

CİRO PRİMLERİNİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

STATE OF TURNOVER PREMIUM AGAINST
TAX LAWS AND ITS ACCOUNTING



Kamile ÖZDEN*

ÖZ

Ciro primi, ana satıcı firmaların kendilerinden devamlı olarak mal alan gerçek veya tüzel kişilere, belli bir dönem sonunda, belli bir alım tutarının aşılması şartıyla sağladıkları aynı veya nakdi menfaatlerdir. Günümüz koşullarında firmalar pazar paylarını artırmak amacıyla giderek yaygınlaşan bir şekilde ciro primi uyguladığından, bu primlerin vergi kanunları karşısındaki durumunun tespiti ve muhasebeleştirilmesi önem arz etmektedir. Maliye Bakanlığı 1988 yılından beri uygulanan ve 26 seri no.lu KDV Genel Tebliğinde belirtilen “ciro primlerinin müstakil bir hizmetin karşılığı olduğu ve genel oranda KDV’ye tabi tutulması gerektiği” şeklindeki görüşünü 116 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile değiştirmiştir. İlgili Tebliğ’de “ciro primlerinin ayrı bir hizmetin karşılığı değil, daha önce satın alınmış mal ve hizmetlerin bedelinin değişmesi (matrah değişikliği) niteliğinde olduğu ve KDV’

ABSTRACT

Turnover premium is paid either in cash or in rem by sellers to purchasers who exceed a certain level of volume with purchase. Due to today’s ever increasing competition, companies frequently pay these premiums in order to increase their market shares, and being widespread makes such payments even more important in terms of their taxation and accounting. With the VAT General Communiqué, no. 116, the Ministry of Finance has recently changed its former opinion which was to apply the general VAT rate since turnover premiums were deemed to be independent services provided by customers to sellers, and which had been implemented since 1988 by the VAT General Communiqué, no. 26. According to the latter Communiqué, turnover premiums cannot be considered as independent services, rather they are a matter of change in the VAT base of previous sales, and accordingly the VAT rate of

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

sinin de buna göre düzeltilmesi gerektiği” belirtilmiştir. 26.04.2014 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren KDV Uygulama Genel Tebliği’nde de aynı görüş muhafaza edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Ciro Primi, İskonto, Teşvik

that specific goods and service must be applied to these premiums too. The same opinion has been kept in the new VAT General Application Communiqué, gazetted on 26 April 2014.

Keywords: Turnover premium, discount, incentive

1- GİRİŞ

Günümüzün rekabetçi piyasa koşullarında firmalar dağıtım ve pazarlama ağlarını geliştirerek mal ve hizmetlerine olan talebi arttırmak amacıyla aracı firma ya da bayilere bazı satış teşvikleri sunmaktadır. Söz konusu satış teşviklerinden birisi olan ciro primi giderek yaygınlaşan bir uygulama olmakla beraber, uygulamada yaşanan tereddütler mükellefler ile maliye idaresi arasında karışıklığa neden olmaktadır.

Bu çalışmamızda ana satıcı firmalar tarafından mallarının satılmasına aracılık eden firma ve bayilere ciro primi adı altında ve çeşitli şekillerde sağlanan menfaatlerin vergi kanunları karşısındaki durumu açıklanmaya çalışılacaktır.

2- CİRO PRİMİNİN TANIMI

Ciro primi, ana satıcı firmaların yıl sonlarında, belirli bir dönem sonunda ya da belirli bir cironun aşılması halinde kendi mallarını satan firmalara ya da aracılara ödül ya da teşvik amacıyla sağlamış oldukları menfaatlerdir.¹

Ana satıcı firmalar tarafından verilen bu ciro primleri nakit ödeme şeklinde olabileceği gibi, bedelsiz mal verilmesi ya da fatura üzerinden iskonto yapılması şeklinde de olabilmektedir.

3- MALİYE İDARESİNİN CİRO PRİMİNE TARİHSEL YAKLAŞIMI

Ciro Primlerini doğrudan açıklayan herhangi bir kanuni düzenleme olmamakla beraber, Maliye Bakanlığı konuyu tebliğler içerisinde düzenleyerek açıklamıştır. Konuya ilişkin ilk açıklama 26 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile yapılmıştır. Söz konusu Tebliğin yayınlanma tarihinden (31.12.1987) önceki dönemlerde ise Maliye Bakanlığı tarafından verilen özetler uygulamaya yön vermiştir. Birbirinin tekrarı niteliğinde bulunan özetlerde açıklanan görüş, “satılan mal ya da yapılan hizmet karşılığında düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilmeyip, sonradan ya da yılsonlarında yapılan iskontoların katma değer vergisinden indirilmesi ve vergiye tabi tutulması mümkün değildir.” şeklindedir.²

