

# DENET DUYURU



Duyuru Tarihi : 28.09.2010

Duyuru No : 2010 / 063

Yayımlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ / EKİM 2010 / SAYI : 214 / Sayfa : 84-89

Mehmet MAÇ  
Yeminli Mali Müşavir

**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](http://www.bdo.com.tr)

## KDV TEVKİFATINA TABİ MAL VEYA HİZMETLERLE İLGİLİ KUR FARKLARI, FİYAT FARKLARI, VADE FARKLARI İÇİN VE BU MALLARIN İADESİ DURUMUNDA FATURA DÜZENLEME ŞEKLİ

### 1. GENEL AÇIKLAMA:

Bilindiği üzere KDV Kanunu'nun 9 uncu maddesinde yer alan yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı, uygun gördüğü mal veya hizmet bedelleri üzerinden hesaplanan KDV nin belli bir kısmının alıcı tarafından satıcıya ödenmeyip, 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek vergi dairesine ödenmesini öngören tebliğler çıkarmaktadır.

KDV tevkifatı yaptırılmasının amacı, KDV kaçığının yaygın olduğu görülen mal ve hizmetlere ait KDV'nin bir kısmının satıcının eline geçmesini önleyerek bu KDV'nin doğrudan Hazineye intikal ettirilmesi suretiyle vergi güvenliği sağlamaktır.

- Hangi mal veya hizmet türlerinde,
- Hangi oranda,
- Kimden,
- Kim tarafından

*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.*

KDV kesintisi yapılması gerektiği, [www.bdodenet.com.tr](http://www.bdodenet.com.tr) adresli web sahifemizdeki elektronik KDV kitabımızın 9.ncu maddeye ilişkin 7.18 No.lu bölümdeki tabloda sıralanmış ve maddenin tümünde, gerek hizmet ithallerinden gerekse KDV tevkifatına tabi mal veya hizmet alımından kaynaklanan KDV sorumluluğu hakkında geniş izahat verilmiştir.

Tesliminde KDV tevkifatı yapılmış mal veya hizmetlerle ilgili olarak;

- Sonradan ortaya çıkan satıcı veya alıcı lehine kur farkları, fiyat farkları
- Satıcı lehine oluşan vade farkları
- Mal iade işlemleri ve
- Tevkifata tabi malların ihraç kaydıyla teslimi, bu teslimlere ilişkin mal iadeleri ve bedel farkları

konusunda ne işlem yapılacağı hakkındaki açıklamalarımız, bu yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

## 2. KONU İLE İLGİLİ TEBLİĞ HÜKMÜ VE BİR MUKTEZA:

Konuyla ilgili olarak 58 No.lu KDV Genel Tebliği'nin A/2 No.lu bölümünde geniş açıklama bulunmaktadır.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 27.7.2007 tarih ve 14.112 sayılı muktezanın sonuç bölümünde %90 oranda KDV tevkifatına tabi bir mala ilişkin bedel farkları ve mal iadelerine ilişkin sorular şöyle cevaplandırılmıştır:

*“ Buna göre yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde;*

- a) Hesaplanan katma değer vergisi için tevkifat uygulanarak satışı yapılan ürünlerle ilgili olarak kur farkından dolayı matrahta sonradan meydana gelen lehte kur farkı ile ilgili satıcı tarafından düzenlenecek faturada gösterilen tutar üzerinden hesaplanacak katma değer vergisi için, alıcı tarafından % 90 oranında katma değer vergisi tevkifatı yapılacaktır.*
- b) Aleyhte kur farkı nedeniyle matrahta azalma olması halinde ise mal iadeleri bölümünde belirtildiği şekilde işlem yapılacaktır.*
- c) Satış iadeleri oluştuğunda alıcı tarafından düzenlenecek faturada iade konusu yapılan mal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin (ilk teslim yapıldığı tarihte geçerli olan KDV oranı) tevkifata tabi tutulmayan % 10'luk kısmı üzerinden düzeltme işlemi yapılacaktır.*
- d) Vade farkından dolayı matrahta meydana gelen artışla ilgili olarak düzenlenecek faturada gösterilen tutar üzerinden hesaplanacak katma*

*değer vergisi için alıcı tarafından % 90 oranında katma değer vergisi tevkifatı uygulanacaktır.*

- e) *3065 sayılı KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesi uyarınca ihraç kaydıyla teslimi yapılan malların ihraç edilmemesi durumunda, tevkifat yapılmaması genel esaslara göre işlem yapılması gerekmektedir.*"

Aşağıdaki bölümlerde konuya ilişkin tebliğ hükümleri ve yukarıdaki mukteza dikkate alınarak yazımıza konu mal iadeleri ile ilgili yapılması gereken işlemler ve fatura düzenleme şekilleri açıklanmıştır.

