

KUR FARKININ KDV MATRAHINA DAHİL EDİLMESİ, STOK ve MADDİ DURAN VARLIKLAR ÜZERİNE ETKİSİ

ADDING EXCHANGE RATE DIFFERENCE TO VAT BASE, AND THE EFFECT OF THIS ACTION ON INVENTORY AND TANGIBLE NON-CURRENT ASSETS



Talip Ahmet ÜNSEL*

ÖZ

Kur farklarının KDV matrahına dâhil olup olmadığı tartışmalı bir konuyken, 7161 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'la, KDV Kanunu'nun 24'üncü maddesinde değişiklik yapılmış ve bu tartışmalara son verilmiştir. Buna göre; KDV'ye tabi bir işlem yapan taraflar ticaretlerini döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği şekilde yaparlarsa, bu bedelin daha sonra tahsil edilmesi durumunda ortaya çıkan kur farkı KDV matrahı ile ilişkilendirilecektir.

Anahtar Kelimeler: KDV Matrahı Kur Farkı, Kur Farkı Muhasebe Kaydı

Jel Sınıflandırması Kodları: K34, H20, M41.

ABSTRACT

While it is controversy whether to add exchange rate difference to VAT base, an amendment in Article 24 of VAT Law, made by the Law Amending Certain Laws and Law Decrees, no. 7161, ended this dispute. Accordingly, if a business deal, subject to VAT, made in a foreign currency unit, and the payment is made afterwards, then any exchange rate difference that has occurred on the day of payment is added to VAT base and VAT recalculated.

Keywords: VAT base, exchange rate difference, accounting of exchange rate difference

JEL Classification Codes: K34, H20, M41

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, talip.ahmet.unsel@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-5125-2609.

Ünsel, T.A. (Haziran 2019). Kur Farkının KDV Matrahına Dahil Edilmesi, Stok ve Maddi Duran Varlıklar Üzerine Etkisi, *Vergi Raporu*, 237, (72-79).

¹ 17/01/2019 tarih ve 30659 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

GİRİŞ

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24 üncü maddesinde matraha dahil olan unsurların neler olduğu belirtilmektedir. İlgili madde- nin 7161 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'la değişmeden önceki halinde, kur farkının matraha dahil unsurlar içe- risinde olduğu kanun metninde yazmamaktaydı. Ancak Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Teb- liği'nde kur farkının vade farkı mahiyetinde olduğu belirtilerek matraha dahil olması gerektiği şeklin- de değerlendirme vardı. Mali idarenin bu şekilde değerlendirmesine rağmen bu konu her zaman tartışmaya açık olarak kalmıştır. En son Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu verdiği bir kararda² da kur farkının vade farkı mahiyetinde değerlendiril- mesini, verginin kanunilik ilkesine aykırı olarak değerlendirmişti. 7161 sayılı kanunla KDV Kanu- nu'nun 24 üncü maddesinde değişiklik yapılmış ve ilgili maddede belirtilen matraha dahil olan unsur- ların içerisine kur farkı da açıkça yazılarak uygu- lamadaki tereddütler giderilmiştir. Bu değişikliğin sonucu olarak; 23/03/2019 tarihli ve 30723 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 25 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişik- lik Yapılmasına Dair Tebliğ ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (I/B-11.2.) ve (III/A-5) bölümlerinde kur farkının matraha dahil olduğu ile ilgili gerekli açıklamalar da yapılmıştır.

Her ne kadar daha öncesinde de mali idare kur farkını vade farkı gibi değerlendirip, farklı işlem tesis edilmesini eleştirse de; çoğu işletme tarafından konu farklı değerlendirilerek mali ida- renin görüşünün aksi yönde işlem tesis edilmek- teydi. Kur farkının KDV matrahına dahil olduğu

kanununa açıkça yazılarak bu tartışmalı duruma son verilmiş oldu.

