

Duyuru Tarihi : 25.09.2007
Duyuru No : DUYURU/2007-140
Yayımlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ / EKİM 2007 / SAYI : 178, SAYFA : 66 - 70

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir
mehmet.mac@bdodenet.com.tr

BAYİLERE BEDELSİZ, DÜŞÜK BEDELLE VEYA EMANET OLARAK CİHAZ, ARAÇ YAHUT DONANIM VERİLMESİ

1. GENEL AÇIKLAMA :

Üretilen, ithal edilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin UYGUN ŞARTLARDA SATILABİLMESİ, ticari hayatın en önemli işlevlerindendir.

Üretici, ithalatçı veya toptancı konumundaki mükellefler, (ana satıcılar) ürünlerini çoğu zaman bayileri veya ara toptancı yahut perakendeci kişi ve kuruluşlar, (alt satıcılar) aracılığı ile pazarlayabilmekte olup bu alt satıcılara;

Kamyonet, iş gereçleri, makine, cihaz, raf, soğutma tertibatlı dolap, fırın, kazan, teşhir standı, bilgisayar, yazılım gibi pazarlamaya yönelik malları bedelsiz olarak verebilmekte, emsal bedelinin çok altında veya sembolik bir bedelle satabilmekte yahut mülkiyeti kendilerinde kalmak üzere emanet olarak bırakabilmektedirler. Buna mukabil, alt satıcının şahsi tatminine yönelik muhtelif hediyeler de verilebilmektedir. Bu şekilde verilen malların KDV karşısındaki durumu, gelir veya kurumlar vergisi üzerindeki etkileri, belgelenişi ve kayıt şekli hakkındaki ÖZET BİLGİLER, yazımızın konusunu teşkil etmektedir. (Detaylı bilgi için www.bdodenet.com.tr deki elektronik KDV kitabımıza bakınız.)

2. VERİLEN MALIN VEYA HİZMETİN CİRO PRİMİ MAHİYETİNDE OLMASI VEYA AĞIRLAMA YAHUT ÖRFE UYGUN HEDİYE OLMASI:

Fabrika işleticileri, ithalatçılar yahut toptancılar, (ana satıcılar) alt satıcılarına, satış performansları ile orantılı olarak nakdi ödül verebilmekte olup bu ödüller uygulamada ciro primi olarak isimlendirilmektedir.

Ciro primleri, veren açısından pazarlama gideri, alan açısından ticari hasılattır.

Maliye İdaresi ciro primlerinin bir hizmetin karşılığı olduğunu, düşük oranlı mal veya hizmetlerin pazarlanması ile ilgili olsa bile % 18 oranında KDV'li faturaya bağlanması gerektiğini ileri sürmektedir. (26 no.lu KDV Genel Tebliği) Buna mukabil ciro primlerinin hizmet karşılığı olmadığı, (sonradan yapılmış iskonto olduğu) anlayışı ile KDV'ye tabi bulunmadığı yolunda istikrar kazanmış Danıştay kararları bulunmaktadır.

Ciro primi bazen, satışı yapılmakta olan mal veya hizmetin bedava verilmesi suretiyle verilebilmektedir.(Bu durumda bedava mal normal fiyatı ve KDV'si ile fatura edilmeli, karşılığında ciro primi faturası alınmalıdır. Bedava mal ile bedelli mal aynı faturada ise, bedava malın bedeli kadar iskonto yapılması da mümkündür.)

Ciro primi vermenin bir yolu da herhangi bir mal veya hizmetin bayi veya alt satıcıya hediye edilmesidir. Bu hediye bayie önemli bir menfaat sağlıyor ise aynı ciro primidir. Bayie önemli menfaat sağlayan hediyelerin, yaptığı ciro ile orantılı olmak yerine, bayiler arasından çekilişle belirlenen talihli bayie verilmesi işlemin niteliğini değiştirmez. Bu durumda da hediye fatura edilmesi ve karşılığında fatura alınması gerekir. Ağırlama veya örfe uygun hediye niteliğinde ise veren tarafın gideridir, fakat alan tarafın ticari kazanımı sayılmaz.

ÖRNEK:

Mutfak eşyaları üreten bir firma, belli bir ciro haddini aşan tüm bayilerine ve bunlar dışında kalan bayiler arasından kura ile belirlenecek 10 talihli bayie birer kamyonet hediye edileceğini vaad etmiştir.

