

KİSMİ TEVKİFATA TABİ TESLİM VE HİZMETLERDEN DOĞAN KUR FARKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Tugay MANAV*

ÖZ

Kısmi tevkifata tabi teslim veya hizmetler dolayısıyla oluşan kur farklarının alıcı ya da satıcı lehine ya da aleyhine oluşmasına bağlı olarak KDV bakımından yapılacak işlemler farklılaşmaktadır. Tevkifat müessesesinde, tevkifat yükümlülüğü alıcıların üzerinde olduğundan alıcı aleyhine oluşan kur farklarından kural olarak kısmi tevkifat yapılması gerekmektedir. Ancak alıcının belirlenmiş alıcılardan olması keza satıcının da belirlenmiş alıcı olması durumunda kur farkı üzerinden kısmi tevkifat yapılmaması bunun istisnasını oluşturmaktadır. Ödemenin yapıldığı tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde kur farkı üzerinden hesaplanan KDV'nin tevkifata tabi tutulmayan kısmı alıcı tarafından hesaplanan KDV olarak beyan edilecektir. Alıcının belirlenmiş alıcılar arasında sayılanlardan biri olması ve lehine kur farkı oluşması durumunda, satıcının ise belirlenmiş alıcı olmaması durumunda hesaplanan KDV'nin tevkifata tabi tutulmayan kısmı alıcı tarafından hesaplanan KDV olarak beyan edilecektir. Alıcının ve satıcının her ikisinin de belirlenmiş alıcı olması durumunda ise alıcı lehine oluşan kur farkının satıcı nezdindeki karşılığı aleyhe oluşan kur farkı olacağından ve belirlenmiş alıcıların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde KDV tevkifatı uygulanmayacağından hareketle ortaya çıkan kur farkı için kısmi tevkifat uygulanmayacaktır.

1.GİRİŞ

Katma değer vergisinin konusuna giren teslim veya hizmetlerin bedelinin Türk Lirası yanında döviz cinsinden de belirlenmesi mümkün olup bedelin, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihten sonra ödenmesi kur farkının meydana gelmesine neden olmakta ve kur farkı ise kurun seyrine bağlı olarak, alıcı ya da satıcı lehine/ aleyhine olabilmektedir. Bu durumda ise teslim veya hizmetin kısmi tevkifata tabi olması ve alıcı ya da satıcı lehine/aleyhine kur farkı oluşması, katma değer vergisi bakımından bazı sorumlulukların doğmasına neden olabilmektedir. Makalede, kısmi tevkifata tabi teslim ve hizmetlerde doğan kur farklarının alıcı/satıcı lehine/ aleyhine ortaya çıkmasına bağlı olarak ortaya çıkabilecek yükümlülükler ve bunların muhasebeleştirilmesi üzerinde durulacaktır.

* Vergi Müfettişi

2.KISMİ TEVKİFATA TABİ TESLİM ve HİZMETLERDEN DOĞAN KUR FARKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

2.1. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde Yer Alan Düzenlemeler

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) vergi sorumlusu başlıklı 9'uncu maddesi uyarınca, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilmektedir. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'ne (KDVGUT) göre vergi alacağını güvence altına almak amacıyla düzenlenen bu madde sadece ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar için öngörülmüş olmayıp Maliye Bakanlığı bunların dışında, gerekli gördüğü diğer hallerde de verginin ödenmesinden işleme taraf olanları sorumlu tutabilecektir. Maddede belirtilen işlemlere taraf olanlar, kendine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişi ve/veya kurumlardır. Bunlar verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu olacaklardır. Bu ise KDV'de tevkifat müessesesinin işletilmesi anlamına gelmektedir. KDV'de tevkifat müessesesi tam tevkifat ve kısmi tevkifat olarak ikiye ayrılmakta olup kısmi tevkifat; hesaplanan verginin Maliye Bakanlığı'nca belirlenen kısmının işleme muhatap olan alıcılar tarafından, diğer kısmının ise işlemi (teslim veya hizmeti) yapanlar tarafından beyan edilip ödenmesidir. KDVGUT'a göre kısmi tevkifat kapsamına giren işlemlerde işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı değil, bu işlemler için ilgili bölümlerde belirlenen orandaki kısım alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecek; tevkifata tabi tutulmayan kısım ise satıcılar tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip (beyannamede ödenmesi gereken KDV çıkması halinde) ödenecektir. Kısmi tevkifat yapmakla yükümlü olanlar ise KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir) ve KDV mükellefi olsun olmasın belirlenmiş alıcılar olarak düzenlenmiştir. Bunun yanında belirlenmiş alıcıların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde (şirketleşenler dahil profesyonel spor kulüplerince yapılanlar hariç), KDV tevkifatı uygulanmamaktadır. Kısmi tevkifat, belirlenmiş oranlar üzerinden KDVGUT'ta yer alan bazı hizmetlerde ve teslimlerde uygulanmaktadır. KDVGUT'a göre kısmi tevkifat uygulanabilmesi için kapsama giren her bir

