

# DENET DUYURU



Duyuru Tarihi : 12.09.2012  
Duyuru No : 2012/075  
Yayınlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI, EYLÜL 2012,  
SAYI : 373, Sayfa : 15 - 19

Mehmet MAÇ  
Yeminli Mali Müşavir

## BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14  
Park Plaza Kat:4  
34398 Maslak/İstanbul  
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00  
Fax: +90 212 365 62 02  
e-mail: bdo@bdo.com.tr  
[www.bdo.com.tr](http://www.bdo.com.tr)

## YURT DIŞINDAKİ ALICILARA ÖDENEN CİRO PRİMLERİNİN BELGELENDİRİLMESİ, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

### Özet

Bilindiği üzere ciro primi, üretici, ithalatçı veya toptancı konumundaki firmaların bayi veya sair alıcı tüccarlara, yaptıkları alım (ciro) tutarının belli limitleri aşması şartına bağlı olarak verdikleri paralar veya sağladıkları menfaatlerdir. Ciro primleri yurtiçindeki bayi ve alıcılara ödendiği gibi ihracat müşterisi konumunda olan yurt dışındaki bayi ve alıcılara da ödenebilmektedir.

Bu yazımızda yurt dışındaki alıcılara ödenen ciro primlerinin,

- nasıl belgelendirilmesi gerektiği,
- hangi hesap kullanılarak muhasebeleştirileceği ve
- söz konusu ciro primlerinin KDV karşısındaki durumu ele alınmıştır.

### Özetle;

- Yurtdışındaki alıcılara ödenen ciro primleri, alıcının göndereceği fatura veya dekont ile tevsik edilebilir.
- Ödenen ciro primleri 611 nolu SATIŞ İSKONTOLARI hesabına borç kaydedilmelidir.
- Yurt dışındaki alıcılara ödenen ciro primleri Maliye İdaresi'nin yeni anlayışına göre KDV'ye tabi değildir.

*Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.*

*BDO International global ağıının toplam gelirleri 2011 yılında 5,7 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 135 ülkede bulunan 1.118 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 49.000 kişi çalışmaktadır.*

*Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.*

*Denet'in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, iktibas edilemez.*

Dolayısıyla sorumlu sıfatıyla 2 nolu KDV beyannamesi verilmesini gerektirmez.

**Anahtar kelimeler:** Ciro primleri, satış iskontoları, ihracatta fiyat farkı, KDV.

**1. YURTDIŞINDAKİ ALICILARA ÖDENEN CİRO PRİMLERİNİN NASIL BELGELENDİRİLMESİ GEREKTİĞİ:**

İhracat yapan Türk firmalarının yurtdışındaki ihracat müşterilerine ciro primi vermesi halinde bu işlemin belgelenmesi, yurtdışı firmalarla ilişkilerdeki genel belgeleme rejimi kapsamında olup herhangi bir özellik taşımamaktadır.

Yurtdışında mukim kişilerle olan ve mali sonuç doğuran ilişkilerin vergisel açıdan belgelenmesine ilişkin son düzenleme 253 no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği<sup>1</sup> ile yapılmıştır.

Tebliğin ilgili bölümü şöyledir:

**“B - YURT DIŞINDA FAALİYETTE BULUNAN MÜKELLEFLERE YAPTIRILAN İŞ VE HİZMETLER KARŞILIĞINDA ALINAN BELGELERLE İLGİLİ İŞLEMLER :**

*Vergi Usul Kanunun kayıt nizamına ilişkin 215 inci maddesinde, bu Kanuna göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulmasının mecburi olacağı belirtilmiş 227 nci maddesinde de "Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmü yer almıştır. Söz konusu kayıtların ise aynı Kanunun 229 uncu ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerden herhangi biri ile tevsik edilmesi gerekmektedir.*

*Bu hükümlere göre, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan, iş veya hizmetler karşılığında ödemedede bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlardan aldıkları **MUTEBER** belgeleri, yurt dışındaki temsilciliklerimizde veya yurt içindeki noterlerde Türkçe'ye tercüme ve tasdik ettirdikten sonra defterlerine gider olarak kaydedebilmekte idiler.*

