

KUR FARKI ve VADE FARKININ KDV AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

ASSESSMENT OF DIFFERENCE IN EXCHANGE RATES AND DUE DATES ON VALUE ADDED TAX



Nuri HORZUM*

ÖZ

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda vade farklarının matraha ilave edilmesi gerektiği açıkça belirtilmişken kur farklarının KDV matrahına dâhil olup olmadığına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu çalışmada vade ve kur farkının KDV matrahına dâhil olup olmayacağı hususu çeşitli yönleriyle incelenmiş olup, bu konu hakkında fikir ayrılıklarına idare görüşleri, mevzuat ve yargı kararları çerçevesinde yer verilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vade Farkı, Kur Farkı, KDV

ABSTRACT

Although it is unarguably cited in the Value Added Tax Law that difference of due dates will be added to tax base, there is no provision on whether exchange rate will be added or not. In this article, the issue on whether the difference in due dates and exchange rates are included or not in value added tax base is examined and disputes on this issue is featured regarding administration view, legislation and court decisions.

Keywords: Difference in due date, difference in exchange rates, Value added tax

1- GİRİŞ

Yabancı para cinsinden yapılan işlemlerde, işlem tarihi ile ödeme yapılan tarih arasında Türk Lirasının değerinde meydana gelen değişimlere paralel olarak ortaya çıkan kur farkı olgusu, daha sonra yabancı paraya endeksli olarak yapılan işlemlerde de karşımıza çıkmıştır. Maliye Bakanlığının konu ile ilgili görüşlerini daha çok özelge bazında açıklaması, yargının ise konuyla ilgili farklı farklı ve daha çok olaya özgü karar vermesi, bu tartışmaları sürekli gündemde tutmuştur. Çalışmamızda vade farkı ve

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

kur farkının tanımları ve mahiyeti açıklanacak, yasal düzenlemeye değinilecek, daha sonra ise görüş ayrılıkları Danıştay kararları ve özelemler çerçevesinde irdelenecektir.

2- VADE FARKININ TANIMI

Vade, borçlunun ödemeyi belirli bir süre sonra yerine getireceği durumlarda yararlanacağı, sözleşmeyle veya kanunen belirlenmiş süredir.¹ Mal veya hizmet tesliminin, arzu edilen “fiyat-tarih” aralığının dışında oluşması nedeniyle ortaya çıkan “zaman maliyeti” veya “zaman kârına-zararına” vade farkı denir.²

Vade farkı, satıcı ve alıcı açısından ayrı ayrı ele alınması gereken bir konudur. Alıcı açısından bakıldığında, alıcı vade farkı ile malın kullanımını erkene almakta ve bu şekilde malın değer artışından yararlanmış olmaktadır. Ancak satıcı açısından bakıldığında, satıcı hem bu değer artışını sağladığı için bundan katkı almakta, hem de vade farkının getirdiği bir takım külfet, risk ve enflasyon kaybının karşılığını talep etmektedir. Yani alacaklının gecikmeden kaynaklanan zararının karşılanmasıdır.

3- KUR FARKININ TANIMI

Kur, iki milli para arasındaki değişim oranıdır. Diğer bir ifade ile yabancı paranın milli para cinsinden fiyatıdır.³ Kur farkı ise, belli bir miktar yabancı para biriminin yerel para birimi ile değiştirilmesi sırasında oluşan alış ve satış kurları arasındaki farktır.⁴

Kurda meydana gelen düşüş ve yükselişler, ulusal para biriminin yabancı paralar karşısındaki değerini olumlu veya olumsuz yönde etkilemektedir. Kurdaki yükselişler, ulusal paranın yabancı para karşısında değer kaybetmesine; düşüşler ise ulusal paranın yabancı para karşısında değer kazanmasına neden olur. Buradan hareketle kur farkı, yabancı bir para birimiyle veya yabancı bir para birimine endekli olarak yapılan bir işlemin Türk Lirası cinsinden karşılığının, belirli bir vadenin sonunda, kurda meydana gelen değişim nedeniyle, olumlu veya olumsuz yönde değişmesi şeklinde tanımlanabilir.⁵

4- YASAL DÜZENLEME

3065 sayılı KDV Kanununun 20. maddesinde “Teslim ve Hizmet İşlemlerinde Matrah” başlığı altında matrahın kapsamı belirtilmiştir. Bu maddenin 1. bendine göre, teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir. Maddenin 2. bendinde ise bedel kavramı; “*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 eder.*” şeklinde açıklanmıştır.

