

## DENET DUYURU

### Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 08.02.2022  
Duyuru No : 2022/019  
Yayımlandığı Yer : Yaklaşım Dergisi - Şubat 2022

Mehmet MAÇ  
Yeminli Mali Müşavir

### BEDELİ DÖVİZ İLE BELİRLENMİŞ OLAN MAL VEYA HİZMETLERDE KDV MATRAHININ HANGİ KUR ÜZERİNDEN HESAPLANACAĞI

#### I. GİRİŞ :

Bedeli döviz ile belirlenmiş olan mal veya hizmet satışlarında KDV matrahını bulabilmek için dövizli bedelin Türk Lirasına çevrilmesi gerekmektedir.

Bu hesaplamada, döviz tutarının HANGİ KUR üzerinden TL'ye çevrileceği bilgisine ihtiyaç duyulmaktadır.

Döviz kurlarının ciddi oranlarda iniş-çıkış göstermesi, KDV matrahları tespit edilirken hangi kurun kullanılacağı sorununu ön plana çıkarmaktadır.

KDV Kanunu'nun 26 ncı maddesi uyarınca, dövizli işlemlerde KDV matrahı ;

- Varsa ve öncelikle alıcı ve satıcının mutabık olduğu herhangi bir kur (cari kur)
- Taraflar cari kur belirlemediyse TCMB tarafından KDV'nin doğduğu gün itibariyle geçerli olmak üzere ilan edilen döviz alış kuru

#### BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14  
Park Plaza Kat:4  
34398 Maslak/İstanbul  
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00  
Fax: +90 212 365 62 02  
e-mail: bdo@bdo.com.tr  
www.bdo.com.tr

*Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.*

*BDO International global ağıının toplam gelirleri 2021 yılında 11,8 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.728 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 97.292 kişi çalışmaktadır.*

*Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.*

dikkate alınarak hesaplanmaktadır.

Bu konuya ilişkin görüş ve açıklamalarımız aşağıdaki bölümlerde sunulmuştur.

## II. KDV MATRAHININ TESPİTİNDE DİKKATE ALINMASI GEREKEN DÖVİZ KURU :

### A. KDV Kanunu'nun 26. Maddesi:

KDV Kanunu'nun 26. maddesinde, bedelin döviz ile ifade edildiği durumlarda dövizin HANGİ KUR üzerinden Türk Lirasına çevrileceği şöyle düzenlenmiştir:

*“Döviz İle Yapılan İşlemler*

#### *Madde 26*

*Bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Cari kuru belli olmayan dövizlerin Türk parasına çevrilmesine ilişkin esasları Maliye ve Gümrük Bakanlığı belirler.”*

Görüldüğü gibi KDV matrahının tespiti açısından varsa ve öncelikle cari kurun dikkate alınması, cari kurun bulunmadığı hallerde, KDV'nin doğduğu gün itibariyle geçerli resmi kurun kullanılması gerekmektedir.

### B. Varsa ve Öncelikle Taraflarca Serbestçe Belirlenmiş Olan Cari Kur Kullanılır:

**Dövizli işlemlerde KDV matrahının tespiti amacıyla dikkate alınması gereken kur, ilk planda, TARAFLARIN KENDİ ARALARINDA SERBESTÇE BELİRLEDİKLERİ CARİ KURDUR.**

#### 1. Cari Kurun Tespiti :

Döviz kurlarında şiddetli değişimlerin görüldüğü dönemlerde, döviz cinsinden belirlenmiş olan periyodik ödemeler için geçici olarak, resmi kura göre çok farklı kurların taraflarca dikkate alındığı görülmüş olup, böyle bir uygulamanın KDV kaçağı meydana getirmediği açıktır. Çünkü KDV açısından öncelikli kur cari kur olup, resmi kur cari kurun belli olmadığı haller içindir.

Cari kurun öncelikli olduğu hususu, Maliye İdaresi tarafından da kabul görmektedir.