Bu kapsamda bayilere verilen kamyonetlerin, ilgili bayilere fatura edilmesi gerekir. Kamyonet kazanan bayiler de, kendilerine kesilen faturadaki KDV hariç tutar + % 18 KDV şeklinde (veya Danıştay kararlarına güvenerek KDV'siz) ciro primi faturası kesmelidirler.

Nitekim İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın web sahifesinde bulunan 22.3.2006 tarih ve 4969 sayılı muktezada, 2005 yılında belli bir ciroyu aşan bayilere hediye edilecek otomobillerin bu bayilere fatura kesilerek teslim edilmesi, karşılığında ciro primi faturası alınması taraflarca KDV hesaplama, KDV indirimi, gelir ve gider kaydı yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Ciro priminin gelir veya gider kaydedilmesi gereken dönem, ciro priminin ilgili olduğu dönemdir. Faturalaşmanın ilgili dönem kapandıktan sonra yapılabilmesi halinde, kapanan dönemin sonu itibarıyla karşılık ayrılması suretiyle bu gelir veya giderin ilgili dönemde dikkate alınması istenmektedir.

Ana satıcının bayilerine hizmet sunması da ciro primi verme niteliğindedir. Mesela cirosuna göre seçilmiş bayilerin Uzakdoğu seyahatine gönderilmek suretiyle ödüllendirilmesi de bir ciro primi verme işlemi olarak kabul edilmektedir.

Ancak ana satıcının bayi toplantısı nedeniyle bayilerini bir otele davet etmesi ve toplantı boyunca burada ağırlaması ciro primi sayılmaz, faturalaşmayı gerektirmez, ağırlayan satıcı toplantı masraflarını pazarlama gideri olarak kaydetmekle ve KDV'lerini indirmekle yetinir. Keza bir muktezada bayilerin boğazda tekne ile gezdirilmesinin pazarlama gideri veya ağırlama gideri sayılacağı, KDV'sinin indirileceği, bu gider için bayilerden fatura istenmeyeceği belirtilmiştir. (İstanbul Defterdarlığı'nın 31.01.2000 tarih ve 793 sayılı muktezası)

Aynı şekilde ana satıcının, kızını evlendirmekte olan alt satıcısına örfe uygun bir hediye göndermesi ciro primi sayılamaz, ana satıcı bu hediye belgesine dayanarak, kime ne münasebetle verdiğini belirterek gider yazar, KDV'sini indirir.

3. MALIN, İŞİN GEREĞİ OLARAK VERİLMESİ:

Bazı malların satışı, özel donanım gerektirmektedir. Donanımın birim değerinin çok yüksek olması, bu donanımı ana satıcıdan bedelsiz alan alt satıcının ticari kazanım elde etmesi demektir.

Mesela donmuş gıdaların perakende olarak satılabilmesi için soğutma tertibatlı dolaplara ihtiyaç vardır. Donmuş gıda üreticisi firma, mallarının etkin şekilde satılabilmesi için perakendecinin bu dolapları edinmesini sağlamak isteyebilir.

Ancak pazarladığı malın satışa sunulması için elzem olsa dahi alt satıcıya dolap verilmesi, alt satıcının ticari kazanım elde etmesi demektir, alt satıcının fatura kesmesini, hasılat kaydını ve Maliye İdaresi'nin anlayışına göre KDV hesaplanmasını gerektirir. Veren açısından da faturaya bağlanmasını ve KDV hesaplanmasını icap ettirir. (Bu veriş, pazarlama malzemesi sarfiyatı olarak nitelendirilemez. Çünkü buzdolabı önemsenecek değerde bir maldır.)

Bu gibi durumlarda, verilen malın fatura edilmesi ve karşılığında alt satıcıdan fatura istenmesi uygun görülüyorsa, aşağıda açıkladığımız emanet verme yöntemi uygulanmalıdır.

Ancak alt satıcıya bedelsiz verilen mal, pazarlama için gerekli olmasının yanında önemsenmeyecek birim değerde ise faturalaştırılmasına ve emanet işlemine gerek yoktur. (Aşağıdaki 5 no.lu bölüme bakınız.)

4. İŞİN GEREĞİ OLAN DONANIMIN EMANET OLARAK VERİLMESİ:

Pazarlamanın sağlanabilmesi için alt satıcının nezdinde bulunması gereken makine, alet, dolap gibi donanım ana satıcı tarafından temin ediliyorsa;

-Ana satıcı malı kendi mülkiyetinde tutmak istiyorsa veya
-Mal mülkiyetinin alt satıcıya geçmesinin gerektirdiği faturalaştırma işleminden kaçınılıyorsa,

malın EMANET OLARAK (gerektiğinde geri almak kaydıyla ve mülkiyeti ana satıcıda kalmak üzere) alt satıcıya verilmesi yoluna gidilebilir.

Bu takdirde mal, emanet verenin mülkiyetinde kalır. KDV doğmaz. Bu mal amortismanına tabi bir mal ise kullanımın alt satıcıda olduğuna bakılmaksızın ana satıcı tarafından amortismanına tabi tutulur.

İstanbul Defterdarlığı'nın EMANET DEMİRBAŞ KONUSUNDA verdiği Bakanlık görüşüne dayanan 14.4.2000 tarih ve 2383 sayılı muktezada şöyle denilmektedir:

"Saklanması özellik arzeden bazı malların satışı ile ilgili olarak üretici firmanın bayisine demirbaş mallar vermesi işleminde ise sözleşme hükümleri önem taşımaktadır. Sözleşmede bayilik sona erdiğinde, iş değişikliği yapıldığında veya sair nedenlerle firmanın mallarının satışından vazgeçildiğinde, amortismanına tabi iktisadi kıymetin geri alınacağı şeklinde bir hüküm bulunması ve üretici firmanın bu malı amortismanına tabi tuttuğu hallerde demirbaşın verilmesi, teslim niteliği taşımadığından katma değer vergisine tabi olmayacak, ancak yüklenilen vergi indirim konusu yapılacaktır.

Düzenlenen sözleşmede satıcının bayiliği sona erse de demirbaşın geri alınacağı yolunda bir hüküm bulunmaması ve firmanın bu mal için amortisman ayırmaması halinde demirbaşın bedelsiz olarak teslimi ticari bir nitelik arzettiğinden katma değer vergisine tabi olacak ve yüklenilen katma değer vergisi indirim konusu yapılacaktır."

5. DONANIM VERME İŞLEMİNİN PAZARLAMA MALZEMESİ SARFI NİTELİĞİNDE OLMASI:

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan 16.10.2006 tarih ve 20083 sayılı muktezada şöyle denilmektedir.

“Promosyon kampanyalarının düzenlenmesindeki amaç şirketlerin dolayısıyla işletmenin ticari kazancının artırılmasıdır. Bu nedenle söz konusu şirketin sembolik bir bedelle veya bedelsiz olarak verdiği malların, işletmeden çekilen mallar olarak değerlendirilmeyip ürün satışını arttırmak için yapılan reklam harcaması olarak kabul edilmesi gerekir.

Yine Gelir Vergisi Kanunu’nun 40.maddesinin 1.fıkrasında, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirilecek gider olarak kabul edileceği belirtilmiştir. İşletme ile ilgili reklam harcamaları da genel giderler niteliğindedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, adı geçen şirket tarafından belli bir ödeme dönemi boyunca asgari bir fatura değeri garantisi sunan müşterilere sembolik bir bedelle veya bedelsiz olarak teslim edilen yazılım ve/veya donanım bedellerinin Gelir Vergisi Kanunu’nun 40/1 maddesi uyarınca gider olarak kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkündür.” (Mehaz: Mali Mevzuat Platformu Aralık 2006)

Dikkat edilirse bu muktezada, ana satıcının belli bir ciro garantisi veren alt satıcıya bedelsiz olarak veya sembolik bedelle yazılım-donanım vermesi işlemi, ana satıcının PAZARLAMA HARCAMASI olarak nitelendirilmiş, alt satıcının ciro primi elde etmesine değinilmemiştir.

Gerçekten öyle donanım türleri vardır ki pazarlama için gereklidir ve bunları nitelikleri ve parasal değerleri itibarıyla alt satıcı açısından bir ticari kazanım olarak görmek mümkün değildir.

Mesela bira üreten bir firmanın, kendi birasının satıldığı market, kafeterya gibi yerlere takılmak üzere, biranın reklamını içeren ışıklı-ışiksiz levha, şemsiye veya logolu bardak gibi pazarlama malzemesi niteliğinde malzemeler verdiğinde, bunları bira perakendecisi açısından bir ticari kazanım olarak görmek mümkün değildir. Söz konusu malların bedeli ana satıcı tarafından doğrudan giderleştirilir, KDV’leri indirilir. Bu donanımları teslim alan alt satıcının vergisel açıdan belge düzenlemesi ve defter kaydı yapması gerekmez. Alt satıcı bu donanımları teslim aldığına dair imza verir ve bu imza ana satıcının pazarlama malzemesini sarf ettiğine dair dayanak teşkil eder.

Bilgisayarlar ve yazılımlar, pazarlama alanında da yoğun şekilde kullanılmaktadır. Alt satıcıların pazarlamada kullandıkları, satışı yapılan mal için seçilmiş veya geliştirilmiş bilgisayarların ve yine tanıtım ve pazarlamaya yönelik olarak hazırlanmış yazılımların, alt firmalara verilmesi de faturalaşmayı gerektirmeyen (ciro primi sayılmayan) ve veren açısından pazarlama gideri (pazarlama malzemesi sarfiyatı) olarak kabul edilen sarfiyatlardır.

Ancak verilen donanımın yüksek değerinde olması ve üçüncü kişilere satılabilir nitelikte bulunması, bunların ciro primi olduğu iddiasına sebebiyet verebilir. Böyle bir iddia her iki taraf için de vergi riski demektir. Dolayısıyla bu gibi hallerde söz konusu mallar için emanet verme işleminin yapılması veya faturalaştırılması emniyet açısından tavsiye olunur.

6. AKARYAKIT DAĞITIM ŞİRKETLERİNİN, AKARYAKIT İSTASYONU OLUŞTURMA KONUSUNDAKİ UYGULAMALARI :

Akaryakıt dağıtım şirketlerinin, sattıkları toptan akaryakıtın perakende olarak pazarlanacağı akaryakıt istasyonu işleticileri ile muhtelif anlaşmalara gittikleri veya akaryakıt istasyonu yapımına müsait arsa sahibiyle anlaşarak bu arsa üzerine intifa hakkı tesis edip, istasyonun gerektirdiği tüm inşaat, demirbaş ve donanımı finanse ettikleri, böylelikle oluşan istasyonun işletilmesi konusunda arsa sahibi veya başka bir işletici ile anlaşma yaptıkları görülmektedir.

Akaryakıt toptancılarının kurdukları bu ilişkilerde, istasyonun işleticisine verdikleri veya kullandırdıkları (emanet ettikleri) mal ve donanımlar bakımından da yukarıdaki bölümlerde yaptığımız açıklamalar geçerlidir. Akaryakıt dağıtıcısı da herhangi bir ana satıcı gibi bayisi konumundaki istasyon işleticisine ciro primi mahiyetinde, pazarlama malzemesi olarak, örneğin uygun hediye yahut ağırlama kapsamında veya emanet mal şeklinde mal verebilir, kullanabilir, hizmet sunabilir ve taraflar bunları işlemin mahiyetine göre muhasebeleştirirler.

7. SONUÇ:

Ana satıcıların, alt satıcılarına bedelsiz olarak veya emsaline göre düşük bedelle cihaz, malzeme, donanım, yazılım, hediye eşya vermesi veya kullandırması halinde duruma göre bunlar;

- Aynî ciro primi,
- Ana satıcının pazarlama malzemesi sarfiyatı,
- Örneğin uygun hediye (temsil-ağırlama gideri)
- İşin gereği olarak emanet bırakılan eşya

gibi nitelikler taşıyabilmekte belgeleme, kayıt tarzları ve KDV uygulamaları da buna göre şekillenmektedir.

Maliye İdaresi'nin, ana satıcı-alt satıcı arasındaki bedelsiz veya düşük bedelli mal veya hizmet alıp verme olaylarına ilişkin idari görüşünü tüm yönleri ile açıklayan bir çalışma yapmasında yarar vardır. (Maliye İdaresinin, eşantıyon ve numune dağıtımı ile bir malın yanı sıra başka bir malın bedelsiz verilmesini konu alan 50 no.lu Tebliği mevcuttur. Fakat ana satıcıların alt satıcılara aynı ciro primi, pazarlama cihaz, araç ve donanımları, hediye veya emanet mal teslimlerini topluca konu alan bir Tebliği yoktur.)