

Sirküler Tarihi : 22.01.2007
Sirküler No : 2007 / 037

CİRO PRİMLERİNİN VERGİ MEVZUATI KARŞISINDAKİ DURUMU

1. GENEL AÇIKLAMA :

Bilindiği üzere ciro primi, üretici, ithalatçı veya toptancı konumundaki firmaların bayi veya alıcı tüccarlara, yaptıkları alım (ciro) tutarının belli limitleri aşması şartına bağlı olarak verdikleri paralar veya sağladıkları menfaatlerdir.

Ciro primlerinin ;

- KDV'ye tabi olup olmadığı ve tabi ise KDV oranının ne olduğu,
- Bu primlerin veren açısından, gider olarak mı, yoksa hasılattan indirim suretiyle mi muhasebeleştirileceği, bu primlerin hangi döneme ait kazancı etkileyeceği,
- Primlerin alan açısından, gelir mi yoksa stoka isabet eden kısım itibarıyla ilgili malın maliyetini azaltan bir unsur mu olduğu,

konuları tereddüt uyandıran ve tartışılan hususlardır.

Bu konulardaki görüş ve açıklamalarımız aşağıda sunulmuştur :

2. CİRO PRİMLERİNİN KDV'YE TABİ OLUP OLMADIĞI :

Maliye İdaresi'nin Görüşü :

Maliye İdaresi, ciro primine hak kazanan alıcı veya bayiin *“çok mal almak suretiyle hizmet icra ettiği”* görüşüne dayalı olarak, ciro primlerinin bir hizmet bedeli olduğu, dolayısıyla katma değer vergisine tabi bulunduğu görüşünü 26 no.lu Tebliğ ile ileri sürmüştür.

Tebliğin halen yürürlükte bulunması karşısında bir çok mükellef, tenkide uğrayıp dava ile uğraşmaktan kaçınmak amacıyla ciro primlerini KDV'li faturaya bağlamak şeklinde uygulama yapmaktadır.

Danıştay'ın Görüşü :

Danıştay, mal veya hizmet satın alınan hizmet sayılamayacağı ve bu nedenle ciro primlerinin KDV'nin konusuna girmeyen bir para aktarımından ibaret olduğu görüşündedir. Danıştay'ın bu görüşünü yansıtan çok sayıda karar mevcut olup, aksi yönde bir karara rastlanmamıştır.

Bizim görüşümüz :

Bizim görüşümüz Danıştay'ın görüşüne paraleldir.

3. CİRO PRİMLERİNİN HANGİ ORANDA KDV'YE TABİ OLDUĞU :

Maliye İdaresi 26 no.lu Tebliğ ile ciro primlerinin KDV'ye tabi olduğunu belirtmiş fakat KDV oranının ne olacağı konusunda tebliğ bazında açıklama yapmamıştır.

İlişikte metnini sunduğumuz İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.05.2006 tarihli muktezasında, **ciro primlerinin %18 oranında KDV'ye tabi olduğu** belirtilmiştir.

26 no.lu Tebliğ, ciro primine, çok mal almak suretiyle verilen bir hizmet sonucunda hak kazanıldığı görüşünü içermekte olup, %1 veya %8'e tabi hizmetler arasında "*çok mal almak*" şeklinde bir hizmet yer almadığından, Maliye İdaresi'nin ciro primlerinde herhangi bir hizmette olduğu gibi %18 KDV araması, 26 no.lu Tebliğdeki anlayışına uygundur.

Ciro primine dayanarak teşkil eden satışlar KDV'den müstesna olduğunda da, bu primler için % 18 oranında KDV hesaplanması istenecektir.

4. CİRO PRİMİNİN TARAFLARCA NASIL MUHASEBELEŞTİRİLECEĞİ :

4.1. Ciro Primini Elde Eden Açısından :

Ciro primleri genellikle yıllık bazda hesaplanmaktadır. Ender de olsa, üçer aylık veya altışar aylık periyotlarla ciro primi verildiği de görülmektedir.

Maliye İdaresinin anlayışına göre hareket etmiş olmak isteniyorsa, ciro priminin %18 oranla KDV'li faturaya bağlanması ve bu faturanın prime esas teşkil eden periyodun sonu itibarıyla düzenlenmesi, fatura tutarının hasılat yazılması gerekmektedir.

