

**CREDİT NOTE ve DEBİT
NOTE KAVRAMLARI
ile VERGİ MEVZUATI
AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ**

*CONCEPTS OF CREDIT NOTE
AND DEBIT NOTE AND THEIR
EVALUATION IN THE LIGHT OF TAX
LEGISLATION*

**Mete AKÇAKIN(*)****Mehmet ÖZCAN(**)****ÖZ**

Tüm vergi sistemlerinde olduğu gibi ülkemiz vergi mevzuatında da mükelleflerin vergilendirme ile ilgili olayları ispat edebilmeleri için belgelendirmeye önem verilmekte ve bu kapsamda vergi kanunlarında düzenlemeler yapılmaktadır. Ancak yapılan yasal düzenlemelerle, özellikle uluslararası ticaret, uyum gösterememektedir. Buna, uluslararası ticaret yapan firmalarca ticarete öngörülemez şekilde ortaya çıkan maliyetlere ilişkin unsurları karşılıklı olarak dengelemek amacıyla kullanılan alacak notu (credit note) ve borç notu (debit note) örnek olarak verilebilir. Alacak notu, ithal edilen emtianın istenilen ölçütlere uymaması ya da eksik gelmesi halinde veya yıl içerisinde önceden belirtilmiş ciro primi mahiyetinde, satıcı işletme tarafından alıcı işletme adına düzenlenen bir belgedir. Borç notu ise yurtiçinde yerleşik işletmelerin yurtdışına göndermiş olduğu emtianın alıcı işletme tarafından istenilen ölçütlere uymaması, fiyat farkı ve benzeri durumlardan kaynaklanan ve alıcı işletme tarafından satıcı işletme adına düzenlenmiş olduğu bir belgedir.

Anahtar Kelimeler: Credit Note, Debit Note, Alacak Notu, Borç Notu

ABSTRACT

As is the case with all tax jurisdictions, our tax system, too, gives importance to documentation that taxpayers provide in order to prove the events regarding taxation, and in this respect, regulations are made in tax laws. However, international commerce in particular cannot comply with these regulations. Credit notes and debit notes, which are used by international trading companies to counterbalance unforeseen costs, are good examples for such a noncompliance. Credit notes are issued by seller firms to buyer firms in the event of incompatible or missing imported goods or as a turnover bonus. Debit

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

notes, on the other hand, are issued by buyer firms to seller firms in the event of incompatible exported goods, price differences and similar situations.

Keywords: Credit note, debit note

1- GİRİŞ

Dünyadaki tüm vergi sistemlerinde olduğu gibi ülkemiz vergi sisteminde de belge düzeni önemli bir yere sahiptir. Belge düzeni Türk vergi sisteminde 213 sayılı Vergi Usul Kanununun ikinci kitabının “Vesikalar” başlıklı üçüncü kısmında hüküm altına alınan yasal düzenlemelerle vücut bulmuştur. Ancak günümüzde Vergi Usul Kanunundaki bu düzenlemelerin iktisadi hayattaki gelişmelere nazaran geride kaldığı da gözlemlenmektedir. Bu konudaki eksikliklerden biri de ülkemiz ekonomisinde büyük bir öneme sahip olan dış ticarete kullanılan belgelerin vergi mevzuatımızdaki düzenlemelerle olan uyumsuzluğudur. İthalat ve ihracat ile iştigal eden mükelleflerin kullandıkları credit note (alacak notu) ve debit note (borç notu) bu uyumsuzluğa verilebilecek örneklerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu noktada credit note ile debit note’ların Vergi Usul Kanununun 229. ve devamındaki maddelerinde sayılan belgelerden olmamasından dolayı tereddütler yaşanmaktadır.

Credit note ve debit note kavramları ile söz konusu belgelerin vergi mevzuatımızdaki yerine makalenin ilerleyen bölümlerinde yer verilmiştir.

2- CREDİT NOTE ve DEBİT NOTE KAVRAMLARI

Credit note, yurtdışından ithal edilen emtianın istenilen ölçütlere uymaması ya da eksik gelmesi veya yıl içerisinde önceden belirtilmiş ve ciro primi mahiyetinde olan, önceden belirlenmiş tutarın aşılmasından dolayı satıcı işletme tarafından alıcı işletme adına düzenlenen alacak notudur. Bu alacak notu, yurtdışında bulunan işletme açısından borç mahiyetinde iken, ithalatçı işletme açısından gelir getirici bir unsurdur.