### **3. KDV TEVKİFATINA TABİ SATIŞLARLA İLGİLİ KUR FARKLARI:**

Bilindiği üzere kur farklarının KDV'ye tabi olup olmadığı uzun yıllardır farklı görüşlere konu olmuştur. Maliye İdaresi önceleri kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı görüşünde iken daha sonra bu farkların belli şartlarda KDV'ye tabi olduğuna dair muktezalar vermeye başlamış ve bu görüşünü ilk defa 105 No.lu KDV Tebliğ ile tebliğ bazında dile getirmiştir. Kur farklarının KDV'ye tabi olup olmadığı hakkında çelişkili Danıştay Kararları vardır. Bizim görüşümüz ise kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı yönündedir. (Bu görüşümüzün dayanakları yukarıda belirtilen elektronik kitabımızdaki 1 inci maddeye ilişkin 6.6 No.lu bölümde mevcuttur.)

Mükelleflerin bir kısmı bu tartışmalı duruma rağmen Maliye İdaresi ile ihtilafa düşmemek için lehlerine oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplayıp beyan etmektedir.

Şayet oluşan kur farkı tevkifata tabi bir teslim ve hizmetin bedelinden kaynaklanıyorsa, yine Maliye İdaresinin anlayışına uygun tatbikatın nasıl olması gerektiği aşağıdaki bölümlerde açıklanmış ve örneklenmiştir.

#### **3.1. Tevkifata Tabi İşlem İle İlgili Olarak SATICI LEHİNE Oluşan Kur Farkları:**

Şayet tevkifata tabi bir teslim veya hizmetin döviz olarak belirlenmiş bedelinin satıştan sonraki bir tarihte tahsilinden dolayı satıcı lehine kur farkı oluşmuşsa bu kur farkı üzerinden, söz konusu teslim ve hizmetin işlem tarihi itibarı ile tabi olduğu KDV oranına göre KDV hesaplanacak, bu KDV yine bahsi geçen teslim veya hizmetin tabi olduğu kesinti oranına göre KDV tevkifatına konu edilecektir.

ÖRNEK:

Yün teslimleri 107 No.lu KDV Tebliğ ile %50 oranında KDV kesintisine tabi tutulmuş daha sonra kesinti oranı 108 No.lu Tebliğ ile %90'a çıkarılmıştır.

7.3.2008 tarihinde 100.000 Euro + 8.000 Euro KDV bedel ile yapılan yün satışına ilişkin fatura şöyledir:

Yün .....	100.000 Euro
KDV (%8) .....	+ 8.000 Euro
Ara toplam.....	108.000 Euro
KDV kesintisi (8.000 x 0,90=) .....	- 7.200 Euro
Tahsil edilecek tutar .....	100.800 Euro

Bu satış sonucunda doğan 100.800 Euro alacağın tahsilinde 1.000 TL satıcı lehine kur farkı doğduğunda, satıcının bu kur farkına ilişkin faturayı nasıl düzenleyeceği konusunda kesin bir şekil yoktur. Uygulamada kimi firmalar “kur farkı + KDV “ şeklinde fatura düzenlemekte, kimi firmalar ise fatura dip yekununu kur farkı tutarına denk getirmek ve müşteriyi gücendirmemek için kur farkı tutarını “KDV dahil” tutar olarak varsayıp KDV’nin matrahını ve KDV tutarını iç yüzde yöntemiyle belirlemektedirler. KDV tevkifatına tabi mallarla ilgili kur farkı faturalarının dip yekununu kur farkı tutarına denk getirmek ise 3 üncü bir fatura şeklini oluşturmaktadır. Yukarıdaki 3 fatura şekline göre, örneğimizdeki 1.000 TL’lik kur farkına ilişkin fatura örnekleri aşağıda sunulmuş ve irdelenmiştir.

1. Alternatif: (Kur farkı + KDV yöntemi)

Yün satışına ilişkin kur farkı .....	1.000 TL
KDV (%8) .....	+ 80 TL
Ara toplam.....	1.080 TL
KDV kesintisi (80 x 0,90=) .....	- 72 TL
Tahsil edilecek tutar .....	1.008 TL

Dikkat edilirse bu faturada KDV kur farkı üzerinden hesaplanmış olup satıcıdan ayrıca talep edilmektedir. Kur farkı yün satış bedelinin eklentisi olarak kabul edildiğine ve KDV, bedel üzerinden hesaplanarak bedele ilave edilen bir unsur olduğuna göre, satıcının kur farkı KDV’sini kur farkı tutarı üzerinden hesaplaması doğrudur, isabetlidir, mevzuatın ve hakkaniyetin gereğidir.

2. Alternatif: (İç yüzde yöntemi )

Taraflar kur farkının KDV dahil tutar olduğu konusunda mutabık iseler (ki böyle bir mutabakat, satıcının kur farkı hakedişinin bir kısmından vazgeçmesi demektir) , kur farkı faturasının iç yüzde esasına göre aşağıdaki şekilde düzenlenmesi gerekir: (Maliye İdaresi tarafların, kur farkının KDV dahil tutar olduğu yolundaki mutabakatlarına itibar etmekte hatta bazı hallerde KDV’nin kur farkı tutarına dahil olmasını şart koşturmaktadır. Biz bu tutumu çelişkili ve yasaya aykırı buluyoruz. Mademki Maliye İdaresi kur farkı tutarını asıl işlem bedeline ek bir bedel olarak görmektedir, o halde KDV’nin matrahı da bu bedel olmalıdır.)

Örneğimizdeki 1.000 TL’lik kur farkı iç yüzde yöntemine göre (KDV dahil tutar 1.000 TL olacak şekilde) şöyle düzenlenmektedir:

Yün satışına ilişkin kur farkı .....	925,93 TL
KDV (%8) .....	+ 74,07 TL
Oluşan kur farkı .....	1.000,00 TL
KDV kesintisi (74,07 x 0,90=).....	- 66,66 TL
Tahsil edilecek tutar .....	933,34 TL

Dikkat edilirse bu fatura örneğinde satıcı, 1.000 TL'lik kur farkı gelirin 74,07 TL'lik kısmından feragat etmekte fakat buna rağmen faturanın nihai tutarı kur farkına eşit (1.000 TL) olmamaktadır. Bu durum kendi içinde tutarlıdır. Çünkü faturanın bu şekilde kesilmesi, satıcının feragati sonucunda KDV'ye dönüşen 74,07 TL'lik kur farkının alıcı tarafından vergi dairesine yatırılacak olan 66,66 TL'lik kısmının alıcının eline geçmesini sağlamaktadır.

### 3. Alternatif: (Fatura toplamını kur farkına denk getirme yöntemi)

Bazı firmalar kur farkı faturalarının dip yekununu kur farkı tutarına eşitlemek istemektedirler çünkü fatura böyle kesildiğinde kur farkından kaynaklanan cari hesap eklentileri kapanabilmektedir.

Maliye İdaresi, kur farkı faturalarında tarafların mutabakatına itibar ederek iç yüzde yöntemini kabul ettiğine göre, fatura dip yekununun aşağıdaki gibi kur farkı tutarına denk gelecek şekilde ayarlanmasına da itiraz etmemesi gerekir:

Yün satışına ilişkin kur farkı .....	992,06 TL
KDV (%8) .....	+ 79,37 TL
Oluşan kur farkı .....	1.071,43 TL
KDV kesintisi (79,37 x 0,90=).....	- 71,43 TL
Tahsil edilecek tutar .....	1.000,00 TL

Tekrar vurgulamak isteriz ki bize göre mevzuata ve hakkaniyete uygun fatura şekli yukarıdaki 1 inci alternatife uygun olan şekildir.

### 3.2. Tevkifata Tabi İşlem İle İlgili Olarak ALICI LEHİNE Oluşan Kur Farkları:

KDV tevkifatına tabi bir malın döviz bazlı satışı sonucu oluşan dövizli alacağın yarattığı kur farkı alıcı lehine ise, tevkifat uygulanmış ana fatura bedelinde azalma

meydana gelmiş demektir. Yukarıdaki mukteza metnindeki (b) bölümünde görüleceği üzere bu durum mal iadesine benzetilmiştir. Aynı muktezanın (c) işaretli bölümünde tevkifata tabi malların iadesinde KDV düzeltmesi işleminin tevkifata tabi tutulmayan kısım üzerinden yapılacağı belirtilmiştir.

Dikkat edilirse yukarıdaki örneğimizde bahsi geçen yünün satışında, satıcının eline geçen KDV işlem bedelinin binde 8'i kadardır.

