

KUR FARKININ KDV MATRAHINA DAHİL EDİLMESİNİN ORTAYA ÇIKARDIĞI SORUNLAR

Kur farkının KDV'ne tabi olup olmadığına ilişkin tartışmalar uzun zamandan beri devam etmektedir. En sonunda Danıştay kur farkının KDV'ne tabi tutulmayacağı yönündeki kararı üzerine ilgili genel tebliği iptal etmiştir. Bunun üzerine Hazine ve Maliye Bakanlığı sorunu kanun ile çözme yöntemini seçmiştir. 7161 sayılı Kanun ile KDV Kanununun 24/c maddesinde yapılan değişiklikle "kur farkları" KDV matrahına dahil edilmiştir. Bu konuyla ilgili olarak yayımlanan 25 nolu KDV Genel Uygulama Tebliğinde belirtilen açıklamalara rağmen, uygulamadaki tereddütler ve sorunlar devam etmektedir.

KDV Kanununun 26 ve 24 Üncü Maddeleri Arasındaki Çelişki

Bilindiği gibi katma değer vergisinin konusuna mal teslimi ve hizmet ifaları ile ithalat işlemleri girmektedir. Esas itibarıyla, mal teslimi veya hizmet ifasından sonra ortaya çıkan kur farkının mal teslimi veya hizmet ifası ile ilgisi bulunmadığından KDV'ye tabi tutulmaması gerekmektedir. Kanunun genel sistematığı ve geçmiş 34 yıllık uygulama da bu yöndedir. İşlem Türk Lirası üzerinden yapıldığı halde bedelin başka bir paraya **endekslenmesi** ekonomi için bir sorundur. Bu durumda kur farkının "vade farkından" bir farkı kalmamaktadır. Bedelin yabancı bir paraya endekslenmesi, işlemin vade farkı olarak değerlendirilmesi sonucunu doğurmaktadır. KDV Kanununun "döviz ile yapılan işlemler" başlıklı 26. Maddesinde, "**bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilir**" denilmektedir. Kanunun bu hükmü ile 24/c bendi hükmü birbiri ile çelişir hale gelmiştir. Buna göre işlem fiilen yabancı para ile yapılıyorsa, 26 ncı madde hükmüne göre, kur farkı KDV ile ilişkilendirilmemelidir. İşlemin yabancı bir paraya endekslediği durumlarda ise 24/c maddesi vade farkı kabul edilerek işlem yapılmalıdır. Bu iki işlemi birbirinden ayırmak gerekmektedir.

KDV Kanununun İthalatta Matrah başlıklı 21/c maddesine göre, muhatabın yurtdışında veya serbest bölgede olması halinde gümrük beyannamesinin **tescil tarihinden sonraki kur farkları** matraha dahil edilmemektedir. Burada üzerinde durulması gereken husus, mal ithali işlemlerinde gümrük beyanname tarihinden sonra ortaya çıkan kur farkları KDV'nin konusuna girmezken, aynı malın yurtiçinde alınıp satılmasında teslim tarihinden sonra meydana gelen kur farkının KDV'nin konusuna alınması ithalatın daha ucuz, yurt içindeki malın daha pahalı satılması sonucunu doğurur.

Bu nedenle, hizmet ithalinde gümrük beyannamesi düzenlenmediği için hizmet faturasının da gümrük beyannamesi sayılması ve fatura tarihinden veya faturanın deftere kaydedildiği tarihten sonra ortaya çıkan kur farkları için de KDV hesaplanmamalıdır. Aksi halde mal ithali ile hizmet ithali arasında farklı matrah tespiti söz konusu olur.

Kur Farkının İçindeki KDV'nin Hesabı

KDV'ne tabi bir mal/hizmet alım satımından kaynaklanan borç ve alacağın içinde muhasebe tekniği olarak hesaplanan KDV de bulunduğundan, kur farkının içindeki KDV'nin ayrıştırılması veya **ıçyüzde hesabına** göre işlem yapılması gerekmekte olup, yayımlanan genel tebliğ ve öteden beriki uygulama da bu yöndedir. Buna rağmen bazı görüş sahipleri Kanunda yapılan düzenlemeden sonra, kur farkına esas alacak veya borcun üzerine ayrıca KDV uygulanması gerektiği yönünde görüşlere rastlanmaktadır. Muhasebe tekniğinde ve uygulamasında, 120 ve 320 hesapların içinde KDV de vardır. KDV'den doğan alacak/borç kısmı ayrı hesaplarda izlenmiş olsaydı, mal bedeli için kur farkı üzerinden KDV hesaplanması gerektiği söylenebilirdi. Öteden beri alacak/borç tutarı içinde KDV de bulunduğundan ıçyüzde hesabının doğru olduğunu ve idarenin bu yöndeki uygulamasına eleştiri yöneltilmemesi gerekmektedir. Aksi halde, vergiden vergi alınması sonucu ortaya çıkar.

