



İhracat İşlemlerinde Reklamasyon



Alpaslan YAŞAR
Vergi Denetmeni

Türkiye, 1980'li yıllardaki 3 milyar Dolarlık ihracat rakamlarından, 2002 yılında toplam 37 milyar dolarlık ihracat ve geçtiğimiz 2004 yılında da yaklaşık olarak 64 milyar Dolarlık ihracat gelirine ulaşarak, ihracat performansında önemli bir artış göstermiş ve 1 Aralık 2004 tarihinde Avrupa Birliğine sunulan "Katılım Öncesi Ekonomik Programı" ile de 2007 yılı sonu toplam mal ihracatı hedefini 94 milyar Dolar olarak belirleyerek, ihracat artışının ileriki yıllara da damgasını vuracağının işaretlerini vermiştir.

Bu kapsamda, yukarıda belirtilen ihracat performansının devamı ve artırılması yönünde girişimde bulunan ihracatçı firmalar, yurtdışına satmış oldukları malların istenilen nitelikleri taşımaması, zamanında teslimin yapılamaması, istenilen kalitede olmaması gibi nedenlerle, ihracat bedelinin bir kısmının ödenmemesi sonucunu doğuran "reklamasyon gideri" olarak tanımlanan ödemelerde bulunmaktadır. Ancak, ihracatçı firmalar, yapmış oldukları bu ödemeler dolayısıyla katlandıkları reklamasyon giderlerinin tevsiki, gider yazılması ve Katma Değer Vergisi boyutu hususlarında, uygulama birliğinin tam olarak oluşmamış olması dolayısıyla, vergi mevzuatı yönünden tereddüt içersindedirler.

İşte bu yazımızda, ihraç edilen mallar ile ilgili olarak ortaya çıkan reklamasyon giderlerinin belgelendirilmesi, gider yazılması ve KDV açısından durumu ele alınacaktır.

I- REKLAMASYON KAVRAMI ÜZERİNE ÇEŞİTLİ TANIMLAMALAR

"Reklamasyon, genel olarak, ihraç edilen malın bedelinden müşteri (ithalatçı) tarafından çeşitli gerekçelerle yapılan indirimi ifade etmektedir. İhracat bedelinin bir kısmının ödenmemesi sonucunu doğuran reklamasyon uygulaması, esasen ihracatçı açısından katlanılan bir gider niteliğindedir." (Altun, 2001, 89)

"Reklamasyon, bir malın satılmasından sonra, bu malın evsafa uygun olmadığına anlaşıldığı halde yenisi ile değiştirilmesi, evsafa uygun olmayan malın geri alınmasının mümkün olmadığı veya ekonomik açıdan anlamsız olduğu hallerde bozuk mal geri alınmaksızın ve bedel talep edilmeksizin yeni mal verilmesi işlemidir." (Maç, 1996, 123)

"Kimi zaman iskonto, kimi zaman ise iade veya tazminat olarak tanımlanabilecek farklı uygulamalar halinde ortaya çıkan reklamasyonun özellikle dış ticaret işlemleri yapan şirketlerin çok sık karşılaştıkları memnuniyetsizlikler veya mal iadeleri şeklinde gerçekleştiği gözlemlenmektedir." (Alptürk, 2004, 18)

"İhracatta reklamasyon; ihraç edilen malın eksik çıkması, gerekli standartları taşınamaması veya bozulmuş olması gibi nedenlerle ithalatçı firma tarafından ithalat bedelinin düşük ödenmesi veya hiç ödenmemesi şeklindeki uygulamaların genel adıdır." (Kaynak, 2000, 151)

Kısacası; reklamasyon, ihraç edilen malların evsafa uygun olmaması, sipariş şartlarına uymaması v.b. nedenlerle, kimi zaman ithalatçının malı iadesi, kimi zaman iskonto, kimi zaman da cezai tazminat şeklindeki uygulamaları dolayısıyla ortaya çıkan giderler olarak tanımlanabilir.

II- REKLAMASYON BEDELLERİNİN BELGELENDİRİLMESİ VE GİDER YAZILMASI SORUNU

Vergi Usul Kanununun 227. maddesinde; " Bu kanun da aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir..." hükmü yer almaktadır.