Örnek vermek gerekirse bir özelgede <sup>1</sup> ;

“

<sup>1</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.08.2017 tarih ve 11395140-105[VUK-1-20626]-256502 sayılı özelge.

.....

Buna göre, yurtiçindeki müşterileriniz adına düzenleyeceğiniz faturalarınızın, Türk para birimi ile düzenlenmesi esas olup, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla yabancı para birimine göre de düzenlenmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilme şartı bulunmamaktadır.

Bu durumda, yurt içi firmalara yapılan satışlara ilişkin olarak yabancı para birimi kullanarak düzenlediğiniz faturalarda yer vermek üzere, fatura muhteviyatı döviz cinsinden tutarın Türk Lirası karşılığının belirlenmesinde;

- Alıcı ile aranızda yapılan sözleşmede döviz kurunun taraflarca belirlenmiş olması halinde, sözleşmede belirlenen döviz kurunun,

- Alıcı ile aranızda yapılan sözleşmede döviz kurunun taraflarca belirlenmemiş olması halinde ise, faturanın düzenlendiği tarihte Resmi Gazete' de yayımlanan T.C. Merkez Bankası döviz alış kurunun

dikkate alınması gerekmektedir.”

denilmiştir.

Keza başka bir özalgede <sup>2</sup> şu açıklamalar yapılmıştır:

“1- Yurtiçi firmalardan yapacağınız dövize endeksli mal alımlarına istinaden düzenlenen sözleşmede döviz kurunun taraflarca belirlenmesi halinde, (avans olarak yapılan ödemelerde dahil) düzenlenecek satış faturalarında Türk Lirası karşılığının gösterilmesi şartıyla, sözleşmede belirlenen döviz kuru üzerinden ilgili bedelin Türk Lirasına çevrilerek defter kayıtlarına geçirilmesi,

2- Mal ithalatında, mal bedeli ile mal bedeli üzerinden Gümrük Makbuzu üzerinde hesaplanan Gümrük Vergisi ve KDV'nin hesaplanmasında 4458 sayılı Gümrük Kanununun 30 uncu maddesinde belirtilen T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru geçerli olacağından, mal bedeli ve söz konusu vergilerin T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden Türk Lirasına çevrilerek defter kayıtlarına geçirilmesi,

3- Yurtiçi firmalardan yapacağınız dövize endeksli mal alımlarına istinaden taraflarca mal alım sözleşmesinde döviz kurunun belirlenmemiş olması ve satış faturasında mal bedelinin T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden hesaplanması durumlarında, ödeme için taraflarca döviz kuru belirlenmediğinden düzenlenecek satış faturalarındaki bedelin T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevrilerek defter kayıtlarına

<sup>2</sup> Büyük Mükellefler Vergi Dairesi tarafından verilmiş olan 02.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB 4.99.16.01.0-VUK-280-6 sayılı özalg.

geçirilmesi, ayrıca fatura düzenleme tarihinden, ödemenin gerçekleştiği tarihe kadar lehinize oluşan kur farkları için şirketinizce satıcıya, aleyhinize oluşan kur farkları için ise satıcı tarafından adınıza fatura düzenlenerek, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.”

TARAFLAR CARİ KURU DİLEDİKLERİ ŞEKİLDE BELİRLEYEBİLİRLER.

Bu durumu garipsememek ve keyfilik olarak algılamamak gerekir.

Çünkü fiyat serbestisi olan tüm teslim ve hizmetlerde TL bedel serbestçe tayin edilebildiğine göre, bedel yabancı para cinsinden belirlenip kurun serbestçe belirlenmesi mümkün olabilmelidir.

Zaten fiyatın döviz olarak ifade edilmesi yanında bu fiyatın hangi kur üzerinden TL'ye çevrileceğinin belirlenmesi TL cinsinden fiyat ifade edilmesi ile eş anlamlıdır.

Cari kur belirlemede ödeme zamanı önem arz edebilmektedir.

