

CİRO PRİMLERİ TUTARLARI İLE TİCARİ FAALİYET HACMİ ARASINDAKİ İLİŞKİ VE CİRO PRİMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

CİRO PRİMİ TUTARLARI İLE TİCARİ FAALİYET HACMİ ARASINDAKİ İLİŞKİ VE CİRO PRİMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Güray ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.

Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Eylül 2007

1- GİRİŞ

Bilindiği gibi, ticari hayatta faaliyetlerin genişletilmesi, rekabet gücünün ve satışların artırılması amacıyla amasıyla, şirketler belirli dönemlerde alıcılarına bir anlamda ödül, teşvik olarak nitelendirilebilecek bir takım maddi imkanlar sağlamaktadırlar. Bunlar aynı veya nakdi olabilmektedir. Her halükarda Maliye Bakanlığı, bu faaliyetleri, alıcılar tarafından satıcılara (ciro primini, teşviki veren tarafa) yapılan bir hizmet olarak görmekte ve KDV'ne tabi olacağını açıklamış bulunmaktadır. [1]

Çalışmamızda, alıcılara verilebilecek ciro primlerinin (teşviklerin..v.b.) azami tutarı ne kadar olmalıdır? Bu hususun örtülü kazanç müessesesi ile olan ilişkisi ve ayrıca işlemlerin muhasebeleştirilmesi boyutu ve bazı özellikli durumlar işlenecektir.

2- CİRO PRİMLERİNDE HERHANGİ BİR LİMİT VAR MIDIR?

Konuyu basit bir soru ile kısaca açıklayabiliriz. Bir şirket, kendisinden belirli bir dönem boyunca 100.000,00.- YTL tutarında mal alan bir işletmeye 100.000,00.- YTL tutarında veya 500.000,00.- YTL tutarında aynı veya nakdi bir ciro primi verebilir mi? Peki, aynı işletme belirli bir dönem boyunca kendisinden 10.000.000,00.- YTL tutarında mal veya hizmet alan bir işletmeye 500.000,00.- YTL veya 1.000.000,00.- YTL tutarında ciro primi verebilir mi?

KDV Kanunu madde 25/(a) bendine göre, matraha dahil olmayan unsurlar arasında sayılan iskontolar için getirilen kıstaslardan birisi de, **iskonto tutarın ticari teamüllere uygun miktarda olmasıdır**. Bunun yanı sıra Maliye Bakanlığı'nda ticari teamülün faaliyet koluna ve duruma göre değişiklik göstermekte olduğunu, ne Maliye Bakanlığı'nca ne de başka bir merci tarafından iskontolara sınır veya ölçü getirilmesinin mümkün olmayacağını kabul etmektedir. [2]

Ciro primi de bir çeşit iskontodur. Bu kavrama 26 numaralı KDV Genel Tebliğinde de yer verilmiştir. Bu durumda, **şirketler, ticari ve gündelik yaşamın genel kabul görmüş gerçekleri ve mantığı çerçevesinde, kendisinden mal veya hizmet alan alıcılarına istedikleri tutarda ciro primi verebilirler**.

Bölümün girişinde yer verdiğimiz örneklere dönecek olursak, 100.000,00.- YTL mal alan bir alıcıya bırakın 500.000,00.- YTL ciro primini, 50.000,00.- YTL ciro primi verilmesi dahi ticari gerçekler açısından kabul edilemez. 10.000.000,00.- YTL tutarında mal alan bir alıcıya ise 100.000,00.- YTL ciro primi verilmesi, yine emsal uygulamalar varsa kontrolünü gerektirir kanaatindeyiz. Bize göre, bu alıcıya satılan mallarda kâr marjı %10 olarak belirlendiyse; mal satışları %18 KDV'ne tabiidir varsayımıyla, KDV hariç mal satış bedeli 8.474.576,27 YTL'dir. Öyleyse satılan malların maliyet bedeli 7.704.160,25 YTL'dir. Bu alıcıya satılan maldan elde edilen satış kazancı

770.416,02 YTL'dir. Bize göre, verilecek olan ciro primleri söz konusu alıcıya yapılan satışlar sonucunda elde edilen satış kazancının en fazla %50'si kadar olmalıdır denebilir. Bu durumda 10.000.000,00.- YTL (KDV dahil) mal alan bu alıcıya verilecek ciro primi tutarı bizce 385.208,01.- YTL'yi, ya da yaklaşık 400.000,00.- YTL'yi aşmamalıdır şeklinde bir düşünceye katılabiliriz.

