

# VERGİ PUSULASI

Promosyondur. Para ile satılmaz. Sayı: 11 -- Nisan 2025



## AZINLIK VAKIFLARINA BAĞLI OKULLARIN VERGİ MUAFİYETİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME: VAKIFLARCA ALINAN BAĞIŞLAR HANGİ DURUMDA İKTİSADİ İŞLETME OLUŞTURABİLİR?



Yabancıların  
Türkiye’de KDV’siz  
Taşınmaz Edinmeleri  
ile Vatandaşlık  
Kazanımlarına İlişkin  
Yasal Mevzuatların  
Benzerlik ve  
Farklılıkları

Emre SAVCI

Credit Note ve Debit Note  
Belgelerinin Vergi  
Mevzuatındaki Yeri ve  
Örnek Muhasebe  
Kayıtları

Adem YALÇIN  
Ceren CANAKCI

Sermaye Şirketlerinin  
Kendi Hisse  
Senetlerini veya  
Ortaklık Paylarını  
Satın Alma Nedenleri  
ile Konuya İlişkin Kâr  
Dağıtım Sayılan  
Haller

Ahmet YAVUZ

# VERGİ PUSULASI



## 7.YIL

Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın

|                                                           |                                                                                                                                                                                   |
|-----------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Sahibi</b>                                             | Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı<br>Adile ECEMİŞ GÜLEÇ                                                                                                      |
| <b>Genel Yayın Yönetmeni</b>                              | Oytun YAĞLITEPE - Seda ERKAN                                                                                                                                                      |
| <b>Sorumlu Yazı İşleri Müdürü</b>                         | İbrahim Anıl SÜTÇÜ                                                                                                                                                                |
| <b>Dış İlişkiler Koordinatörü<br/>ve Reklam Sorumlusu</b> | İbrahim Eren ARSLAN                                                                                                                                                               |
| <b>Yayın Kurulu</b>                                       | Şenay OTO<br>Funda ŞAHİN<br>Ayfer KAYACAN<br>Naciye TAŞKESEN<br>Ömer YÜREK<br>Fırat DEMİR<br>Adem YALÇIN<br>Nasuh ERDÖNMEZ<br>Abdullah YEKELER<br>Ertan DERDİYOK<br>Müslüm KAYMAZ |
| <b>İstanbul Temsilcisi</b>                                | Ahmet KESKİNSOY                                                                                                                                                                   |
| <b>Ankara Temsilcisi</b>                                  | Halit KORKMAZ                                                                                                                                                                     |
| <b>İzmir Temsilcisi</b>                                   | Kazım ATİK                                                                                                                                                                        |
| <b>Makale Göndermek İçin</b>                              | yayin@mded.org                                                                                                                                                                    |
| <b>Dizgi ve Görsel Tasarım</b>                            | Oğuz BEYOĞLU                                                                                                                                                                      |
| <b>Yayın Satış ve Yazışma Adresi</b>                      | Rumeli Cad. Matbaacı Osmanbey Sk.<br>Şükranıye Apt. 34 / 6 Şişli - İSTANBUL<br>(212) 909 13 10 yayin@mded.org www.mded.org                                                        |
| <b>Baskı Cilt</b>                                         | Aryan Basım Tanıtım ve Matbaa Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti.<br>Yüzyıl Mah. Mas-Sit Matbaacılar Sitesi 5. Cadde: No: 57-58<br>Bağcılar / İstanbul - (212) 544 99 06               |
| <b>Yıllık Abone Bedeli</b>                                | 2.000 TL (KDV Dahil)                                                                                                                                                              |

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları derginin son sayfasında yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da bastırılamaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

# YAZI DANIşMA KURULU

| ADI SOYADI             | ÜNVANI                                        | GÖREV YERİ                  |
|------------------------|-----------------------------------------------|-----------------------------|
| Prof. Dr. Abuzer PINAR | Öğretim Üyesi                                 | Ankara Medipol Üniversitesi |
| Prof. Dr. Murat BATI   | Öğretim Üyesi                                 | 19 Mayıs Üniversitesi       |
| Prof. Dr. Murat DEMİR  | Öğretim Üyesi                                 | Harran Üniversitesi         |
| Dr. Başar SOYDAN       | Öğretim Üyesi                                 | Marmara Üniversitesi        |
| Dr. Mehmet KÜÇÜKKAYA   | Öğretim Üyesi                                 | Harran Üniversitesi         |
| Turan ULAŞ             | Öğretim Üyesi                                 | Afyon Kocatepe Üniversitesi |
| Dr. Eyyüp İNCE         | Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)   | İstanbul Sektörel-1         |
| Dr. Erdal KOYUNCU      | Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)   | İstanbul Sektörel-1         |
| Dr. Gülşen ÖZKAN       | Vergi Başmüfettişi (E. Hesap Uzmanı)          | Ankara Sektörel-1           |
| Fisun TÜRKMEN          | Vergi Başmüfettişi (E. Hesap Uzmanı)          | Ankara Sektörel-1           |
| Nazmi KARYAĞDI         | E. Baş Hesap Uzmanı                           | Özel Sektör                 |
| Erhan COŞGUN           | E.Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü) | Özel Sektör                 |
| Hakkı SAYAN            | E. Vergi Baş Müfettişi (E. Hesap Uzmanı)      | Özel Sektör                 |
| Erdal GÜLEÇ            | E.Hesap Uzmanı, YMM                           | Özel Sektör                 |
| Naciye TAŞKESEN        | Vergi Müfettişi                               | İstanbul Sektörel-1         |
| Murat SOFTA            | E. Vergi Müfettişi                            | Özel Sektör                 |
| Adile ECEMİŞ GÜLEÇ     | Vergi Müfettişi                               | İstanbul Sektörel-1         |
| Erkan EŞİT             | E. Vergi Müfettişi                            | Özel Sektör                 |
| Çiğdem GÜNEŞ AŞIK      | Vergi Müfettişi                               | İstanbul Sektörel-1         |
| Hasan AYZİT            | Vergi Başmüfettişi                            | İstanbul Sektörel-1         |
| Mikail OKYAY           | E. Vergi Müfettişi                            | Özel Sektör                 |
| Ufuk KAYNAR            | E. Vergi Müfettişi                            | Özel Sektör                 |
| Fırat DEMİR            | Vergi Müfettişi                               | İstanbul Sektörel-1         |
| Bayram MAVİ            | Hazine ve Maliye Müfettişi                    | Teftiş Başkanlığı           |
| Cihad ULUS             | Vergi Müfettişi                               | Ankara Sektörel-1           |
| Ömer ŞENER             | E. Vergi Müfettişi                            | Özel Sektör                 |
| Emre SAVCI             | Vergi Müfettişi                               | İstanbul Sektörel-1         |
| Gökhan USLU            | E. Vergi Müfettişi                            | Özel Sektör                 |
| Adem YALÇIN            | Vergi Müfettişi                               | İstanbul Sektörel-1         |
| Yasin TOPAL            | Vergi Müfettişi                               | Ankara Sektörel-1           |
| Mustafa YILMAZ         | Vergi Müfettişi                               | Ankara Sektörel-1           |
| Hamdi YILDIRIM         | E. Vergi Müfettişi                            | Özel Sektör                 |
| Faruk ARSLAN           | Vergi Müfettişi                               | Ankara Sektörel-1           |
| Hüseyin SUNGUR         | E. Vergi Müfettişi                            | Özel Sektör                 |
| Behiç BARIŞIK          | E. Vergi Müfettişi                            | Özel Sektör                 |
| Kürşat ÖZTÜRK          | E. Vergi Müfettişi                            | Özel Sektör                 |
| Yusuf YILDIZ           | E. Vergi Müfettişi                            | Özel Sektör                 |
| Sedat KANLI            | E. Vergi Müfettişi                            | Özel Sektör                 |
| Salih YILMAZ           | E. Vergi Müfettişi                            | Özel Sektör                 |
| Sinan UYGUR            | Vergi Müfettişi                               | İstanbul Sektörel-1         |
| Ümit Çağlar IŞIKOĞLU   | Vergi Müfettişi                               | Ankara Sektörel-1           |
| Ahmet YAVUZ            | Vergi Müfettişi                               | İstanbul Sektörel-1         |
| İkbal BAŞ              | Vergi Müfettişi                               | İstanbul Sektörel-1         |
| Rıdvan ÖNDER           | E. Vergi Müfettişi                            | Özel Sektör                 |
| Bilal KABASAKAL        | Vergi Müfettişi                               | Ankara Sektörel-1           |
| Emre SEZER             | Vergi Müfettişi                               | Ankara Sektörel-1           |
| Murat MUTLU            | E. Vergi Müfettişi                            | Özel Sektör                 |
| İbrahim FATİHOĞLU      | Vergi Müfettişi                               | Ankara Sektörel-1           |
| Sercan KOÇ             | Vergi Müfettişi                               | İstanbul Sektörel-1         |
| Mehmet SUBAŞI          | E. Vergi Müfettişi                            | Özel Sektör                 |
| İbrahim Eren ARSLAN    | Vergi Müfettişi                               | İstanbul Sektörel-1         |
| Yusuf KARATAŞ          | Vergi Müfettişi                               | Ankara Sektörel-1           |
| Ferhat ATA KUL         | Hazine ve Maliye Müfettişi                    | Teftiş Başkanlığı           |
| Halit İslam EKMEK      | E. Vergi Müfettişi                            | Özel Sektör                 |
| Nasuh ERDÖNMEZ         | Vergi Müfettişi                               | İzmir Sektörel-1            |
| Pelin ÇOŞKUN           | Vergi Müfettişi                               | İstanbul Sektörel-1         |
| Harun DOĞAN            | E. Vergi Müfettişi                            | Özel Sektör                 |
| Uğur KÜÇÜKKAHYAOĞLU    | Vergi Müfettişi                               | İstanbul Sektörel-1         |
| Kamil SIR              | Vergi Müfettişi                               | İstanbul Sektörel-1         |
| Ramazan EFE            | Vergi Müfettişi                               | İstanbul Sektörel-1         |
| Hasan KAYA             | Vergi Müfettişi                               | İstanbul Sektörel-1         |
| Murat DÖNMEZ           | Vergi Müfettişi                               | İstanbul Sektörel-1         |
| Cevdet KAPLAN          | Vergi Müfettişi                               | İstanbul Sektörel-1         |
| Barış Berk GÜNDOĞMUŞ   | Vergi Müfettişi                               | Ankara Sektörel-1           |
| Haluk AMİL             | Vergi Müfettişi                               | İstanbul Sektörel-1         |
| Mehmet Nazmi TOR       | Vergi Müfettişi                               | Ankara Sektörel-1           |
| Sibgatullah İMAMOĞLU   | Vergi Müfettişi                               | Ankara Sektörel-1           |
| Alican KARABULUT       | Vergi Müfettişi                               | Ankara Sektörel-1           |
| Naci KAYAKÖZÜ          | Vergi Müfettişi                               | Ankara Sektörel-1           |
| Alican ÖZÜZEYBEK       | Vergi Müfettişi                               | Ankara Sektörel-1           |