Debit note ise yurtiçinde yerleşik işletmelerin, yurtdışında yerleşik işletmelerle yapmış olduğu ticaretten dolayı yurtdışına göndermiş olduğu emtianın alıcı işletme tarafından istenilen ölçütlere uymaması, fiyat farkı ve benzeri durumlardan kaynaklanan ve alıcı işletme tarafından satıcı işletmeye bu malları iade etmektense devam eden ticari ilişkilerinde, bir sonraki emtia alımında bu durumu telafi etmek amacıyla yabancı işletme tarafından cari hesaba borç kaydı yaparak satıcı işletme adına düzenlemiş olduğu, maliyet ve gider arttırıcı bir borç notudur. Bu not yerli işletme açısından maliyet unsurunu teşkil ederken yurtdışında mukim işletme açısından ise bir gelir unsuru olmaktadır.

Yukarıda yer alan tanımlardan anlaşılacağı üzere credit note ve debit note genellikle satıcı tarafından alıcıya ticari, lojistik, teknik talepler, fiyat düzeltmeleri, komisyon ve indirim gibi nedenlerle gönderilen belgelerdir. Credit note ve debit note, ithalata konu olan ve distribütörlük şeklinde faaliyet gösteren firmalar ile grup şirketi şeklinde kurulmuş olan ve gruba dahil şirketlerden birinin yurtdışında üretimini yaptığı malı, grup içindeki diğer şirketin bu malı ithalata konu edip yurt içinde satışa sunması halinde de ortaya çıkmaktadır.

3- CREDİT NOTE ve DEBİT NOTE’UN VERGİ MEVZUATINDAKİ YERİ

İthalat ve ihracat işlemlerinde sıkça kullanılan credit note ve debit note’lar işletmeler açısından ge-

lir ve gider unsuru olmaktadır. Ancak söz konusu gelir ve gider unsurlarının vergi mevzuatındaki belgelendirmeye ilişkin hükümler karşısındaki yeri konusunda yasal olarak bir netlik bulunmamaktadır. Vergi mevzuatındaki bu boşluk ise vergi idaresi tarafından verilen özelgelerle giderilmeye çalışılmaktadır. Bu çerçevede credit note ve debit note'un Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ile Katma Değer Vergisi Kanunu karşısındaki durumuna aşağıda yer verilmiştir.

3.1- Credit Note ve Debit Note'un Vergi Usul Kanunu Karşısındaki Durumu

Uluslararası ticarete ortaya çıkan farkların dengelenmesi amacıyla yurt dışında mukim işletmeler tarafından kendi mevzuatları çerçevesinde düzenledikleri alacak ve borç notları olan credit note ve debit note, Vergi Usul Kanununda sayılan vesikalar arasında yer almamaktadır. Ancak vergi mevzuatına göre temel olarak gelir ve giderlerin belgelendirilmesi gerekmektedir. Nitekim Vergi Usul Kanununun "İspat Edici Kâğıtlar" başlıklı 227. maddesinde "Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir" hükmü yer almaktadır. Anılan hüküm gereğince tevsik edici belgeler Vergi Usul Kanununun 229 ila 242. maddelerinde tek tek sayılmak suretiyle belirtilmiş olup 229. maddede mal teslimi ve hizmet ifalarının fatura ile belgelendirileceği hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan 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, belgelelerin düzenlendiği günde Merkez Bankası tarafından 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 açıklamasına yer verilmiştir.

Buna göre credit note ve debit note'lar Vergi Usul Kanununun 229 ila 242. maddeleri arasında sayılan belgelerden olmamakla birlikte söz konusu belgeleri "muteber belge" kapsamında değerlendirilerek ispat edici kâğıtlar olarak dikkate almak gerekmektedir. Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın verdiği özelgede¹ buna paralel açıklamalara yer verilmiştir. Söz konusu özelgeye göre; GSM mobil telefon sistemlerinin işletilmesi ve telekomünikasyon hizmetlerinin verilmesi işi ile iştigal eden mükellef, uluslararası dolaşım (roaming) hizmetlerini verebilmek amacıyla dünyanın çeşitli ülkelerinde mukim GSM operatörleri ile roaming anlaşmaları imzaladığı ve bu anlaşmalar çerçevesinde verilen ve alınan hizmetler için operatörler ile karşılıklı fatura düzenlendiği, karşılıklı fatura ilişkisi bulunan bir operatöre mükellef tarafından sehven fazla tutarda fatura kesildiği ve karşı operatörün bu fazlalığı mükellef tarafından kendi adlarına düzenlenecek credit note (alacak notu) ile düzeltilmesini talep ettiğini belirterek, karşı operatörün mukimi ülke mevzuatına göre iade faturası düzenlenmesinin mümkün olmaması nedeniyle, mükellef tarafından karşı operatör