Taraflar fiyatı döviz cinsinden belirlemekle beraber kur olarak tahsilatın yapıldığı tarihlerdeki resmi kurları cari kur olarak tanımlayabilirler.

#### Örnek:

Bedeli 100.000 USD olarak belirlenmiş olan bir işleme ait olarak alıcının satıcıya 50.000 USD avans vereceği bakiye tutarın işin bitiminde ödeneceği, bu işlemde uygulanacak cari kurun ödeme tarihlerindeki resmi alış kurları olacağı karara bağlanmıştır. Avansın ödendiği tarihteki dolar kuru 9,50 TL için bitimindeki dolar kuru ise 13,50 TL'dir.

Bu durumda KDV matrahının;

$$50.000 \times 9,50 = 475.000$$

$$50.000 \times 13,50 = \underline{675.000}$$

TOPLAM : 1.150.000 TL olarak tespit edilebilmesi gerekir.

Aynı sonuca, ( 100.000 x 13,50 = ) 1.350.000 şeklinde bulunacak tutara aradaki fark olan 200.000 TL erken ödeme iskontosu göstermek suretiyle ( 1.350.000 - 200.000 = ) 1.150.000 TL iskonto sonrası tutar şeklinde ulaşmak da mümkündür.

Cari kurun ne zaman tespit edilmesi gerektiği konusunda bir hüküm bulunmadığı gibi, cari kurun sonradan değiştirilmesine de herhangi bir engel yoktur.

Taraflar işleme ait faturanın düzenlenmesinden önce herhangi bir zamanda aralarında serbestçe cari kur belirleyebilirler, cari kuru istedikleri zaman değiştirebilirler. Hatta fatura düzenlendikten sonra cari kur değişikliği yaparak lehte veya aleyhte fiyat farkı oluşturabilirler.

Nitekim, döviz kurlarının yüksek oranda iniş veya çıkış gösterdiği durumlarda taraflar resmi kur yerine, aralarında belirledikleri cari kurun dikkate alınmasını ve cari kur üzerinde revizyon yapılmasını öngörebilmektedirler.

## 2. Cari Kur Tespitindeki Serbestliğin Sınırı (Emsal Bedel veya Emsal Ücret) :

KDV Kanunu'nun 27 nci maddesinde KDV matrahı olarak dikkate alınan bedelin, ilgili malın emsal bedeline veya ilgili hizmetin emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücretinin esas alınacağı hükmü mevcuttur.

Prensip olarak, bedeli veya fiyatı dövizle belirlenmiş olan işlemlerde KDV matrahının tespiti için kullanılacak cari kur taraflarca serbest olarak tespit edilebilmekle beraber, bu kurun tatbiki ile bulunacak TL bedelin KDV Kanunu'nun 27 nci maddesine aykırı düşmemesi gerektiği tabiidir.<sup>3</sup>

Bir malın veya hizmetin bedelinin, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde düzenlenmiş olan transfer fiyatlandırması açısından düşük bulunması suretiyle tenkit edildiği hallerde bu bedel KDV Kanunu'nun 27. maddesine de aykırı sayılarak KDV açısından da irdelenmektedir.

## C. Cari Kurun Belli Olmadığı Durumlarda, TCMB Döviz Alış Kuru Kullanılır:

Taraflar kendi aralarında bir cari kur belirlememişlerse, kurun ne olacağı konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir. KDV açısından T.C. Merkez Bankası tarafından günlük olarak belirlenen DÖVİZ ALIŞ KURU dikkate alınmaktadır. (KDV Kanunu'nun 26. maddesi ve KDV Genel Uygulama Tebliğinin III/A-1.1. no.lu bölümü)

## D. TCMB Tarafından Döviz Kurlarının Belirlenişi ve İlanı :

Günümüzde Merkez Bankası saat 10.00 ile 15.00 arasında 6 kere kur belirlemesi yapmakta, bunların aritmetik ortalamasını 15.30'da o günün kuru olarak web sitesinde duyurmaktadır.<sup>4</sup>

<sup>3</sup> KDV açısından emsal bedeli veya emsal ücreti hakkında geniş bilgi için KDV 6 isimli e-kitabımızın 27 nci maddeye ilişkin bölümüne bakınız.

