

CREDITE NOTE BELGESİNİN TİCARİ HAYATTAKİ YERİ ve VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN İNCELENMESİ

THE POSITION OF CREDIT NOTE IN COMMERCIAL LIFE AND ANALYSIS OF IT ACCORDING TO TAX LAWS



Barış BAL*

Öz

Ülkemizde dış ticaret hacmi her geçen gün artmaktadır. Buna bağlı olarak uluslararası firmalarla ticaret gelişmekte ve yurt içi ticarete yer almayan belgeler ticari hayatta yer almaya başlamaktadır. Credit 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. Mali idare mükelleflerin credit note alması durumunda yapması gereken işlemleri verdiği özgelgelerle açıklamaya çalışmış fakat ortaya çıkan karmaşık durum sonucunda KDV Genel Tebliğinde bu konu hakkında düzenlemeye giderek kesin bir çözüm getirmiştir. Çalışmamızda credit note belgesi hakkında bilgi verilip bu belgenin vergi mevzuatı açısından geniş bir

ABSTRACT

Volume of foreign trade has increased for every passing day in our country. Accordingly, some documents which are not used in domestic market before, become important in commercial life. "Credit Note", one of those document, is used by international corporations for balancing unforeseeable costs in trade. It is usually sent from sellers to buyers for commercial, logistical, technical demands, for price variations, for commission, for discount and etc. However, one problem arises with the widening usage of "Credit Notes"; "How should the taxpayers behave when they encounter "Credit Notes"? Although Financial Administration has tried to arrange this issue with "Rulings", there occur some complications among practices. In order to solve complications and to end different practices, Financial Administration has come up with a legal regulation in Value Added Tax

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 06.07.2018 / M.K.T.: 24.07.2018

değerlendirilmesi yapılarak muhasebe kaydında da yer verilecektir.

Anahtar Kelimeler: Dış Ticaret, KDV, KVK, Credite Note.

General Communique. In this study, firstly we give a brief information about "Credit Note", then; we try to elaborate the place of "Credit Note" according to tax laws and we give a place to its accounting record as well.

Keywords: Foreign trade, Value Added Tax, Corporation Tax, Credite Note

1- GİRİŞ

Dış ticaret işlemlerinde tüm alacak ve borçların faturalar ile belgelendirilmesi esastır. Dış ticaret işlemlerinde kullanılan temel fatura biçimi commercial invoice (ticari fatura) olup, genel olarak İngilizce düzenlenmektedir. Commercial invoice ihracat yaparken Türkiye'deki işlemlerde kullanılmayıp, doğrudan yurtdışındaki alıcılara gönderilmekte ve ithalat işlemlerinde kullanılmaktadır.¹ İthalat işlemlerinde yurtdışındaki satıcılar tarafından düzenlenip, doğrudan Türkiye'deki alıcılara gönderilmek ve ithalat işlemi sırasında özellikle malların gümrük kıymetinin tespitinde kullanılmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı vermiş olduğu bir muktezada credit note tanımını "Alacak ve borç notu "credit note-debit note" uluslararası ticaret yapan şirketlerce ticarete öngörülmeyecek 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. Alacak notu "credit note" alıcının satıcıdan alacaklı olduğunu göstermek amacıyla satıcı tarafından düzenlenen bir belgedir." şeklinde yapmıştır.²

Türkiye İstatistik Kurumu ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın dış ticaret verilerine göre; 2017 yılında ihracat bir önceki yıla göre %10,2 oranında artış ile 157 milyar 994 milyon dolar, ithalat ise %17,7 oranındaki artış ile 233 milyar 803 milyon dolar olarak gerçekleşti.³ Yapılan dış ticaret işlemlerinde firmalar arasında yapılan anlaşmalar doğrultusunda zaman zaman firmalar lehine veya aleyhine fiyat düzeltmeleri ortaya çıkabilmektedir. Buna göre artan dış ticaret hacmine bağlı olarak Credit Note belgesinin ticari hayatta karşımıza çıkma olasılığı giderek artmaktadır.

2- CREDIT NOTE BELGESİNİN KULLANIM SEBEPLERİ ve BELGE DÜZENİ

Credit Note, özellikle ihracatçı firmaların yapmış oldukları yüklemelerle ilgili olarak alıcılarına olan küçük çaplı borçlarını resmi olarak göstermek amacıyla kullanmış oldukları ticari vesikadır. Aşağıda bir ihracat işleminde credit note kullanılabilecek durumlar yer almaktadır.