# VERGİ PUSULASINDA BU AY

## İÇİNDEKİLER

- 10 Fırat DEMİR / Vergi Başmüfettişı**  
AZINLIK VAKIFLARINA BAĞLI OKULLARIN VERGİ MUAFİYETİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME: VAKIFLARCA ALINAN BAĞIŞLAR HANGİ DURUMDA İKTİSADİ İŞLETME OLUŞTURABİLİR?
- 23 Emre SAVCI / Vergi Müfettişı**  
YABANCILARIN TÜRKİYE'DE KDV'SİZ TAŞINMAZ EDİNMELERİ İLE VATANDAŞLIK KAZANIMLARINA İLİŞKİN YASAL MEVZUATLARININ BENZERLİK VE FARKLILIKLARI
- 32 Adem YALÇIN / Vergi Müfettişı**  
**Ceren ÇANAKCI / Vergi Müfettiş Yardımcısı**  
CREDIT NOTE ve DEBIT NOTE BELGELERİNİN VERGİ MEVZUATINDAKİ YERİ ve ÖRNEK MUHASEBE KAYITLARI
- 48 Ahmet YAVUZ / Vergi Müfettişı**  
SERMAYE ŞİRKETLERİNİN KENDİ HİSSE SENETLERİNİ VEYA ORTAKLIK PAYLARINI SATIN ALMA NEDENLERİ İLE KONUYA İLİŞKİN KÂR DAĞITIMI SAYILAN HALLER
- 59 Şeyma GÜLER / Vergi Müfettişı**  
7524 NO'LU KANUN KAPSAMINDA UZLAŞMA İLE İLGİLİ YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

- 67 Mehmet Gökay AYKAÇ / Vergi Müfettişi**  
TÜRK VERGİ SİSTEMİ VE SÜRDÜRÜLEBİLİR KALKINMA: FIRSATLAR VE GELİŞTİRİLMESİ  
GEREKEN YÖNLER
- 76 Sinem YEŞİLDAĞ DEMİR / Vergi Müfettişi**  
**Osman ÇELİK / Vergi Müfettiş Yardımcısı**  
DAVA YOLUYLA GEÇMİŞ DÖNEME AİT TAHSİL EDİLEN KİRA GELİRİNİN BEYANI
- 85 Seda ERKAN / Vergi Müfettişi**  
TÜRKİYE'DEN YURTDIŞI MUKİMİ KİŞİ VE KURUMLARA VERİLEN HİZMETLERE İLİŞKİN  
KAZANÇ İSTİSNASINDA ÖZELLİKLİ HUSUSLAR
- 94 MEVZUATTAKİ GELİŞMELER**  
**Kamil SIR / Vergi Müfettişi**
- 108 ÖZELGE BÜLTENİ**  
**Adem YALÇIN / Vergi Müfettişi**  
**Ahmet YAVUZ / Daire Başkan Yardımcısı**
- 121 ULUSLARARASI VERGİLENDİRME**  
**Dr. Adile Ecemiş GÜLEÇ / Vergi Müfettişi**

**Değerli Okurumuz,**

Vergi Pusulası'nın yeni sayısını istifadelerinize sunmaktan kıvanç duyuyoruz.

Dergimizin bu sayısı, alanında uzman kişilerce hazırlanmış 8 adet makale, seçkin özelge bülteni, vergi mevzuatındaki son değişiklikleri ortaya koyan çalışma ve küresel ölçekte vergicilikteki güncel gelişmelerin yer aldığı uluslararası vergilendirme bölümünden müteşekkildir.

