

İHRAÇ KAYITLI SATIŞLARDA KATMA DEĞER VERGİSİ MATRAHININ DEĞİŞMESİ ve TARAFLARA OLAN ETKİLERİ

CHANGE IN VALUE ADDED TAX BASE OF EXPORT
REGISTERED SALES AND ITS EFFECTS TO PARTIES



Samet YABANGÜLÜ*

Öz

Bilindiği üzere, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11'nci maddesine 3297 sayılı Kanun ile eklenen c bendi ile imalatçılar tarafından ihracatçılara ihraç edilmek şartıyla yapılan mal teslimleri üzerinden hesaplanan verginin ihracatçılar tarafından ödenmemesi ve satıcılarında bu vergiler için tecil-terkin sisteminden yararlanmaları öngörülmüştür. İhraç kayıtlı olarak yapılan bu satışlarda matrah sonradan değişmezse sorun yoktur.

Ancak malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlem den vazgeçilmesi veya vade farkı, kur farkı, faiz, ciro primi gibi sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu 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 düzeltme-

ABSTRACT

As it is known, tax calculated from delivery of export conditioned goods that is done by manufacturer to the exporters are provisioned not to pay by exporters and respectively sellers benefit from delay-deletion system according to the arrangements made in c clause that is added to the Article of 11 3065 Value Added Tax Law with the Law numbered 3297. There exists no problem in export conditioned sales on the condition that tax base is fix.

However, in the case of return of goods, the execution of the operation, abandonment of the transaction or causes such as maturity difference, foreign exchange, interest, sales premiums as in cases where changes occur in the tax base, taxpayers and the ones subject to transactions must adjust the tax he/she owes and the deducted tax in accordance with the nature of the changes and in the period

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

leri gerekmektedir. Dolayısıyla farklı nedenlerle vergiye tabi işlemin matrahında meydana gelen bu değişiklikler bazen imalatçılar lehine bazen de ihracatçılar lehine sonuç doğurmaktadır.

Anahtar Kelimeler: İhraç Kayıtlı Satışlar, KDV Kanunu, 3297 Sayılı Kanun

corrections are made. Therefore, these changes which occur in the tax base for various reasons, sometimes appear to be favor to manufacturers and some cases favor to exporters.

Keywords: Base of Export Registered, Law VAT, Law No 3297

1- GİRİŞ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 35'nci maddesinde; *"Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemden vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahda değişiklik vuku bulunduğu 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 düzeltir."* hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla farklı nedenlerle vergiye tabi işlemin matrahında meydana gelen bir değişiklik hem alıcının indirim konusu yapmış olduğu vergiyi hem de satıcının hesaplamış olduğu vergiyi etkileyecektir.

2- MATRAHTA DEĞİŞİKLİK YARATAN UNSURLAR

Çalışmamızın bu bölümünde öncelikle KDV matrahında değişiklik yaratan unsurlara ilişkin açıklamalar yapılacaktır.

2.1- Vade Farkı, Fiyat Farkı ve Kur Farkı Gibi Unsurlar

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun "Matraha Dahil Olan Unsurlar" başlıklı 24'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının c bendinde; *"Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan menfaat, hizmet ve değerler"* denilerek matraha dahil edilecek unsurlar açıklanmıştır.

2.1.1- Vade Farkı ve Fiyat Farkı

Bir mal teslimi ya da hizmet ifası gerçekleştikten sonra, çeşitli nedenlerle bu işlem bedelinde değişiklikler ortaya çıkabilir. Bu değişiklikler; yapılan işlem bedelinin peşin veya vadeli olarak satışa sunulması durumuna ya da bedelin belirlenen tarihte ödenmemesi durumuna göre ortaya çıkabileceği gibi bedelin yanlış olarak belirlenmesi ya da taraflar arasında yapılan anlaşma gereğince sonradan ortaya çıkacak durumların fiyata yansıtılması şeklinde ortaya çıkabilmektedir.

