

DENET DUYURU



Duyuru Tarihi : 28.05.2010
Duyuru No : 2010/039
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ / HAZİRAN 2010
SAYI : 78 Sayfa : 15 - 20

BDO Yayıncılık A.Ş.

Avni Dilligil Sokak No: 12
34394 Mecidiyeköy/İstanbul
TURKEY

Tel: +90 212 275 96 90
Fax: +90 212 272 62 16
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Mehmet MAÇ
YMM

Müge ERENTÜRK
SMMM

KONSİNYE SURETİYLE SATIŞLARDA BELGELEME, KDV ve MUHASEBELEŞTİRME

1. KONSİNYE SURETİYLE SATIŞ HAKKINDA GENEL AÇIKLAMA:

Konsinye kavramı bir malın mülkiyet devri yapılmaksızın başka bir kişiye satılması amacıyla gönderilmesi olarak tanımlanabilir. Bu şekilde gönderilen mala konsinye mal, satış işlemine de konsinye satış denilmektedir.

Konsinye mal gönderen KONSİNYÖR (consignor),

Kendisine konsinye mal gönderilen ise KONSİNYİ (consignee)

olarak isimlendirilmektedir.

Konsinye işleminde konsinyörün malı konsinyeye göndermesi ile malın mülkiyetinin değil, yalnızca zilyetliğinin devri söz konusu olmaktadır. Konsinyi, malı üçüncü bir kişiye sattığı anda, konsinyörden bu malın mülkiyetini devralmış sayılmaktadır.

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2009 yılında 5 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 110 ülkede bulunan 1.138 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 46.000 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Denet'in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, iktibas edilemez.

2. KONSİNYE SURETİYLE İÇ PİYASADA YAPILAN SATIŞLAR:

2.1. Konsinye Sureti İle Satışlarda Belge Düzeni:

VUK' nun 230/5 inci maddesi uyarınca mal hareketinin sevk irsaliyesine bağlanması zorunludur. Bu nedenle malın konsinyiye gönderilmesi sırasında, konsinyör tarafından (taşımayı konsinyi yapıyorsa konsinyi tarafından) sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve malların konsinye suretiyle gönderildiğinin belirtilmesi gerekir.

VUK 'nun 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”* şeklinde tanımlanmıştır. Konsinye suretiyle yapılan satışlarda malın konsinyiye gönderilmesi satış sözleşmesine dayanmamakta ve mülkiyet devri gerçekleşmemektedir. Bu nedenle malın gönderilmesine bağlı olarak fatura kesilmesi söz konusu değildir. Ancak konsinyi tarafından malın alıcıya teslimi anında satış işlemi gerçekleşmiş olacağından konsinyi alıcı adına satış bedeli üzerinden, konsinyör ise daha önce kararlaştırılan bedel üzerinden konsinyi adına fatura düzenleyecektir.

V.U.K'nun 231/5 inci maddesinde *“Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.”* denilmektedir. Buna göre, konsinye olarak satılmak üzere teslim edilen emtia için faturanın, irsaliye tarihinden itibaren değil, konsinyinin malı sattığı tarihten itibaren 7 gün içinde düzenlenmesi gerekmektedir.

Yasal durum böyle olmakla beraber konsinye suretiyle yapılan satışlarda bir ay içinde konsinyi tarafından gerçekleştirilen satışların tümünün tek (aylık) fatura ile (ayın son gününün tarihi kullanılarak) belgelenebilmesini sağlayacak bir yasal düzenlemenin çok isabetli olacağını düşünüyoruz. Ancak mevcut yasal düzenimize göre bu faturalaşma en fazla 7 şer günlük periyotlarla yapılabilmektedir.

2.2. Konsinye Satışlarda Vergiyi Doğuran Olay :

KDV'nin konusu, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerdir. (Md.1) Burada geçen teslim Kanunun 2 inci maddesinde şu şekilde tarif edilmiştir:

“Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyi veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir.”

KDV Kanunun 10 uncu maddesine göre vergiyi doğuran ana olay “*teslim*” dir. Yine aynı maddenin (d) bendine göre ise komisyoncular vasıtasıyla veya konsinye suretiyle yapılan satışlarda malın alıcıya teslimi vergiyi doğuran olaydır. Burada alıcıdan kasıt konsinye suretiyle malı zilyetliğinde bulunduran konsinyiden mal alan kişidir. Dolayısıyla, konsinyiye konsinye olarak mal gönderilmesi teslim sayılmamakta, buna karşılık konsinyi tarafından malın alıcıya teslimi anında eş zamanlı olarak, konsinyörün de konsinyiye teslimi gerçekleşmekte, KDV bu zamanda doğmakta, fatura kesilmesine ilişkin yedi günlük süre bu günü izleyen gün başlamaktadır.

