



CİRO PRİMİ UYGULAMASINDA VERGİSEL BOYUT ve CİRO PRİMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Levent EMRE (*)

1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere, günümüzün rekabetçi ekonomik ortamında, firmaların rekabet güçlerini, pazar paylarını ve satışlarını artırabilmek amacıyla çok çeşitli pazarlama tekniklerine başvurdıklarını görmekteyiz. Kuşkusuz bu pazarlama teknikleri içerisinde önemli bir yer tutan uygulama da “**ciro primi**” uygulamasıdır. **Ciro primi** uygulaması ile firmalar belirli dönemlerde alıcılarına aynı veya nakdi ödül şeklinde bir takım teşvik imkanları sağlamaktadırlar.

Makalemizin ilerleyen bölümlerinde **ciro primi** kavramının ne anlama geldiği, **ciro primi** uygulaması neticesinde vergisel boyutun, yani **ciro primlerinin** gelir, kurumlar ve katma değer vergileri karşısındaki durumunun ne olduğu ve **ciro priminin** muhasebeleştirilmesinin nasıl olması gerektiği konuları üzerinde durmaya çalışacağız.

2- CİRO PRİMİ KAVRAMI

Ciro primi; bayilere ve sürekli mal alımında bulunanlara belli bir sürede, belirli bir miktarın üzerinde mal alımı şartına bağlı olarak yıl içinde yapılan alımların belli oranında sağlanan nakit, mal ve benzeri şekildeki menfaatlerdir. Bayilerin ve sürekli mal alanların daha fazla mal almalarını sağlamak amacıyla kullanılan bir pazarlama yöntemidir. Burada ana satıcı firmanın amacı, mallarının satışının istenen seviyeye çıkarılmasıdır. Özellikle rekabetin yoğun olduğu sektörlerde bu uygulama çok sıklıkla başvurulan bir pazarlama yöntemidir. Bu yöntemle, bayilere rekabet etmede hareket serbestliği kazandırılmaya çalışılmakta ya da sağlanan diğer çeşitli avantajlarla söz konusu malın satış düzeyi artırılmaya çalışılmaktadır.¹

Nitekim burada bayilerin veya sürekli mal alımında bulunanların (makalemizin ilerleyen bölümlerinde bayiler veya sürekli mal alımda bulunan firmalar alt firma şeklinde adlandırılacaktır) ana firmaya vermiş oldukları bir hizmet söz konusudur.

(*) Vergi Denetmeni

¹ ÇİLİNGİR Fazlı, “Ciro Primi ve Katma Değer Vergisi Kanunu”, Vergi Dünyası, Şubat 2007, Sayı 306

Elde edilen ciro primi de verilen bu hizmetin, bu ek çalışmanın, çabanın bir ürünüdür. Dolayısıyla ana firma ile alt firmalar arasında yazılı ya da sözlü olarak düzenlenmiş olan bir sözleşme ve bu sözleşmenin şartlarının yerine getirilmiş olmasına binaen gösterilmiş olan belli bir çabanın, belli bir hizmetin neticesinde hak kazanılan bir menfaat söz konusudur.

3- CİRO PRİMİ UYGULAMASINDA VERGİSEL BOYUT

3.1- Gelir veya Kurumlar Vergisi Açısından Ciro Primi:

Makalemizin II. bölümünde de bahsetmiş olduğumuz üzere ciro primi uygulamasında alt firmaların ana firmaya vermiş oldukları bir hizmet ve bu hizmet karşılığında da ana firma tarafından alt firmaya sağlanmış olan bir menfaat söz konusudur. Dolayısıyla her iki firma açısından da bir ticari faaliyetten bahsetmek mümkündür.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) nun 1.maddesinde gelir vergisinin mevzuuna değinilmektedir. İlgili maddede; gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğundan bahsedilmiş, ayrıca gelirin tanımı yapılmıştır. Buna göre; “gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” Yine GVK’nın 2.maddesinde gelirin unsurları sayılmış ve ticari kazancın da bu unsurlardan birisi olduğu belirtilmiştir. Ticari kazancın tarifini de GVK’nın 37. maddesinde bulmak mümkündür. Maddeye göre; ticari kazanç, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançtır. GVK’nın 38.maddesinde bilanço esasında ticari kazancın tespitine, 39.maddesinde ise işletme hesabı esasında ticari kazancın tespitine değinilmiştir.

