinin azalacak olması, birinci görüş sahiplerinin iddialarının aksine, 35 inci maddede yer alan “sair sebeplerle matrahta değişikliğin vuku bulması” durumunun tipik bir örneğini oluşturmaktadır. Bu nedenle de başlangıçtaki işlem bedeli yani KDV matrahı, satıcı açısından hesaplanan KDV, alıcı açısından ise indirim konusu yapılan vergi tutarlarının düzeltilmesi gerekmekte olup, Mali İdare tarafından önce 116 seri no.lu, daha sonra da KDVGUT’nde yapılan açıklamalar bu düzeltme işleminin yapılma yöntemini belirtmektedir. Bu açıdan değerlendirdiğimizde, yapılan düzenleme, hem Kanundaki ifadelerle ve hem de işin özüne uygundur.

Platformda yapılan değerlendirmeler sonucunda yukarıda açıklanan ikinci görüş ağırlıklı olarak kabul görmüştür.

### **3. 2. Ciro Priminde KDV Açısından Vergiyi Doğuran Olay:**

Ciro primlerinin mahiyetinin belirlenmesinden sonra, çözüme kavuşturulması gereken diğer bir sorun da KDV uygulaması açısından ciro primlerinde vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana gelmiş sayılacağı hususudur. Esasında bu konu, aşağıda ele alınacak olan ciro primleri nedeniyle yüklenen vergilerin iade edilmesinde ortaya çıkan sorunun çözümü açısından da önemlidir.



Bilindiği üzere, VUK'nun 19 uncu maddesinde, vergi alacağıın, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı hükme bağlanmıştır. KDV uygulaması açısından ise vergiyi doğuran olay, Kanunun 10 uncu maddesinde olası işlemlere göre ayrı ayrı belirlenmiş ve tanımlanmıştır.

Çalışmamızın önceki bölümünde, ciro priminin bir iskonto olarak kabul edilerek ortaya çıktığı yani hesaplanabilir olduğu tarihte başlangıçta yapılan işlemin buna göre düzeltilmesi gerektiği ifade edilmiş, Mali İdarenin de bu yaklaşımı benimsediği vurgulanmıştı. Konuya bu açıdan bakınca, ciro priminin, vergilendirilmesi gereken ayrı bir işlem olmadığı, başlangıçta yapılan işlemin düzeltilmesine yönelik bir işlem olduğu, dolayısıyla da bu işlemde vergiyi doğuran olaydan söz etmenin de mümkün olmadığı söylenebilir. Ancak olayı çok dar bir açıdan ele alan böyle bir yaklaşıma itibar etmek mümkün değildir.

Her şeyden önce, daha önce yapılan işlemlerle bir bağlantısı olsa da sonuç itibariyle yapılacak olan işlem, tarafların ödeyecek olduğu vergi yüklerini etkilemektedir. Kanunun 35 inci maddesinde de bu husus açıkça vurgulanmış ve düzeltme işleminin, değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve **değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde** yapılacağı ifade edilmiştir. Yani işlem, önceki işlemlerle bağlantılı olsa da geriye dönüp, başlangıçta yapılan işlemlerin düzeltilmesi söz konusu olmamakta, düzeltme yapılması gereken işlemin ortaya çıktığı dönemde düzeltme yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, ciro primi nedeniyle yapılacak düzeltme işleminin, işlemin yapılması gereken dönemde ortaya çıkan ve vergileme açısından ayrı sonuçları olan bir işlem olarak değerlendirmek gerekir. Buna bağlı olarak da düzeltme işleminin yapılacak olduğu dönemin belirlenmesi önem kazanmaktadır. Esasında bu dönem, söz konusu işlemle ilgili vergiyi doğuran olayın meydana geldiği dönem olarak da kabul edilebilecektir.

Daha önce de ifade edildiği üzere, ciro primine ilişkin şartlar taraflar arasında düzenlenen sözleşme ile belirlenmektedir. Ciro priminin hangi şartlarda, hangi dönemlerde hesaplanacağı ve oranı ile diğer hususlar bu sözleşmelerde yer almaktadır. Ciro primi alacak olan kişi ancak bu şartlar gerçekleştiği tarihte alacağı hak kazanabilmektedir. Bu şartlar oluşmadan ve bu konuda taraflar arasında mutabakat sağlanmadan alıcının herhangi bir ciro primine hak kazanması ve talep etmesi söz konusu değildir. Örneğin sözleşmede öngörülen süreler dolmadan ya da sözleşmede belirlenen tutar ya da miktara ulaşılmadan ciro primine hak kazanılamamaktadır. Yine tarafların sözleşmede belirlenen oranlar dışında bir oranda ciro primi ödemesi ya da talep etmesi de söz konusu değildir.