Maliye İdaresi, ciro primine dayanak teşkil eden alımlara ilişkin malların tümü ilgili periyodun sonunda satılmamış (stokta) olsa bile, ciro primini sonradan yapılmış bir iskonto olarak değil hizmet bedeli olarak kabul ettiği için bu primlerin stok mal maliyetinden indirilmesi şeklinde muhasebeleştirilmesine izin vermemektedir.

Ciro primi faturasının ilgili dönem kapandıktan sonra kesilmesi halinde, KDV hariç prim tutarının kapanan dönemde gelir karşılığı hesabı kullanılmak suretiyle hasılat kaydedilmesi ve bu karşılığı kesilen fatura ile izleyen dönemde kapatılması, tenkit riskinden uzak bir uygulamadır.

Mesela bir bayi 2006 yılına ait olarak hak kazandığı ciro primini Şubat 2007 tarihli fatura ile belgelerse, fatura kesimindeki gecikmeyi gelir karşılığı yoluyla telafi edebilir. Faturanın bu şekilde gecikmeli kesilmiş olması (2006 tarihini taşıması) KDV'nin ziyaa uğratıldığı şeklindeki bir tenkide açık olmakla beraber, ciro primleri, kabule bağlı mal teslimlerinde olduğu gibi bu primi verecek olanın kabulüne istinat ettiği için bize göre böyle bir gecikme KDV kaçağına yol açmış sayılamaz. Kaldı ki, yukarıda belirttiğimiz üzere Danıştay'ın görüşü ciro primlerinin KDV'ye tabi olmadığı yönündedir.

Ciro primi faturasının gecikmeli olarak kesilmiş olmasının, 7 günlük fatura kesme süresine uymama gerekçesi ile usulsüzlük cezasına da konu edilmemesi gerektiği görüşündeyiz. Çünkü ciro primleri hesaplamayı ve taraflarca hesaplaşmayı gerektiren, zaman alabilen ve ancak bu hesaplaşma sonucunda varılacak mutabakat uyarınca tahakkuk ettirilebilir hale gelen bir kazanımdır. Dolayısıyla 7 günlük fatura kesme süresinin, ciro priminin ilgili olduğu dönemin sonuncu gününden itibaren hesaplanmaması gerekir. Kaldı ki, Danıştay'ın görüşüne göre ciro primi bir hizmet bedeli olmadığına dolayısıyla faturaya bağlanmasına gerek bulunmadığına (dekont ile belgelenebileceğine) göre, ciro primi faturasının yasal süresi içinde kesilmediği gerekçesine dayanan cezanın dava konusu edilmesi halinde, bu davanın kazanılma ihtimali çok yüksektir.

4.2. Ciro Primini Veren Açısından :

Ciro primini veren üretici, ithalatçı veya toptancı, bu primi ilgili dönemde gider yazacak ve bu giderini, primi alan firmanın vereceği ciro primi faturası ile tevsik edecektir. Maliye İdaresi'nin görüşü bu yöndedir.

Herhangi bir nedenle ciro primine esas teşkil eden dönem kapandıktan sonraki tarihi taşıyan ciro primi faturası alınmışsa, mesela 2006 yılına ait ciro priminin faturası Şubat 2007 tarihini taşıyorsa, primi veren firma, faturadaki KDV hariç tutar kadar karşılık ayırmak suretiyle 2006 yılında gider kaydı yapabilir. 2007 yılında ise ciro prim faturasını kayda alarak bu faturadaki KDV yi indirip, KDV hariç fatura tutarını, gider karşılığı hesabını kapatmakta kullanabilir.

5. CİRO PRİMİNİN NAKDEN DEĞİL MAL OLARAK VERİLMESİ :

Ciro primlerinin nakden değil, prim tutarına eşit değerdeki malın verilmesi suretiyle ödenmesi uygulamasına rastlanmaktadır. Bu durumda yapılması gereken işlem, karşılıklı faturalaştırılmasıdır. Yani ciro primini elde eden firma, yukarıda açıklandığı şekilde bu prim için fatura kesecek, primi mal olarak veren firma ise, bu malı normal fiyatı üzerinden fatura edecektir. Şayet prim olarak verilen malın KDV oranı %1 veya %8 ise, karşılıklı faturalaşma, KDV oran farkı nedeniyle cari hesap bakiyesinin değişmesine yol açabilir.

