

KUR FARKLARINDA KDV UYGULAMASI MÜKELLEFLER ARASINDA İHTİLAFA YOL AÇMAKTADIR

Emrah AYGÜL*

Ali ÇELEBİ*

1. GİRİŞ

Türk lirasının zaman içinde çok hızlı bir şekilde değerini yitirmesi, bu para birimi ile işlem yapılmasını bazı durumlarda dezavantajlı hale getirmektedir. TL cinsinden vadeli satış yapan firmalar ise bu soruna çeşitli şekillerde çözüm bulmuşlardır. Bu çözümlerin en çok uygulananları

- Vade farkı uygulaması
- Döviz endeksli tahsilat
- Döviz bedelli tahsilat

şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

Firmalar arasında ihtilafa konu olan olay ise, KDV dahil bedelin döviz endeksli ya da direkt döviz olarak belirlendiğinde, tahsilatın geç yapılması dolayısıyla meydana gelen kur farklarının içinde KDV'nin olup, olmadığı hususudur. Bu husus yazımızın da konusunu oluşturmaktadır.

2. KONU İLE İLGİLİ MEVCUT GÖRÜŞLER

Öteden beri kur farklarının KDV ile olan münasebeti tartışılan bir türlü görüş birliği sağlanamayan bir konu olmuştur. Mevcut görüşler aşağıdaki tabloda özetlenmeye çalışılmıştır.

	Döviz End. Sat. Kur Farkı	Döviz Bed. Sat. Kur farkı
1. Görüş	KDV'ye Tabi	KDV'ye Tabi
2. Görüş	KDV'ye Tabi	KDV'ye Tabi Değil
3. Görüş	KDV'ye Tabi Değil	KDV'ye Tabi Değil

(*) Marmara Ün.Sosyal Bilim Ens. Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Öğrencileri.

Yukarıdaki görüşler tek tek ayrıntılı olarak ele alınmayacaktır. Yalnızca Maliye İdaresinin ve bizim kişisel görüşümüz anlatılacak, daha sonra ihtilafın nasıl ortaya çıktığı açıklanmaya çalışılacaktır.

3. MALİYE İDARESİNİN GÖRÜŞÜ

Maliye Bakanlığı tarafından çeşitli tarihlerde verilen bir çok özeltede bedelin dövize endekli ya da direkt dövizle belirlendiğı vadeli satışlarda meydana gelen kur farklarının KDV'ye tabi olduğı belirtilmiştir. Aşağıda bir kaç özeltgenin özeti yer almaktadır.

- Bedelin geç ödenmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farkları KDV'ye tabidir.¹

- Bedelin döviz cinsinden belirlendiğı hallerde vergiyi doğuran olayın meydana geldiğı tarih ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkacak kur farkları vade farkı olarak KDV'ye tabidir.²

- Dövize endekli veya bedelin döviz cinsinden ifade edildiğı vadeli satışlarda, vadeli senet vadesinden önce ciro edilir veya kırdırılırsa, tahsil edilen bedelin o tarihteki cari kurdan toplam değeri ile mal veya hizmet satışının yapıldığı dönemdeki kur üzerinden hesaplanan değeri ara-

sındaki fark matraha dahildir. Borçlanma katma değeri vergisi dahil bedel üzerinden yapıldığından kur farkının KDV'si, toplam kur farkına iç yüzde uygulanmak suretiyle hesaplanacaktır.³

- Dövizli satışa ait vadeli senet vadesinden önce ciro edilir veya kırdırılırsa, tahsil edilen bedelin o tarihteki cari kurdan toplam değeri ile mal veya hizmet satışının yapıldığı dönemdeki kur üzerinden hesaplanan değeri arasındaki fark matraha dahildir. Bu tutar üzerinden iç yüzde yoluyla KDV hesaplanıp beyan edilmesi gerekmektedir.⁴

Bu özeltelerde genel olarak kur farkları vade farkı gibi kabul edilerek, bunların KDV Kanununun 24. maddesinin c bendine göre KDV matrahına dahil edilmesi gerektiğı kabul edilmektedir.

4. KİŞİSEL GÖRÜŞÜMÜZ

Maliye Bakanlığının görüşlerine katılmakla beraber, bizce de aşağıdaki nedenlerle kur farklarının ülkemizde vade farkından farkı yoktur. Bu nedenle KDV Kanununa göre kur farkları, vade farkları gibi vergilendirmeye tabi tutulmalıdır.