Ticari kazancın tespitinde elde etme ölçülerinden tahakkuk esası geçerlidir. Zira hukuki ve ekonomik tasarrufun tahakkuka nazaran çok daha hassas bir ölçü olması, ticari faaliyet çerçevesinde yapılan gelir doğurucu muamelelerin tahakkuk esasına göre değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır. Tahakkuk; geliri doğuran muamelelerin takvim yılı içinde tam olarak gerçekleşmesi dolayısıyla gelire hak kazanılmış olmasını ve gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinlik kazanmasını ifade etmektedir. Mahiyet ve tutar itibarıyla kesinlik kazanma ise, ticari hayatın gereği olarak yazılı veya şifahi bir sözleşmeye hatta örf ve adete bağlı olarak meydana gelebilir. Diğer yandan tahakkuk esasına göre elde edilmiş sayılan gelirin daha sonra tahsil imkanı kaybedildiği veya kısıtlandığında yani değersiz ya da şüpheli hale geldiğinde karşılık ayrılması suretiyle zarar yazılması, vergi kanunlarında yer alan düzenlemelerdir. Dolayısıyla ticari kazançta tahakkuk esası vergi kanunlarında düzenlenmiş olmakla birlikte gelirin elde edilmiş sayılması için tahsil edilmiş olması şartı ayrıca aranmamıştır. Buna göre gerek muhasebe sisteminde dönemsellik ilkesi, gerekse ticari kazancın tespitinde tahakkuk esasının gereği olarak, geliri doğuran muamelelerin takvim yılı içinde eksiksiz olarak gerçekleşmiş olması, gelirin ilgili yılda elde edilmiş sayılması için yeterli olacaktır.²

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu(KVK) nun 1.maddesinde sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarının kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu, kurum kazancının da gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından olduğundan bahsedilmektedir.

² KÜÇÜKTÖP Sema, KÜÇÜKTÖP Muzaffer, “Ciro Primi Gelirinin Hangi yılın Kazancı İle İlgilendirileceği Sorununun Vergi Kanunları Açısından İrdelenmesi”, Vergi Dünyası; Mart 1995, Sayı 163.

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

Yukarıda bahsetmiş olduğumuz kanun maddeleri ve açıklamalar çerçevesinde; alt firmaların ana firmaya ciro primi uygulaması bünyesinde vermiş oldukları hizmet neticesinde ana firmadan sağladıkları menfaatlerin elde eden gerçek kişi mükellef açısından faaliyetlerin gerçekleştirilmiş olduğu dönemin geliri olarak değerlendirilmesi ve ticari kazanç olarak vergilendirilmesi; menfaati elde eden alt firma kurumlar vergisi mükellefi ise, elde edilen menfaatin kurum kazancı olarak değerlendirilmesi ve bu şekilde vergilendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca burada şunu da belirtmeliyiz ki alt firmalar tarafından ana firmaya verilen bu hizmet neticesinde alt firmanın ana firmaya 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 229. maddesi gereğince fatura düzenlemesi gerekmektedir. Nitekim, ilgili kanun maddesi faturanın satılan emtia veya yapılan iş karşılığında düzenlenmesi gereken ticari bir vesika olduğunu belirtmektedir.

Konuya ana firmanın alt firmaya sağladığı menfaat açısından baktığımızda ise, ciro priminin ana firma açısından "bir pazarlama gideri" olduğunu söylemek mümkündür. Nitekim, yapılan bu gider, GVK'nın "İndirilecek Giderler" başlıklı 40/1.maddesinde sayılan "Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler" içerisinde değerlendirilmektedir.

3.2- Katma Değer Vergisi Açısından Ciro Primi:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) nun "Verginin konusunu teşkil eden işlemler"

başlığını taşıyan 1/1.maddesinde Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisi (KDV) nin konusuna girdiği belirtilmektedir. Yine KDVK'nın 4.maddesinde hizmetin tanımının yapıldığını görmekteyiz. İlgili maddeye göre hizmet; teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. İlgili maddeye göre bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleştirilebilir.