([www.denet.com.tr/yayinlarimiz/kitaplar/KDV6](http://www.denet.com.tr/yayinlarimiz/kitaplar/KDV6))

<sup>4</sup><https://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/TR/TCMB+TR/Main+Menu/Temel+Faaliyetler/Doviz+Efektif/Doviz+ve+Efektif+Piyasaları/Gosterge+Niteligindeki+Kurlar>

Resmi tatiller, hafta sonları ve yarım gün çalışılan günlerde TCMB tarafından kur belirlenmesi yapılmamaktadır. KDV'si TCMB'nin kur belirlenmesi yapmadığı günlerde doğan işlemler bakımından, belirlenmiş son kurun dikkate alınabileceği görüşündeyiz.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/A-1.1. bölümünde ;

*“Merkez Bankasıncı Resmi Gazetede ilan edilmeyen dövizlerin Türk parasına çevrilmesinde ise cari döviz kuru esas alınır.”*

denilmiştir.

“Cari kur” tabiri, taraflarca serbest olarak tespit edilip mutabık kalınan kur anlamında kullanıldığına göre, resmi kuru günlük olarak ilan edilmeyen para birimleri üzerinden belirlenmiş bedellerin Türk Lirasına çevrilmesinde, alıcı ve satıcının kuru aralarında serbestçe kararlaştırabilecekleri anlamını çıkarmak mümkündür.

#### **E. Hangi Günün Kuru:**

Taraflar cari kuru belirlemişlerse, kur zaten bellidir. Hangi günün kurunun dikkate alınacağı sorusu yoktur.

Cari kurun belirlenmediği hallerde, KDV matrahının tespiti açısından KDV'yi doğuran olayın meydana geldiği gün için geçerli TCMB döviz alış kuru dikkate alınır.<sup>5</sup>

### **III. UYGULAMA ÖRNEKLERİ VE ÖZELLİK GÖSTEREN HALLER:**

#### **A. Dövizli Bedelin Avans Olarak ve/veya Gecikmeli Şekilde Tahsil Edilmesi :**

Bilindiği gibi avans alınması KDV doğurucu olay değildir. (KDV Kanunu'nu madde 10)

Dövizli bedelin işleme ait KDV tutarı tespit edildikten sonra ödenmesinden doğan kur farkları ise, işlemin tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanmasını gerektirmektedir. (KDV Kanunu'nu madde 24)

---

<sup>5</sup> KDV'nin hangi işlemlerde ne zaman doğduğu hakkında detaylı bilgi için KDV 6 isimli e-kitabımızın 10 uncu maddeye ilişkin bölümüne bakınız.

([www.denet.com.tr/yayinlarimiz/kitaplarimiz/KDV\\_6](http://www.denet.com.tr/yayinlarimiz/kitaplarimiz/KDV_6))

DENET DUYURU

Sayı : 2022/019

Dövizli bedelin bir kısmının avans olarak alınması bir kısmının da KDV doğduktan sonra tahsil edilmesi halinde KDV matrah ve tutarlarının nasıl hesaplanacağı aşağıdaki örnek yardımıyla açıklanmıştır.

**ÖRNEK :**

%18 oranda KDV ye tabi olan ve istisna kapsamına girmeyen bir işlemin KDV hariç bedeli, 8.000 USD olarak belirlenmiş, cari kur öngörülmemiş ve USD resmi döviz alış kuru 14 TL iken 2.000 USD (veya muadil para) avans olarak alınmıştır. İşlemin (KDV doğuran olayın) gerçekleştiği gündeki resmi döviz alış kuru 14,50 TL, bakiye 6.000 USD'nin daha sonra tahsil edildiği gündeki kur ise 15 TL'dir.