Satıcının alıcıya aldığı mal ve hizmet bedelini ödeme konusunda vade imkanı tanıdığı durumlarda, peşin satış bedeline ilave olarak istenen bedel, uygulama da vade farkı olarak bilinir. Ayrıca Maliye Bakanlığının 1 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği'nde; *"3065 sayılı Kanunun (24/c) maddesine göre, teslim ve hizmet işlemlerine ait faturada ayrıca gösterilen vade farkları matraha dahildir ve işlemin tabi olduğu KDV oranı üzerinden vergilendirilir."* denilmiştir. Öte yandan, yine mezkur Tebliğ'de; *"vadeli işlemlerde bedelin zamanında ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan yeni vade farkları da vadeli satışa konu teslim ve hizmete ilişkin matrahın bir unsuru olduğundan, bu vade farklarının ayrıca fatura edilmesi ve vadeli satışa konu teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemlerin tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanarak, vade farkı faturasının düzenlendiği döneme iliş-*

kin beyannamede beyan edilmesi gerekmektedir.” denilerek sonradan ortaya çıkan vade farklarının da matrahın bir unsuru olduğu belirtilmiştir.

Fiyat farkları ise satıcı ile alıcı arasında kararlaştırılan bedelin, başlangıçta yanlış hesaplanması ya da bedelin sonradan değişmesi nedeniyle ilk fiyatın değiştirilmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır.

2.1.2- Kur Farkı

Maliye Bakanlığının 1 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğinde; *“Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.*

Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır.

Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekir.” şeklinde görüş bildirilmiştir.

2.2- Faiz, Prim ve Gecikme Faizi Gibi Unsurlar

Mal veya hizmet bedelinin zamanında ödenmemesi durumunda geç ödeme nedeniyle alınan gecikme zammı, temerrüt faizi¹, gecikme faizi gibi unsurlarda bedeli etkileyecek bir unsur olarak KDV matrahına eklenecektir. Bu şekilde matraha eklenecek unsur olarak ortaya çıkan zam, faiz, prim gibi çeşitli gelirlerin vergilendirilmesinde de fiyat farkı ve vade farkı için geçerli esaslar uygulanacaktır.

2.3- Ciro Primi ve İskontolar

Firmalar, genellikle sürekli mal alımında bulunanlara belli bir sürede, belirli bir miktarın veya tutarın üzerinde mal alımı şartına bağlı olarak belli oranlarda nakit, mal ve benzeri şeklindeki menfaatler sağlamaktadırlar. Katma değer vergisine tabi bir işlemin gerçekleştirilmesinden sonra, satıcı tarafından alıcı lehine hesaplanan ve alıcıya yansıtılan ciro primi, peşinat iskontosu gibi unsurlar da başlangıçta belirlenen matrahta değişikliğe yol açmaktadır.

Nitekim Maliye Bakanlığının 1 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğinde; *“Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belirli bir dönem sonunda ya da belirli bir ciro aşıldığında (satış primi, hasılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan iskontolar esas itibarıyla, asıl işleme ilişkin KDV matrahının değişmesi sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla, KDV matrahında değişiklik vuku bulunduğu bu gibi durumlarda 3065 sayılı Kanunun 35’nci maddesine göre düzeltme yapılması gerekmektedir.”* denilmiştir.

¹ Temerrüt faizi; para borcunun zamanında ödenmemesi sebebiyle ödenecek faizdir. Alacaklıların muhtemel zararlarının giderilmesi amacıyla doğrudan doğruya kanun koyucu tarafından öngörülmüş bir karşılıktır. Hem adi hem de ticari işlerde taraflarca kararlaştırılmasa da temerrüt faizi istenebilir. Ercan Poyraz, 2011, Ticaret Hukuku, 2. Baskı, s.62

2.4- Reklamasyonlar

Reklamasyon; satışı yapılan malın evsafına uygun olmaması veya kusurlu olması nedeniyle satış bedelinde belirli bir indirim yapılması anlamına gelmektedir. Maliye Bakanlığının 1 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğinde; “İhracatçılar tarafından, ihrac kaydıyla mal aldıkları imalatçılara, malın satın alındığı dönemden ve ihracattan sonra **reklamasyon**, vergi iadesi, kur farkı, kaynak kullanımı destekleme primi², faiz vb. unsurların kısmen veya tamamen aktarılması 3065 sayılı Kanunun 20 nci maddesine göre ihrac kaydıyla teslim bedeline dahildir.