Ancak, yukarıda da değindiğimiz gibi **ticari teamüller ve rekabet şartları** belki de bazen **zararına satışı** dahi gerektirebilir. Bu durumda, vergisel açıdan yapılacak bir denetimde, zararına satışın ya da elde edilen satış kazancına çok yakın bir tutarda ciro primi verilmesinin (hatta maliyetine satış yapılmasının) gerekçelerinin çok açık bir şekilde ispatlanabilmesi zorunludur.

3- CİRO PRİMLERİ VE TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI İLİŞKİSİ

Konuyu transfer fiyatlandırması ve örtülü kazanç kavramlarının teknik olarak açıklanması detayına girmeden, sadece konumuz açısından açıklayacak olursak; şirketler K.V.K. Madde 13/2'de sayılan "ilişkili kişi"ler ile olan her türlü işlemlerinde olduğu gibi, bu kişilere vereceği ciro primlerinde de esas aldığı hesaplama tarzını, diğer üçüncü kişilerle olan ilişkilerinde de aynen esas almak zorundadır.

Örneğin; yukarıda verdiğimiz, belirli bir tutarı (örneğin 10.000.000,00.- YTL) yakalayan alıcıya yapılan satıştan elde edilen satış kazancının %50'si kadar bir ciro primi, normal tüm alıcılara uygulanırken, şirketin "ilişkili kişi" sayılan diğer bir şirkete bu oranı %51 veya daha fazla uygulaması vergisel açıdan kabul edilemez ve emsal oran kabul edilecek olan %50'yi aşan kısım örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilir.

4- CİRO PRİMLERİNİN BELGELENDİRİMESİ

Uygulamada da gerçekleştirildiği gibi, ciro primini elde eden taraf, satıcıya ciro primi faturası düzenleyecektir ve ayrıca KDV hesaplayacak ve beyan edecektir.

Burada özellikle dikkat edilmesi gereken husus, bu faturanın en geç aralık ayının KDV beyannamesi verilinceye kadar satıcıya ulaşmasıdır. Aksi takdirde satıcı bu belgede yer alan KDV'ni, KDV Kanunu madde 29/1 ve 29/3 bentleri gereği indiremez. Çünkü söz konusu faturada yer alan ciro priminde vergiyi doğuran olay, geçmiş hesap dönemine aittir ve o hesap döneminin sonuna kadar defter kayıtlarına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Bu nedenle, işletmeler özellikle yıl sonlarında ortaya çıkan ciro primine esas hesaplamalarını, alıcılarla da mutabık kalarak mümkün olduğunca aralık ayının sonuna gelmeden tamamlamaları tavsiyemizdir.

5- CİRO PRİMİ OLARAK ALICIYA OTOMOBİL VERİLEBİLİR Mİ?

Elbette verilebilir. Burada dikkat edilecek husus, çalışmamızın (2) numaralı bölümünde yer verdiğimiz, ticari faaliyet hacmi ile verilen ciro primi arasındaki mantıksal ve ticari gerçekler açısından kabul edilecek ilişkidir. Konu hakkında ulaştığımız bir mukteza aşağıdaki gibidir. [\[3\]](#)

"Bilindiği üzere, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin 1. fıkrasında kurumlar vergisinin, bu Kanun'un 1.maddesinde yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, 2. fıkrasında ise, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1. fıkrasında, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilecek gider olarak dikkate alınacağı hükmüne bağlanmıştır.

Adı geçen şirketin 2005 hesap döneminde belirli bir ciroyu aşan bayilere binek otomobili vermesi ciro primi niteliğindedir. Ciro primleri ile ilgili olarak 26 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde L bölümünde, ciro primi niteliğindeki kampanyalarda iki teslim söz konusu olduğu belirtilmiştir. Bu açıklamalara göre, Tur. Ltd. Şti. tarafından bayilere verilecek otomobil bayinin (belirli bir ciroyu aşmaya yönelik) yaptığı ek bir çalışmasının sonucudur. Dolayısıyla yapılan iş, otomobili veren firmaya karşı verilen bir hizmettir. Hediye edilecek otomobil, yapılan bu hizmetin karşılığı olacaktır. Bu itibarla, otomobili teslim alacak firmaların yaptıkları hizmetin karşılığı teslim aldıkları otomobil için adı geçen şirkete ciro primi faturası, kesmesi, otomobil hediye edecek şirketin de yapacağı bedelsiz teslim için fatura düzenlemesi gerekir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 2005 hesap döneminde belirli bir ciroyu aşmaları nedeniyle hediye olarak otomobil teslim alacak firmaların, bu teslim dolayısıyla otomobili bedelsiz olarak teslim edecek..... Şti.'ne ciro primi faturası düzenlemeleri ve otomobilin değerini "679-Diğer olağandışı gelir ve karlar" hesabına dahil etmeleri, otomobili hediye olarak verecek söz konusu şirketin de teslim edeceği otomobil için fatura düzenlemesi gerekir. Ciro primleri, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi amacıyla yapılan genel giderlerden olup, bu giderlerin dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür."