Bütün bu veriler ışığında; sözleşmede yazılı şartların gerçekleşmesi sonucu, ciro primi olarak ödenecek tutarın kesinleştiği tarihin, alıcının da ciro primini talep edebileceği tarih olduğunu, bu tarihin ise hem KDV Kanununun 10 ve 35 inci maddeleri uyarınca gerekli düzeltme işlemlerinin yapılması gereken tarih ve hem de ciro primi açısından vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih olarak kabul edilmesi gerektiğini söyleyebiliriz. Ciro priminin hesaplanmasını gerektiren işlemlerin daha önceki dönemlerde yapılmış olması, ciro primi açısından vergiyi doğuran olayın da bu tarihlerde meydana geldiği anlamı taşımaz. Her ne kadar ciro priminin tutarı, önceki dönemlerde gerçekleştirilen işlemlere bağlı olarak hesaplanmakta ise de bu durum sadece hesaplamaya yönelik olup, daha sonra hesaplanabilen

ciro primi nedeniyle yapılacak vergileme ile ilgili işlemlerin de bu dönemlerde yapılmasını gerektirmemektedir. Dolayısıyla, Mali İdarenin de benimsediği yaklaşım doğrultusunda yapılması gereken düzeltme işlemlerinin de en erken bu dönemde yapılması gerekir.

### **3.3. Yurt Dışından Elde Edilen Ciro Primleri:**

Ciro primleri konusunda uygulamada karşılaşılan bir başka sorun da yurt dışı kaynaklı ciro primlerinin tabi olacağı prosedürdür. Yani Türkiye'deki ihracatçı ve ithalatçıların yurt dışındaki firmalara ödedikleri ya da yurt dışındaki firmalardan tahsil ettikleri ciro primlerinin KDV uygulamasında tabi olacağı işlemin belirlenmesi gerekmektedir.

Yurt içi işlemlerde olduğu gibi taraflardan birinin yurt dışında olduğu işlemlerde de ciro primi ödemesi söz konusu olabilmektedir.

Türkiye'deki ihracatçının ihraç ettiği mallar nedeniyle yurt dışındaki firmaya ödeyeceği ciro primlerinin vergilendirilmesinde bir sorun bulunmamaktadır. Çünkü ihracat işlemi vergiden istisna olduğu için, buna bağlı olarak ortaya çıkan ciro primi ve benzeri ödemeler de vergiden istisna olacak ve herhangi bir vergileme yapılmayacaktır. Eski düzenleme esas alınarak bunun bir hizmet ifası olduğu gerekçesiyle vergileme yapılması gerekse bile, ciro primi ödemesine konu olan mallar yurt dışında tüketildiği ve bağlı olarak anılan hizmetten yurt dışında faydalandığı için vergileme yine yurt dışında yapılacaktır.

Ancak Türkiye'ye ithal edilen mallar nedeniyle Türkiye'deki firmanın yurt dışındaki firmadan alacağı ciro primlerinin durumunda belirsizlik bulunmaktadır. Mali İdarenin de konuya ilişkin farklı uygulama ve görüşleri bulunmaktadır.

Mali İdarenin, önce 116 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nde, sonra da KDVGUT'nde kabul ettiği, *“Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hâsılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan iskontolar esas itibarıyla, asıl işleme ilişkin KDV matrahının değişmesi sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla, KDV matrahında değişiklik vuku bulduğu bu gibi durumlarda 3065 sayılı Kanununun 35 inci maddesine göre düzeltme yapılması gerekmektedir”* şeklindeki görüşün de olayımızda uygulanması söz konusu olamamaktadır. Çünkü Kanununun 35 inci maddesine göre işlem yapılabilmesi yani satıcının işlemle ilgili borçlandığı vergiyi, alıcının ise indirim konusu yaptığı vergiyi düzeltebilmesi için her iki tarafın da Türkiye'de bulunması gerekmektedir. Taraflardan birinin yurt dışında bulunması halinde 35 inci maddede yazılı sistem uygulanmamaktadır.