*Ancak Bakanlığımıza yapılan başvurulardan, bu işlemlerin yurt dışı temsilciliklerimizdeki iş yığılmalarına neden olduğu, mükellefler bakımından da ağır külfetler getirdiği anlaşıldığından, anılan Kanunun mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, bu Genel Tebliğ ile **yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan iş veya hizmetler karşılığında alınan belgelerin, yurt dışındaki temsilciliklerimizde veya yurt içinde noterlerde Türkçe'ye tercüme ve tasdik edilme zorunluluğu kaldırılmıştır.***

<sup>1</sup> 253 nolu VUK Genel Tebliği 22.01.1997 tarih ve 22885 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

*Buna göre, yurt dışındaki kişi veya firmalardan belge alan mükellefler, bu belgeleri defter kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında belgelerde yazılı bedelleri, belgenin düzenlendiği günde Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarında göstereceklerdir. Ancak inceleme sırasında **inceleme elamanınca lüzum görülmesi halinde, mükellefler bu belgelerini tercüme ettirmek zorundadırlar.** “*

Görüldüğü gibi Maliye İdaresi, yurt dışında bulunan kişi veya kuruluşlarla olan ilişkileri tevsik eden belgelerin MUTEBER olmasını istemekte, bu belgelerin tercümesini ve konsolosluk onayını aramamakta, sadece inceleme esnasında, inceleme elemanınca lüzum görülmesi halinde tercüme ettirilmesi gerektiğini hükme bağlamış bulunmaktadır.

Bu Tebliğdeki belgenin MUTEBER olmasından ne anlaşılması gerektiği, hangi belgelerin MUTEBER sayılacağı konusunda genel bir açıklama yoktur.

Bu konudaki genel anlayış ve uygulama, ilgili ülkedeki usullere uygun olarak düzenlenmiş, yetkili kişilerce imzalanmış, içeriğinde işlemin mahiyetini, tutarını, işlem yapanın ve işlem muhatabının kimlik ve adres bilgilerini içeren belgelerin MUTEBER belge olduğu yönündedir.

Özellikle batılı ülkelerde firmalar gelir ve giderlerini, dekont (debit note; credit note) ile belgelemekte veya bazen gelirleri için fatura (invoice) düzenlenmektedir. Yine özellikle batılı ülkelerde, işlem bedeline ilişkin banka hareketleri, dekont veya faturaya nazaran daha çok önemsenmektedir.

Sonuç olarak yurtdışına ödenen ciro primleri, prime hak kazanan alıcının imzalayarak göndereceği, yukarıdaki nitelikleri taşıyan dekont veya fatura ile belgelenebilir. Ciro primi tutarının müstakilen banka yoluyla havalesi destekleyici bir belge ortaya çıkmasını sağlar. Ancak belgeleme için müstakil banka havalesi bir zorunluluk değildir. Yurtdışından gelen fatura veya dekont tutarının, ilgili alıcının cari hesabına kaydedilmesi de yeterlidir.

## 2. YURTDIŞINDAKİ ALICILARA ÖDENEN CİRO PRİMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ:

Ciro primleri daha önce satılmış olan mal veya verilmiş olan hizmet bedelinde sonradan yapılan iskonto (fiyat farkı) niteliğindedir.

Ciro primlerinin bu niteliği, aşağıdaki bölümde açıklandığı üzere Maliye İdaresi tarafından da kabul edilmiştir.

Bu nedenle ciro primi olarak ödenen paraların gider kaydedilmeyip 611 no.lu SATIŞ İSKONTOLARI ana hesabının altında ciro primi ismiyle bir hesap açarak bu hesaba kaydedilmesini uygun olacağını düşünüyoruz.

1 nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde<sup>2</sup> 611 nolu hesabın kapsamı şöyle tanımlanmıştır:

<sup>2</sup> 26.12.1992 tarih ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

### **“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.”*

Ödenen ciro primleri için hesap planında 611 nolu hesaptan daha uygun bir hesap yoktur.

Eskiden (Maliye İdaresi'nin eski görüşünün etkisiyle), ödenen ciro primleri için 631 no.lu PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ hesabını kullananlara rastlanmaktaydı. Ancak Maliye İdaresi'nin yeni görüşü karşısında bu hesabın kullanılması artık mümkün değildir.

