

CREDIT NOTE ve DEBIT NOTE'UN MAHİYETİ ve VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

THE MEANING OF CREDIT NOTE AND DEBIT NOTE
AND THEIR EVALUATION IN TERMS OF TAX LAWS



Halil İbrahim DERNEK*

ÖZ

Ticari hayatta firmalar emsal işletmelerle rekabet edebilme, iktisadi faaliyetlerini genişletme, üretim veya satışını yaptıkları mallara olan talebi koruma veya artırma amacıyla bir takım pazarlama teknikleri geliştirebilmektedirler. Bunlardan bir tanesi de genellikle ciro primi olarak adlandırılan uygulamadır.

“Credit Note-Debit Note” (Alacaklandırma Notu-Borçlandırma Notu) ise ciro primini de kapsayan bir çatı kavram olup daha geniş bir alanda ki fiyat düzeltmelerine konu olabilmektedir.

Çalışmamızda Credit ve Debit Note'un mahiyeti ve ciro priminden ayrılan özellikleri açıklanarak Vergi Usul Kanunu, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları ile Katma Değer Vergisi Kanunu karşısındaki durumu değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Alacaklandırma Notu, Borçlandırma Notu, İskonto.

ABSTRACT

In commercial life, firms can develop some marketing techniques in order to compete with precedent enterprises, expand their economic activities, protect or increase the demand for goods they produce or sell. One of them is usually called turnover premium application.

“Credit Note-Debit Note” is a roof concept that covers the turnover premium and may be subject to price corrections in a wider area.

In our study, the meaning of credit note and debit note and the characteristics separated from turnover premium were explained and the situation of tax procedure law, income and institutions tax law and value added tax law were evaluated.

Keywords: Credit note, debit note, credit note, debit note, discount, turnover premium

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

1- GİRİŞ

Dünya ekonomisinin gitgide küresel bir kimlik kazanması, iletişim ağındaki gelişmelere paralel olarak yukarı yönlü ivmesini korumaktadır. Özellikle son dönemlerde internet ortamına bağlı gelişmeler en küçük ekonomik ünite olan hane halkı, yani tüketiciler arasında ki sosyal etkileşimi arttırarak tüketim alışkanlıklarını etkilemektedir. Günümüz koşullarında bilgiye erişimin kolaylığı tüketicilerin bir yandan fiyat takibi ve fiyat farklılıklarının analizini yapmalarını diğer yandan ise sunulan mal ve hizmetin kalitesine yönelik olarak henüz mal veya hizmeti almadan değerlendirme yapabilmelerini kolaylaştırmaktadır. Bu durum ise diğer bir ekonomik ünite olan üretici ve toptancılar ile perakende ticaret yapan işletmeler arasındaki rekabeti arttırmaktadır. İşletme yazınında rekabet kavramının “müşterilerin şirketin sunduğu mal ve hizmetleri alternatifleri karşısında tercih etmesini sürdürebilir bazda sağlayabilme yeteneği” olduğu görüşü geniş ölçüde kabul görmektedir.¹ Diğer taraftan 4054 sayılı Rekabet Kanununda rekabet kavramının mal ve hizmet piyasalarındaki teşebbüsler arasında özgürce ekonomik kararlar verilebilmesini sağlayan yarışı ifade ettiği belirtilmiştir.²

Söz konusu rekabet ortamında firmalar bir takım pazarlama teknikleri geliştirilmektedirler. Bunlardan bir tanesi de belli bir dönem sonunda veya yıl sonlarında belli miktarlarda hasılatın, satışın aşılması durumunda ana firma tarafından bayi ve diğer alıcılara yapılan ödemeler veyahut indirimler şeklinde ortaya çıkan ve genellikle ciro primi (satış primi, hasılat iskontosu, satış iskontosu) olarak adlandırılan uygulamadır.

“Credit Note-Debit Note” ciro primini de kapsayan bir çatı kavram olup daha geniş bir alandaki fiyat düzeltmelerine konu olabilmektedir. Buna karşın bu kavramın, alt kavramı olan ciro priminin mahiyeti ve KDV karşısındaki durumu üzerine farklı görüşleri içeren yargı kararları, idari görüş ve doktrinde fikir ayrılıkları bulunmaktadır.

Çalışmamızda Credit ve Debit Note’un mahiyeti ile ciro priminden ayrılan özellikleri belirtilerek Vergi Usul Kanunu, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları ile Katma Değer Vergisi Kanunu karşısındaki durumu açıklanmaya gayret gösterilmiştir.