194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin I No.lu bölümünde, "Gelir Vergisi Kanununun "İndirilecek Giderler" başlığı altında yer alan 40 ıncı maddesinin 1 numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler düzenlenmiştir. Bu giderlerin, Vergi Usul Kanununun 227 ve müteakip maddeleri hükümlerinde belirtilen şekilde tevsiki zorunlu olup, bu hükümler çerçevesinde tevsik edilemeyen giderlerin ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir..."

Benzer şekilde, Vergi Usul Kanununun 229 ve müteakip maddelerinde, fatura ve fatura yerine geçen belgeler sayılmıştır.

Yukarıdaki mevzuat hükümleri uyarınca, bir belgenin vergi mevzuatı açısından ispat edici bir vesika olarak kabulü için, belirtilen şartları taşıyan fatura yada fatura yerine geçen bir belge ile belgelendirilmesi gerekmektedir.

Ancak; Reklamasyon giderlerinin, ithalatçı firmaların vereceği fatura veya ilgili ülke mevzuatı uyarınca fatura yerine geçen belgelerle tevsiki esas olmasına rağmen, uygulamada genellikle, mallardaki hatalar dolayısıyla reklamasyon adı altında kesinti yapılmakta, yapılan hizmetin karşılığı da genel olarak mal bedelinden düşülmekte ve fatura düzenlenmesi yerine para kesintisi anlamına gelen "Debite-Note" belgesi düzenlenmektedir (Sağlam, 2002, 44).

Bu çerçevede; ihracatçı firmaların, alıcı firmaların satış bedelinde çeşitli şekillerde yapmış oldukları indirimler sonucu katlandıkları reklamasyon giderlerinin, Vergi Usul Kanununda belirtilen türde belgelerden biri ile tevsik edilemediği ve belge düzenine uymadığı durumlarda, yurtdışındaki alıcılarla yapılan yazışmalara, kalite eksikliğini ispat edici tarafsız raporlara, Debit-Note (para kesintisi) belgelerine veya başka türden belgelere dayalı olarak ispat edilmesi durumunda, söz konusu reklamasyon giderlerinin belgelendirilmiş sayılıp sayılamayacağı hususlarında ihracatçı firmalar sorunlarla karşılaşmaktadırlar.

Bununla birlikte, İhraç konusu malların istenilen nitelikleri taşınamaması (defolu çıkması gibi), zamanında tesliminin yapılamaması, istenilen kalitede olmaması, sipariş şartlarına uyulmamış olması v.b. nedenlerle ithalatçı firmasının ödeyeceği bedelde genellikle indirim yapması şeklinde ortaya çıkan rek-

lamasyon giderlerinin indirim konusu yapılıp yapılamayacağı yönünde tereddütler bulunmaktadır.

Reklamasyon bedellerinin gider olarak dikkate alınmadığı bir durumda, örneğin; (A) ihracat firmasının 1000 Dolar tutarında bir malı, ithalatçı (B) firmasına ihraç edip, aynı tutarda bir fatura düzenlediği; (B) firmasının da , söz konusu malların bir kısmının istenilen nitelikleri taşınamaması dolayısıyla 990 Dolar ödeme yaptığını ve kalan 10 Dolar için de bir fatura düzenleyerek (A) firmasına gönderdiğini varsayalım. Böyle bir durumda, ihracatçı (A) firmasının, 1000 Dolarlık fatura tutarının 10 Dolarını yurda getirmesi imkansız hale gelecek ve bankalar yada Özel Finans Kurumları'nda açtığı ihracat hesabının kapatılması da mümkün olmayacağından, zor duruma düşmesi kaçınılmaz olacaktır (Altun, 2001, 89-91).

Ayrıca, yurt içindeki bir müşteriye faturalı olarak satılan bir ürünün, çeşitli gerekçelerle alıcı tarafından iade bile edilmediği durumda ve iade faturalarında belirtilen değerlerinin zarar yazılması söz konusu iken; yurt dışına satılan bir ürünün, iade edilmediği halde, geçerli bir belgeye dayanılmaması nedeniyle zarar kaydedilemeyişi ve böyle bir durumda Takdir Komisyonuna da başvurulamayacak olması önemli sorunlar oluşturacaktır (Kaynak, 2000, 154-155).

Bu nedenle, ihracat sektörünün önemi de dikkate alındığında, söz konusu reklamasyon giderlerinde muvazaanın olmadığı ve bu giderin gerçekliğinin belgelendirilebildiği durumlarda, vergi matrahının tespitinde gider olarak indirilebilmelidir (Tan, 2002, 45).