Yine yukarıdaki örneğimizdeki 1.000 TL'lik kur farkının satıcı lehine değil alıcı lehine tezahür ettiği varsayılırsa bu kur farkına ilişkin olarak alıcının satıcıya düzenleyeceği faturanın şöyle olması gerekmektedir.

Yün alışına ilişkin kur farkı .....	1.000 TL
KDV (%8 x 0,10) .....	+ 8 TL
Toplam .....	1.008 TL

Maliye İdaresinin koyduğu kurallara göre alıcı lehine oluşan ve tevkifata tabi işlemten kaynaklanan kur farklarına yapılması gereken işlem yukarıda açıklandığı ve örneklendiği gibidir. (58 nolu KDV Genel Tebliği'nin A/2-a bölümü) Dikkat edilirse bu örnekteki alıcı işlem bedelinin 1.000 TL'lik kısmı için 80 TL KDV yüklenmesine karşın aynı kısım için tahsil edebildiği KDV 8 TL olmuştur. Tahsilâtla yüklenim arasındaki bu fark KDV Kanunu 29 uncu maddesi uyarınca, düşük orana tabi işlemlerden kaynaklanan KDV iade haklarının kullanılmasına yönelik kurallar çerçevesinde iade alınabilmektedir.

#### 4. KDV TEVKİFATINA TABİ SATIŞLARLA İLGİLİ FİYAT FARKLARI:

KDV uygulamasında asıl işlem bedeline uygulanması gereken işlem ne ise, bu bedele ait fiyat farkına yönelik işlem de aynıdır. Dolayısıyla KDV tevkifatına tabi bir işlem ile ilgili olarak sonradan satıcı lehine bir fiyat farkı oluşmuşsa bu fiyat farkı üzerinden asıl işlem bedeline uygulanması gereken orana göre KDV hesaplanacak ve bu KDV'nin de yine asıl işlem döneminde geçerli orana göre tevkif edilmesi gereken kısmı tevkif edilecektir.

Yukarıdaki örneğimizde bahsi geçen 100.000 Euro'luk yün bedelinin 110.000 Euro olması gerektiği anlaşılarak 10.000 Euro'luk fiyat faturasının şu şekilde düzenlenmesi gerekir.

Yün fiyat farkı.....	10.000 Euro
KDV (%8) .....	+ 800 Euro
Ara toplam.....	10.800 Euro
KDV kesintisi (800 x 0,90=).....	- 720 Euro
Tahsil edilecek tutar .....	10.080 Euro

Şayet fiyat farkı daha önce KDV kesintisine tabi tutulmuş bir bedele yönelik ise ve fark alıcı lehine ise, bu farka ait olarak alıcının keseceği faturada sadece KDV tevkifatına tabi tutulmayan KDV yüzdesine göre bulunacak KDV tutarı yer alacaktır.

Yine örneğimizdeki 100.000 Euro'luk bedelin 99.000 Euro olması gerektiği sonradan anlaşıldığında alıcının satıcıya keseceği 1.000 Euro'luk fiyat farkı faturası şöyle düzenlenecektir:

Yün fiyat farkı.....	1.000 Euro
KDV (%8 x 0,10) .....	+ 8 Euro
Fatura tutarı .....	1.008 Euro

##### 5. KDV TEVKİFATINA TABİ SATIŞLARLA İLGİLİ VADE FARKLARI:

Vade farkları sadece satıcı lehine olabilen, KDV Kanunu'nun 24 üncü maddesi uyarınca KDV'ye tabi bulunan ve Maliye İdaresince ana işlem bedelinin eklentisi olarak kabul edilen, dolayısıyla ana işlem bedelinin tabi olduğu kurallara tabi tutulan farklardır.

KDV tevkifatına tabi olan bir teslim veya hizmet bedeline vade tanınması nedeniyle satıcı lehine sonradan oluşan vade farkları da asıl işlem bedelinin tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanmasına konu edilmekte, asıl işlem KDV kesintisine tabi ise vade farkı KDV'si de aynı oranda KDV kesintisine tabi tutulmaktadır. (yukarıdaki muktezanın (d) bölümüne bakınız. )

Buna göre yukarıdaki örneğimizde belirtilen yün satıcısı sonradan 1.000 Euro vade farkı hesapladığında bu vade farkını aşağıdaki şekilde faturaya bağlayacaktır.

Yün satışına ilişkin vade farkı .....	1.000 TL
KDV (%8) .....	+ 80 TL
Ara toplam.....	1.080 TL
KDV kesintisi (80 x 0,90=)	- 72 TL
Tahsil edilecek tutar	1.008 TL

##### 6. KDV TEVKİFATINA TABİ MALLARIN İADESİ:

Mal iadelerinde prensip, malın alışında uygulanan KDV'nin iade mala isabet eden kısmının aynen iptalini sağlayacak şekilde işlem yapılmasıdır.

