

KUR FARKLARINDA KDV

Abdullah TOLU*

I- GENEL AÇIKLAMA:

Uygulamada kur farkları,

- Bedeli döviz cinsinden belirlenen mal ve hizmetlerin taksitli satılması,
- Yıl sonunda işletmede bulunan dövizlerin değerlemesi vb.

nedenlerle ortaya çıkabilmektedir.

3065 Sayılı KDV Kanununun 24/C maddesinde, 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 belirtilmesine karşılık, madde hükmünde “kur farkı” ibaresinin açıkça yer almaması, kur farklarının KDV’ye tabi olup olmayacağı konusunda farklı görüşler ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Bu çalışmada, kur farklarının KDV karşısındaki durumu incelenecek, konuya ilişkin kişisel görüşlerimiz açıklanacaktır.

II- KUR FARKLARININ KDV KARŞISINDAKİ DURUMU:

A- YASAL MEVZUAT:

Kur farklarının KDV’ye tabi olup olmayacağına ilişkin olarak bir karar verilebilmesi için, KDV Kanununun ilgili hükümlerinin birlikte incelenmesi gerekir.

3065 sayılı KDV Kanununun 1/1. maddesine göre, Türkiye’de yapılan ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamındaki mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV’ye tabi bulunmaktadır.

Verginin konusuna giren bu mal teslimi ve hizmet ifalarında vergiyi doğuran olay ise, Kanunun 10. maddesinde belirlenmiştir. Anılan 10. maddenin (a) bendine göre, mal teslimi ve hizmet ifalarında vergiyi doğuran olay, malın teslimi ve hizmetin ifası ile meydana gelmektedir. Malın teslimi veya hizmetin ifasından önce fatura veya benzeri belge düzenlenmesi halinde, belgede gösterilen tutarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgenin düzenlenmesi ile vergiyi doğuran olayın meydana geldiği hususu ise aynı maddenin (b) bendinde hüküm altına alınmıştır. Aynı maddenin (c) bendinde ise, kısım kısım yapılması mutad olan veya

(*) Vergi Denetmen Yrd.

bu hususta mutabık kalınan hallerde, her bir kısım malın teslimi veya bir kısım hizmetin ifası ile vergiyi doğuran olayın meydana geldiği belirtilmiş bulunmaktadır.

KDV'nin matrahı ise Kanunun 20. maddesinde belirlenmiştir. Madde hükmüne göre, teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir. Bedel deyimi ise aynı maddenin (2). bendinde "Bedel deyimi, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veya bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder." şeklinde tanımlanmıştır.

Kanunun 20. maddesinde tanımlanan bedel ve dolayısıyla KDV matrahna dahil olan unsurlar ise anı Kanunun 24. maddesinde ayrıca hüküm altına alınmıştır. Konumuz açısından sözü edilen 24. maddenin (C) bendi önem taşımaktadır. Bu bent hükmü "vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler" şeklindedir.

KDV Kanununun "Döviz ile yapılan işlemler" başlıklı 26. maddesinde ise, bedelin döviz ile hesaplanması halinde dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden TL'ye çevri-
leceği hükme bağlanmıştır.

B- KUR FARKLARININ KDV KARŞISINDAKİ DURUMU:

1) Kur Farklarına İlişkin Kişisel Görüşümüz

a) Kur Farklarının Vade Farkları Kapsamında KDV'ye Tabi Olduğu:

Dövizle yapılan işlemlerde KDV'den bahsedilebilmesi için, öncelikle yapılan işlemin KDV'nin konusuna girmesi gerekir. Aksi halde KDV'den söz edilemeyecektir.

Ticarî hayatta, satışa konu mal ve hizmet bedelleri TL veya döviz üzerinden ya da dövizde endeksli olarak belirlenebilmektedir. Fiyatların döviz veya dövizde endeksli olarak tespit edilmesine yasal bir engel bulunmamaktadır.

Peşin olarak yapılan satışlarda, satış bedelinin TL. veya döviz cinsinden veya dövizde endeksli olarak belirlenmesi vergilendirme yönünden herhangi bir soruna neden olmamaktadır. Çünkü, peşin satış bedeli TL. cinsinden belirlenmişse TL. bedeli üzerinden KDV hesaplanacaktır. Peşin satış bedeli döviz cinsinden belirlenmişse, döviz bedeli vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki T.C. Merkez Bankası cari alış kurundan TL.'ye çevrilecek, KDV bulunacak bu bedel üzerinden hesaplanacaktır.⁽¹⁾

Türk Lirası cinsinden yapılan satışlarda vade farkı, dövizle yapı-

(1) Şükrü KIZILOĞLU, KDV Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1998, C. 3, s.1322 vd.

