

CİRO PRİMİ OLARAK ADLANDIRILAN ÖDEMELERDE VERGİ VE MUHASEBE UYGULAMASI

Hakan EKİNCİ ^(*)

- GİRİŞ

Ticari alanda firmaların satışlarını artırmak ve bu suretle de pazar paylarını büyütmek amacıyla, satışını yaptıkları mal ve hizmetlerin bayiliğini yapan, bir başka ifade ile de kendilerinden sürekli mal ve hizmet alımında bulunanlara, belli bir satış hasılatı tutarının (ya da satış miktarının) aşılması halinde ciro primi adı altında nakdi veya aynı ödemelerde bulundukları sıklıkla görülebilmektedir.

Genellikle yıl sonlarında ya da belli bir dönem sonunda ödenen (hedeflenen satış tutarının ya da satış miktarının aşılması şartına bağlı olarak) ciro primleri bir çeşit iskonto niteliğinde olup, bu tür ödemelerin Katma Değer Vergisine tabi olup olmadığı hususu vergi idaresi ile yargı organları arasında ihtilafa neden olmuştur. Bununla birlikte, söz konusu ödemelerin Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi açısından ödemeyi yapan tarafından gider, kendisine ödeme yapılan tarafından da gelir yazılması gerektiği hususunda vergi idaresi ile yargı organları arasında herhangi bir ihtilaf bulunmamaktadır.

Bu bağlamda olmak üzere, ciro primi olarak adlandırılan ödemelerde Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi uygulamaları ile konunun muhasebe boyutu vergi idaresinin ve yargı organlarının konuya yaklaşımı da dikkate alınmak suretiyle aşağıda ele alınacaktır.

II. GELİR VERGİSİ VE KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu, 38 ve 39. maddelerinde ise ticari kazancın tespit şekli belirtilerek bu tespit sırasında Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun (Gelir Vergisi Kanunu'nun) 40 ve 41. maddeleri hükümlerine de uyulacağı hükme bağlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde ise Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Ticari kazancın tespitine yönelik olarak da Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde "İndirilecek Giderler", 41. maddesinde ise "Gider Olarak Kabul Edilmeyen Ödemeler" belirtilmiştir. Söz konusu Kanun'un 40/1. maddesi gereğince, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, ticari kazancın tespiti sırasında gider olarak indirim konusu yapılabileceği hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla da, işletmelerin pazar payını artırmak amacıyla gerçekleştirdikleri ciro primi ödemelerinin pazarlama satış ve dağıtım giderleri olarak, genel giderler kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır.

^(*) Vergi Denetmen Yrd.

Bu bağlamda olmak üzere, yapılan bir ticari faaliyetin sonucuna bağlı olarak elde edilen ciro primlerinin elde eden açısından gelir, ödeyen açısından da gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. Nitekim, ciro primi olarak adlandırılan ödemelerde Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi uygulaması, yapılan ödemelerin ödemeyi yapan tarafından gider, kendisine ödeme yapılan tarafından da gelir olarak yazılması şeklinde cereyan etmektedir. Bir başka ifade ile ödenen ciro primleri, ödeyen açısından kanunen kabul edilen bir gider olarak dikkate alınmakta ve hem ticari kârın hesabında hem de mâlî kârın hesabında gider olarak dikkate alınmakta; aynı şekilde kendisine ciro primi ödenen de elde ettiği bu geliri hem ticari kârın hesabında hem de mâlî kârın hesabında gelir olarak dikkate almaktadır. Vergi idaresince de kabul gören bu uygulama, Danıştayın bu yönde vermiş olduğu bir kararla da desteklenmiştir.¹