Kanun koyucu, tarafından burada tanımlanan bedel kavramının kapsamında kabul edilmeyen fakat matraha dâhil edilmesi gereken gelir kalemlerini, Kanun’un 24/c maddesinde özel olarak saymıştır. Bu maddeye göre matraha dâhil olan diğer unsurlar şunlardır:

¹ <https://tr.wikipedia.org/wiki/Vade> Erişim Tarihi: 8 Aralık 2015

² <http://www.forzep.net/?/yazi/5/Vade-Farki-ve-Muhasebe-Uygulamasi.html>, Erişim Tarihi: 12 Kasım 2015

³ Prof. Dr. Rıdvan Karluk, “Uluslararası Ekonomi, Teori ve Politika”, Beta Basım Yayın Dağıtım, Genişletilmiş 7. Sayı, 2007

⁴ Talha Apak, “Mal veya Hizmet Teslimine Bağlı Olarak Lehe veya Aleyhe Oluşan Kur Farkının KDV Açısından Değerlendirilmesi” www.alomaliye.com, Erişim Tarihi: 11 Kasım 2015

⁵ Ceyhan Deniz, “Kur Farkları KDV Uygulaması Bakımından Vade Farkı Olarak Değerlendirilebilir mi?”, Vergi Dünyası, Sayı 397, Eylül 2014

- a) Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri,
- b) Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar,
- c) Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler.

Kanun'un "Döviz İle Yapılan İşlemler" başlığını taşıyan 26. maddesinde, "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" hükmü yer almaktadır.

Ayrıca Kanun'un "Matrah ve İndirim Miktarlarının Değişmesi" başlığını taşıyan 35. maddesinde, "Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemten vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandırıldığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltir..." hükmü yer almaktadır.

4.1- Vade Farklarının KDV Karşısındaki Durumu

26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin (III.) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde vade farklarının Katma Değer Vergisi matrahına dâhil olduğu açıktır.

İlgili tebliğde vade farkları ile ilgili olarak aşağıdaki ifadeler yer verilmiştir:

"3065 sayılı Kanunun 24/c üncü maddesine göre Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler KDV matrahına dâhildir.

Buna göre teslim ve hizmet işlemlerine ait faturada ayrıca gösterilen vade farkları matraha dâhil 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."

Burada Maliye Bakanlığının görüşü, vade farklarının satılan mal veya hizmetin başlangıçtaki bedelinin uzantısı (fiyat farkı) mahiyetinde olduğu yönündedir. Bu anlayışın sonucu ise vade farkları için geçerli KDV oranının, bu farkın ait olduğu işlemin, işlem tarihinde tabi bulunduğu oran olduğudur. İşlemin yapılmasından sonra KDV oranlarında yapılan değişiklikler vade farkı faturasıyla ilişkilendirilmeyecektir. İlk işlem için geçerli oran vade farkı tutarına uygulanacaktır.⁶

Diğer taraftan, eğer vade farkı uygulanacak satışlar içinde, birden fazla KDV oranını içeren mal veya hizmet teslimi söz konusu ise, vade farkına uygulanacak KDV'de, ilgili mal veya hizmetlerin KDV oranlarının dikkate alınmasının gerektiği gözden kaçırılmamalıdır. Yani vade farkında genel bir KDV oranı değil, her mal veya hizmet tesliminin tabi olduğu kendi KDV oranları dikkate alınmalıdır.⁷

⁶ Soner Ülgen, "Vade Farkı Kur Farkı ve Ciro Primi Gibi Ödemelerin KDV ve ÖTV Karşısındaki Durumu", Maliye Postası, Yıl:29, Sayı:656, Ankara, 01 Ocak 2008, s.68.

⁷ Sami Karacan, "Vade ve Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu", Yaklaşım, Sayı 185, Mayıs 2008

4.2- Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu

26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nin (III.) bölümündeki açıklamalar aşağıdaki gibidir:

“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.

Yılsonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz.”