Hiç şüphesiz ki vergi, hayatın her alanına temas etmektedir. Makalelerimizde de bu gerçeklikten hareketle geniş bir konu yelpazesi benimsenmiştir. Buna göre ülkemizin çok kültürlü yapısının yansıması olan azınlık vakıflarına yapılan bağışlar; ülke ekonomimizde son yıllarda büyük yer tutan yabancıya konut satışları; bankacılıkta kullanılan muhtelif belge ve uygulamalar; hisse geri satın alımı (buyback) işlemleri; günden güne önemi artan sürdürülebilirlik kavramı; birçok kesimden vatandaşın hayatında son dönemde yer tutan kira ihtilafları ve yabancı kişilere verilen hizmetler vergisel yönleriyle ele alınmış, ayrıca uzlaşma müessesesinde son yapılan değişiklikler ortaya konmuştur.

Dergimizin bu sayısında emeği geçen tüm meslektaşlarımıza teşekkür eder, eserlerin siz değerli okurlarımız için faydalı olmasını temenni ederiz.

**Vergi Pusulası Dergisi  
Yayın Kurulu**

# **CREDIT NOTE ve DEBİT NOTE BELGELERİNİN VERGİ MEVZUATINDAKİ YERİ ve ÖRNEK MUHASEBE KAYITLARI**

**Adem YALÇIN**

**Ceren ÇANAKCI**

Vergi Müfettişi

Vergi Müfettiş Yardımcısı

ORCID No 0009-0000-8358-8724

0009-0006-7851-9859

İletişim: adem.yalcin@vdk.gov.tr ceren.canakci@vdk.gov.tr

## **ÖZET**

Dünyada kabul görmüş vergi sistemlerinde olduğu gibi ülkemizde uygulanan vergi sistemiğinde mali işlemlere ilişkin kayıtların ispatı, çerçevesi sıkı kurallarla belirlenen belgeler vasıtası ile sağlanmaktadır. Ancak belgelendirme müessesinin şekle ve esasa ilişkin şartları ülkeler bazında farklılık gösterdiğinden, uluslararası ticarete ilişkin işlemlerde birtakım ispat ve uyum sorunlarına neden olmaktadır. Uluslararası ticarete öngörülemez şekilde ortaya çıkan maliyetlere ilişkin unsurları dengelemek amacıyla kullanılan Credit Note (Alacak Notu) ve Debit Note (Borç Notu) belgeleri, bahse konu sorunların en çok karşılaşılan örneklerini oluşturmaktadır. Bu çalışmamızda söz konusu belgelerin vergi mevzuatımızda yeri özellikli durumlar kapsamında irdelenecek, ayrıca uygulamaya ilişkin örnek muhasebe kayıtlarına yer verilerek konu detaylandırılacaktır.

**Anahtar kelimeler:** Credit Note , Debit Note , Ciro Primi, İspat

## GİRİŞ

Bölgesel jeopolitik konumu ve kendine özgü yapısal özellikleri ile ülkemizin de önemli bir parçası olduğu uluslararası küresel dış ticaret, bünyesinde barındırdığı farklı unsurlar ve aktörler sayesinde hacimsel gelişimini sürekli olarak sürdürmüş ve artan bu hacim kullanılan ticari enstrümanların çeşitlenmesine olanak sağlamıştır. Sürekli artan bu çeşitlilik, siyasi ve idari ayrımın dışında mali uygulamalar açısından da farklılık arz eden ülkelerin, dış ticarete düzenlenmesi öngörülen belgelerin çeşitlenmesine ve buna bağlı birtakım uyum sorunlarının gündeme gelmesine neden olmuştur.

Dünyada kabul görmüş vergi uygulamalarının büyük çoğunluğunda, kazanç ve gelir unsurların vergilendirilmesindeki temel mantık, gelir ve gider kalemleri arasındaki farka dayandırılmaktadır. Bu farkın mali idareler tarafından kabule layık görülmesi ise mevzuatta öngörülen belgeler vasıtasıyla sağlamaktadır. Ancak firmalar adına düzenlenen bu belgelerin ispat aracı olarak kabul edilmesi, kanuni düzenlemelere ve uygulama alanlarına göre farklılık göstermekte olup bu farklılık uluslararası ticarete düzenlenen belgeler açısından yorumladığında daha karmaşık ve kendine özgü durumlar ortaya çıkmaktadır.

Uluslararası alanda faaliyet gösteren yerli firmalar, esas olarak ticari ilişkilerinin devamlılığını ön planda tutarken aynı zamanda söz konusu ticarete ilişkin belgelerin

ulusal mevzuata uygunluğunu da sağlamayı amaçlamaktadır. Söz konusu uyum sağlama çabalarının en önemli örneklerden birisi de, uluslararası ticarete yer bulan “Credit Note (Alacak Notu)” ve “Debit Note (Borç Notu)” uygulamalarıdır. Söz konusu belgeler uluslararası ticaret yapan firmalar tarafından, öngörülmecek şekilde ortaya çıkan maliyet unsurlarına ilişkin değişiklikleri dengelemek amacıyla düzenlenebilmektedir. Maliyet unsurunda meydana gelen bu değişiklikler, fiyat ve miktar farklılıklarından kaynaklanabilmektedir. Miktar farklılıklarına mal veya hizmetin kalite standartlarına uygun olmaması nedeniyle iade edilmesi, malın eksik gönderilmesi gibi durumları örnek olarak verebiliriz. Fiyat farklılıklarını ise sehven hatalı belge düzenlenmesi, döviz kurunda meydana gelen dalgalanmalar veya firmalar tarafından ilişki kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak belirlenen fiyat üzerinden işlem tesis edilmesi şeklinde değerlendirilebiliriz.

Diğer taraftan, ulusal vergi sistemimizin usule ilişkin hususlarını düzenleyen 213 sayılı Vergi Usul Kanununda ispata ilişkin belgelere yer verilmekle birlikte, alacak notu ve borç notu olarak tanımlanmış herhangi bir belgeye yer verilmemiştir. Ancak söz konusu belgelerin ilgili Kanunda zikredilmemiş olması, bu belgelerin vergiye tabi kazancın belirlenmesinde önemli bir gelir ve gider kalemi olduğu gerçeğini değiştirmemektedir. Nitekim vergi kanunlarına ilişkin düzenlenen

ikincil mevzuatımızda söz konusu belgelerin muteber belge sayılmasına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

## **1. CREDİT NOTE-DEBİT NOTE KAVRAMLARI ve UYGULAMA ALANLARI**

### **1.1. Credit Note**

Credit Note, yurt dışından ithal edilen mal veya hizmetin istenilen kalite ve standartlarına uygun olmaması sonucu ortaya çıkan indirimler veya fiyat farklılığı gibi nedenlerle yurt içindeki alıcının, yurt dışındaki satıcıdan alacaklı olduğunu göstermek amacıyla yurt dışındaki satıcı firma tarafından düzenlenen bir belgedir. Söz konusu belgenin düzenlenmesiyle birlikte, satın alınan mal ve hizmetin fiyat veya miktarında azalmalar meydana gelerek, yurt içindeki firmanın yurt dışındaki satıcı firmaya borcu azalarak geliri artmış olacaktır. Uluslararası ticaret işlemlerinin geneline bakıldığında söz konusu belge, sıklıkla ithalat işlemlerine özgü olarak kullanılmaktadır.