İhrac kaydıyla teslimlerde, teslim tarihinden sonra ortaya çıkan ve ihracatçılar tarafından imalatçılara yapılan ödemelerde, imalatçı tarafından ihracatçı adına ödeme tutarı üzerinden bir fatura düzenlenir ve bu faturada; ödemenin mahiyeti ayrı ayrı belirtilir, malın tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanır, bu KDV tutarının tahsil edilmediğine dair bir açıklama yazılır, ödemenin kaynağı olan ilk ihrac kaydıyla teslim faturasına ve ihracata ilişkin gümrük beyannamesine tarih ve numara belirtilmek suretiyle atıfta bulunulur.” şeklinde düzenleme yapılmıştır. Söz konusu bu düzenleme ile imalatçı lehine sonradan ortaya çıkan reklamasyon bedellerinin matrahta değişiklik yaratacağı belirtilmiştir.³

2.5- Malları İade Edilmesi, İşlemin Gerçekleşmemesi veya İşlemden Vazgeçilmesi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 35'inci maddesinde; “Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemden 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 bulduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır.” denilmektedir. Bu hükme göre, matrahta değişikliğin vuku bulduğu tarihte işlemin tabi olduğu KDV oranının değişmiş olması halinde düzeltme işleminin, ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan KDV oranı esas alınmak suretiyle yapılması gerekmektedir.

3- İHRAÇ KAYITLI SATIŞLAR ve YASAL DÜZENLEMELER

3.1- İhraç Kayıtlı Satışlara İlişkin Yasal Düzenleme

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11'nci maddesinin 1/c bendinde;

“İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.

Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içinde ihrac edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur.

² Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu (KKDF); 1984 yılından sonra ihracatın ve yatırımların teşviki amacıyla kurulan fonlardan birisidir. Gerek yurt içi gerekse yurt dışı kaynaklı kredi kullandırımında anapara, faiz veya ithal edilen mal bedeli üzerinden alınan ve bankalarca tahsil edilerek T.C. Merkez Bankasına devredilen bir bedeldir.

³ “.....reklamasyon bedelinin ihracatçı tarafından imalatçıya yansıtılmasında düzenlenecek faturalarda, reklamasyonun ilgili olduğu teslim veya hizmet ifasının tabi olduğu oranda KDV hesaplanması gerektiği..” İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 11.08.2012 tarih ve 4.35.17.01-35-02-746 sayılı özelgesi

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48'inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

Tecil veya terkin edilen bu vergiler hakkında ihracatçılar bakımından bu Kanunun 32'inci maddesi hükmü uygulanmaz.

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek Katma Değer Vergisi ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamaz.

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilmesi gereken Katma Değer Vergisi ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra yapılır. İade veya tecil olunacak vergi miktarı mükellefin ilgili dönem beyannamesinde yer alan bilgiler mukayese edilmek suretiyle hesaplanır.

İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren *onbeş* gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebilir.” denilmiştir.⁴

3.2- İhraç Kayıtlı Satışların Kapsam ve Mahiyeti

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11'inci maddesine 3297 sayılı Kanun ile eklenen c bendi ile imalatçılar tarafından ihracatçılara ihraç edilmek şartıyla yapılan mal teslimleri üzerinden hesaplanan verginin ihracatçılar tarafından ödenmemesi ve satıcılarında bu vergiler için tecil-terkin sisteminden yararlanmaları öngörülmüştür.

İmalatçılar tarafından bu kapsamda yapılan teslimlerle ilgili olarak düzenlenen faturalara; “3065 sayılı KDV Kanununun (11/1-c) maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden KDV tahsil edilmemiştir.” ifadesi yazılır.

Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. Söz konusu malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi halinde tecil edilen vergi terkin olunur.

4- İHRAÇ KAYITLI SATIŞLARDA KATMA DEĞER VERGİSİ MATRAHININ DEĞİŞMESİNİN TARAFLARA OLAN ETKİLERİ

4.1- İmalatçı Lehine Matrahta Meydana Gelen Değişiklik

İhracatçıların yurtdışına teslim ettiği mal karşılığında aldıkları vergi iadesi, kur farkı ve kaynak kullanımı destekleme primleri üzerinden KDV hesaplanması söz konusu değildir. Ancak ihracatçılar tarafından, ihraç kaydıyla mal aldıkları imalatçılara, malın satın alındığı dönemden ve ihracattan sonra reklamasyon, vergi iadesi, kur farkı, kaynak kullanımı destekleme primi, faiz vb. unsurların kısmen