2- CREDIT ve DEBIT NOTE’UN MAHİYETİ ve VERGİ USUL KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri kapsamında tutulan ve üçüncü kişilerle olan muamele ve işlemlere ait olan kayıtların tevsiki aynı kanunun 227. maddesine göre zorunlu olup, söz konusu tevsik işlemi kanunun “vesikalar” başlıklı kısmında tadadi olarak yer verilen vesikalardan “fatura” satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olup, Vergi Usul Kanununda sıkı şekil şartlarına bağlanmıştır. Ancak, fatura uluslararası geçerliliği bulunan ticari bir vesika olmakla birlikte, bağlı bulunduğu ticari işlemde çeşitli nedenlerle meydana gelebilecek değişikliklere uygun düzeltmelerin yapılması açısından diğer ülke mevzuatlarında uygulama farklılıkları söz konusu olabilmektedir.

¹ M. Tekin, M. Zerenler, “Kriz Dönemlerinde İhracata Yönelik Üretim Yapan İşletmelerin Rekabet Gücü Analizi: Tekstil Sektöründe Bir Araştırma”, Sıtkı Gözlü’ye Armağan Kitabı, İstanbul, 359-374, 2007.

² 4054 sayılı Rekabet Kanunu

“Credit Note - Debit Note” uluslararası ticaret yapan şirketlerce ticarete öngörülmecek şekilde ortaya çıkan maliyete ilişkin unsurları karşılıklı olarak dengelemek amacıyla kullanılan notlardır. Bu notlar genellikle satıcı tarafından alıcıya ticari, lojistik, teknik talepler, fiyat düzeltmeleri, komisyon ve indirim gibi nedenlerle gönderilir.³ Bunun yanında, ithalatçı tarafından talep edilen yedek parça gibi opsiyonel ürünlerin yapılan sevkiyata eklenmesinin unutulması, ticari faturada eksik veya fazla tutara yer verilmesi durumları ile yurt dışında bulunan ilişkili kişilerle işlem yapan firmalar arasında uygulanan transfer fiyatlandırması politikaları gereğince, fiyat farklılıklarına ilişkin düzeltme aracı olarak da kullanılabilir.

Uygulamada farklı anlamlandırmalar yapılarak kavramların ters olarak kullanıldığı durumlar olmakla birlikte genel olarak, Credit Note (alacak notu), satılan mal veya hizmetin istenilen kalite standartlarına uygun olmaması sonucu ortaya çıkan indirimler ile fiyat farklılığı gibi nedenlerle yurt içinde bulunan alıcının satıcıdan alacaklı olduğunu göstermek amacıyla yurt dışındaki satıcı tarafından düzenlenen bir belgedir. Debit Note (borç notu) ise, yukarıda ifade edilen durumların ortaya çıkması nedeniyle yurt dışındaki alıcı tarafından mal iadesi veya lehine yapılan indirim ya da fiyat düzeltmeleri neticesinde yurt içindeki satıcının söz konusu alıcıya borçlu olduğunu göstermek amacıyla yurt dışındaki alıcı tarafından düzenlenen bir belgedir.⁴

Ticari işlemde çeşitli nedenlerle meydana gelebilecek değişikliklere ait belgelendirmenin iç mevzuat açısından Vergi Usul Kanununun 229’uncu ve devam maddelerinde yer alan fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu şeklindeki belgelerden herhangi biri ile tevsik edilmesi mecburiyeti bulunmakla birlikte uluslararası alandaki mevzuat ve uygulama farklılıkları nedeniyle bu her zaman mümkün olmayabilmektedir.

253 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin “Yurt Dışında Faaliyette Bulunan Mükelleflere Yapılan İş Ve Hizmetler Karşılığında Alınan Bedellerle İlgili İşlemler” bölümünde; yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan iş veya hizmetler karşılığında ödemede bulunan Gelir veya Kurumlar Vergisi mükelleflerinin, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlardan aldıkları muteber belgeleri gider olarak defterlerine kaydedebilecekleri açıklanmış bulunmaktadır.⁵

Buna göre, bir mal veya hizmetin fiyatı azalmış ya da mal kısmen veya tamamen iade edilmişse, alıcının borcu azalacak olup geliri artmış olacaktır. Bu durumda yurt dışındaki alıcı firma iade etmiş olduğu mal için yurt içindeki satıcıya fatura düzenlemesi gerekmektedir. Ancak, yurt dışındaki firmanın mukimi olduğu ülke mevzuatına göre fatura düzenlemesi mümkün değilse, ilgili ülke mevzuatına göre geçerli bir belge olması ve bu durumun gerektiğinde ispatı şartıyla, bu firmanın düzenleyeceği “debit note”un kayıtların tevsiki açısından ispat edici belge olarak kullanılması mümkündür. Yurt içindeki alıcının mal iade etmesi durumunda ise alıcının yurt dışındaki satıcı adına fatura düzenlemesi zorunludur. Bu durumda yurt dışındaki müşterinin “credit note” düzenlemesi mümkün olmakla beraber kayıtların vergi mevzuatına göre tevsiki açısından faturanın düzenlenmesi zorunluluğu ortadan kalkmamaktadır. Öte yandan, tüm tevsik edici belge ve yazışmaların muhafazasının ve gerektiğinde ibraz edilmesinin şart olduğu tabiidir.

³ GİB. İstanbul VDB'nin, 27.07.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.1-2338 sayılı Özelgesi

⁴ GİB. İstanbul VDB'nin, 27.07.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.1-2338 sayılı Özelgesi

⁵ GİB. İstanbul VDB'nin 05.08.2013 tarih ve 11395140-019.01-1185 sayılı Özelgesi

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen nispeten eski tarihli bazı muktezalarda, Credit Note (alacak notu) verilen yurt içindeki alıcı tarafından yurt dışındaki satıcı adına fatura düzenlenmesine ve indirim tutarı üzerinden Katma Değer Vergisi hesaplanmasına gerek bulunmadığına yönelik açıklamalar bulunmasına karşın; söz konusu açıklamaların temelini makalemizin 4'üncü bölümünde ayrıntısına yer verildiği üzere bu belgelerin düzenlenmesini gerektiren durumlar nedeniyle KDV matrahında meydana gelen değişimin yeni duruma paralel şekilde düzeltilmesine ilişkin usul farklılığı oluşturmaktadır.

Zira yurt içi işlemlerde asıl işlemlere ait KDV matrahını değiştiren hususların varlığı söz konusu KDV'yi hesaplayan ve indirim konusu yapan her iki taraf nezdinde de düzeltmeyi gerektirmektedir. Söz konusu düzeltme de fazladan KDV indirimi uygulayan mükellef tarafından fazladan KDV hesaplanmış bulunan mükellefe düzeltme tutarı ve bu tutar üzerinden hesaplanan KDV'yi içeren bir fatura düzenlenmek suretiyle gerçekleştirilmektedir. Böylece fazladan KDV indirimi yapmış olan taraf düzenlediği faturada hesapladığı KDV tutarı kadar bu indirimi telafi etmiş olurken fazladan KDV hesaplanmış olan taraf ise söz konusu faturada yer alan KDV tutarını indirim konusu yapmak suretiyle fazladan hesaplanmış olduğu KDV'yi telafi etmiş olmaktadır. Ancak Credit veya Debit Note düzenlenmesini gerektiren işlemin bir tarafının yurt dışında olduğu durumlarda KDV açısından işlemin diğer tarafının Gümrük İdaresi olması nedeniyle söz konusu düzeltme işlemi farklılık göstermektedir. Örneğin yurtdışından alınan maldaki kalite düşüklüğü nedeniyle söz konusu malların bir kısmının iadesi durumunda KDV matrahında meydana gelen değişikliğe ilişkin düzeltme işlemi; yurtiçindeki alıcı tarafından fatura düzenlenerek KDV hesaplanması suretiyle değil; önceki tarihli açıklamalara göre, gümrük idaresine ödenerek indirim konusu yapılan KDV'den iade edilen mallara isabet eden kısmının indirim hesaplarından çıkarılarak "ilave edilecek KDV" satırında beyan edilmesi sonrasında ise tekrar indirim konusu yapılması ancak söz konusu KDV tutarının iade alınamaması şeklindeyken; "6 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" in 1'inci maddesinde yapılan açıklamalar kapsamında KDV ithalat matrahında meydana gelen değişikliklere ilişkin düzeltmenin nötr sonuç doğuran şekli yöntemi değiştirilerek ithalat sırasında fazla veya yersiz ödenen bu vergiler ile ilgili olarak indirim hesaplarında herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmadığı belirtilmiştir.