31.12.1987 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren 26 seri no.lu KDV Genel Tebliğinin L-2 no.lu bölümünde ciro primi konusu aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

“L - İSKONTO UYGULAMASI:

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

¹ İlhan Çetin, “Ciro Primlerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”, E-Yaklaşım, Sayı: 254, Şubat 2014

² Bülent Sezgin, “Ciro Primlerinin KDV Karşısındaki Durumuna İlişkin Sorunlar KDV Uygulama Genel Tebliği İle de Çözümlemesi”, E-Yaklaşım, Sayı: 258, Haziran 2014

Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hasılat primi, yılsonu iskontosu gibi adlarla) yapılan ödemeler 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 Kanunu'nun 4. maddesi çerçevesinde "hizmet" kapsamına giren bu işlemlere ait iskontolar, aynı Kanun'un 1/1. maddesi uyarınca vergiye tabi tutulacaktır."³

Görüldüğü üzere 26 no.lu KDV Genel Tebliğinde, ciro primlerinin belli bir hizmetin karşılığı olduğu ve KDV'ye tabi tutulması gerektiği belirtilmektedir.

Yargı organlarının, "satıcının bazı şartların gerçekleşmesine bağlı olarak yılsonunda, belli bir ciro aşıldığında alıcıya yaptığı ödemelerin hizmet ifası veya mal satışı karşılığı olmayıp teşvik amacıyla yapıldığı, bu tür iskontoların KDV Kanunu'nun 2, 3, 4 ve 5. maddelerinde yer alan teslim ve teslim sayılan haller ile hizmet ve hizmet sayılan hallerle ilgisi bulunmadığından KDV'ye tabi tutulamayacağı" görüşünde⁴ olması ve bu yönde yerleşik hale gelmiş pek çok Danıştay kararı bulunması üzerine konu yeniden değerlendirilmiştir.

Maliye Bakanlığı 19.01.2012 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 116 seri no.lu KDV Genel Tebliğinde (6.2 no.lu bölüm) konuya ilişkin görüşlerini değiştirerek aşağıdaki şekilde düzenleme getirmiştir.

"6. İSKONTO UYGULAMASI

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

KDV Kanunu'nun 35. maddesi ile KDV matrahında çeşitli sebeplerle 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 düzeltebilmelerine imkân sağlanmıştır.

Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yılsonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hasılat 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 KDV Kanunu'nun 35. 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 bulduğu 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."⁵

³ 26 seri no.lu KDV Genel Tebliği, Ankara, 31.12.1987 tarih ve M19681 sayılı Resmî Gazete

⁴ Şükrü Kızılot, akt, Bülent Sezgin, "Ciro Primlerinin KDV Karşısındaki Durumuna İlişkin Sorunlar KDV Uygulama Genel Tebliği İle de Çözülemedi", E-Yaklaşım, Sayı: 258, Haziran 2014

⁵ 116 seri no.lu KDV Genel Tebliği, Ankara, 19.01.2012 tarih ve 28178 sayılı Resmî Gazete

Tebliğde yapılan açıklamalardan da görüldüğü üzere,

Ciro primi ayrı bir hizmetin karşılığı olarak değerlendirilmeyerek KDV'ye tabi tutulmayacak, sadece doğduğu satışlara ilişkin KDV düzeltilmesi yapılacaktır.

Düzeltilme işlemi, primi elde eden tarafından primi ödeyen adına bir fatura veya benzeri belge düzenlenmesi ve bu belgede primin doğduğu asıl işleme uygulanan KDV oranında KDV hesaplanması suretiyle yapılacaktır. Bu şekilde, primi elde eden mükellef daha önce indirim konusu yaptığı KDV'yi bu defa hesaplanan KDV (1 no.lu KDV beyannamesinin 30. satırında), ciro primini ödeyen ise daha önce hesaplanan KDV olarak beyan ettiği tutarın prime isabet eden kısmını bu defa indirilecek KDV olarak beyan ederek (1 no.lu KDV beyannamesinin 34. satırında) düzelterektedir.⁶

Diğer taraftan ciro primini doğuran işlem KDV'ye tabi değilse, ciro primi matrahta bir değişiklik olarak değerlendirildiğinden, ciro primi doğduğu asıl işlemin tabi olduğu esaslara tabi olacak, primin doğduğu asıl işlem KDV'ye tabi değilse primde KDV'ye tabi olmayacaktır. 26 no.lu KDV Genel Tebliğinde ciro primleri belli bir hizmetin karşılığı olarak genel oranda (%18) KDV'ye tabi tutulurken; yeni düzenlemede ciro primleri, bu prime esas olan mal veya hizmet satışı sırasında uygulanmış olan oran üzerinden KDV'ye tabi tutulmaktadır. Örneğin, %8 KDV oranına tabi mal satışları nedeniyle ödenen ciro primleri için, ciro primini elde eden firma (alıcı), primi ödeyen firmaya (satıcı) ciro primi faturasını %8 KDV oranı uygulayarak düzenleyecektir.⁷

Ciro primine esas teşkil eden mal ve hizmet satışlarında KDV tek oranlı ise her hangi bir problem yaşanmamaktayken, KDV'nin birden fazla oranlı olması durumunda ciro primlerine uygulanacak oranının ne olacağı konusunda tebliğde bir açıklama bulunmamaktadır.

26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanarak, geçmişte yayınlanmış KDV genel tebliğlerinin tamamını yürürlükten kaldıran KDV Uygulama Genel Tebliğinin "III/A-6.1-İskontolar" başlıklı bölümünde de 116 seri no.lu KDV Genel Tebliğindeki görüş aynen devam ettirilmiş ve ilave bir açıklama yapılmamıştır.

4- CİRO PRİMLERİNİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

4.1- Gelir Vergisi Açısından Ciro Primi

4.1.1- 19.01.2012 Tarihine Kadar Geçerli Olan Uygulama

19.01.2012 tarihi öncesinde ciro primi uygulamasında, alıcı firma satıcı firmaya bir hizmet vermekte ve bu hizmet karşılığında satıcı firma tarafından alıcı firmaya bir menfaat sağlanmakta, böylece iki firma arasında ticari bir faaliyet doğmaktaydı.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre, "Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır."⁸

Aynı Kanun'un 2. maddesinde gelirin unsurları arasında ticari kazanç sayılmıştır.⁹ 37. maddesinde de her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiştir.¹⁰

⁶ Abdullah TOLU, "Yurt İçi ve Yurt Dışı Ciro Primi Ödemelerinde KDV", Yaklaşım, Sayı: 253, Ocak 2014

⁷ Abdullah TOLU, a.g.m., Sayı: 253, Ocak 2014

⁸ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

⁹ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

¹⁰ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

İlgili maddeler çerçevesinde, ciro primlerinin, elde eden gerçek kişiler yönünden ticari kazanç olarak kabul edilmesi ve tahakkuk ettikleri yılda vergilendirilmesi gerekmektedir. Ciro primi alınan mallardan bağımsız bir hizmetin karşılığı olarak kabul edildiğinden, bu malların tamamı stokta kalsa bile ciro primi alınması stok maliyetini azaltmayacak ve söz konusu tutarın dönem geliri olarak dikkate alınması gerekecektir.

Ciro primini veren ana satıcı firma açısından ise, söz konusu primin, faaliyeti ile doğrudan ilgili olması ve ticari teamüllere uygun olması şartıyla ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkündür. Satıcı firmada aldığı fatura karşılığında bu tutarları pazarlama satış dağıtım gideri olarak dikkate alacak ve KDV' sini ilgili dönem beyannamesinde indirilecek KDV olarak düşecektir.¹¹

4.1.2- 19.01.2012 Tarihinden İtibaren Geçerli Olan Uygulama

19.01.2012 tarihinden itibaren 116 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile ciro primleri ayrı bir hizmetin karşılığı olarak değil, daha önce satın alınmış mal ve hizmetlerin bedelinin değişmesi (matrah değışikliğı) şeklinde nitelendirilmiş ve KDV'sinin de buna göre düzeltilmesi gerektiğı belirtilmiştir.

Ciro primi malın fatura değerini ve dolayısıyla maliyet bedelini değıştiren bir işlem olduğundan, ciro primine esas teşkil eden malın satılmış ya da stokta bulunuyor olması önem teşkil etmektedir.

Dönem sonu değerlemesinde ilgili mal stokta bulunuyorsa; bu mala ilişkin olarak hesaplanan ciro primi, maliyet bedelini azaltacak, işletmenin cari dönem gelirlerini arttırmayacaktır. Eski uygulamadan farklı olarak burada gelirin artması değil, maliyetin azalması söz konusu olacak ve böylece işletmelerin yurt içi satışları daha düşük görünmüş olacaktır.

Ciro primine esas teşkil eden mal stokta bulunmuyorsa ve dönem içinde satılmışsa; bu mala ilişkin olarak hesaplanan ciro primi ise "satılan ticari mal maliyeti" nden düşülecek, işletmenin cari dönem gelirlerini arttıracaktır.

Satışlarına ilişkin olarak müşterileri lehine ciro primi hesaplayan işletmeler ise, söz konusu ciro primlerini "satış iskontoları" hesabına kaydedecekler ve böylece net satış tutarını düşüreceklerdir. Eski uygulamada ise ciro primleri "pazarlama satış dağıtım giderleri" hesabına kaydedildiğinden net satış tutarı daha yüksek gösterilebilmekteydi.

