

ÖZEL SİRKÜLER NO: 2016 / 12**KONU: KUR FARKLARININ KDV KARŞISINDAKİ DURUMU HK.**

Döviz cinsinden veya dövizde endeksli olarak yapılan işlemler sonucu ortaya çıkan alacak ve borçlar ile bunlara ilişkin kur farklarının nasıl değerlendirileceği ile kur farkları üzerinden KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı, hesaplanacaksa hangi dönemde hesaplanacağı hususları bu sirkülerimizin konusunu oluşturmaktadır.

1. DÖVİZ MEVCUTLARI İLE DÖVİZLİ ALACAK VE BORÇLARIN DEĞERLEMESİ:

Vergi Usul Kanununun 280 inci maddesinde, “Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsada rayici yoksa değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur. Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir...” hükmüne yer verilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde de, kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Bilindiği üzere, ticari kazancın tespitinde geçerli olan iki temel ilke “**tahakkuk esası**” ve “**dönemsellik**” ilkeleridir. Tahakkuk esasında, gelir veya giderin miktar veya mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması aranır. Bu ilke uyarınca, geliri veya gideri doğuran işlemlerin eksiksiz olarak tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağın veya borcun da belirlenmiş olması gereklidir. Ticari kazancın elde edilmesi tahakkuk esasına bağlanmış bulunduğundan, bir gelir unsurunun özel bir hüküm bulunmadığı sürece mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Dönemsellik ilkesi ise bu gelir veya giderin ilgili olduğu dönem kazancıyla ilişkilendirilmesini ifade eder.

Bu hüküm ve açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, döviz mevcutlarıyla dövizli alacak ve borçların dönem sonları (geçici vergi dönemi ve yılsonu) itibarıyla değerlendirilmesi ve değerlendirme sonucu ortaya çıkan kur farklarının kambiyo karı veya zararı olarak dikkate alınarak, dönem kar veya zararı hesabıyla ilişkilendirilmesi gerekir.

Dönem sonlarında yapılan değerlemeler, başta gelir ve kurumlar vergisi olmak üzere, vergi matrahlarını azaltan veya çoğaltan, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili işlemlerdir. Bir başka ifadeyle, vergilendirme dönemlerinin sonunda döviz cinsinden olan alacak ve borçların 280 inci madde uyarınca değerlendirilmesine tabi tutulması gelir ve kurumlar vergisi matrahının doğru tespit edilmesi için yapılmaktadır. Değerleme sonucu ortaya çıkan kur farkları, teslim veya hizmet bedelini kesinleştirmemekte, dolayısıyla bu aşamada fatura kesilmesini ve **KDV matrahının düzeltilmesini gerektiren bir işlem oluşmamaktadır.**

Buna göre, döviz cinsinden vadeli borç ve alacaklara yönelik olarak vade tarihinden (**ödeme tarihinden**) önce, dönem sonlarında yapılan değerlendirme nedeniyle ortaya çıkan kur farkları için fatura düzenlenmesine ve KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

2. KUR FARKLARININ KDV KARŞISINDAKİ DURUMU:

Döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak yapılan işlemlerde, Katma Değer Vergisini doğuran olay ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan kur farklarının nasıl bir işleme tabi tutulacağı hususundaki **idari görüş, 14 numaralı KDV Sirküleri ile 105 seri numaralı KDV Genel Tebliğinde açıklanmıştır.**

KDV Kanununun 24 üncü maddesinde, kur farkları KDV matrahına giren unsurlar arasında sayılmamakla birlikte **Maliye Bakanlığı Tebliği ile yaptığı düzenlemede kur farkının esas itibarı ile vade farkı niteliğinde olduğu bu nedenle matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerektiği görüşündedir.**

2.1.-Yurtiçi Döviz Endeksli Teslimlere İlişkin Kur Farkları

Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, 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 KDV oranı uygulanmak suretiyle KDV hesaplanacaktır.

Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından **satıcıya bir fatura düzenlenmesi ve teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması** gerekmektedir.