### **1.2. Debit Note**

Debit Note, uluslararası ticarete konu mal veya hizmete ilişkin olarak yapılan iade, indirim veya fiyat farklılıkları nedeniyle düzenlenen maliyet ve gider arttırıcı bir belgedir. Bu belge, yerli işletme açısından maliyet unsurunu teşkil ederken yurtdışında mukim işletme açısından ise bir gelir unsuru olmaktadır. Söz konusu belge, yerli firmaların ithalat veya ihracat işlemlerine ilişkin olarak düzenlenebilmektedir.

### **1.2.1. Herhangi Bir Mal veya Hizmet İhracatında Debit Note Düzenlenmesi**

İhracat gelirleri, ülkemizin en önemli döviz girdi kalemlerinden biri olarak önemini her zaman korumuş ve mali idare tarafından teşvik edilen konuların en başında gelmiştir. İhracat işlemlerinde, ihraç edilen mal veya hizmetin kalite standartlarına uygun olmaması sebebiyle iade edilmesi veya fiyat düzeltmelerine konu edilmesi halinde yurt içindeki satıcı, yurt dışı mukim alıcıya karşı borçlu durumda kalmaktadır. Böyle bir durumda alıcı tarafından satıcı adına Debit Note belgesinin düzenlenmesi ile birlikte, söz konusu belge yerli firma açısından maliyet unsurunu teşkil ederken yurt dışında mukim firma açısından ise bir gelir unsuru olmaktadır.

### **1.2.2. Herhangi Bir Mal veya Hizmet İthalatında Debit Note Düzenlenmesi**

Debit Note belgesini ithalat işlemleri kapsamında ele aldığımızda, söz konusu belge yurt içindeki firma tarafından ithal edilen mal veya hizmetin kalitesinde meydana gelen iyileşme, düzenlenen belgelerde eksik tutarlara yer verilmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle fiyatta meydana gelen değişimler sonucunda düzenlenen ve yurt içindeki firmanın yurt dışındaki satıcı firmaya karşı borçlu olduğunu gösteren belgedir. Credit Note’de olduğu gibi söz konusu belgenin düzenleme işlemini yurtdışındaki yerleşik firma yapmaktadır.

### 1.3. Ciro Primi Kavramı

Ticari hayatta firmalar tarafından rekabet güçlerini, pazar paylarını ve karlarını artırmak için birtakım pazarlama stratejileri belirlenmektedir. Bu pazarlama tekniklerinden biri olarak karşımıza çıkan ciro primi ise, satıcı firmalar tarafından devamlı olarak ticari ilişkide bulundukları firmalara yıl sonlarında, belli bir hesap dönemi sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında aynı veya nakdi olarak sağlamış oldukları menfaatlerdir.

Ticari hayatta, ciro primi ile Credit Note ve Debit Note kavramlarının farklı durumları ifade ettiği düşünülse de aslında söz konusu belgeler, ciro primi nedeniyle uygulanan fiyat değişikliklerini de kapsayacak şekilde düzenlenebilmektedir. Kısaca Credit Note ve Debit Note, ciro primini de kapsayan çeşitli sebeplerle mal veya hizmet bedelinde meydana gelen değişiklikler dolayısıyla bedel düzeltilmesi amacıyla düzenlenen belgeler olarak karşımıza çıkmaktadır.

## 2. CREDİT NOTE ve DEBİT NOTE'UN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

### 2.1. Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi

#### 2.1.1. Belgelendirme ve İspat Açısından Değerlendirilmesi

Türk vergi sisteminin temelini oluşturan beyan usulünün başarılı bir şekilde uygulanabilmesi, belge düzeninin sağlıklı bir şekilde işletilmesine bağlıdır. Mükellefler

vergiye tabi muamelelerine ilişkin kayıtlarını belgelendirmek, bu belgeleri saklamak ve gerektiğinde yetkililere ibraz etmek zorundadır. Düzenlenen bu belgelerin ispata elverişliliği ise ülkemiz vergi mevzuatı açısından sıkı kurallara bağlanmıştır. Özellikle yurt dışındaki firmalar ile ticari faaliyetleri bulunan mükellefler, bu faaliyetlerine ilişkin kayıtları belgelendirme noktasında, ticari ilişkide bulundukları ülkenin mali sisteminin ve belge düzeninin farklı olması sebebiyle birtakım sorunlarla karşılaşabilmektedir. Bu kapsamda uluslararası ticarete ilişkin belge düzeni, hem yükümlünün taraf olduğu işlemleri ispat etmesi hem de idarenin yükümlünün beyanının doğruluğunu denetlemesi açısından önem arz etmektedir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun “İspat Edici Kâğıtlar” başlıklı 227 nci 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 Kanunun 229 ila 242 nci maddelerinde tek tek sayılmak suretiyle belirtilmiş olup, 229 uncu maddesinde mal teslimi ve hizmet ifalarının fatura ile belgelendirileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak “Debit Note” ve “Credit Note” ilgili maddelerde sayılan belgelerden olmadığından bu durum, ülkemizdeki yerleşik firmaların ihracat veya ithalat işlemlerinin tevsiki konusunda sorunlara neden olmaktadır. Bu durum mükellefler tarafından idareye

gönderilen özelge taleplerinden kolaylıkla anlaşılmaktadır.

Diğer taraftan, konu ile ilgili detaylı düzenlemeleri içeren 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 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 açıklamalarına yer verilmiştir.

Bahse konu yasal düzenlemeler birlikte dikkate alındığında, “Debit Note” ve Credit Note” Vergi Usul Kanununun 229 ila 242 nci maddeleri arasında sayılan belgelerden olmamakla birlikte, söz konusu belgelerin “muteber belge” olarak kabul edilerek ispat edici vesikalar olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca yurtiçi mukim firmaların

gelir ve giderlerini ilgilendiren söz konusu belgelerin düzenlenmesi, yurt içi mukim firmaların fatura düzenleme konusundaki yükümlülüklerini kaldırmamaktadır. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen özelgelere söz konusu belgelere ilişkin detaylı açıklamalar yapılmıştır.

Gelir İdaresince verilen bir özelgede<sup>1</sup>; taşımacılık ve lojistik hizmetleri faaliyetiyle iştigal etmekte olan bir firmanın, ticari faaliyetleri kapsamında yapmış olduğu mal ve hizmet teslimleri için yurt dışındaki firmalarla karşılıklı olarak fatura düzenlediği, ancak yurt dışında mukim olan müşteri ve tedarikçilerinin zaman zaman ticari, lojistik, teknik talepler, fiyat düzeltmeleri, komisyon ve indirim gibi nedenlerle, firmalar tarafından karşılıklı olarak credit note (alacak notu) ve debit note (borç notu) düzenleme taleplerinde bulundukları belirtilerek; yurt dışında mukim olan müşteri ve tedarikçilerin çeşitli nedenlerle yapılan iadeler için fatura düzenleme imkânı bulunmadığından firma müşterisinin debit note düzenleyip düzenleyemeyeceği veya firma tarafından iade edilen emtia için düzenlenen iade faturasını kabul etme imkânı bulunmadığından firma adına credit note düzenlenip düzenlenemeyeceği ile bu belgelerin Vergi Usul Kanunu uyarınca ispat edici vesika olarak kabul edilip edilmeyeceği hususlarında görüş talep edilmiştir. İdare tarafından yapılan açıklamalarda, bir mal veya hizmetin fiyatının azalması veya mal

<sup>1</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı’nın, 14.8.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-vuk-229-189 sayılı özelgesi

kısmen veya tamamen iade edilmesi halinde, alıcının borcunun azalıp gelirin artacağı, bu durumda yurtdışındaki alıcı firmanın iade etmiş olduğu mal için yurt içindeki satıcıya fatura düzenlemesi gerektiği, ancak, yurt dışındaki firmanın ülkesindeki mevzuata göre fatura düzenlemesinin mümkün olmaması halinde, 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 kullanılmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir. Aynı şekilde özelgede, yurt içindeki alıcının mal iade etmesi durumunda ise alıcının yurt dışındaki satıcı adına fatura düzenlemesinin zorunlu olduğu, bu durumda yurt dışındaki müşterinin credit note düzenlemesinin mümkün olmakla beraber kayıtların vergi mevzuatına göre tevsiki açısından faturanın düzenlenmesi zorunluluğunun ortadan kalkmadığı, öte yandan, tüm tevsik edici belge ve yazışmaların muhafazasının ve gerektiğinde ibraz edilmesinin şart olduğu ifade edilmiştir.