Dönem sonlarında hesaplanan ve belgelenmesi izleyen yıla sarkmış olan ciro primleri, dönemsellik ilkesi gereğince ilgili olduğu yıl ile ilişkilendirilerek giderleştirilmelidir. Bu durumda, "gelir/gider tahakkukları" hesapları kullanılarak muhasebe kaydı yapılmalıdır. İzleyen yılda ise faturanın gelmesini takibin tahakkuk hesapları kapatılmalıdır.¹²

4.2- Kurumlar Vergisi Açısından Ciro Primi

4.2.1- 19.01.2012 Tarihine Kadar Geçerli Olan Uygulama

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesinde, sermaye şirketlerinin, kooperatiflerin, iktisadi kamu kuruluşlarının, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin ve iş ortaklıklarının kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu ve kurum kazancının gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğı belirtilmiştir.¹³

¹¹ Recep Özdemir, "Ciro Primlerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu", Vergi Dünyası, Sayı: 390, Şubat 2014

¹² Muzaffer Küçük, "Ciro Priminin Gelir/Maliyet Niteliğı", Vergi Dünyası, Sayı: 390, Şubat 2014

¹³ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

Aynı Kanun'un 6. maddesinde ise kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplandığı, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulandığı belirtilmiştir.¹⁴

Anılan maddeler çerçevesinde, ciro primlerinin gelir vergisi karşısındaki durumuna ilişkin yaptığımız açıklamalarda olduğu gibi, kurumlar vergisi mükelleflerine bir hesap döneminde yaptıkları alımları karşılığında, ana satıcı firmalar tarafından ciro primi şeklinde sağlanan menfaatler, faaliyetlerin gerçekleştirilmiş olduğu dönemin kazancı olarak değerlendirilmelidir. Yine aynı şekilde, ciro primini veren ana satıcı firma açısından ise, söz konusu primin, ticari faaliyet ile doğrudan ilgili olması ve ticari teamüllere uygun olması şartıyla ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkündür.¹⁵

4.2.2- 19.01.2012 Tarihinden İtibaren Geçerli Olan Uygulama

Ciro primlerinin gelir vergisi karşısındaki durumuna ilişkin yaptığımız açıklamalarda olduğu gibi, kurumlar vergisi mükellefleri açısından da ciro primi uygulaması aynı şekilde yürütülecektir.

4.3- Katma Değer Vergisi Açısından Ciro Primi

4.3.1- 19.01.2012 Tarihine Kadar Geçerli Olan Uygulama

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesinde "Türkiye'de ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu; ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığının, kapsamı ve niteliğinin Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanunu'nda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği" hükmü yer almaktadır.¹⁶

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinde "hizmetin, teslim veya teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu; 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, ayrıca bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her birinin ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirileceği" hüküm altına alınmıştır.¹⁷

Aynı Kanun'un 5. maddesinde ise "vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin ve diğer şahısların karşılıksız yararlandırılmasının hizmet sayılacağı" belirtilmiştir.¹⁸

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 20. maddesinde, "teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, bedel deyiminin 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.¹⁹

¹⁴ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

¹⁵ Recep Özdemir, a.g.m. , Sayı: 390, Şubat 2014

¹⁶ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

¹⁷ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

¹⁸ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

¹⁹ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

Aynı Kanun'un 24. maddesinde matraha dâhil olan unsurlar belirtilmiş ve bunlar arasında vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler de sayılmıştır.²⁰

Yine aynı Kanun'un 25. maddesinde ise teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalar-da gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar matraha dâhil olmayan unsurlar arasında sayılmıştır.²¹

Görüldüğü üzere, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ve ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar KDVK'nın 25. maddesi uyarınca katma değer vergisi matrahına dahil olmazken; fatura ve benzeri belgelerde gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir satış miktarı veya tutarı aşıldığında ciro primi adı altında yapılan ödemeler KDVK'nın 24. maddesine göre katma değer vergisi matrahına dahil olacaktır.

26 no.lu KDV Genel Tebliğinde belirtilen görüşe göre, ana satıcı firmalar tarafından belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında mallarını satan firmalara verilen ciro primleri, doğrudan satılan malla ilgili olmayıp ayrı bir hizmetin karşılığı olarak değerlendirildiğinden ilgili kanun maddeleri çerçevesinde katma değer vergisine tabi olacaktır.

Bunun yanı sıra ciro primi ilgili maldan bağımsız olarak ayrı bir hizmetin karşılığını teşkil ettiğinden, ciro primi üzerinden hesaplanacak KDV de ilgili malın KDV oranından bağımsız olacaktır ve hizmet genel oranda KDV'ye tabi olduğundan ciro primi de genel oranda KDV'ye tabi olacaktır.