Vadeli satışlarda vade farkı uygulaması, bedelin dövize endekslenmesi ya da direkt döviz olarak

tahsil edilmesinde temel amaç, paranın değerinde meydana gelecek düşüşten korunmaktır. Ülkemizde döviz kurları sürekli olarak yükselmektedir. Satıcı firmalar da bu trendi dikkate alarak döviz bedelli satışı ve dövize endeksli satışı vade farkı gibi kullanmaktadırlar. Burada önemli olan amaçtır. Kurun çok nadiren düşmesi işin özünü değiştirmemektedir.

Kanunda açıkça "matraha kur farkı dahildir" ibaresinin yazılmaması kur farkında KDV uygulanmaması için gerekçe olamaz. Mükellefler işlerine gelince kanunun lafzına işlerine gelince de ruhuna bakarlar ise bu kanunlar nasıl uygulanacaktır? Burada işin özüne bakılmalıdır. İşin özü, dövize ya da dövize endeksli satışın vade farkı mahiyeti ile kullanılıp, kullanılmadığıdır.

Döviz bedelli satışlara ilişkin kur farklarının KDV'ye tabi olmaması, dövize endeksli satışlara ilişkin kur farklarının KDV'ye tabi olması yaklaşımı da bize göre doğru değildir. Çünkü ikisi de aynı şeydir. Eğer döviz bedelli anlaşılan bir satışta vade tarihinde bedel alıcı tarafından sehven satıcının bankasına o günkü kurdan TL olarak yatırılrsa bu yaklaşıma göre kur farkında KDV uygulaması olacak mıdır yoksa ola-

mayacak mıdır? Ya da işlem dövize endeksli mi yoksa döviz bedelli mi kabul edilecektir? Ayrıca böyle bir ayırım yapılırsa sadece yapılan işlemin adı ve ödemenin şekli değiştirilerek (özünde değişiklik olmadan) vergi kaybına neden olunmaz mı? Dövize endeksli satış yapan mükelleflere adaletsiz davranılmaz mı?

Nitekim Danıştay 11. Dairesinin vermiş olduğu bir kararda Dövize yapılan taksitli bir satışta meydana gelen kur farklarının KDV'ye tabi olduğu belirtilmiş ve bu konuda vergi mahkemesinin cezalı işlem kararı onanmıştır.⁵ Ayrıca bu karar Danıştay 11. Dairesinin dövizli bedel ya da dövize endeksli satış ayırımı yapmadığını da gösteriyor.

Kur farkı Türkiye'de arızı nitelikte bir gelir olmaktan çıkmıştır. Böyle bir yaklaşımla kur farkı kesinlikle KDV matrahı dışına itilemez. Kurlarda sürekli ve keskin artışlar meydana gelmektedir. Bu hususlar görmezlikten gelinemez. Kurlarda nadiren düşüş meydana gelebilmektedir. Ancak bu düşüşler istisna mahiyetinde olup, çoğu kez "kardan zarar" diyebileceğimiz haldedirler.

Uygulamaya yön verici Maliye Bakanlığının görüşleri ile Danıştay

11. Dairesinin konuya yaklaşımı ve bizim görüşümüz yukarıda açıklanmaya çalışılmıştır.

5. İHTİLAFA NASIL ÇIKMAKTADIR

Maliye Bakanlığının çeşitli tarihlerde verdiği özelgelerde döviz bedelli ya da bedelin dövize endekslediği vadeli satışlarda kur farklarının KDV'ye tabi olduğu, bu şekilde yapılan anlaşmaların KDV dahil tutar için geçerli tutulduğunda KDV'nin meydana gelecek kur farkının içinde yer aldığı belirtilmiş ve uygulamanın bu şekilde yapılması istenmiştir.

Yukarıda belirtilen şekilde Bakanlıktan özelle alması olan A firması için ihtilafın nasıl çıktığı aşağıda anlatılmaya çalışılmıştır.

Mükellef A'nın 2001 yılı ilk üç ayında döviz borçları yüzünden kur farkı gideri yüksek olmuş (malum dövizlerdeki artış yüzünden) bu dönem 600 milyar lira zararla kapanmıştır. Yine mükellef A'nın Mayıs ayında yurt içindeki bir firmaya, vadeli mal alımı nedeniyle 500.000\$ ödemesi olacaktır. Bu ödeme dikkate alınmadan Mayıs ayına ait KDV beyannamesinde 120 milyar lira ödeme çıkmaktadır. 500.000 \$, KDV dahil tutar olup, anlaşma KDV dahil bedel

üzerinden yapılmıştır. Ödeme döviz olarak yapılacaktır.