### 2.1.2. Şüpheli ve Değersiz Alacak Açısından Değerlendirilmesi

Uluslararası ticarete karşılaşılan maliyet farklılıklarını dengelemek için düzenlenen “Debit Note” ve “Credit Note” belgelerine yönelik olarak değerlendirilmesi gereken bir diğer konu, bu belgelere bağlı olarak doğan alacak veya borçların ödenmemesi veya tahsil edilmemesi halinde nasıl bir yol izleneceği hususudur.

Vergi Usul Kanununun 322 inci maddesinde kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmayan alacakların değersiz alacak olacağı, 323 üncü maddesinde ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; dava veya icra safhasında bulunan alacaklar ile yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan ve belli bir tutarı aşmayan alacakların şüpheli ticari alacak sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Yurt içindeki firma tarafından ithal edilen mal veya hizmetlerin fiyatında meydana gelen değişiklikler veya kalite standartlarına uygun olmaması gibi sebepler sonucunda düzenlenen “Credit Note” ile (-ki öyle bir durumda Gelir İdaresi Başkanlığı’nın görüşüne göre yurt içindeki firmanın fatura düzenlemesi gerekmektedir) yurt içindeki alıcı firma yurt dışı mukim firmadan alacaklı durumda olmaktadır. Yurt içindeki firmanın “Credit Note” belgesine bağlanmış olan alacağının ticari kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi ile ilgili olması ve Vergi Usul Kanunun 323 üncü maddesinde sayılan şartların gerçekleşmesi halinde, yurt dışı mukimi firmadan olan alacağın şüpheli hale geldiğinin kabulü gerekmektedir.

Diğer taraftan, yurt dışında mukim firma hakkında ilgili ülke mevzuatına göre kesinleşmiş bir konkordato veya yargı kararı bulunması ve söz konusu kararın ülkemizdeki mahkemelere tenfiz kararı verilmek üzere

taşınması halinde söz konusu alacak için değersiz alacak hükümleri işletilebilecektir. Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesinde düzenlenen değersiz alacaklar müessesesinde, yurtdışındaki borçlulardan tahsil edilemeyen alacaklar için ayrı bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bu husus, Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesinde belirtilen vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade ettiği ve lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanacağı hükmü kapsamında değerlendirildiğinde, bir alacağın değersiz alacak olarak kabul edilebilmesi noktasında, söz konusu alacağın yurt içi ya da yurt dışından kaynaklı olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır.

## **2.2. Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi**

### **2.2.1. Gelir ve Gider Açısından Değerlendirilmesi**

Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin 2 nci fıkrasında, kurum kazancının gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmakta olduğu, anılan Kanunun 6 ncı maddesinde kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safı kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safı kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki

hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir. Kurum kazancının tespitine ilişkin olarak ise, Gelir Vergisi Kanunun 40 ıncı maddesinde ve Kurumlar Vergisi Kanunun 8 inci maddesinde gerekli açıklamalara yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde ticari kazancın tarifi yapılırken, 38 inci maddesi ile de bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet olduğu; bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce, işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı hüküm altına alınmıştır.

Ticari kazancın tespitinde “dönemsellik” ve “tahakkuk esası” olmak üzere iki önemli ilke geçerlidir. Tahakkuk esasında, kurum kazancına dâhil edilecek olan gelir veya giderin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmiş olması, yani gelir veya gideri meydana getiren işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra işlemde kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gerekmektedir. Özel bir düzenleme olmadığı sürece gelir ve giderler tahakkuk ettikleri dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaktadır.

Yurt dışındaki satıcı tarafından satılan mal veya hizmetin kalite standartlarına uygun olamaması, düzenlenen belgelerde sehven yüksek tutarlara yer verilmesi, malların eksik gönderilmesi halinde satıcı tarafından yapılacak olan indirimler dolayısıyla alıcının

yurt dışındaki satıcıya olan borcu azalarak geliri artmakta, tersi bir durumlarda ise gideri artmaktadır. Bu nedenle söz konusu tutarların Gelir veya Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde, dönemsellik ilkesi de göz önünde bulundurularak mahiyetine göre gelir veya maliyet azaltıcı unsurlar olarak dikkate alınması gerekmektedir.

### 2.2.2. Vergi Tevkifatı Açısından

#### Değerlendirilmesi

Kurumlar Vergisi Kanunun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede belirtilen kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Konuya ilişkin benzer açıklamalara Gelir Vergisi Kanunun 94 üncü maddesinde de yer verilmiştir. İlgili maddelerde yer alan başlıca kesintiler ise, yıllara sari inşaat işleri, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye gelirleri ve gayri maddi hak ödemeleri olarak sıralanabilmektedir. Bu maddeler gereğince yapılacak vergi kesintilerinin oranlarına ödeme türleri itibarıyla ilgili Bakanlar Kurulu Kararı/Cumhurbaşkanı Kararlarında yer verilmiştir.

Bilindiği üzere, yurt dışından alınan mal veya sağlanan hizmetler kapsamında Debit Note düzenlenebilmekte ancak genel olarak yurt dışından alınan hizmetler veya gayrimaddi hak bedeli ödemeleri gelir veya

kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulmaktadır. Bu kapsamda yurt dışı işlemlere ilişkin olarak Debit Note düzenlenmesi halinde, yurt içinde hizmeti satın alan firmanın borcu artacağından yurtdışına ilave bir ödeme yükümlülüğü doğacaktır. Bu durumda, yurt dışı mukim firmadan alınan hizmetin ve/veya bu kapsamda yapılan ödemelerin vergi tevkifatının konusuna girmesi halinde, nakden veya hesaben ödendiği veya tahakkuk ettirildiğinde bunların bedelleri üzerinden sorumlu sıfatıyla vergi tevkifatının yapılması ve beyan edilmesi gerekmektedir.

### 2.2.3. Transfer Fiyatlandırması

#### Kapsamında Değerlendirilmesi

Kurumlar Vergisi Kanununun “*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı*” başlıklı 13 üncü maddesinde kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Uluslararası ticari işlemlerde fiyat değişimlerinden kaynaklanan maliyet farklılıklarını dengelemek amacıyla düzenlenen Credit Note ve Debit Note’un, ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen grup içi işlemleri kapsamında düzenlenmesi halinde, belirlenmiş olan fiyat veya indirimlerin emsallere uygunluk açısından incelenmesi önem arz etmektedir.