6. CİRO PRİMİNİN, DÖNEM KAPANDIKTAN SONRA YAPILAN SATIŞTA İSKONTO UYGULAMAK SURETİYLE VERİLMESİ :

Yukarıda açıkladığımız üzere Maliye İdaresi, ciro primlerinin müstakilen faturaya bağlanmasını istemektedir. Dolayısıyla prim tutarının, prime esas dönem kapandıktan sonra bayi veya satıcının yapacağı alımlarda iskonto uygulamak suretiyle verilmesi kabul edilmemektedir.

Hernekadar KDV Kanunu'nun 25/a maddesine göre fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar, KDV matrahından indirilebilmekte ise de, Maliye İdaresi'nin anlayışı, belli bir faturadaki iskontonun o fatura ile satılmış bulunan mal ve hizmete ait olması gerektiği yolundadır.

Ancak taraflar arasındaki mutabakat, dönem boyunca verilen mal miktarı belli bir limiti aştığında, daha sonra verilecek mallarda iskonto uygulanacağı yönünde ise yapılan iskonto sözlü veya yazılı mutabakata dayandığı için, ticari teamüllere de uygun olmak kaydıyla bu iskontoların kabul görmesi gerektiği görüşündeyiz.

7. HİZMETLERDE DE CİRO PRİMİ UYGULANABİLİR :

Ciro primine ilişkin tebliğ, mukteza ve kararlarda hep mal sirkülasyonundan söz edilmekte ise de, hizmet şeklindeki işlemlerde de ciro primi uygulanması mümkün olup, bu primler açısından da yukarıdaki izahatımız geçerli bulunmaktadır.

8. YURT DIŞI FİRMAYA CİRO PRİMİ VERİLMESİ VE YURT DIŞI FİRMALARDAN CİRO PRİMİ ALINMASI:

Ciro primini alan veya veren tarafın yurt dışında bulunması, Türkiye'deki iki firma arasındaki ciro primi alış-verişine nazaran farklılıklar göstermektedir :

8.1. Yurt Dışı Firmaya Ciro Primi Verilmesi :

İhracat yapan Türk firmasının yurt dışındaki firmaya ciro primi vermesi durumunda, prim verme işleminin yurt dışından gelecek fatura veya borç dekontu (debit note) ve yurt dışına yapılacak prim havalesi veya primi kazananın cari hesabına alacak kaydı suretiyle belgelenmesi mümkündür. (Fatura şartı aranmamaktadır. Çünkü Türk Vergi Usul Kanunu yurt dışında geçerli değildir.)

Hatta yurt dışında düzenlenmiş fatura veya dekontun elektronik şekilde gelmiş olması dahi geçerli olmaktadır. Yurt dışından gelen belgelerde konsolosluk tasdiki ve tercüme aranmamakta, ancak

inceleme yapılması halinde inceleme elemanı tercüme yapılmasını isteme yetkisine sahip bulunmaktadır. (253 nolu VUK Genel Tebliği)

Maliye İdaresi ciro primine hizmet bedeli gözü ile baktığına göre, yurt dışından hizmet ithal edildiği gerekçesiyle, sorumlu sıfatı ile KDV ödenmesi gerektiği iddiası ortaya çıkabilir.

Böyle bir iddianın anlamsız olacağı açıktır. Çünkü ihraç edilmiş mal için bu şekilde bir KDV yüklenilmesi hali indirim ve iade hakkına konu olduğu için, böyle bir KDV yi ihracatçıya yükleyip, akabinde iade etmek gereksiz bir formaliteden ibaret olup, ihracatçının, bu prim için 2 nolu KDV beyannamesi vermemiş olması vergi ziyayı sayılamaz. Kaldı ki Danıştay, ciro primlerinin KDV ye tabi olmadığı görüşündedir.

8.2. Yurt Dışı Firmadan Ciro Primi Alınması :

Türkiye'deki alıcılara mal satan yurt dışındaki firmalar, satış hacmine bağlı olarak veya başka nedenlerle, ithalatçı Türk firmalarına prim verebilmektedir.

"Ciro primi", "destekleme primi", "fiyat koruma hasılatı" gibi isimlerle yapılan bu primlendirmenin KDV siz fatura ile belgelenmesi gerektiği yolunda muktezalar vardır. (Örnek olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş bulunan 8.9.2006 tarih ve 7055 sayılı mukteza metnini ilişikte sunuyoruz.)

