

CİRO PRİMLERİNDE KDV ve MUHASEBE UYGULAMALARI

VAT AND ACCOUNTING PRACTICES ON TURNOVER PREMIUMS



Sercan ÇİFTÇİ*

ÖZ

Ciro primleri; fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yılsonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hasılat primi, yılsonu iskontosu gibi adlarla) yapılan iskontolar olarak tanımlanmıştır. 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliği kapsamında ciro primleri “ek bir çaba” ürünü ve verilen hizmet karşılığı kabul edilmekteyken, 116 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile beraber matrahta değişiklik meydana getiren bir uygulama olarak kabul edilmiştir. Değişen matrahın 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 35’inci maddesi kapsamında düzeltilmesi gerektiği belirtilmiştir. Çalışmada, vergi idaresinin ciro primi konusundaki görüş değişikliğinin süreci açıklanacak ve yapılan işlemlerin muhasebeleştirilmesine değinilecektir.

Anahtar Kelimeler: Ciro Primi, İskonto, KDV Matrahında Değişiklik.

ABSTRACT

Turnover premium are discounts, which are not shown separately on invoices or similar documents, made either at the end of a certain period or when a certain level of sales turnover has been exceeded. While turnover premiums are deemed as the outcome of “an extra effort” and as a remuneration for one’s service in VAT General Communiqué, no. 26, they are, on the other hand, considered, in VAT General Communiqué, no. 116, as a practice changing the VAT base. The changed VAT base, in this regard, must be adjusted as per Article 35 of Value Added Tax Law, no. 3065. In this study, the evolvement of the thinking of the tax administration on this issue and the accounting processes of turnover premiums are explored.

Keywords: Turnover premium, discount, change in VAT base

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

1- GİRİŞ

Günümüzde en çok kullanılan pazarlama yöntemlerinden birisi ciro primidir. Ticari hayatta firmalar, mal ve hizmetlerin pazarlama ağlarını geliştirmek ve bu mal ve hizmetlere olan talebi arttırmak amacıyla aracı firmalara, bayilere veya gerçek ve tüzel kişilere belirli bir dönemde, hedeflenen miktarın üzerinde mal veya hizmet alımı şartına bağlı olarak bazı satış teşvikleri sunmaktadırlar.

Nitekim Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin "6. Matraha Dâhil Olmayan Unsurlar" bölümünün "6.1. İskontolar" alt başlığında kendine yer bulan ciro primi uygulaması; "...Bu itibarla, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmeyip belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında yapılan iskontolar..." olarak tanımlanmıştır. İlgili tebliğ kapsamında ciro priminin vergisel boyutu sonraki bölümlerde ele alınacaktır. Konu açıklanırken, 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile başlayan eski uygulamanın, 116 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile nasıl değiştiği süreç olarak anlatılacak ve KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yapılan açıklamalara yer verilecektir.

2- CİRO PRİMLERİNİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

2.1- Ciro Priminin Ödenme Şekilleri

Ciro primleri çeşitli şekillerde ödenebilir. Bunlar; nakden yapılan ödemeler, fatura üzerinden iskonto yapmak suretiyle yapılan ödemeler ve bedelsiz mal verme suretiyle yapılan ödemelerdir.¹

Nakit olarak yapılan ödemelerde; firmanın bayisi nezdinde belirlendiği cironun aşılması durumunda önceden kararlaştırılmış bir prim ilgili bayiye nakden ödenir. En çok kullanılan yöntemlerden bir tanesi nakit ödemedir. Eğer ciro primini hak eden tarafın ilgili firmaya borcu varsa bu borca mahsuben de ciro primi ödemesi gerçekleştirilebilir.

Fatura üzerinden iskonto yapmak suretiyle yapılan ödemelerde; ana firma, bayisine yapacağı ciro primini faturada iskonto olarak göstererek fatura bedelinden düşebilir. Bu yöntemle verilen ciro primleri için ekstradan fatura düzenlenmesine gerek kalmamaktadır. Çünkü tek fatura üzerinden iskonto bedeli adı altında ciro primi düşülerek karşı tarafa net fatura düzenlenmektedir. Uygulamada ciro primi, tanımından da anlaşılacağı üzere belirli bir cironun, satış haddinin aşılması durumunda yapılmaktadır. Dolayısıyla fatura üzerinden iskonto bedeli olarak ciro priminin düşülebilmesi için, söz konusu mallar bayiye teslim edilirken, belirlenecek ciro haddinin aşılacağı kabul edilmeli ve geleceğe yönelik olarak hak edilecek bu ciro primi en başta düzenlenecek faturadan düşülmelidir.