⁴ Söz konusu maddenin gerekçesinde yasa koyucu tarafından ; “...yeni düzenleme ile ihracatçı, imalatçıdan vergisiz mal almak suretiyle ihraç edeceği mallar için kısa süre için dahi olsa katma değer vergisi yükünden kurtulmuş olacaktır. Ancak, ihracatçının sadece ihraç edeceği malları bu suretle satın alması gerekmektedir...” denilerek ihracatın teşvik edilmesi amaçlanmıştır.

veya tamamen aktarılması 3065 sayılı Kanunun 20'inci maddesine göre ihraç kaydıyla teslim bedeline dahildir.⁵

Bu durumda taraflarca yapılması gereken işlemlere ilişkin açıklamalar Maliye Bakanlığının 1 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği'nde şu şekilde belirtilmiştir:

"İhraç kaydıyla teslimlerde, teslim tarihinden sonra ortaya çıkan ve ihracatçılar tarafından imalatçılara yapılan ödemelerde, imalatçı tarafından ihracatçı adına ödeme tutarı üzerinden bir fatura düzenlenir ve bu faturada; ödemenin mahiyeti ayrı ayrı belirtilir, malın tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanır, bu KDV tutarının tahsil edilmediğine dair bir açıklama yazılır, ödemenin kaynağı olan ilk ihraç kaydıyla teslim faturasına ve ihracata ilişkin gümrük beyannamesine tarih ve numara belirtilmek suretiyle atıfta bulunulur.

İmalatçı, faturada gösterdiği KDV'yi, fatura tarihini içine alan döneme ait KDV beyannamesinde hem hesaplanan hem de indirilecek KDV olarak beyan eder. Hesaplanan KDV'nin beyanında, *"Tevkifat Uygulanmayan İşlemler"* tablosunda malın tabi olduğu orana ilişkin satır kullanılır. İndirim beyanında ise *"İndirimler"* tablosunun *"Bu Döneme Ait Indirilecek KDV"* satırı kullanılır. İhracatçı ise ihraç kaydıyla teslimde olduğu gibi, bu faturada belirtilen ancak imalatçıya ödenmeyen KDV'yi indirim konusu yapamayacağından KDV beyannamesine dahil etmez."

4.2- İhracatçı Lehine Matrahta Meydana Gelen Değişiklik

İhraç kayıtlı teslimlerde imalatçı lehine ortaya çıkan unsurlar, bazı durumlarda imalatçı aleyhine yani ihracatçı lehine sonuçlar da doğurabilmektedir. Bu durumlarda imalatçıların ihracatçılara ilave ödemelerde bulunmaları gerekmektedir. İhracatçıların lehine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçılar tarafından imalatçılara bir fatura düzenlenerek KDV hesaplanır. Bu faturada hesaplanan KDV ihracatçılar tarafından beyan edilir ve imalatçılar tarafından da indirim konusu yapılır. Tabi ki bu ödenen bedellerin KDV'nin konusuna giren mal ve/veya hizmetler karşılığı olması gerekmektedir.

Nitekim Maliye Bakanlığının 1 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği'nde;

"İmalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçılar tarafından imalatçıya bir fatura düzenlenerek KDV hesaplanır. Bu faturada hesaplanan KDV ihracatçı tarafından beyan edilir, imalatçı tarafından indirim konusu yapılır.

İhraç edilen mallar için yurt dışındaki firmalar tarafından sunulan yurtdışında ifa edilen ve yurtdışında yararlanılan mümessillik, pazarlama, reklâm vb. hizmetler verginin konusuna girmez.

Bu nedenle, KDV'nin konusuna girmeyen hizmetler karşılığında ödenen bedellerin ihracatçı tarafından imalatçılara aynen aktarılmasında da KDV hesaplanmaz." denilmiştir.