Yabancı para ile yapılan işlemlerde işlemin yapıldığı tarihteki kur ile ödemenin gerçekleştiği tarihteki kurun farklı olması durumunda, TL üzerinden hesaplanan işlemin bedeli de farklı olmaktadır. Dolayısıyla satılan mal veya yapılan hizmet karşılığında ödenen tutar değişiklik arz etmektedir. Gelir İdaresi 105 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile (daha sonra uygulama bütünlüğü açısından güncelleştirilmiş ve bazı eklemeler yapılarak KDV Uygulama Genel Tebliği halini almıştır), kur farkı ile ilgili olarak detaylı ve net açıklamalar yapmıştır. Söz konusu Tebliğ’de; kur farkının esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğu, KDV matrahın bir unsuru olarak değerlendirildiği, satıcı lehine kur farkı oluşması halinde satıcının, alıcı lehine kur farkı oluşması halinde alıcının fatura düzenleyip KDV hesaplaması gerektiği hususları belirtilmiştir.⁹

5- KONUYLA İLGİLİ GÖRÜŞ ve KARARLAR

Bu çalışmada vergi uygulamasında karışıklığa neden olan mal teslimi ve hizmet ifasından sonra oluşan kur farklarının Katma Değer Vergisi’ne tabi olup olmadığı hususundaki birtakım görüşler belirtilecek, vergi idaresinin uygulamaları, vergi kanunları ve Danıştay Kararları çerçevesinde irdelenecektir.

5.1- Kur Farklarının KDV’ye Tabi Olmadığı Yönündeki Görüşler

1- KDV Kanunu’nun hiçbir maddesinde kur farklarının KDV’ye tabi olduğuna ilişkin belirleme yapılmamıştır. Özellikle matraha dâhil olan unsurların düzenlediği Kanun’un 24/c maddesinde kur farkının sayılmamış olması, kur farklarını KDV’ye tabi olmadığının en açık delilidir. Söz konusu maddede geçen “gibi” kelimesinden hareketle kur farklarının da matraha dâhil olduğu ileri sürülemez. Zira vergi kanunlarının yorum ve uygulamasında kıyas yapılamaz. Dolayısıyla kur farklarının, faize veya vade farkına benzetilmesi suretiyle KDV’ye tabi olduğu ileri sürülemez. Ayrıca yasa koyucu kur farkını KDV matrahı içine almak istemediği için söz konusu

⁹ Bilal Asaloğlu, “Kur Farkının KDV Karşısındaki Durumu, Muhasebeleştirilmesi, Görüş Farklılıklarının Değerlendirilmesi”, Yaklaşım, Sayı 220, Nisan 2011

maddede saymamıştır. Bunun en önemli nedeni kur farkının pozitif olabileceği gibi negatifte olabilmesinden kaynaklanmaktadır. Bu bakımdan kur farkı para ve para ile temsil edilebilen bir menfaat değildir. Bu nedenle de KDV'ye tabi değildir.⁹

