

Duyuru Tarihi : 12.02.2010
Duyuru No : DUYURU/2010-013
Yayımlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI DERGİSİ / OCAK 2010 / SAYI : 341 / Sayfa : 4-6

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir
mehmet.mac@bdo.com.tr

KUR FARKI FATURALARI NORMALDE “Kur Farkı + KDV” ŞEKLİNDE OLMALIDIR. KDV NİN İÇYÜZDE SURETİYLE HESABI TARAFLARIN ANLAŞMASINA BAĞLIDIR.

ÖZET:

Maliye İdaresi kur farklarının KDV'ye tabi olduğu görüşündedir. Bu görüşe katılmıyoruz. Kur farkı KDV'ye tabi tutulmak istendiğinde, KDV Kanunu'nun 20 nci maddesindeki matrah tanımı uyarınca kur farkının matrah olarak dikkate alınması, hesaplanan KDV'nin kur farkına eklenerek fatura edilmesi gerekir. Ancak taraflar kur farkı KDV'sinin içyüzde suretiyle hesaplanacağı konusunda mutabık iseler, KDV tutarı içyüzde suretiyle hesaplanabilir ve KDV dahil tutarı kur farkına eşit olacak şekilde fatura düzenlenebilir.

Anahtar kelimeler: Kur farkı + KDV, içyüzde, matrah

1. GENEL AÇIKLAMA :

105 no.lu KDV Genel Tebliği ile kur farklarının KDV'ye tabi olduğu hakkındaki Maliye Bakanlığı görüşü ilk defa Tebliğ bazında ifade edilmiş ve kur farklarına uygulanacak KDV oranının bu farka ilişkin işlemin tabi bulunduğu KDV oranı olduğu açıklanmıştır.

Bilindiği üzere kur farklarının KDV karşısındaki durumu öteden beri tartışılan, farklı görüşlere konu olan karmaşık bir meseledir.

Kur farklarının KDV karşısındaki durumu hakkındaki görüşlerimizi içeren makalelerimiz www.bdodenet.com.tr adresli sitemizin mali danışmanlık/makalelerimiz/Mehmet Maç/2001ve 2002 bölümlerinde yer almaktadır.

Söz konusu makalelerimizde belirttiğimiz gibi bizim görüşümüz, kur farklarının KDV ye tabi olamayacağı yönündedir. Buna mukabil Maliye İdaresi ısrarla kur farklarında KDV aramakta, Danıştay ise kur farklarının KDV ye tabi olup olmadığı konusunda çelişkili kararlar vermektedir.

Bu durumda birçok mükellef, vergisel risk almamak adına kur farkları için KDV'li fatura düzenlemektedir.

Ancak bu faturaların;

- “Kur farkı + KDV” şeklinde mi olması gerektiği,
- Oluşan kur farkının bir kısmının içyüzde hesabı ile KDV olarak ayrılmak suretiyle mi düzenleneceği,

konusunda alıcı ile satıcı arasında görüş ayrılıkları oluşabilmektedir.

Bu yazımızda, dövizli veya dövize endeksli satış dolayısıyla oluşan cari hesap bakiyesinin ödeme gerçekleşinceye kadar meydana getirdiği negatif veya pozitif kur farkının KDV matrahı olması gerektiği ve faturanın “Kur farkı + KDV” şeklinde düzenlenmesinin doğal olduğu, ancak tarafların KDV nin içyüzde yoluyla hesaplanacağı yönündeki mutabakatlarının da geçerli bulunduğu yönündeki görüşlerimiz açıklanmıştır.

2. KUR FARKINDA (+ KDV) ESASININ MI, YOKSA İÇYÜZDE HESABININ MI GEÇERLİ OLDUĞU YÖNÜNDEKİ MALİYE BAKANLIĞI GÖRÜŞÜ :

Maliye Bakanlığı’nın çok sayıdaki mukteza ile ve 14 nolu KDV Sirküleri ile belirttiği görüşü, kur farkını doğuran cari hesap bakiyesi KDV tutarını da içeren bakiye ise, KDV hesabının içyüzde yoluyla yapılması, cari hesap bakiyesi sadece mal veya hizmet bedelinden oluşuyorsa (KDV içermiyorsa), ortaya çıkan kur farkına ilaveten KDV hesaplanması gerektiği yönündedir.