Burada şu husus belirtilmelidir. Söz konusu aracın ilk faturası (otomobili satan bayi tarafından) hangi şirket adına düzenlenecektir? Bilindiği gibi, araçların trafikte yapılacak tescil, kayıt ve diğer ruhsat işlemlerinde, araç sahibi adına düzenlenmiş fatura aranmaktadır. Aynı husus vergi dairesinde yapılacak vergisel işlemler açısından da geçerlidir. Burada fatura ilk önce satıcı (ciro primini veren) adına düzenlenirse, bu defa daha sonra da trafikte devir işlemleri ile uğraşılması gerekecektir. Otomobil faturası ilk önce alıcı (ciro primini elde eden) adına düzenlenirse bu açıdan bir sorun olmayacaktır. Sonuçta otomobil bayii sadece satacağı otomobilin bedelini tahsil etmekle ilgilenecektir.

İlk durum geçerli olursa, yani fatura satıcı adına düzenlenirse, bu fatura kayıtlara aşağıdaki şekilde alınacaktır. (Binek otomobilin, 30.000,00.- YTL + 5.400,00.- YTL KDV fatura değeri olduğunu kabul edelim.)

Satıcının kayıtları;

----- / -----	
294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR	30.000,00.-
191 İNDİRİLECEK KDV	5.400,00.-
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR	35.400,00.-
Otomobil bayiinin faturasına istinaden ----- / -----	
120 ALICILAR	35.400,00.-
391 HESAPLANAN KDV	5.400,00.-
294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR	30.000,00.-
Ciro primine konu binek otomobil (bedelsiz teslim) teslim faturası ----- / -----	
611 SATIŞ İSKONTOLARI	30.000,00.-

191 İNDİRİLECEK KDV	5.400,00.-
120 ALICILAR	35.400,00.-
Alıcının ciro primi faturasına istinaden	
----- / -----	
Alıcının kayıtları ise;	
----- / -----	
254 TAŞITLAR	35.400,00.-
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR	30.000,00.-
391 HESAPLANAN KDV	5.400,00.-
Satıcıya düzenlenen ciro primi faturası	
----- / -----	

İkinci durum geçerli olursa, yani otomobil faturası alıcı adına düzenlenirse,

Satıcının kayıtları,	
----- / -----	
611 SATIŞ İSKONTOLARI	30.000,00.-
191 İNDİRİLECEK KDV	5.400,00.-
120 ALICILAR	35.400,00.-
Alıcının ciro primi faturasına istinaden	
----- / -----	
Alıcının kayıtları,	
----- / -----	
254 TAŞITLAR	35.400,00.-
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR	35.400,00.-
Otomobil bayiinin faturasına istinaden	
----- / -----	
320 SATICILAR	35.400,00.-
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR	30.000,00.-
391 HESAPLANAN KDV	5.400,00.-
Satıcıya kesilen ciro primi faturası	

----- / -----

Görüleceği üzere her iki şekilde de, alıcı binek oto edindiği için KDV Kanunu madde 30/b gereği KDV'ni indirememektedir. Ancak, kendisinin satıcıya düzenlediği fatura ise ciro primine ilişkindir ve vergisel açıdan bu KDV'nin konusuna giren bir hizmettir. Bu nedenle alıcı ciro primi faturasında ayrıca KDV hesaplamak ve beyan etmek zorundadır. Satıcı ise ciro primi faturası ile vergisel kabul gören görüşe göre hizmet almıştır ve buna ait faturadaki KDV'yi indirilebilir. Sadece ilk durumda, yani oto bayii faturayı satıcı adına düzenlerse, yaptığımız kayıta KDV'yi indirttik çünkü, bize göre burada bir binek oto iktisabı söz konusu değildir. Ancak yine de bu gibi bir işlemde önerimiz, mümkün olduğunca binek otunun alımına ve devrine ait faturaların **aynı ay içerisinde** gerçekleştirilmesidir. Böylece olası aksi düşünceye ait eleştirileri bertaraf edecektir.