Bu bakımdan matrah değişikliğine ilişkin düzeltme işlemi için fatura düzenlenerek KDV hesaplanmasına gerek bulunmamakla birlikte, Gelir veya Kurumlar Vergisi açısından gelir mahiyetinde olan söz konusu değişimin yurt dışındaki satıcı tarafından düzenlenen credit note ile belgelendirilmesi yeterli olmayıp, yurt içindeki alıcı tarafından yurt dışındaki satıcı adına KDV ihtiva etmeyen bir fatura düzenlenerek kayıtlara intikal ettirilmesi, diğer taraftan bu faturanın dayanağı olan ticari yazışma mahiyetindeki credit note'un da söz konusu fatura ile birlikte gerektiğinde ilgili makamlara ibraz etmek üzere zamanaşımı süresince muhafazası gerekmektedir. Zira nispeten daha yeni tarihli muktezalarda konuya ilişkin olarak yapılan açıklamalar bu yöndedir.

3- GELİR ve KURUMLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1'inci maddesinin 2'nci fıkrasıyla, kurum kazancının Gelir Vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğu hüküm altına alınmış olup, anılan Kanun'un 6'ncı maddesi ile de Kurumlar Vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safı kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safı kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar “dönemsellik” ve “tahakkuk esası” ilkeridir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Bu esas dikkate alındığında bir gelir unsurunun, özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibariyle kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.⁶

Buna göre, yurt dışındaki satıcı tarafından satılan mal miktarına veya fiyat farkına istinaden yurt içindeki alıcı adına fiyat indiriminde bulunması durumunda alınan mal veya hizmetin fiyatı azalacak, dolayısıyla alıcının yurt dışındaki satıcıya olan borcu da azalarak geliri artmış; tersi bir durumda ise gideri artmış olacağından söz konusu tutarların Gelir veya Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Özellikle fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmeyip belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında ciro primi, satış primi, satış iskontosu, yılsonu iskontosu gibi adlar altında yapılan ödemelerin, ana firma ile satıcı firma arasında düzenlenen sözleşmeye göre (yazılı veya sözlü), satıcı firmanın sözleşme hükümlerine uygun olarak belli bir çabayı göstermesi (belli bir hizmeti vermesi) neticesinde ek ödemeye (iskontoya) hak kazanması nedeniyle firmanın yaptığı ek bir çalışmanın ya da çabanın sonucu olarak doğduğu, yapılan işin ana firmaya karşı verilen bir hizmet olduğu, dolayısıyla da bu tür bir iskontonun doğrudan satılan malla ilgili olmadığı vurgulanarak bu kapsamda ortaya çıkan gelir veya giderin maliyetlerle ilişkilendirilmemesi gerektiğine yönelik açıklamalar bulunmaktadır.

Bununla birlikte Credit Note veya Debit Note yalnızca işleme taraf olanlardan birinin yurt dışında bulunduğu ciro primi, satış primi, satış iskontosu, yılsonu iskontosu mahiyetinde olan işlemler için değil; ticari, lojistik, teknik talepler, komisyon, satılan mal veya hizmetin istenilen kalite standartlarına uygun olmaması sonucu ortaya çıkan indirimler, ürünlerin yapılan sevkiyata eklenmesinin unutulması, ticari faturada eksik veya fazla tutara yer verilmesi durumları ile yurt dışında bulunan ilişkili kişilerle işlem yapan firmalar arasında uygulanan transfer fiyatlandırması politikaları gereğince, fiyat farklılıklarına ilişkin düzeltme aracı olarak da kullanılabilir.

Mevzuatımızda Credit Note veya Debit Note'a ilişkin tutarlar gelir veya gider olarak kabul edilmekle birlikte söz konusu belgelerin düzenleniş amacına göre maliyetlerle ilişkilendirilmesi veya doğrudan gelir ya da gider olarak dikkate alınması konusunda net bir belirleme bulunmamaktadır. Zira ciro priminde böyle bir belirleme yapılmakla beraber örneğin kalite düşüklüğü nedeniyle alınan Credit Note'un özellikle hali hazırda stokta bulunuyor ise söz konusu düşük kalitedeki malın maliyeti ile doğrudan ilişkisi bulunduğu kanaatindeyiz. Zira çalışmamızın 4'üncü bölümünde ayrıntısına yer verildiği üzere Mali İdare de ciro primi mahiyetinde ödemelerin alıcı firmanın yaptığı ek bir çalışmanın ya da çabanın sonucu olarak doğduğu, yapılan işin ana firmaya karşı verilen bir hizmet olduğu, dolayısıyla da bu tür bir iskontonun doğrudan satılan malla ilgili olmadığı, bu kapsamda ortaya çıkan gelir veya giderin maliyetlerle ilişkilendirilmemesi gerektiğine yönelik görüşünü değiştirmiştir.