4.3.2- 19.01.2012 Tarihinden İtibaren Geçerli Olan Uygulama

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 35. maddesinde "malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellefin bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellefin ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltereği" hüküm altına alınmıştır.²²

19.01.2012 tarihinden itibaren geçerli olan 116 no.lu KDV Genel Tebliği ile, ciro primleri bağımsız bir hizmetin karşılığı olmaktan çıkarılmış ve esas işleme konu KDV matrahında bir değişiklik olarak görülmüştür. Dolayısıyla KDV Kanunu'nun 35. maddesi çerçevesinde matrahta değişikliğin vuku bulunduğu dönemde düzeltme işlemi yapılması gerekmektedir.

Ayrıca dönem sonunda hesaplanacak ciro primleri, esas işleme tabi mal alımlarının ilgili tarihte tabi oldukları orana göre KDV'ye tabi tutulacaktır. Söz konusu uygulamanın eski uygulamaya göre daha adil olduğunu söyleyebiliriz, çünkü eski uygulamada %8 oranında KDV ödeyerek mal alan firma %18 oranında KDV' li ciro primi faturası kesmekteydi.

4.4- Özel Tüketim Vergisi Açısından Ciro Primi

Makalemizin önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere, 116 no.lu KDV Genel Tebliğine göre; fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yılsonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında yapılan iskontolar esas işleme ilişkin KDV matrahının değişmesi sonucunu doğurmaktadır.

²⁰ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

²¹ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

²² 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

Özel Tüketim Vergisi mevzuatı bu yeni yaklaşım ile birlikte değerlendirildiğinde, ciro primi ödemelerinin ÖTV'yi de etkilediği görülmektedir.

Şöyle ki, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 11/3. maddesinde "(II), (III) (B cetvelindekiler hariç) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar için verginin matrahı; bunların teslimi, ilk iktisabı ve ithalinde, hesaplanacak özel tüketim vergisi hariç, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül eder." denilmektedir.²³

Aynı Kanun'un 15. maddesinde ise "4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümleri saklı kalmak üzere, (II) sayılı listede kayıt ve tescile tabi olan malların kayıt ve tescil edildikten sonra iade edilmesi hali hariç, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemten vazgeçilmesi veya diğer nedenlerle matrahta değişiklik vuku bulduğu ya da yersiz veya fazla vergi hesaplandığı hallerde vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellefler; bunlarla ilgili borçlandıkları ya da ödedikleri vergiler için değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve meydana geldiği dönem içinde düzeltme yapabilirler, bu vergiden mahsup edebilirler veya iade talebinde bulunabilirler. (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tâbi olan mallar için dönem şartı aranmaz." hükmü yer almaktadır.²⁴

Görüldüğü üzere Özel Tüketim Vergisi'nin matrahı, (II), (III) (B cetvelindekiler hariç) ve (IV) sayılı listelerde yer alan mallarda, bunların teslimi, ilk iktisabı ve ithalinde hesaplanacak özel tüketim vergisi hariç, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan oluşmaktadır. Dolayısıyla Katma Değer Vergisi matrahının değişmesi Özel Tüketim Vergisi matrahını da değiştirecektir. Matrahta değişiklik olması durumunda ise Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 15. maddesine göre düzeltme yapılması gerekecektir.²⁵

4.5- Damga Vergisi Açısından Ciro Primi

Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde "Bu Kanuna ekli (I) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar Damga vergisine tabidir. Bu Kanun'daki kâğıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder. Yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kâğıtlar, Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanıldığı takdirde vergiye tabi tutulur." hükmü yer almaktadır.²⁶

Görüldüğü üzere, damga vergisinde vergiyi doğuran olay (I) sayılı tabloda yer alan kâğıtların imzalanması ile ortaya çıkar ve damga vergisi bu kâğıtlar üzerinde yazılı tutar üzerinden hesaplanır. Dolayısıyla herhangi bir sözleşmeye ait damga vergisinin hesaplanabilmesi için sözleşmenin düzenlendiği anda bedellin belli olması gerekmektedir.

Ciro primi sözleşmeleri ise şarta bağlı olarak düzenlenen, dönem içindeki satış hasılatına göre dönem sonu itibarıyla değerlendirilen ve şartın gerçekleşmesi durumunda bağlayıcılık getiren sözleşmelerdir. Bu nedenle ciro primi sözleşmeleri düzenlendiği anda belli bir bedel olmadığından damga vergisi hesaplanmayacaktır.²⁷

²³ 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu

²⁴ 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu

²⁵ Ayşe Gülççek, "Ciro Primindeki KDV Değişikliği ve ÖTV'ye Etkisi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 294, Mart 2013

²⁶ 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu

²⁷ Muhammet Mutlu, "Ciro Primlerinin Vergisel Boyutu ve Muhasebeleştirilmesi", E-Yaklaşım, Sayı: 272, Ağustos 2015

5- YARGI KARARLARI

Genel olarak yargı organlarının görüşü, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında ödenen ciro primlerinin, belli bir hizmetin karşılığı olarak değil sadece teşvik amacıyla verildiği ve KDV’de yer alan hizmet ve hizmet sayılan haller kapsamına girmediği şeklinde olmuştur. Bu nedenle de ciro primlerinin katma değer vergisine tabi olmaması gerektiği yönünde kararlar verilmiştir.

