

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-105[229-2012/VUK-1- . . .]--1390

02/09/2013

Konu : Konsinye olarak ihracatı yapılan malın
imalatçısından alınması işleminin
vergilendirilmesi ve belge düzeni.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, şirketinizin ... şirketler arasında yer aldığı, esas faaliyet konunuzun muhtelif ürünlerin ihracatına aracılık etmek olduğu, bu çerçevede üretici firmalardan satın aldığınız ürünleri, aracı ihracat sözleşmesi çerçevesinde ve ihracat yönetmeliği hükümleri gereğince ihraç ettiğiniz, bazı ürünlerin konsinye ihracat işlemine tabi tutuldukları, bu durumda imalatçı firma tarafından malın şirketinize sevk edildikten sonra yasal sürede fatura edildiği, şirketiniz tarafından malın konsinye olarak yurt dışına gönderildiği, imalatçı firma tarafından kati satışı yapılarak yasal defter ve belgelerinde gösterilen mal bedeli ile buna ilişkin döneminde ödenen katma değer vergisi tutarının, kati ihracatın yapıldıktan sonra imalatçı firmaya ödendiği, bu hususun imalatçı üzerine finansman yükü oluşturduğu belirtilerek, imalatçı firmaların konsinye ihracat edilecek malların şirketinize tesliminin de konsinye usulüne göre yapılıp yapılamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 38 inci maddesinde ise; bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükme bağlanmıştır. Anılan Kanunun 40 inci maddesinde de; safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmıştır.

Ticari kazancın tespitinde "tahakkuk esası ilkesi" ve "dönemsellik ilkesi" olmak üzere iki temel ilke geçerlidir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibarıyla miktarının ve işlemten kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Ticari faaliyet içerisinde satılan mal ve yapılan bir hizmet bedeli taraflarca belirlenip fatura kesildiğinde gelir ve gider tahakkuk etmiş kabul edilir. Tahakkuk esasında gelir unsurlarının tahsil edilmesi gerekmemektedir. Dönemsellik ilkesinde ise, bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır. Ayrıca "Dönemsellik" kavramı gereği işletmeler, gelir ve giderlerini tahakkuk esasına göre muhasebeleştirmek, hasılat, gelir ve kârlarını aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırmak durumundadırlar. Bu ilke uyarınca gelir ve giderlerin ilgili oldukları dönemde kaydedilmesi gerekir.

Ayrıca, imalatçı firma tarafından satışı yapılan mallara ilişkin gelirin miktar ve mahiyet olarak kesinleştiği dönemin kurum kazancının tespitinde dikkate alınacağı tabiidir.

KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

1/1 inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu,

10/a maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile 10/d maddesinde de, komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi ile vergiyi doğuran olayın meydana geldiği,

11/1-a maddesinde, ihracat teslimleri ile bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin KDV den istisna olduğu,

11/1-c maddesinde de, ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisinin, ihracatçılar tarafından ödenmeyeceği ve mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu verginin, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunacağı, söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde de, tecil edilen vergi terkin edileceği

hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, ihracatçıların Kanunun 11/1-c maddesi kapsamında tecil-terkin sistemi kapsamında KDV ödemeksizin imalatçılardan satın aldıkları malları konsinye olarak ihraç etmeleri mümkün bulunmakta olup, ihraç kaydıyla teslim edilen malların ihracatçılar tarafından teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içinde konsinye olarak ihraç edilmesi halinde söz konusu malların yurt dışında satıldığı tarihe bakılmaksızın KDV Kanununun 11/1-c maddesi çerçevesinde işlem yapılması mümkün bulunmaktadır.

Dolayısıyla, imalatçılar tarafından malların ihraç edilmek üzere ihracatçıya teslimi ile imalatçıların işlemleri bakımından vergiyi doğuran olay meydana geldiğinden, ihraç edilecek olan bu malların ihracatçı tarafından konsinyasyon suretiyle satılmak üzere yurtdışına gönderilmesi bu durumu değiştirmeyecek, imalatçının terkin veya iade işlemi söz konusu malların yurtdışı edildiği vergilendirme dönemi itibarıyla sonuçlandırılacak, terkin ve iade işlemi için malların yurtdışında nihai alıcısına teslimi beklenilmeyecektir.

VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229 uncu maddesinde; "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun 231 inci maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendinde ise; "Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır." hükmüne yer verilmiştir.

Mezkûr Kanunun 230 uncu maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendinde, satılan malların alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının, taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurması gerektiği; malın, bir mükellefin birden çok işyerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gerektiği hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, konsinye işlemi, bir işletmenin daha önceden tespit edilen bir fiyatla ya da günün koşullarına göre satılmak üzere diğer bir işletmeye mal göndermesi işlemidir. Malı gönderen tüccar veya işletmeye konsinyatör, malı satmak üzere teslim alan tüccar veya işletmeye de konsinyi denmektedir.

Malın konsinyiye teslimi bir satış değil emanet işlemi niteliğindedir. Zira malın mülkiyeti, konsinyi tarafından satılincaya kadar konsinyatör üzerinde kalmaktadır. Esas itibarıyla konsinyinin görevi, malın satışına aracılık yapmaktır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre; Konsinyatör ile konsinyi arasında yapılan yazılı bir sözleşme ile konsinyasyon suretiyle satılacağı belirlenen konsinye malın satılması halinde, bu satış işlemine ait belgenin, malı satan konsinyi tarafından gerçek satış bedeli üzerinden malın alıcısına düzenlenmesi, konsinyatörün de konsinyiye kendi sattığı bedel üzerinden fatura düzenlemesi gerekmektedir.

Ayrıca, konsinye malın konsinyatör tarafından konsinyiye gönderilmesi halinde konsinyatör tarafından; konsinyi tarafından taşınması veya taşıttırılması halinde ise konsinyi tarafından konsinye işlemi ile sevk edildiğine ilişkin açıklama yapılmak suretiyle sevk irsaliyesi tanzim edilmesi gerekmektedir.

Buna göre, konsinyasyon suretiyle satılmak üzere şirketinize gönderilen malların şirketinizce yeniden konsinye işlemine tabi tutulması mümkün bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.