- 2- Katma Değer Vergisi, bir mal teslimi veya bir hizmet ifası olduğunda uygulanan bir bedeldir. Kur farkları ise, herhangi bir mal teslimi veya hizmet ifasından ziyade, kişilerin iradesi dışında enflasyondan sonucu oluşan bir durumdur. Bu yüzden kur farkları üzerinden Katma Değer Vergisi uygulanması doğru değildir.
- 3- KDV Kanunu'nun 26. maddesinde, *bedelin döviz olarak hesaplanması halinde, dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kurla Türk parasına çevrileceği* belirtilmiştir. Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki döviz kuru ile hesaplanacak tutar teslim veya hizmetin Türk Lirası karşılığını verecektir. Bedelin döviz olarak hesaplandığı hallerde, Türk parası karşılığının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihteki cari kurla bulunacağını hükme bağlanmış olması, sonradan ortaya çıkacak kur farklarının matrah dışında bırakılacağını gösterir.¹⁰
- 4- Diğer görüşlerin esasları ise şöyledir, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10 ve 26. madde hükümleri birlikte değerlendirildiğinde dövizle yapılan işlemlerin matrahını, malın teslimi veya hizmetin ifası anındaki cari kurun döviz tutarı ile çarpılması sonucunda bulunan değer oluşturacaktır. Dövizle yapılan işlemin vadeli olması halinde, sonradan ortaya çıkan kur farklarının oluşumunu, mal teslimi veya hizmet ifası işlemine taraf olanların herhangi bir fiil veya muamelesine bağlamak mümkün değildir. Çünkü kur farkları mükellefin tercihine bağlı olmadan tarafların iradesi dışında ekonominin genel gidişatının yarattığı bir değerdir. Yabancı paranın değerinin serbestçe belirlendiği bir piyasada, tarafların iradesi dışında ortaya çıkan kur farklarının müstakil bir finansman hizmet bedeli olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Ekonomik dalgalanmalar neticesinde Türk Lirasının bir kısım yabancı paralar karşısında değer kazanması bunun bir finansman hizmeti olmadığını göstermektedir. Dövizli işlemler sonrası mal ve hizmet sağlayan fiktif olarak kâr elde edebileceği gibi, zarar da etmesi mümkündür. Dolayısıyla kur farklarının katma değer vergisine tabi olması kur farklarının nitelikleri itibarıyla mümkün değildir. Piyasanın yarattığı eksi veya artı fiktif bir değer olan kur farklarında KDV uygulanmaması konusuna bu alanda vergi kaybına yol açıyor yaklaşımıyla bakılmamalıdır. Çünkü kur farklarını Katma Değer Vergisi'ne tabi tutmakla kavranılan bir matrah ve buna bağlı olarak vergi de olmamaktadır. Aksine çok küçük tutarlı farklar için KDV hesaplanmasını istemekle muhasebe işlemlerinin yalınlığı ortadan kaldırılmakta, hatta uygulama farklılıkları nedeniyle firmalar arasında birçok ihtilafın ortaya çıkmasına sebebiyet verilmektedir¹¹

5.2- Kur Farklarının KDV'ye Tabi Olduğu Yönündeki Görüşler

- 1- Kur farkları genel olarak Katma Değer Vergisine tabi tutulmakta, sadece "bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak ifade edilmesinin mutad olduğu uluslararası ihalelerle,

⁹ Volkan YÜKSEL, "KDV Uygulaması Açısından Kur Farklarının Durumu", Yaklaşım, Sayı:116, Ağustos 2002

¹⁰ Yalçın Yalçın, "Döviz Üzerinden Yapılan Vadeli İşlemlerde Sonradan Ortaya Çıkan Kur Farkının KDV Kanunu Karşısındaki Durumu", Vergi Dünyası, Sayı 349, Eylül 2010

¹¹ Mehmet Kalkinoğlu, "Vade Farkı Mahiyetindeki Kur Farklarının KDVK'nın 24/c Bendinde Yerini Alma Zamanı Gelmiştir", Yaklaşım, Sayı:225, Eylül 2011

işin mahiyeti icabı döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edilmesi gereken kamu ihaleleri” hakediş bedelleri için istisna tanınmaktadır. Daha açık bir deyişle, satılan mal veya hizmet bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi mükellefin iradesinden kaynaklanmayıp yasal veya kurumsal bir zorunluluktan kaynaklanıyorsa bu durumda kur farkları KDV’ye tabi olmayacaktır. Aksi durumda yani mükellef TL ile satması mümkün olan malını, keyfi olarak döviz cinsinden satıyorsa burada geç ödemeye bağlı olarak oluşacak kur farkı KDV’ye tabi olacaktır. Çünkü burada oluşan kur farkının Kanun’un 24/c maddesi gereğince KDV’ye tabi olan vade farkından bir farkı kalmayacaktır.¹²

- 2- Bedeli daha sonra tahsil edilmek üzere yapılan bir teslimde bedelin geç ödenmesi nedeniyle hesaplanan vade farkı Kanun’un 24/c maddesi hükmüne göre KDV matrahına dâhildir. Yabancı para cinsinden yapılan işlemlerde ise TL cinsinden işlemlerde olduğu gibi TL cinsinden belirlenmiş bir vade farkı yoktur. Bu işlemlerde vade farkı yerini kur değişikliklerine bağlı olarak ortaya çıkan kur farkına bırakmaktadır. Nihai tahlilde bu işlemlerde vade farkının yerini kur farkı almakta, isim değişmemektedir. Temelde TL cinsinden yapılan işlemlerdeki vade farkı ile yabancı para cinsinden yapılan işlemlerdeki kur farkı arasında hiçbir fark bulunmamaktadır. Dolayısıyla kur farkı niteliğine dönüşen vade farkının vergileme dışında tutulması mümkün değildir. Bu nedenle tıpkı vade farkları gibi kur farkları da KDV’ye tabidir.¹³