Bedelsiz mal teslim etme yoluyla yapılan ödemelerde; hak edilen ciro primi, satıcı tarafından bedelsiz mal gönderilmesi suretiyle karşı tarafa ödenir. İlgili firma ciro primini hak eden tarafa ya doğrudan doğruya bedelsiz mal gönderir ya da izleyen yılda yapılan mal alımlarına ilişkin fatura üzerinden önceki yılda hak edilen ciro primine denk gelecek miktardaki malı alıcıya ciro primi adı altında gönderir.

3- CİRO PRİMİ UYGULAMASININ EVRİMİ

Ciro primi düzenlenmesi, ilk olarak 31.12.1987 tarih ve 19681 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde kendine yer bulmuştur. Sonrasında 19.01.2012 tarih ve 28178 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 116 Seri No.lu KDV Genel Tebliği çerçevesinde uygulamada farklılık oluşturulmuştur.

¹ Recep Özdemir, Ciro Primlerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 390, 2014

26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği kendinden önce yer alan tebliğleri yürürlükten kaldırmıştır. KDV Genel Uygulama Tebliği’nin “III/A-6.1. İskontolar” bölümünde, 116 Seri No.lu KDV Genel Tebliği’nde yapılan açıklamalar korunmuştur. Bu bölümde söz konusu tebliğler çerçevesinde, uygulamada ne tür farklılıklar oluştuğuna değinilecektir.

3.1- 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki Eski Uygulama

Söz konusu Tebliğ’in “L- İSKONTO UYGULAMASI” bölümünün “2. Fatura ve Benzeri Belgelerde Ayrıca Gösterilmeyip, Yıl Sonlarında, Belirli Bir Dönem Sonunda ya da Belirli Bir Ciro Aşıldığında İskontolarda Durum” alt başlığında aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

“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 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 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. “

Tebliğ’de yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, ciro primlerinin esasen “ek bir çaba” sonucu ortaya çıktığı kabul edilmektedir. Bahsedilen durum, ana firmaya karşı bayilerin veya söz konusu kişilerin daha çok çalışarak ve gayret göstererek ciro primine hak kazanmalarıdır. Dolayısıyla bayiler açısından ana firmaya karşı bir hizmet verilmektedir ve hak edilen ciro primleri bu hizmetin karşılığını oluşturmaktadır.

3065 sayılı KDV Kanununun 4’üncü maddesinde hizmet tanımlanmıştır. Buna göre: “Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak ve işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir. Bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilirler. “

Yine aynı Kanun’un 24’üncü maddesinde matraha dâhil olan unsurlar tanımlanmıştır. Madde metnine göre: “Aşağıda yazılı unsurlar matraha dâhildir: a) Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri, b) Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar, c) Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler.”

Kanun’un 25’inci maddesinde ise matraha dâhil olmayan unsurlar sayılmıştır: “Aşağıda yazılı unsurlar matraha dâhil değildir: a) Teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar, b) Hesaplanan katma değer vergisi.”

26 Seri No.lu KDV Genel Tebliği kapsamında ciro primleri, satışı yapılan mal veya hizmetten tamamen ayrı ele alınarak, “ekstra çabanın” sonucu olarak hak kazanılan hizmet karşılığı olarak ta-

nımlanmıştır. Dolayısıyla KDV Kanunu'nun 4'üncü maddesinde tanımlanan hizmet tanımı kapsamına giren ciro primleri, yine ilgili Kanun'un 1/1'nci maddesi uyarınca verginin konusuna girecek ve vergiye tabi tutulacaktır. Ciro primi hizmet ifası karşılığında elde edildiğine göre, hizmet faturası düzenlenmek suretiyle belgelendirilecektir. KDV açısından hizmet sunan taraf hizmet faturası düzenleyecek, ciro primini veren taraf da ödemenin şekline göre karşı bir fatura düzenleyecektir. Dolayısıyla iki ayrı fatura düzenlenmesi söz konusu olacak ve her bir fatura üzerinden ayrı ayrı KDV hesaplanması gerekecektir.

