

İhraç kayıtlı teslimlerde mal/hizmet alış tarihi ile ödeme tarihi arasında oluşan kur farkının vergilendirilmesi ve belge düzeni hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	11395140-105[229-2012/VUK-1- . . .]--2104
Tarih	21.08.2014

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-105[229-2012/VUK-1- . . .]--2104

21/08/2014

Konu : İhraç kayıtlı teslimlerde mal/hizmet alış tarihi ile ödeme tarihi arasında oluşan kur farkının vergilendirilmesi ve belge düzeni

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, ihraç kayıtlı aldığınız ürünlerin aynı gün içinde yurt dışına gönderildiği, 6 ay sonra yapılan ödeme sırasında alış tarihi ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan kur değişimi nedeniyle kurumunuz aleyhine oluşan kur farkı için satıcı firmanın adınıza kur farkı faturası düzenlediği, lehinize oluşan kur farkını ise muhatap firmaya faturaladığınızı, söz konusu kur farkı faturalarının üzerine "3065 sayılı KDV Kanunu hükümlerine göre ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden KDV tahsil edilmemiştir" ibaresinin yazıldığı belirtilerek; yapılan işlemlerin vergi kanunlarına göre uygun olup olmadığı ve muhasebe kayıtlarına nasıl alınacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Ticari kazancın tespitinde geçerli olan iki temel ilke "dönemsellik" ve "tahakkuk esası" ilkeleridir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar veya mahiyet itibariyle kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin eksiksiz tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işleminden kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Ticari kazancın elde edilmesi tahakkuk esasına bağlanmış olduğundan, bir gelir unsurunun özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibariyle kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Dönemsellik ilkesi ise bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; söz konusu işlemlerin ifası esnasında kurumunuz lehine veya aleyhine oluşan kur farklarının, kambiyo karı veya zararı olarak dikkate alınması ve bu tutarların doğrudan "690 Dönem Karı veya Zararı Hesabı" ile ilişkilendirilmek suretiyle ilgili dönem kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 Sayılı KDV Kanununun 11/1-a maddesinde; ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetlerinin KDV den istisna olduğu, 11/1-c maddesinde; imalatçıların imal ettikleri mallardan ihraç edilmek şartıyla ihracatçılara yapacakları teslimler nedeniyle hesaplanan KDV nin ihracatçılar tarafından ödenmeyeceği, mükelleflerce tahsil edilmeyen, ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu verginin vergi dairesince tarh, tahakkuk ve tecil olunacağı, ihracatın teslim tarihini takip eden 3 ay içinde gerçekleşmesi halinde tecil edilen bu verginin terkin olunacağı, 32 nci maddesinde de, Kanunun 11 inci maddesi kapsamındaki işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen vergilerin, bu işlemleri yapanlara iade olunacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 20 nci maddesinde; teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, bedel deyiminin, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği, 24/c maddesinde ise; vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matrahı dâhil olduğu hükme bağlanmıştır.

Konuyla ilgili olarak özelge talebinde yer alan işlemlerin yapıldığı dönemde geçerli olan mülga 25 ve 105 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 60 Seri No.lu KDV Sirkülerinde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Mülga 25 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin, "İhracat Bedellerine Bağlı Vergi İadesi, Kur Farkı ve Kaynak Kullanımı Destekleme Priminde Ön İhracat İstisnasının Uygulanması" başlıklı (D) bölümünde; "... Kanun'un 11/1-c maddesi çerçevesinde yapılacak mal alımlarında hesaplanan KDV nin ihracatçı tarafından ödenmeyeceği esası getirildiğine göre, malın bedeli içinde mütalaa edilen kur farkı, vergi iadesi ve kaynak kullanımı destekleme primi ödemelerine ait katma değer vergisinin de ihracatçı tarafından ödenmemesi ve tecil terkin müessesesinin çalıştırılması gerekmekte ise de söz konusu ödemeler, ihracatın gerçekleşmesinden sonra yapıldığı için bu müessesenin çalıştırılmasına imkân bulunmamakta, dolayısıyla yukarıda sayılan ödemelerin vergiden arındırılabilmesi için indirim müessesesinin işletilmesi gerekmektedir.

Bilindiği gibi, Katma Değer Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinin 4 üncü fıkrasında, Maliye ve Gümrük Bakanlığı vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemeye yetkili kılınmıştır.