Ancak İdarenin bu görüşünün devam edip etmediği hakkında kuşkumuz vardır. Çünkü son olarak çıkarılan 105 no.lu KDV Genel Tebliğinde Bakanlık, kur farklarının vade farkı mahiyetinde olduğunu ve bu farklar üzerinden (+ KDV şeklinde) KDV hesaplanması gerektiğini belirtmiş, içyüzde yoluyla KDV hesabından hiç söz etmemiştir.

3. KUR FARKI FATURALARININ (+ KDV) ŞEKLİNDE Mİ, KDV’NİN İÇYÜZDE SURETİYLE HESAPLANARAK MI DÜZENLENECEĞİ HAKKINDAKİ GÖRÜŞÜMÜZ :

Yukarıda da belirttiğimiz gibi biz, kur farklarının KDV ye tabi olmadığı görüşündeyiz.

Çünkü kur farklarının KDV ye tabi olduğuna dair bir yasa hükmü yoktur.

Maliye Bakanlığı, kur farklarını vade farkına yahut fiyat farkına benzetmek suretiyle kur farklarında KDV aramaktadır. Böyle bir benzetme yapmak yanlıştır.

Ancak vergisel riskten kaçınmak için, lehine kur farkı doğmuş olan mükellef, bu kur farkı nedeniyle KDV hesaplamak istediğinde, kur farkını matrah olarak kabul etmeli **kur farkı üzerinden hesapladığı KDV yi, kur farkı tutarına eklemek suretiyle fatura düzenlemelidir.**

Çünkü KDV nin MATRAHI BEDELDİR. (KDV Kanunu Madde:20)

İdari anlayışa göre, kur farkına sebebiyet veren işlemin bedeli kur farkı miktarınca değiştiğine göre, kur farkına ilişkin KDV nin matrahı da kur farkı tutarıdır. Dolayısıyla **kur farkı faturasının “KUR FARKI + KDV” şeklinde düzenlenmesi yasadaki “matrah” tanımının gereğidir.**

Ancak, tarafların fiyatı (bedeli) KDV dahil olarak belirlemelerine engel yoktur. Dövizli alım satımda bulunan taraflar, doğacak kur farkının, KDV içerecek bir fark olduğu konusunda mutabık iseler, KDV tutarının içyüzde suretiyle hesaplanarak fatura düzenlenmesinde de yasaya aykırılık yoktur.

Ancak bu uygulamada lehine kur farkı doğmuş olan taraf, bu kur farkının KDV kadarlık kısmından mahrum kalmış olmaktadır.

Sonuç olarak dövizli işlemlerde normal uygulama, “*Kur farkı + KDV*” şeklinde fatura düzenlenmesidir.

KDV nin içyüzde suretiyle hesaplanması, lehine kur farkı doğan tarafı zarara uğratan, ancak tarafların mutabakatı ile uygulanmasına yasal engel bulunmayan bir tatbikattır.

Yukarıdaki açıklamalarımızdan anlaşılacağı üzere, KDV nin hesap şekli, tarafların nasıl anlaştığına bağlı olan bir husustur. Maliye İdaresi'nin kur farkında KDV nin şu veya bu şekilde hesaplanacağı yolunda yönlendirme yapmaya hakkı yoktur. Bu tür yönlendirmeleri içeren muktezalar ve 14 no.lu KDV Sirküleri bize göre geçersizdir ve taraflar arasında serbestçe belirlenmesi gereken bir hususa haksız müdahale niteliğindedir. Kaldı ki, Maliye İdaresi'nin bu görüşünü koruduğu hususunda da belirginlik yoktur.

Konunun daha iyi anlaşılması için aşağıda basit bir örnek verilmiştir :

ÖRNEK :

Bir mükellef başka bir mükellefe \$ kuru 1,40 TL iken, 1000 \$ + 180 \$ KDV şeklinde fatura düzenleyerek mal satmış, bu suretle oluşan 1.180 \$ lık alacağını, \$ kuru 1,50 olduğunda 1.180 \$ teslim almak suretiyle tahsil etmiştir.