III- REKLAMASYON BEDELLERİNİN BELGELENDİRİLMESİ VE GİDER NİTELİĞİ İLE İLGİLİ VERGİ İDARESİ GÖRÜŞLERİ VE VERGİ YARGISI KARARLARI

1. VERGİ İDARESİ GÖRÜŞLERİ

İhracat işlemlerindeki reklamasyon bedellerinin belgelendirilmesi ve gider yazılıp yazılamayacağı noktasında, Vergi İdaresince verilen Özelgelerde farklı yaklaşımlar sergilenmiş olup, bu Özelgeler' den bazılarının ilgili bölümleri aşağıda yer aldığı gibidir:

Maliye Bakanlığının 30.03.2000 Tarih ve 14084 Sayılı Özelgesi

"... Reklamasyon giderlerinin , ihracatın yapıldığı ülkedeki müşterinin ve-receği fatura veya ilgili ülke mevzuatına göre fatura yerine geçen belgelerle tevsiki asıldır. Ancak, bu tür bir belgenin alınamadığı durumda ihracatçı firmanın, yeni bir belge düzenleyerek önceki belgeyi iptal etmesi ve reklamasyon bedeline isabet eden kısmın iade edildiğini gösterir bir belgeyi de ispat vesikası olarak kullanması mümkündür."

02.07.1992 Tarih ve 11014-1418 Sayılı İstanbul Defterdarlığı Muktezası

"... İhracat bedellerinin bir kısmının tahsil edilememesi durumunda, tahsil edilemeyen bu kısmın Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde, şüpheli alacak haline dönüşmesi halinde, bu miktar için karşılık ayrılması mümkündür."

Ancak, reklamasyon faturasının kayıtlarınıza gider olarak yazılması mümkün değildir."

Maliye Bakanlığının 20.08.1999 Tarih ve 39884 Sayılı Özelgesi

"... Reklamasyon giderlerinin ihracatın yapıldığı ülkedeki müşterinin vereceği fatura veya ilgili ülke mevzuatına göre fatura yerine geçen belgelerle tevsiki asıldır. Ancak, bu tür belgenin alınmadığı durumda ihracatçı firmanın, yeni bir belge düzenleyerek önceki faturayı iptal etmesi ve reklamasyon bedeline isabet eden kısmın iade edildiğini gösterir bir belgeyi de ispat vesikası olarak kullanması mümkündür."

Maliye Bakanlığının 25.06.2001 tarih ve 38132 Sayılı Özelgesi:

" ... Ancak, Defterdarlık görüşünüzde de belirtildiği üzere, 'Debite-Note' nin alındığı ülkelerde uygulanan vergi mevzuatı açısından geçerli bir belge olduğuna ilişkin yetkili makamlardan bir yazı alınması halinde, kanıtlayıcı bir belge olarak kabul edilmesi mümkün bulunmaktadır."

2. VERGİ YARGISI KARARLARI

Konu ile ilgili olarak özellik arz eden Vergi Yargısı Kararlarından bazıları-nın önemli bölümleri aşağıda yer aldığı gibidir :

Danıştay Dördüncü Daire, Tarih: 11.03.1992, Esas No: 1991/2929, Karar No: 1992/986 :

"... Vergi Usul Kanununda açıklanan türde belgelere, bu meyanda, Dış Ticaret Sermaye Şirketlerince düzenlenmiş faturalara veya muhabir banka kayıtlarına dayanmayan söz konusu reklamasyon kesintilerinin gider kaydında yasaya uyarlık bulunmamaktadır."

Danıştay Dördüncü Daire, Tarih: 21.03.2000, Esas No: 1999/2834, Karar No: 2000/1043 :

"... Ekonomik gelişme halinde olan ülkemizde ihracatın artırılabilmesi için ihracatçı firmaların yurtdışında reklam hizmeti, komisyon ve reklamasyon giderleri yapmaları normal ve mutad olup, bu ödemelerin her zaman Vergi Usul Kanununda belirtilen türde belgelerle tevsikinin mümkün olmadığı bilinen bir gerçektir."

