

# İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDE İMALATÇI ALEYHİNE OLUŞAN KUR FARKININ İADEYE ETKİSİ ÜZERİNE YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

**İrfan VURAL**  
**Gelirler Kontrolörü**

**M. Aykut KELECİOĞLU**  
**Gelirler Başkontrolörü**

## **I- GİRİŞ :**

Bilindiği üzere, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 11. maddesinin 1-c bendinde; ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından yapılan teslimlerde tecil-terkin müessesesi düzenlenmiştir. Bu düzenleme uyarınca, ihracatçılar belli şartlar altında kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisini imalatçılara ödemeyecek, mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunacak ve söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde de tecil edilen vergi terkin olunacaktır. Bu bent hükmüne göre, ihracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilmesi gereken Katma Değer Vergisi (KDV), ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra yapılmakta; iade veya tecil olunacak vergi miktarı, mükellefin ilgili dönem beyannamesinde yer alan bilgiler mukayese edilmek suretiyle hesaplanmaktadır.

İhraç kaydıyla teslimlerle ilgili olarak; vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında kurlardaki düşüş nedeniyle imalatçı aleyhine kur farkı doğması halinde iade tutarının ne olması gerektiği konusunda tereddütler oluşmuş ve öncelikle 14 seri numaralı KDV Sirküleri ile açıklamalar yapılmış, akabinde 5228 sayılı Kanunla, KDV Kanunu'nun 11/1-c hükmünde ibare değişikliğine gidilmiştir. Son olarak, 03.07.2005 tarihinde çıkarılan 95 seri numaralı KDV Genel Tebliği<sup>1</sup> ile uygulamaya yön verilmeye çalışılmıştır.

Yazımızın ilerleyen bölümlerinde konu ile ilgili genel açıklamalar yapıldıktan sonra, 95 numaralı Genel Tebliğ ile yapılan düzenlemeler değerlendirilmiştir.

## **II- KONU İLE İLGİLİ MEVZUAT :**

### **1- İlgili Kanun Hükümleri :**

3065 sayılı KDVK'nun 20. maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde KDV matrahının bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu; bedel deyiminin de mal teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği belirtilmiştir.

Aynı Kanunun "*Döviz ile yapılan işlemler*" başlıklı 26. maddesinde de teslim veya hizmet bedelinin döviz ile hesaplanması halinde dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrileceği, cari kuru belli olmayan dövizlerin Türk parasına çevrilmesine ilişkin esasları Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği belirtilmiştir.

---

<sup>1</sup> 03.07.2005 tarih ve 25864 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Vergiye doğuran olayın; mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması anında; malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde ise bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında meydana geleceği KDVK'nun 10. maddesinde belirtilmektedir.

Adı geçen Kanunun "*Matraha Dahil Olan Unsurlar*" başlıklı 24. maddesinin (c) bendine göre, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin KDV matrahına dahil olduğu hüküm altına alınmıştır. Kur farkları da mahiyet itibarıyla yukarıda sayılan unsurlardan farklı olmadığından, KDV Kanunu'nun 24. maddesi uyarınca KDV matrahına dahil edilmelidir.

KDVK'nın 35. maddesinde ise malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vukubulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vukubulduğu dönem içinde düzelterek hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda bahsedilen hükümler birlikte dikkate alındığında; döviz ile yapılan işlemlerde veya dövize endeksli olarak yapılan işlemlerde, teslim veya hizmetin karşılığını teşkil eden döviz tutarının vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki kur üzerinden Türk Lirasına çevrilerek KDV matrahının belirlenmesi, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile bedelin nakden veya hesaben ödendiği tarihler arasında farklılık olması halinde ise nakden veya hesaben ödemenin gerçekleştirildiği tarihe kadar oluşan kur farkı üzerinden KDV hesaplanarak faturada gösterilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Buna göre, alım-satım işlemlerinde teslim bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi ve vergiyi doğuran olay ile bedelin ödendiği tarihler arasında kur farkı oluşması halinde, kur farkının alıcı lehine oluşması halinde alıcı, satıcı lehine oluşması halinde ise satıcı tarafından diğer tarafa kur farkından kaynaklanan bu tutar için fatura düzenlemesi ve üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

## **2- 14 Seri Numaralı KDV Sirküleri İle Yapılan Açıklamalar :**

İhraç kayıtlı teslimler dolayısıyla daha sonra imalatçı aleyhine oluşan kur farklarının (ki alıcı firma açısından lehe olduğu anlamına gelir) KDV'ne tabi tutulup tutulmayacağı 14 Seri Numaralı KDV Sirkülerinin<sup>2</sup> yayımına kadar üzerinde tartışılan bir konu olmuştur.

