

KUR FARKLARININ FATURA EDİLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

KUR FARKLARININ FATURA EDİLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Güray ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.

Mali Pusula, Temmuz 2007

1- GİRİŞ

Bilindiği gibi, kur farklarının KDV'ne tabi olup olmaması sürekli tartışılmakta olan bir konudur. Maliye İdaresi, kur farklarının KDV'nin tabii olması gerektiği görüşündedir. Bir çok yazar ve yargı kararı ise kur farklarının KDV'ne tabii olmadığını görüşündedir.

Çalışmamızda, kur farklarının KDV'ne tabi olup olmaması değil, tabi olduğu kabulü ile muhasebede yapılması gereken kayıtlar, kur farklarının nasıl takip edilmesi gerektiği ve ne zaman fatura edilmesi gerektiği açıklanacaktır.

2- YASAL MEVZUAT AÇIKLAMALARI

Kur farklarının KDV'ne tabii olması gerektiği, **vergiyi doğuran olay ile ödeme tarihi arasındaki kur farklarının** KDV hesaplanarak fatura edilmesi gerektiği hakkında Maliye İdaresi görüşünü açıklayan 14 numaralı KDV sirküleri aşağıdaki gibidir.

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelirler Genel Müdürlüğü

KATMA DEĞER VERGİSİ SİRKÜLERİ / 14

Konusu :Yurt İçi Teslimler ile İhraç Kayıtlı Teslimlerde Aleyhe Oluşan Kur Farkları
Tarihi : 05.05.2004
Sayısı : KDV-14 /2004-14
İlgili olduğu maddeler : Katma Değer Vergisi Kanunu Madde 1, 11, 20, 24, 26 ve 35

1. Giriş:

Bakanlığımıza intikal eden olaylardan, yurt içi teslimler ile ihraç kayıtlı teslimlerde aleyhe oluşan kur farklarının katma değer vergisine tabi tutulup tutulmayacağı konusunda tereddüde düşüldüğü anlaşılmaktadır.

2. Yasal Düzenlemeler:

Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesinde verginin konusunu teşkil eden işlemler sayılmış, 11/1-c maddesinde ise ihraç edilmek üzere ihracatçılara yapılan teslimler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin ihracatçılar tarafından ödenmemesi, ödenmeyen bu verginin de imalatçılar tarafından ilgili dönem beyannamesinde tecil ve ihracatın gerçekleşmesini müteakip terkin edilmesi öngörülmüştür.

Aynı Kanunun;

- 20. maddesinde, katma değer vergisi matrahının teslim ve hizmet işlemlerinin karşılığını teşkil eden bedel olduğu; bedel deyiminin, alıcının ödediği veya borçlandığı para, mal ve diğer şekillerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği,

- 24/c maddesinde, vade farkı, fiyat farkı, faiz vb. unsurların matraha dahil bulunduğu,

- 26. maddesinde, bedelin döviz ile hesaplanması halinde, dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrileceği,

- 35. maddesinde ise matraha değişiklik vukubulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellefin ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vukubulduğu dönemde düzeltereği,

hüküm altına alınmıştır.

3. Yurt İçi Döviz Endeksli Teslimlerde Aleyhe Oluşan Kur Farklarının Vergilendirilmesi:

Teslime konu mal yurt içinde katma değer vergisi uygulanmak suretiyle satın alınmışsa malı satın alan mükellef tarafından düzenlenecek faturada ;

- katma değer vergisi dahil toplam bedelin döviz endeksli olarak belirlenmesi durumunda vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan aleyhe kur farklarına ait katma değer vergisinin, kur farkı bedeline iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle,

- döviz endeksli toplam bedele katma değer vergisinin dahil edilmemesi durumunda vergiyi doğuran olay ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan aleyhe kur farkları üzerinden katma değer vergisi hesaplanarak,

ilgili dönemde her iki mükellef tarafından genel usul ve esaslar çerçevesinde işlem yapılacaktır.