KDVK'nın 20/1-2'nci maddesinde; teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu belirtilmiş; aynı maddede bedel deyimi ise; malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veya bunlar adına hareket edenlerden, bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği belirtilmiştir. Yine aynı kanunun 24/c maddesinde; vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler KDV matrahına dahil unsurlar içerisinde sayılmıştır.

26 Seri No'lu KDVK Genel Tebliği³ nin L/2 bölümünde: "Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonucunda 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

³ 31.12.2007 tarih ve 19681 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

bir 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 Kanunu'nun 4. maddesi çerçevesinde "hizmet" kapsamına giren bu işlemlere ait iskontolar, aynı Kanun'un 1/1. maddesi uyarınca vergiye tabi tutulacaktır." şeklinde açıklamanın yapıldığını görmekteyiz.

Yukarıdaki mevzuat hükümlerinden çıkan sonuca göre alt firmanın ana firmaya vermiş olduğu ciro primi uygulamasından kaynaklanan hizmetin KDV'nin konusuna girdiği, alt firmanın bu işlem karşılığında ana firmaya fatura düzenlemesi ve KDV hesaplaması gerektiği sonucuna ulaşmamız mümkündür.

Burada belirtilmesi gereken diğer bir konu da ciro primi uygulamasında KDV oranının ne olması gerektiği hususudur. Konu ile ilgili olarak 26 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin L/2 bölümünde açıklandığı üzere, fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip; yıl sonlarında, belli bir dönem sonucunda ya da belli bir ciro aşıldığında yapılan ödemelerin doğrudan satılan malla ilgili olmadığı, bu tür iskontoların, firmanın yaptığı ek bir çabanın sonucu olarak doğduğu belirtilmektedir. Dolayısıyla ciro primi uygulamasında yapılan iş, ana firmaya karşı verilen ayrı bir hizmettir. Bundan dolayı burada, ciro primine hak kazanılan malın tabi olduğu orandan bağımsız olarak, hizmet teslimlerinin tabi olduğu genel KDV oranı olan %18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir. Burada bir örnek vermek gerekirse; %1 KDV oranına sahip ekmeğin üretimi ve satışını yapan X Ekmek Fırınının bayiine

belli bir cironun üzerine çıkması halinde bedelsiz olarak ekmek vermesi uygulamasında, ilgili bayiinin ciro primini hak kazanmak için verdiği ayrı bir hizmet söz konusu olduğundan ilgili hizmet için X Ekmek fırınına fatura düzenlemesi ve ilgili faturada KDV'yi de %18 olarak göstermesi gerekmektedir.

4- CİRO PRİMİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Uygulamada en çok karşılaşılan durum, ciro priminin nakit ya da mal şeklinde ödenmesidir. Öncelikli olarak elde edilen ciro priminin nakit olması halinde muhasebe kaydının nasıl olması gerektiği, daha sonra da mal karşılığı olması halinde muhasebe kaydının nasıl olması gerektiği konularına ayrı ayrı bakacağız.

4.1- Ciro Primi Ödemesinin Nakdi Olması

Durumu:

Burada ciro primini elde eden alt firma, ana firmaya bir hizmet verdiği için hizmet faturası düzenleyecek ve KDV hesaplayacak, ana firma da netice de satışlarını artırmak amacıyla bu hizmeti aldığı için, aldığı bu hizmeti pazarlama satış ve dağıtım gideri şeklinde muhasebeleştirip KDV'ni indirecektir. Burada bir örnek vererek muhasebe kayıtlarının nasıl olması gerektiğine bakalım.

Örnek: Beyaz eşya üretimi yapan X A.Ş., bayielerine belli bir ciroyu aşmaları halinde 10.000,00-TL ciro primi vereceğini bildirmiş olsun. Y Bayii de bu ciroyu aşarak 10.000,00-TL'ye hak kazanmış olsun. Böyle bir durumda ilgili firmaların muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır:

Y Bayiinin Muhasebe Kaydı:

100 KASA	11.800
602 DİĞER GELİRLER	10.000
391 HESAPLANAN KDV	1.800
Ciro primi faturası	

X A.Ş.'nin (Ana Firma) Muhasebe Kaydı:

760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	10.000
191 İNDİRİLECEK KDV	1.800
100 KASA	11.800
Alt firma tarafından düzenlenen ciro priminin ödenmesi	

4.2- Ciro Primi Ödemesinin Aynı (Bedelsiz Mal Verilmesi Şeklinde)**Olması Durumu:**

Burada da yine ciro primini elde eden alt firma, ana firmaya bir hizmet verdiği için hizmet faturası düzenleyecek ve KDV hesaplayacaktır. Ana firma da ciro primi ödemesini ticari mal vermek suretiyle yaptığından yurtiçi satışlar hesabından malın çıkışını yapacaktır. Ana firmanın alt firmaya vermiş olduğu mal bedelinin ciro primi tutarı ile aynı olduğunu farz ederek, yukarıdaki örneği burada uygulayalım.