Makalemizde, farklı durumlara göre kur far- kının oluşması halinde yapılacak işlemlerin ve muhasebe kayıtlarının neler olduğu örnek yardı- mı ile açıklanacaktır.

1- KUR FARKININ LEHE ve ALEYHE OLUŞMASI HALİNDE YAPILACAK İŞLEMLER

Mal veya hizmet alım satımı yapanlar, ticaret- lerini dövizle bağlı olarak yaparlarsa ve daha sonra alacaklı alacağını tahsil ettiği zamanda kurda alış verişi yapılan zamana göre farklılık meydana gel- mişse, bu farklılık KDV matrahına dahil olacaktır. Satıcı lehine kur farkı oluşmuş ise satıcı tarafından, alıcı lehine kur farkı oluşmuş ise alıcı tarafından ye- ni bir fatura düzenlenecek ve ilk yapılan işlemdeki oran üzerinden KDV hesaplanacaktır. Matraha da- hil olacak kur farklarının hesabında, mal ve hizmet bedeline isabet eden kur farkları dikkate alınacak, ancak hesaplanan KDV'ye ilişkin ortaya çıkan kur farkları matraha dahil edilmeyecektir.

Bu durumu bir örnek yardımı ile açıklarsak;

Örnek: (X) Ltd. Şti. alıcısı olan (Y) Ltd. Şti.'ye, 10.10.2018 tarihinde 50.000 \$ karşılığında toptan ticari mal (%18 KDV'ye tabi) satmıştır. (Y) Ltd. Şti. bu ticari malların perakente satıcısı olup, 30.01.2019 tarihi itibarı ile bu işlem sonucu olu- şan cari hesaptaki KDV dahil tüm borcunu öde- miştir. (10.10.2018 tarihinde 1 \$ = 5 TL'dir.)

(X) Ltd. Şti.'nin yapacağı kayıtlar;

Öncelikle satış yapıldıktan sonra yapılacak yevmiye defteri kaydı aşağıdaki gibi olacaktır. ((X) Ltd. Şti.'nin kayıtlarını aralıklı envanter yön- temine göre takip ettiği varsayılmıştır.)

10.10.2018		
120-ALICILAR	295.000	
600-YURTIÇİ SATIŞLAR		250.000
391-HESAPLANAN KDV		45.000
Ticari mal satışı 50.000\$ x 5 TL=250.000 TL		
/		

² Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun, 13/12/2017 tarih ve E:2017/548, K:2017/606 Sayılı Kararı

1.Durum: Dolar kurunun 31.12.2018 tarihinde 5,5 TL ve 30.01.2019 tarihinde 6 TL olması durumunda;

Dövizli alacak dönem sonunda değerlendirildiğinde, kurda bir artış olduğundan bu artış kambiyo karı olarak değerlendirilecektir. Yılsonlarında

ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmayacaktır. Bu açıklamalara göre 31.12.2018 tarihi itibari ile yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2018		
120-ALICILAR	29.500	
646-KAMBIYO KARLARI		29.500
Alıcılar 59.000\$ x 0,5 TL=29.500 TL		
/		

Dövizli olarak yapılan kredili satıştan sonra tahsilatın yapıldığı tarihte satıcı lehine bir kur farkı oluşmuştur. Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenecek ve faturada gös-

terilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanacaktır. Bu açıklamalara göre 30.01.2019 tarihi itibari ile yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

30.01.2019		
120-ALICILAR	38.500	
646-KAMBIYO KARLARI		29.500
391-HESAPLANAN KDV		9.000
59.000\$ x (6-5,5)=29.500 TL Kambiyo Karı;		
50.000\$ x (6-5)= 50.000x0,18=9.000 TL KDV		
/		
30.01.2019		
102-BANKALAR	363.000	
120-ALICILAR		363.000
Alıcıların kur farkı dahil borcunu ödemesi		
/		

Yukarıda görüldüğü gibi 59.000 \$ alacak üzerinden kambiyo geliri, en son değerlendirme işleminin yapıldığı dönem sonundaki kur (1 \$=5,5 TL) ile ödemenin yapıldığı tarihteki kur (1\$=6 TL) arasında ortaya çıkan artış üzerinden hesaplanacaktır. KDV ise 50.000 \$ üzerinden teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan kur farkı üzerinden (50.000 TL) hesaplanacaktır. Çünkü hesaplanan

KDV üzerinden (9.000 \$) oluşan kur farkı üzerinden KDV hesaplanmayacaktır.