- İhracatçı firmadan alınan malda hafif kalite kusuru bulunması ve söz konusu kusurun ithalatçıya maliyet olarak yansımaları,
- İthalatçının talep ettiği ve ödemesini gerçekleştirdiği yedek parça, opsiyonel parça gibi ürünlerin yapılan sevkiyata eklenmesinin unutulması,

¹ Çevrimiçi: " <https://www.disticaret.biz.tr/2015/12/credit-note-nedir-nasil-hazirlanir-ornek-uygulama.html> " Erişim Tarihi:26 Haziran 2018

² Gelir İdaresi Başkanlığının 12.05.2009 tarih ve B.07.1GİB.499.16.01VUK227/2009/MUK-35/15773 sayılı muktezası

³ " www.tuik.gov.tr "

- İthalatçının hak ettiği iskontonun sağlanmamış olması,
- Ticari faturanın gereğinden fazla bir tutarı belirterek kesilmiş olması,

İşletme mal mukabili ödeme ile çalışıyor ise; ithalatçılar credit note tutarını kestikten sonra, kalan tutarın ödemesini yapmaktadırlar. Eğer bu mümkün değilse; bu durumda bir sonraki sipariştten credit note meblağı düşülmektedir.

Credit note, firmanın antetli kağıdına veya düz beyaz bir A4 kağıdına yazılabilmektedir. İthalatçı firmaya neden ve ne kadar tutarda bir alacak kaydının açıldığının açıklanması ve yapılan işlemin ticari faturayla bağlantısının kurulması, credit note düzenlemek için yeterli bilgilerdir.⁴ Credit Note belgesi veya dekontu, ticari işleme taraf olanların kendi aralarındaki ticaretin bir sonucu olarak ortaya çıkan bir belge olup aynı zamanda ispat edici bir belge olarak saklanmalı ve muhasebe kayıtlarına dayanak yapılmalıdır.

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227'nci maddesinin birinci fıkrasında, "Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmü yer almaktadır.⁵ Söz konusu kayıtların ise yine Vergi Usul Kanunu'nun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan, fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu şeklindeki belgelerden herhangi birisi ile tevsik edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait kayıtlar ilgili belgelere dayanılarak tevsik edilecektir.

İşletmelerin yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlardan aldıkları belgeleri yurt dışındaki temsilciliklerimizde veya yurt içindeki noterlerde Türkçeye tercüme ve tasdik ettirme zorunluluğu yoktur. Ancak herhangi bir vergi incelemesi sırasında inceleme elamanınca talep edilmesi halinde mükellefler bu belgelerini tercüme ettirerek ibraz etmek zorundadırlar.

Konu ile ilgili olarak 253 sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "Yurt Dışında Faaliyette Bulunan Mükelleflere Yaptırılan İş ve Hizmetler Karşılığında Alınan Bedellerle İlgili İşlemler" başlıklı 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 kaydedebildikleri belirtilerek, yurt dışındaki kişi veya firmalardan belge alan mükelleflerin, bu belgeleri defter kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında belgelerde yazılı bedelleri, belgelerin düzenlendiği günde Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarında gösterecekleri, ancak inceleme sırasında inceleme elemanınca lüzum görülmesi halinde, mükelleflerin bu belgelerini tercüme ettirmek zorunda oldukları açıklanmıştır.⁶

Buna göre; credit note kullanacak olan mükellefler vergi mevzuatı açısından bu belgeleri saklamak ve gerektiğinde ibraz etme mecburiyetindedirler. Credit note'lar yabancı dilde düzenlendiklerinden bu belgelerin geçerliliği için herhangi bir işlem yapılması gerekmez. Ancak denetim elemanı tercüme ettirilmesi talebinde bulunursa, tercüme edilmiş halde ibraz edilmesi gereklidir.