¹ GİB, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.05.2009 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01/01-VUK 227/2009/-MUK-35 Sayılı Özelgesi

adına credit note düzenlenmesinin mümkün olup olmadığı hususunda görüş talep etmiştir. Verilen özelgede; yurt dışında mukim GSM operatörüne mükellef tarafından verilen roaming hizmetine ilişkin faturanın fazla tutarda kesilmiş olması, buna ilişkin yazışmaların bulunması ve ilgili ülke mevzuatının iade faturası düzenlenmesine cevaz vermemesi hallerinde, düzeltme işleminin mükellef tarafından düzenlenecek credit note ile yapılmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir.

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın verdiği bir özelgede² ise; ürünlerin Türkiye distribütörlüğünü yapan firma, kendisinden bir önceki distribütör firmanın sözleşme hükümlerini ifa etmeyerek ürünleri müşterilere teslim etmediği, bu şirketin yerine üretici firmanın göndermiş olduğu ürünlerin müşterilere en son distribütör firma tarafından bedelsiz teslim edildiği, ürünlerin bedelinin ilk aşamada üretici firmaya en son distribütör firma tarafından ödendiği, teslimatın gerçekleşmesinden sonra ise bu bedellerin üretici tarafından en son distribütör firmaya iade edildiğini belirterek buna ilişkin uyulması gereken belge düzeninin nasıl yapılacağı hususunda görüş talep etmiştir. Verilen özelgede; credit note ve debit note'un uluslararası ticaret yapan şirketlerce ticarette öngörülmeyecek şekilde ortaya çıkan maliyete ilişkin unsurları karşılıklı olarak dengelemek amacıyla kullanılan notlar olduğu, buna göre söz konusu ürünlerin ithalinde emsal bedel üzerinden fatura düzenlenmesi gerektiği, bu durumda bedelin üreticiden alınması sırasında ise fatura müşteriler adına düzenlenmiş olduğundan, üretici adına credit note düzenlenmesinin mümkün olduğu ifade edilmiştir.

Yukarıda ayrıntılarına yer verilen olaylar dikkate alındığında credit note ve debit note, Vergi Usul Kanununda hüküm altına alınan belgeler arasında yer almamasına rağmen, uluslararası ticaret kapsamında düzenlenen belge mahiyetinde olması ve ilgili ülke mevzuatına göre iade faturası düzenlenmesinin mümkün olmaması halinde ispat edici kâğıt olarak dikkate alınması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

3.2- Credit Note ve Debit Note'un Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu

Mükelleflerin gelir ve giderlerini teşkil eden unsurlar Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununda maddeler halinde sayılmıştır. Buna göre ticari faaliyetle uğraşan gelir vergisi mükelleflerinin ticari işletmeleri bünyesinde oluşan gelirlerinin tamamı ticari kazanç kapsamında gelir vergisine tabidir. Kurumlar vergisi mükelleflerinin her türlü kazançları ise kurum kazancı kapsamında kurumlar vergisine tabidir. Bu kapsamda credit note da ciro primi mahiyetinde olan, belli bir tutarın aşılmasından dolayı satıcı işletme tarafından alıcı işletme adına düzenlenen alacak notu olduğundan, ithalatçı mükellefler tarafından söz konusu credit note'un gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapabileceği giderler Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 8. maddesinde bentler halinde sayılmıştır. Buna göre bir harcamanın gider olarak indirim konusu yapılabilmesi için temel şartlar, işle ilgili olması ve özel haller dışında belgelendirilmesi gerektiğidir. İlgili ülke mevzuatına göre iade faturası düzenlenmesinin mümkün olmaması halinde yurt dışında mukim

² GİB, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.08.2013 Tarih ve 2013/11395140-019.01-1185 Sayılı Özelgesi

