

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 64597866-130[24-2015]- 28.07.2017

Konu : Dövizle endeksli satışlarda KDV ve KVK uygulaması

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, şirketinizce yurt dışından ithal edilen uydu alıcı sistemlerini fatura tarihinden itibaren iki yıl vadeli olarak dövizli (USD) fiyat üzerinden müşterilerinize sattığımız, vade ve vade farkı oranının satış anında belli olduğu, iki yıl vade için % 10,25 oranında vade farkı uygulanması konusunda müşteri ile mutabakata vardığımız, yapılan bahse konu satış işleminin şirketiniz tarafından ithalat tarihinde 2 yıl vadeli 3 ayda bir değişken faiz ödemeli döviz kredisiyle finanse edildiği belirtilerek, vade farkı faturalarının malın teslim tarihi yerine aylık veya üçer aylık dönemlerde tahakkuk eden tutar üzerinden kesilip kesilmeyeceği ve dönemsellik ilkesi gereği izleyen dönemlerde beyan edilip edilmeyeceği hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

1- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde; ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

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 işlemde 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 sağlanması gerekmektedir.

Buna göre, şirketinizce yurt dışından ithal edilen uydu alıcı sistemlerinin dövize endeksli vadeli satışında vade farklarının satış faturasına dahil edilmesi ve o dönemin hasılatı olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan, söz konusu satışların finansmanı amacıyla iki yıl vadeli üç ayda bir değişken faiz ödemeli kredilere ilişkin faiz tutarlarının, faizin tahakkuk ettiği dönemlerde kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

2- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN :

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

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."

280 inci maddesinde, "Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur.

Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caıdır."

281 inci maddesinde "Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirilme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirilme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır."

hükümlerine yer verilmiştir.

Ayrıca 404 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde; " 130 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 217 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtildiği üzere değerlendirilme günü itibarıyla Bakanlığımızca kur ilan edilmediği durumlarda T.C. Merkez Bankasınınca ilan edilen kurların esas alınması gerekmektedir. Bu şekilde yapılacak

değerlemelerde efektif cinsinden yabancı paralar için efektif alış kurunun (bulunmaması halinde döviz alış kurunun), döviz cinsinden yabancı paralar içinse döviz alış kurunun uygulanacağı tabiidir." açıklamasına yer verilmiştir.

Bu itibarla, satışı yapılan uydu alıcı sistemlerine ilişkin olarak müşteriler adına vade farkı dahil toplam satış tutarı üzerinden fatura düzenlenmesi, düzenlenecek faturaların Türk parası karşılığının hesaplanmasına esas teşkil etmek üzere fatura düzenleme tarihindeki Merkez Bankası döviz alış kurunun dikkate alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan söz konusu satışlar senede bağlanmış alacak niteliğinde ise söz konusu alacak senetleri yukarıda açıklandığı şekilde değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilecektir. Söz konusu değerlendirme işleminde ise Bakanlığımızca tespit ve ilan edilen kurların kullanılması gerektiği tabiidir.

3- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

-10/a maddesinde mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile; 10/b maddesinde ise malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi ile vergiyi doğuran olayın meydana geldiği,

-20/1 inci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu,

-24/c maddesinde vade farkı, fiyat farkı, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğu,

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

hükme bağlanmıştır.

26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliğinin III/A-Matrah başlıklı bölümünde;

"

...

5.2.Vade Farkları

3065 sayılı Kanunun (24/c) maddesine göre, teslim ve hizmet işlemlerine ait faturada ayrıca gösterilen vade farkları matraha dahil edilir ve işlemin tabi olduğu KDV oranı üzerinden vergilendirilir.

Öte yandan, vadeli işlemlerde bedelin zamanında ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan yeni vade farkları da vadeli satışa konu teslim ve hizmete ilişkin matrahın bir unsuru olduğundan, bu vade farklarının ayrıca fatura edilmesi ve vadeli satışa konu teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemlerin tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanarak, vade farkı faturasının düzenlendiği döneme ilişkin beyannamede beyan edilmesi gerekmektedir.

5.3.Kur Farkları

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 farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır.

Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Yıl sonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz."

denilmektedir.

Buna göre, katma değer vergisi açısından bir malın vadeli veya peşin satılması katma değer vergisi açısından sonucu etkilememektedir. Mal veya hizmet faturasının kesilmesi esnasında, müşteriye tanınan vade ve buna bağlı olarak ortaya çıkan vade farkının belli olduğu hallerde bu farkın bedele dahil edilmesi gerekmektedir. Peşinen bilinen vade farklarına ait katma değer vergisi asıl işleme ait katma değer vergisi ile birlikte doğmaktadır. Bu nedenle dövize endekli vadeli satışlarınızda, satış anında belli olan vade farklarının satış bedeline ve satış faturasına dahil edilmesi gerekmekte olup, vade farklarına malın satış tarihi yerine aylık ya da üçer aylık dönemlerde tahakkuk eden tutar üzerinden fatura düzenlenmesi mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca, bedeli döviz cinsinden belirlenen vadeli satış işlemleriniz nedeniyle ortaya çıkan kur farklarına yukarıda anılan tebliğ açıklamaları çerçevesinde işlem yapılacağı ise tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.