Vergiye tabi tutulan hizmet bedelinin tabi olacağı KDV oranında da bir muamma bulunmamaktadır. Zira satılan malın tabi olduğu KDV oranının bu tebliğ kapsamındaki uygulamada herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Çünkü hizmet karşılığı hak kazanılan ciro primleri genel oranda KDV'ye tabi olacaktır.²

3.2- KDV Genel Uygulama Tebliği Kapsamındaki Yeni Uygulama

116 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile beraber vergi idaresi görüş değişikliğine gitmiş, ciro primlerini ayrı bir hizmetin karşılığı değil, matrahta değişikliğe neden olan bir uygulama olduğunu ve KDV matrahının da buna göre düzeltilmesi gerektiği şeklinde bir değerlendirmede bulunmuştur. KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "III-A/6.1. İskontolar" bölümünde de aynı açıklamalara yer verilmiştir. KDV Genel Uygulama Tebliği'nin söz konusu bölümü aşağıda yer aldığı gibidir:

"3065 sayılı Kanununun (25/a) maddesi ile teslim ve hizmet işlemlerine ilişkin olarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontoların, KDV matrahına dâhil olmadığı hükme bağlanmıştır. Buna göre, faturanın düzenlenmesini gerekli kılan mal teslimi veya hizmet ifasına bağlı olarak yapılan iskonto, aynı faturada yer alması ve ticari teamüllere uygun miktarda olması şartlarına bağlı olarak KDV matrahına dahil edilmez. Bu durumda, iskontoların KDV matrahına dâhil edilmemesi için aşağıdaki şartların bulunması gerekmektedir:

- a) Söz konusu iskontolar fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmiş olmalıdır.
- b) İskontolar ticari teamüllere uygun miktarda olmalıdır.

Bu iki şartın bir arada bulunmaması halinde iskontoların matrahattan indirilmesine imkân bulunmamaktadır.

Bu nedenle, satılan mal ya da yapılan hizmet karşılığında düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmeyip sonradan ya da yılsonlarında iskonto yapıldığının bir dekontla bildirilmesi veyahut ticari teamülleri aşan bir miktarda iskonto yapılması hallerinde, yapılan ya da bildirilen iskontolar bu bent hükmünden yararlanamaz.

3065 sayılı Kanununun 35'inci 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, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hâsılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan iskontolar esas itibarıyla, asıl işleme ilişkin KDV matrahının değişmesi sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla,

² Heybetullah Toksoy, Ciro Primlerinin Vergi Kanunları Açısından Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 422, 2016

KDV matrahında değişiklik vuku bulunduğu bu gibi durumlarda 3065 sayılı Kanunun 35'inci 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 bulunduğu 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.”

Vergi idaresi, söz konusu tebliğ ile beraber uygulamada farklılığa gitmiş ve ciro primini hizmet karşılığı sonucu hak edilmekten çıkararak, mal tesliminde veya hizmet ifasında belirli bir haddin aşılması sonucu hak kazanılan bir uygulamaya sokmuştur. Bu nedenle ciro primi için düzenlenecek faturalarda artık KDV oranı genel oran üzerinden %18 hesaplanmayacak, ciro priminin hak edildiği mal teslimine veya hizmet ifasına konu malın/hizmetin tabi olduğu KDV oranı dikkate alınacaktır. KDV Kanunu'nun 35'inci maddesi kapsamında bu vasıta ile, matrahta meydana gelen değişiklik düzeltilebilecektir.

3065 sayılı KDV Kanununun “Matrah ve İndirim Miktarlarının Değişmesi” madde kenar başlıklı 35'inci maddesi şöyledir: “Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde 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 indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltilir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannameye gösterilmesi şarttır.” Vergi idaresinin yeni görüşüyle beraber; sonradan ciro primi adı altında yapılan iskontolar KDV matrahının değişmesine neden olmaktadır. Bu nedenle KDV Kanunu'nun 35'inci maddesi kapsamında matrahın düzeltilmesi gerekmektedir. Düzeltmenin yapılabilmesi için de alıcı tarafından satıcı adına bir fatura düzenlenmeli ve bu faturada ilk teslim tarihinde dikkate alınan KDV oranı uygulanmalıdır.