Tahakkuk Esası Mı, Tahsil Esası Mı?

Ticari kazançta tahakkuk esasının geçerli olduğu ve KDV'nin esas itibarıyla tahakkuk esaslı ticari işlemlerin (faaliyetin) üzerine oturtulduğu dikkate alındığında, kur farkından doğan KDV'nin tahakkuk yerine tahsil esasına bağlanması, muhasebe uygulamalarını içinden çıkılmaz bir hale getirmiştir. Bana göre, fatura tarihinden sonra ortaya çıkan kur farkı KDV matrahına dahil edilecekse, vergiyi doğuran olayın tahsile değil, tahakkuka bağlanması gerekir. Modern muhasebe uygulaması tahakkuk esaslıdır. 7161 sayılı kanun ile KDV Kanununun 24/c maddesine eklenen kur farkı ibaresinde "tahsil" ifadesi kullanılmadığı halde, 25 nolu Tebliğde KDV'nin tahsil tarihine ertelenmesi KDV'nin teorisine aykırı olduğu gibi uygulamada da ciddi hesaplama problemine neden olmakta, birden çok işlemin bulunduğu ve cari hesap şeklinde çalışıldığı durumlarda, kur farkından doğan KDV'nin matrahına ulaşmak için ilk giren ilk çıkar yönteminin uygulanması zorunlu hale gelmektedir.

Dönem sonlarında Vergi Usul Kanununun 280 inci maddesi uyarınca yapılan kur değerlemeleri nedeniyle ortaya çıkan kur farkı geliri/gideri olarak kaydedilen tutarın daha sonra, alacağın tahsil edildiği tarihte bu defa kur farkına ilişkin verginin içyüzde hesabı yöntemi ile hesaplanması nedeniyle, daha önce gelir/gider kaydedilen kur farkının terse dönmesi durumu ortaya çıkabilmektedir. **Örnek;**

(X) firması %18 oranlı bir mal satışı nedeniyle 10.000 USD alacağı için 31.12.2018 tarihinde alacağın vadesi henüz gelmediği için VUK'a göre 5,2609 TL üzerinden 1.500 TL kur farkı geliri tahakkuku yapmış, 5 Şubat 2019 tarihinde ise 5, 2520 TL kur üzerinden hesaplama yaparak alacağını tahsil etmiş olsun. 5 Şubat 2019 tarihinde hesaplayacağı kur farkı zararı $(5,2520-5,2609) = -0,0089 \times 10.000 = -89$ TL'dir. Tahsil tarihindeki net kur farkı karı $(1.500 - 89) = 1.411$ TL olacaktır. İç yüzde oranı hesabına göre hesaplanması gereken kur farkına ilişkin KDV ise $(1.411/0,18) = 1.195,67 \times 0,18 = 215,23$ TL'dir. **(Satış işlem tarihindeki kayıt pratiklik sağlamak amacıyla ihmal edilmiştir.)**

Muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

-----31.12.2018-----	
120 Alıcılar	1.500
646- Kambiyo Karları	1.500
Kur farkının kaydı	
-----05.01.2019 -----	
646- Kambiyo Zararları	304,23
391 – Hesaplanan KDV	215,23
120- Alıcılar	89,00
----- / -----	

Görüleceği üzere 2018 yılında gelir kaydedilen kur farkının bir kısmı kurdaki düşme ve KDV hesabı nedeniyle terse dönerek 2019 yılında kur farkı zararına dönüşmüştür.