4. İhrac Kayıtlı Döviz Endeksli Teslimlerde Aleyhe Oluşan Kur Farklarının Vergilendirilmesi:

*Kanununun 11/1-c maddesi hükmü gereğince tecil-terkin uygulanmak suretiyle satın alınan mallara ait bedelinin döviz 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 katma değer vergisi hesaplanmak suretiyle ihracatçı tarafından beyan edilerek ödenecektir.** Söz konusu hesaplanan katma değer vergisi imalatçı tarafından genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır.*

3- KUR FARKLARININ MUHASEBEDE TAKİBİ

3.1- KDV Dahil Toplam Bedelin Döviz Endeksli Olarak Belirlenmesi

Örnek: 15.01.2006 itibarıyla 10.000 USD bedelli mal, 1,40 YTL'den 14.000 YTL karşılığı, KDV hariç teslim edilmiştir. KDV'si %18'den 2.520 YTL'dir. KDV'nin döviz karşılığı 1.800 USD'dir. (31.03.2006 tarihinde 1 USD = 1,45 YTL.) (30.06.2006 tarihinde 1 USD = 1.55 YTL'dir.) (Ödeme tarihi olan 07.07.2006 tarihinde ise 1 USD = 1.50 YTL'dir.)

----- 15 / 01 / 2006 -----

120 ALICILAR 16.520,00.-

120.02 İhracat Alıcıları

120.02.01 A.Ş.

120.02.01.01 Mal Bedeli 16.520,00 (11.800 usd)

600 YURT İÇİ SATIŞLAR 14.000,00.-
391 HESAPLANAN KDV 2.520,00.-
----- 31 / 03 / 2006 -----

120 ALICILAR 590,00.-
120.02.01.03 Kur Farkı

646 KAMBİYO KARLARI 590,00.-

(11.800 usd x 1,45 = 17.110) – 16.520

----- 30 / 06 / 2006 -----

120 ALICILAR 1.180,00
120.02.01.03 Kur Farkı

646 KAMBİYO KARLARI 1.180,00.-

(11.800 usd x 1,55 = 18.290) – 17.110

----- 07 / 07 / 2006 -----

656 KAMBİYO ZARARLARI 590,00.-

120 ALICILAR 590,00.-
120.02.01.03 Kur Farkı

(11.800 usd x 1,50 = 17.700) – 18.290 = (-)590

----- 07 / 07 / 2006 -----

656 KAMBİYO ZARARLARI 1.180,00.-

120 ALICILAR 1.180,00.-
120.02.01.03 Kur Farkı

Kur farkı hesabının ödeme tarihi itibariyle kapatılması

----- 07 / 07 / 2006 -----

120 ALICILAR 1.180,00.-
120.02.01.01 Mal Bedeli

646 KAMBİYO KARLARI 1.000,00.-

391 HESAPLANAN KDV 180,00.-

(11.800 usd x 1,50 = 17.700) – 16.520 = 1.180,00.-

Vergiye doğuran olay (15.01.2006) ile ödeme tarihi (07.07.2006)
arasındaki kur farkı üzerinden iç yüzde ile KDV hesaplanması,
fatura edilerek kayda alınması

----- / -----

----- 07 / 07 / 2006 -----

102 BANKALAR

17.700,00.-

120 ALICILAR

17.700,00.-

120.02.01.01

KDV dahil toplam bedelin dövize endeksli olarak tespit edilmesi durumunda, kur farklarını ayrıca takibi ile ödeme tarihi geldiğinde iç yüzde hesaplanarak gelir yazılacak ve fatura edilecek kısmın tespiti bazı zorluklar içermektedir.

Geçici vergi dönemleri itibariyle dövize endeksli alacağın değerlendirilmesi ve gelir ya da gider yazılacak tutarın tespit edilmesi VUK madde 280 açısından ele alınacak bir konudur. Burada şöyle bir düşünce akla gelebilir. Ödeme tarihi itibariyle hesap edilecek KDV açısından değerlendirilme dönemlerinde ortaya çıkan kur farkları KDV oranına göre iç yüzde düşülerek kayıtlara alınabilir mi? Bu görüş hatalı olacaktır. Çünkü KDV matrahının tespiti ile yabancı para cinsi alacağın değerlendirilmesi ayrı iki mevzuat konusudur.

Bu nedenle bizim yukarıda bulduğumuz çözüm, ödeme tarihi geldiğinde öncelikle kur farkı hesabında yer alan bakiyenin kapatılması. Ardından, teslim tarihi (vergiyi doğuran olay tarihi) ile ödeme tarihi arasındaki kur farkının kümülatif olarak tekrar hesaplanması ve bulunan kur farkı tutarından iç yüzde ile KDV'nin tespit edilmesidir.

