

Duyuru Tarihi : 02.11.2006  
Duyuru No : DUYURU/2006-178  
Yayınlandığı Yer : MALİ PUSULA DERGİSİ / KASIM 2006 / Sayı : 23, Sayfa: 8 - 10

Mehmet MAÇ  
Yeminli Mali Müşavir  
[mehmet.mac@bdodenet.com](mailto:mehmet.mac@bdodenet.com)

## İHRAÇ KAYITLI MAL BEDELİNİN SONRADAN DEĞİŞMESİ HALİNDE KDV BAKIMINDAN NE YAPILACAKI

### 1. GENEL AÇIKLAMA :

Bilindiği üzere, KDV Kanununun 11 inci maddesindeki 1/c bendi (tecil-terkin veya iade) kapsamında teslim olunan mal bedelleri üzerinden KDV hesaplanıp teslim faturasında gösterilmekle beraber, bu faturanın altına “3065 sayılı KDV Kanunu hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, KDV tahsil edilmemiştir.” ibaresi konulmak suretiyle alıcıdan KDV tahsil edilmemektedir. Satıcı, bu malı KDV li satmış gibi beyanname düzenlemekle beraber, beyannamedeki ilgili bölümünü (Tablo 10) doldurmak suretiyle söz konusu teslimatla ilişkin KDV nin tecilini (ihracat gerçekleştiğinde terkinini) veya ödenecek KDV çıkmamışsa iadesini istemektedir.

KDV beyannamesi düzenleme kılavuzumuzu görmek için [www.bdodenet.com.tr](http://www.bdodenet.com.tr) adresli sitemizdeki KDV 5 isimli e-kitabımızın 42 nci maddeye ilişkin bölümüne bakınız.

İhraç kaydıyla yapılan bu teslimatla ilişkin bedel sonradan değişmezse mesele yoktur.

Ancak kur farkı, fiyat farkı gibi nedenlerle, ihraç kayıtlı teslim bedelinde artma veya azalma şeklinde değişiklik meydana geldiğinde ne yapılacağı tereddüt konusu olabilmektedir.

Bu yazımızda KDV Kanunu’nun 11/1-c maddesi kapsamındaki ihraç kayıtlı teslim bedellerinde meydana gelen artışlar veya azalışların, gerek ihraç kaydıyla teslimde bulunan, gerekse ihraç kayıtlı olarak aldığı malı ihraç eden mükelleflerin KDV uygulamalarına etkisi açıklanmıştır.

### 2. İHRAÇ KAYITLI TESLİM BEDELİNDE ARTIŞ OLMASI :

25 no.lu KDV Genel Tebliğinin D bölümünde, ihracatın gerçekleşmesinden sonra, ihracatçının imalatçıya intikal ettirdiği kur farklarının ve ihraca ilişkin menfaatlerin imalatçı tarafından faturaya bağlanmasında, bu faturada KDV gösterileceği, ancak bu faturaya ;

“..... tarih ..... no.lu faturamızla ihraç kayıtlı olarak teslim olunan ve ..... Gümrük Müdürlüğü’nün ..... tarih ve ..... no.lu gümrük beyannamesi ile ihracı gerçekleşen mal ile ilgili kur farkını içeren bu faturadaki KDV tahsil edilmemiştir. “

tarzında bir ibare konulmak suretiyle, bu KDV’nin tahsil edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Tahsil edilmeyen bu KDV, bir taraftan 391 no.lu hesaba alacak, diğer taraftan 191 no.lu hesaba borç kaydedilmek suretiyle beyannameye yansıtılmakta, başka bir anlatımla bu KDV alıcı tarafında hiçbir kayıt görmez iken, satıcı tarafında parasal sonuç doğurmayan sadece görsel bir kayıt ve beyana konu olmakta, (+) / (-) birbirini götüreren bu KDV'ler, KDV beyannamesindeki sonuca yönelik rakamları etkilememektedir.

Sehven hatalı fiyatla ihraç kayıtlı teslim faturası düzenleyenlerin, lehlerine olan fiyat farkı faturası için de aynı yöntemi uygulayabilmesi gerektiği görüşündeyiz.

Başka bir anlatımla ihraç kayıtlı teslim bedelinin sonradan artması halinde, artışın nedenine bakılmaksızın 25 no.lu KDV Genel Tebliğindeki yukarıda izah edilen uygulamanın yapılmasının doğru ve mümkün olduğunu düşünüyoruz.

Ancak, ihraç kayıtlı teslim bedelinin vadesinde ödenmemesi nedeniyle, satıcı lehine kur farkından başka döviz bazlı vade farkı doğması, yahut satış Türk Lirası üzerinden yapıldığı için sadece vade farkı doğması da mümkündür. Yukarıda metni verilen Tebliğ hükmünde “*gibi*” ibaresi yer almadığı ve vade farkının ihraç kayıtlı teslim dışında yapılmış başka bir işlemin (finansman hizmetinin) bedeli olarak yorumlanması söz konusu olabileceğinden, bunlar için 25 no.lu Tebliğdeki uygulamanın yapılması riskli olabilir.

Yukarıdaki izahatımızdan anlaşılacağı üzere, ihraç kayıtlı mal alan mükellef bu alımda KDV ödemeyeceği gibi bu alımla ilgili olarak kendi aleyhine doğan farklar için de KDV ödemeyecek ve bu faturaları KDV hesaplarını kullanmaksızın kaydına alacaktır.