lan satışlarda ise kur farkı, vadeli veya taksitle yapılan mal ve hizmet satışlarında ortaya çıkmaktadır. TL. cinsinden yapılan vadeli (takstitli) satışlarda, yapılan vadenin süresine göre, satış bedelinin enflasyondan korunması vb. nedenlerle, peşin satış bedeline belli oranda vade farkı ilave edilmek suretiyle, mal veya hizmetin vadeli satış fiyatı tespit edilmektedir. Bu durumda ise, KDV'nin matrahını vadeli satış fiyatı oluşturacak, KDV bu fiyat üzerinden hesaplanacak, vergi satışın yapıldığı vergilendirme döneminde beyan edilecektir.⁽²⁾

Döviz cinsinden yapılan vadeli satışlarda ise, TL. cinsinden yapılan satışlarda olduğu gibi daha başlangıçta kur farkını öngörmek mümkün değildir. Günün değişen koşullarına göre, kurlarda düşme veya yükselme eğilimleri görülmektedir. Ancak, genel olarak kurlarda yükselme olmaktadır.

Döviz cinsinden yapılan vadeli mal ve hizmet satışlarında, taksit bedellerinin ödendiği tarih ile mal ve hizmetin satışının yapıldığı tarihteki döviz kurları farklı olacaktır. Döviz kurlarında yükselme olduğu durumlarda (genellikle bu sonuç ortaya çıkmaktadır.) Satıcı lehine oluşan kur farklarının vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu şekilde ortaya çıkan kur farkları ile TL. cinsinden yapılan satışlardaki vade farklarının nitelik olarak birbirinden herhangi bir farkı bulunmamaktadır. Bu kur farklarında vade farkı ve dolayısıyla Kanu-

nun 24/c maddesi kapsamında değerlendirilmesi ve oluşan kur farkları üzerinden tahakkuk ettikleri dönemde KDV hesaplanması gerekir.

Bu durumda, lehe oluşan kur farklarının mal ve hizmet satışı ile illiyet bağının kurulması bakımından, mal ve hizmet satışı sırasında düzenlenen ilk faturaya atıf yapmak suretiyle ikinci bir fatura düzenlenmesi ve kur farkı üzerinden KDV hesaplanması gerekecektir. Aynı işlem, döviz cinsinden yapılan her taksit ödemesinde (kur farkı satıcı lehine oluşması şartıyla) tekrarlanacaktır.

Döviz cinsinden yapılan vadeli mal ve hizmet satışlarında bu şekilde oluşan kur farklarının vergilendirilmemesi, TL cinsinden yapılan satışlar aleyhine bir durum yaratacak, benzer satışlarda muvazalı işlemler yapılmasına neden olacaktır. Kanunun 24/c maddesinde kur farkı ibaresinin yer alınmaması vergilendirmeye engel oluşturmamaktadır. Madde hükmünde yer alan "ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler" ibaresi, kur farklarının KDV'ye tabi tutulmasına olanak vermektedir.

b) Satıcı Lehine Oluşan Kur Farklarına Uygulanacak KDV Oranı:

Yukarıda da ifade edildiği üzere, mal ve hizmet satışına bağlı olarak

(2) Mehmet ALTINDAĞ, Vergi ve Revizyon Rehberi, HUD Yayınları, Ankara, 1998, s.334.

ortaya çıkan kur farkları KDV Kanununun 24/c maddesine göre, KDV matahına dahil bulunmaktadır. Ancak, daha satış aşamasında ne kadar kur farkı oluşacağını tahmin etmek mümkün olmadığından, kur farklarının satış aşamasında matraha dahil edilerek vergilendirilmesi mümkün değildir. Kur farkları, mal ve hizmet satış bedelinin takistile ödenmesine bağlı olarak ortaya çıktığından, KDV Kanunun 20 ve 24/c maddeleri dikkate alınarak, bu şekilde oluşan kur farklarına, satışı yapılan mal veya hizmetin tabi olduğu KDV oranı uygulanmalı, aynı oran üzerinden KDV hesaplanmalıdır. Aksi bir düşünce, vergilendirme tekniğine uygun düşmeyecektir.

c) Yıl Sonunda İşletmede Bulunan Yabancı Paraların Değerlemesi Sonucu Ortaya Çıkan Kur Farklarında KDV:

Yukarıda yapılan açıklamalardan da farkedileceği üzere kur farklarının KDV'ye tabi tutulabilmesi için öncelikli ve yeterli şart, KDV'ye tabi olan bir mal ve hizmet satışına bağlı olarak ortaya çıkmasıdır. KDV'ye tabi olmayan ya da vergiden istisna olan mal teslimleri ve hizmet ifalarından doğan kur farklarının KDV'ye tabi tutulması mümkün değildir.