Credit Note belgesini transfer fiyatlandırması açısından ele aldığımızda, ithalata konu mal veya hizmetin fiyatı çeşitli nedenlerle yurt içi mukim firma lehine değişebilmektedir. Credit Note'un ilişkili kişiler tarafından gerçekleştirilen işlemlerle ilgili olması halinde, yurt içi mukimi firmanın gideri veya maliyeti azalıp vergi matrahında bir artış meydana gelecektir. Bu durumda, transfer fiyatlandırması ile amaçlanan vergiden kaçınma ihtimalinin oldukça azaldığı düşünülebilse de, firmaların çeşitli yöntemlerle örtülü kazanç aktarımında bulunabileceği gerçeğinin her zaman göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Uluslararası ticari işlemlere taraf olan firmaların ilişkili olmaları halinde, söz konusu mal veya hizmetin bedelinin emsallere uygunluk açısından değerlendirilmesi Debit Note açısından önem arz etmektedir. Bilindiği üzere, çok uluslu firmaların dünyanın çeşitli ülkelerinde üretim tesisleri veya üretilen ürünlerin satış ve dağıtımını yapan bayileri bulunmaktadır. Grup içi gerçekleşen bu faaliyetlerde vergi planlaması kapsamında, karların belli ülkelerde bırakılması gibi işlemler gerçekleştirilebilmektedir. Bu işlemlerin gerçekleşmesinde maliyet değişimlerini dengelemek amacıyla düzenlenen Debit Note'lerin bir araç olarak kullanılabilmesi mümkündür. Çünkü yurt içindeki firmanın borçlu olduğunu gösteren Debit Note belgesi ile değişen maliyetin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak belirlendiği durumda, karın başka ülkelere aktarılması sağlanarak

yurt içi vergi matrahının aşındırılması söz konusu olacaktır. Ancak yurt dışındaki ilişkili firmalarla gerçekleştirilen ticari işlemlerde, emsallere uygunluk ilkesine göre işlem yapılması halinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilemeyecektir. Bu nedenle, yurt dışındaki ilişkili kişilerce düzenlenen Debit Note belgesindeki fiyat veya indirimlerin emsallere uygun olup olmadığının tespiti, doğru bir vergilendirmenin yapılması açısından oldukça önem arz etmektedir.

### **2.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi**

#### **2.3.1. İthalat İşlemleri Açısından Değerlendirilmesi**

Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin 2 inci fıkrasına göre her türlü mal ve hizmet ithalatı KDV'ye tabidir. İthalatta Katma Değer Vergisinin matrahı ise anılan Kanunun 21 inci maddesine göre belirlenmektedir.

İthalata konu mal veya hizmetin kalite standartlarına uygun olamaması, düzenlenen belgelerde sehven fazla tutarlara yer verilmesi ya da ciro primi şeklinde uygulanan indirimler sebebiyle ithalat matrahı değişebilmektedir. Bilindiği üzere ithalat işlemlerine ilişkin KDV, ilgili gümrük idaresine beyan edilip ödendiğinden ithalat matrahının azalmasıyla birlikte ilgili gümrük idaresine ödenen KDV, fazla veya yersiz ödenen vergi halini almaktadır.

KDV Kanununun 35 inci maddesine göre; malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemten 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 bulunduğu dönem içinde düzelterek.

İthal edilen mal veya hizmete ilişkin olarak yurt dışı mukim firma tarafından Credit Note düzenlenerek yurtiçindeki alıcı lehine fiyat indirimi yapılması halinde, Kanunun 35 inci maddesine göre düzeltme yapılması ihtiyacı gündeme gelmektedir.

İthalat işleminden sonra KDV matrahının azalmasına yol açan ciro primi ve benzeri sebeplerle Credit Note düzenlenmesi işlemlerinde, uygulamanın nasıl yapılacağı 6 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ’de açıklanmıştır.

6 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğde; “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. Bu uygulama yurtdışından temin edilen hizmetlere (gayri maddi hak ödemeleri dâhil) ilişkin sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenen vergiler için de geçerlidir.” açıklamalarına yer verilmiştir.

Konuyla ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde yayınlanan bilgi notunda, “*Yapılan düzenleme ile mükellefler tarafından Hazineye intikal etmiş olan verginin indirim hesaplarına alınmasına izin verilmek suretiyle hem mükellefler nezdinde gereksiz tarhiyatlar önlenmekte, hem de fazla ödenen verginin iadesi, indirim yoluyla gerçekleştirilmektedir.*” şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Görüleceği üzere; ilgili tebliğ düzenlenen Credit Note nedeniyle ithalattaki KDV matrahında meydana gelen azalma dolayısıyla fazla ödenen katma değer vergisinin doğrudan iadesine izin vermemekte; bu tutarların zaten indirim KDV olarak dikkate alındığı gerekçesiyle ayrıca bir düzeltme yapılmasına gerek olmadığını belirtmektedir. Böyle bir uygulama, özellikle devreden KDV pozisyonunda olan mükellef açısından tam anlamıyla bir düzeltmeye neden olmamaktadır.

Diğer taraftan, ithal edilen mal veya hizmete ilişkin olarak yurt dışı mukim firma tarafından çeşitli nedenlerle Debit Note düzenlenmesi de mümkündür. Bu durumda ithal edilen mal veya hizmete ilişkin ek bir gider veya maliyet durumu ortaya çıkmakta ve yurt içi mukim

firmanın satıcıya olan borcu artmaktadır. İthal edilen mal veya hizmetin bedelini arttıran bu durum aynı zaman da gümrük kıymetinin değişmesi ile birlikte KDV matrahının da artmasına sebebiyet verecektir. Ancak uygulamada ithalatçı firmaların, matrahta artışa sebep olan durumları gümrük idarelerine bildirmediikleri veya süresinden sonra beyan ettikleri görülmektedir. Bu kapsamda, KDV açısından vergi kaybına neden olan durumlara yönelik önleyici tedbirlerin alınması önerilmektedir.

### **2.3.2. İhracat İşlemleri Açısından Değerlendirilmesi**

Katma Değer Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin 1 inci fıkrasının (a) bendinde, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin katma değer vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 32 nci maddesi ise mükelleflere, ihracat teslimi kapsamında istisna uygulanan malların bünyesine giren yüklenilen KDV'nin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den indirilmesine, indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin ise iade edilmesine imkân tanımaktadır.

Yurt içi mukimi firma tarafından ihracat işlemlerine konu mal teslimleri veya hizmet ifaları katma değer vergisinden istisna olup düzenlenen ilk faturada katma değer vergisi hesaplanmayacaktır. İhracat işlemi sonrasında

mal ve hizmetlerin kalite standartlarına uygun olmaması halinde malların iade edilmesi ya da mal veya hizmetin bedelinde indirim yapılması, malların eksik gönderilmesi veya çeşitli sebeplerle fiyat değişikliklerinin meydana geldiği hallerde Katma Değer Vergisi Kanunun 35 inci maddesi gereğince düzeltilmesi yapılması gerekmektedir.

