

Sözleşme kapsamında satılan ilaçlar için uygulanan ilave iskontolarda KDV tutarının ayrıştırılması hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	64597866-130[35]-10510
Tarih	24.06.2021

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : 64597866-130[35]-10510

24.06.2021

Konu : Sözleşme kapsamında satılan ilaçlar için uygulanan ilave iskontolarda KDV tutarının ayrıştırılması hk.

İlgi : 06/09/2018 tarihli özelge talebiniz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Şirketiniz tarafından Sağlık Bakanlığınca ruhsatlandırılmış ilaçların Türkiye'ye ithalatının, ithal edilen ilaçların yurt içinde sağlık personeline, eczanelere tanıtımının yapıldığı ve ana distribütörlük faaliyetlerinin yürütüldüğü, ilaçlar ithal edildikten sonra yurt içinde ecza depoları vasıtasıyla eczanelere dağıtımının yapıldığı, hastaların da reçete karşılığında eczanelerden ihtiyacı olan ilaçları tedarik ettiği, geri ödeme sistemi içinde olan ilaçların bedelinin Sağlık Bakanlığı tarafından ödendiği, Sağlık Bakanlığı tarafından ilaçların fiyatlandırılması ile ilgili yasal düzenlemelerin yapıldığı ve bütçe dahilinde iskontolar uygulandığı, Şirketiniz ile Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) arasında imzalanan "Alternatif Geri Ödeme Sözleşmesi" çerçevesinde sözleşme kapsamında satılan (... isimli) ilaçlar üzerinden belli bir hesaplama ile ilave iskonto uygulanmasına karar verildiği ve hesaplanan iskonto tutarının SGK tarafından "Borç Bildirim Belgesi" ile tebliğ edildiği belirtilerek, SGK tarafından tebliğ edilen "Borç Bildirim Belgesi"nin yeterli olup olmadığı, tebliğ edilen iskonto tutarının içinde katma değer vergisi (KDV) tutarının olması sebebiyle toplam iskonto tutarının tamamının mı gider kaydedileceği yoksa toplam iskonto tutarından KDV tutarının ayrıştırılarak mı gider kaydedileceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap döneminde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 38 nci maddesinde, bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise bu farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 nci maddeleri hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde, safi kazancın tespit edilmesi sırasında indirilebilecek giderler sayılmış olup, bu maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler ile (3) numaralı bendinde işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar "dönemsellik" ve "tahakkuk esası" ilkeleridir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemten kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Bu esas dikkate alındığında, bir gelir veya gider unsurunun, özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibariyle kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Dolayısıyla; kurum kazancının tespitinde, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinde yer alan hükümlerin dikkate alınması gerekir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Şirketiniz tarafından yurt dışından ithal edilerek Nisan/2018 döneminde SGK'ya fatura edilen kutu adetleri esas alınarak kurum alacağı olarak hesaplanan ve SGK tarafından düzenlenen "Borç Bildirim Belgesine" istinaden Şirketinizce SGK'ya ödenen söz konusu iskonto tutarının, içerisinde yer alan KDV tutarı hariç olmak üzere, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu Yönünden:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 171 inci maddesinde, *"Mükellefler bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutarlar:*

1.Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tesbit etmek;

2.Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tesbit etmek;

3.Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;

4.Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;

5.Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek."

hükümleri yer almakta olup, maddede belirtilen amaçları sağlayacak şekilde mezkûr Kanun gereğince tutulması zorunlu defterlere yapılan kayıtların tevsikine ilişkin hükümlere ise Kanunun 227 ve müteakip maddelerinde yer verilmiştir.

Bu kapsamda, mezkûr Kanunun 227 nci maddesinde, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikinin mecburi olduğu hükme bağlanmış olup, söz konusu kayıtların Kanunun 229 uncu ve müteakip maddelerinde düzenlenen veya Bakanlığımıza verilen yetkiye dayanılarak kullanılma zorunluluğu getirilen belgelerden uygun olanı ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, aynı Kanunun;

- 242 nci maddesinin birinci fıkrasında, "*Tüccarlar evvelki maddelerin dışında kalan ve bir hüküm ifade eden veya icabında bir hakkın ispatına delil olarak kullanılabilen mukavelename, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki vesikalarla ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları gibi vergi evrakını dosyada muhafaza etmeye mecburdurlar.*",

- 253 üncü maddesinde, "*Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.*"

hükümleri yer almaktadır.

Bu bağlamda, Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri çerçevesinde, belge düzenleme yükümlülüğü bulunmayan (kurumlar vergisi veya katma değer vergisi mükellefiyeti bulunmayan) kamu kurumlarınca gerçekleştirilen işlemlere (mal teslimi ve hizmet ifaları ile diğer muamelelere) ilişkin muhatap mükelleflerin kayıtlarının tevsikinde, söz konusu kurumlarca düzenlenen ve tabi oldukları ilgili mevzuat dahilinde düzenlemiş oldukları belgelerin kullanılması mümkündür.

Dolayısıyla, somut durumda, SGK tarafından düzenlenen "Borç Bildirim Belgesi"nin kayıtların tevsikinde, adı geçen Kurumun tabi olduğu ilgili mevzuat dahilinde düzenlenmiş bir belge olmasına bağlı olarak, tevsik edici belge olarak kabul edilmesi mümkün olup, bu belgelerin Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerine göre muhafaza ve yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz edilmesi gerektiği tabiidir.

KDV Kanunu Yönünden:

3065 sayılı KDV Kanununun;

-1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

-10 uncu maddesinde, malın teslimi ve hizmetin yapılmasıyla, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesiyle, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği,

-20 nci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu ve bedel deyiminin, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket

edenlerden bu işlemler karşılığında her ne surette olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği,

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

-29/1-a maddesinde, mükelleflerin kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'yi, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den indirebileceği,

-35 inci maddesinde, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemten vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta 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 düzeltebileceği,

-58 inci maddesinde, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV ile mükellefçe indirilebilecek KDV'nin, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilemeyeceği,

hüküm altına alınmıştır.

Şirketiniz ile SGK arasında ... tarihinde imzalanan "Alternatif Geri Ödeme Sözleşmesi"nden Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliği eki "Bedeli Ödenecek İlaçlar Listesi (EK/4-A)"nde yer almakta olan "... ve ..." isimli ilaçlar için mevcut perakende fiyatları esas alınarak ilave iskonto hesaplanacağı ve SGK'ya iade edileceği, SGK tarafından belirlenen iade tutarının Şirketinize tebliğ edileceği ve Şirketinizce SGK tarafından bildirecek hesaba bu tutarın yatırılması suretiyle ilave iskontoya bağlı iadenin gerçekleştirileceği anlaşılmaktadır.

Buna göre, Şirketiniz tarafından yurt dışından ithal edilerek ... döneminde SGK'ya fatura edilen kutu adetleri esas alınarak kurum alacağı olarak hesaplanan ve Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından düzenlenen "Borç Bildirim Belgesi" ile Şirketinize tebliğ edilen iskonto tutarı nedeniyle, teslimi yapılan (... isimli) ilacın matrahında değişiklik meydana geleceğinden, "Alternatif Geri Ödeme Sözleşmesi" gereğince hesaplanan söz konusu iskonto tutarının içerisinde yer alan KDV'nin iç yüzde yöntemiyle ayrıştırılarak 3065 sayılı Kanunun 35 inci maddesinde belirtilen şekilde düzeltilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelveğe uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026