İlk durumun gerçekleşmesinde, yani faturanın ilk önce satıcı (ciro primini veren) adına düzenlemesi, trafikte ilk önce bu firma adına tescil edilmesi ve daha sonra alıcıya devredilmesi durumunda, söz konusu binek oto kullanılmış binek oto olarak kabul edilebilir mi? Bu husus neden önemlidir, çünkü kullanılmış binek oto teslimleri %18 değil, %1 KDV'ne tabiidir. [4]

Bizce bu hüküm bu işlemde geçerli olamaz. Burada söz konusu olan kullanılmış bir binek oto teslimi değildir. Sırf trafikte söz konusu aracın trafikte ruhsat işlemleri açısından el değiştirmesi nedeniyle bu otomobilin Kanunun ruhunda yer verilen "kullanılmış binek oto" kavramına denk geldiği iddia edilemez. Burada vergiyi doğuran olay ciro primine ait işlemdir. Ciro primini elde eden taraftan alınacak faturada KDV %18 olarak yer alacaktır. Burada kullanılmış bir binek oto satışı işlemi yoktur.

Elbette bu bölümde yer verilen açıklamalar (faturalaşmalar), sadece binek otoların ciro primi olarak verilmesi işlemlerinde değil, diğer sabit kıymet mahiyetindeki iktisadi kıymetlerin de ciro primi kapsamında verilmesi işlemlerinde de dikkate alınmalıdır.

6- CİRO PRİMİ İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Muhasebeleştirilme açısından çalışmamızın (5) numaralı bölümde yer verilen örneklerde emsal alınabilir. Ancak genel olarak, ciro primleri aynî değil nakdi olarak verilir ve cari hesaplar üzerinde mahsuplaşmak suretiyle elde edilir ve muhasebeleştirilir. Örneğin; satıcı firma 10.000.000,00.- YTL mal alan alıcıya 100.000,00.- TL ciro primi verecektir. Diğer bir söyleyişle cari hesapta yer alan bu tutar kadar alacağını tahsil etmeyecektir.

Alıcının muhasebe kayıtları;

----- / -----	
320 SATICILAR	118.000,00.-
679 DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR	100.000,00.-
391 HESAPLANAN KDV	18.000,00.-
Satıcıdan elde edilen ciro primine istinaden	
----- / -----	

Satıcının muhasebe kayıtları;

----- / -----	
611 SATIŞ İSKONTOLARI	100.000,00.-

191 İNDİRİLECEK KDV

18.000,00.-

120 ALICILAR

118.000,00.-

Alıcıya verilen ciro primine istinaden

----- /-----

Ciro primi giderleri tekdüzen hesap planına göre 611- Satış İskontoları hesabında muhasebeleştirilmelidir. Uygulamada 760- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri hesabı da kullanılmaktadır. Ancak, 1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde 611-Satış İskontoları hesabı aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

“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.”

Tebliğde yapılan miktar iskontosu tanımı, çalışma konumuz olan ciro primi ile aynı işlemi ifade etmektedir. Sonuçta, ciro primi de bir iskontodur. Satışları azaltan bir unsurdur ve dolayısıyla 611 hesapta yer alması ve bunun sonucunda, gelir tablosu analizinde net satışlar ve brüt satış kârı veya zararı tutarına etki etmesi gerekmektedir. 760 hesaba kaydedilecek olursa, işletmenin cirosu (net satışları) olduğundan yüksek gözükecektir ve aynı zamanda brüt satış kârı veya zararı yine olduğundan yüksek çıkacaktır ve mali tablo analizinde yanlış sonuçlara varılmasına yol açabilecektir. Vergisel yönden ise ticari kâr ya da zarar tutarı değişmeyeceği için 611 veya 760 hesaba kaydedilmesi vergisel bir hata olarak değerlendirilmeyecektir. Ancak, mükellefler ve meslek mensupları oluşturacakları ve işletme ilgililerine sınıacakları mali tablolarda sadece vergi matrahını değil, işletmenin değerlendirilmesi için bazı hesapların doğru sonuçları vermesine de dikkat etmelidirler ve MSUGT’lerinde açıklanan esaslara aynen uymak zorundadırlar.

HAZIRLAYAN:

Güray ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.

Vergi Departmanı / Müdür Yardımcısı

[1] 26 numaralı KDV Genel Tebliği’nin L/2 bölümünde yapılan açıklama şu şekildedir;

L/2. 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 mallarla ilgili değildir. Burada söz konusu olan iskonto, firmanın yaptığı ek bir çalışmanın yada çabasının 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.

[2] MAÇ, Mehmet; "KDV Uygulaması", 4. Baskı, Denet Yayıncılık, 1998, sayfa:25.3

[3] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-14 sayılı ve 22.03.2006 tarihli muktezası.

<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/kurumlarvergisi2006/4969.htm> (Erişim: 09.10.2006)

[4] 2002/4480 sayılı BKK ile tespit edilen KDV oranlarına ilişkin, (1) sayılı listenin (8) numaralı maddesine istinaden.