Söz konusu sirkülerin "*İhraç kayıtlı Döviz Endeksli Teslimlerde Aleyhe Oluşan Kur Farklarının Vergilendirilmesi*" başlıklı 4. bölümünde, Kanunun 11/1-c maddesi hükmü gereğince tecil-terkin uygulanmak suretiyle satın alınan mallara ait bedelinin dövize endeksli olarak belirlenmesi durumunda, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan aleyhe kur farklarının ihracatçı tarafından düzenlenecek fatura ile belgelendirileceği, kur farkı üzerinden katma değer vergisi hesaplanmak suretiyle ihracatçı tarafından beyan edilerek ödeneceği ve söz konusu hesaplanan katma değer vergisinin imalatçı tarafından genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacağı belirtilmektedir.

Görülebileceği üzere, 14 numaralı sirkülerde, imalatçı aleyhine oluşan kur farkı nedeniyle matrahta meydana gelen değişiklik üzerine, iade tutarının hesaplanmasında herhangi bir

<sup>2</sup> 5.5.2004 Tarih ve KDVK-14 / 2004-14 Sayılıdır.

değişiklik öngörülmemiş, ihracatçının oluşan kur farkı üzerinden KDV hesaplayarak genel hükümlere göre işlem yapması yeterli görülmüştür.

Ancak, daha sonra 31.07.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5228 sayılı Kanunla<sup>3</sup> durum değişmiştir.

### 3- 5228 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme :

5228 Sayılı Kanun ihraç kaydıyla mal teslim edenlere yapılacak iadenin sınırının belirlendiği 11/c bendinin beşinci fıkrasında değişiklik yapmıştır. Anılan fıkranın değişmeden önceki hali şu şekildeydi.

**“İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek katma değer vergisi, *ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan miktardan fazla olamaz.*”**

5228 Sayılı Kanunun 59’uncu maddesi yukarıda yer alan ibareyi 31.07.2004 tarihinden geçerli olmak üzere aşağıdaki şekilde değiştirmiştir.

**“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 olmaz.*”**

5228 sayılı Kanun ile yapılan bu değişiklik ile, 14 numaralı Sirkülerde belirtilen uygulamadan farklı olarak, iade edilecek KDV’nin sınırı değişmiştir. Zira, Sirkülerde belirtilen uygulamaya göre iadenin sınırına ilişkin herhangi bir değişiklik öngörülüyor, meydana gelen kur farkı üzerinden hesaplanan KDV’nin ihracatçı tarafından beyan edilmesi yeterli görülüyordu. Oysa, maddede yapılan değişiklikle, ihraç kaydıyla teslim bedellerinde kurlardaki düşüştan kaynaklanan bir değişiklik olması halinde; alınacak iade miktarının sınırının da değiştirilmesi; daha açık bir ifadeyle, sınırın hesaplanmasında satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesi gerekmektedir. Konuyu bir örnek yardımıyla açıklayacak olursak;

**Örnek:** Tekstil ürünleri imalatçısı, (A) A.Ş. tarafından, 100.000 \$’lık tekstil ürünü, ihraç kaydıyla ihracatçı (B) A.Ş.’ye 02.07.2005 tarihinde teslim edilmiştir. Teslimin gerçekleştiği tarih itibarıyla, 100.000.- \$’ın Türk parası karşılığı 140.000.- YTL’dir. Mükellefin bu dönemde yurt içi satışları tutarı 300.000.- YTL, Önceki Dönemden Devreden İnd. KDV’si 20.000.-YTL, bu döneme ait İnd.KDV’si 60.000- YTL’dir.

Bu verilere göre, imalatçı (A) firmasının KDV beyannamesinde yer alan bilgiler aşağıdaki gibi olacaktır.