102 BANKALAR	28.000
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	28.000
Avans tahsili (2.000 \$ x 14 = 28.000)	

Maliye İdaresi, alınan veya verilen dövizli sipariş avanslarını aletade döviz borcu veya döviz alacağı olarak yorumlamakta ve buna göre kur değerlemesine tabi tutulmasını istemektedir.<sup>6</sup>

Buna göre örneğimizdeki alınan dövizli sipariş avansı için fatura düzenleme tarihi itibarıyla geçerli TCMB döviz alış kuru üzerinden değerlendirme yapılmak suretiyle aşağıdaki yevmiye maddesi oluşturulmalıdır:

656 KAMBIYO ZARARLARI	1.000
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	1.000
Dövizli avans kur değerlemesi 2.000 \$ x (14,50-14)=1.000 TL	

Bu şekilde ortaya çıkan kur farkı KDV hesaplanmasını gerektirmez. Çünkü Maliye İdaresi dövizli sipariş avanslarına nakdi borç-alacak gözüyle bakmaktadır. Kaldı ki bu avansın dahil

<sup>6</sup> Dövizli avanslar hakkında geniş bilgi için Yaklaşım Dergisi'nin Temmuz 2001 sayısında yayımlanan "DÖVİZLİ SİPARİŞ AVANSLARINDA KUR DEĞERLEMESİ YAPILIR MI?" başlıklı yazımıza bakınız.

olduğu toplam bedel KDV'nin doğduğu gün geçerli olan 14,50 TL kur dikkate alınarak KDV matrahı bulunmuş ve aşağıdaki yevmiye maddesi yapılmıştır:

120 ALICILAR H.	136.880
600 YURTII SATIřLAR	116.000
391 HESAPLANAN KDV (116.000 x 0,18)	20.880
Sipariřin yerine getirilmesi ve fatura kesilmesi (8.000 \$ x 14,50 = 116.000 + KDV)	

340 ALINAN SİPARİş AVANSLARI	29.000
120 ALICILAR	29.000
Sipariş avansları hesabının alıcılar hesabı ile kapatılması	

102 BANKALAR	20.880
120 ALICILAR	20.880
KDV tutarının ayrıca tahsil edilmesi	

Bu ařamada ALICILAR HESABI 87.000 TL borç bakiye vermekte olup bu rakam 14,50 TL kura göre 6.000 USD'lik bakiye alacağı ifade etmektedir.

102 BANKALAR	90.000
120 ALICILAR	90.000
Bakiye 6.000 \$ ın tahsili (6.000 X 15 = 90.000)	

Bu aşamada müşteri cari hesabı dolar bazında kapanmıştır. Fakat kur farkı nedeniyle alıcılar hesabı (29.000 + 20.880 +90.000) - 136.880 = 3.000 TL alacak bakiye vermektedir. Söz konusu bakiye, bedelin kısmen geç tahsilinden kaynaklanan ve satıcı lehine oluşmuş kur farkıdır. Satıcı, 3.000 + KDV şeklinde



bir fatura düzenleyecek ve bu faturadaki KDV yi müşterisinden ayrıca tahsil edecektir.

Satıcı bu faturasını şu şekilde kayda alır :

100 KASA (Alıcıdan nakit tahsilat)	540
120 ALICILAR	
	3.000
602 DİĞER GELİRLER	
-Kur farkı	3.000
391 HESAPLANAN KDV	540

Böylelikle müşteri cari hesabı kapanmış olur. Müşterinin ayrıca nakden ödediği kur farkına ilişkin KDV (540 TL) indirilecek KDV olarak dikkate alınacağı için müşteriye ilave maliyet getirmeyebilir. Ancak müşteri KDV mükellefi değilse, kur farkı KDV si maliyetini yükseltmekte, KDV mükellefi ise fakat devrolan KDV sorunu varsa finansal açıdan zarara uğramaktadır. Bu nedenlerle çoğu zaman alıcı durumundaki kişi ve firmalar kur farkı KDV sini ödeme konusunda direnç göstermektedirler.<sup>7</sup>