Vergi Usul Kanununun 3/B maddesi uyarınca vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olduğu, 134. maddesinde de vergi incelemesinden maksadın ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, sağlamak ve tespit etmek olduğu hükme bağlanmış olup, reklamasyon giderlerinin yapılmadığı saptanmadan sadece şekil noksanlığından hareketle matrah farkı bulunması olayın gerçek mahiyetine ve vergi incelemesinin amacına aykırıdır."

...

Olayda, yurtdışındaki firma tarafından düzenlenen belgenin Türk Mevzuatına uygun nitelikler taşımasını beklemek mümkün değildir. Burada önemli olan husus reklamasyon giderinin gerçekleştiği, yükümlünün iyi niyeti ve belgeleme için gerekli gayreti göstermiş olmasıdır. Dolayısıyla, belgeleme konusunda olumsuz tespitler olmadığı sürece, sektörün önemi ve özellikleri ile belgeleme konusundaki güçlükler dikkate alınarak sonuca ulaşılmalıdır."

Bu durumda, davacı şirket tarafından yapılan gider kaydına esas alınan belgelerin gerçeği yansıtmadığı yolunda bir tespit yapılmaksızın sadece belge düzenine uygun olmaması nedeniyle gider kaydının kabul edilmemesinde

ve bu nedenle yapılan tarhiyata karşı açılan davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir."

Yukarıda belirtilen Vergi İdaresi ve Vergi Yargısınca verilmiş görüş ve kararlardan bazılarının ilgili bölümleri göz önüne alındığında; söz konusu reklamasyon giderinin işin mahiyeti ile tutarlı ve herhangi bir muvazaanın olmadığı şartı altında, fatura ve fatura yerine geçen bir belge alınamadığı durumlarda, ispat edici bir belgenin de kabul edilebileceği yönündeki görüşlerin ağırlık kazandığı görülmekle birlikte, ihracatçı firmaların bu tür durumlarda özelge isteyerek hareket etmeleri isabetli olacaktır.

IV- REKLAMASYON BEDELLERİNİN KDV BOYUTU

İhracatta işlemlerinde reklamasyon uygulamaları dolayısıyla tereddüt edilen hususlardan bir diğeri ise, fatura edilen reklamasyon bedeli üzerinden KDV hesaplanması durumunda, bu KDV'nin indirim konusu yapıp yapılamayacağı, dolayısıyla reklamasyon bedellerinin KDV'ye tabi olup olmadığı ile ilgilidir.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1. maddesinde, "Ticari, sınai, zirai faaliyet, ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler" in katma değer vergisine tabi olduğu,

6. maddesinde, işlemlerin Türkiye'de yapılmasının "a) Malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını, b) Hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını" ifade ettiği,

Aynı Kanunun 11/1-a maddesinde, "İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslar arası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri" nin KDV'den istisna edildiği hükmü yer almaktadır.

Ayrıca, **Maliye Bakanlığı, 30.03.2000 tarih ve 2693/14084 Sayılı Özelge-sinde;**

"... Türkiye'den ihraç edilecek mallar için yurt dışındaki gerçek ve tüzel kişiler tarafından verilen mümessillik komisyonu, pazarlama, masraf aktarımı,

reklam hizmet bedeli ile aracılık komisyonu gibi hizmet bedellerinin, yurt dışında ifa edilmesi, ihracatçı firmanın bu hizmetlerden yurt dışında faydalanması ve hizmetin yurt dışında tüketilen ihraç malına yönelik olması nedeniyle, katma değer vergisinin konusuna girmemektedir.

... Öte yandan, yurt dışına gönderilen malların evsafına uygun olmamasından dolayı mal bedelinin belli bir cüzü olarak ödenen reklamasyonlar, matrahta değişiklik meydana getirdiği için Kanunun 35. maddesi gereğince işlem yapılacaktır. Dolayısıyla, ihraç edilen mallar katma değer vergisinden istisna olduğundan, reklamasyon bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanmayacaktır." yaklaşımında bulunmuştur.