#### **Tablo 1- Tevk.Uyglınmyn İşl.**

10- Tes.Hiz.Kar.Teş.Ed.Bed. (300.000+140.000)	:	440.000
11- Hesaplanan KDV (%18)	:	79.200

#### **Tablo 3- Diğer İşlemler**

28- Matrah Toplamı	:	440.000
29- Hesaplanan KDV	:	79.200
31- Toplam KDV	:	79.200

<sup>3</sup> 31.07.2004 Tarih ve 25539 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

**Tablo 4- İndirimler**

32- Önc.Dön.Dev.KDV	:	20.000
33- Bu Dön.İnd.KDV	:	60.000
37- İnd.Topl.	:	80.000

**Tablo 5- Sonuç Hesapları**

38-Tecil Edilecek KDV	:	0
39- Öd.Ger.KDV	:	0
41- Son.Dön.Dev.KDV (37-31)	:	800

**Tablo 10- İhraç Kay.Tesl.**

Tesl.ve Hiz.Bed.	:	140.000
88- Hesaplanan KDV (%18)	:	25.200
89- Tecil Edilebilir KDV	:	25.200
90- İhr.Ger.Dön.İade Ed.KDV (89-38)	:	25.200

Görüüleceği üzere, yukarıdaki verilere göre imalatçı firmanın, ihracatın gerçekleştiği dönemde alacağı iade tutarı 25.200.- YTL olarak hesaplanmıştır.

Yukarıdaki örnekteki ihraç kaydıyla teslim bedeli olan 100.000 \$'ın ödemesinin 28.07.2005 tarihinde yapıldığı, bu tarih itibariyle de Türk parası karşılığının 135.000.-YTL olduğu (İmalatçı aleyhine 5.000.-YTL'lik kur farkı anlamına gelmektedir.) varsayıldığında örneğin çözümü aşağıdaki şekilde olacaktır. 5228 sayılı Kanun ile getirilen değişikliğin gösterilmesi bakımından, çözümde, 5228 sayılı Kanun öncesi ve sonrası durum karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir.

(YTL)	Kur Farkı Olmaması Halinde	5228 Sayılı Kanundan Önceki Durum	5228 Sayılı Kanundan Sonraki Durum
<b>Tablo 1- Tevk.Uyglınmyn İşl.</b>			
10- Tes.Hiz.Kar.Teş.Ed.Bed.	440.000	440.000	440.000
11- Hesaplanan KDV (%18)	79.200	79.200	79.200
<b>Tablo 3- Diğer İşlemler</b>			
28- Matrah Toplamı	440.000	440.000	440.000
29- Hesaplanan KDV	79.200	79.200	79.200
31- Toplam KDV	79.200	79.200	79.200
<b>Tablo 4- İndirimler</b>			
32- Önc.Dön.Dev.KDV	20.000	20.000	20.000
33- Bu Dön.İnd.KDV	60.000	<b>60.900</b> {60.000+(5.000x0,18)}	<b>60.900</b> {60.000+(5.000x0,18)}
37- İnd.Topl. (32+33)	80.000	<b>80.900</b>	<b>80.900</b>
<b>Tablo 5- Sonuç Hesapları</b>			
38-Tecil Edilecek KDV	0	0	0
39- Öd.Ger.KDV	0	0	0
41- Son.Dön.Dev.KDV (37-31)	800	<b>1.700</b>	<b>1.700</b>
<b>Tablo 10- İhraç Kay.Tesl.</b>			
Tesl.ve Hiz.Bed.	140.000	140.000	140.000
88- Hesaplanan KDV (%18)	25.200	25.200	25.200
89- Tecil Edilebilir KDV	25.200	25.200	<b>24.300*</b> {25.200-(5.000x0,18)}
90- İhr.Ger.Dön.İade Ed.KDV (89-38)	<b>25.200</b>	<b>25.200</b>	<b>24.300</b>

\* 5228 sayılı Kanunla getirilen “ (...) ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olmaz.” hükmü uyarınca, iade rakamının sınırının hesabında, aleyhte oluşan 5.000.-YTL'lik kur farkı üzerinden hesaplanan 900.-YTL'lik KDV düşülmüştür.

Görüüleceği üzere, 5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce iade tutarı 25.200.- YTL olarak hesaplanmışken, 5228 sayılı Kanunla, KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesinde

yapılan değişiklikten sonra iade tutarı 24.300.-YTL olarak hesaplanmıştır. Farkın sebebi, ihracatın gerekleştii dönemde iade edilecek KDV'nin sınırının hesaplanmasında imalatçı aleyhine oluşan kur farkının, teslim KDV'sinden düşülmesidir. Bu yasanın gereğidir.

Ancak, 3.7.2005 tarihinde yayımlanan 95 numaralı KDV Genel Tebliğinde, iade tutarının hesaplanmasında herhangi bir değişiklik yapılmaksızın, ihracatçı tarafından kur farkı üzerinden hesaplanan KDV'nin beyan edilmesi ile imalatçı tarafından fazladan alınan iadenin telafi edileceği öngörülmektedir ki bu belirleme yasanın açık hükmüne aykırı bir düzenlemedir. Konu ile ilgili açıklamalara ilerleyen bölümlerde ayrıca değinilecektir.