işletme tarafından yurt içinde bulunan satıcı işletme adına düzenlenen debit note, maliyet ve gider arttırıcı bir borç notu olduğundan; ayrıca makalenin yukarıdaki bölümünde açıklandığı üzere Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenlenen belgelerden sayıldığından, ihracatçı gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından söz konusu debit note'un gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Ayrıca credit note ve debit note, ithalata konu olan ve distribütörlük şeklinde faaliyet gösteren firmalar ile grup şirketi şeklinde kurulmuş olan ve gruba dahil şirketlerden birinin yurtdışında üretim yaptığı malı, diğer şirketin ithalata konu edip ülke içerisinde satışa sunması gibi durumlarda da ortaya çıkmaktadır. Söz konusu mal hareketleri de credit note ve debit note ile belgelendirilebilmektedir. Bu gibi durumlarda Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesinde hüküm altına alınan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı açısından değerlendirme yapmak gerekebilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesinde; "Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir. İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır. Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur." şeklindeki hükme yer verilmiştir. Bu durumda distribütörlük şeklinde faaliyet gösteren firmalar ile grup şirketlerinin söz konusu Kanun maddesinde belirtilen ilişkili kişi kapsamında değerlendirileceği şüphesizdir. Credit note ve debit note olarak bilinen bu alacak ve borç notları kullanılarak emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak bedel veya fiyat belirlemeleri yapılmakta ve transfer fiyatlandırması yoluyla kazanç dağıtımı elde etme durumları karşımıza çıkabilmektedir.

3.3- Credit Note ve Debit Note'un Katma Değer Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu

Credit note, ithalatçı işletmeler açısından ciro primi mahiyetinde bir gelir kaynağı kapsamında düzenlenmiş olması nedeniyle katma değer vergisi matrahının değişmesine neden olmaktadır. Bu kapsamda ciro primleri ile ilgili olarak Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin III/A-6.1. bölümünde "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 Kanununun 35. 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.” şeklinde açıklamaya yer verilmiştir. Buna göre ithalat tarihinden sonra yurtdışındaki firmanın alış iskontosu nedeniyle ithalatçı işletmeye göndereceği credit note belgesine istinaden ithalatçı lehine bir fiyat indirimi yapılması durumunda, yapılan indirimler nedeniyle işlemin matrahında değişiklik vuku bulmakta olup, bu değişikliğin KDV Kanununun 35. 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 tutarlarının da düzeltilmesi gerekmektedir. Bu düzeltme işlemi, matrahta değişikliğin vuku bulduğu vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinde fazladan indirilen tutarın “İlave Edilecek KDV” satırında beyan edilmesi suretiyle gerçekleşecektir.

Konu hakkında Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın verdiği bir özelgede³; ithal ettiği mallara ilişkin olarak yurt dışı satıcı firma tarafından söz konusu malların fiyatında değişiklik ve iskonto yapılması nedeniyle credit note düzenlenmesi durumunda bu belgede belirtilen tutar üzerinden KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı hususunda görüş talep edilmiştir. Verilen özelgede; fiili ithal tarihinden sonra yurtdışındaki firmanın alış iskontosu nedeniyle mükellefe göndereceği credit note’a istinaden bir fiyat indirimi yapılması durumunda, yapılan indirimler nedeniyle işlemin matrahında değişiklik vuku bulmakta olup bu değişikliğin düzeltilmesi gerektiği, mal bedelinde meydana gelen değişikliğe ilişkin olarak indirim tutarlarının matrahta değişikliğin vuku bulduğu vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinde düzeltilerek, fazladan indirilen tutar için yurtdışındaki satıcı adına fatura düzenlenmesine ve indirim tutarı üzerinden KDV hesaplanmasına gerek bulunmadığına yönelik olarak görüş bildirilmiştir. Dolayısıyla özelgede de belirtildiği üzere, KDV matrahı değişmekte ve bu değişikliğin credit note’un ilgili firma tarafından düzenlenip gönderildiği tarihi kapsayan beyan döneminde düzeltilmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Konuya debit note açısından bakıldığında; ihraç edilen malların istenilen kriterlere uygun olması veya sair sebeplerle malların alıcı tarafından iade edilmesi halinde bu mallarla birlikte alıcı tarafından düzenlenen debit note da gönderilebilmektedir. Katma Değer Vergisi Kanununun “İthalatta Matrah” başlıklı 21. maddesinde KDV matrahının; gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri, ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur parkı gibi ödemelerden oluştuğu hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, ithal edilen malların KDV’si de gümrük idaresi

³ GİB, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 25.05.2012 Tarih ve 2012/B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV GENEL-1720 Sayılı Özelgesi

tarafından tarh edilmektedir. Buna göre, ithal edilen (geri gelen) mallarla ilgili olarak düzenlenen debit note nedeniyle yurt içinde yerleşik işletme tarafından debit note'tan kaynaklanan KDV'nin gümrük idaresine bildirilerek ödenmesi gerekmektedir.

4- CREDİT NOTE ve DEBİT NOTE'A İLİŞKİN MUHASEBE KAYITLARI

Yurt dışından yapılan ithalat kapsamında yurt dışında mukim firma tarafından düzenlenen credit note'lar yurt içinde yerleşik olan (ithalatçı) firma açısından gelir olarak dikkate alınacağından, bu belgeye göre yapılacak muhasebe kaydında da doğrudan gelir tablosu hesabının kullanılması gerekmektedir. Bu noktada kullanılacak hesap "649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı" olacaktır.

Buna ilişkin örnek olarak; tıbbi cihaz satışı ile iştigal eden (A) A.Ş.'nin yurtdışında bulunan (B) Co. firmasından kredili olarak 15 adet tıbbi cihaz satın alarak ithal ettiğini ve tıbbi cihazların ithalat bedelinin 750.000 Euro olduğunu varsayalım. Ayrıca ithalat gerçekleştikten sonra gelen cihaz adedinin 14 olduğu ve 1 adet tıbbi cihazın eksik geldiği görülmüştür. Eksik gelen 1 adet cihaz için satıcı firma tarafından cari hesaba alacak kaydı yapılmış ve (A) A.Ş. adına 50.000 Euro'luk bir alacak notu (credit note) düzenlenip gönderilmiştir. Tıbbi cihaz alımı ile (A) A.Ş. tarafından yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir. (Döviz kuru: 1 Euro = 3 TL olup KDV ihmal edilmiştir)

/	
153 Ticari Mallar	2.250.000,00
153.01 İthal Edilen Mallar	
320 Satıcılar	2.250.000,00
320.01 Yurt Dışı Satıcılar	/
320 Satıcılar	150.000,00
320.01 Yurt Dışı Satıcılar	
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar	150.000,00
649.01 Credit Note	/

Yurt dışına yapılan ihracat kapsamında yurt dışında mukim firma tarafından düzenlenen debit note'lar yurt içinde yerleşik olan (ihracatçı) firma açısından gider olarak dikkate alınacağından dolayı, bu belgeye göre yapılacak muhasebe kaydında da doğrudan gelir tablosu hesabının kullanılması gerekmektedir. Bu noktada kullanılacak hesap "611 Satış İskontoları Hesabı" olacaktır.

Buna ilişkin örnek olarak; narenciye ihracatı ile iştigal etmekte olan (X) A.Ş.'nin yurtdışında mukim (Y) GmbH firmasına 100 ton narenciyeyi kredili olarak sattığını ve 100.000 Euro bedelli fatura düzenleyerek alıcı firmaya gönderdiğini varsayalım. (Y) GmbH firması 100.000 Euro olarak fatura edilmiş olan malın bir kısmının istenilen kriterlere uymaması gerekçesiyle (X) A.Ş. adına 10.000,- Euro bedelli bir borç notu (debit note) düzenleyerek göndermiştir. Narenciye satışı ve (Y) GmbH tarafından gönderilen debit note ile ilgili olarak yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir. (Döviz kuru: 1 Euro = 3 TL olup KDV ihmal edilmiştir)

/	
120 Alıcılar	300.000,00
120.01 Yurt Dışı Alıcılar	
601 Yurt Dışı Satışlar	300.000,00
601.01 (Y) GmbH	/
611 Satış İskontoları	30.000,00
611.01 Debit Note	
120 Alıcılar	30.000,00
120.01 Yurt Dışı Alıcılar	/

5- SONUÇ

Uluslararası ticarete sıkça kullanılan belgelerden olan credit note (alacak notu) ile debit note (borç notu) Vergi Usul Kanununda sayılan belgeler arasında olmamasına karşın mükellefler açısından gelir ve gider unsurları arasında yer almaktadır. Bu nedenle söz konusu belgeler ile ilgili olarak vergi mevzuatımıza göre ne tür işlemler yapılması gerektiği hususunda tereddütler yaşanmakta ve vergi idaresine bu konuda görüş sorulması yoluna gidilmektedir. Vergi idaresi ise konuya ilişkin olarak verdiği özelgelere ilgili ülke mevzuatına göre iade faturası ve benzeri uygulamaların bulunmadığı hallerde söz konusu belgelerin ispat edici kâğıt olarak dikkate alınabileceği şeklinde görüş bildirmektedir.

Konunun Vergi Usul Kanunu kapsamında belgelendirmenin yanında, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ile Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında değerlendirilmesi de gerekmekte olup konu hakkındaki ayrıntılı bilgilere makalenin yukarıdaki bölümlerinde yer verilmiştir.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 253 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.05.2009 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01/01-VUK 227/2009/-MUK-35 Sayılı Özelgesi
- Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.08.2013 Tarih ve 2013/11395140-019.01-1185 Sayılı Özelgesi
- Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.05.2012 Tarih ve 2012/B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV GENEL-1720 Sayılı Özelgesi