

Yurt dışında yerleşik grup şirketi tarafından düzenlenen alacak notu "credit note" belgesinde Kurumlar Vergisi ve KDV uygulaması

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	39044742-KDV.1-1357
Tarih	27.08.2013

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü

Sayı : 39044742-KDV.1-1357

27/08/2013

Konu : Yurt dışında yerleşik grup şirketi tarafından düzenlenen alacak notu
"credit note" belgesinde Kurumlar Vergisi ve KDV uygulaması

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, firmanızın yurt dışında yerleşik ... şirketinin grup firması olduğunu, Sağlık Bakanlığınca ruhsatlandırılan ilaçlar ile biyoteknoloji ürünlerini bu şirketten ithal ederek yurt içinde satış, pazarlama ve dağıtımını yaptığınızı, transfer fiyatlaması politikanız gereği dönem sonlarında fiyat düzeltmesi yapılmasını gerektiren durumlarda yıl içindeki mal alımlarınıza istinaden ... şirketinden fiyat düzeltmesi talebinde bulunduğunuzu ve fiyat düzeltmelerinin anılan şirket tarafından gönderilen alacak notlarıyla (credit note) gerçekleştiğini belirterek, söz konusu alacak notlarının transfer fiyatlandırması karşısındaki durumu ile KDV ye tabi olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 01/01/2007 tarihinde yürürlüğe giren 13 üncü maddesinin birinci fıkrasında kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı, alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği; ikinci fıkrasında, ilişkili kişi tanımının, kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade ettiği belirtilmiştir.

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalara 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğde yer verilmiş olup anılan Tebliğin;

"4- Emsallere Uygunluk İlkesi" başlıklı bölümünde,

"Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir.

Emsallere uygun fiyat veya bedel, aralarında ilişkili kişi tanımına uygun herhangi bir ilişki olmayan kişilerin tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutardır. Bu fiyat veya bedel, işlem anında hiçbir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen en uygun tutar olup, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin bu tutar olması gerekmektedir.

...

Bu ilkenin uygulanabilmesi, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerle ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerin karşılaştırılabilir olmasına dayanmaktadır. "

açıklamalarına yer verilmiştir.

"4.1- Karşılaştırılabilirlik Analizi " başlıklı bölümünde;

"Karşılaştırılabilirlik analizi, genel olarak ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerindeki koşullarla, aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasındaki benzer nitelikteki işlemlerin koşullarının karşılaştırılmasına dayanmaktadır. Bu karşılaştırmaların güvenilir sonuçlar vermesi; karşılaştırılan durumlar arasında farklılıklar varsa, bu farklılıkların işlemi somut bir biçimde etkilememesi veya söz konusu farklılıkların etkisini ortadan kaldırmak için uygun düzeltimlerin yapılmasına bağlıdır. Bu çerçevede yapılacak karşılaştırılabilirlik analizinde; karşılaştırılmakta olan mal veya hizmetlerin nitelikleri,

ilişkili ve ilişkisiz kişilerin yerine getirdikleri işlevler ve üstlendikleri riskler, işlemlerin gerçekleştiği pazarın yapısı (pazar hacmi, pazarın yeri gibi) ve pazardaki ekonomik koşullar ile kurumların iş stratejileri dikkate alınacaktır..."

şeklinde açıklamalar yapılmıştır.

Yine aynı bölümün;

"b) İşlev analizi" başlıklı alt bölümünde;

"İlişkisiz kişiler arasındaki işlemlerde, her bir tarafın kullandığı varlıklar ve üstlendiği riskler, emsallere uygun fiyat veya bedel üzerinde doğrudan etkide bulunmaktadır. Dolayısıyla, yapılan işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde, tarafların gerçekleştirdikleri işlevlerin göz önünde bulundurulması zorunludur.

Kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde tasarım, üretim, montaj, araştırma ve geliştirme, hizmet, satın alma, dağıtım, pazarlama, reklam, nakliye, finansman ve yönetim gibi işlevler kullanılabilir.

İşlev analizi ayrıca kullanılan ya da kullanılacak olan varlıkların, bu varlıkların türünün (kullanılan fabrika ve tesis, gayri maddi varlıklar vb.) ve niteliğinin (kullanılan varlığın yaşı, piyasa değeri, yeri, mülkiyet hakkının sağladığı koruma vb.) de göz önüne alınmasını gerektirmektedir.

Bu çerçevede, ilgili tarafların gerçekleştirdiği temel işlevlerin tanımlanması gerekmektedir. Kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemleri gerçekleştiren kişilerin karşılaştırılmasında, ilişkisiz kişilerin üstlendiği işlevlerde belli maddi farklılıklar varsa, düzeltim yapılması zorunlu olacaktır.

Ayrıca işlev analizi yapılırken, ilgili tarafların üstlendikleri risklerin de dikkate alınması gerekmektedir. İlişkili kişiler arasındaki işlemlerde, tarafların üstlendikleri riskler koşulları etkiliyorsa, işlev analizinde bu risklerin mutlaka göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu nedenle, kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılmasında, üstlenilen riskler arasında önemli farklılıklar varsa ve bunların düzeltimi mümkün değilse, karşılaştırılabilirlik söz konusu değildir.

Karşılaştırmaları etkileyen risklere, pazar riski (girdi maliyetleri ve çıktı fiyatlarındaki dalgalanmalar gibi), finansal riskler (faiz oranlarındaki ve döviz kurlarındaki dalgalanmalar, kredi riskleri gibi), araştırma ve geliştirme yatırımlarındaki başarısızlık riski, yatırımlarla, kullanılan malzeme, tesis ve fabrikalarla bağlantılı zarar riski ile kredi riski örnek olarak verilebilir "

"c) Ekonomik koşullar" başlıklı alt bölümünde;

"İşlem konusu mal veya hizmet aynı olmasına karşın, pazardaki ekonomik koşullar farklıysa, emsallere uygun fiyat farklı olabilecektir. Bu nedenle, karşılaştırma yapılırken Pazar koşullarının aynı

olması ya da fiyat üzerinde etkisi bulunan farklılıkların düzeltimlerle giderilebilir olması gerekmektedir. Karşılaştırma konusu olabilecek ekonomik koşullar arasında coğrafi konum, pazar hacmi, pazardaki rekabetin boyutu, alıcı ve satıcının pozisyonları, mal ve hizmetlerin benzerlerinin bulunabilirliği, bölgeler itibarıyla mal veya hizmet arz ya da talep düzeyi, pazarda devlet tarafından yapılan düzenlemeler, arazi, işçilik ve sermaye unsurlarını da içeren ürün maliyetleri, ulaşım masrafları, perakendeci ya da toptancı olma koşulları, işlem tarihi, zamanı ve benzerleri sayılabilir.

Örneğin; Türkiye'de tam mükellef olan (A) Kurumu tarafından, (B) ülkesindeki ilişkili kuruma rekabet nedeniyle 100 YTL'ye satılan bir ürün, Türkiye'deki ilişkisiz kuruma 150 YTL'ye satılıyor ise, pazarın içinde bulunduğu şartların fiyat üzerindeki önemli etkisinin düzeltimi gerekmektedir. Aksi halde, yapılan işlemler karşılaştırılabilir nitelikte olmayacaktır."

açıklamaları yer almaktadır.

Söz konusu özelge talep formunda, şirketin yurt dışında yerleşik ... şirketinin grup firması olduğu, Sağlık Bakanlığınca ruhsatlandırılan ilaçlar ile biyoteknoloji ürünlerini bu şirketten ithal ederek yurt içinde satış, pazarlama ve dağıtım yaptığı, transfer fiyatlandırması politikası gereği dönem sonlarında fiyat düzeltmesi yapılmasını gerektiren durumlarda yıl içindeki mal alımlarına istinaden ... şirketinden fiyat düzeltmesi talebinde bulunulduğu ve fiyat düzeltmelerinin anılan şirket tarafından gönderilen alacak notlarıyla (credit note) gerçekleştiği belirtilmektedir.

Bilindiği üzere, yurt dışında bulunan ilişkili kişilerle işlem yapan firmalar arasında sıklıkla karşılaşılan bu uygulamada şirketler tarafından uygulanan transfer fiyatlandırması politikaları gereğince, fiyat farklılıklarına ilişkin düzeltme aracı olarak alacak notu (veya borç notu) kullanılmaktadır. Söz konusu belgelerin şirketlerin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde ithalat fiyatının emsallere uygunluğunu sağlamak amacı ile kullanıldığı belirtilmekle birlikte yurt dışındaki ilişkili kişiden alınan alacak notu karşılığında ithalatçı firmanın yurt dışındaki ana firmadan alacağı artarken; borç notu karşılığında ithalatçı firmanın yurt dışındaki ana firmaya olan borcu artmakta ve dolayısıyla kârlılığı azalmaktadır.

Bu çerçevede, şirketin transfer fiyatlandırması politikası gereğince belirlenen ithalat fiyatının dolayısıyla kâr marjının emsallere uygun olması gerekmektedir. Ancak emsallere uygun fiyat veya bedelin (kâr marjının) tespitinde karşılaştırılabilirlik analizinin bütün unsurlarının özellikle işlev analizi ile pazardaki ekonomik koşulların göz önüne alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan, şirketin yurt dışında bulunan ilişkili kişi ile gerçekleştirdiği işlemlerde transfer fiyatlandırması politikası gereğince belirlediği fiyat veya bedelin (kâr marjının) emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenip belirlenmediği şirket nezdinde yapılacak incelemeler sonucu tespit edilebilecektir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

KDV Kanununun 35 inci maddesine göre; malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemiden vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef, bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltecektir.

Ayrıca, fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında yapılan iskontolar nedeniyle işlemlerin matrahında değişiklik vuku bulması halinde ne şekilde hareket edileceğine yönelik açıklamalara 116 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (6.2.) numaralı bölümünde yer verilmiştir.

Buna göre, fiili ithal tarihinden sonra yurtdışındaki firmanın alış iskontosu nedeniyle tarafınıza göndereceği "credit note" belgesine istinaden lehinize bir fiyat indirimi yapılması durumunda, yapılan indirimler nedeniyle işlemin matrahında değişiklik vuku bulmakta olup, bu değişikliğin Kanunun 35 inci maddesi hükümlerine göre düzeltilmesi gerekmektedir.

Bu itibarla, söz konusu malların ithali sırasında ödenen KDV tutarlarının indirim konusu yapıldığı hususu da dikkate alınarak, mal bedelinde meydana gelen değişikliğe paralel olarak indirim tutarları da düzeltililecektir.

Bu düzeltme işlemi, matrahta değişikliğin vuku bulunduğu vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinde fazladan indirilen tutar, "ilave edilecek KDV" satırında beyan edilmek suretiyle yapılacağından, yurtdışındaki satıcı adına fatura düzenlenmesine ve indirim tutarı üzerinden KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. Öte yandan, düzeltme sonucu "ilave edilecek KDV" satırında beyan edilen KDV tutarının indirim hesaplarına alınması 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.