Diğer taraftan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11'nci maddesinin 1/c bendinde; ***"....İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek Katma Değer Vergisi ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamaz..."*** hükmü yer almaktadır. Söz konusu bu hükme göre, ihraç kayıtlı teslim bedelinin sonradan değişmesi

⁵ Malın bedeli içinde mütalaa edilen bu unsurlara ait KDV'nin de ihracatçı tarafından ödenmemesi ve tecil-terkin müessesesinin çalıştırılması gerekmekte ise de söz konusu ödemeler, ihracatın gerçekleştirilmesinden sonra yapıldığı için bu müessesenin çalıştırılmasına imkan yoktur. Bu ödemelerin vergiden arındırılabilmesi için indirim müessesesinin çalıştırılması gerekir. Nihat Uzunoğlu, (2014) Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, 1. Cilt, s. 1154

halinde, ilk teslim bedeline göre hesaplanan iade edilecek vergi tutarının da yeniden hesaplanması gerekmektedir. Dolayısıyla bedelin kısmen veya tamamen sonradan ödendiği durumlarda örneğin döviz kurlarında değişme söz konusu ise, iade edilecek KDV tutarının yeni döviz kuruna çevrilmesi sonucu bulunacak bedel üzerinden yeniden hesaplanması ve iade tutarının da buna göre düzeltilmesi gerekmektedir.

4.3- İhraç Kayıtlı Satışlarda KDV Matrahının Değişmesi Durumunda Yapılması Gereken Muhasebe Kayıtları-Örnek Bir Uygulama⁶

İmalatçı Bilge A. Ş. , imal ettiği (KDV Hariç) 10.000 EURO tutarındaki emtiayı ihraç kayıtlı ve kredili olarak 10.05.2012 tarihinde Kaan A.Ş.'ye satmıştır. Teslim anında 1 EURO=2,40 TL'dir. İhracat işlemi gerçekleşikten sonra 30.09.2012 tarihinde 1 EURO=2,45 TL olmuş ve geçici vergi çalışması sırasında Bilge A.Ş., kur farkından kaynaklanan faturayı tanzim ederek Kaan A.Ş.'ye göndermiştir. Bu durumda imalatçı Bilge A.Ş.'nin ihraç kayıtlı satış ve kur farkı faturasına ilişkin yapacağı muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

İhraç Kayıtlı Satışın Gerçekleşmesi (10.05.2012 tarihli kayıt)

/	
120 Alıcılar	24.000
120.00 Yurtiçi Alıcılar	
192 Diğer KDV	4.320
192.10 Tecil Edilebilir KDV	
601 Yurtdışı Satışlar	24.000
601.10 İhraç Kayıtlı Satış	
391 Hesaplanan KDV	4.320
391.00 Satışlardan Hesap.	
/	

Kur Farkı Faturasının Tanzim Edilmesi (30.09.2012 tarihli kayıt)

/	
120 Alıcılar	500
120.00 Yurtiçi Alıcılar	
191 İndirilecek KDV	90
191.00 Bu Döneme İlişkin	
601 Yurtdışı Satışlar	500
601.10 İhraç Kayıtlı Satış	
391 Hesaplanan KDV	90
391.00 Satışlardan Hesap.	
/	

⁶ A. Şimşek, S. Özkök, N.K. Gündüz, (2013), Vergi Muhasebesi, 4. Baskı, s. 318.

5- SONUÇ

Yukarıda bahsedilen hususlardan da anlaşılacağı üzere; malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlem den vazgeçilmesi veya vade farkı, kur farkı, faiz, ciro primi vs. gibi sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde düzeltmeleri gerekmektedir. Dolayısıyla farklı nedenlerle vergiye tabi işlemin matrahında meydana gelen bu değişiklikler bazen imalatçılar lehine bazen de ihracatçılar lehine sonuç doğurmaktadır.

İmalatçılar lehine değişiklikler olduğunda ihracatçılar tarafından imalatçılara yapılan ödemelerde, imalatçı tarafından ihracatçı adına ödeme tutarı üzerinden bir fatura düzenlenmesi ve bu faturada; ödemenin mahiyetinin ayrı ayrı belirtilmesi, malın tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

İhracatçılar lehine değişiklikler olduğunda ise ihracatçılar tarafından imalatçıya bir fatura düzenlenerek KDV hesaplanması ve bu faturada hesaplanan KDV ihracatçı tarafından beyan edilmesi ve imalatçı tarafından indirim konusu yapılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 1 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 11.08.2012 tarih ve 4.35.17.01-35-02-746 Sayılı Özelgesi.
- POYRAZ, E. (2011), Ticaret Hukuku, 2. Baskı
- ŞİMŞEK A., ÖZKÖK S., GÜNDÜZ N.K. (2013), Vergi Muhasebesi, 4. Baskı
- UZUNOĞLU, N. (2014) Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, 1. Cilt
- <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>