4- KATMA DEĞER VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

“Credit Note-Debit Note” un alt kavramı olan ciro priminin mahiyeti ve KDV karşısındaki durumu üzerine farklı görüşleri içeren yargı kararları idari görüş ve doktrinde fikir ayrılıkları bulunmaktadır.

⁶ GİB. İstanbul VDB'nin, 27.07.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.1-2338 sayılı Özelgesi

Esasen Mali İdarenin bu konudaki ilk görüşü 31.12.1897 tarihli resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 26 seri No.lu KDV Genel Tebliğinin L-2 bölümünde açıklandığı üzere aşağıdaki şekilde olmuştur;

“Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonralarında, 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 yâda 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. “

Daha sonra 19.01.2012 tarihli resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 116 seri No.lu KDV Genel Tebliğinin 6.2. bölümünde aşağıdaki açıklamalar yapılarak mali idare bu görüşünü değiştirmiş ve söz konusu görüş değişikliği 26.04.2014 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliğinde de korunmuştur.

“KDV 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 düzelterek imkân sağlanmıştır.

Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonralarında, 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 Kanununun 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.”

KDV Kanununun 35’inci maddesine göre; malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemden vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulduğu 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 bulduğu dönem içinde düzelterek.

Buna göre özellikle ithal edilen mal veya hizmetlere ilişkin olarak yurtdışında mukim satıcı tarafından credit note düzenlenmesi suretiyle fiili ithal tarihinden sonra yurt içindeki alıcı lehine bir fiyat indirimi yapılması durumunda, “credit note” belgesine istinaden yapılan indirimler nedeniyle işlemin matrahında değişiklik vuku bulmakta olup, bu değişikliğin Kanunun 35’inci maddesi hükümlerine göre düzeltilmesi gerekmektedir.

Bu itibarla, söz konusu malların ithali sırasında ödenen KDV tutarlarının indirim konusu yapıldığı hususu da dikkate alınarak, mal bedelinde meydana gelen değişikliğe paralel olarak indirim tutarları da düzeltilecektir. Bu düzeltme işlemi, matrahta değişikliğin vuku bulunduğu vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinde fazladan indirilen tutar, «ilave edilecek KDV» satırında beyan edilmek suretiyle yapılacağından, yurtdışındaki satıcı adına fatura düzenlenmesine ve indirim tutarı üzerinden KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. Öte yandan, düzeltme sonucu “ilave edilecek KDV” satırında beyan edilen KDV tutarının indirim hesaplarına alınması mümkün bulunmaktadır.⁷

Bu anlamda malın ithali sırasında fazladan ödenen verginin iade alınma olanağı bulunmamaktadır. Yani mükellefler malın ithali sırasında gümrük idaresine ödeyerek indirim konusu yaptıkları ancak, daha sonra yapılan indirim tutarına isabet eden KDV tutarını indirim hesaplarından çıkararak beyanname üzerinde “ilave edilecek KDV” satırına yazmak suretiyle beyan edecek sonrasında ise tekrar indirim konusu yapacaklar ve söz konusu KDV tutarını iade alamayacaklardır.

Esasen yapılan işlem indirim hesaplarında zaten yer alan tutarın buradan çıkartılarak beyan hesaplarına alınması, sonrasında ise tekrar indirim hesabına alınması şeklindeki mükellef ve maliye hazinesi açısından nötr etkisi olan bir tür şekli işlemidir. Zira mükellef ödediği söz konusu KDV’yi son durumda indirim konusu yapmış olacak, hazine açısından ise iadesi veya tahsili gereken bir KDV söz konusu olmayacaktır. Diğer taraftan 6728 sayılı “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” un 44’üncü maddesi ile 3065 sayılı Kanunun 30’uncu maddesinin birinci fıkrasının (d) bendine eklenen “(5520 sayılı Kanunun 13’üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41’inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi hariç)” parantez içi hükmü sonrasında; “6 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” in 1’inci maddesinde;

“İndirim hakkına sahip mükelleflerin ithalat matrahında, ithalat işleminden sonra meydana gelen azalmalar (transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığının tespit edildiği durumlar dâhil) nedeniyle fazla veya yersiz ödenen vergiler, bu mükellefler tarafından indirim hesaplarına alındığından iade edilmez. İthalat sırasında fazla veya yersiz ödenen bu vergiler ile ilgili olarak indirim hesaplarında herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.”