⁴ Çevrimiçi: " <https://www.disticaret.biz.tr/2015/12/credit-note-nedir-nasil-hazirlanir-ornek-uygulama.html> " Erişim Tarihi:22 Haziran 2018

⁵ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu

⁶ 253 sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

3- CREDIT NOTE BELGESİNİN KURUMLAR VERGİSİ, KDV ve GÜMRÜK MEVZUATLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1- Kurumlar Vergisi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6'ncı maddesinde, kurumlar vergisinin mükellefin bir hesap dönemi içinde elde ettiği safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükmüne bağlanmıştır.⁷Buna göre; kurumlar bildirmiş oldukları matrahları oluşturan gelir ve giderleri kanunların çizdiği sınırlar çerçevesinde hesaplamak zorundadırlar.

KVK'nın "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" başlıklı 13'üncü maddesinde, ilişkili kişiler olarak tabir edilen gerçek kişi ve kurumlarla transfer fiyatlandırması kapsamına giren işlemleri gerçekleştiren tüm kurumlar vergisi mükellefleri herhangi bir istisna ya da muafiyete tabi olmadan uygulamanın kapsamında yer almaktadır. Herhangi bir kurumlar vergisi mükellefi açısından transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için;

- Bir mal veya hizmet alım ya da satımının (Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama, kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler de bu kapsamdadır.) yapılmış olması,
- Bu mal veya hizmet alım ya da satımının ilişkili kişilerle yapmış olması,
- Bu mal veya hizmet alım ya da satımında "emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak fiyat veya bedel tespiti yapmış olması,
- Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler (Bu kişiler dışındaki-ler için sadece ilk üç şart aranacaktır.) nedeniyle Hazine zararının doğması gerekmektedir.

Dolayısıyla, kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine göre tespit ettikleri fiyat veya bedel üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımı yapmış olmaları durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilmeyecektir.

Bu yüzden, credit note'lar özellikle transfer fiyatlandırması uygulaması bakımından önem arz etmektedir. Bunun sebebi ise cari hesap kullanımının ilişkili kişi işlemlerinde ciddi şekilde yaygın olmasıdır. Özellikle uluslararası işlemlerin tarafları olan şirketler ilişkili kişileri ile gerçekleştirdikleri grup içi işlemlerde söz konusu notları belirli amaçlarla kullanmaya gelmektedirler.

Transfer fiyatlandırması açısından sorun yaratan bir diğer konu borç notudur. Çünkü alacak notunun geçerli olduğu durumlarda satılan mal veya hizmetin bedelinin çeşitli nedenlerle alıcı lehine değişmesi söz konusudur ve bu türden ilişkili kişi işlemlerinde alıcı Türkiye'de mukim bir şirket ya da kişidir. Böylece, alacak notuna dayalı olarak giderlerin azalması nedeniyle matrahta bir artış olacağından çoğu zaman vergisel bakımdan herhangi bir problem oluşmamaktadır.⁸Ancak grup içi alış-verişlerde credit note'lara bağlı olarak iade talepleri ortaya çıkması halinde inceleme elemanı, grup şirketlerinin birbirleriyle yapmış olduğu mal veya hizmet alımlarına Kurumlar Vergisi'nin Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı hükümleri açısından kontrol etmelidir.

⁷ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

⁸ Ramazan Biçer, Alacak ve Borç Notlarının Vergisel Açısından Değerlendirilmesi, Lebib Yalkın Dergisi, Ağustos Sayısı

Borç(debit) notunun ilişkili kişiler arasında kullanılması çeşitli sorunları beraberinde getirmektedir. Genel anlamda debit note kullanımı kurumlar vergisi açısından satış tutarının düşmesi veya maliyetin artması sebebiyle vergi matrahının azalması dolayısıyla vergi kaybının oluşmasına sebep olmaktadır. Bunun yanında, debit note nedeniyle ilişkili kişiler arasında gerçekleşen işlemler nedeniyle oluşan maliyet değişiklikleri çoğu zaman emsallere uygunluk ilkesine aykırılık taşımaktadır. Grup şirketlerinin böyle bir uygulama ile amaçladıkları kârı vergi oranları nispeten daha düşük olan ülkelere kaydırarak daha az vergi ödeme imkânına kavuşmaktadır. Bu tür vergi kaçırma girişimlerini önlemek için birçok vergi idaresi gibi Türk vergi idaresi de debit note kullanılarak sürdürülen bu türden bir uygulamayı mevzuata aykırı bulmakta ve debit note kullanılarak yapılan ödemeleri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul etmektedir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, credit note veya debit note 'un kullanılmayacak olması değil, bu belgelerin kullanımı sonucunda değişen fiyatlandırmanın ya da faaliyetler sonucu elde edilen karlılık oranının emsallere uygunluk ilkesine aykırı olup olmadığının araştırılmasıdır. İlişkili kişileri ile uluslararası işlemler gerçekleştiren bir grup şirketinin kullandığı fiyatlar ya da elde ettiği kârlılık oranları emsallere aykırı değilse, bu durumda transfer fiyatlandırması açısından hiçbir sorun bulunmamaktadır. Fakat bu belgelerin kullanımı sonucunda grup şirketinin kullandığı fiyatlar ya da elde ettiği kârlılık oranları emsallere aykırı ise ilgili şirket için ilave tarhiyat söz konusu olacak ve bu şirketin yurt dışındaki diğer bir grup şirketine transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıttığı kabul edilecektir ve buna göre işlem tesis edilecektir.