5.3- Vergi İdaresinin Konuyla İlgili Görüşleri

Döviz üzerinden satışlarda, bedelin vadeli veya geç tahsil edilmesi durumunda Katma Değer Vergisi yönünden bir takım ihtilaflar yaşanmaktadır. Maliye İdaresi tarafından vadeli veya geç tahsil edilme sonucu oluşan kur farklarının Katma Değer Vergisi’ne tabi olup olmadığı yönünde çelişkili görüşler (özelgeler) verilmiş olup bu durum aynı konuda farklı mükelleflere farklı uygulamaların yapılması sonucunu doğurmuştur.¹⁴

Konu ile ilgili olarak verilen bazı özelgelerin özetleri aşağıdadır:

5.3.1- Kur Farkının KDV’ye Dâhil Olduğu Yönündeki Görüşleri

Katma Değer Vergisi açısından değerlendirildiğinde farklı görüşlerin ilki olarak kur farkının KDV’ye tabi olduğu görüşüdür. İstanbul Vergi Dairesi tarafından verilen özelge de kur farklarının Katma Değer Vergisi’ne tabi olacağı, 125[6-2014]-81 sayılı ve 27.05.2014 tarihli İstanbul Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü tarafından verilen özelgede “*Grup firmaları arasında düzenlenen her bir sözleşme süresi sonundaki cari kur ile sözleşmede belirlenen kur arasındaki fark, lehine fark ortaya çıkan firmanın verdiği hizmet sonucu ortaya çıktığından bu fark üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Sözleşme sonunda oluşacak kur farkı Türkiye’deki firma lehine oluşursa, firma tarafından düzenlenen faturada KDV hesaplanarak 1 no.lu KDV beyannamesinde mükellef sıfatıyla beyan edilecektir. Yurtdışındaki firma lehine kur farkı oluşması halinde,*

¹² Selman KOÇ, “Yabancı Para Üzerinden Yapılan Vadeli Satışlarda Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:334, Haziran 2009

¹³ Yalçın YALÇIN, “Döviz Üzerinden Yapılan Vadeli İşlemlerde Sonradan Ortaya Çıkan Kur Farkının KDV Kanunu Karşısındaki Durumu”, Vergi Dünyası, Sayı:349, Eylül 2010

¹⁴ Vefa HATİPOĞLU, “Kur Farkı Katma Değer Vergisine Tabi midir?”, Yaklaşım, Sayı:151, Temmuz 2005

Türkiye’de mukim firma kur farkı bedeli üzerinden hesaplanan KDV’yi 2 no.lu KDV beyannamesiyle sorumlu sıfatıyla beyan ederek ödeyecektir.” şeklindedir.

Bu konu ile ilgili 39044742-KDV.24-979 sayılı ve 04.07.2013 tarihli İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü tarafından verilen bir başka özelgede ise *“Bedelin tahsil edildiği tarihte satıcı lehine kur farkı oluşması durumunda satıcı tarafından alıcı adına fatura düzenlenerek KDV hesaplanması gerekmektedir. Öte yandan firmanız adına keşide edilen çekin firmanızca ciro edilmesi tahsil hükmünde olduğundan ciro edilen tarih ödeme tarihi olarak dikkate alınacak ve vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihle ödeme tarihi (ciro edilme tarihi) arasında ortaya çıkan kur farkı üzerinden, lehine kur farkı ortaya çıkan mükellef tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanacaktır.”* şeklindedir.

5.3.2- Kur Farkının KDV’ye Dâhil Olmadığı Yönündeki Görüşleri

Kur farklarının Katma Değer Vergisi’ne tabi tutulmayacağı ile ilgili olarak B.07.GEL.053/5324-191/32761 sayılı ve 4.8.1997 tarihli Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından verilen özelgede *“Bedelin döviz cinsinden ifade edildiği işlerde, geç ödeme nedeniyle ortaya çıkacak kur farkı, esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde bir unsur olduğundan, bu hüküm gereğince prensip olarak vergi matrahına dahil edilmesi gerekir. Ancak işin mahiyeti gereği bedelin döviz olarak hesaplanmasının mükellefin tercihine bağlı olmayan bir zorunluluk şeklinde ortaya çıktığı hallerde böyle bir uygulamanın yaratacağı sakıncalar göz önüne alınarak kur farklarının katma değer vergisi karşısındaki durumu konusunda aşağıdaki şekilde hareket edilmesi uygun görülmüştür.*

1- Bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksenerek ifade edilmesinin mutad olduğu uluslararası ihalelerle işin mahiyeti nedeniyle döviz cinsinden veya dövize endeksenerek ifade edilmesi gereken kamu ihalelerinde, geç ödeme nedeniyle ortaya çıkacak kur farkları katma değer vergisi matrahına dahil değildir.