2.Durum: Dolar kurunun 31.12.2018 tarihinde 4,5 TL ve 30.01.2019 tarihinde ise 4 TL olması durumunda;

Dövizli alacak dönem sonunda değerlendirildiğinde kurda bir düşüş olduğundan bu düşüklük kambiyo zararı olarak değerlendirilecek ve 31.12.2018 tarihi itibari ile yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2018		
656-KAMBİYO ZARARLARI	29.500	
120-ALICILAR		29.500
59.000\$ x 0,5 TL=29.500 TL		
/		

Dövizli olarak yapılan kredili satıştan sonra tahsilatın yapıldığı tarihte satıcı aleyhine bir kur farkı oluşmuştur. Buna göre, 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 gerekmektedir. Bu açıklamalara göre 30.01.2019 tarihi itibari ile yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

30.01.2019		
656-KAMBİYO ZARARLARI	29.500	
191-İNDİRİLECEK KDV	9.000	
120-ALICILAR		38.500
59.000\$ x (4,5-4)=29.500 TL Kambiyo zararı;		
50.000\$ x (5-4)= 50.000x0,18=9.000 TL KDV		
/		

30.01.2019		
120-ALICILAR	227.000	
102-BANKALAR		227.000
Alıcıların borcunu ödemesi		
/		

Yukarıda görüldüğü gibi 59.000 \$ alacak üzerinden kambiyo zararı, en son değerlendirme işleminin yapıldığı dönem sonundaki kur (1 \$=4,5 TL) ile ödemenin yapıldığı tarihteki kur (1\$=4 TL) arasında ortaya çıkan artış üzerinden hesaplanacaktır. KDV ise 50.000 \$ üzerinden teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği

tarih arasında ortaya çıkan kur farkı üzerinden (50.000 TL) hesaplanacaktır. Çünkü hesaplanan KDV üzerinden (9.000 \$) oluşan kur farkı üzerinden KDV hesaplanmayacaktır.

(Y) Ltd. Şti.'nin yapacağı kayıtlar;

Öncelikle alış yapıldıktan sonra yapılacak yevmiye defteri kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

10.10.2018		
153-TİCARİ MALLAR	250.000	
191-İNDİRİLECEK KDV	45.000	
320-SATICILAR		295.000
Ticari mal alış: 50.000\$ x 5 TL=250.000 TL		
/		

1.Durum: Dolar kurunun 31.12.2018 tarihinde 5,5 TL ve 30.01.2019 tarihinde 6 TL olması durumunda;

Dövizli borç dönem sonunda değerlendirildiğinde

kurda bir artış olduğundan bu artış kambiyo zararı olarak değerlendirilecek ve 31.12.2018 tarihi itibari ile yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2018		
656-KAMBİYO ZARARLARI	29.500	
320-SATICILAR		29.500
\$ borcunun dönem sonu değerlemesi: 59.000\$ x 0,5 TL=29.500 TL		
/		

Dövizli olarak yapılan kredili satıştan sonra tahsilatın yapıldığı tarihte satıcı lehine bir kur farkı oluşmuştur. Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenecek ve faturada gös-

terilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanacaktır. Bu açıklamalara göre 30.01.2019 tarihi itibari ile yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

30.01.2019		
656-KAMBİYO ZARARLARI	29.500	
191-İNDİRİLECEK KDV	9.000	
320-SATICILAR		38.500
59.000\$ x (6-5,5)=29.500 TL Kambiyo Zararı;		
50.000\$ x (6-5)= 50.000x0,18=9.000 TL KDV		
/		
30.01.2019		
320-SATICILAR	363.000	
102-BANKALAR		363.000
Satıcılara kur farkı dahil borcun ödemesi		
/		