Ancak, bu çözüm yolu aynı yıl içerisinde ödeme olması halinde sorun yaratmayacaktır. Yıl değişimi, yani hesap dönemi geçtikten sonra ödeme yapılması halinde ise iç yüzde ile hesaplanan KDV tutarı kadar fazla bir gider veya gelir yazılmış olacaktır.

Örneğimizde, iki değerlendirme dönemini 2006'nın son iki geçici vergi dönemine (30/09 ve 31/12) ait olarak kabul edelim. Ödemenin ise 2007 yılında (07.07.2007) yapıldığını kabul edelim. Bu durumda 2006 yılında (1.180 + 590) 1.770 YTL kur farkı geliri yazılmış olacaktır. Ödeme tarihinde (07/07/2007) yapılan değerlendirme işlemi ise (590 YTL) cari yıla (2007) ait bir kur farkı zararıdır. Ancak, KDV sirkülerinde de açıklandığı üzere kur farklarının iç yüzde uygulanmak suretiyle fatura edilmesi gerekmektedir. Yani kur farkı hesabı kapatılarak, 391- Hesaplanan KDV hesabına bir kayıt yapılmak zorundadır. Örneğimizde bulduğumuz çözüm, kur farkı hesabının kapatılması, teslim tarihi ile ödeme tarihi arasında tekrar kur farkı hesap edilmesi, bulunan tutar üzerinden de iç yüzde ile KDV ayrılmasıdır. Ancak, burada KDV mevzuatı açısından Maliye'nin istediği işlem yerine getirilmekle beraber, VUK'na ve KVK'na (Ticari Kazancın dönemselliğe göre tespitine) aykırı bir işlemde yapılmak zorunda kalınmaktadır. Çünkü, teslim tarihi (KDV açısından vergiyi doğuran tarih) ile ödeme tarihi farklı iki vergilendirme dönemine ait olmaktadır. Kümülatif bir kur farkı hesabı iki ayrı vergilendirme dönemine (15.01.2006 – 07.07.2007) isabet etmektedir. 2007 yılında kapatılan kur farkı hesabı ile 1.180 YTL zarar yazılmakta, iç yüzde ile hesaplanan KDV'ye bağlı olarak ise 1.000 YTL gelir yazılmaktadır. Yani, 391 hesaba giden 180 YTL, gider hesabında karşılık bulunmaktadır.

Bu sakıncanın sebebi ise VUK Madde 280 gereği, dövizli bakiyenin tamamının değerlemeye konu olması zorunluluğudur. Değerleme dönemlerinde, ileride (ödeme tarihinde) iç yüzde ile KDV ayrılacak diye KDV'ye isabet eden kısım kadar eksik kur farkı gider veya geliri yazılamaz.

Aslında bu yönde bir işlem yapılırsa, 2007 yılında bahsettiğimiz sorun oluşmazdı. Çünkü, 2006 yılında gelir yazılan 1.770 YTL'den iç yüzde ile %18'i düşülür ve gelir yazılacak tutar 1.500 YTL olurdu. 2007 yılında da ödeme tarihinde yapılan değerlendirme işlemi ile gider yazılan 590 YTL yerine, iç yüzde ile %18'i mahsup edildikten sonra 500 YTL gider yazılırdı. Bu durumda kur farkı hesabı (120.02.01.03) 1.000 YTL borç bakiye verirdi. Bu bakiye zarar yazılarak kapatılırdı. Daha sonra ise 1.000 YTL kümülatif kur farkı olarak fatura edilir, 1.000 YTL gelir yazılır, 180 YTL'de 391 hesaba alınır. Ancak, yukarıda da açıkladığımız gibi VUK madde 280 böyle bir çözümlemeye izin vermeyecektir. Ancak, bulunan çözümde dönemselliğe aykırı olmaktadır.

Bir diğer söyleyişle, KDV mevzuatına uyalım derken VUK ve KVK'na aykırı bir işleml yapılmak zorunda kalınmaktadır.