Örnek: Beyaz eşya üretimi yapan X A.Ş., bayilerine belli bir ciroyu aşmaları halinde tanesi 2.500,00 TL olan (KDV hariç) 4 adet buzdolabını ciro primi şeklinde vereceğini bildirmiş olsun. Y Bayii de bu ciroyu aşarak ilgili buzdolaplarını almaya hak kazanmış olsun. Böyle bir durumda ilgili firmaların muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır:

Y Bayiinin Muhasebe Kaydı:

153 TİCARİ MALLAR	10.000
(4 adet buzdolabı 4X2.500)	
191 İNDİRİLECEK KDV	1.800
602 DİĞER GELİRLER	10.000
391 HESAPLANAN KDV	1.800
Ciro primi faturası ve hizmet karşılığı mal alımı	

X A.Ş.'nin (Ana Firma) Muhasebe Kaydı:

760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	10.000
191 İNDİRİLECEK KDV	1.800

600 YURTIÇI SATIŞLAR	10.000
391 HESAPLANAN KDV	1.800

Alt firma tarafından düzenlenen ciro priminin mal karşılığı ödenmesi

5- SONUÇ

Günümüzün rekabetçi ekonomik ortamında firmalar, diğer firmalar ile rekabet edebilmek amacıyla çok çeşitli pazarlama tekniklerine başvurumaktadırlar. Bu pazarlama teknikleri içerisinde de "ciro primi" uygulaması önemli bir yer teşkil etmektedir. Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonucunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hasılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan ödemeler şeklinde tanımlayabileceğimiz ciro priminde; alt firmaların ana firmaya verdiği bir hizmetten söz etmek mümkündür. Çünkü bu tür bir ödeme, satılan malla ilgili olmayıp, firmanın yaptığı ek bir çalışmanın sonucu olarak

doğmaktadır. Ciro primi ödemesi uygulamada aynı veya nakdi olabilmektedir. Elde edilen bu menfaat, elde eden alt firma açısından bir gelir niteliğinde olup, ciro primini elde eden alt firma eğer gerçek kişi mükellef ise elde edilen menfaat ticari kazanç olarak, kurumlar vergisi mükellefi ise elde edilen menfaat kurum kazancı olarak vergilendirilecektir. Ana firma açısından olaya baktığımızda da alt firmaya yapmış olduğu ciro primi ödemesinin pazarlama satış ve dağıtım gideri niteliğinde olduğunu söylememiz mümkündür. Yine ciro primi uygulamasında alt firmanın ana firmaya verdiği bir hizmet söz konusu olduğundan verilen bu hizmet KDV'ye de tabi olmaktadır. Dolayısıyla alt firmanın bu işlem neticesinde ana firmaya fatura düzenlemesi ve ilgili faturada KDV'yi hesaplaması gerekmektedir. Ciro primi uygulamasında KDV oranı da ciro primine hak kazanılan malın tabi olduğu orandan bağımsız olarak, hizmet teslimlerinin tabi olduğu genel KDV oranı olan %18 oranında uygulanacaktır.

Yararlanılan Kaynaklar:

- 1- ÇİLİNGİR Fazlı, "Ciro Primi ve Katma Değer Vergisi Kanunu", Vergi Dünyası, Şubat 2007/Sayı 306
- 2- KÜÇÜKTOP Sema, KÜÇÜKTOP Muzaffer, "Ciro Primi Gelirinin Hangi yılın Kazancı İle İlgilendirileceği Sorununun Vergi Kanunları Açısından İrdelenmesi", Vergi Dünyası; Mart 1995, Sayı 163.
- 3- 26 Seri No'lu KDV Genel Tebliği (31.12.2007 tarih ve 19681 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)
- 4- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 5- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 6- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 7- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.