### **3. YURT DIŞINDAKİ ALICILARA ÖDENEN CİRO PRİMLERİNİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU:**

Maliye İdaresi ciro primlerinin mahiyeti konusundaki görüşünü, yaklaşık 25 yıllık uygulamadan sonra değiştirmiş olup, eski ve yeni idari görüşler aşağıda açıklanmıştır:

Maliye İdaresinin ciro primlerinin mahiyeti hakkındaki eski görüşü:

26 numaralı KDV Genel Tebliği'nin<sup>3</sup> L/2 bölümünde ciro primleri konusunda şu hükümlere yer verilmişti:

*" 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 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 BİR HİZMETTİR. Çünkü, ana firma ile satıcı firma arasında düzenlenen sözleşmeye göre (yazılı veya sözlü), satıcı firma sözleşmenin*

<sup>3</sup> 31.12.1987 tarih ve 19681 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

*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."*

Görüldüğü gibi İdare eskiden, primi elde edenin, prim ödeyene hizmette bulunduğunu (bu hizmetin genel KDV oranı üzerinde KDV'ye tabi olduğunu) varsaymaktaydı.

Danıştay ise ciro primlerinin dekontla belgelenebileceği, (KDV ye tabi olmadığı) görüşündedir<sup>4, 5, 6, 7, 8</sup>. Ciro primlerinin KDV ye tabi olduğu yönünde karara rastlanmamaktadır.

Maliye İdaresinin bu eski görüşüne göre yurtdışına ödenen ciro primi yurtdışındaki firmanın Türkiye'deki firmaya sunduğu (faydalanmanın da Türkiye'de olduğu) bir hizmet olduğu için yurtdışından gelen ciro primi faturası (veya dekontu) KDV Kanunu'nun 9 uncu maddesi uyarınca, primi ödeyen Türk firması tarafından sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanmasını ve bunun 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilip indirilmesini gerektirmekteydi.

Maliye İdaresinin ciro primlerinin mahiyeti hakkındaki yeni görüşü<sup>9</sup>:

Maliye İdaresi 26 no.lu KDV Genel Tebliği'nin L/2'nci bölümünü yürürlükten kaldırarak 116 no.lu Tebliğdeki<sup>10</sup> yeni görüşünü yürürlüğe koymuştur. 116 no.lu KDV Genel Tebliği'nin 6.2. bölümü şöyledir :

***"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 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 imkan sağlanmıştır.*

<sup>4</sup> Danıştay 7 Dairesinin 16.4.1992 tarih ve E: 1989/4010; K:1992/1126 sayılı kararı

<sup>5</sup> Danıştay 7 Dairesinin 28.06.1993 tarih ve E: 1990/877; K: 1993/2804 sayılı kararı

<sup>6</sup> Danıştay 9 Dairesinin 17.02.1993 tarih ve E: 1992/2549; K: 1993/592 sayılı kararı

<sup>7</sup> Danıştay 9 Dairesinin 18.12.1997 tarih ve E: 1996/3156; K: 1997/4252 sayılı kararı

<sup>8</sup> Danıştay 9 Dairesinin 02.10.2007 tarih ve E: 2007/2897; K: 2007/3204 sayılı kararı

<sup>9</sup> Maliye İdaresi'nin bu görüş değişikliğinin yarattığı etkiler konusundaki yorum ve açıklamalarımız KDV 5 isimli e-kitabımızın 1 inci maddeye ilişkin 6.7. no.lu bölümündedir. ([www.bdo.com.tr](http://www.bdo.com.tr))

<sup>10</sup> 19.01.2012 tarih ve 28178 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

*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 iskontolar esas itibarıyla, **asıl işleme ilişkin KDV matrahının değişmesi** sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla, KDV matrahında değişiklik vuku bulduğu bu gibi durumlarda KDV Kanunu'nun 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 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.***

Görüldüğü gibi, Maliye İdaresi eskiden ciro primlerini müstakil bir hizmet bedeli olarak yorumlamakta iken 116 no.lu KDV Genel Tebliği'nin Resmi Gazete'de yayınlandığı 19.01.2012 tarihinden itibaren "FİYAT FARKI" şeklinde yorumlamaya başlamıştır.