Konu ile ilgili olarak, KDV Uygulama Genel Tebliğinin, “İstisna Kapsamında Yapılan Teslim ve/veya Hizmetin Matrahının Değişmesi ve Düzeltme İşlemleri” başlıklı (IV/D-4.) bölümünde, 3065 sayılı Kanunun 35 inci maddesinde, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemden vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin bunlar için borçlandığı vergiyi; bu muhatap olan mükelleflerin ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi kaydıyla, düzeltebilecekleri açıklanmıştır. Yine söz konusu tebliğe göre, istisna kapsamındaki teslim veya hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminden sonra malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemden vazgeçilmesi veya sair sebeplerle işlem matrahının değişmesi durumunda bir düzeltme yapılması gerektiği, bu düzeltmelerin defter kayıtları ve beyanname üzerinde yapılacağı, diğer taraftan,

istisna kapsamında teslim edilen malların iadesinde de KDV hesaplanmayacağı, bu itibarla, istisna kapsamında yapılan teslim ve hizmet dolayısıyla iade talep edilmemiş olması halinde, yalnızca matrahta meydana gelen değişiklik doğrultusunda defter kayıtları ile beyanların düzeltilmesinin yeterli olacağı ifade edilmiştir.

Diğer taraftan, ihracat işlemlerine ilişkin yapılan düzeltme sonucunda haksız iadenin söz konusu olması halinde, ilgili Tebliğde uyarınca iade alınan tutarların mükelleften (duruma göre cezalı veya cezasız olarak) aranması gerekmektedir.

### 2.3.3. KDV Tevkifatı Açısından

#### Değerlendirilmesi

Katma Değer Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinde vergi sorumluluğuna ilişkin hükümlere yer verilmiş olup, belli şartlar altında vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanların verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği ifade edilmiştir. Konuyla ilişkin detaylı açıklamalara Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin I-C bölümünde yer verilmiş olup ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar tarafından yapılan işlemlerde gerçekleştirilecek tam tevfiat uygulamasına ilişkin detaylar açıklanmıştır. Buna göre, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanların Türkiye’de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye’de faydalanılan

hizmetler KDV’ye tabi olacaktır. Söz konusu hizmetlere, teknik bakım ve onarım hizmetleri, proje çizim hizmetleri, danışmanlık hizmetleri örnek olarak verilebilmektedir.

Bu kapsamda, yurt dışından alınan hizmete ilişkin olarak Debit Note düzenlenmesi halinde, yurt içinde hizmeti satın alan firmanın borcu artacağından yurt dışına ilave bir ödeme yükümlülüğü doğacaktır. Bu durumda, ilave olarak yapılan ödemelerin KDV tevkifatına tabi olması halinde, sorumlu sıfatıyla tevkifatın yapılması ve beyan edilmesi gerekmektedir.

### 2.3.4. Ciro Primi Açısından

#### Değerlendirilmesi

Ticari hayatta satıcılar tarafından yılsonunda, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında malların satışını yapan firmalara veya aracılara sağlamış olduğu teşvik ve menfaatler kapsamında ciro primi olarak çeşitli ödemeler gerçekleştirilmektedir. Bunlar; nakden yapılan ödemeler, fatura üzerinden yapılan iskontolar ve bedelsiz mal verme suretiyle yapılan çeşitli ödemelerdir.

Uluslararası işlemlerde yurt dışındaki firma tarafından, Türkiye’ye ihraç edilen mallara ilişkin olarak belli bir cironun, satış haddinin aşılması halinde yurt içi mukimi firma adına Credit Note belgesi düzenlenerek ciro primi mahiyetinde bir indirim uygulanmaktadır. Bu durumda daha öncede değindiğimiz gibi yurt içi firmanın borcu azalarak geliri artmış (veya maliyeti azalmış) olacaktır.

Ciro primini Katma Değer Vergisi mevzuatı açısından değerlendirdiğimizde; 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliği kapsamında ciro primleri “ek bir çaba” ürünü ve verilen hizmet karşılığı kabul edilmekteyken, 116 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile beraber vergi idaresi görüş değişikliğine gitmiş, ciro primlerinin ayrı bir hizmetin karşılığı değil, matrahta değişikliğe neden olan bir uygulama olduğu ve KDV matrahının da buna göre düzeltilmesi gerektiği şeklinde bir değerlendirmede bulunmuştur. Ayrıca KDV Genel Uygulama Tebliği’nin “III-A/6.1. İskontolar” bölümünde de aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

İthal edilen mal veya hizmetlere ilişkin olarak yurt dışında mukim satıcı tarafından ciro primi kapsamında Credit Note düzenlenmesi halinde, indirim hesaplarında herhangi bir herhangi bir düzeltme işlemine gerek bulunmamakta olup konuyla ilişkin detaylı açıklamalara çalışmamızın 2.3.1 inci bölümünde ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

### **3. UYGULAMAYA İLİŞKİN MUHASEBE KAYITLARI**

Çalışmamızın önceki bölümlerinde Credit Note ve Debite Note belgelerine ilişkin detaylı açıklamalar yapılmış olup bu bölümde örnek muhasebe kayıtlarına yer verilerek söz konusu belgelerin yasal defter kayıtlarındaki görünümü hakkında bilgi sahibi olunması sağlanacaktır.

Credit Note düzenlemesiyle birlikte yurt içindeki firmanın, yurt dışındaki firmaya

borcu azalıp geliri artmış (veya maliyeti azalmış) olacaktır. Konuyu ithalat işlemlerine ilişkin bir örnek üzerinden ele alırsak; ithal kömür cevheri ile inşaat demiri üreten Demir A.Ş. yurt dışında üretim yapan Coal Company firması ile anlaşma yapmış ve anlaşmaya göre; yüksek kaloride ve düşük nemdeki kömür bedeli ton başına 1.000 USD olacak ve söz konusu bedel her hal ve şartta peşin ödenecektir. Ancak yapılacak analiz sonucunun beklenenden farklı çıkması halinde, ton başına fiyat 900 USD olarak revize edilecektir. Ayrıca analiz tartım sonucuna göre gönderilen ürünün fazla çıkması halinde, fazla çıkan ürün bedeli alıcıya yansıtılacak ve peşin olarak ödenecektir. Sözleşme kapsamında ilk parti mal olan 1.000-Ton’luk ithal kömür Demir A.Ş. tarafından ithal edilmiş ve 100.000 USD peşin olarak satıcıya ödenmiştir. İthal edilen kömür, üretimin aksamaması açısından hemen üretim fırınlarına sevk edilmiş ayrıca analiz için firma dışında özel bir laboratuvara gönderilmiştir. İthal edilen kömür üretime sevk edildiğinden yapılan ödeme gider/ maliyet hesaplarına alınmış ve üretilen inşaat demirinin satışı gerçekleştirilmiştir. Satış işleminden sonra gelen analiz sonucuna göre kömürün düşük kalitede ve yüksek nemde olduğunun anlaşılması üzerine durum satıcıya bildirilmiş ve satıcı firma tarafından cari hesaba alacak kaydı yapılarak Demir A.Ş. adına 10.000 USD tutarında bir Credit Note düzenlenip gönderilmiştir. Bu kapsamda Demir A.Ş. tarafından yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki olacaktır.

(Döviz kuru: 1 USD =36 TL olup, KDV ihmal edilmiştir.)

|                                         |              |
|-----------------------------------------|--------------|
| /                                       |              |
| 150- İlk Madde Malzeme                  | 3.600.000,00 |
| 150.01-İşletme Malzemesi                |              |
| 320-Satıcılar                           | 3.600.000,00 |
| 320.01-Yurt Dışı Satıcılar              | -            |
| /                                       |              |
| 320-Satıcılar                           | 360.000,00   |
| 320.01-Yurt Dışı Satıcılar              |              |
| 649-Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı | 360.000,00   |
| 649.01-Credit Note                      |              |

Yukarıda yapılan kayıtlarda, Credit Note belgesi düzenlendiği tarihte ithal edilen kömür stoklarda yer almadığından “649-Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı” kullanılmıştır. Ayrıca, söz konusu tarih itibarıyla üretilen ürün stoklarda yer almadığından stok maliyetleri açısından düzeltme yapılmasını gerektirecek bir işlem de bulunmamaktadır.