Aşağıda bu konuda verilmiş bazı karar örnekleri yer almaktadır.

Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 02.10.2007 tarihli kararında (Karar No: 2007/3204, Esas No: 2007/2897) özetle; “üretici firmanın bayisine ödediği ciro primi üzerinden katma değer vergisi hesaplanmasına gerek olmadığı, ciro priminin KDV’ye tabi olmadığı” belirtilmiştir. Kararın gerekçesinde ise; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 4. maddesinde nelerin hizmet sayılabileceğinin belirtildiği, 24/c maddesinde vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirlerin matraha dâhil unsurlar arasında sayıldığı, 25. maddesinde de teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontoların katma değer vergisi matrahına dâhil olmadığına hükme bağlandığı, davacı şirketin bayilerine mal teslimi şeklinde yaptığı ciro primi ödemelerinin katma değer vergisine dâhil olmadığı, aksine yorum yapılarak ve matraha dâhil edilerek tarhiyata konu edilmesinde yasal isabet bulunmadığı ifade edilmiştir.²⁸

Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 17.02.1993 tarihli kararı (Karar No: 1993/592, Esas No: 1992/2549) “fatura haricinde yükümlü şirkete malını pazarladığı firmalarca prim, özel iskonto, ciro iskontosu gibi isimler altında yapılan ödemelerin katma değer vergisine tabi olmadığı”,²⁹

Danıştay Yedinci Dairesinin 16.04.1992 tarihli kararı (Karar No: 1992/1127, Esas No: 1989/4011) “toptan ilaç alım satımında, ilaç satan firma ile yapılan anlaşmada belirtilen miktarın üzerinde ilaç satışı gerçekleşmesi halinde, yıl içinde değişik dekontla alınan fazla paraların katma değer vergisine tabi olmadığı”,³⁰

Yine Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 18.12.1997 tarihli kararı (Karar No: 1997/4252, Esas No: 1996/3156) “yılsonunda yapılan iskontoların katma değer vergisine tabi olmadığı”, yönündedir.³¹

Görüldüğü üzere, Maliye idaresinin ve yargı organlarının ciro primi hakkındaki görüşleri aynı doğrultuda olmadığından, ciro primleri mükellefler ile vergi idaresi arasında uzun yıllar ihtilaf konusu olmuştur. Bunun üzerine Maliye idaresi 116 no.lu KDV Genel Tebliği ile yeni bir düzenlemeye gitmiştir.

Ancak 116 no.lu KDV Genel Tebliğinde sadece ciro primlerinin niteliğine olan bakış açısı değişmiş, hizmet sayılan bu ödemeler, katma değer vergisi matrahının değişmesine neden olan bir unsur olarak değerlendirilmiş ve ciro primine esas olan malın tabi olduğu oranda KDV’ye tabi tutulmuştur. Dolayısıyla bu yaklaşım değişikliği ile yargı organlarının ciro primlerinin vergilendirilmemesi yönündeki kararlarında yine görüş birliği sağlanamamış, sadece oran anlamında bir değişiklik söz konusu olmuştur.³²

6- CİRO PRİMİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Çalışmamızın 3. bölümünde de bahsettiğimiz üzere, yürürlükten kaldırılan 26 seri no.lu KDV Ge-

²⁸ Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 02.10.2007 tarihli kararı (Karar No: 2007/3204, Esas No: 2007/2897)

²⁹ Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 17.02.1993 tarihli kararı (Karar No: 1993/592, Esas No: 1992/2549)

³⁰ Danıştay Yedinci Dairesinin 16.04.1992 tarihli kararı (Karar No: 1992/1127, Esas No: 1989/4011)

³¹ Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 18.12.1997 tarihli kararı (Karar No: 1997/4252, Esas No: 1996/3156)

³² Ayşe Gülçipek, a.g.m., Sayı: 294, Mart 2013

nel Tebliği'ne göre, ciro primi ödemeleri ayrı bir hizmetin karşılığı olarak değerlendirilerek, genel oranda (%18) KDV'ye tabi tutulmaktaydı. Bu primler elde edenler tarafından doğrudan gelir, ödeyenler tarafından ise doğrudan gider kaydedilmekteydi.

Ancak, 116 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile ciro primleri KDV Kanunu'nun 35. maddesine göre mat- rahta (satış fiyatında) değişiklik yaratan bir unsur (fiyat indirimi) olarak kabul edilmiştir. Bu nedenle ciro primine esas teşkil eden malın satılmış ya da stokta bulunuyor olması önem teşkil etmektedir.

Şöyle ki, ciro primine esas teşkil eden malın halen stokta olması durumunda, elde edilen ciro primi, stok maliyetini azaltacağından, ilgili stok hesabına ters kayıt yapılmak suretiyle muhasebe- leştirilmeliyken, ciro primine esas teşkil eden malın satılması durumunda elde edilen ciro primi gelir kaydedilerek muhasebeleştirilmelidir.

Diğer taraftan, ciro primi ödemesi yapan ve adına fatura düzenlenen satıcı ise bu primi 611 no.lu Satış İskontoları hesabında izlemelidir. Çünkü 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Teb- liğinde "Satışla ilgili faturanın düzenlenip satışın gerçekleşmesinden sonra yapılan her türlü kasa ve miktar iskontoları bu hesapta yer alır." açıklaması yer almaktadır.³³

Örnek: Beyaz eşya üretimi yapan (K) firması, 2014 yılında kendisinden 30 milyon TL mal alan (L) firmasına yılsonu itibarıyla 4 milyon TL ciro iskontosu yapmış ve durumu yazılı olarak bildirmiştir. Yapılan satışların tamamı % 18 oranında KDV'ye tabidir. Bu durumda ilgili firmaların yapması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır.

(L) firmasının (ciro primi alanın) yapacağı muhasebe kaydı:

- Ciro primine esas teşkil eden malların stokta olması durumunda;

/	
320 Satıcılar	4.720.000,00
153 Ticari Mallar	4.000.000,00
391 Hesaplanan KDV	720.000,00
/	

- Ciro primine esas teşkil eden malların tamamının satılması durumunda;

/	
320 Satıcılar	4.720.000,00
649 Diğer Ol. Dışı Gelir ve Karlar	4.000.000,00
391 Hesaplanan KDV	720.000,00
/	

- Ciro primine esas teşkil eden malların yarısı satılmış yarısı satılmamışsa;

/	
320 Satıcılar	4.720.000,00
153 Ticari Mallar	2.000.000,00
649 Diğer Ol. Dışı Gelir ve Karlar	2.000.000,00
391 Hesaplanan KDV	720.000,00
/	

³³ 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Ankara, 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete

(K) firmasının (ciro primi verenin) yapacağı muhasebe kaydı:

611 Satış İskontoları	4.000.000,00	
191 İndirilecek KDV		720.000,00
120 Alıcılar		4.720.000,00
		34

Örnek: Beyaz eşya üretimi yapan (K) firması, 2014 yılında kendisinden 10 milyon TL mal alan (M) firmasına yılsonu itibariyle adedi 2.000,00 TL olan 10 adet buzdolabını ciro primi niteliğinde vereceğini yazılı olarak bildirmiştir. Yapılan satışların tamamı %18 oranında KDV'ye tabidir. Bu durumda ilgili firmaların yapması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır.

(K) firmasının (ciro primi verenin) yapacağı muhasebe kaydı:

611 Satış İskontoları	20.000,00	
191 İndirilecek KDV	3.600,00	
600 Yurt İçi Satışlar		20.000,00
391 Hesaplanan KDV		3.600,00

(M) firmasının (ciro primi alanın) yapacağı muhasebe kaydı:

153 Ticari Mallar	20.000,00	
191 İndirilecek KDV	3.600,00	
602 Diğer Gelirler		20.000,00
602.01 Ciro primleri		
391 Hesaplanan KDV		3.600,00
		35

7- SONUÇ

Ciro primleri konusunda herhangi bir kanuni düzenlemeye gitmeyerek konuyu KDV tebliğleri içerisinde açıklayan Maliye İdaresi ilk olarak 26 seri no.lu KDV Genel Tebliğinde ciro primlerinin ayrı bir hizmetin karşılığı olduğunu ve genel oranda KDV'ye tabi olduğunu belirtmiş ve 24 yılı aşkın süredir bu görüşünü savunmuştur. Yargı mercileri ise yerleşik hale gelen kararlarında ciro primlerinin, bir hizmetin karşılığını oluşturmadığı, teşvik amacıyla verildiği ve bu nedenle katma değer vergisine tabi olmaması gerektiği görüşünü savunmuştur. Bunun da etkisiyle İdare 19.01.2012 tarihinde yürürlüğe giren 116 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile görüşünü değiştirerek konuyu farklı bir açıdan ele almış, son olarak 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren KDV Uygulama Genel Tebliği'nde de aynı açıklamaya yer vermiştir.

³⁴ Abdullah Tolu, "Ciro Primi/İskontosunda KDV Uygulaması Değişti", E-Yaklaşım, Sayı: 231, Mart 2012

³⁵ İlhan Çetin, a.g.m., Sayı: 254, Şubat 2014

Son düzenlemeyle, ciro primi, asıl işleme ilişkin KDV matrahının değişmesi olarak değerlendirilmiş ve söz konusu ciro primine ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlem için geçerli olan KDV oranının uygulanacağı belirtilerek, KDV Kanunu'nun 35. maddesi kapsamında düzeltme işlemi yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca ÖTV matrahı KDV matrahına dahil olan unsurlardan oluştuğundan, KDV matrahındaki değişim ÖTV matrahını da değiştirecek, bunun için de ÖTV Kanunu'nun 15. maddesi kapsamında düzeltme işlemi yapılması gerekecektir.

Ciro primine bakış açısındaki değişiklikle beraber, bunların Gelir ve Kurumlar Vergisi karşısındaki durumları ve muhasebe kayıtlarına intikal şekli de değişmiştir. Ciro priminin ayrı bir hizmetin karşılığı olarak görüldüğü eski uygulamada, söz konusu ciro primi, primi veren gerçek ya da tüzel kişi tarafından pazarlama satış dağıtım gideri olarak kaydedilerek ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilirken; prim alan gerçek ya da tüzel kişi tarafından ticari kazanç olarak kabul edilerek doğrudan gelir kaydedilmekte ve tahakkuk ettiği yılda vergilendirilmekteydi. Yeni uygulamada ise, söz konusu ciro primi, primi veren gerçek ya da tüzel kişi tarafından satış iskontosu olarak kaydedilmekte ve böylece net satış tutarı düşürülmekte; prim alan gerçek ya da tüzel kişi tarafından ise prime esas malların tamamı satılmışsa gelir kaydedilerek işletmenin cari dönem gelirini arttırmakta, satılmayarak stokta mal kalması durumunda ise buna isabet eden kısmı kadarı stok maliyetini azaltmakta ve böylece işletmenin yurt içi satışları daha düşük görünmektedir.

Tüm bu açıklamalar çerçevesinde; ciro primi konusunun, yeni uygulama ile eski uygulamaya göre bir nebze yumuşatıldığı ancak, yerleşik hale gelmiş yargı kararlarıyla hala örtüşmediği ve bu nedenle de mükellefler ile vergi idaresi arasında yaşanan ihtilafların devam edeceği görülmektedir.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
- 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu
- 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Ankara, 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete
- 26 seri no.lu KDV Genel Tebliği, Ankara, 31.12.1987 tarih ve M19681 sayılı Resmî Gazete
- 116 seri no.lu KDV Genel Tebliği, Ankara, 19.01.2012 tarih ve 28178 sayılı Resmî Gazete
- ÇETİN, İ. "Ciro Primlerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu", E-Yaklaşım, Sayı: 254, Şubat 2014
- Danıştay Yedinci Dairesi' nin 16.04.1992 tarihli kararı (Karar No: 1992/1127, Esas No: 1989/4011)
- Danıştay Dokuzuncu Dairesi' nin 18.12.1997 tarihli kararı (Karar No: 1997/4252, Esas No: 996/3156)
- Danıştay Dokuzuncu Dairesi' nin 02.10.2007 tarihli kararı (Karar No: 2007/3204, Esas No: 007/2897)
- GÜLÇİÇEK, A. "Ciro Primindeki KDV Değişikliği ve ÖTV'ye Etkisi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 294, Mart 2013
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmî Gazete

- KÜÇÜK, M. “Ciro Priminin Gelir/Maliyet Niteliği”, Vergi Dünyası, Sayı: 390, Şubat 2014
- MUTLU, M. “Ciro Primlerinin Vergisel Boyutu ve Muhasebeleştirilmesi”, E-Yaklaşım, Sayı: 272, Ağustos 2015
- ÖZDEMİR, R. “Ciro Primlerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”, Vergi Dünyası, Sayı: 390, Şubat 2014
- SEZGİN, B. “Ciro Primlerinin KDV Karşısındaki Durumuna İlişkin Sorunlar KDV Uygulama Genel Tebliği İle de Çözülemedi”, E-Yaklaşım, Sayı: 258, Haziran 2014
- TOLU, A. “Ciro Primi/İskontosunda KDV Uygulaması Değişti”, E-Yaklaşım, Sayı: 231, Mart 2012
- TOLU, A. “Yurt İçi ve Yurt Dışı Ciro Primi Ödemelerinde KDV”, Yaklaşım, Sayı: 253, Ocak 2014
- www.gib.gov.tr
- www.danistay.gov.tr