2-Bedelin dövize bağlandığı diğer işlemlerde ise geç ödeme nedeniyle ortaya çıkacak kur farkları katma değer vergisi matrahına dahil olacaktır.” şeklinde görüş bildirerek satılan mal veya hizmet bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi mükellefin iradesinden kaynaklanmayıp yasal veya kurumsal bir zorunluluktan kaynaklanıyor ise oluşacak kur farkı için KDV hesaplanmayacağı belirtilmiştir.

6- DANIŞTAYIN KONUYLA İLGİLİ KARARLARI

Konu ile ilgili olarak verilen bazı kararların özetleri aşağıdadır:

6.1- Kur Farkının KDV’ye Dâhil Olduğu Yönündeki Kararları

Kur farklarının Katma Değer Vergisine tabi olduğuna ilişkin Danıştay 9. Dairenin¹⁵ verdiği karara göre *“...Taksitli satışlarda ilgili taksitlerin tahsil edildiği tarihte ortaya çıkan kur farkları KDV’nin matrahına dâhil unsurlar içinde yer aldığından, bu kur farkları üzerinden salınan KDV’de isabetsizlik bulunmamaktadır...”* şeklindedir.

Danıştay 11. Dairenin¹⁶ verdiği karara göre *“...KDV Kanunu’nun 24/c maddesinde vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzeri adlar altında sağlanan her türlü menfaat,*

¹⁵ Danıştay 9. Daire, 09.03.1999 tarih ve 1998/992 Sayılı Kararı

¹⁶ Danıştay 11. Daire, 04.10.2000 tarih ve 2000/3658 Sayılı Kararı

hizmet ve değerlerin matraha dâhil olduğu hükme bağlandığından, kur farkı tutarı üzerinden KDV hesaplanarak tarh edilmesi yerindedir...” şeklinde

6.2- Kur Farkının KDV'ye Dâhil Olmadığı Yönündeki Kararları

Kur farkının Katma Değer Vergisine tabi tutulmayacağına ilişkin olarak Danıştay 9. Dairesince¹⁷ verilen karara göre “...kanunun 20. maddesinin 1 inci fıkrasına göre teslim ve hizmet işlemlerinde matrahı oluşturan “bedel” kavramı aynı maddenin 2 nci fıkrasında açıkça tanımlandığı halde kanun koyucu tarafından burada tanımlanan bedel kavramının kapsamında kabul edilmeyen fakat matraha dâhil edilmesi gereken gelir kalemleri, Kanunun 24/c maddesinde özel olarak sayılmış ancak kur farkı bunlar arasında YER ALMAMIŞTIR. Bunun da nedeni sözü edilen maddelerde mahiyeti itibarıyla sağlanan gelirler olarak parayla temsil edilebilen menfaat kalemleri yer almasına karşın kur farkının ekonomik konjonktür gereği negatif de olabileceğinden sadece gelir değil icabında gider DE SAYILABİLMESİDİR. Bu değerlendirme ve tespitler ışığında kur farkının Kanunun hizmetin tamamının yapıldığı 4 üncü maddesi kapsamında müstakil bir hizmet olarak kabul edilemeyeceği, 24/c maddesinde düzenlenen vade farkıyla aynı anlama gelmeyeceği ve kanun koyucunun kur farkının Katma Değer Vergisi'ne tabi olmasını amaçlamadığı SONUCUNA VARILMAKTADIR...” şeklinde