Yukarıdaki örnekte görüldüğü üzere bedeli döviz olarak veya dövize endeksli şekilde belirlenmiş olan işleme ait KDV, bedelin erken veya geç ödenmesinden etkilenmemiş, ödeme zamanına bakılmaksızın KDV nin doğduğu gün için geçerli kur üzerinden hesaplanmıştır.

## B. Dövizli Faturanın Erken Kesilmesi :

KDV yi doğuran olay malın teslimi veya hizmetin tamamlanması olmakla beraber, bu teslim veya hizmetten önce fatura düzenlendiğinde KDV, belgenin düzenlendiği tarih itibarıyla doğmaktadır. ( Md. 10/b )<sup>8</sup>

<sup>7</sup> Kur farklarının KDV karşısındaki durumu hakkında geniş bilgi için, Lebib Yalkın Dergisi'nin Haziran 2019 sayısında yayımlanan "**KUR FARKLARININ KDV'YE TABİ HALE GETİRİLMESİ VE BU KONUDA ÖN PLANA ÇIKAN SORU VE SORUNLAR**" başlıklı makalemize bakınız. (KDV 6 isimli e-kitabımızın 1 inci maddeye ilişkin 6.6. no.lu bölümü - [www.denet.com.tr/yayinlarimiz/kitaplarimiz/KDV\\_6](http://www.denet.com.tr/yayinlarimiz/kitaplarimiz/KDV_6))

<sup>8</sup> Faturanın erken düzenlenmesi konusunda geniş bilgi için Mükellefin Dergisinin Aralık 2004 sayısında yayımlanan "**MAL TESLİM EDİLMEYEN VEYA HİZMET TAMAMLANMADAN ÖNCE FATURA KESİLEBİLİR Mİ ?**" başlıklı yazımıza bakınız. ([www.denet.com.tr / yayinlarimiz/ makaleler / mehmetmac/2004](http://www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makaleler/mehmetmac/2004))

Böyle bir durumda fatura yabancı para veya yabancı paraya endeksli şekilde kesildiğinde KDV matrahı, taraflarca belirlenmiş bir cari kur yok ise fatura tarihinde geçerli TCMB döviz alış kuruna göre belirlenmektedir.

**ÖRNEK :**

Bir restorasyon işi, 115.000 EURO+KDV karşılığı TL bedelle ihale edilmiş ve bedelin tamamı işin devamı sırasında (Kur 14,00 TL iken  $115.000 \times 14,00 = 1.610.000$  TL olarak) ödenmiştir. Aradan bir süre geçmiş ve iş bitmeden önce (Kur 15 TL, iken) fatura düzenlenmiştir. İşin tamamlandığı tarihteki kur 16 TL.'dir.

Bu olayda fatura şöyle düzenlenmelidir.

RESTORASYON BEDELİ (115.000 x 15 =)	1.725.000
% 18 KDV	310.500
	+
	<u>2.035.500</u>

Dikkat edilirse KDV matrahı paranın tahsil edildiği veya işin bittiği gündeki kura göre değil, faturanın erken kesilmesi suretiyle KDV nin doğduğu gündeki kur üzerinden hesaplanmıştır.

Faturada işi yapanın hasılatı 1.725.000 TL olarak görünmekle beraber net ve nihai hasılat 1.610.000 TL.'dir. Çünkü işi yapan, erken tahsilat dolayısıyla oluşan dövizli avans borcu dolayısıyla 115.000 TL. aleyhte kur farkına maruz kalmış, böylelikle bu işe ilişkin net hasılatı 1.610.000 TL. olarak teşekkül etmiştir.