Yukarıdaki Katma Değer Vergisi Kanununun ilgili maddeleri ve Maliye Bakanlığı'nın Özelgesi sırasıyla dikkate alındığında , KDV Kanununun 1/1. maddesinden, reklamasyon bedellerinin herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığı olmadığından KDV'ye tabi olamayacağı; 6. maddesinden, ihracata konu mal ile ilgili hizmetin Türkiye dışında verilmesi ve hizmetten de Türkiye dışında yararlanılması nedeniyle işlemin Türkiye'de yapılmadığı, dolayısıyla da reklamasyon bedelinden KDV hesaplanmasının gerekmediği; 11/1-a. maddesinden de, asıl işlemin (ihracat işleminin) KDV'den müstesna olmasından dolayı, bu işleme bağlı olarak gerçekleşen ve bu işlemin bedelini küçülten reklamasyon faturasının da KDV'ye tabi olmaması gerektiği anlaşılmaktadır (Sağlam, 2002, 46).

V- SONUÇ

İhraç edilen ürünlerin istenilen özellikleri taşınamaması, sipariş şartlarına uymaması gibi nedenlerle ithalatçı firmalara yapılan geri ödemelerden kaynaklanan reklamasyon uygulamaları dolayısıyla gerçekleşen reklamasyon giderlerinin belgelendirilmesi ve gider yazılması noktasındaki yaklaşımlar yazımızın önceki bölümlerinde yer alan Vergi İdaresi görüşleri ile Vergi Yargısı kararlarının ilgili kısımlarının verildiği bölümlerde ortaya konulmaya çalışıldı.

İlgili bölümlerde belirtildiği üzere; reklamasyon giderlerinin belgelendirilmesinde, ithalatçı firmanın vereceği fatura yada fatura yerine geçen belgelerle tevsik esas tutulmaktadır. Ancak, geçerli bir ispat vesikası kullanılamadığı durumlarda, ihracatçı firmanın yeni bir belge düzenleyerek , daha önce dü-

zenlemiş olduğu faturayı iptal ederek, gerçekleşen gider kadarlık kısmın iade edildiğini gösteren bir belgeyi kullanması da mümkündür. Bununla birlikte, her hangi bir muvazaa olmadığı ve bu giderin gerçekliğinin belgelendirilebildiği durumlarda, reklamasyon bedellerinin gider yazılmasında sakınca olmayacağı yönündeki görüşler ağırlık kazanmaktadır.

Reklamasyon bedellerinden KDV boyutu noktasında, Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1. maddesi çerçevesinde bir teslim veya hizmetin reklamasyon bedelleri açısından söz konusu olmaması, 11/1-a maddesi çerçevesinde ihracat işleminin KDV'den müstesna olması dolayısıyla, ihracat edilen ürüne ait fatura bedelinin içerisinde yer alan reklamasyon bedellerinden de KDV hesaplanıp , indirim konusu edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

KAYNAKÇA

Makaleler

Altun, Muhsin (2001), "İhracat teslimlerinden doğan "Reklamasyon" bedellerinin KDV karşısındaki durumu", Maliye ve Sigorta Yorumları, Haziran 2001, Sayı: 345, ss. 89-92.

Alptürk, Ercan (2004), "Finansal ve vergisel boyutlarıyla reklamasyon", Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Kasım 2004, Sayı:199, ss. 18-24.

Kaynak, Harun (2000), "İhracat işlemlerinde reklamasyon iskontolarının vergi mevzuatı yönünden değerlendirilmesi", Yaklaşım, Şubat 2000, Sayı :86, ss. 151-157.

Sağlam, Erdoğan (2002), "Reklamasyon giderleri", Vergi Dünyası, Mayıs 2002, Sayı:249, ss. 44-49.

Tan, Mustafa (2002), "Reklamasyon bedellerinin vergi kanunları karşısındaki durumu, Vergi Sorunları Dergisi, Ekim 2002, Sayı :169, ss. 42-48.

Kitap

Maç, Mehmet (1996), Kurumlar Vergisi (2. Baskı), Ankara: Denet Yayıncılık.

Kanunlar

Katma Değer Vergisi Kanunu

Vergi Usul Kanunu

Tebliğ

194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

Yargı Kararları

Danıştay Dördüncü Daire, Tarih: 11.03.1992, Esas No: 1991/2929, Karar No: 1992/986

Danıştay Dördüncü Daire, Tarih: 21.03.2000, Esas No: 1999/2834, Karar No: 2000/1043

Özelgeler

Maliye Bakanlığının 30.03.2000 Tarih ve 14084 Sayılı Özelgesi

Maliye Bakanlığının 20.08.1999 Tarih ve 39884 Sayılı Özelgesi

Maliye Bakanlığının 25.06.2001 tarih ve 38132 Sayılı Özelgesi