Ciro primlerinin gider ve gelir gösterilmesinde eşzamanlılığın dikkate alınması ise önemlilik arz etmektedir. Bir başka ifade ile ciro priminin gelir yazıldığı vergilendirme dönemi ile gider yazıldığı vergilendirme döneminin aynı olması gerekmektedir. Örneğin, ana firmanın 31 Aralık 2006 itibarıyla bayiliğini yapan "X" Ltd. Şti. lehine 5.000.-YTL (KDV Dahil) tutarında ciro primi hesapladığını ve bu tutarı da söz konusu şirketin hesabına alacak kaydettiğini bir dekontla bildirmesi karşılığında, "X" Ltd. Şti. bu dekonta istinaden ve 31 Aralık 2006 itibarıyla 5.000.-YTL (KDV Dahil) tutarında fatura düzenlerse, ana firma hesapladığı ciro primini 2006 yılı hesaplarında gider olarak gösterebilecek ve aynı şekilde "X" Ltd. Şti. de kendisine dekont edilen ciro primini 2006 yılı hesaplarında gelir olarak gösterecektir. Ancak, "X" Ltd. Şti.'nin ana firmadan aldığı dekonta karşılık 31.12.2006 dan sonra fatura düzenleyecek olması halinde, fatura muhteviyatı 2007 hesaplarında gelir olarak gösterileceğinden ana firmanın hesapladığı ve 31.12.2006'da dekontla bildirdiği ciro primini 2006 yılı hesaplarında gider olarak göster-

mesi mümkün olmayacaktır. Konuyla ilgili olarak vergi idaresince verilen bir muktezanın² (özelgenin) özetine ise aşağıda yer verilmiştir.

"İlgide kayıtlı yazınız ekinde gönderilen veAdi Ortaklığı tarafından müdürlüğümüze hitaben verilen dilekçede, ilaç hammaddeleri ithalatı, üretimi ve ilaç satışı konusunda faaliyet gösterildiğini, ecza depoları ile yapılan anlaşma gereği yıl sonunda tüm yıl boyunca yapılan satışlardan belirli oranlarda ciro primi hesaplandığını ve alıcı firmalar (ecza depoları) tarafından şirkete (adi ortaklığa) fatura edildiğini, ancak hesaplama yıl sonu itibarıyla yapıldığından alıcı firmaların ciro primi bedellerini ertesi yıl fatura edebildiğini belirtip, ciro primlerinin cari yıl satışları üzerinden hesaplandığından cari yılda karşılık ayırmak suretiyle gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı sorulmaktadır.

Kurum kazancı, ticari kazanç niteliği taşıdığından ve ticari kazanç gibi tespit edildiğinden elde etme yönünden tahakkuk esası geçerlidir. Tahakkuk esası ise gelirin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmesini ifade eder. Bunun için geliri doğuran işlemin tekemmül etmesi gereklidir. Ticari faaliyet içerisinde satılan mal veya yapılan bir hizmet bedeli taraflarca belirlenip fatura kesildiğinde gelir veya gider tahakkuk etmiş kabul edilir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, bir yıla ait satışlar üzerinden hesaplanan ve takip eden yıl şirkete (adi ortaklığa) fatura edilerek ödenen ciro primleri, fatura düzenlendiği tarihte tahakkuk etmiş olacağından, tahakkukun yapıldığı yıl kayıtlarına intikal ettirilip, gider olarak yazılabilecektir."

Yukarıdaki özelge içeriğinden de anlaşıldığı üzere, ciro primlerinin gider yazıldığı vergilendirme dönemi ile gelir yazıldığı vergilendirme döneminin aynı olması gerekmektedir. Dolayısıyla da, ciro primine ilişkin faturanın düzenlendiği tarihten önceki takvim yılında ya da vergilendirme döneminde kayıtlarda gider olarak gösterilen ciro primleri kanun kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

¹ Danıştay 4. Dairesi'nin 22.12.1999 tarih, 1999/4898 Karar No ve 1999/4482 Esas No.lu kararı.

² Maliye Bakanlığı'nın 09.12.2005 tarih ve B.07.1GİB.4.34.16.01/KVK-14-6888/6762 sayılı özelgesi.

Ciro primlerinin giderleştirilmesinde ya da gelir olarak gösterilmesinde dikkat edilmesi gereken bir diğer önemli husus da, ödenecek ciro primi tutarlarının ticari teamüllere uygun olmasıdır. Bir başka ifade ile de bu ödemelerin, taraflar arasında daha az vergi ödemeye yönelik olarak kâr aktarımına dönüşmemesi gerekir. Örneğin, kârı yüksek olan bir grup şirketten, zarar eden bir diğer grup şirketine yapılacak yüksek tutarlı ciro primi ödemelerinde bu hususun dikkate alınması gerekmektedir. Aksi takdirde, yapılan ciro primi ödemeleri kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Ayrıca, yazımızın "Giriş" bölümünde de belirtildiği üzere, ciro primlerinin nakit ya da ayın olarak ödenmesi söz konusu olup, ayın şeklindeki ödemelerde bedelsiz teslim edilen malların emsal bedeli üzerinden gelir ve gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

III. KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASI

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin Katma Değer Vergisine tabi olduğu belirtilerek 4. maddesinde de hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, müteakiben de bu işlemlerin; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleştirilebileceği, bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her birinin ayrı işlem olarak, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirileceği belirtilmiştir.

Vergi idaresince de bir çeşit iskonto olarak nitelendirilen ciro primleri ile ilgili Katma Değer Verisi Kanunu'ndaki doğrudan düzenleme ise söz konusu Kanunun 24. maddesinde yer almaktadır. Anılan Kanun'un 24. maddesinin "c" bendinde vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan hertürlü menfaat, hiz-

met ve değerlerin Katma Değer Vergisi matrahına dahil olduğu belirtilmiştir.

Ciro primlerinin Katma Değer Vergisi karşısındaki durumuna ilişkin detaylı düzenlemelere ise 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde³ yer verilmiş olup, söz konusu Tebliğin konuyla ilgili bölümü aşağıdaki gibidir.

"Fatura ve Benzeri Belgelerde Ayrıca Gösterilmeyip, Yıl Sonlarında, Belli Bir Dönem Sonunda ya da Belli Bir Ciro Aşıldığında İskontolarda Durum:

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 yada 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."

Ancak, yukarıda yer alan vergi idaresi görüşünün aksine Danıştayca verilen ve müstekar (yerleşik) halle gelen pek çok yargı kararı da bulunmaktadır. Bir başka ifade ile ciro primlerini yapılan bir hizmetin karşılığı olarak gören ve bu nedenle de katma değer vergisine tabi tutan vergi idaresinin söz konusu görüşüne Danıştay katılmamakta ve verdiği kararlarla da bunu göstermektedir. Bu çerçevede olmak üzere, Danıştayın söz konusu kararlarından bazılarının özetine aşağıda yer verilmiştir.

³ 31.12.1987 Tarih ve 19681 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

"Yükümlü şirketin mal aldığı satıcı firma tarafından yükümlü şirket lehine dekont ile yapılan iskontolar (ödenen ciro primleri), hizmet ifası veya mal satışı karşılığı olmayıp sadece teşvik amacıyla ve satış limitine göre yapılan iskonto niteliğinde olduğundan, bu iskontoların 3065 sayılı Kanun'un 2, 3, 4 ve 5. maddelerinde yer alan teslim ve teslim sayılan haller ile hizmet ve hizmet sayılan hallerle bir ilgisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla da, bu kapsamda yapılan ödemelerin Katma Değer Vergisine tabi tutulması mümkün değildir."⁴

Belli bir ciro aşılması halinde uygulanan iskonto-nun, doğrudan doğruya ve münhasıran muhatap için yapılmaması nedeniyle hizmet veya prim kapsamında KDV'ye tabi tutulması mümkün değildir.⁵

Aşağıda ise konuyla ilgili yargı kararlarının gerekçesini ortaya koymak adına, müstekar hale gelen bu yargı kararlarından birinin ilk önce özetine daha sonra da detayına yer verilmiştir.