Bize göre bu olayda tarafların kur farkına ilişkin KDV nin içyüzde suretiyle hesaplanacağı yönünde bir mutabakatları yoksa, alıcı 1.180 \$ ödeme yaparak borcundan kurtulamaz.

Çünkü bu satışta ortaya çıkan kur farkı ($1.180 \$ \times 0,10 =$) 118 TL olup, bunun yanı sıra 118 TL lik matraha ait olarak, ($118 \times 0,18 =$) 21,24 TL KDV ortaya çıkmıştır. Satıcı, kur farkına ilaveten bu 21,24 TL lik KDV tutarını da içeren fatura düzenleyerek alıcıya 21,24 TL lik KDV indirim hakkı vermiştir. Bunu karşılığı olan 21,24 TL yi de 1.180 \$ a ilaveten tahsil etmelidir. Ortaya çıkan kur farkını oluşturan alacağın 180 \$ lık kısmının satılan mala ait KDV den oluşması, KDV nin içyüzde suretiyle hesabının gerekçesi olamaz. Çünkü ortada 1.180 \$ lık bir alacak vardır. Bu alacağın ne kadarının KDV den, ne kadarının mal bedelinden doğduğunun önemi yoktur. Önemli olan KDV içersin-içermesin bir dövizli alacağın varlığı ve bu alacağın ortaya çıkardığı kur farkının tutarıdır. Bu tutar KDV nin matrahıdır. KDV nin bu tutara ilaveten hesaplanması gerekir.

Şayet tarafların kur farkına KDV nin dahil olduğu şeklinde bir anlaşması yoksa, alıcı 1.180 \$ ödemekle yetinemez, buna ilaveten doğmuş olan ve kendisine indirim hakkı olarak sunulmuş bulunan 21,24 TL tutarındaki KDV yi de ödemek zorundadır. Kur farkının satıcı aleyhine değiştiği (düştüğü) durumda da aynı hususlar satıcı açısından geçerlidir.

Taraflar bu dövizli satıştan doğacak kur farkına ait KDV'nin içyüzde yoluyla hesaplanacağı yolunda anlaşmış iseler, (Bu anlaşmanın yazılı olması şart değildir.) örneğimizdeki kur farkı faturasının $100 + 18 \text{ KDV} = 118 \text{ TL}$ şeklinde düzenlenmesi mümkündür. Bu durumda KDV matrahını 118 TL den 100 TL ye düşürülmek suretiyle KDV kaçırıldığı iddia edilemez. Ancak bilinmelidir ki, kur farkı KDV sinin içyüzde suretiyle hesaplandığı durumda, lehine kur farkı oluşan taraf, kur farkı gelirin bir kısmını karşı taraf lehine feda etmektedir. (Alıcının nihai tüketici olduğu durumda bu yöntem çoğunlukla uygulanmaktadır.)

Örneğimizde + KDV yönteminden içyüzde yöntemine dönüldüğünde, satıcının 18 TL zarara uğradığını (Kur farkı gelirin 18 TL lik kısmından mahrum kaldığını ve bu 18 TL yi alıcı lehine KDV olarak hesapladığını), alıcının ise 118 TL lik kur farkı giderinin 100 TL ye düştüğünü üstelik 18 TL KDV indirim hakkını elde ettiğini görüyoruz.

4. SONUÇ :

Bize göre kur farklarında KDV aranmaması gerekir.

Maliye İdaresi kur farklarında KDV aramakta, konu hakkında çelişkili Danıştay kararlarına rastlanmaktadır.

Vergi riskinden korunmak amacıyla kur farklarına KDV hesaplanmak istendiğinde, normal olarak oluşan kur farkı üzerinden KDV nin hesaplanması ve bu KDV nin kur farkına ilaveten karşı taraftan talep edilmesi gerekir.

Hal böyle olmakla beraber, taraflar kur farkının KDV yi içereceği yönünde mutabık iseler veya lehine kur farkı işleyen taraf buna razı ise, kur farkının bir kısmı içyüzde suretiyle KDV olarak hesaplanıp, KDV dahil tutarı kur farkına eşit şekilde fatura kesilmesi de mümkündür. Bu uygulama vergi kaçağı oluşturmaz.