Yukarıda görüldüğü gibi kambiyo zararı, en son değerlendirme işleminin yapıldığı dönem sonundaki kur (1 \$=5,5 TL) ile ödemenin yapıldığı tarihteki kur (1 \$=6 TL) arasında ortaya çıkan artış üzerinden hesaplanacaktır. KDV ise teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan kur farkı üzerinden hesaplanacaktır.

2.Durum: Dolar kurunun 31.12.2018 tarihinde 4,5 TL ve 30.01.2019 tarihinde ise 4 TL olması

durumunda;

Dövizli borç dönem sonunda değerlendirildiğinde kurda bir düşüş olduğundan bu düşüklük kambiyo karı olarak değerlendirilecektir. Yıllarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmayacaktır. Bu açıklamalara göre 31.12.2018 tarihi itibari ile yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2018		
320-SATICILAR	29.500	
646-KAMBİYO KARLARI		29.500
59.000\$ x 0,5 TL=29.500 TL		
/		

Dövizli olarak yapılan kredili mal alışından sonra tahsilatın yapıldığı tarihte alıcı lehine bir kur farkı oluşmuştur. Buna göre, 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 gerekmektedir. Bu açıklamalara göre 30.01.2019 tarihi itibari ile yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

30.01.2019		
320-SATICILAR	38.500	
646-KAMBIYO KARLARI		29.500
391-HESAPLANAN KDV		9.000
59.000\$ x (4,5-4)=29.500 TL Kambiyo karı;		
50.000\$ x (5-4)= 50.000x0,18=9.000 TL KDV		
/		
30.01.2019		
102-BANKALAR	227.000	
320-SATICILAR		227.000
Saticılara borcun ödemesi		
/		

Yukarıda görüldüğü gibi kambiyo karları, en son değerleme işleminin yapıldığı dönem sonundaki kur (1 \$=4,5 TL) ile ödemenin yapıldığı tarihteki kur (1 \$=4 TL) arasındaki fark üzerinden hesaplanacaktır. KDV ise teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan kur farkı üzerinden hesaplanacaktır.

Kur Farklarının Stoklarla İlişkilendirilmesi Durumunda;

Yukarıdaki örneklerde kur farkı stoklarla ilişkilendirilmedi. Ancak 238 sıra nolu VUK Genel Tebliğinde açıklandığı gibi; emtialarda stoklara girene kadar oluşan kur farklarının emtianın ma-

liyet bedeli ile ilişkilendirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili bulundukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi ihtiyaridir.

Bu açıklamaya göre (Y) Ltd. Şti. kur farklıklarını dönem gideri olarak yazmak yerine maliyetle de ilişkilendirebilir. Yukarıdaki örnekte dolar kurunun 31.12.2018 tarihinde 5,5 TL ve 30.01.2019 tarihinde 6 TL olması durumuna (1.Duruma) göre, işletmenin kur farklarını maliyetle ilişkilendirmesi halinde yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır;

31.12.2018		
153-TİCARİ MALLAR	29.500	
320-SATICILAR		29.500
\$ borcunun dönem sonu değerlemesi: 59.000\$ x 0,5 TL=29.500 TL		
/		
30.01.2019		
153-TİCARİ MALLAR	29.500	
191-İNDİRİLECEK KDV	9.000	
320-SATICILAR		38.500
59.000\$ x (6-5,5)=29.500 TL Kambiyo Zararı;		
50.000\$ x (6-5)= 50.000x0,18=9.000 TL KDV		
/		
30.01.2019		
320-SATICILAR	363.000	
102-BANKALAR		363.000
Saticılara kur farkı dahil borcun ödemesi		
/		

2- MADDİ DURAN VARLIK ALIMLARINDA KUR FARKI OLUŞMASI HALİNDE YAPILACAK İŞLEMLER

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 269'uncu maddesinde belirtildiği üzere; gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve taşıtlar ile gayrimaddi haklar da gayrimenkuller gibi değerlendirilir. Aynı kanunun 270 inci maddesinde ise bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedeline dahil edilmesi zorunlu olan veya ihtiyari olan giderler de belirtilmiştir. Kur farklarının durumu ise VUK Genel Tebliğlerinde açıklanmıştır.