Eski uygulamada ciro priminin belirli bir hizmet karşılığı hak edildiği kabul edilmekte, alıcı tarafından satıcıya hizmet faturası düzenlenmekte ve hizmet faturası da genel oranda KDV'ye tabi tutulmaktaydı. KDV Genel Uygulama Tebliği ile beraber yeni uygulamada ise; ciro primi, satış yapılan mal veya hizmette belirli bir haddin aşılması sonucu hak edilmektedir. Dolayısıyla asıl malın/hizmetin tabi olduğu KDV oranı ne ise, ciro priminin gösterileceği faturada da bu oran üzerinden düzeltme işlemi KDV Kanunu'nun 35'inci maddesi kapsamında yapılacaktır. Ancak bu noktada karşımıza asıl işlemin tabi olduğu KDV oranı belirlenirken, “asıl işlem” olarak neyi dikkate almamız gerektiği sorusu çıkmaktadır.

3.2.1- KDV Oranının Tespitinde Yaşanabilecek Zorluklar

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 35'inci maddesi kapsamında yapılacak düzeltmede, asıl işlemin tabi olduğu KDV oranı dikkate alınacaktır. Ancak asıl işlemin tabi olduğu KDV oranının tespitinde bazı güçlükler yaşanabilmesi olasıdır.³ Örneğin, farklı KDV oranına tabi birden fazla ürünü bayilerine gönderen firma, bayilerine ciro primi uygularken hangi mala ait KDV'yi dikkate alarak fatura düzenleyecektir. Zira ciro primine bu malın/hizmetin satışı sonucu hak kazanılmıştır. Birden fazla KDV oranına

³ Ali Güldal, Ciro Primleriyle İlgili Dönem Sonunda Yapılacak İşlemler ve Muhasebeleştirilmesi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 422, 2016

tabi mal/hizmet satışı sonucu ödenecek ciro primlerinde, KDV oranının tespitinde ortaya çıkabilecek olası bir kafa karışıklığının ortadan kalması açısından kanaatimize göre firmalar bazı ölçütleri dikkate alabilirler. Alt başlıklar halinde bu ölçütlere kısaca değinilecektir. Hemen belirtmek gerekir ki kanaatimiz, uygulamada böyle bir durumla karşılaşılması halinde işlem tutarlarına denk gelen KDV oranlarının ayrıştırılması gerektiğidir.

3.2.1.1- Tek Malın Satılması Halinde Yapılacak İşlem

(A) firması, kendisinden 2016 yılı içerisinde 1 milyon TL'lik mal alan (B) firmasına dönem sonunda 100 bin TL ciro primi ödemesi gerçekleştireceğini bildirmiştir. (Bundan sonraki alt başlıklarda yer alacak bilgiler bu örnek üzerinden açıklanacaktır.)

Söz konusu malların tamamının %18'lik KDV oranına tabi olduğunu varsayalım. Bu durumda (B) firması ciro priminin ödendiği tarihte (A) firmasına 100 bin TL + 18 bin TL KDV tutarında bir fatura düzenleyecektir. Faturada yer alan 18 bin TL'lik KDV (B) firması tarafından hesaplanan KDV, (A) firması tarafından ise indirilecek KDV olarak beyan edilecektir.

3.2.1.2- Fiyat Olarak Yoğun Malın Tespiti

Aynı örnek üzerinden gidersek, 1 milyon TL'lik mal sepetinin içerisinde birden fazla KDV oranına (%1, %8 ve %18) tabi malların olduğunu varsayalım. Bu mal sepetinin içerisinde tutar olarak en fazla bulunan mala ilişkin KDV oranı üzerinden fatura düzenlenmesi ve düzeltme işleminin bu malın tabi olduğu KDV oranı dikkate alınarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

3.2.1.3- Adet Olarak Yoğun Malın Tespiti

Söz konusu mal sepetinin içerisinde yer alan mallardan hangisi en fazla satılıyor ve talep görüyorsa, ciro primi bu malın satışı sayesinde hak edilmiştir. Dolayısıyla ciro primi elde edilmesine ilişkin faturada, adet olarak fazla bulunan mala ilişkin KDV oranı üzerinden düzeltme işlemi gerçekleştirilmelidir.