işlemin KDV dahil bedelinin 1.000,00-TL'yi aşması gerekmektedir. Sınırın aşılması halinde ise tutarın tamamı üzerinden tevkifat yapılmaktadır. KDV'de kısmi tevkifata ilişkin sorumluluk müessesesi esas itibariyle KDVGUT'ta düzenlenen teslim ve hizmetlerle sınırlıdır. Kısmi tevkifata tabi teslim ve hizmetlerin bedellerinin ise yabancı para birimleri üzerinden belirlenmesi, bu bedellerin ödenmesi sırasında kur farkı oluşmasına neden olmakta ve bu da kısmi tevkifatın kur farkları bakımından nasıl uygulanacağını önemli kılmaktadır.

Kur farklarının KDV'ye tabi olduğu hususu matraha dahil olan unsurlar başlıklı KDVK'nın 24'üncü maddesinde düzenlenerek hükme bağlanmış ve aynı maddenin c bendinde vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin KDV matrahına dahil olacağı ifade edilmiştir. KDVGUT'ta ise bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farklarının KDV matrahına dahil olduğu düzenlenmiştir. Matraha dahil olacak kur farklarının hesabında, mal ve hizmet bedeline isabet eden kur farkları dikkate alınmakta, hesaplanan KDV'ye ilişkin ortaya çıkan kur farkları, matraha dahil edilmemektedir. Bununla birlikte 60 No'lu KDV Sirküleri'nin 4.5.1. bölümünde yapılan açıklamalara göre, yurt içinde KDV uygulanmak suretiyle teslim edilen mallara ilişkin olarak; mal bedeline KDV'nin dahil olup olmamasına göre kur farkları açısından yapılacak işlem farklılık arz etmekte olup KDV dahil toplam bedelin dövize endekli olarak belirlenmesi durumunda vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan kur farkı bedeline iç yüzde oranı uygulanması, dövize endekli toplam bedele KDV'nin dahil edilmemesi durumunda ise vergiyi doğuran olay ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan kur farkları üzerinden lehine kur farkı ortaya çıkan mükellef tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanması ve kur farkının ortaya çıktığı dönemde her iki mükellef tarafından genel esaslar çerçevesinde işlem yapılması gerekmektedir.

KDVGUT'ta, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmesi ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanacağı ifade edilmiştir. Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur

farkı oluşması halinde ise, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenmesi suretiyle, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Öte yandan yılsonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmamaktadır.

Kur farklarının KDV'ye tabi tutularak KDV hesaplanabilmesi için öncelikle teslim veya hizmetin yapılması daha sonra da bedelin tahsil edilmesi gerekmektedir. Nitekim KDVGUT'ta bu durum, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi şeklinde ifade edilmiş olup; kur farkının KDVK'nın 24/1-c bendi kapsamında matraha dahil kabul edilebilmesi için öncelikle teslim veya hizmetin yapılarak vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi daha sonraki bir tarihte de bedelin tahsil edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda bedelin tahsil edilmesi sırasında kur farkı doğması durumunda, lehine kur farkı oluşan taraf, diğer tarafa fatura düzenleyecek ve oluşan kur farkı üzerinden KDV hesaplayarak ilgili dönem KDV beyannamesine hesaplanan KDV olarak intikal ettirecektir. Aleyhine kur farkı oluşan taraf ise faturada yer alan KDV'yi indirilecek KDV olarak ilgili dönem KDV beyannamesine intikal ettirecektir.