Mali idare, 116 seri no.lu Tebliğle uygulama hakkındaki görüş değişikliğinden sonra konuyla ilgili olarak verdiği görüşlerde, önce; *“fili ithal tarihinden sonra yurt dışındaki firmaların alış iskontosu, ciro primleri ve benzeri nedenlerle bir fiyat indirimi yapılması durumunda, yapılan indirimler nedeniyle işlemin matrahında değişiklik vuku bulmakta olup, bu değişikliğin Kanununun 35 inci maddesi hükümlerine göre düzeltilmesi gerekmektedir. Bu itibarla, söz konusu malların İthalı sırasında ödenen KDV tutarlarının indirim konusu yapıldığı hususu da dikkate alınarak, mal bedelinde meydana gelen değişikliğe paralel olarak*

*indirim tutarları da düzeltilecektir. Bu düzeltme işlemi, matrahta değişikliğin vuku bulduğu vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinde fazladan indirilen tutar, "ilave edilecek KDV" satırında beyan edilmek suretiyle yapılacağından, yurt dışındaki satıcı adına fatura düzenlenmesine ve indirim tutarı üzerinden KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır"* şeklinde görüş açıklamak suretiyle, başlangıçta yüksek bedel üzerinden ithalat aşamasında ödenen ve indirim konusu yapılan vergilerin düzeltilmesi gerektiğini ifade etmiştir.

Daha sonra ise aynı görüşe ilave olarak, "düzeltme sonucu "ilave edilecek KDV" satırında beyan edilen KDV tutarının indirim hesaplarına alınması mümkün bulunmaktadır" denilmek suretiyle, indirim hesaplarından çıkarılarak düzeltilen vergilerin, aynı dönemde tekrar indirim hesabına alınmak suretiyle firmalar üzerinde ilave vergi yükü kalması önlenmek istenmiştir.

Konuyla ilgili düzenleme yapılmasına yönelik başka bir çalışma ise, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde yer alan ve KDVGUT'nde değişiklik yapılmasını öngören genel tebliğ taslağında yer almaktadır. Anılan tebliğ taslağında konuya ilişkin olarak yapılması düşünülen düzenlemede; "*İndirim hakkına sahip mükelleflerin ithalat matrahında, ithalat işleminden sonra meydana gelen azalmalar nedeniyle fazla veya yersiz ödenen vergiler, bu mükellefler tarafından indirim hesaplarına alındığından iade edilmez. İthalat sırasında fazla veya yersiz olarak ödenen bu vergiler ile ilgili olarak mükellefler tarafından indirim hesaplarında herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Bu uygulama yurtdışından temin edilen hizmetlere ilişkin sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenen KDV için de geçerlidir*" denilmek suretiyle, konuyla ilgili sorun tamamen çözülmektedir.

Dolayısıyla, İdarenin son dönemde verdiği özgelgelerle belli ölçüde çözüme kavuşmuş olan konu, bahse konu tebliğ taslağındaki ifadelerin hayata geçirilmesi halinde tamamen ortadan kalkacak ve olması gereken bir çözüme kavuşmuş olacaktır.

### **3. 4. Ciro Primleri Nedeniyle Ödenen KDV'nin İadesine İlişkin Sorunlar:**

Ciro primlerinin KDV uygulaması açısından durumuna ilişkin olarak var olan sorunlar, mali İdare tarafından son yapılan ve yapılması düşünülen düzenlemelerle önemli ölçüde çözüme kavuşturulmuş olmakla birlikte, ciro primini ödeyen firmaların bununla ilgili olarak düzenlenen belgede yer alan KDV'yi iade olarak alıp alamayacakları ve alacaklarsa da hangi dönemde alabilecekleri sorunu halen çözüme kavuşturulması gereken bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Özellikle indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinde son dönemlerde vergi idaresi tarafından yapılan bazı uygulamalar, sorunun yoğun bir şekilde gündeme gelmesine yol açmıştır.

Bu noktada tartışılması gereken husus; "satıcılar tarafından alıcılara ödenen ciro primleri için düzenlenen belgede yer alan KDV tutarları, satıcıların iade hakkı doğuran işlemlerde bulunması halinde iadesi istenilecek yani yüklenen vergi içersine dahil edilerek iade talebine konu edilebilecek midir ve eğer iade edilecekse hangi dönemde iade edilecektir" sorusunun cevabının aranmasıdır.