### 3. İHRAÇ KAYITLI TESLİM BEDELİNDE AZALIŞ OLMASI :

İhraç kayıtlı teslim yapıldıktan sonra, bu teslimi yapanın aleyhine bir fark doğarsa bu fark, ihraç kayıtlı mal teslim alan tarafından düzenlenecek KDV li bir fatura ile belgelenecektir.

Bu faturadaki KDV'yi indirmek ihraç kayıtlı mal teslim edenin en tabii hakkıdır.

Aşağıda açıkladığımız gibi, böyle bir aleyhte fark nedeniyle ihraç kayıtlı teslim bedelinde sonradan meydana gelen küçülme, tecil edilmiş olan verginin terkinini etkilemez ve ihraç kayıtlı teslim nedeniyle iade hakkı çıkmışsa, iade tutarının küçülmesine sebep olmaz.

Söz konusu aleyhte fark faturaları, teslim ettiği mal ihraç edilmiş olanın yeni bir KDV yüklenmesine sebebiyet verdiği için ihracın gerçekleşmiş olmasına dayanılarak bu KDV nin de iade edilmesi gerektiği akla gelebilir ise de, bu yüklenim, bir anlamda daha önce yüksek şekilde doğmuş olan iade hakkı revize etmekte olup yeni bir iade hakkı sağlamaz. Tecil çıkan ihraç kayıtlı teslimlerde sonradan teslim edenin bu şekilde yüklenmek zorunda kaldığı KDV'nin, ihraç gerçekleşmişse kendisine iadesi teorik olarak gerekli bulunmakta fakat böyle bir iade talebi yapılabileceği şeklinde hiçbir idari görüş ve düzenleme bulunmamaktadır.

İhraç kayıtlı mal alanın, keseceği bu faturada yanlışlıkla KDV göstermemiş olması halinde buradan doğan risk faturayı kesene ait olup, ihraç kayıtlı mal teslim eden KDV indirimi yapmamakla yetinecek, karşı tarafın faturasında KDV göstermemiş olmasından sorumlu tutulmayacaktır.

Maliye İdaresi eskiden, KDV Kanun'un 11/1-c maddesi kapsamında mal alanların bu alıma ilişkin olarak lehlerine çıkan farklar için kesecekleri faturada KDV gösterilmemesi gerektiği yönünde muktezalar vermektedir.

Daha sonra İdare KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesine 5228 sayılı Kanunla, ihraç kayıtlı teslim bedelinde sonradan küçülme olursa, bu teslimden doğan iade hakkının da küçüleceği yönünde hatalı bir hüküm eklenmesi ve bu hatalı hükmün uygulamada sıkıntı yaratması üzerine, 95 nolu Tebliğde şu açıklamaları yapmıştır. (Söz konusu hükmün niçin hatalı olduğu, Mali Pusula Dergisi'nin Ocak 2005 sayısında yayınlanan yazımızda açıklanmıştır.)

#### **“4.2. İmalatçı Aleyhine Matrahta Meydana Gelen Değişikliğe Yönelik Uygulama**

*Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesinin 5 inci paragrafında 5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile ihraç kaydıyla teslimlerde iade edilecek katma değer vergisinin, imalatçının satış bedeline göre hesaplanan vergiden, imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamayacağı hükme bağlanmıştır.*

*Bu hükme göre, ihraç kaydıyla teslim bedelinin kısmen ya da tamamen sonradan ödenmesi ve ödeme sırasında döviz kurunda düşme olması halinde, prensip olarak, iade edilecek azami KDV tutarının yeni döviz kuru üzerinden yeniden hesaplanması, fazla alınmış bir iade varsa mükelleften talep edilmesi ancak, bu tutarın indirim konusu yaptırılması gerekmektedir.*

*Öte yandan; imalatçıların aleyhlerine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçılar tarafından düzenlenecek faturaya istinaden ihracatçıya KDV ödemeleri, bu tutarın ihracatçı tarafından beyan edilmesi, imalatçı tarafından da faturada gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılması gerekmektedir. Bu durumda, imalatçının fazladan almış olduğu iade tutarı ihracatçı aracılığıyla Hazineye intikal etmekte ve imalatçı tarafından indirim konusu yapılmış olmaktadır. Bu nedenle, kurdaki düşüşten kaynaklanan matrah değişikliğine bağlı olarak imalatçının iade tutarında bir değişiklik yapılmasına da gerek bulunmamaktadır.”*

Görüldüğü gibi Bakanlık,

- İhraç kayıtlı teslim bedelindeki küçülmenin iade tutarını küçülteceği şeklindeki hatalı hükmü işlemez hale getirmiş ve
- İhraç kayıtlı teslim bedelinde, teslim alan lehine meydana gelen farkların faturasında KDV göstereceği şeklinde görüş değiştirmiştir.

Böylelikle geline isabetli duruma göre ve sonuç olarak, ihraç kayıtlı mal alanlar, bu alımla ilgili kur farkı, fiyat farkı gibi nedenlerle lehlerine doğan farkın faturasını KDV olarak kesmek zorundadırlar. Bu KDV nin hesabında uygulanacak KDV oranı, daha önce ihraç kaydıyla alınmış olan malın tabi olduğu orandır.