Kur farkının alıcı ya da satıcı lehine ya da aleyhine oluşmasının yanında kısmi KDV tevkifatı yapacak alıcının KDV mükellefi ya da belirlenmiş alıcı olmasına bağlı olarak, KDV ile ilgili olarak yapılacak işlemler farklılık arz etmektedir. Bu kapsamda kısmi KDV tevkifatını yapacak alıcıların KDV mükellefi ya da belirlenmiş alıcı olmasına bağlı olarak lehe veya aleyhe oluşan kur farkları bakımından kısmi KDV tevkifatı uygulaması ile ilgili yapılacak işlemler, şu şekilde özetlenebilir:

2.2.1. Alıcı Aleyhine Kur Farkı Oluşması

Alıcının KDV mükellefi olması ve aleyhine kur farkı oluşması durumunda, satıcının KDV mükellefi ya da belirlenmiş alıcı olup olmadığına bakılmaksızın oluşan kur farkı üzerinden hesaplanan KDV; alıcı tarafından asıl işleme ait oran üzerinden tevkifata tabi tutulacaktır. Örneğin alıcı aleyhine oluşan kur farkının 2.000,00-TL, bu kur farkı üzerinden hesaplanması gereken KDV'nin 360,00-TL ve kısmi tevkifat oranının 9/10 olduğunu varsayalım. Bu durumda aleyhine kur farkı oluşan alıcı ve lehine kur farkı oluşan satıcı tarafından yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

- Alıcı

Hesap Kodu ve Hesap Adı	Borç	Alacak
656- Kambiyo Zararları	2.000,00	
191-İndirilecek KDV	360,00	
360-Ödenecek Vergi ve Fonlar		324,00
320/102/100-XXX		2.036,00

Satıcı

Hesap Kodu ve Hesap Adı	Borç	Alacak
100.102.120-XXX	2.036,00	
391-Hesaplanan KDV		36,00
646-Kambiyo Karları		2.000,00

Alıcının belirlenmiş alıcılar arasında sayılanlardan biri olması ve aleyhine kur farkı oluşması durumunda ise, KDVGUT'ta belirlenmiş alıcıların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde KDV tevkifatı uygulanmayacağından hareketle, kur farkı üzerinden hesaplanan KDV'nin kısmi tevkifata tabi tutulabilmesi için satıcının belirlenmiş alıcılar arasından sayılanlardan olmaması gerekmektedir. Dolayısıyla alıcı ve satıcının her ikisinin de belirlenmiş alıcılar arasında sayılanlardan olması durumunda oluşan kur farkı üzerinden hesaplanan KDV, tevkifata tabi tutulmayacaktır. Bunun dışında alıcının belirlenmiş alıcılardan biri olması, satıcının ise belirlenmiş alıcılardan olmaması durumunda muhasebe kayıtları yukarıda yapılan açıklamalardaki gibi olacaktır.

2.2.2. Alıcı Lehine Kur Farkı Oluşması

Alıcının KDV mükellefi olması ve lehine kur farkı oluşması durumunda, satıcının KDV mükellefi ya da belirlenmiş alıcı olup olmadığı önemli değildir. Nitekim burada kur farkı alıcı lehine olduğundan ve kural olarak KDV tevkifatını alıcılar yapabildiğinden; kısmi tevkifata tabi tutulacak bir KDV'den bahsedilemeyecektir. KDVGUT'a göre alıcı lehine, ödemenin yapıldığı tarihte kur farkı oluşması halinde kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya

bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Böylece, matrahta oluşan azalma tutarı, tevkifata tabi tutulmayan KDV tutarı ile birlikte, satıcı tarafından alıcıya iade edilmektedir. Söz konusu KDV tutarı alıcı tarafından 1 no'lu KDV beyannamesi ile beyan edilmektedir. Dolayısıyla alıcı lehine kur farkı oluştuğunda, oluşan kur farkı üzerinden hesaplanan KDV'nin tevkifata tabi tutulmayan kısmı alıcı tarafından hesaplanan KDV olarak beyan edilecektir. Örneğin alıcı lehine oluşan kur farkının 2.000,00-TL, bu kur farkı üzerinden hesaplanması gereken KDV'nin 360,00-TL ve kısmi tevkifat oranının 9/10 olduğunu varsayalım. Bu durumda lehine kur farkı oluşan alıcı ve aleyhine kur farkı oluşan satıcı tarafından yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

- Alıcı

Hesap Kodu ve Hesap Adı	Borç	Alacak
100.102.120-XXX	2.036,00	
391-Hesaplanan KDV		36,00
646-Kambiyo Karları		2.000,00

Satıcı

Hesap Kodu ve Hesap Adı	Borç	Alacak
656-Kambiyo Zararları	2.000,00	
191-İndirilecek KDV	36,00	
100/102/320-XXX		2.036,00