Döviz endeksli toplam bedel içinde KDV'nin de bulunması halinde, bir başka ifadeyle toplam bedelin mal bedeli + KDV toplamını içermesi halinde, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan kur farklarına ait KDV'nin kur farkı bedeline **iç yüzde oranı** uygulanarak; dövize endeksli toplam bedele KDV'nin dahil edilmemesi durumunda, vergiyi doğuran olay ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan kur farkı üzerinden KDV hesaplanarak genel esaslara göre işlem yapılır.

2.2 İhraç Kayıtlı Döviz Endeksli Teslimlerde Aleyhe Oluşan kur Farkları;

KDV kanununun 11/1-c maddesi uyarınca tecil – terkin kapsamında satın alınan mallara ait bedelin dövize endeksli olarak belirlenmesi durumunda, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan aleyhe kur farkları ihracatçı tarafından düzenlenecek fatura ile belgelendirilecek ve kur farkı üzerinden KDV hesaplanmak suretiyle ihracatçı tarafından beyan edilerek ödenecektir. Söz konusu hesaplanan KDV imalatçı tarafından genel hükümler çerçevesinde indirim yapılacaktır.

2.3. Kur Farkı Faturasının Düzenlenme Tarihi:

Döviz üzerinden vadeli olarak yapılan teslim ve hizmetlerde, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan kur farkına ilişkin fatura **işlem bedelinin tahsil edildiği tarihte** düzenlenecektir. Bedel tahsil edilmediği sürece, dövizli alacak ve borçların VUK' un 280 inci maddesine göre değerlemesi ve oluşan kur farklarının kambiyo karı veya zararı olarak ilgili dönem kurumlar/gelir vergisi matrahına dahil edilmesiyle yetinilecek; ayrıca kur farkı üzerinden KDV hesaplanmayacaktır.

2.4. Kur Farkı Faturalarında KDV Oranı:

Döviz üzerinden vadeli olarak yapılan mal teslimleri ve hizmet ifalarına ilişkin olarak sonradan ortaya çıkan kur farklarına, **teslim veya hizmetin vukuu bulunduğu (vergiyi doğuran olayın meydana geldiği) tarihte geçerli olan KDV oranının uygulanması gerekmektedir.** KDV kapsamına giren teslim ve hizmete ilişkin olarak KDV oranının sonradan yükseltilmesi veya düşürülmesinin bu açıdan bir önemi bulunmamaktadır.

2.5. Bedelin Taksitler Halinde Ödenmesi:

KDV Kanununun 10 uncu maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olayın meydana geleceği; 26 ıncı maddesinde de, bedelin döviz ile hesaplanması halinde, dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk Parasına çevrileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre, bedeli döviz cinsinden belirlenen mal teslimi ve hizmet ifalarında dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki cari kuru üzerinden KDV hesaplanması ve aynı dönemde beyan edilmesi gerekir.

Bedelin döviz cinsinden ve taksitler halinde, kısım kısım tahsil edilmesi durumunda ise her bir taksitte isabet eden kur farkı KDV'ye tabi olacaktır. Taksit tutarı KDV dahil bedel üzerinden tespit edilmişse, kur farkına ilişkin **KDV iç yüzde** uygulanarak; taksit tutarının vergi hariç bedel üzerinden tespit edilmiş olması halinde ise dış yüzde uygulanarak vergi hesaplanacaktır.

2.6. Bedelin Döviz Cinsinden ifade Edildiği Vadeli Satışlar Karşılığında Alınan Çek ve senetlerin Vadesinden önce ciro edilmesi veya kırdırılması:

Vadeli ve dövize endeksli yurtiçi satışlarla ilgili olarak alınan çek ve senetlerin ciro edilmesi veya kırdırılması halinde ortaya çıkan kur farklarının KDV karşısındaki durumu ile ilgili olarak Gelir idaresi Başkanlığı'na verilen özelgede; bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde mal teslimi ve hizmet ifasının gerçekleştiği **ilk safhada** vergiyi doğuran olay ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan kur farkı için lehine kur farkı oluşan alıcı veya satıcı tarafından bu farkın oluştuğu tarihte fatura düzenlenmesi gerektiği, dolayısıyla bu tür durumlarda **faturalaşmanın vergiye tabi işleme doğrudan taraf olanlar** arasında yapılacağı, ciro silsilesindeki diğer cirantalar arasında kur farkları nedeniyle faturalaşmanın söz konusu olmayacağı görüşüne yer verilmiştir. (bknz: 02.11.2011 tarihli özelge aşağıdadır.)

İdarenin bu görüşünden, döviz üzerinden düzenlenen **vadeli çek ve senedin ilk ciro edildiği veya kırdırıldığı tarihin, dövizli işlem bedelinin tahsil tarihi olarak kabul edildiği ve dolayısıyla bu tarihe kadar oluşan kur farkı üzerinden KDV hesaplanacağı, çek ve senedin daha sonraki safhalardaki el değiştirmelerinde ise kur farkına bağlı KDV hesaplanmasına gerek bulunmadığı** anlaşılmaktadır.

2.7. KDV'ye Tabi Olmayan Kur Farkları:

Mükelleflerin banka hesaplarında veya kasalarında mevcut bulunan yabancı paraların değerlemesi sonucu oluşan kur farkları, herhangi bir teslim veya hizmetin sonucu olarak ortaya çıkmadığından KDV'ye de tabi değildir. Bu paraların dönem sonlarındaki değerlemesi sonucu ortaya çıkan kur farklarının ilgili döneme ait gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir veya gider olarak dikkate alınılmasıyla yetinilir.

Aynı şekilde, KDV'nin konusuna girmeyen veya KDV'den istisna edilmiş işlemlere ilişkin olarak ortaya çıkan kur farklarının da KDV'ye tabi tutulması söz konusu değildir.

3. KUR FARKLARI KONUSUNDA YARGI ORGANLARININ GÖRÜŞÜ:

Kur farklarının KDV matrahına dahil unsurlardan olup olmadığına ilişkin olarak yargının farklı yönde verilmiş kararlarına rastlanılmaktadır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun tespit edebildiğimiz en yakın tarihli kararında; mal teslimi ve hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olayın meydana geldiği, bedelin döviz olarak hesaplanması halinde, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği teslim tarihindeki cari kur üzerinden muhasebeleştirilerek gelir kaydedilmesinin gerekli olduğu, dövizin farklı zamanlarda ödenmesi nedeniyle oluşabilecek kur farklarının bu bedeli menfi veya müspet olarak etkilemesinin düşünülmemeyeceği; nitekim, Kanunun 20 inci maddesinde bedel kavramının açıkça tanımlanmış olmasına rağmen kanun koyucunun aynı Kanunun 24 üncü maddesinin c bendinde vade farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzeri adlar altında sağlanan her türlü menfaat hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğunu kurala bağladığı, ancak kur farkına bunlar arasında yer vermediği; bu durumda, döviz üzerinden yapılan vadeli satışlarda, senedin tahsil edildiği tarihte malın teslimi ile oluşan vergiyi doğuran olay tarihine göre ortaya çıkan menfi veya müspet kur farklarının bedel kavramına dahil olmadığı, kur farkının Kanunun 24/c maddesinde matraha dahil olduğu belirtilen unsurlar arasında da sayılmadığı açık olduğundan katma değer vergisine tabi tutulmasına hukuken olanak bulunmadığına hükmedilmiştir (Danıştay VDDGK 18.10.2006 E.2006/50, K.2006/286). Danıştay 9 uncu Dairesinin 26.05.2004 tarihli ve E.2001/2624, K 2004/3556; 28.04.2005 tarihli ve E.2003/3833, K 2005/1095 sayılı kararları da aynı yöndedir. Buna karşılık Danıştay 11 inci Dairesinin kur farklarının KDV'ye tabi olduğu kararı mevcuttur (Danıştay 11.D.04.10.2000 tarihli, E.2001/1252 K.2000/3658).