Malların konsinyide kalma süresine ilişkin herhangi bir sınırlama yoktur. Konsinyi satış faturasında gösterdiği KDV’yi o döneme ait KDV beyannamesinde beyan edecektir. Malın konsinyi tarafından satışı ile aynı anda kendi alışı da gerçekleştiğinden, konsinyörün bu satışa ait faturayı düzenleyerek katma değer vergisini KDV beyannamesine dahil etmesi gerekmektedir. Fatura kesmede 7 günlük süre olmakla beraber bu süre KDV uygulaması açısından geçerli değildir. Örneğin, 28 Mart tarihli fatura ile konsinyi malı alıcıya teslim etmiş olsun. Bu durumda konsinyörün faturayı en geç 4 Nisan günü kesmesi gerekir. Ancak KDV’yi doğuran olay Mart ayında gerçekleştiğinden fatura Nisan ayında kesilse dahi KDV’sinin Mart ayı beyannamesine dahil edilmesi gerekir. Bu konuda karışıklığın önlenmesi ve fatura muhatabının Mart ayında KDV indirimi yapabilmesi için faturanın Mart tarihli olarak kesilmesi isabetli olur.

3. KONSİNYE İHRACAT:

3.1. Konsinye İhracatın Yapılış Şekli Ve Belgeleme Usulü:

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından çıkarılan KDV - 2009/125 sayılı uygulama tamiminde konsinye ihracatın tanımı ve nasıl yapıldığı şöyle açıklanmıştır:

“....., 06.06.2006 tarih ve 26190 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “İhracat Yönetmeliği”nin 4/h maddesinde konsinye ihracat; Kesin satışı daha sonra yapılmak üzere yurt dışındaki alıcılara, komisyonculara ihracatçının yurt dışındaki şube veya temsilciliklerine mal gönderilmesi olarak tanımlanmıştır.

Aynı Yönetmeliğin 9. maddesinde konsinye ihracatla ilgili aşağıdaki hükümlere yer verilmiştir:

- (1) Konsinye ihracat başvuruları ilgili İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğine yapılır.*
- (2) Madde ve/veya ülke politikası açısından Müsteşarlıkça getirilebilecek düzenlemeler kapsamındaki mallarla ilgili konsinye ihraç talepleri; Müsteşarlığın görüşü alındıktan sonra, bunun dışında kalan mallara ilişkin*

talepler ise doğrudan İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğince sonuçlandırılır.

- (3) İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğince konsinye ihracat meşruhatı düşülerek onaylanmış gümrük beyannamelerinin otuz gün içinde gümrük idarelerine sunulması gerekir.*
- (4) İhracatçılar, konsinye olarak gönderilen malların kesin satışının yapılmasından sonraki otuz gün içinde durumu, kendileri tarafından düzenlenmiş kesin satış faturası veya örneği ve gerekli diğer belgeler ile birlikte izni veren İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğine ve aracı bankaya bildirir.*
- (5) İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği, verdikleri konsinye ihraç izinlerine ait bilgileri, malın kesin satışının kendilerine bildirilmesinden itibaren beş gün içinde aracı bankaya bildirir.*
- (6) Konsinye olarak gönderilen malın ihraç tarihinden itibaren bir yıl içinde kesin satışının yapılması gerekir. Bu süre, haklı ve zorunlu nedenlere istinaden müracaat edilmesi hâlinde, izni veren İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğince iki yıl daha uzatılabilir.*
- (7) Süresi içinde satışı yapılan malın bedelinin kambiyo mevzuatı, satılamaması hâlinde ise malın gümrük mevzuatı çerçevesinde yurda getirilmesi gerekir.”*

173 no.lu VUK Genel Tebliğinde uluslararası taşımacılıkta kullanılan hamule senedi, konşimento, gibi belgelerin ve gümrük giriş çıkışlarında nakil vasıtalarındaki malların mevcudu tespit edilip mühürlendikten sonra Gümrük İdarelerince verilen resmi belgelerin de sevk irsaliyesi olarak kabul edileceği belirlenmiştir. Satışın ihracat şeklinde gerçekleşmesi durumunda, ihracatçı birliği tarafından konsinye ihracat şerhi düşülerek onaylanan gümrük beyannamesi sevk irsaliyesi olarak kabul edilecektir. Konsinye olarak gerçekleştirilecek ihracat işlemine ilişkin kesin ihracat faturası ihraç konusu malların konsinye tarafından alıcıya teslimi ile birlikte düzenlenecek olmasına rağmen malın gönderilmesi aşamasında gümrük işlemleri için geçici bir ihracat faturası düzenlenecektir. Konsinye ihracatta gümrükten geçiş için düzenlenen bu geçici fatura, hasılat kaydına konu olmaz. Hasılat kaydı, kesin satış günü itibari ile kesin ihraç faturasındaki bedel üzerinden yapılır.