Konunun Platformda tartişılması sırasında, bazı katılımcılar tarafından; “ *Ciro primi ile indirim tabi oranda mal satımı arasında, ciro priminin bir hizmet olmasından dolayı bir ilişki bulunmadığı sonucuna varılması nedeniyle KDV iadesinin de söz konusu olmaması gerekir. Zira 29’ncü maddede, söz konusu iadenin yapılabilmesi için Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olma şartı esas olarak aranılmaktadır. Buradaki ilgili olma şartı bire bir ilişkiyi ifade etmektedir. Yani alım-satım konu edilen mallar arasında doğrudan ilişki bulunması gerekir. Dolayısıyla ciro primleri ile alım satım konu mal arasından doğrudan bir ilişki olmadığından 29/2 ye göre KDV iadesinin de söz konusu olmaması gerekir*” şeklinde ifade edilen görüş, çalışmamızın önceki bölümlerinde açıklanan gerekçelerle genel kabul görmemiştir.

Bahse konu sorun, genel olarak tüm iade hakkı doğuran işlemler için yapılacak KDV iadeleri açısından geçerli olmakla birlikte uygulamada özellikle indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan KDV iadelerinde yoğun olarak gündeme geldiğinden Platformdaki değerlendirmeler de bu işlemler açısından yapılmıştır.

İndirimli orana tabi satışlar nedeniyle ödenen ciro primleri için hesaplanan KDV’lerin indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade işlemleri sırasında yüklenen vergiye dahil edilerek iadesinin talep edilmesi durumunda vergi idaresi;

- Söz konusu vergilerin, ciro primine konu satışların önceki dönemlerde gerçekleştirilmiş olması nedeniyle, iade talep edilen dönemde gerçekleştirilen işlemler için yüklenen vergiye dahil edilemeyeceği,

- Ciro primleri üzerinden ödenen vergilerin, satışı yapılan indirimli orana tabi işlemlerle bir ilgisi olmadığı ve bu vergilerden indirimli orana tabi işlemler için iade edilecek vergiye pay verilmesinin yasal düzenlemelere aykırı olduğu,

Gerekçeleriyle anılan vergilerin iadesini yapmamaktadır.

Konunun Platformda tartişılması sonucunda, aşağıda açıklanan gerekçelerle Mali İdarenin bu yorumunun doğru olmadığı, yasal düzenlemelere ve ticari hayatın gerçeklerine de uygun olmadığı bu nedenle söz konusu vergilerin de ödendikleri döneme ilişkin iade talebinde dikkate alınarak iadeye konu edilmesi gerektiği şeklinde görüş oluşmuştur. şöyle ki;

KDV Kanununun 29/2 nci maddesinde; 28 inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekte olduğu vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan verginin, bu mükelleflerin yine anılan maddede sayılan borçlarına yılı içinde mahsuben iade edileceği, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin ise izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mahsuben iade edileceği şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Yapılan düzenlemede iade edilecek vergiyle ilgili olarak bu vergilerin indirimli oran uygulanan teslim ve hizmetlerle ilgili olma ve ilgili dönemde indirim konusu yapılamamış olma dışında bir şart aranmamıştır.

Yine KDVK2'nun 29 ve 34 üncü maddeleri uyarınca, mükellefler tarafından faaliyetleri ile ilgili olarak ödenen vergilerin indirim konusu yapılabilmesi için, bu vergilerin kendileri adına düzenlenmiş fatura ve benzeri belge üzerinde gösterilmesi ve anılan belgelerin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı aşılmamak kaydıyla defterlere kaydedilmiş olması gerekmektedir. Bu açıdan baktığımızda, ciro primi nedeniyle ödenen vergiler de ancak bu işlemle ilgili olarak alıcılar tarafından fatura düzenlenmesi halinde indirim konusu yapılabilecektir. Bir başka ifade ile alıcı tarafından belge düzenlenmediği sürece satıcının bu vergiyi indirim konusu yapması söz konusu olamaz. İşlemle ilgili fatura ise ancak ödenecek ciro priminin mahiyet ve tutar olarak kesinleştiği tarihte düzenlenebilecektir. Bu tarih ise taraflar arasında yapılan anlaşmada belirlenen şartların (tutar ya da miktar, dönem ve süre gibi) gerçekleştiği ve tarafların bu hususta mutabık kaldıkları tarih olacaktır. Tarafların anlaşmada belirledikleri şartlar gerçekleşmeden ya da dönemler sona ermeden ciro priminin mahiyet ve tutar olarak kesinleşmesi söz konusu olamaz.