Bu yeni görüş uyarınca, yurt dışı alıcılara ödenen ciro primleri, ihraç bedelinin değişmesi anlamına gelmektedir ve ihraç bedeli KDV'siz olduğu için ihraç bedelinin düzeltilmesi anlamına gelen ciro primi de herhangi bir KDV'nin oluşmasına yol açmamaktadır.

Kaldı ki ödenen ciro primi Maliye İdaresi'nin yeni anlayışına göre bir hizmet bedeli olmadığı için hizmet ithali de söz konusu değildir ve söz konusu ciro primi ödemesi 2 no.lu KDV beyannamesinin verilmesini de gerektirmemektedir.

Yukarıdaki açıklamalarımız yurt dışındaki alıcılara ödenen ciro primleri ile sınırlıdır.

Türkiye'deki ithalatçıların, yurt dışındaki satıcı firmalardan elde ettikleri ciro primi hakkındaki görüşlerimiz aşağıdaki dipnotta belirtilen yazımızda<sup>11</sup> açıklanmış olup eski idari görüşü göz önünde tutarak yaptığımız bu açıklamalarımızın, ciro primleri konusundaki yeni Maliye İdaresi görüşü dikkate alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

#### 4. SONUÇ:

Yurtdışındaki alıcılara ödenen ciro primleri matrah azaltıcı etki yapması nedeniyle, tatminkar şekilde belgelendirilmelidir. Prime hak kazanan yurtdışındaki alıcının düzenleyeceği gerekli açıklamayı içeren fatura veya dekont belgeleme için yeterlidir.

<sup>11</sup> Vergi Dünyası Dergisi'nin Kasım 2007 sayısında yayınlanan "İthalatçının Yurt Dışındaki Satıcıdan Aldığı Ciro Primi, İskonto ve Fiyat Farklarının KDV Karşısındaki Durumu" başlıklı yazımız.

Ciro primleri 611 no.lu SATIŞ İSKONTOLARI hesabına borç kaydedilmek suretiyle muhasebeleştirilmidir.

Bizim öteden beri devam eden anlayışımıza göre, yurtdışındaki alıcılara ödenen ciro primleri, hizmet ithalinin bedeli mahiyetinde olmadığından sorumlu sıfatıyla 2 no.lu KDV beyannamesi verilmesine gerektirmez. Vergi yargısı da yine öteden beri ciro primlerini bir hizmet bedeli olarak kabul etmemektedir.

Maliye İdaresinin 26 no.lu KDV Tebliği ile ortaya atıp yaklaşık 25 yıl süre ile benimsediği görüş, ciro primlerinin hizmet bedeli olduğu şeklinde idi. Bu görüşün devam ettiği süre boyunca yine idari anlayışa göre yurtdışında ödenen ciro primleri için KDV sorumluluğu aranmasına müsait bir idari yaklaşım mevcuttu.

Maliye İdaresi 116 no.lu KDV Tebliği ile eski görüşünden vazgeçerek ciro primlerinin hizmet bedeli değil, fiyat farkı mahiyetinde olduğunu kabul etmesinden sonra, idari görüş açısından da yurtdışında mukim alıcılara ödenen ciro primleri nedeniyle KDV sorumluluğu doğmayacağı kabul edilmiştir.

Söz konusu görüş değişikliğinin değerlendirilmesi ve bu değişikliğin meydana getirdiği etkiler yazımızın konusu dışında kalmaktadır. Bu görüş değişikliğinin yazımızın konusunu etkileyen boyutu, yurtdışına ödenen ciro primlerinin KDV sorumluluğu gerektirmediği hususunun, İdarenin yaklaşımı açısından da kesinlik kazanmış olmasıdır.

## KAYNAKÇA

Maç, M. (2012) KDV-5 isimli e-kitap ( [www.bdo.com.tr](http://www.bdo.com.tr) )

Vergi Dünyası Dergisi'nin Kasım 2007 sayısında yayınlanan “İthalatçının Yurt Dışındaki Satıcıdan Aldığı Ciro Primi, İskonto ve Fiyat Farklarının KDV Karşısındaki Durumu ” başlıklı yazımız.

[www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)

[www.ivdb.gov.tr](http://www.ivdb.gov.tr)

[www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr)