



VADELİ İŞLEMLERE AİT KUR FARKLARININ KDV AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF EXCHANGE RATE DISPARITIES OF FORWARD TRANSACTIONS IN TERMS OF VAT

Rızkullah ÇETİN(*)

ÖZ

Döviz cinsinden yapılan ticari işlemler, kurlardaki hareketlilik nedeniyle risk barındırmaktadır. Vadeli satış işlemlerinde, satışın yapıldığı tarih ile bedelin ödendiği ya da tahsil edildiği tarih arasındaki kurlarda değişiklik bulunması durumunda, alıcı ya da satıcı lehine kur farkı doğmaktadır. Maliye Bakanlığı kur farklarının esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, lehe kur farkı doğan tarafın karşı tarafa fatura düzenleyerek teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplaması gerektiği görüşündedir. Ancak vadeli satış işlemi, KDV'nin konusuna girmez ya da KDV'den istisna bir işlem ise bu işlemlerden doğan kur farkı üzerinden KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Kur farkı, döviz, vadeli satış, matrah

ABSTRACT

Commercial transactions concluded in foreign currency carry a high risk due to the volatility in exchange rates. In forward transactions, an exchange rate disparity occurs in favour of either the buyer or seller, if there is a difference between the exchange rate of the sales day and the exchange rate of payment day. According to the Ministry of Finance these disparities must be regarded as an interest for forward sales, and they must be invoiced at the VAT rate of delivery date by the party who receives them. However, if an exchange rate disparity occurs as a result of a non-VAT or VAT-exempted transaction, then there is no need to compute VAT while invoicing.

Keywords: Exchange rate disparity, foreign exchange, forward sales, tax base

1- GİRİŞ

Döviz cinsinden yapılan ticari işlemlerde oluşan ve kurlardaki değişme nedeniyle ulusal para cinsinden yapılacak ödemelerde ortaya çıkan farkları, kur farkı olarak tanımlayabiliriz. Ülkemizde dalgalı döviz kuru sistemi uygulanması nedeniyle satışın yapıldığı tarihteki kur ile tahsilâtın yapıldığı tarihteki kur farklı olmaktadır. Dolayısıyla satış ve tahsilât tarihlerindeki döviz tutarları aynı olmasına rağmen TL tutarları farklı olmaktadır.¹

Ticari hayatta döviz cinsinden yapılan vadeli satışlarda hem alıcı hem de satıcı açısından lehe ya da aleyhe kur farkı doğabilmektedir. Maliye Bakanlığı, kur farkının esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerektiği görüşündedir. Bu çalışmamızda da vadeli satış işlemlerine taraf olanların kur farkı oluşması durumunda KDV açısından yapacağı işlemler izah edilmeye çalışılacaktır.

2- KUR FARKLARININ KDV AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1/1'inci maddesinde, Türkiye'de yapılan ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu, 20'nci maddesinde teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, teslim ve hizmet işlemlerinin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, bedel deyiminin, alıcının ödediği ya da borçlandığı para, mal ve diğer şekillerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamı olduğu hüküm altına alınmıştır.

Matraha dâhil olan unsurların açıklandığı 24/c maddesinde, vade farkı, fiyat farkı, faiz vb. unsurların matraha dâhil olduğu belirtilmiş, aynı Kanun'un 26'nci maddesinde ise, bedelin döviz ile hesaplanması halinde, dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrileceği belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan Kanun hükümleri incelendiğinde kur farkı ile ilgili bir düzenlemenin yer almadığı görülmektedir. Ancak Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan tebliğ, sirküler ve özgelgeler ile kur farkına ilişkin düzenlemelerin yapıldığı görülmektedir. Kur farkı ile ilgili ilk düzenlemeler 14 No'lu KDV Sirküleri² ve 105 Seri No'lu KDV Genel Tebliği³'nde yapılmıştır. Son olarak "Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği"⁴ ile düzenleme yapılmıştır. KDV Uygulama Genel Tebliği'nin "III. MATRAH, NİSPET VE İNDİRİM" başlıklı bölümünün "Kur Farkları" ara başlıklı 5.3' üncü maddesinde, "*Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu 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 bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır.

Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı

¹ Koray Ateş, "Kur Farkları, Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu ve KDV Boyutu", Vergi Sorunları Dergisi, 2008.

² 05.04.2004 tarih ve KDVK-14/2004-14 sayılı Sirküler

³ 30.06.2007 tarih ve 26568 Sayılı Resmi gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Yıl sonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz.” hükmü yer almaktadır.

Dolayısıyla Maliye Bakanlığı kur farklarının esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, lehe kur farkı doğan tarafın karşı tarafa fatura kesmesi gerektiği görüşündedir.

Kur farklarının KDV'ye tabi olabilmesi için teslim veya hizmet ifasına ilişkin işlemin KDV'ye tabi bir işlem olması ve matrahın üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Teslim veya hizmet ifasına ilişkin işlem, KDV'nin konusuna girmez ya da KDV'den istisna bir işlem ise bu işlemlerden doğan kur farkı KDV'ye tabi değildir. Konu ile ilgili verilen bir özølge aşağıdaki gibidir;

“Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesine göre, verginin konusuna girmeyen bir işlem bedeline ait sonradan ortaya çıkan unsurlar KDV'ye tabi bulunmamaktadır.

Buna göre, döviz üzerinden borçlanarak satın aldığınız gayrimenkul dolayısıyla ödeme tarihinde lehinize oluşan kur farkı için satıcı adına (şahıs) fatura düzenlemeniz mümkündür. Ancak, verginin konusuna girmeyen işlem nedeniyle daha sonra ortaya çıkan kur farkları KDV ye tabi olmayacağından faturada KDV hesaplanmayacaktır.”⁵ açıklamasında bulunulmuştur.

3- TEVKİFATA TABİ İŞLEMLERDE KUR FARKI UYGULAMASI

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin “C. MÜKELLEFLERİN VERGİ SORUMLUSU” başlıklı bölümünün “Matrahta Değişiklik” ara başlıklı 2.1.4.2'nci bölümünde tevkifata tabi işlemlerde kur farkı doğması halinde yapılacak işlemler açıklanmıştır;

“Fiyat farkı, kur farkı ve benzeri nedenlerle tevkifata tabi işlemin bedelinde sonradan bir artış ortaya çıkması halinde, bu artış ile ilgili olarak fatura düzenlenerek KDV hesaplanır ve hesaplanan KDV üzerinden (tevkifat alt sınırı dikkate alınmaksızın) tevkifat uygulanır. Bu şekilde işlem yapılabilmesi için fiyat farkı, kur farkı ve benzerinin ait olduğu asıl işleme ait KDV dahil bedelin tevkifat alt sınırını geçmiş ve tevkifata tabi tutulmuş olması gerekmektedir.

Alıcı lehine, ödemenin yapıldığı tarihte kur farkı oluşması halinde ise kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Böylece, matrahta oluşan azalma tutarı, tevkifata tabi tutulmayan KDV tutarı ile birlikte, satıcı tarafından alıcıya iade edilir. Ayrıca, söz konusu KDV tutarı alıcı tarafından 1 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilir.”

4- İHRAC KAYDIYLA YAPILAN TECİL-TERKİN İŞLEMLERİNDE KUR FARKI UYGULAMASI

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin “II. İSTİSNALAR A. İHRACAT İSTİSNASI” başlıklı bölümünün “8.8. İmalatçı Lehine Matrahta Meydana Gelen Değişiklik” ara başlıklı bölümünde;

“İhracatçıların yurtdışına teslim ettiği mal karşılığında aldıkları vergi iadesi, kur farkı ve kaynak kullanımı destekleme primleri üzerinden KDV hesaplanması söz konusu değildir.

İhracatçıları tarafından, ihrac kaydıyla mal aldıkları imalatçılara, malın satın alındığı dönemden ve ihracattan sonra reklamasyon, vergi iadesi, kur farkı, kaynak kullanımı destekleme primi, faiz vb. un-

⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 13.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.24-553 sayılı özølgesi

surların kısmen veya tamamen aktarılması 3065 sayılı Kanununun 20'nci maddesine göre ihraç kaydıyla teslim bedeline dahildir.

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, "Tevkiyat Uygulanmayan İşlemler" tablosunda malın tabi olduğu orana ilişkin satır kullanılır. İndirim beyanında ise "İndirimler" tablosunun "Bu Döneme Ait İndirilecek 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." açıklaması yer almakta olup,

"8.9. İmalatçı Aleyhine Matrahta Meydana Gelen Değişiklik" başlıklı bölümünde;

"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 yurtdışındaki firmalar tarafından sunulan yurtdışında ifa edilen ve yurtdışında yararlanan 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." açıklaması yer almaktadır.

5- KUR FARKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Kur farklarının muhasebeleştirilmesinde Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde belirtildiği gibi, satıcı lehine kur farkı doğması halinde satıcı tarafından alıcıya fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanacaktır. 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 gerekmektedir. Konuya ilişkin örneğimiz aşağıdaki gibidir;

Örnek: 15.05.2014 tarihinde 20.000 Dolar+3.600 Dolar KDV bedelli ticari mal alındığı ve ödemesinin 12.12.2014 tarihinde yapıldığı varsayımı altında söz konusu işleme ilişkin kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.(15.05.2014 tarihinde 1 Dolar:2,00 TL)

a) Satıcı lehine kur farkı oluşması (15.05.2014 tarihide 1 Dolar 2,15)

b) Alıcı lehine kur farkı oluşması (15.05.2014 tarihinde 1 Dolar 1,85)

a) Satıcının satış kaydı ve satıcı lehine kur farkı oluşmasına ilişkin kayıtlar

20.000x2,00 =40.000 TL (mal bedeli)

3.600x2,00 = 7.200 TL (KDV)

15.05.2014

120- Alıcılar	47.200,00	
600- Yurt İçi Satışlar		40.000,00
391- Hesaplanan KDV		7.200,00

Ödeme günü (12.12.2014): 23.600 Dolar x2.15=50.740,00 TL

Böylece 50.740,00,00-47.200,00= 3.540,00 TL lehe kur farkı oluşmaktadır. Satıcı firma alıcıya 3.540,00 TL üzerinden iç yüzde yöntemiyle KDV de hesaplayarak kur farkı faturası düzenleyecektir.

Buna göre düzenlenen faturanın matrahı 3.000,00 TL olmalı, KDV'si ise 540,00 TL olmalıdır. (3.540,00/1.18=3.000,00 TL iç yüzde yöntemiyle KDV matrahı olup KDV'si 540,00 TL'dir.) Yevmiye kaydı da aşağıdaki gibi olacaktır.

12.12.2014

120- Alıcılar	3.540,00	
646- Kambiyo Karı		3.000,00
391- Hesaplanan KDV		540,00
Kur farkına ilişkin yevmiye kaydı		

b) Alıcının alışı kaydı ve alıcı lehine kur farkı oluşmasına ilişkin kayıtlar

20.000x2,00	=40.000 TL (mal bedeli)
3.600x2,00	= 7.200 TL (KDV)

15.05.2014

153- Ticari Mallar	40.000,00	
191- İndirilecek KDV	7.200,00	
320-Satıcılar		47.200,00

Ödeme günü (12.12.2014): 23.600 Dolar x 1,85= 43.660,00 TL

Böylece 47.200,00-43.660,00= 3.540,00 TL lehe kur farkı oluşmaktadır. Alıcı firma satıcıya 3.540,00 TL üzerinden iç yüzde yöntemiyle KDV de hesaplayarak kur farkı faturası düzenleyecektir.

Buna göre düzenlenen faturanın matrahı 3.000,00 TL olmalı, KDV'si ise 540,00 TL olmalıdır. (3.540,00/1.18=3.000,00 TL iç yüzde yöntemiyle KDV matrahı olup KDV'si 540,00 TL'dir.) Yevmiye kaydı da aşağıdaki gibi olacaktır.

12.02.2014	
320-Satıcılar	3.540,00
646-Kambiyo Karı	3.000,00
391-Hesaplanan KDV	540,00
Kur farkına ilişkin yevmiye kaydı	

6- SONUÇ

KDV Kanunu'nda kur farkı ile ilgili bir düzenleme bulunmamasıyla birlikte Maliye Bakanlığı yayımlanmış olduğu, tebliğ, sirküler ve özelgelerle, kur farkının esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerektiği görüşündedir. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğine göre, bedelin döviz cinsinden ve dövize endeksenerek ifa edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca teslim veya hizmet ifasına ilişkin işlem, KDV'nin konusuna girmez ya da KDV'den istisna bir işlem olması durumunda bu işlemlerden doğan kur farkı KDV'ye tabi olmadığından KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

KAYNAKÇA

- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 105 Seri No'lu KDV Genel Tebliği
- 14 No'lu KDV Sirküleri
- ATEŞ, K. "Kur Farkları, Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu ve KDV Boyutu", Vergi Sorunları Dergisi,2008.
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 13.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.24-553 sayılı özeli
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği