



Vade Farkı ve Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu



Oya TEZEL

Vergi Denetmen Yardımcısı

1) GİRİŞ

Bilindiği üzere faiz, bir kimsenin Türk Lirası veya yabancı para şeklindeki nakit varlığının bir başkasının zilyetliğinde belirli bir süre bulunması nedeni ile para sahibinin borçludan istediği bedeldir. Vade farkı da faiz niteliğinde olup genel olarak mal veya hizmet tesliminden doğan alacağın geç ödenmesi veya taksitler halinde ödenmesi dolaısıyla satıcının mal veya hizmet bedelinin dışında, enflasyon nedeni ile ortaya çıkacak aşınmanın önlenmesi amacıyla ayrıca talep ettiği faiz mahiyetindeki ek bir bedeldir.

Bir ülke parasının yabancı ülke paraları cinsinden fiyatına "döviz kuru" denir. Yabancı para cinsinden yapılan işlemlerde işlemin yapıldığı tarih ile ödemenin yapıldığı tarihin farklı olması ve bu süre zarfında da kurun değişmesi halinde işlemin yabancı para cinsinden bedeli değişmemesine rağmen Türk Lirası cinsinden bedelde meydana gelen değişiklik kur farkını oluşturmaktadır.

Çoğu zaman kur farkı ile vade farkı birbirine karıştırılmakta kur farklarının da sunulmuş olan bir finansman hizmetinin karşılığı olduğu iddia edilmektedir. Bu bağlamda

vade farkı ve kur farkı terimlerinin ve farklılıklarının üzerinde durmak yerinde olur. Vade farkının önemli iki özelliği vardır. Birincisi önceden taraflarca tespit edilmesi ve taraflar anlaşmadıkları sürece değiştirilmesinin söz konusu olmaması; ikincisi de mutlaka pozitif bir değer olmasıdır. Döviz kurları ise içinde bulunulan ekonominin hatta dünya konjunktöründe oluşan dalgalanmanın eserdir. Önceden kararlaştırılması mümkün olmamakla beraber olumlu yada olumsuz yönde değişebileceği dikkate alındığında kur farkları vade farkları ile aynı kabul edilemez.

Vade farkı ve kur farkının vergilendirilmesi ile ilgili uygulamada farklılık ve tereddütler yer almaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu ise bunların başında gelir. Bu hususta Maliye Bakanlığının da net bir görüşü yoktur.

Bu yazıda vade farkı ve kur farklarının KDV karşısındaki durumu ayrı ayrı ele alınacak ve değerlendirme yapılmaya çalışılacaktır.

II) Vade Farklarının KDV Karşısındaki Durumu

KDV kanunun 24/c maddesinde vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzeri adlar altında sağlanan her türlü menfaat , hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğu hükme bağlanmıştır.

Vade farkı , faiz, fiyat farklarının KDV matrahına dahil edilerek KDV 'ye tabi tutulacağı kuşkusuzdur. Vade farkı ile ilgili uygulamada ki sorunlardan bir tanesi vade farkına uygulanacak KDV oranı ile ilgilidir. Vade farkları ilgili mal veya hizmetin bir uzantısı , unsuru sayılarak mı KDV matrahına dahil olmalıdır yoksa bir malın veya ifa olunan bir hizmetin bedelini hemen almayarak alıcıyı finansman yönünden rahatlatacak bir finans hizmeti sayılarak mı KDV ye tabi olmalıdır? Diğer bir tereddüt ise ödemenin aksaması halinde tahakkuk eden vade farklarının durumudur. Gerek idarenin gerekse bu konuda görüş beyan eden yazarlarımızın birbirinden farklı yorumları mevcuttur. Bu görüşlerden bazıları aşağıya alınmıştır.

-Vade farklarının ilgili mal veya hizmetin satış bedelinin bir unsuru sayılarak KDV matrahına dahil olması normaldir. Satış peşin yapılabileceği gibi taksitle de yapılabilir. Böyle bir işlem için vadeli fiyat üzerinden fatura kesilmişse faiz mal bedeli içine girip kaybolmakta vade farkı da malın tabi olduğu oran üzerinden vergilendirilmektedir. Bu nedenle genel olarak vadeli sa-

tışlardaki vadeye bağlı ilave bedelinde KDV matrahına dahil olduğu esasında düzenleme ve işlem yapılması mal bedelinin vade farkı adı altında parçalanıp kötüye kullanılması ve vergi dışı bırakılmasının önlenmesi amaçlanır.

-Diğer bir görüş ise, sebep ne olursa olsun faizlerin veya vade farklarının "finansman temini" şeklindeki müstakil bir hizmetin bedelini teşkil ettiği ve bu hizmet karşılığında alınan bedelin KDV ye tabi olduğudur.Çünkü satılan malın veya ifa olunan bir hizmetin bedelini hemen almamak finansman yönünden alıcıyı rahatlatan bir işlemdir. Bu görüş doğrultusunda da bir firma vade-li olarak sattığı bir malın satış faturasını peşin fiyat üzerinden düzenleyip vade farklarını ilgili dönemlerinde ayrıca fatura edebilmelidir.

- Idare bazen de mal veya hizmet satışı esnasında hesaplanan vade farklarını ilgili mal veya hizmet bedelinin uzantısı saymış ve o mal veyahut hizmetin tabi olduğu oran üzerinden KDV' lenmesi gerektiği müşterinin ödemeleri aksatması nedeniyle sonradan ortaya çıkan ek vade farklarının ayrı bir hizmet bedeli olduğu görüşlerini beyan etmiştir.

Bu hususlarla ilgili gelir idaresinin vermiş olduğu bazı özalgeler aşağıdaki gibidir.

3.4.1993 tarih , 27747 sayılı muktezada , fındık satış bedeli ile vade farkının, mal aslına bağlı oranla vergileneceği belirtilmiştir. İlgili kısmı ile mukteza metni şöyledir.

" Bilindiği üzere, KDV Kanunun 24/c maddesine göre vade farkı , fiyat farkı, faiz, prim, gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat , hizmet ve değerler katma değer vergisine tabidir.

Buna göre adı geçen şirketin fındık alımları ile ilgili olarak borçlarını vadesinde ödememesi nedeni ile doğan vade farklarına , ilgili malın tabi olduğu vergi oranı uygulanacaktır."

Ankara Defterdarlığı'nca Zirai Donatım Kurumu na verilen 29.11.1993 tarih 153844 sayılı mukteza da aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

'İlgide kayıtlı dilekçenizde , vade farklarına uygulanacak KDV oranları tereddüde düşüldüğü anlaşılmıştır.

Bilindiği gibi , Katma Değer Vergisi Kanunun 10/a maddesine göre , mal teslimlerinde vergiyi doğuran olay , malın teslimi ile meydana gelmektedir.

Aynı kanunun 20. maddesi gereğince de , mal teslimlerinde matrah bu işlemlerinin karşılığını teşkil eden bedeldir.

Buna göre , peşin olarak yapılan mal teslimlerinde katma değer vergisi satış bedeli üzerinden hesaplanacaktır.

Öte yandan , aynı Kanunun 24/c maddesinde ise vade farklarının katma değer vergisi matrahına dahil edileceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre , bir malın vadeli veya peşin bedelle satılması katma değer vergisi açısından sonucu etkilememektedir. Çünkü ticari kazancın tespitinde geçerli olan tahakkuk esasının bir sonucu olarak , katma değer vergisi toplam satış bedeli üzerinden (vadeli satışlarda vade farkı dahil) hesaplanmakta ve tahsil edilmektedir. Dolayısı ile vadeli satışlarda katma değer vergisinin toplam satış bedeli üzerinden değil de , taksitin ödendiği tarihte ve her bir taksit için ayrı ayrı (katma değer vergisi) hesaplanması mümkün değildir.

Yukarıda da belirtildiği üzere gerek peşin ve gerek vadeli satışlarda katma değer vergisi , faturanın düzenlendiği veya teslimin yapıldığı tarihte olduğundan , verginin de bu tarih itibari ile ve vade farkları dahil tüm bedel üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Dolayısıyla , bedel içerisinde yer alan vade farklarına uygulanacak vergi oranı konusunda herhangi bir tereddüdün söz konusu olmayacağı şüphesizdir.

Kurumumuzca tereddüt edilen konu ise , vadeli olarak yapılan mal teslimlerinden ve başlangıçta yukarıdaki gibi yapılan işlemin gerçekleşmesinden sonra, taksitlerin süresinde ödenmemesi nedeniyle alınan vade farklarına , teslim konu olan mala ait oran uygulanacağı ancak bu konuda düzenlenecek faturaya , ilk teslimde düzenlenen faturaya atıf yapılacağı Maliye Bakanlığından alınan 16.11.1993 tarih ve 71516 sayılı yazıdan anlaşılmıştır.'

Aşağıda ki 27.11.1991 tarih ve 2601028-873 nolu muktezanın ilgili kısmı şöyledir.

".....

Yukarıda da belirtildiği üzere gerek peşin gerek vadeli satışlarda katma değer vergisi faturanın düzenlendiği veya teslimin yapıldığı tarihte doğmakta ancak ödemenin aksamaması halinde tahakkuk ettirilerek vade farklarının mal bedelinden ayrı olarak bir finans hizmetinin karşılığı şeklinde değerlendirilmesi gerekmektedir."

Bizim düşüncemize göre vade farkının satış bedelinin unsuru teşkil etme dışında satıştan sonra oluşacak şartlara göre ortaya çıkması veya pazarlama icapları dahilinde sonradan belirmesi halleri özellik taşır.

- Peşin olarak 1000 birime satılacak mal üç ay vade ile satıldığında 1200 birim bedel alınabilir. Bu takdirde matrahın 1200 birim olacağı , vadeli satış dolayısı ile alınan farkın da asıl bedelin unsuru olarak vergilendirileceği tabidir. Yani vade farkı veya faizin mal veya hizmetin tabi olduğu vergilendirme rejimi içerisinde değerlendirilerek mal veya hizmete ilişkin nispet üzerinden vergilendirilmesi gerekir.

- Bazı hallerde mal peşin fiyatı ile fatura edilir. Ödeme tarihine göre vade farkı ayrıca hesaplanarak müşteriden tahsil edilir , Bu hallerde vade farkı gene mal bedelinin unsurudur. Ancak, mal bedeline ait faturanın düzenlenmesi sırasında vergilendirilmesi söz konusu olamaz. Tutarı belli değildir. Normal olarak tahsil edildiği dönem itibari ile ve yine asıl bedelin KDV oranında vergilendirilmesi gerekir.

III) Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu

Ülkemizde son yıllarda , dünyadaki gelişmelere paralel olarak yaşanan ekonomik ilişkilerdeki artışla birlikte ve bunun yanında yaşanan enflasyonlu dönem neticesinde yabancı para kullanımı önemli ölçüde yaygınlaşmıştır. Yabancı para cinsinden belirlenen fiyatlarda kur farkları meydana gelmekte bu durumda özellikle KDV açısından çeşitli sorunlara neden olmaktadır. Bu konuda Katma Değer Vergisi Kanunu'nda açık bir düzenleme yapılmamıştır. Bilindiği üzere ülkemizde muhasebe Türk Lirası esas alınarak tutulmak durumundadır ve konu ile ilgili yasal düzenleme aşağıda olup yasal düzenlemenin ışığı altında dövizli işlemler KDV açısından irdelenecek daha sonra mevcut görüşler ile gelir idaresinin görüşleri yansıtılacaktır.

A) Konuya İlişkin KDV Mevzuatı

KDV Kanunu'nun 10. maddesinde; KDV 'de vergiyi doğuran olayın , mal teslimi ve hizmet ifası ile; ithalatta ise, Gümrük Kanunu'na göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması ile meydana geldiği esasa bağlanmıştır. İhracat teslimleri ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler , belirlenen koşullar çerçevesinde zaten KDV 'den istisna tutulmuşlardır.

Aynı kanunun 20. maddesinde, 'teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir' şeklinde tanımlanmış, bedel deyiminin ise bu işlemler karşılığında her ne surette olursa olsun alınan para, mal ve diğer etlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat , hizmet ve değerlerin toplamını ifade ettiği açıklanmıştır.

Matrah dahil unsurlar başlıklı 24. maddenin (c) bendinde ise, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzeri adlar altında sağlanan her türlü menfaat , hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğu belirtilmiştir.

Dövizle yapılan işlemlerde matrahın nasıl tespit edileceği hususu da Kanunun 26. maddesinde hükme bağlanmış , "bedelin döviz ile hesaplanması halinde, döviz vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk Parasına çevrilir. Cari kuru belli olmayan dövizlerin Türk Parasına çevrilmesine ilişkin esasları Maliye ve Gümrük Bakanlığı belirler."denmiştir.

B) Yurtiçinde Döviz Cinsinden Yapılan İşlemlerde Kur Farkları

Döviz cinsinden veya dövizle endeksli olarak yapılan mal teslimi veya hizmet ifası işlemleri ile bu işlemlerin bedellerinin aynı günde tahsil edilmesi durumunda kur farkı oluşmayacaktır. Döviz cinsinden belirlenen değer cari kur üzerinden Türk Lirasına çevrilecek ve bu tutar üzerinden KDV hesaplanacaktır.

Ancak malın teslimi veya hizmetin ifasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde (örneğin, fatura belgelerinde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere) vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte tahsil edilen bedellerin tahsil edildiği tarihte fatura veya benzeri belgeler düzenlenmemesi durumunda vergiyi doğuran olay meydana geldiği tarihten KDV yönünden yapılacak bir işlem yoktur. Daha önce mal teslimi veya hizmet ifası işlemlerinde KDV hesaplanmasında kullanılan döviz cinsinden ise mal teslimi veya hizmet ifasından önce tahsil edilen bedellerin döviz cinsinden Türk Lirasına çevrilerek işlem yapılacaktır.

Örneğin, mal teslimi veya hizmet ifası işlemlerinde döviz cinsinden ve vadeli olarak tahsil edilen bedellerin döviz kurundaki artışa bağlı olarak kur farkı oluşması durumunda, bu artışın KDV hesaplamasında dikkate alınması gerekmektedir.

şacaktır. Odeme sırasında oluşacak kur farkı KDV matrahına dahil edilerek KDV hesaplanacaktır.

Mal ve hizmet teslimlerine ilişkin bedeller dövize endeksli taksitler halinde tespit edilebilir. Bu durumda malın teslim tarihindeki değeri , döviz cinsinden değerin cari kur üzerinden Türk Lirasına çevrilmesi yoluyla bulunacak ve bu tutar üzerinden KDV hesaplanacaktır. Daha sonra yapılacak taksit ödemelerinde döviz kurundaki artışa bağlı olarak oluşacak kur farkları da malın bedeline dahil olarak kabul edilecek ve bu farklar üzerinden KDV hesaplanacaktır.

1) Vergi Usul Kanununa göre dönem sonlarında yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları

Yıl sonlarında yapılan yabancı para cinsinden iktisadi kıymetlerin VUK na göre yapılan değerlemeleri sonucu ortaya çıkan ve kambiyo karı olarak gelir ve kurumlar vergisi açısından gelir yazılan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmayacaktır.

2) Bedelin Döviz Cinsinden veya Dövize endeksli olarak ifade edildiği Uluslar arası İhaleler ve Kamu İhalelerinde

Bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak ifade edilmesinin mutad olduğu uluslararası ihaleler ile işin mahiyeti gereği bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edilmesi gereken kamu ihalelerinde idarenin görüşüne göre geç ödeme nedeni ile ortaya çıkacak kur farkları KDV matrahına dahil edilmeyecek ve bu kur farkları üzerinden KDV hesaplanmayacaktır.

Bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak ifade edildiği uluslar arası ihaleler ile kamu ihaleleri dışındaki bedelin dövize bağlandığı diğer işlerde geç ödeme nedeni ile ortaya çıkan kur farkları ise KDV ye tabi olacaktır. Bu durumda ise kur farkı için ilk faturaya atıfta bulunarak ikinci bir fatura düzenlenerek satışa konu mal ve hizmetin tabi olduğu oranda KDV hesaplanacaktır.

Aleyhte oluşan kur farklarının ise lehte oluşan kur farklarının vergilendirileceği yönündeki uygulama paralelinde KDV kanunun 35. maddesi çerçevesinde matrahta değişiklik olarak değerlendirilmesi ve düzeltilmesi gerekir.

C) Kur Farklarının KDV ye tabi olmadığı yönündeki görüşler

Kur farklarının vergilendirilmesi konusunda Katma Değer Vergisi Kanu-

nu'nda açık bir hüküm olmaması görüşleri ikiye bölmüştür. Kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı yönündeki görüşlerden bazıları aşağıya alınmıştır.

1) KDV kanunun hiçbir maddesinde kur farklarının KDV ye tabi olduğuna ilişkin belirleme yapılmamıştır. Özellikle matraha dahil olan unsurların düzenlendiği Kanunun 24/c maddesinde kur farkının sayılmamış olması , kur farklarının KDV ye tabi olmadığının en açık delilidir. Söz konusu maddede geçen "gibi" edatından hareketle kur farklarının kdv ye tabi olduğu ileri sürülemez. Vergi kanunlarının uygulamasında kıyas yapılamaz. Kur farklarının yasa metnine alınmamasının en önemli sebebi kur farkının pozitif olabileceği gibi negatifte olabilesidir.

2) KDV nin konusu , bir malın teslimi veya bir hizmetin ifası karşılığında alınan veya alacaklanılan bedeldir. Kur farkları ise herhangi bir mal tesliminin veya hizmet ifasının karşılığını teşkil eden bedel olmayıp , kişilerin iradesi dışında kaynaklanan bir olgudur. Bu nedenle kur farklarının KDV ye tabi bir bedel sayılması mümkün değildir.

3) KDV nin matrahı Kanunun 20. maddesine göre teslim ve hizmet işlemlerinde bu işlemlerinin karşılığını teşkil eden bedeldir. Dolayısı ile teslim karşılığı Türk Lirası olarak fiilen tahsil edilen veya edilecek olan bedel dışında bir tutarın matrah olarak alınması herşeyden önce 20. madde hükmü ile bağdaştırılamaz.

4) Döviz kurundaki artışların ana kaynağı enflasyondur.KDV nin konusu ise enflasyon değil , mal teslimi veya hizmet ifasıdır. Kur farkları üzerinden KDV almak , enflasyon üzerinden vergi almak demektir ki bu da KDV nin konusuna aykırıdır.

D) Kur Farklarının KDV ye tabi olduğu yönündeki görüşler

Diğer bir grup yazarımız ise kur farklarının KDV 'ye tabi olduğunu düşünmektedir. Bu görüşlerden bazıları da aşağıda ki gibidir.

1) Bedeli daha sonra tahsil edilmek üzere yapılan bir teslimde bedelin geç ödenmesi nedeni ile hesaplanan vade farkı kanunun 24/c maddesi hükmüne göre KDV matrahına dahildir. Yabancı para cinsinden yapılan işlemlerde ise Türk Lirası cinsinden belirlenmiş bir vade farkı yoktur. Bu işlemlerde olduğu gibi Türk Lirası cinsinden belirlenmiş bir vade farkı yoktur.Bu işlemlerde

vade farkı yerini kur değışikliklerine bağlı olarak ortaya çıkan kur farkına bırakmaktadır. Nihai tahlilde bu işlemlerde vade farkının yerini kur farkı almakta fakat , isim değışmekte fakat olayın mahiyeti değışmemektedir.Kur farkı niteliğine dönüşen vade farkının vergileme dışında bırakılması mümkün değildir. Bu nedenle tıpkı vade farkları gibi kur farkları da KDV ye tabidir.

2) Mal ve hizmet karşılığı bedele ilave unsur olarak doğan kur farkları mal teslimi veya hizmet ifası şeklindeki muameleye bağlı olarak oluşmaktadır. Zira mal teslimi veya hizmet ifası şeklinde bir muamele bulunmadığı sürece kur farkları da ortaya çıkmayacağı için kur farklarının mal teslimi veya hizmet ifasından bağımsız olarak değerlendirmek mümkün değildir.

3) Mal ve hizmet satışlarında bedelin Türk Lirası cinsinden değil de yabancı para cinsinden belirlemesinin amacı satıcının alacağını enflasyonun etkisinden korumayı amaçlaması ve alıcının vade farkı ödemek yerine cari kurun daha az değışeceğini varsayarak yabancı para cinsinden borçlanmayı tercih etmesidir.

4) Kanun metninde "vade farkı , fiyat farkı , ve benzeri adlar altında sağlanan her türlü menfaat... " ifadesinin kullanılmasının amacı KDV ye konu olabilecek hususları sınırlamak suretiyle kur farkı benzeri unsurların da KDV ye tabi olmasını sağlamaktır.

E) Gelir İdaresinin Görüşü

Gelir idaresinin geneldeki anlayışı kur farklarının katma değer vergisine tabi olacağı yönünde olup görüşünü tebliğ bazında açıklamamış olay bazında özeldeler vermekle yetinmiştir. Aşağıda konu ile ilgili bazı özeldelere yer verilmiştir.

10.01.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.53/ 5324-186/01906 sayılı özelge,

".....

Bu hükümlere göre , dövize endeksli veya bedelin döviz cinsinden ifade edildiği vadeli satışlarda katma değer vergisi uygulaması aşağıdaki şekilde olacaktır.

- Satışın yapıldığı tarihte döviz cinsinden toplam bedel cari kur üzerinden Türk Lirasına çevrilerek , bu tutar üzerinden katma değer vergisi hesaplanıp aynı dönemde beyan edilecektir.

- Döviz cinsinden bedel kısmen veya tamamen sonraki tarihlerde tahsil ediliyorsa tahsilatın yapıldığı dönemdeki kur farkı üzerinden katma değer vergisi hesaplanıp beyan edilecektir.

- Alıcının erken ödeme yapması nedeni ile matrahta bir değişiklik meydana gelirse , bu değişiklik KDV Kanunun 35. maddesine göre düzeltilecektir.

- 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 dahil edilir. Bu tutar üzerinden iç yüzde yolu ile katma değer vergisi hesaplanıp beyan edilmesi gerekmektedir"

03.02.1988 tarih ve 1277 sayılı Ozelge;

1) Yurt dışından sağlanan kredilerin yıl sonu değerlemesi sırasında ortaya çıkan kur farkları değerlemeyi yapan şirket bakımından bir teslim ve hizmet karşılığı olarak ortaya çıkmadığından verginin konusuna girmemektedir.

2) Banka ve benzeri finans kurumu niteliğinde olmayan yurtdışındaki firmalardan temin edilen kredilerin geri ödemesi sırasında uygulanan faiz ve bu faize ilişkin kur farkı bir finansman hizmetinin karşılığını teşkil ettiğinden vergiye tabidir. Bu şekilde ortaya çıkan KDV 3065 sayılı Kanunun 9. maddesi gereğince krediyi yurtdışından temin eden firmalar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

30.06.1993 tarih ve 31304 sayılı özelge

" Dövizle yapılması mutad olan uluslar arası ihalelerde dövizin KDV Kanunun 26. maddesi gereğince vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki cari kur üzerinden TÜRK LİRASI'na çevrilerek bulunan bedel üzerinden KDV hesaplaması ile ilgili dönemde beyan edilmesi gerekmektedir.

.....

Bu hükümlere göre dövizle yapılan işlemlerle ilgili olarak kdv açısından aşağıdaki şekilde işlem yapılması uygun görülmüştür.

Diğer yandan bu işlerde yapılan sözleşme gereği işin başında bir bedel (avans) tahsil edilmesi halinde bu bedel bir teslim ve hizmetin karşılığını teşkil etmediğinden KDV tabi olmayacaktır. Dolayısı ile avanstaki bedel toplam bedele ilişkin dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih-

teki cari kur üzerinden TÜRK LİRASI ve çevrilerek bulunan tutar üzerinden KDV hesaplanması gerekir. Ayrıca bedelin geç ödenmesi nedeni ile ortaya çıkacak kur farkı ise kdv ye tabi olmayacaktır.

04.08.1997 tarih ve B.07.GEL.0.53/5324-191/32761 sayılı Özelge;

" KDV Kanunun 24/c maddesinde vade farkı , fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirlerin KDV matrahına dahil olacağı hükme bağlanmıştır.

Bedelin döviz cinsinden ifade edildiği işlerde, geç ödeme nedeni ile ortaya çıkan kur farkı , esas itibari ile vade farkı mahiyetinde bir unsur olduğundan , bu hüküm gereğince prensip olarak vergi matrahına dahil edilmesi gerekir.

Ancak işin mahiyeti gereği bedelin döviz ile hesaplanmasının mükellefin tercihine bağlı olmayan bir zorunluluk şeklinde ortaya çıktığı hallerde böyle bir uygulamanın yaratacağı sakıncalar gözönünde alınarak kur farklarının KDV karşısındaki durumu konusunda aşağıdaki şekilde hareket edilmesi uygun görülmüştür.

1) Bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksenerek ifade edilmesinin mutad olduğu uluslar arası ihalelerle işin mahiyeti nedeni ile döviz cinsinden veya dövize endeksenerek ifade edilmesi gereken kamu ihalelerinde , geç ödeme nedeni ile ortaya çıkacak kur farkları KDV matrahına dahil edilmeyecektir.

2) Bedelin dövize bağlandığı diğer işlemlerde ise geç ödeme nedeni ile ortaya çıkacak kur farkları KDV matrahına dahil olacaktır."

28.05.1997 tarih 22128 sayılı muktezada;

'.....

Vadeli satışlarda bedelin döviz cinsinden ve taksitler halinde , belirlenen döviz tutarı karşılığında tahsil edilen Türk Lirası toplamının verginin matrahını oluşturacağı tabidir.

Bedelin döviz cinsinden ve taksitler halinde sonra tahsil edilmesi halinde , taksitde isabet eden kur farkı katma değer vergisine tabi olacaktır.

Taksit tutarı katma değer vergisi dahil bedel üzerinden tespit edilmişse kur farkının katma değer vergisi iç yüzde yoluyla belirlenecektir. Taksit tutarının

vergi hariç bedel üzerinden tespit edilmiş olması halinde ise dış yüzde uygulanarak katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir."

IV) Genel Değerlendirme ve Sonuç

Katma Değer Vergisi gibi önemli bir vergi hakkında düzenleme yapılırken ve kur farkları hususunda açık bir düzenleme yapılmamış olması büyük eksikliklerdir.

Vergilendirmede belirlilik ilkesi gereği hangi unsurların vergiye tabi olacağına açık bir şekilde belirtilmesi gerekir. Gelir idaresi genel olarak katma değer vergisine tabi bir mal teslimi veya hizmet ifasına ilişkin bedelin ödenmesine bağlı olarak ortaya çıkan kur farklarını vade farkı gibi değerlendirilerek vergilendirileceği görüşünde olup sadece "bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak ifade edilmesinin mutad olduğu uluslararası ihalelerle, işin mahiyeti gereği döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edilmesi gereken kamu ihaleleri bakımından" farklı değerlendirme yapmaktadır ki bu uygulama KDV'nin tarafsızlığını bozmaktadır.

Vade farkının Katma Değer Vergisi Kanunun 24/c maddesine göre matraha dahil unsurlardan sayılarak KDV'ye tabi olduğu şüphesiz olmakla birlikte vade farkı ile ilgili uygulamalarda da sorunlar yaşanmaktadır. İdarenin bu konudaki görüşlerini bir tebliğe bağlayarak konuya açıklık getirmesi gerektiğini düşünmekteyiz.

Yararlanılan Kaynaklar

- 1) Altuncu Hasan, Atalay Nihal, Barış Özlem, Özkır Soner Türk Vergi Hukukunda Dövizli İşlemler Ankara- 2003
- 2) Basmacı, M. Sacit Yaklaşım sayı: 127-128
- 3) Kılınç Yeter, Kılınç İlker Diyalog sayı: 161
- 4) Maç Mehmet, KDV Uygulaması 1995
- 5) Özbalcı Yılmaz, Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları 2002
- 6) Uslu Ozan, SMMM web sitesi
- 7) Yüksel Volkan, Yaklaşım sayı: 116
- 8) Yüksel Volkan, Maliye ve Sigorta Yorumları sayı: 398