Uygulamada ciro primlerinin ödenmesi için taraflar arasında bir aydan az olmamak üzere üç aylık, altı aylık ya da yıllık gibi belli dönemler belirlenmekte ve ciro primi bu dönemlerde gerçekleştirilen işlemler üzerinden hesaplanmaktadır. Dolayısıyla ciro primi hesaplanmasına ilişkin satışlar daha önceki tarihlerde yapılmış olsa bile, ciro primi ancak belirlenen dönemler sona erdikten sonra hesaplanabildiğinden, satış yapılan dönemler içinde ciro priminin hesaplanarak buna ilişkin faturanın düzenlenmesi de fiilen mümkün olamamaktadır. Bir başka ifade ile ciro primine ilişkin faturanın, satışın yapıldığı dönemde düzenlenmesi gibi bir durum uygulamada söz konusu olmadığından faturanın da ancak en erken izleyen dönemde düzenlenmesi mümkün olabilmektedir. Buna bağlı olarak söz konusu işleme ilişkin vergi de ancak bu tarihte indirim konusu yapılabilmektedir. Esasında, yukarıda da ifade edildiği üzere, ciro primi açısından vergiyi doğuran olay da bu tarihte meydana gelmektedir.

Açıklanan nedenlerle, ciro primi için ödenen vergiler, bu işleme ilişkin faturanın düzenlendiği dönemde indirim konusu yapılabildiği için, iadesinin de bu dönemde gerçekleştirilen işlemlerle ilgili olarak talep edilmesi gerekir. Bu durum, hem işlemlerin mahiyetine ve olayların özüne, hem ticari hayatın gereklerine uygun olup, yasal düzenlemeler açısından da bir sakıncası bulunmamaktadır.

Ciro primleri ile ilgili olarak satıcılar tarafından ödenen vergiler her ne kadar başlangıçta yapılan işlemin düzeltilmesine yönelik olarak yapılan bir işlemde kaynaklansa da bu durum söz konusu vergilerin satıcılar tarafından ödenen ve dolayısıyla yüklenilen bir vergi olduğu gerçeğini değiştirmez. Söz konusu vergiler, satıcılar tarafından fiilen alıcılara ödendiği gibi, ödenen bu vergiler indirim konusu yapılmak suretiyle satıcının indirim konusu yaptığı vergi tutarını da arttırmaktadır. Bu vergilerin iadesine izin verilmemesi, vergilerin satıcı üzerinde yük olarak kalmasına da yol açacaktır ki, bunun KDV sisteminin özü ile de bağdaşmadığı son derece açıktır.

Nitekim konuyla ilgili yargı kararlarında da idarenin bu şekilde yüklenilen vergileri iade etmemesi şeklindeki yaklaşımı kabul görmemiş ve bu vergilerin de yüklenilen vergi olarak yüklenildikleri dönemde genel esaslara göre iadeye konu edilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Örneğin, Danıştay 9 uncu Dairesi, E. 2012/4588, K. 2014/2403 sayılı kararında;

*“... 3065 sayılı Kanunu'nun indirimli orana tabi teslim ve hizmetler nedeniyle telafi edilemeyen katma değer vergisinin mükelleflere iadesine olanak tanınmış olup, idareye düzenleyici işlemlerle bunun uygulanışına ilişkin düzenleme yapma olanağı sağlanmakla birlikte, mükelleflere tanınan bu hakkın idari düzenleyici işlemlerle kısıtlanması söz konusu olamaz. Diğer bir anlatımla idare yaptığı düzenleyici işlemlerle bu hakkın kullanımına ilişkin usul ve esaslar belirlerken yasayla tanınan hakkın kapsamını daraltamaz. 3065 sayılı Kanunda indirimli orana tabi teslim ve hizmetler nedeniyle indirim yoluyla telafi edilemeyen verginin iadesi getirilmiş ama bu hakkın kullanımı bakımından herhangi bir kısıtlama getirilmemiştir.*

*Bu nedenle idarenin söz konusu indirimli orana tabi ürününün bünyesine girmediği yorumuyla, yasada yer almayan bir kısıtlama yoluna giderek ciro primi nedeniyle ödenen katma değer vergisini iade kapsamında çıkarmasında hukuka uyarlık bulunmadığından, dava konusu işlemde ve buna karşı açılan davayı yazılı gerekçeyle reddeden mahkeme kararında hukuki isabet görülmemiştir.”*

Denilmek suretiyle, idarenin ciro primine isabet eden KDV'nin iade edilmemesi yolundaki uygulamasını yasaya aykırı bularak iptal etmiştir. Yine İstanbul 6. Vergi Mahkemesi E.2012/2646 ve K.2013/1646 sayılı kararında, “ ... 3065 sayılı yasanın 29/2. Maddesinde, indirimli oran uygulanan teslimlerden kaynaklanıp indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisi tutarının indirimli orana tabi işlemle ilgisine atıf yapmış olup, bu ilginin belirlenmesine ilişkin sınırlayıcı ve kısıtlar mahiyette herhangi bir düzenleme bulunmadığı gibi özellikle somut olayda olduğu üzere emtianın üretim veya satın alma aşamasında olan etki, doğrudan veya işlemde sonra meydana gelmesi yolunda yapılacak bir belirleme, yasa ile tanınan iade hakkının idari bir görüşle sınırlandırılması sonucunu doğuracaktır. İndirimli teslim ve hizmetlerle ilgili olan başka bir ifadeyle indirimli orana tabi olan işlemlerin bünyesine giren teslim ve hizmete isabet eden verginin, yasada açıkça yer almayan ve yoruma dayanan bir takım sınırlamalardan bahisle iadeye konu edilemeyeceğine dair görüş vergilemede yasallık ilkesi gereğince, idari nitelikte olup yasal bir dayanağı bulunmadığı” İstanbul 9. Vergi Mahkemesi'nin E.2012/2334 ve K.2013/3563 sayılı kararında da, “ ... Görüldüğü üzere iadenin ilk koşulu; yüklenilen verginin indirim konusu yapılabilmesi, ikinci koşulu ise; faaliyete ilişkin olduğu kabul edilerek indirim konusu yapılan bu verginin, mükellefin indirimli orana tabi mal ve hizmet teslimine ilişkin olması gerekliliğidir. Yukarıda izah edildiği üzere, ciro primi dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi indirim konusu yapılabileceğinden, olayda ilk koşul gerçekleşmiştir, ikinci koşula gelince, davacının bütün teslimleri indirimli orana tabi olduğundan, ayırtırmaya gerek kalmadan, indirim konusu yapılan (yapılabilen) vergilerin bu teslimlere ilişkin olduğunun kabulü zorunludur. Aksi düşünceyle, ciro primi dolayısıyla yüklenilen KDV'nin, indirimli oranlı teslimle ilgisinin olmadığı kabulü, tek faaliyet konusu indirimli oranlı teslim yapmak olan davacının ciro primi dolayısıyla yüklendiği KDV'nin, faaliyete ilişkin olmadığı kabulünü de beraberinde getirecektir. Bundan dolayıdır ki, idarenin ileri sürdüğü görüşte belirtilen, faaliyete ilişkin kabul etmek suretiyle indiriminin kabulü, bilahare

*de iade isteminin reddi, kendi içinde çelişki meydana getireceğinden, kanunun lafzına ve amacına aykırılık teşkil edecektir”* gerekçeleriyle, yukarıda açıkladığımız görüşler doğrultusunda kararlar vermiştir.

Sonuç olarak; Mali İdarenin, bu kararları da dikkate alarak, ciro primleri nedeniyle ödenen vergilerin, faaliyete ilişkin ödenen bir vergi olarak kabul edilerek, işlemin gerçekleştiği yani ciro primine ilişkin belgelerin düzenlendiği dönemde gerçekleştirilen iade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren vergi olarak değerlendirilmesi ve genel esaslara göre iadeye de konu edilebileceğini kabul ederek bu yönde görüş oluşturmasını ve uygulama yapmasının, konuyla ilgili gereksiz işlemleri ve ihtilafları azaltacağını, mağduriyetleri gidereceğini ve yasanın da ruhuna daha uygun bir sonuç doğuracağını ifade etmek istiyoruz.