Öte yandan, yukarıda verilen örnek, ihraç kaydıyla teslimin gerekleştii dönem ile kur farkının doğduğu dönemin aynı dönemler olduğu varsayımına dayanmaktadır. Kur farkı daha sonraki bir dönemde gerçekleşmiş ise bu defa, beyanname yukarıdaki örnekte yer alan birinci sütundaki ("Kur Farkı Olmaması Halinde" sütunu) gibi doldurulacak; iade rakamında kur farkından kaynaklanan 900.-YTL'lik indirim iadenin yapılmasında ayrıca dikkate alınacaktır.

### **III- 95 SERİ NUMARALI KDV GENEL TEBLİĞİNDE YAPILAN AÇIKLAMALAR :**

3.7.2005 tarihinde çıkarılan 95 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile yukarıda sayılan kanuni düzenlemelerin uygulama şekli konusunda açıklama yapılmıştır. Söz konusu tebliğin "İmalatçı Aleyhine Matrahta Meydana Gelen Değişikliğe Yönelik Uygulama" başlıklı (4.2) bölümünde;

-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 olamayacağını hükme bağlandığı,

-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 gerektiği,**

belirtilmektedir.

Genel durum bu olmakla beraber, söz konusu bölümün son paragrafında ise yukarıdaki açıklamaların dışında bir uygulamadan bahsedilmektedir. Söz konusu paragrafta yer alan açıklamaya göre; imalatçıların aleyhlerine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçı 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.

Bu da şu anlama gelmektedir: Yukarıda vermiş olduğumuz örnekte, 5228 sayılı Kanunla getirilen düzenleme uyarınca iade tutarında yapılan değişikliğe gerek bulunmamakta,

iade miktarında herhangi bir değişiklik yapılmaksızın, ihracatçı tarafından kur farkı üzerinden hesaplanan verginin beyan edilmesi yeterli görölmektedir. Bir bakıma, 11/1-c maddesinde 5228 sayılı Kanunla iade tutarının hesabına yönelik yapılan değişiklik göz ardı edilmektedir. Zira, ihracatçının kur farkı üzerinden imalatçı adına fatura düzenleyerek, hesaplanan vergiyi beyan etmesi, imalatçının da bu vergiyi indirimine konu etmesi yeni bir uygulama değildir. 5228 sayılı Kanundan önce de, imalatçı aleyhine kur farkı olması halinde bu şekilde uygulama yapılmaktaydı. O halde, 5228 sayılı Kanunla iade tutarının sınırına ilişkin değişiklik neden yapılmıştır ve ne anlama gelmektedir?

Yukarıda yer alan örneğimize 95 seri numaralı KDV Genel Tebliğine göre sonucu da bir sütun olarak eklediğimizde durum daha net olarak görülecektir.

(YTL)	Kur Farkı Olmaması Halinde	5228 Sayılı Kanundan Önceki Durum	5228 Sayılı Kanundan Sonraki Durum	KDV G.T. 95'e Göre
<b>Tablo 1- Tevk.Uyglımyın İşl.</b>				
10- Tes.Hiz.Kar.Teş.Ed.Bed.	440.000	440.000	440.000	440.000
11- Hesaplanan KDV (%18)	79.200	79.200	79.200	79.200
<b>Tablo 3- Diğer İşlemler</b>				
28- Matrah Toplamı	440.000	440.000	440.000	440.000
29- Hesaplanan KDV	79.200	79.200	79.200	79.200
31- Toplam KDV	79.200	79.200	79.200	79.200
<b>Tablo 4- İndirimler</b>				
32- Önc.Dön.Dev.KDV	20.000	20.000	20.000	20.000
33- Bu Dön.İnd.KDV	60.000	<b>60.900</b> {60.000+(5.000x0,18)}	<b>60.900</b> {60.000+(5.000x0,18)}	<b>60.900</b> {60.000+(5.000x0,18)}
37- İnd.Topl. (32+33)	80.000	<b>80.900</b>	<b>80.900</b>	<b>80.900</b>
<b>Tablo 5- Sonuç Hesapları</b>				
38-Tecil Edilecek KDV	0	0	0	0
39- Öd.Ger.KDV	0	0	0	0
41- Son.Dön.Dev.KDV (37-31)	800	<b>1.700</b>	<b>1.700</b>	<b>1.700</b>
<b>Tablo 10- İhraç Kay.Tesl.</b>				
Tesl.ve Hiz.Bed.	140.000	140.000	140.000	140.000
88- Hesaplanan KDV (%18)	25.200	25.200	25.200	25.200
89- Tecil Edilebilir KDV	25.200	25.200	<b>24.300*</b> {25.200-(5.000x0,18)}	25.200
90- İhr.Ger.Dön.İade Ed.KDV	<b>25.200</b>	<b>25.200</b>	<b>24.300</b>	<b>25.200</b>