Alıcının belirlenmiş alıcılar arasında sayılanlardan biri olması ve lehine kur farkı oluşması durumunda yukarıda belirtildiği üzere satıcının KDV mükellefi ya da belirlenmiş alıcı olmasına bağlı olarak yapılacak işlemler farklılık arz etmektedir. Nitekim alıcının belirlenmiş alıcı, satıcının ise KDV mükellefi olması durumunda, kur farkı alıcı lehine olduğundan ve kural olarak KDV tevkifatını alıcılar yapabildiğinden, kısmi tevkifata tabi tutulacak bir KDV'den

bahsedilemeyecektir. Bu durumda kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanacak söz konusu KDV tutarı alıcı tarafından 1 no'lu KDV beyannamesi ile beyan edilecektir. Alıcının ve satıcının her ikisinin de belirlenmiş alıcı olması durumunda ise alıcı lehine oluşan kur farkının satıcı nezdindeki karşılığı aleyhe oluşan kur farkı olacağından ve KDVGUT'a göre belirlenmiş alıcıların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde KDV tevkifatı uygulanmayacağından hareketle ortaya çıkan kur farkı için kısmi tevkifat uygulanmayacaktır.

3. SONUÇ

Kısmi tevkifat müessesesi KDVGUT'ta belirlenmiş teslim ve hizmetlerde hüküm ifade etmekle birlikte, bu teslim ve hizmetlerin bedelinin yabancı para cinsinden belirlenmesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farkları bakımından da kendisine uygulama alanı bulmaktadır. Bir başka ifadeyle kur farklarının KDVK'nın 24/1-c bendinde matraha dahil unsurlar arasında sayılmasından hareketle, ortaya çıkan kur farkları KDV'ye tabi tutulmakta ve hesaplanan KDV de makalenin önceki bölümlerinde yapılan açıklamalar çerçevesinde kısmi tevkifata tabi olabilmektedir. Bu bakımdan;

- Alıcının KDV mükellefi olması ve aleyhine kur farkı oluşması durumunda, satıcının KDV mükellefi ya da belirlenmiş alıcı olup olmadığına bakılmaksızın oluşan kur farkı üzerinden hesaplanan KDV; alıcı tarafından asıl işleme ait oran üzerinden tevkifata tabi tutulacaktır.
- Alıcının belirlenmiş alıcılar arasında sayılanlardan biri olması ve aleyhine kur farkı oluşması durumunda, kur farkı üzerinden hesaplanan KDV'nin kısmi tevkifata tabi tutulabilmesi için satıcının belirlenmiş alıcılar arasından sayılanlardan olmaması gerekmektedir. Satıcının belirlenmiş alıcılar arasında sayılanlardan biri olması durumunda ise kısmi tevkifat uygulanmayacaktır. Nitekim belirlenmiş alıcıların birbirlerine yaptıkları teslim ve hizmetler kısmi tevkifata tabi değildir.
- Alıcının KDV mükellefi olması ve lehine kur farkı oluşması durumunda, kur farkı alıcı lehine olduğundan ve kural olarak KDV tevkifatını alıcılar yapabildiğinden; kısmi tevkifata tabi tutulacak bir KDV'den bahsedilemeyecektir. Kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki

oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Böylece, matrahta oluşan azalma tutarı, tevkifata tabi tutulmayan KDV tutarı ile birlikte, satıcı tarafından alıcıya iade edilmektedir.

- Alıcının belirlenmiş alıcılar arasında sayılanlardan biri olması ve lehine kur farkı oluşması durumunda satıcının KDV mükellefi ya da belirlenmiş alıcı olmasına bağlı olarak yapılacak işlemler farklılık arz etmektedir. Alıcının belirlenmiş alıcı, satıcının ise KDV mükellefi olması durumunda kur farkı alıcı lehine olduğundan ve kural olarak KDV tevkifatını alıcılar yapabildiğinden, kısmi tevkifata tabi tutulacak bir KDV'den bahsedilemeyecektir. Bu durumda kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanarak söz konusu KDV tutarı alıcı tarafından 1 no'lu KDV beyannamesi ile beyan edilecektir. Alıcının ve satıcının her ikisinin de belirlenmiş alıcı olması durumunda ise alıcı lehine oluşan kur farkının satıcı nezdindeki karşılığı aleyhe oluşan kur farkı olacağından ve KDVGUT'a göre belirlenmiş alıcıların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde KDV tevkifatı uygulanmayacağından hareketle ortaya çıkan kur farkı için kısmi tevkifat uygulanmayacaktır.

KAYNAKÇA

T.C. Yasalar (02.11.1984) *3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu*, Ankara: Resmi Gazete (18563 Sayılı)

Maliye Bakanlığı (26.04.2014) *Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği*, Ankara

Maliye Bakanlığı (08.08.2011) *60 No'lu KDV Sirküleri*, Ankara