163 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'nde yapılan açıklamaya göre; Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlemesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmaktadır; aynı kıymetlerle ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması

ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

334 sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde ise lehe oluşan kur farklarının da aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle amortismanına tabi tutulması gerekeceği, ayrıca, daha sonraki dönemlerde, seçimsel olarak hangi hak kullanılmışsa o yönetime göre işlem yapılmasına devam edileceği belirtilmiştir.

Örnek: Bir önceki bölümde yer alan örneği; (Y) Ltd. Şti.'nin, 10.10.2018 tarihinde 50.000 \$ karşılığında **makine** (%18 KDV'ye tabi) iktisap ettiği ve KDV dahil toplam bedeli 30.01.2019 tarihinde ödediği şeklinde değiştirirsek. (10.10.2018 tarihinde 1 \$ = 5 TL'dir.)

Bu örneğe göre dolar kurunun 31.12.2018 tarihinde 5,5 TL ve 30.01.2019 tarihinde 6 TL olması durumuna göre, (Y) Ltd. Şti.'nin yapacağı yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

10.10.2018		
253-TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR	250.000	
191-İNDİRİLECEK KDV	45.000	
320-SATICILAR		295.000
Makina alışı: 50.000\$ x 5 TL=250.000 TL		
/		
31.12.2018		
253- TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR	29.500	
320-SATICILAR		29.500
\$ borcunun dönem sonu değerlemesi: 59.000\$ x 0,5 TL=29.500 TL		
/		
30.01.2019		
656-KAMBİYO ZARARLARI*	29.500	
191-İNDİRİLECEK KDV	9.000	
320-SATICILAR		38.500
59.000\$ x (6-5,5)=29.500 TL Kambiyo Zararı;		
50.000\$ x (6-5)= 50.000x0,18=9.000 TL KDV		
/		

30.01.2019		
320-SATICILAR	363.000	
102-BANKALAR		363.000
Satıcılara kur farkı dahil borcun ödemesi		
/		

**163 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalarda belirtildiği gibi, işletmenin iktisap ettiği hesap döneminden sonra ortaya çıkan kur farklarının, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmesi ihtiyaridir. Bu kayıta işletmenin doğrudan gider yazma yolunu tercih ettiği varsayılmıştır.*

SONUÇ

7161 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile KDV Kanununun 24'üncü maddesinde değişiklik yapılmış ve matraha dahil olan unsurların içerisine kur farkı da eklenmiştir. Bu değişiklik ile uygulamadaki tereddütler giderilmiştir. Mal veya hizmet alım satımı yapanlar, ticaretlerini döviz cinsinden veya dövize endeksenerek ifade edildiği işlemlerde yaparsa, daha sonra alacaklı alacağını tahsil ettiği zaman, kurda alış veriş yapılan zamana göre farklılık meydana gelmişse bu farklılık KDV matrahına dahil olacaktır. Satıcı lehine kur farkı oluşmuş ise satıcı tarafından, alıcı lehine kur farkı oluşmuş ise alıcı tarafından yeni bir fatura

düzenlenecek ve ilk yapılan işlemdeki oran üzerinden KDV hesaplanacaktır.

KAYNAKÇA

- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 7161 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 1 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun, E:2017/548, K:2017/606 Sayılı Kararı
- 163 sıra No.lu VUK Genel Tebliği
- 238 sıra No.lu VUK Genel Tebliği
- 334 sıra No.lu VUK Genel Tebliği
- 25 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