"Özet: Toptan ilaç alım satımında, ilaç satan firma ile yapılan anlaşmada belirtilen miktarın üzerinde ilaç satışı gerçekleşmesi halinde, yıl içinde değişik tarihlerde veya yıl sonunda değişik adlar altında dekontla alınan fazla paraların Katma Değer Vergisine tabi olmadığı.

3065 sayılı Kanunun yukarıda açıklanan hükümleri uyarınca prim Katma Değer Vergisi matrahına dahildir. Prim başarılı bir hizmetin karşılığıdır. Hizmet, 3065 sayılı kanunun 4.maddesinde tanımlanmış ve nelerin hizmet işlemleri olduğu açıklanmış bulunmaktadır. Bunlar, bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, birşeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşen işlemlerdir.

Madde metninden anlaşılacağı üzere, yapılan işin "hizmet" sayılabilmesi için doğrudan doğruya

ve münhasıran, muhatap için yapılması gerekir. Olayda ise, yapılan iş bu madde de sayılanlar arasında yer almadığı gibi alıcının (yükümlünün) satın aldığı malı belli bir miktarın üzerinde satması, doğrudan doğruya ve münhasıran satıcı için yapılmış bir hizmet niteliğinde değildir. Satıcı (yükümlü) bir ecza deposu işleteni olarak öncelikle kendi yararı gereği satışlarında yüksek ciro yapmak amacı taşır. Diğer bir ifadeyle, satıcı, satışını mümkün olduğu kadar yüksek rakamlara ulaştırmakla öncelikle kendine hizmet eder. Malı aldığı firmaya hizmeti dolaylıdır. Ancak koşulların gerçekleşmesi halinde bundan ödemeyi yapan" satıcı da yararlanır. Bu da tesadüfidir.

Diğer taraftan, Katma Değer Vergisi yansıtılabilir bir vergidir. Nihai tüketicinin üzerinde kalır. Bu verginin özelliği nihai tüketici durumunda olanın ödediği verginin hazineye intikal ederek Devlet gelirleri arasında yer almasıdır. Hazineye intikal ederek Devlet geliri niteliği kazanamayacak bir Katma Değer Vergisinden söz edilemez. Olayda, yapılanın bir hizmet, bunun karşılığında prim olarak kabul edilmesi halinde dahi, yükümlü kendisine yapılan ödeme (prim) den dolayı ödeyeceği Katma Değer Vergisini, ticari işletmesi nedeniyle, indirim konusu yaparak geri alacaktır. Böylelikle, ortada, yansıtılabilir bir vergi kalmayacağına, yükümlünün nihai tüketici durumunda olmadığı da açık bulunduğu göre, yukarıda nitelikleri ve ilkeleri açıklanan bir Katma Değer Vergisinden söz etmek olanağı yoktur.⁶

Yukarıdaki yargı kararları ile vergi idaresinin görüşü karşılaştırıldığında, vergi idaresinin ciro primlerini yapılan bir hizmetin karşılığı olarak dikkate aldığı, Danıştayın ise söz konusu ödemeleri Katma Değer Vergisi Kanunu'ndaki anlamıyla yapılan bir hizmetin karşılığı olarak görmediği anlaşılmaktadır. Bir başka ifade ile yapılan ödemenin adının uygulama-

⁴ Danıştay 11. Dairesinin 13.05.1996 tarih, 1996/1927 Karar No ve 1996/1370 Esas No.lu kararı.

⁵ Danıştay 11. Dairesinin 02.07.1996 tarih, 1996/2838 Karar No ve 1995/2327 Esas No.lu kararı.