Türk parasının değerinde Şubat ayı ve devamında meydana gelen önemli miktardaki düşüş nedeniyle ödemenin yapıldığı tarihte (Mayıs ayında) kur farkı tutarı 234 milyar lira olarak hesaplanmıştır. Satıcı B firması kendi görüşleri paralelinde 234 milyar liranın içinde KDV olmadığını ileri sürerek fatura düzenlemek istememektedir. Ancak yürütmeye yetkili organ olan Maliye Bakanlığının görüşleri doğrultusunda A şirketi kur farkı içinde KDV'nin de olduğunu ileri sürerek fatura düzenlenmesini istemektedir. (A şirketi bu konuda defterdarlıktan özelle almıştır.)

A şirketinin zararda olması nedeniyle gidere ihtiyacı yoktur aksine KDV ödemesi çıktığı için KDV indirimine ihtiyacı vardır. Bu nedenle de fatura düzenlenmesini istemektedir. Fatura düzenlenirse A firması 34 milyar lira KDV indiriminde bulunacaktır. (KDV %17 alınmıştır.)

Maliye Bakanlığının görüşü paralelinde kur farkları KDV'ye tabi olduğundan dolayı bu bedeller için fatura düzenlenmesi icap etmektedir. Yukarıda belirtilen A firması eğer fatura alamaz ise ayrıca fatura alınmadığından dolayı da VUK hü-

kümlerine, göre cezalı işleme muhatap kalabilecektir.

Görüleceği üzere, A firması için, kur farkı tutarı üzerinden iç yüzde ile KDV hesaplaması ve bu tutar için fatura düzenlenmesi 34 milyar lira finansman imkanı sağlayacak ve fatura alınmaması nedeniyle cezalı işleme muhatap kalmaktan kurtaracaktır.

Faturanın düzenlenmemesi halinde A şirketi için tek yol kalıyor, o da B şirketini ilgili mercilere bildirmek. Tabi bu işlem bir yerde bize göre A şirketini cezalı işleme muhatap kalmaktan kurtaracaktır. Ancak ticari ilişkilerin zedelenmesi söz konusudur. Ayrıca bu konuda Maliye Bakanlığının görüş alınmak suretiyle, faturanın alınamaması halinde de KDV indirimi yapılabilirdir.

Bizce Mükellef A isteklerinde haklıdır. Çünkü yürütmeye yetkili organ olan Maliye Bakanlığının görüşlerini uyguluyor.

Yukarıda belirtilen ihtilaf piyasada, özellikle kurun çok hızlı bir şekilde artması nedeniyle, dövizle alım ve satım yapan bir çok firma arasında çıkmıştır. Bu durum ödeme yapacak firmaların, fatura ala-

maları nedeniyle ödemelerini durdurmalarına neden olmuştur.

6. SONUÇ

Yukarıda belirtildiği üzere kur farkları bizce dövizle endeksli satış ya da direkt döviz bedelli satış ayırımı yapılmadan Maliye Bakanlığının görüşleri doğrultusunda KDV'ye tabi olmalıdır. Ancak bu konuda görüş farklılığı mevcuttur ve bu farklılık uygulamaya yansiyarak ihtilafa neden olmaktadır. Bu ihtilafın çözümü ise Bakanlığın uygulamaya birlik getirmesinden, otoritesini ortaya koymasından geçmektedir.

Konu ile ilgili çok fazla yargı kararı da mevcut değildir. Bu yüzden yargının görüşü de kesin olarak bilinmemektedir. Eğer yargı organlarının bu konudaki görüşü belirginleşirse veya kanuna açık bir hüküm konulursa ya da Bakanlığın mevcut görüşlerinin yürütülmesi etkinleştirilirse (Tabi bu husus yargının Bakanlıkla aynı görüşte alması ile sağlanır.) uygulamada birliğin sağlanacağına inanmaktayız. Dileğimiz kur farklarında KDV uygulaması sorununun meydana getirdiği ihtilafların en kısa sürede çözüme kavuşturulmasıdır.

NOTLAR

- 1 Maliye Bakanlığının 17.8.1995 tarih ve 45488 sayılı 6zelgesi.
- 2 Maliye Bakanlığının 9.6.1995 tarih ve 31729 sayılı 6zelgesi.
- 3 Maliye Bakanlığının 6.5.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.53/5324-185/18592 sayılı 6zelgesi.
- 4 Maliye Bakanlığının 16.1.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.53/5324-185/1906 sayılı 6zelgesi.
- 5 Danıştay 11. Dairesinin Kararı, Esas No : 1997/4227, Karar No : 1998/4093.