3.2- Dövizle Endeksli Bedele KDV'nin Dahil Edilmemesi

Bu durumda yukarıda açıkladığımız sorunların hiç birisi ile karşılaşılmayacaktır. Bu defa KDV'ne isabet eden tutar için muhasebede ayrı bir detay hesap açılmalıdır. Kur farkı ise yine ayrı bir detay hesapta takip edilecektir. İlk kayıt şu şekilde olacaktır:

----- 15 / 01 / 2006 -----		
120 ALICILAR		16.520,00.-
120.02 İhracat Alıcıları		
120.02.01 A.ş.		
120.02.01.01 Mal Bedeli	14.000,00 (10.000 usd)	
120.02.01.02 Kdv	2.520,00	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR	14.000,00.-
	391 HESAPLANAN KDV	2.520,00.-
----- / -----		

Bu noktadan sonra, her değerlendirme dönemi itibariyle 120.02.01.01 hesapta yer alan 10.000 USD yabancı para cinsi alacak değerlendirilecek, kur farkları 120.02.01.03 Kur Farkı hesabına kaydedilecektir. KDV'nin izlendiği hesap ise YTL olarak takip edilecektir.

Ödeme tarihi geldiğinde, 120.02.01.03 hesapta yer alan bakiyenin üzerine %18 ilave edilerek KDV hesaplanacak ve fatura edilecektir. Yukarıdaki örneğe göre, 07.07.2006 tarihinde kur farkı cari hesabı 1.180 YTL borç bakiye vermektedir.

----- 07 / 07 / 2006 -----		
120 ALICILAR		1.392,40.-
120.02.01.01. Mal Bedeli		
	120 ALICILAR	1.180,00.-
	120.02.01.03 Kur Farkı	
	391 HESAPLANAN KDV	212,40.-
----- / -----		

----- 07 / 07 / 2006 -----		
102 BANKALAR		17.912,40.-
	120 ALICILAR	17.912,40.-
	120.02.01.01 Mal Bedeli	15.392,40.-
	120.02.01.02 Kdv	2.520,00.-
----- / -----		

Bu noktada Şöyle bir soru akla gelebilir. 391 hesaba kaydedilen tutar beyannameye taŐındıđında, matrah kısmı gelir hesaplarında gözükmeyecek, bunu nasıl denkleŐtireceđiz? KDV beyannamesinde beyan edilen her türlü rakamın, KDV oranına göre geriye yürütölerek bulunacak matrahının, tekdüzen hesap planına göre mutlaka gelir hesaplarında yer alması gerektiği yönünde bir zorunluluk yoktur. Önemli olan, beyan edilmesi gereken KDV'nin eksiksiz olarak beyan edilmesi ve ödenmesidir.

4- SONUÇ

Görüldüđü üzere, kur farklarında KDV aranması durumunda, KDV matrahının tespit edilmesi muhasebe açısından hiç de kolay olmayacaktır. Özellikle, KDV dahil toplam bedelin dövize endeksli olması durumunda çok büyük zorluklarla karşılaşılabacaktır.

Önerimiz, dövize endeksli yapılan satıŐlarda, KDV'nin dövize endeksli bedele dahil edilmemesi, ayrıca YTL olarak takibi ve tahsilidir.

Buna bağlı olarak ise, bir takım vergisel düzenlemeler yapılırken, olayın muhasebe kısmı ihmal edilmemelidir. Vergi muhasebesi denen kavrama çok dikkat edilmeli, uygulamada zorluk çıkararak düzenlemeler yapılmamalıdır. Ya da mutlaka bu yönde düzenleme yapılacaksa, "biz yaptık oldu" denerek iÇin içinden çıkılmamalı, tebliğ ya da sirkülerler de bu iŐlemlerin muhasebeye nasıl kaydedilmesini gerektiği, nasıl bir kayıt sistemi istendiği Maliye tarafından açıklanmalı ve mükellefler zor durumda bırakılmamalıdır. Kaldı ki, muhasebe çözümlenmeleri de uygulamadan kopuk olmamalıdır. Çünkü, sadece bir örnek üzerinde, bir tek işlem, bir tek fatura kaydı ve tahsili yönünde detaylı açıklamalar yapılabilir. Ancak, bilinmelidir ki, ticari hayatta en küçük ortalama bir iŐletmenin dahi bir hesap döneminde binlerce fatura kesmesi olasıdır.