Kur farklarının KDV'ye tabi tutulabilmesi için;

— KDV'ye tabi olan mal teslimi veya hizmet ifasına ya da bunların karşılığını oluşturan bedelin ödenmesine bağlı olarak ortaya çıkması,

— Satıcı ve alıcıya karşılıklı olarak alacak ve borç doğurması,

gerekmektedir.⁽³⁾

Bu açıklamalara göre yıl sonunda işletmede bulunan yabancı paraların VUK'nun 280. maddesi çerçevesinde değerlemesi sonucu ortaya çıkan kur farkları ise, KDV'ye tabi olan bir işlem nedeniyle doğmadıklarından KDV'ye tabi tutulmayacaktır.

Nitekim verilen bir özelgede,

"Şirketin döviz cinsinden belirlenen borcunu yıl sonunda değerlemesi sırasında ortaya çıkan kur farkının KDV'ye tabi tutulmaması gerekir."

denilmiştir.⁽⁴⁾

d) Aleyhe Oluşan Kur Farklarında KDV:

Kur farklarının her zaman satıcı lehine oluşması söz konusu değildir. İstisnai olarak satıcı aleyhine de kur farkı oluşabilmektedir.

(3) Aynı görüş için bkz. İlhan KIRIKTAŞ, "Bedelin Döviz Cinsinden veya Dövizle Endeksli Olarak Belirlendiği Hallerde KDV Uygulanması", Yaklaşım, Yıl: 5, Sayı 50, Şubat 1987, s. 31 vd.

(4) Maliye Bakanlığının 15.1.1999 tarih ve 1811 Sayılı Özelgesi, (MB. Tebliğler Dergisi, Sayı:111, Mart-Nisan 1999. s.42-43)

Satıcı aleyhine oluşan kur farklarının, KDV kanunun 35. maddesi kapsamında “**Sair sebeplerle matrahta değişiklik**” olarak değerlendirilmesi, satış bedelinin ve KDV’nin buna uygun olarak düzeltilmesi gerekir.

2) Kur Farklarının Vergilendirilmesine İlişkin Maliye Bakanlığı’nın Uygulaması:

Maliye Bakanlığı, mal ve hizmet satışına bağlı olarak ortaya çıkan kur farklarının vergilendirilmesine ilişkin görüşünü, tayin ettiği bir özelge ile bildirmiş, uygulamayı bu özelgede belirttiği görüşü doğrultusunda yönlendirmiştir.⁽⁵⁾

Bakanlık, söz konusu özelgede, işin mahiyeti gereği bedelin döviz ile hesaplanmasının mükellefin tercihinine bağlı olmayan bir zorunluluk şeklinde ortaya çıktığı hallerde yaratacağı sakıncalar gözününe alınarak kur farklarının katma değer vergisi karşısındaki durumu konusunda aşağıdaki şekilde hareket edilmesi uygun görmüştür.

a) Bedelin döviz cinsinden veya dövizde endekslenerek ifade edilmesinin mutad olduğu uluslararası ihaleler ile işin mahiyeti nedeniyle bedelin döviz cinsinden veya dövizde endekslenerek ifade edilmesi gereken kamu ihalelerinde, geç ödeme nedeniyle ortaya çıkacak

kur farkları katma değer vergisi matrahına dahil edilmeyecektir.

b) Bedelin dövizle bağlandığı diğer işlemlerde ise geç ödeme nedeniyle ortaya çıkacak kur farkları katma değer vergisi matrahına dahil olacaktır.

III-SONUÇ:

Kur farklarının KDV’ye tabi tutulabilmesi için,

— KDV’ye tabi olan mal teslimi ve hizmet ifalarına veya bunların bedellerinin ödenmesine bağlı olarak ortaya çıkması,

— Satıcı ve alıcıya karşılıklı olarak alacak ve borç doğurması

gerekmektedir.

Mal teslimi ve hizmet ifalarına bağlı olarak ortaya çıkan kur farklarının “**vade farkı**” kapsamında Kanunun 24/C maddesine göre KDV’ye tabi tutulması gerekir. Bir teslim veya hizmetin karşılığını oluşturmayan ve yıl sonlarında işletmede bulunan yabancı paraların değerlemesi nedeniyle ortaya çıkan kur farkları ise KDV’ye tabi olmayacaktır. Maliye Bakanlığı bedelin döviz cinsinden veya dövizde endekslenerek ifade edilmesinin mutad olduğu uluslararası ihaleler ile işin mahiyeti nedeniyle bedelin döviz cinsinden veya dövizde endekslenerek ifade edilmesi gereken kamu ihalelerinde geç ödeme nedeniyle ortaya çıkacak kur farklarının KDV matrahına dahil edilmeyeceği görüşündedir.

(5) Maliye Bakanlığı’nın 4.8.1997 tarih ve 32761 sayılı özelgesi.