⁶ Danıştay 7. Dairesinin 16.04.1992 tarih, 1992/1127 Karar No ve 1989/4011 Esas No.lu kararı.

mada ciro primi olması, bu ödemelerin Danıştay tarafından Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24/c maddesi kapsamında değerlendirilmesine neden olmamaktadır. Çünkü, Danıştaya göre bir ödemenin prim olarak değerlendirilebilmesi için bu ödemenin başarılı bir hizmet karşılığında ve hizmetin de doğrudan doğruya ve münhasıran muhatap için yapılmış olması gerekir. Dolayısıyla da Danıştay, gerek bu kriterlerin sağlanmadığı ve gerekse de bu işlemler dolayısıyla KDV hesaplanırsa da hazineye para girişi olmayacağı gerekçesiyle ciro primi olarak adlandırılan ödemelerin Katma Değer Vergisine tabi olmadığı sonucuna varmıştır.

Bununla birlikte, mükelleflerin yapılacak bir vergi incelemesi sonucunda cezalı tarhiyatlara karşılaşmaması açısından, yapacakları ciro primi tahsilatları için KDV hesaplamaları gerekmektedir. Çünkü, vergi idaresince çıkarılan tebliğlerin idareyi bağlar nitelikte olmasına karşılık, müstekar hale de gelse Danıştay kararlarının herhangi bir bağlayıcılığı yoktur.

IV. MUHASEBE UYGULAMASI

Aşağıda, ciro primlerinin nakit ya da ayın olarak ödenmesi durumuna göre taraflarca yapılması gereken muhasebe kayıtları, söz konusu primlerin Katma Değer Vergisine tabi olduğu yönündeki vergi idaresi görüşü de dikkate alınmak suretiyle gösterilmiştir.

A. Ciro Priminin Nakit Olarak Ödenmesi

Ana firma ile kendisinden mal alan satıcı firma arasında daha önceden yapılan yazılı veya sözlü anlaşma gereğince, belli bir cironun (satış tutarının) aşılması halinde yapılması kararlaştırılan nakit şeklindeki ciro primlerinin ödenmesi gerekli aşamaya gelmesi halinde, uygulamada bu durum ilk önce bir dekontla ana firma tarafından kendisinden mal alan satıcı firmaya bildirilmekte ve satıcı firma da bu dekonta karşılık hizmet faturasını düzenleyerek ana firmaya göndermektedir. Aşağıda, bu süreç de dikkate alınmak suretiyle nakit şekilde ödenen ciro primlerinin muhasebeleştirilmesi bir örnek üzerinde gösterilmiştir.

Örnek:

Ana firma konumundaki "X" Anonim Şirketi, kendisinden mal alan ve bayii konumundaki "Y" Limited Şirketine, aralarında yapılan anlaşma doğrultusunda olmak üzere ve belli bir satış hasılatının (Burada söz konusu olan satış hasılatı "Y" Ltd. Şti.ne aittir.) aşılması nedeniyle KDV Dahil 11.800.-YTL tutarında (KDV tutarı 1.800.-YTL.dir.) ciro primi tahakkuk ettirdiğini ve bu tutarı da hesabına alacak kaydettiğini bir dokontla bildirmiştir. "Y" Ltd. Şti. ise bu dekonta karşılık, 1.800.-YTL.si KDV olmak üzere KDV dahil toplam 11.800.-YTL tutarındaki hizmet faturasını düzenleyerek "X" A.Ş. ye göndermiştir.

Bu durumda, "X" A.Ş.nin (ana firma) ve "Y" Ltd. Şti.nin (bayii) muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

"X" A.Ş.nin (Ana Firma) Muhasebe Kayıtları

_____ / _____	
760- PAZ. SATIŞ VE DAĞ. GİD.	10.000
191- İNDİRİLECEK KDV	1.800
120- ALICILAR	11.800

(Alıcılar adına hesaplanan ciro priminin dekontla bildirilmesi.)

_____ / _____	
120- ALICILAR	11.800
102- BANKALAR	11.800

(Alıcılar tarafından düzenlenen fatura üzerine hesaplanan ciro priminin banka hesabından ödenmesi.)