Yukarıdaki örneğimizde belirtilen 100.000 Euro tutarlı malın 10.000 Euro'luk kısmının iade edilmesine ilişkin olarak alıcı tarafından düzenlenecek faturada gösterilecek KDV tutarı, satıcının başlangıçtaki satışta tahsil ettiği kesinti sonrası KDV'nin 10.000 Euro'luk kısma isabet eden tutarıdır. (yukarıdaki muktezanın (c) bölümü )

Bu örnekteki iade faturası şöyle düzenlenecektir.

Yün iadesi .....	10.000 Euro
KDV (%8 x 0,10) .....	+ 80 Euro
Fatura tutarı .....	10.080 Euro



Bu iadeye konu malın alımında alıcının yüklendiği KDV 800 Euro olup, yukarıdaki iade faturası ile tahsil edilebilen 80 Euro'dur. Aradaki fark KDV Kanunu 29 uncu maddesi uyarınca düşük orana tabi işlemlerden kaynaklanan KDV iade haklarının kullanılmasına yönelik kurallar çerçevesinde iade alınabilir. (Düşük orana tabi mal teslimi veya hizmet ifalarından kaynaklanan KDV iadelerine ilişkin geniş izahat [www.bdodenet.com.tr](http://www.bdodenet.com.tr) adresli web sitemizdeki elektronik KDV kitabımızın 29 uncu maddeye ilişkin kısmındaki 5 No.lu bölümde mevcuttur. )

NOT:

Şayet, tevkifata tabi malın faturası kesildikten hemen sonra yani bu satışa ilişkin KDV beyannamesinin verilmesinden önce malın kısmen veya tamamen iadesi söz konusu olursa, yukarıdaki şekilde iade faturası kesmek yerine satıcı, fatura orijinalini alıcıdan geri alarak iptal edebilir ve bu iptali fatura kesiminde yaptığı yevmiye maddesinin tersini yaparak veya satış ve iade ile ilgili hiçbir kayıt yapmayarak işlemi iptal edebilir. Mal kısmen iade edilmişse, iade edilmeyen mal kısmı için yeniden fatura düzenleyebilir. Böylelikle alıcının yüksek miktarda KDV yüklendiği malı düşük miktarda KDV tahsil ederek iade etmesinden kaynaklanan gereksiz KDV yükü önlenmiş olur.

#### **7. TEVKİFATA TABİ MALLARIN İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMİ VE BU MALLARIN İHRAÇ EDİLMEYEREK, SATICIYA İADESİ:**

KDV tevkifatına tabi bir malın KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesi uyarınca ihraç kaydıyla tesliminde tevkifat uygulanması söz konusu değildir. Çünkü satıcı ihraç kayıtlı teslim faturasında KDV hesaplamakla beraber bu KDV'yi alıcıdan tahsil etmemektedir. Zaten ihraç kayıtlı teslimin amacı ihracatçıların KDV ödemeksizin mal satın alabilmelerini sağlamaktır. Bu malları satın alanlar ne satıcıya, ne de sorumlu sıfatıyla vergi dairesine KDV ödemesinde bulunmazlar.

Şayet ihraç kaydıyla satın alınan mal, ihraç edilemeyerek, malı ihraç kaydıyla satan firmaya iade edilirse tevkifat uygulanmaksızın malın teslim alındığı tarihteki bu mala ait oran üzerinden KDV'li fatura düzenlenir.

Ancak ihraç kaydıyla teslim alınan mal, ihraç edilmeyip 3 üncü kişilere satılırsa KDV tevkifatı uygulanacağı tabiidir.

Konu hakkında detaylı bilgi için, Vergi Dünyası Dergisinin Kasım 2009 sayısında yayınlanan "İHRAÇ KAYITLI OLARAK TESLİM EDİLEN MALIN İHRAÇ EDİLEMESİ, YURTDIŞINDAN GERİ GELMESİ, MALIN İHRAÇ KAYITLI TESLİME UYGUN OLMADIĞININ SONRADAN ANLAŞILMASI VE İHRAÇ KAYDI İLE ALINAN MALIN İADESİ" başlıklı yazımıza bakınız. ([www.bdodenet.com.tr/makalelerimiz](http://www.bdodenet.com.tr/makalelerimiz) bölümü)