Nihai hasılat 1.610.000 TL iken KDV nin 1.725.000 TL. üzerinden hesaplanması anlamlı değildir. Bize göre işi yapan, 115.000 TL. iskonto uygulamak suretiyle KDV matrahını nihai hasılatına indirgeme hakkına sahiptir.

Buna göre fatura şu şekilde kesilir :

Restorasyon Bedeli (115.000 x 15 )	1.725.000
İskonto (erken tahsilat iskontosu)	115.000
-	
KDV Matrahı (İskonto sonrası bedel)	<u>1.610.000</u>
KDV	289.800
+	
	<u>1.899.800</u>

Görüldüğü gibi aynı işlemin KDV si iskontonun etkisiyle 310.500 den 289.800 TL.'ye düşmüştür. Bu düşüş bize göre yasaldir. Çünkü 26 ncı madde hükmü, iskontoların matraha dahil olmadığı yolundaki hükmü (Md.25/a y1) bertaraf

edemez. Kaldı ki bu iskontonun yapılması için erken tahsilat gibi çok haklı bir neden vardır.

Kaldı ki bu örneğimizde taraflar sonradan da olsa fatura düzenlenirken cari kur olarak 14 TL'nin dikkate alınacağını kararlaştırırlarsa, faturanın 115.000 TL X 14 =1.610.000 TL + KDV şeklinde düzenlenmesi suretiyle veya dövizli fiyattan vazgeçip 1.610.000 + KDV TL bedel üzerinden kur farkı ortaya çıkarılmaksızın cari hesabın kapatılması mümkündür.

### C. İthalatta Durum :

İthalatta KDV yi doğuran olay, prensip olarak gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başladığı, yani gümrük beyannamesinin tescil edildiği tarihtir (Md.10/ı). Dövizli işlemlerde KDV matrahı, KDV nin doğduğu gündeki kur üzerinden belirlendiğine göre, ithalde KDV matrahını oluşturan unsurlardan biri olan mal bedelinin de gümrük beyannamesinin tescil tarihine göre belirlenmesi ve bu şekilde kalması gerekir.

Eskiden gümrük beyannamesinin tescilinden fiili ithale kadar geçen sürede oluşan kur farkının ayrıca dikkate alınması gerekiyor ve bu durum farklı uygulamalara, haksızlıklara ve sorun çıkmasına yol açıyordu. 21 inci maddede yapılan değişiklikle, bu sorun giderilmiş, ithalde KDV matrahının tespitinde mal alış bedeli açısından gümrük beyannamesinin tescil tarihindeki kur esas alınmaya başlanmıştır.<sup>9</sup>

### IV. SONUÇ :

Bedeli döviz olarak belirlenmiş işlemlere ait KDV matrahının bulunmasında,

- Varsa taraflarca serbestçe belirlenmiş olan cari kur,
- Cari kurun belirlenmediği hallerde, KDV'nin doğduğu gün için geçerli olan TCMB döviz alış kuru

dikkate alınır. (KDV Kanunu 26 ncı maddesi)

Bu konudaki yasa hükmü ve açıklamalar yeterlidir.

Yakın geçmişte döviz kurlarında meydana gelen yüksek oranda iniş ve çıkışlar, dövizli işlemlerde KDV matrahının tespiti ile ilgili soruları yoğunlaştırmış olması nedeniyle konu hakkında bilgi verilmesinin yararlı olacağı düşünülerek bu yazımız hazırlanmıştır.

<sup>9</sup> İthal bedelinin sonradan ödenmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farkları hakkında geniş bilgi için Lebib Yalkın Dergisi'nin Şubat 2021 sayısında yayınlanan "**İTHAL EDİLMİŞ OLAN MALLAR İLE İLGİLİ OLARAK SONRADAN ORTAYA ÇIKAN KUR FARKLARI**" başlıklı yazımıza bakınız. ([www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makalelerimiz/MehmetMAC/2021](http://www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makalelerimiz/MehmetMAC/2021))