3.2. Konsinye İhracatta KDV İstisnası Ve KDV İadesi:

Yukarıda da belirtildiği üzere KDV Kanununun 10/d maddesine göre, konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda vergiyi doğuran olay malın alıcıya teslim edildiği tarihte meydana gelmekte, Kanunun 12. maddesine göre ise, bir teslimin ihracat sayılabilmesi için teslimin yurtdışındaki bir müşteriye yapılması ve teslim konusu malın Türkiye gümrük bölgesinden çıkması koşullarının bir arada bulunması gerekmektedir.

Bu iki madde birlikte değerlendirildiğinde, konsinye ihracatta KDV istisnasının, malın yurt dışındaki alıcısına teslim edildiği ayda uygulanacağı yani ihracatın bu tesliminin yapıldığı ay KDV beyannamesinde gösterileceği anlaşılmaktadır.

Maliye Bakanlığı verdiği çeşitli özelgelerde, malın konsinye olarak yurt dışı edildiği sırada kesin alıcısı, satılıp satılamayacağı ve bedeli olmadığı için ihracat istisnasının alıcının belirlendiği ayda uygulanacağı yönünde görüş bildirmiştir.

Konsinye ihracat işlemleri ile ilgili KDV-2009/125 sayılı uygulama tamiminde de konsinye ihracatın ihracat ve gümrük mevzuatına uygun şekilde yapılması ve 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde sayılan belgelerin de ibrazı halinde ihracat istisnasından faydalanılması ve yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen vergilerin iadesinin mümkün olduğu açıklanmıştır.

84 Seri No.lu Tebliğe göre ibrazı gereken belgeler gümrük beyannamesi ve ihracat faturası olup, ihracat istisnasından yararlanabilmek için gümrük çıkışı esnasında düzenlenen geçici faturanın değil, konsinye tarafından satışın gerçekleştirildiği dönemde düzenlenen kesin ihracat faturasının ibrazı gereklidir. Bu faturada gümrük beyannamesine atıfta bulunulması gümrük beyannamesi ile satış faturasının irtibatlandırılması açısından faydalı olacaktır.

4. KONSİNYE SATIŞLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ:

Tekdüzen muhasebe sisteminde konsinye mallara ilişkin ayrı bir ana hesap yoktur. Bu nedenle konsinye olarak gönderilen mallar alt hesaplar açılarak takip edilmelidir.

ÖRNEK1 :

- A firması (konsinyör)100 adet malı B firmasına (konsinye)15 Ocak 2010 tarihinde konsinye olarak göndermiştir.
- B firması malların tamamını 20 Mart 2010 tarihinde 150.000 TL + KDV bedelle satmış ve A firmasına bildirmiştir.
- A firması B firmasına 25 Mart tarihinde 100.000 + KDV tutarında fatura kesmiştir.
- Satışa konu olan malların A firmasına maliyetinin 75.000 TL olduğu varsayımıyla muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olmalıdır:

A firmasının (konsinyörün) kayıtları

_____ 15 Ocak 2010 _____

153	TİCARİ MALLAR	75.000	
	01-Konsinye gönderilen mallar		
153	TİCARİ MALLAR		75.000

_____ 25 Mart 2010 _____

120	ALICILAR	118.000	
	01 B Firması		
600	YURT İÇİ SATIŞLAR		100.000
391	HESAPLANAN KDV		18.000

_____ 25 Mart 2010 _____

621	SATILAN MAL MALİYETİ	75.000	
153	TİCARİ MALLAR		75.000
	01-Konsinye gönderilen mallar		

B firmasının (konsinyinin) kayıtları

_____ 15 Ocak 2010 _____

900	NAZIM HESAPLAR	100 Adet	
	01-Konsinye mallar		
900	NAZIM HESAPLAR		100 Adet
	01 A Firması		

_____ 20 Mart 2010 _____

102	BANKA	177.000	
600	YURT İÇİ SATIŞLAR		150.000
391	HESAPLANAN KDV		27.000

25 Mart 2010

153	TİCARİ MALLAR	100.000	
191	İNDİRİLECEK KDV	18.000	
320	SATICILAR		118.000
	01 A Firması		

25 Mart 2010

621	SATILAN MAL MALİYETİ	100.000	
153	TİCARİ MALLAR		100.000

25 Mart 2010

900	NAZIM HESAPLAR	100 Adet	
	01 A Firması		
900	NAZIM HESAPLAR		100 Adet
	01-Konsinye mallar		