Credit note belgesine maliyet unsurları açısından baktığımızda ise; grup şirketinden ya da yurt dışındaki herhangi bir şirket tarafından dönem sonunda veya dönem içinde credit note alan mükellefin maliyeti credit note belgesinde yazılı tutar kadar düşmektedir. Mükellefler maliyet düşürme işlemini credit note belgesini gönderen şirkete KDV hesaplanmamış fatura keserek gerçekleştirirler. Mükelleflerin maliyetlerinin düşmesi sonucunda vergi matrahlarının ve ödeyecekleri verginin artacağı izahattan varestedir.

3.2- KDV Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi

3065 sayılı KDV Kanununun 35.maddesinde "Matrah ve İndirim Miktarlarının Değişmesi" başlığı altında "*Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemten vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu 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 bulunduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır.*" hükmüne yer verilmiştir. Buna göre matrahta değişiklik vuku bulursa değişikliğin vuku bulunduğu dönemde düzeltme işlemi yapılabilir.

Yukarıda KDVK'da yer verilen madde hükmü Credit Note'lara aşağıda yer verilen özelgelerin uygulanmasında kullanılıyordu. Fakat aşağıda açıklanacağı üzere güncel mevzuatta Credit Note'lar için bu madde hükmünün geçerliliği artık kalmamıştır.

Maliye idaresi Credit Note'lara ilişkin çeşitli zamanlarda farklı hükümler içeren özelgeler yayınlamıştır. Yapılan son değişikliklerden önce Credit note belgesinin uygulamasında bu özelgeler esas alınıyordu. İdarenin yayınladığı özelgelere ve içerdiği hükümlere aşağıda kısaca yer verilmiştir.

- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 04.11.2008 tarih ve KDV-3935 sayılı Özelgesinde; "...Buna göre şirketiniz adına düzenlenen Credit Note adlı belge, yurt dışındaki firmadan alınan hizmetler ile ilgili olarak veya aranızdaki anlaşmaya istinaden belli dönemlerde veya bir ciro aşımı sonucunda ciro primi, satış primi vb. addedilen sebeplerden dolayı düzenlenmesi halinde KDV'ye tabi olup, sorumlu sıfatıyla ödeyeceğiniz KDV'den mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ancak, Credit Note adlı belge, yurtdışındaki firmanın satmış olduğu hizmetin fiyatındaki değişiklikten kaynaklanan fiyat düşüşlerinin firmanıza yansıtılması nedeniyle düzenlenmesi halinde ise, herhangi bir hizmetten yararlanma gibi bir durum söz konusu olmadığından KDV'ye tabi olmayacaktır."
- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 18/07/2011 tarih ve 07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-229-71 sayılı Özelgede; "...yurtdışı satıcı firma ile yapılacak anlaşma ile belirlenecek dönemlerde ve ithalat kotalarının aşılması durumunda, şirketinize verilmesi düşünülen fiyat indirimine ilişkin tutar, ek bir çalışmanın ya da bir çabanın sonucunda yurtdışındaki satıcı firmaya vermiş olduğunuz hizmetin karşılığı olması nedeniyle, bu tutar için şirketinizce Vergi Usul Kanununun 229 ve müteakip maddelerinde şekil ve şartları belirlenen fatura düzenlenerek genel oranda (% 18) KDV hesaplanması gerekmektedir."
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 18/02/2013 Tarih ve 39044742-130-206 Sayılı Özelgede; "...düzeltme işlemi, matrahta değişikliğin vuku bulunduğu vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinde fazladan indirilen tutar, "ilave edilecek KDV" satırında beyan edilmek suretiyle yapılacağından, yurt dışındaki 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."
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 19.02.2015 Tarih 39044742-KDV.1-293 Sayılı Özelgede; "...düzeltme işlemi, matrahta değişikliğin vuku bulunduğu vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinde fazladan indirilen tutar, "ilave edilecek KDV" satırında beyan edilmek suretiyle yapılacak olup, tarafınıza gönderilen "credit note(debit note)" belgesine istinaden yurt dışındaki satıcı firmaya katma değer vergisi ihtiva etmeyen bir fatura düzenlemeniz ve bu faturayı da kayıtlarınıza intikal ettirmeniz gerekmektedir. Öte yandan, düzeltme sonucu "ilave edilecek KDV" satırında beyan edilen KDV tutarının indirim hesaplarına alınması mümkün bulunmaktadır."