\* 5228 sayılı Kanunla getirilen “ (...) ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olmaz.” hükmü uyarınca, iade rakamının sınırının hesabında, aleyhte oluşan 5.000.-YTL'lik kur farkı üzerinden hesaplanan 900.-YTL'lik KDV düşülmüştür.

Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere, 5228 sayılı Kanundan önceki durum ile 95 numaralı Tebliğe göre durum aynıdır. Her ikisinde de ihracatın gerçekleştiği dönemde iade edilecek KDV 25.200.-YTL'dir. Oysa 5228 sayılı Kanunla getirilen değişiklik uyarınca; ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutar 24.300.-YTL'dir. Bir başka deyişle, normal iade tutarından, kur farkında meydana gelen değişiklik üzerinden hesaplanan 900.-YTL kadar daha düşüktür.

Şahsi kanaatimizce 95 numaralı tebliğde yapılan açıklamalar ile 5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklik göz ardı edilmiştir. **Daha açık ifadesiyle, söz konusu tebliğin ilgili bölümü, Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesinin 5 inci paragrafında yer alan “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” hükmüne aykırıdır.**

Tebliğde; iade tutarında herhangi bir değişiklik yapılmaması şeklindeki uygulama; imalatçının fazladan almış olduğu iade tutarının ihracatçı aracılığıyla Hazineye intikal edeceği ve böylelikle hazine kaybı olmayacağı **varsayımına** dayandırılmaktadır. Oysa, vergi kanunlarımızda herhangi bir şekilde hazine kaybı yönünden bir değerlendirme bulunmamakta, Devletin mükellef özelinde alamadığı vergi veya haksız bir şekilde fazladan iade ettiği vergi “vergi ziyai” kavramı ile açıklanmaktadır. Öte yandan, fazladan alınan iadenin ihracatçı aracılığıyla hazineye intikal edeceği de kesin değildir. Zira, ihracatçının ilgili dönemde ödenecek KDV’si çıkmayabilir, sürekli devreden KDV beyan edebilir, veya ödenecek KDV çıkmasına karşın bunu ödemeyebilir.

#### **IV- SONUÇ :**

İhraç kaydıyla teslimlerde, teslim bedelinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak belirlenmesi durumunda; imalatçılar aleyhine kur farkı oluşması nedeniyle, kur farkının iadeye etkisi sorun oluşturmuş ve konu hakkında çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

Yazımızın önceki bölümlerinde açıklandığı üzere, konu ile ilgili uygulamaya yön vermek üzere çıkarılan 95 seri numaralı KDV Genel Tebliğindeki, iade tutarında herhangi bir değişiklik yapılması gerekmediği yönündeki açıklama, şahsi kanaatimizce, 5228 sayılı Kanun ile maddede iade tutarının hesabına ilişkin yapılan değişikliğe aykırılık teşkil etmektedir. Kanunda açık şekilde “*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 olmaz.*” hükmü yer almakta iken, tebliğ ile böyle bir düzenleme yapılması mümkün değildir.

Maddenin mevcut haline göre;

- iade edilecek azami KDV tutarının yeni döviz kuru üzerinden yeniden hesaplanarak beyannamenin buna göre doldurulması,
- kur farkı iadenin beyan edildiği dönemden sonraki dönemlerde doğmuş ise alınacak iadenin hesabında kur farkından kaynaklanan verginin ayrıca dikkate alınması,
- iade gerçekleştirildikten sonra kur farkının doğması nedeniyle fazla alınmış bir iade varsa, bu defa ilgili vergi dairesince mükelleften talep edilmesi,

gerekmektedir.

Uygulamada kolaylık sağlanması açısından, iade tutarında bir değişiklik yapılmaksızın, ihracatçı tarafından kur farkı üzerinden hesaplanan verginin beyan edilmesi ve imalatçı tarafından da bu verginin indirimine konu edilmesi yeterli görülecekse, anılan madde hükmünün buna göre değiştirilmesi gerekecektir. Bu da maddenin 5228 sayılı Kanun’la değişmeden önceki haline dönülmesi demektir.