Yukarıda yer alan örnekte, analiz işlemleri sonucunda kalite yönünden olumsuz bir durum olmaması ancak ithal edilen kömürün miktar olarak fazla gönderilmiş olduğunun anlaşılması halinde, fazla gönderilen ürün nedeniyle alıcı Demir A.Ş. satıcıya karşı borçlu durumda olacaktır. Bu nedenle, satıcı firma tarafından alıcı adına Debit Note belgesi düzenlenecektir. Demir A.Ş.’nin üretim firması olması nedeniyle belgede yer alan tutarların, doğrudan gider hesaplarından ziyade ilk malzeme hesabında muhasebeleştirilmesinin daha doğru olacağı düşünülmektedir. (Tekrara girmemek adına ilgili muhasebe kayıtlarına yer verilmemiştir.)

Yine çalışmamızın önceki bölümlerinde ifade edildiği üzere; Debit Note’un düzenlemesiyle birlikte yurt içindeki firma, yurt dışındaki firmaya borçlu durumda olacaktır. Söz konusu durumu ihracat işlemlerine ilişkin

olarak örneklendirdiğimizde; yurt içi mukimi Sağlam İnşaat ve Yatırım A.Ş., Rusya mukimi (X) firmasına ilgili ülkede gerçekleştirilecek olan inşaat projesinde mühendislik ve proje çizim hizmeti verilmesi adına 3 işçisini göndermiştir. Anlaşmaya göre mühendislik hizmet bedeli peşin olarak alınmış ve 200.000 EURO bedelli fatura düzenlenerek X firmasına gönderilmiştir. Ancak ilgili ülkede, harita mühendisi olarak görev Bay C’nin yapmış olduğu çizim Rus Şehircilik Planlama İdaresi tarafından kabul görmemiş ve bu sebeple inşaat süresi uzamıştır. Bu kapsamda, (X) firması tarafından yapılan hizmetin kalite standartlarına uygun olmaması gerekçe gösterilerek bir indirim talep edilmiş ve 10.000- EURO bedelli bir borç notu gönderilmiştir. Sağlam A.Ş. tarafından yapılan indirime ilişkin olarak aşağıdaki kayıtlar yapılacaktır. (Döviz kuru: 1 Euro = 38 TL olup, KDV ihmal edilmiştir.

|                           |              |
|---------------------------|--------------|
| /                         |              |
| 120- Alıcılar             | 7.600.000,00 |
| 120.01-Yurt Dışı Alıcılar |              |
| 601-Yurt Dışı Satışlar    | 7.600.000,00 |
| 601.01-İnşaat İşleri      |              |
| /                         |              |
| 611- Satış İskontoları    | 380.000,00   |
| 611.01-Debite Note        |              |
| 120-Alıcılar              | 380.000,00   |
| 120.01-Yurt Dışı Alıcılar |              |

Yukarıda yer alan kayıtlarda, yurt dışı satışlara ilişkin yapılan bir indirim söz konusu olduğundan ve net satışlar hesabının doğru takip edilmesi gerektiğinden, indirim tutarı “611-Satış İskontoları” hesabında muhasebeleştirilmiştir. Ancak söz konusu tutarın bir indirimden ziyade, örneğin sözleşmede yer alan cezai şart olarak firmaya yansıtılması durumunda, Debit Note belgesinde yer alan tutarların “659-Diğer Olağan Gider ve Zararlar” hesabında muhasebeleştirilmesinin daha doğru olacağı düşünülmektedir. (Tekrara girmemek adına ilgili muhasebe kayıtlarına yer verilmemiştir)

## SONUÇ

Uluslararası ticarete sıklıkla karşılaşılan Credit Note ve Debit Note, mükelleflerin iş ve işlemlerine ilişkin kayıtlarının tesviki noktasında Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş belgeler arasında bulunmamaktadır. Bu durum, söz konusu belgelerin ulusal mevzuata uygunluğunun detaylı değerlendirilmesi ihtiyacını gündeme getirmiştir. Ülkelerin belge düzenindeki farklılıktan kaynaklanan bu uyumsuzluk, mali idare tarafından düzenlenen ikincil mevzuat ile giderilmeye çalışılmış ve yurt içi mukimi firmalar adına çeşitli sebeplerle düzenlenen bu belgeler muteber belge kabul edilmiştir. Bu sayede söz konusu belgelerde yer alan tutarların, vergiye tabi kazancın tespitinde gelir ve gider unsuru olarak dikkate alınması sağlanmıştır. Diğer

tarafından, söz konusu belgelerin ilişkili yurt dışı mukim firmalar tarafından düzenlenmesi halinde, belgelerde yer alan fiyat, ücret, menfaat, teşvik veya indirimlerin emsallere uygunluk açısından değerlendirilerek transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak kazanç dağıtımı kapsamında detaylı incelenmesi gerekmektedir.

Ticari hayatta sıklıkla karşılaştığımız bu belgelerin uygulamada ciro priminden farklı olduğu düşünülse de Credit Note ve Debit Note ciro primini de kapsayan çatı bir kavramdır. KDV kapsamında, mali mevzuatta yapılan değişikliklerle birlikte, ciro primleri artık ayrı bir hizmet sunumu olarak değil katma değer vergisi matrahında meydana gelen bir değişiklik olarak kabul edilmiştir. Bu nedenle, söz konusu belgeler ile muhatap olan

vergi mükelleflerinin KDV açısından vergi kaybına sebebiyet vermemeleri adına gerekli düzeltmeleri zamanında ve eksiksiz yapmaları gerekmektedir.

İlave olarak, söz konusu belgelerde yer alan tutarların doğru muhasebe hesaplarında takip edilmesi; işletmelerin gelir, gider, maliyet ve stok kayıtlarının tam ve eksiksiz tutulmasının yanı sıra ileride yapılması muhtemel denetim ve incelemelerde hesap verilebilirlik ve ispat yükümlülüğü açısından oldukça önem arz etmektedir.

### **KAYNAKÇA**

1. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
2. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
3. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
4. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
5. 253 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
6. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
7. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, 12.5.2009 tarihli ve B.07.1.GİB.4.99.16.01/01 VUK 227/2009/-MUK-35 sayılı özelgesi
8. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, 14.8.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-229-189 sayılı özelgesi
9. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, 27.8.2013 tarihli ve B. 39044742-KDV.1-1357 sayılı özelgesi



## Gürok Grup 75 Yaşında!

Gürok Grup olarak 1948'den bu yana Türkiye'yi ileriye taşıyan projelerle üretmeye devam ediyoruz.

Yenilikçi ve vizyoner bakış açımızla dünya markaları yaratma hedefiyle çalışıyor, Cumhuriyetimizin 100. yılında 75. yaşımızı kutlarken üretim ve ihracat rekorlarıyla ülkemize değer katıyoruz.

Kültürel mirasımızla gelecek arasında kurduğumuz bağla topluma değer katan projeler üretiyor; yaptığımız her işte dünya, toplum ve insanı odağımıza alarak daha iyi bir gelecek için var gücümüzle çalışıyoruz.