3.2.1.4- Malların KDV Oranlarının Ayrı Ayrı Dikkate Alınması

Satışı yapılan malların tamamının hem adet hem de KDV oranı açısından tespitinin mümkün olması halinde, ciro primi faturasında bu mallara ilişkin KDV'ler tek tek hesaplanmak suretiyle ayrıştırma yoluna gidilerek düzeltme işlemi yapılır. 1 milyon TL'lik mal sepetinin içerisinde %1, %8 ve %18'lik oranlara tabi malların neler olduğu, bu malların satışlarının ne kadarlık yapıldığı tek tek tespit edilmelidir. Bu tespit sonrasında her bir mala denk düşen KDV oranı üzerinden fatura düzenlenmeli, elde edilen ciro primi faturasında bu tutarlar ayrı ayrı gösterilmelidir. Düzenlenecek faturada ciro primini yapan satıcı bunu 191 İndirilecek KDV, alıcı ise 391 Hesaplanan KDV olarak gösterecektir.

4- CİRO PRİMİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

4.1- 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Kapsamında Hesapların İşleyişi

Ciro primini elde eden firma açısından, bu primlerin muhasebeleştirilmesi prime esas teşkil eden malların stokta bulunup bulunmadığına göre farklılık arz etmektedir. Bu doğrultuda yapılacak kayıtlar da değişiklik gösterecektir. 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği kapsamında bazı hesapların kullanılış alanlarına ilişkin açıklamalar şöyledir:

611. SATIŞ İSKONTOLARI (-):

“Satışla ilgili faturanın düzenlenip satışın gerçekleşmesinden sonra yapılan her türlü kasa ve miktar iskontoları bu hesapta yer alır.

Kasa iskontosu, kredili satışlarda alıcının mal bedelini vadesinden önce ödemesi dolayısıyla, bu peşin ödeme karşılığında alıcıya belirli oranlarda indirim yapılmasıdır.

Miktar iskontosu ise alıcının belli tutarlar üzerinde alışlarda bulunarak satıcının mal sürümüne katkıda bulunmasından dolayı kendisine belli oran ya da tutarlarda yapılan indirimdir.

İşleyişi:

Uygulanan iskonto ilgili “Alacaklar” hesabına alacak kaydedilirken, “611. Satış İskontoları Hesabı”na borç kaydedilir.”

760. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ:

“Mamülün stoklara verildiği ve hizmetin tamamlandığı andan itibaren bu mal ve hizmetlerin alıcılara teslimine kadar yapılan giderler bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap, “761- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı” ile karşılaştırılarak kapatılır.”

Ciro primleri, 611 nolu hesabın açıklamasında yer alan miktar iskontosu ile benzerlik göstermektedir. Netice itibarıyla ciro primleri de bir iskonto olup satışları azaltmaktadır. Vergisel olarak bakıldığında ticari kar/zarara ulaşma açısından 611 veya 760 nolu hesapların kullanılması herhangi bir farklılık göstermeyecektir. Ancak mali tablolar analizinde, 760 nolu hesabın kullanılması durumunda işletmenin net satışları olduğundan yüksek gözükecek ve brüt satış karı/zararı olduğundan yüksek çıkacaktır. Mali tabloların analiz edilmesinde bu husus yanlış sonuçlara varılmasına neden olabilir.⁴ Kanaatimizce, 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde yapılan açıklamalar da dikkate alındığında ciro primlerinin muhasebeleştirilmesinde 611 Satış İskontoları hesabının kullanılması daha doğru olacaktır.

4.2- Nakit Olarak Ödenen Ciro Primi Neticesinde Yapılacak Kayıtlar

Bu bölümde örnekler üzerinden ciro primi muhasebe kayıtlarının nasıl yapılacağına değinilecektir.