_____ / _____	
<u>"Y" Ltd. Şti.nin (Bayii) Muhasebe Kayıtları</u>	
_____ / _____	
320- SATICILAR	11.800
602- DİĞER GELİRLER	10.000
391- HESAPLANAN KDV	1.800

(Satıcılar tarafından hesaplanan ciro priminin dekontla bildirilmesi.)

_____ / _____	
---------------	--

102- BANKALAR 11.800

320- SATICILAR 11.800

(Saticılar tarafından hesaplanan ciro priminin banka aracılığı ile tahsil edilmesi.)

B. Ciro Priminin Ayın Olarak Ödenmesi

Ciro priminin ayın olarak ödenmesi halinde, ana firma mal satışına ilişkin fatura düzenlerken, kendisinden mal satın alan firma da hizmet faturası düzenleyerek birbirlerine gönderirler. Söz konusu faturalara istinaden tarafların yapması gereken muhasebe kayıtları ise aşağıda bir örnek üzerinde gösterilmiştir.

Örnek:

Ana firma konumundaki "A" Ltd. Şti. kendisinden mal alan ve bayii konumundaki "Z" Limited Şirketine, aralarında yapılan anlaşma doğrultusunda olmak üzere ve belli bir satış hasılatının (Burada söz konusu olan satış hasılatı "Z" Ltd. Şti.ne aittir.) aşılması nedeniyle 5.900.-YTL tutarındaki (KDV tutarı 900.-YTL.dir.) ticari malı (aralarında alım-satıma konu olan mallardan) ciro primi olarak tahakkuk ettirdiğini ve bu tutarı da hesabına alacak kaydettiğini bir dokontla bildirmiştir. "Z" Ltd. Şti. ise bu dekontta karşılık, 900.-YTL.si KDV olmak üzere KDV dahil toplam 5.900.-YTL tutarındaki hizmet faturasını düzenleyerek "A" Ltd. Şti.ne göndermiştir. Ciro primi olarak verilen malın maliyeti ise 4.000.-YTL.dir.

Bu durumda, "A" Ltd. Şti.nin (ana firma) ve "Z" Ltd. Şti.nin (bayii) muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

"A" Ltd. Şti.nin (Ana Firma) Muhasebe Kayıtları

760- PAZ. SATIŞ VE DAĞ. GİD 5.000

191- İNDİRİLECEK KDV 900

120- ALICILAR 5.900

(Alıcılar adına hesaplanan ciro priminin dekontla bildirilmesi.)

120- ALICILAR 5.900

600- YURTIÇİ SATIŞLAR 5.000

391- HESAPLANAN KDV 900

(Alıcılar adına mal olarak tahakkuk ettirilen ciro priminin satış faturası düzenlenerek kayıtlara alınması.)

621- SATILAN TİC. MALLAR MALİYETİ 4.000

153- TİCARİ MALLAR 4.000

(Ciro primi olarak verilen malın stoklardan çıkışının yapılarak, maliyetinin ilgili hesaba aktarılması.)

"Z" Ltd. Şti.nin (Bayii) Muhasebe Kayıtları

320- SATICILAR 5.900

602- DİĞER GELİRLER 5.000

391- HESAPLANAN KDV 900

(Saticılar tarafından hesaplanan ciro priminin dekontla bildirilmesi.)

153- TİCARİ MALLAR 5.900

191- İNDİRİLECEK KDV 900

320- SATICILAR 5.900

(Saticılar tarafından hesaplanan ciro priminin mal olarak ödenmesi.)

Ciro priminin ayın olarak ödenmesinde bedelsiz verilen mal iki firma arasında alım-satıma konu ticari bir mal olabileceği gibi, aralarında alım-satıma konu olmayan bir mal da olabilir. Örneğin, taraflar arasında alım-satıma konu olan mallar televizyon ve buzdolabı iken, ciro primi olarak verilmesi kararlaştırılan mal bir otomobil olabilir. Bu durumda ise muhasebe kayıtlarında 153- Ticari Mallar hesabı yerine 254-Taşıtlar hesabının kullanılacağı da muhakkaktır. Ayrıca, ciro primini alan firma bu primi

muhasabe kayıtlarında 602- Diğer Gelirler hesabında izleyerek gelir gösterebileceği gibi, 649- Diğer Olağan Gelir ve Kârlar hesabında da izleyerek gelir gösterebilir.