Primi veren veya alan tarafın yurt dışında olması halinde de muhasebeleştirme şekli açısından yukarıdaki izahatımız geçerlidir.

9. VADE FARKI VE KUR FARKI FATURALARINDA KDV ORANI VE BU FATURALARIN NE ZAMAN DÜZENLENMESİ GEREKTİĞİ :

Bu konu hakkındaki görüşlerimiz 2006/48 no.lu Sirküler Raporumuzda açıklanmıştır.

Saygılarımızla.

“T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
(Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü)

SAYI: KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.25.25-27046

KONU: *Ciro priminin hangi oranda KDV'ne tabi olacağı*

16.5.2006

.....Ltd. Şti.

İlgide kayıtlı dilekçeniz incelenmiştir.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1.maddesine göre Türkiye'de ticari,sınai,zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerinin Katma Değer Vergisine tabi olduğu, 2/1 maddesinde teslim “ bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi” olarak tanımlanmıştır.

Kanunun 4.maddesi ise hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler, bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebilir. hükmündedir.

Yine, Kanunun 8.maddesinde mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işlemi yapanların verginin mükellefi olduğu, 10.maddesinde mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olayın meydana geleceği 25. maddesinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontoların matraha dahil olmayacağı açıklandıktan sonra, Kanunun 27/1 maddesinde ise, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi, paradan başka değerler olması halinde verginin matrahının işlemin mahiyetine göre emsal bedel veya emsal ücret olacağı altına alınmıştır.

Diğer taraftan, 26 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin (1) bölümünde, malın teslimine ve hizmetin yapılmasına ilişkin olarak düzenlenecek faturalarda ticari teamüllere uygun olarak ayrıca gösterilen iskontoların katma değer vergisi matrahına dahil olmayacağı, fatura ve benzeri belgelerde gösterilmeyip, yıl sonlarında belli bir dönem sonunda yada belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hasılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan ödemelerin ise katma değer vergisine tabi olacağı açıklanmıştır.

Iskontoların satış bedelinden indirim şeklinde değil, mal olarak verilmesi suretiyle gerçekleştirilmesi durumunda, aynı iskontolar diğer bir anlatımla iskonto adı altında verilen mallar faturada gösterilse dahi katma değer vergisi matrahından düşülmeyecek, Kanunun teslim hükümlerine göre vergilendirilecektir.”

denilmektedir.

Buna göre, ürünlerinin satışını yaptığınız firmalar tarafından firmanıza ödenecek ciro primleri karşılığında düzenleyeceğiniz hizmet faturasında satışını yaptığınız ürünlerin tabi olduğu oranda değil, genel oranda (%18) KDV hesaplanması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.”

**“T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı
Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü Usul Müdürlüğü**

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1-229-12069

08/09/2006*7055

Konu : Fiili ithal tarihinden sonra satıcı tarafından ithalatçı lehine yapılan fiyat indirimi hk.

İlgi : 21/06/2006 tarihli dilekçeniz.

İlgi dilekçeniz ile, sağlık malzemeleri ithalat ve ticareti ile iştigal ettiğiniz belirterek, yurtdışındaki firmalar tarafından sattıkları malların pazarlanmasına destek vermek için alacak notu (creditnemo veya creditnotte) başlıklı yazı ile %10-%35 arası indirim yapılarak borcunuzdan düşüldüğü ancak bu indirim bildirildiğinde mal satılmış olduğundan satılmış malların maliyetine nasıl yansıtılacağı ya da yansıtılmayıp olağandışı gelir gibi mi düşünüleceği hususlarında görüş talep edilmektedir.

Benzer konuda Bakanlık Makamından alınan görüşlerde dikkate alınarak gerekli açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

Yurt dışından ithal ettiğiniz emtialar için fiili ithal tarihinden sonra satıcı tarafından ithalatçı lehine fiyat indirimi yapılması katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Ancak, katma değer vergisi kapsamına girmese dahi alış iskontosu ile ilgili olarak yurt dışındaki satıcıya yönelik KDV ihtiva etmeyen bir fatura düzenlenmesi ve bu faturanın da kayıtlara intikal ettirilmesi ve düzenlenen fatura ile birlikte fiyat indirimine yönelik olarak gönderilen creditnemo vb. yazıların zamanaşımı süresine bağlı olarak muhafaza edilmesi gerekir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.”