Yukarıda Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen özelgelere görüldüğü üzere net bir ifade ve uygulama birliği sağlanamamıştır. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 19.02.2015 Tarih 39044742-KDV.1-293 sayılı Özelgede ise credit note belgesinde yer alan tutar üzerinden hesaplanacak KDV tutarını önce "ilave edilecek KDV" satırına daha sonra ise "indirilecek KDV" satırına alınmasının mümkün olduğundan bahsedilmiştir. Özelgede belirtilen işlemlerin uygulanması gerek idare gerek mükellef için hiçbir anlam ifade etmediği açıktır. Çünkü önce "Hesaplanan KDV" artarken "İndirilecek KDV" ninde artmasıyla birlikte aynı tutara tekrar gelinmiş olacaktır.

Uygulamanın anlamsız olduğunu gören mali idare 21/05/2016 tarihinde 6 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile birlikte bu hükme düzenleme getirmiş ve "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 hesap-

larına alındığından iade edilmez. İthalat sırasında fazla veya yersiz ödenen bu vergiler ile ilgili olarak indirim hesaplarında herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.” şeklinde değiştirmiştir. Buna göre mal veya hizmeti alırken ödeyip “İndirilecek KDV” hesabına alınan KDV Credit Note belgesi alınması halinde hiçbir işleme tabi tutulmayacaktır. Böylece mükellefin ödemiş olduğu KDV'nin iadesi yerine “İndirilecek KDV” tutarı artmış olacak ve credit note belgesi alması herhangi bir karışıklığa sebebiyet vermeyecektir.

Yapılan değişiklikle karmaşık duruma son verilip net bir uygulama geliştirilmiş olsa da mevcut durumun mükellefleri memnun etmesi söz konusu değildir. Çünkü mükellefler almamış oldukları mal veya hizmet için KDV ödemek durumunda kalmaktadırlar. Ödedikleri tutarı indirilecek KDV satırına ekleyecek olsalar da dönem sonunda Sonraki Döneme Devreden KDV'ye sahip mükellefler için bu durum bir anlam ifade etmemektedir. Mali idare açısından değerlendirme yapmak gerekir ise; ülkemizdeki sahte belge kullanımının yaygın olması durumu göz önüne alındığında KDV iadesi yapılmasının taşıdığı riskleri göz ardı etmenin mümkün olmadığı açıktır.

3.3- Gümrük Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi

Gümrük Kanunu'nun 211'inci maddesi “Kanunen ödenmemeleri gerektiği halde ödenmiş olduğu belirlenen gümrük vergileri geri verilir. Kanunen tahakkuk ettirilmemeleri gerektiği halde tahakkuk ettirilen gümrük vergileri kaldırılır.”⁹ hükmü yer almaktadır.

Gümrük Kanunu'nda yer alan bu hüküm, credit note 'un kullanılması yani satıcının alıcıya belli bir tutarda indirim yaptığı hallerde geçerli olacaktır. Gümrük değerinin sonradan credit note belgesinin alınması ile düşmesi durumunda, aradaki farkın satıcıdan iade alındığının ispat edilmesi ve satış sözleşmesine göre kıymetin yeniden belirlenmesini gerektiren işleme alt belgenin onaylı örneğinin gümrük idaresine ibraz edilmesi gereklidir. Gümrük idaresince yapılacak inceleme sonunda söz konusu hususların doğru olduğunun tespiti halinde fazla tahsil edilen gümrük vergisi mükellefe iade edilecektir.