Kur Farkından Doğan KDV'nin Faturaya Bağlanmasıdaki Güçlükler

Fatura tarihinden sonra ortaya çıkan kur farkları için içyüzde yöntemi esas olmak üzere, taraflarca faturaya gerek olmaksızın hesaplanan veya indirilecek KDV'nin hesaben yapılması mümkün hale getirilmelidir. Fatura satılan malın veya yapılan işin sonunda düzenlenen bir belge olduğuna göre, kur farkının hesabında satılan mal veya verilen hizmet bulunmadığından ayrıca fatura düzenlenmesine gerek olmamalıdır. Fatura işletmelere ciddi bir yük getirmekte ve neredeyse bütün mükellefler fatura düzenlemediği veya süresinde (7 gün içinde) fatura düzenlemediği gerekçesiyle vergi cezası ile karşı karşıya kalmaktadır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı 35. Maddedeki (**sair sebeplerle matrahta değişiklik**) yetkisini kullanarak, KDV indiriminin belgede ayrıca gösterilmesine gerek olmaksızın kayıtlara alınmasına izin vermelidir. Kur farkına ilişkin **hesaplama tablosu veya işlemini** “fatura benzeri belge” olarak kabul edilebilir. Bakanlık yetkisini kullanarak tüketicilerden olan mal iadelerinde gider pusulasını belge olarak kabul ettiğine göre, pek ala bu özel durum için de ayrı bir belgeye ihtiyaç duyulmayabilir. Perakende satış fişleri üzerinde KDV dahil tutarın içyüzde hesabı yapılarak indirimi mümkün ise neden kur farkı hesap tablosuna veya işlemine dayanılarak KDV hesaplanmasın veya indirim konusu edilmesin?

Tüketici Lehine Doğan Kur Farklarına İlişkin KDV’nin Düzeltmesi

Tüketicilerden olan mal iadelerinde gider pusulası düzenleneceği ve KDV indirimi yapılabileceği konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığının görüşü bulunmakla birlikte, **alıcı lehine** doğan kur farkı için gider pusulası üzerinden KDV indirimi yapılabileceği yönünde görüş ve uygulamalar bulunmaktadır. Örneğin, bir otel işletmesi yabancı uyruklu bir müşterisine vadeli olarak düzenlediği fatura bedelini tahsil ederken, müşteri lehine otel aleyhine doğan kur farkına isabet eden KDV’nin indirimi nasıl sağlanacaktır? Ortada bir hizmet iadesi olmayıp, alacak tutarının düzeltilmesi söz konusudur. Otel sahibi Dolar Kuru 7 TL iken düzenlediği fatura üzerinden KDV hesapladığı halde tahsil tarihinde kur 6 TL’ye düşmüş ise tahsil etmediği hasılatın KDV’sini düzeltmeli midir? Müşteri yurt dışında olduğuna göre gider pusulasında imzası olmayacağına göre kur farkının KDV’sinin indirimi mevcut belge düzenine göre nasıl sağlanacaktır?

Yabancı Para Cinsinden Düzenlenen Çek ve Senetlerden Kaynaklanan Kur Farkı Ve KDV’nin Hesabındaki Güçlükler

Dövizli çek ve senedin her el değiştirmesi (ciro edilmesi) durumunda her ciro işleminde ödeme diğer yönden de tahsil sayıldığıının kabul edilmesi gerekmektedir. Bu takdirde kur farkı faturasının çekin ilk sahibi adına mı, yoksa her bir ciranta sahibi adına mı düzenleneceği açık değildir. Bu konu mükellefleri ve muhasebecileri çok fazla yormaktadır. Uygulamada vadeli çek ve senetle yapılan ödemelerin ne şekilde izleneceği konusunda farklı görüş ve uygulamalar bulunmaktadır. Satıcı tarafından alınan bir çekin veya senedin ciro edilmesi halinde muhasebe kayıtlarında çek veya senedin kayda alınması ile ilgili alacak ve borç kapanmış olmaktadır. Çek veya senedin ödenmesi/tahsili aşamasında ortaya çıkan kur farkı faturasının kime düzenleneceği veya faturanın kimden alınacağıının takibi son derece zordur. Bu nedenle vadeli çek ve senetle yapılan işlemlerden doğan kur farkı için Kanunun 26’ncı maddesi çerçevesinde KDV uygulanmaması gerektiği görüşündeyim. KDV hesabı çek veya senedin düzenlendiği tarih itibarıyla sonlandırılmalıdır. Aksi takdirde pek çok mükellef fatura düzenlemediği veya almadığı gerekçesiyle özel usulsüzlük cezası ve vergi ziyayı cezalı KDV farkı ile muhatap olabilecektir.

Sakıp ŞEKER
Yeminli Mali Müşavir