V. SONUÇ

Yukarıda, firmaların satışlarını artırmak ve bu suretle de pazar paylarını büyütmek amacıyla başvurdukları yollardan biri olan ciro primi uygulamasının vergi ve muhasabe boyutunu ele almış bulunmaktayız. Söz konusu ödemelerin Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi açısından gelir-gider gösterilmesinde vergi idaresi ile yargı organları arasında bir ihtilaf olmamakla birlikte, Katma Değer Vergisi açısından bir ihtilafın olması konunun önem arz etmesine neden olmuştur.

Ciro primi olarak adlandırılan ödemelerin, ödemeyi yapan tarafından gider, kendisine ödeme yapılan tarafından da gelir yazılması gerektiği konusunda vergi idaresi ile yargı organları mutabık kalırken; aynı ödemelerin bir hizmet karşılığı yapıldığından hareketle Katma Değer Vergisine tabi tutulması gerektiğini savunan vergi idaresinin aksine Danıştay, söz konusu ödemelerin Katma Değer Vergisi Kanunu'ndaki anlamıyla prim olarak değerlendirilmeyeceği ve dolayısıyla da KDV'ne tabi tutulmaması gerektiği görüşündedir. Danıştayın müstekar (yerleşik) hale gelen bu görüşünün dayanağı ise, gerek söz konusu ödemelerin doğrudan doğruya ve münhasıran muhatap için yapılmış başarılı bir hizmetin karşılığı olmaması ve gerekse de bu işlemler dolayısıyla KDV hesaplanırsa da hazineye para girişinin ol-

mayacağıdır. Ciro primi olarak adlandırılan ödemelerin KDV'ne tabi tutulması halinde dahi hazineye para girişinin olmayacağı, yazımızın önceki bölümünde gösterdiğimiz muhasabe kayıtlarından da anlaşılmaktadır. Nitekim, bu ödemelerde taraflardan birinin hesapladığı KDV'ni diğer taraf indirim konusu yapmaktadır.

Bununla birlikte, mükelleflerin yapılacak bir vergi incelemesi sonucunda cezalı tarhiyatlarla karşılaşmaması açısından, yapacakları ciro primi tahsilatları dolayısıyla KDV hesaplamaları gerekecektir. Çünkü, daha önce de belirtildiği üzere, vergi idaresince çıkarılan tebliğlerin idareyi bağlar nitelikte olmasına karşılık, müstekar hale de gelse Danıştay kararlarının herhangi bir bağlayıcılığı yoktur. Söz konusu yargı kararlarının bağlayıcı hale gelmesi için ise Danıştay Kanunu'nun 40. maddesine göre bu yönde içtihadı birleştirme kararı alınması gerekir. Ancak, içtihadı birleştirme kararı alınmadan da vergi idaresi, verilen kararların müstekar hale geldiğini gözönüne alıp tebliğ değişikliği yaparak uygulamasını değiştirebilir. Konu ile ilgili olarak yapılan cezalı tarhiyatların yargı organlarında bozulduğu göz önüne alındığında ise ya idarenin yargı kararları doğrultusunda tebliğ değişikliğine gitmesi gerekecek ya da yorum farklılığını ortadan kaldıracak şekilde kanuni düzenlemeye gidilmesi gerekecektir. Aksi takdirde, bu ihtilaflar devam edeceğinden gereksiz işgücü ve zaman kaybına sebebiyet verilecektir ki bu da kabul edilebilir değildir. Dolayısıyla da, bu ihtilafın kısa sürede ortadan kaldırılmasının yararlı olacağı kanaatindeyiz.