4- CREDIT NOTE BELGESİ ALINMASI HALİNDE YAPILMASI GEREKEN MUHASEBE KAYDI

Ülkemizde dış ticaret hacmi her geçen gün artmaktadır. Buna bağlı olarak ticari hayatta karşılaşılabilecek enstrümanlarda artmaktadır. Bunlardan biride credit note belgesidir. Credit note kullanımına ticari hayatta bir örnek vermek gerekirse;

- *İstanbul'da yerleşik tekstil alanında üretim ve satış faaliyeti gösteren Y Tekstil A.Ş. İstanbul Merter'deki fabrikasında üretimin yanında ürün çeşitliliği açısından Fransa'daki B Grup'tan da ithalat yapmaktadır. Yıl boyunca talep yoğunluğundan ötürü Y Tekstil A.Ş. ortalamasının üzerinde satış gerçekleştirmiştir. Bu durumu göz ardı etmeyen B Grup, Y Tekstil A.Ş.'ye 20.000\$ iskonto uygulayarak 31/12/2017 tarihinde credit note belgesi düzenleyip Y Tekstil A.Ş.'ye göndermiştir. (1\$=3,00 TL) Söz konusu tutar işletmenin borcundan mahsup edilecektir. Buna göre Y Tekstil A.Ş.'nin yapması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.*

⁹ 4458 sayılı Gümrük Kanunu

31.12.2017	
320-Satıcılar	60.000
602-Diğer Gelirler	60.000
<i>-İskonto Tutarı = 20.000\$*3 = 60.000-TL</i>	

Yukarıdaki yevmiye kaydından görüleceği üzere Y Tekstil A.Ş. iskonto yapan yurt dışı firmaya KDV Genel Tebliği hükümleri gereği KDV içermeyen fatura düzenleyerek borcunu azaltmış ve maliyetini düşürmüştür. Y Tekstil A.Ş.'nin KDV açısından ise yapması gereken herhangi bir işlem bulunmamaktadır.

5- SONUÇ

Credit Note uluslararası ticaret yapan firmalarca ticarete öngörülmecek şekilde ortaya çıkan maliyete ilişkin unsurları karşılıklı olarak dengelemek amacıyla kullanılan notlardır. Bu belgeler, genellikle satıcı tarafından alıcıya ticari, lojistik, teknik talepler, fiyat düzeltmeleri, komisyon ve indirim gibi nedenlerle gönderilir. Uygulamada sıklıkla görüldüğü üzere alacak notu bir firmanın yurt dışındaki bir firmaya olan borcunun azalmasını ifade eder.

Credit Note belgesi alınması halinde yapılacak işlemler son yıllara kadar mali idare tarafından verilen özgelgelerle açıklanmaya çalışılmıştır. Bu süreçte mali idare tek bir görüşü benimsememiş verdiği özgelgelerle görüşlerinde değişikliğe gitmiştir. Nitekim bu konu hakkında verilen son özgelgelere Credit Note belgesindeki tutar üzerinden hesaplanan KDV'nin önce ilave edilecek KDV satırına eklenmesi daha sonra ise bu tutarın indirilecek KDV olarak kullanılabilmesi belirtilmiştir. Verilen özgelgedeki hükümlerin uygulamasının anlamsız olacağını gören mali idare 6 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile KDV Genel Tebliğinde değişikliğe giderek soruna kökten bir çözüm getirmiştir. Bu değişiklikle birlikte Credit Note belgesi alınması halinde satıcıya KDV içermeyen bir fatura tanzim edilerek maliyet düşülecek KDV açısından ise herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

KAYNAKÇA

- 4458 sayılı Gümrük Kanunu
- 1 seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliği
- 253 sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 6 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ
- BİÇER, R. Alacak ve Borç Notlarının Vergisel Açından Değerlendirilmesi, Lebib Yalkın Dergisi, Ağustos Sayısı
- Gelir İdaresi Başkanlığının 12.05.2009 tarih ve B.07.1GİB.499.16.01VUK227/2009/MUK-35/15773 sayılı muktezası