Kur farklarının KDV karşısındaki durumuna yönelik olarak idare ve yargı organları arasında görüş birliği bulunmadığı dikkate alınarak, kur farkları üzerinden KDV hesaplanması ve ilgili dönemde beyan edilmesi uygun olacaktır.

Yer verilen konularda ek bilgi istenildiğinde lütfen bizimle temasa geçiniz.

**Saygılarımızla,
PARETO YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.**

KONU: LEHE VE ALEYHE OLUŞAN KUR FARKI ÖZELGESİ**T.C.****MALİYE BAKANLIĞI****GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI****GELİR YÖNETİMİ DAİRE BAŞKANLIĞI-I**

Sayı : B.07.1.GİB.0.01.53-010-19
Konu : Lehe ve aleyhe oluşan kur farkları

İlgide kayıtlı yazınız ekinde alınan ... Nak. ve Tic. Ltd. Şti.'ne ait 26/05/2008 tarihli dilekçe incelenmiş olup, gerekli açıklamalar aşağıda yapılmıştır.

KDV Kanununun 20 nci maddesinde; KDV nin matrahı, teslim ve hizmet işlemlerinin karşılığını teşkil eden bedel olduğu hükme bağlanmış; bedel deyimi ise alıcının ödediği veya borçlandığı para, mal ve diğer şekillerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamı olarak tanımlanmıştır.

Aynı Kanununun 24 üncü maddesinin (c) bendine göre de; "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 bulunduğu, aynı Kanununun 26 nci maddesinde ise bedelin döviz ile hesaplanması halinde dövizin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, kur farklarının KDV ye tabi tutulabilmesi için vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarih ile ödemenin yapıldığı tarih arasında ortaya çıkması, KDV matrahıyla bir ilişkisinin bulunması ve KDV matrahında bir değişiklik meydana getirmesi gerekmektedir. Dolayısıyla KDV matrahıyla ilişkilendirilemeyen kur farkları üzerinden KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

Bu açıklamalar çerçevesinde;

1- Bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak belirlendiği yurtiçi satışlar nedeniyle teslimin gerçekleştiği tarih ile ödemenin yapıldığı tarih arasında lehe veya aleyhe oluşan kur farkları üzerinden kural olarak, KDV hesaplanması gerekmektedir.

2- Döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak düzenlenen çek ve senetlerin ciro edildikleri veya kırdırıldıkları tarih itibarıyla ödeme gerçekleşmiş olduğundan, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarih ile çek veya senetlerin ciro edildikleri ya da kırdırıldıkları tarih arasında lehe veya aleyhe bir kur farkı oluşmuşsa, 105 Seri No.lu KDV Tebliğinin (E) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde hareket edilecektir.

3- Söz konusu çek ve senetlerin ciro edildikten veya kırdırıldıktan (ödeme gerçekleştirildikten) sonra nihai olarak tahsil edildiği tarihe kadar oluşacak kur farklarının KDV matrahı ile bir ilişkisi bulunmamaktadır. Bu nedenle, döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak düzenlenen ve vade tarihinden önce ciro edilen veya kırdırılan çek ve senetlerin ciro veya kırdırılma tarihinden sonra oluşan ve işlemin matrahında herhangi bir değişiklik meydana getirmeyen kur farkları için fatura düzenlenmesine ve KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

4- Mal teslimi veya hizmet ifası karşılığında alınan dövize endeksli çek ve senetlerin ödeme tarihinden önce dönem sonlarında yapılan değerlendirme nedeniyle ortaya çıkan ve bu aşamada işlemin matrahıyla ilişkilendirilmesi söz konusu olmayan kur farkları için de fatura düzenlenmeyecek ve KDV hesaplanmayacaktır.

5- Ancak bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak belirlendiği satışlar nedeniyle teslimin gerçekleştiği tarih ile ödemenin yapıldığı tarih arasında lehe veya aleyhe oluşan kur farkları için fatura düzenlenmişse ve düzenlenen bu faturada KDV hesaplanmışsa, hesaplanan bu KDV nin beyan edilerek ödeneceği tabiidir.

Bilgi edinilmesini ve gereğini rica ederim.