Açıklamalarına yer verilerek gerek 6728 sayılı Kanun kapsamında yapılan değişikliğe paralel düzenleme getirilmiş gerekse de KDV ithalat matrahında meydana gelen değişikliklere ilişkin düzeltmenin nötr sonuç doğuran şekli yöntemi değiştirilmiştir.

Buna karşın söz konusu değerlendirmeler KDV açısından yapılmış olup, ithal edilen mal veya hizmetlere ilişkin olarak yurtdışında mukim satıcı tarafından Credit Note düzenlenmesi suretiyle fiili ithal tarihinden sonra yurt içindeki alıcı lehine bir fiyat indirimi yapılması durumunda yurt içindeki alıcının borcu azalacak olup geliri artmış olacağından Gelir veya Kurumlar Vergisi açısından gelir unsuru sayılan bu değişim için ise alıcının yurt dışındaki satıcı adına fatura düzenlemesi zorunludur. Bu durumda yurt dışındaki müşterinin “credit note” düzenlemesi mümkün olmakla beraber kayıtların vergi mevzuatına göre tevsiki açısından faturanın düzenlenmesi zorunluluğu ortadan kalkmamaktadır.

⁷ GİB. İstanbul VDB’nin, 18.02.2013 tarih ve 39044742-130-206 sayılı Özelgesi

Diğer taraftan yurt dışında mukim alıcı tarafından bir mal veya hizmetin fiyatının azalması ya da malın kısmen veya tamamen iade edilmesi gibi durumlarda söz konusu mal ihracatı veya yurt dışındaki müşteri için yapılan hizmetler KDV Kanununun 11'inci maddesi kapsamında ihracat istisnasına tabi olup düzenlenen ilk faturada KDV hesaplanmadığından KDV açısından bir düzeltme işlemine gerek bulunmamakla birlikte, gerek yüklenilen KDV tutarının düzeltilmesi gerekse yurt dışında mukim alıcının geliri artmış; yurt içindeki satıcının ise gideri ise artmış olacağından Gelir veya Kurumlar Vergisi açısından alıcı firmanın yurt içindeki satıcıya fatura düzenlemesi gerekmektedir. Ancak, yurt dışındaki firmanın mukimi olduğu ülke mevzuatına göre fatura düzenlemesi mümkün değilse, ilgili ülke mevzuatına göre geçerli bir belge olması ve bu durumun gerektiğinde ispatı şartıyla, bu firmanın düzenleyeceği "debit note"un kayıtların tevsiki açısından ispat edici belge olarak kullanılması mümkündür.

5- SONUÇ

Credit Note ve Debit Note geniş bir alanda ki fiyat düzeltmelerine konu olabilen ciro primini de kapsayan ve farklı anlamlandırmaların yapılabildiği, farklı amaçlarla kullanılabilen bir tür belgedir. Söz konusu belgelerin Vergi Usul Kanunu açısından muteber kabul edilebilmesi ve gelir kanunları karşısındaki durumları düzenleniş amaçlarına bağlı olarak değişmektedir. Bunun sonucu olarak yüklenen yanlış anlamlar ve farklı uygulamalar ortaya çıkabilmektedir.

Ticari düzende sıklıkla karşılaşılan ve işlem gerçekleştirilip belge ve kayıt düzeni oluşturulduktan sonra çeşitli sebeplerle ortaya çıkarak farklı vergi türlerine ait matrah tutarlarının değişmesine sebebiyet veren durumların kavram kargaşasına son verecek biçimde tanımlanması ve söz konusu durumlar neticesinde yapılması gereken düzeltme işlemlerinin ne şekilde gerçekleştirileceğinin net olarak ve toplu bir düzenleme ile açıklanmasının uygulama birliği açısından faydalı olacağı ve olası vergisel uyumsuzlukların önüne geçeceği kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

- 4054 sayılı Rekabet Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- GİB. İstanbul VDB'nin, 27.07.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.1-2338 sayılı Özelgesi
- GİB. İstanbul VDB'nin 05.08.2013 tarih ve 11395140-019.01-1185 sayılı Özelgesi
- GİB. İstanbul VDB'nin, 18.02.2013 tarih ve 39044742-130-206 sayılı Özelgesi
- Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği
- TEKİN, M., M. ZERENLER, "Kriz Dönemlerinde İhracata Yönelik Üretim Yapan İşletmelerin Rekabet Gücü Analizi: Tekstil Sektöründe Bir Araştırma", Sıtkı Gözlü'ye Armağan Kitabı, İstanbul, 359-374, 2007.