Örnek 1: (A) işletmesi, yıl içerisinde ortalamanın üzerinde alım yapan müşterisi (B) işletmesine yılsonunda 50.000,00 TL iskonto yapmıştır. (B) işletmesinin dönem içerisinde almış olduğu malların %60’ı %18, %40’ı ise %8 KDV oranına tabidir. Tutar işletmenin borcuna mahsup edilecektir.⁵

(A) işletmesinin yapması gereken kayıt şöyledir:

31/12/2016		
611 SATIŞ İSKONTOLARI	50.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	7.000	
120 ALICILAR		57.000
$KDV = (30.000 TL \times \%18) + (20.000 TL \times \%8) = 7.000$		

⁴ Dr. Şeref Demir, İskontoların Muhasebesi ve Denetimi, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/109malicozum/5_seref_demir.pdf. Erişim tarihi: 22 Haziran 2017.

⁵ Suat Sarıgül, Vergisel Yönleriyle Genel Muhasebe, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara Mayıs 2016, s.223

(B) işletmesinin yapması gereken kayıtlar, malların stokta bulunup bulunmadığına göre değişiklik gösterecektir. İlk durumda malların tamamının satıldığı ve stokta mal olmadığı varsayımıyla yapması gereken kayıt gösterilecektir.

Malların tamamı satılmış ve stokta mal bulunmamaktadır. (B) firması tarafından yapılacak kayıt şöyledir:

31/12/2016		
320 SATICILAR	57.000	
602 DİĞER GELİRLER		50.000
391 HESAPLANAN KDV		7.000
/		

Mallar satılmamış ve stokta duruyorsa (B) işletmesinin yapması gereken kayıt şöyledir:

31/12/2016		
320 SATICILAR	57.000	
153 TİCARİ MALLAR		50.000
391 HESAPLANAN KDV		7.000
/		

4.3- Aynı Olarak Ödenen Ciro Primi Neticesinde Yapılacak Kayıtlar

Örnek 2: (X) işletmesi, yıl içerisinde ortalamanın üzerinde mal alımı yapan müşterisi (Y) işletmesine, satış fiyatı 1.000,00 TL, maliyet bedeli 750,00 TL olan 100 adet malı yılsonunda bedelsiz olarak vermiştir. Buna göre (X) işletmesinin yapması gereken muhasebe kaydı şöyledir:

31/12/2016		
611 SATIŞ İSKONTOLARI	100.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	18.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		100.000
391 HESAPLANAN KDV	18.000	
/		
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	75.000	
153 TİCARİ MALLAR		75.000
/		

(Y) işletmesinin yapması gereken muhasebe kaydı şöyledir:

31/12/2016		
153 TİCARİ MALLAR	100.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	18.000	
602 DİĞER GELİRLER		100.000
391 HESAPLANAN KDV		18.000
/		

5- SONUÇ

Ciro primi uygulamasında, ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 116 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile beraber idare görüş ayrılığına gitmiş ve ciro primlerini verilen hizmet karşılığı olmaktan çıkarak matrahta değişiklik meydana getiren bir işlem olarak değerlendirmiştir. KDV Genel Uygulama Tebliği'nde de aynı açıklamalar korunmuştur. KDV Genel Uygulama Tebliği'ne göre artık ciro primleri için, satışa konu edilen asıl işlemin tabi olduğu KDV oranı dikkate alınarak alıcı tarafından satıcı adına bir fatura düzenlenmesi ve KDV matrahının 3065 sayılı KDV Kanununun 35'inci maddesi uyarınca düzeltilmesi gerekmektedir. Yapılan düzeltme sonucu düzenlenen faturaların indirim konusu yapılabilmesi için ilgili yıl kapanmadan defterlere kaydedilmesi ve beyan edilmesi gerektiği tabiidir.

KAYNAKÇA

- DEMİR, Ş. (2012). İskontoların Muhasebesi ve Denetimi. http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/109malicozum/5_seref_demir.pdf. Erişim tarihi: 22 Haziran 2017
- GÜLDALI, A. (2016). Ciro Primleriyle İlgili Dönem Sonunda Yapılacak İşlemler ve Muhasebeleştirilmesi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 422, s.95
- ÖZDEMİR, R. (2014). Ciro Primlerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 390
- SARIGÜL, S. (2016). Vergisel Yönleriyle Genel Muhasebe. Vergi Müfettişleri Derneği. Ankara Mayıs 2016
- TOKSOY, H. (2016). Ciro Primlerinin Vergi Kanunları Açısından Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 422, s.101