Bu yetki uyarınca, ihracatın gerçekleşmesinden sonra ihracatçı tarafından kendilerine intikal ettirilen vergi iadesi, kur farkı ve kaynak kullanımı destekleme primi ödemelerinin karşılığında imalatçının keseceği faturalarda; bu ödemelerin tek tek belirtilmesi ve ödemelere ait hesaplanan KDV nin ayrıca gösterilmesi ile asıl mala ilişkin fatura ve ihracata ait gümrük çıkış beyannamesine atıfta bulunularak bu verginin tahsil edilmediğini belirten bir şerh konulması, bilahare sözü edilen ödemelere ait düzenlenen faturada gösterilen verginin, faturanın ait olduğu döneme ilişkin beyannamede gösterilerek, bu verginin aynı beyannamede indirim konusu yapılması suretiyle söz konusu ödemelerin de vergiden arındırılması uygun görülmüştür..." açıklamalarına yer verilmiştir.

60 Seri No.lu KDV Sirkülerinin "4.5. Yurt İçi Teslimler ile İhraç Kayıtlı Teslimlerde Oluşan Kur Farkları" başlıklı bölümünde; "... 4.5.2. KDV Kanununun 11/1-c maddesi hükmü gereğince tecil-terkin uygulanmak suretiyle teslim edilen mallara ait bedelin dövize endeksli olarak belirlenmesi durumunda, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında ihracatçı lehine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçı tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir. Söz konusu KDV imalatçı tarafından genel esaslara göre indirim konusu yapılabilecektir. İmalatçı lehine kur farkı ortaya çıkması halinde 25 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin (D) bölümüne göre işlem yapılması gerekmektedir." şeklinde açıklama yapılmıştır.

Buna göre, ihraç kayıtlı satışın gerçekleştiği dönemle ilgili kur farkının ihracatın gerçekleşmesinden sonra fatura edilmesi halinde tecil-terkin kapsamında işlem yapma imkânı ortadan kalkacağından bu ödemelerin mülga 25 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (D) bölümünde yapılan

açıklamalar doğrultusunda vergiden arındırılması gerekmektedir.

Bu çerçevede söz konusu fark üzerinden hesaplanan KDV, aynı döneme ilişkin beyannamede hem hesaplanan vergi hem de indirilecek vergi olarak beyan edilmek suretiyle işlem vergiden arındırılacaktır.

Ancak, ihracatçı konumundaki kurumunuz adına fatura edilen kur farkının, ihracatın gerçekleşmesinden önce ortaya çıkması halinde tecil-terkin müessesesinin çalıştırılması gerekmekte olup, bu durumda kur farkı için düzenlenecek faturada, ihraç kaydıyla yapılan mal teslimine ilişkin faturanın tarih ve sayısına yer verilmek suretiyle fiyat farkı üzerinden hesaplanan KDV için de tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem yapılacaktır.

Diğer taraftan, tecil-terkin uygulanmak suretiyle teslim edilen mallara ait vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında kurumunuz lehine ortaya çıkan kur farkları için kurumunuz tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir. Söz konusu KDV imalatçı tarafından genel esaslara göre indirim konusu yapılabilecektir.

III- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227 nci maddesinde "Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir" denilmektedir. Aynı Kanunun 229 uncu maddesinde, "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır." hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu Kanunun 231 inci maddesinin 5 inci bendinde faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Mezkur Kanunun 232 nci maddesinde fatura kullanma mecburiyeti açıklanmış ve "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;
2. Serbest meslek erbabına;
3. Kazançları basit usulde tesbit olunan tüccarlara;
3. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;
5. Vergiden muaf esnafa.

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler..." hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, ihraç kayıtlı olarak yabancı para cinsinden aldığınız ürünlerin bedelinin ödenmesi sırasında alış tarihi ile ödeme tarihi arasında kurumunuz lehine ortaya çıkan kur farkı için fatura düzenlemeniz, kurumunuz aleyhine oluşan kur farkı için ise tarafınıza fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Bahse konu faturaların ödeme tarihinden itibaren 7 gün içerisinde düzenlenmesi gerektiği ise tabiidir.

Diğer taraftan, tek düzen muhasebe sisteminin uygulanmasına ilişkin açıklamalar, 26.12.1992 tarihli ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğer tebliğlerde yapılmış bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 09.09.2026