Danıştay Vergi Daireleri Kurulunca¹⁸ verilen bir başka kararda ise ;” ...hizmetin yapılmasıyla vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ve hizmetin karşılığını ve verginin matrahını teşkil eden bedelin döviz olarak ödenmesi halinde, ödenen dövizin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki cari kur üzerinden muhasebeleştirilerek gelir kaydedilmesi zorunlu olup, zaman içinde oluşan kur farkının da, hizmetin karşılığını oluşturan bedel içinde kabulü ve matraha dâhil edilmesinin mümkün olmadığı; diğer yandan, anılan Kanunun 20 nci maddesinin 1 inci fıkrasına göre teslim ve hizmet işlemlerinde matrahı oluşturan “bedel” kavramı aynı maddenin 2 nci fıkrasında açıkça tanımlandığı halde, kanun koyucu tarafından burada tanımlanan bedel kavramının kapsamında kabul edilmeyen fakat matraha dâhil edilmesi gereken gelir kalemleri, Kanunun 24/c maddesinde özel olarak sayılmış olmasına karşın kur farkının bunlar arasında yer almadığı, sözü edilen maddelerde sağlanan ve parayla temsil edilebilen menfaat kalemleri yer almasına karşın, kur farkının ekonomik konjonktür gereği negatif de olabileceği, dolayısıyla sadece gelir değil icabında gider de oluşturabileceği, buna göre, kur farkının Kanunun hizmetin tanımının yapıldığı 4 üncü maddesi kapsamında müstakil bir hizmet olarak kabul edilemeyeceği, 24/c maddesinde düzenlenen vade farkıyla aynı anlama gelmeyeceği ve kanun koyucunun kur farkının Katma Değer Vergisi'ne tabi olmasını amaçlamadığı sonucuna varıldığından davayı reddeden vergi mahkemesi kararında isabet görülmediği gerekçesiyle, KARARI BOZMUŞTUR...” şeklinde

7- SONUÇ

Bu çalışmada vade ve kur farkının KDV matrahına dâhil olup olmayacağı hususu çeşitli yönleriyle incelenmiş olup, bu konu hakkında farklı görüşlere yer verilmeye çalışılmıştır. Vade farklarının matraha ilave edilmesi gerektiği açıkça belirtilmişken kur farklarının KDV matrahına dâhil olup olmadığına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu konuyla ilgili Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun zaman içerisinde verdiği kararlar ve vergi idaresi tarafından verilen özeldgeler birbirleriyle

¹⁷ Danıştay 9. Daire, 26.05.2004 tarih ve 2004/3556 Sayılı Kararı

¹⁸ Danıştay Vergi Daireleri Kurulu, 18.10.2006 tarih ve 2006/286 Sayılı Kararı

çelişki göstermektedir. Bu tarz belirsizlik yaratıcı tartışmalar kurumların ve mükelleflerin zamanlarını ve enerjilerini verimsiz harcamalarına ve uygulamada karışıklıklara sebep olmaktadır. Belirsizliklerin ortadan kalkması açısından yeni bir düzenleme yapılmış ve KDVK'nın 24/c maddesi gereği kur farklarını KDV'ye tabi olduğunu genel tebliğ bazında açıklamıştır. Ancak Danıştay'ın son dönemde verdiği kararlarla gelir idaresinden farklı düşündüğünü ortaya koymuştur. Artık kanun koyucunun net olarak tavrını koyması kanunsal bir düzenlemeye gitmesi gerekmektedir. Eğer kanun koyucu kur farklarını KDV'ye tabi tutmak istiyorsa, Kanun'un 24/c maddesinde bir değişikliğe giderek madde hükmüne kur farklarının da ilave etmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 3065 Katma Değer Vergisi Kanunu.
- 1998/992 (Danıştay 9. Daire 03 09, 1999).
- 2000/3658 (Danıştay 11. Daire 04 10, 2000).
- 2004/3556 (Danıştay 9. Daire Mayıs 26, 2004).
- (2015, Kasım 12). Wikipedia: https://tr.wikipedia.org/wiki/Vade_adresinden_alindi
- (2015, Aralık 8). Forzep: <http://www.forzep.net/?yazi/5/Vade-Farki-ve-Muhasebe-Uygulamasi.html> adresinden alındı
- APAK, T. (2008, Ocak 15). Mal veya Hizmet Teslimine Bağlı Olarak Lehe veya Aleyhe Oluşan Kur Farkının KDV Açısından Değerlendirilmesi. Alo Maliye. Kasım 11, 2015 tarihinde www.alomaliye.com adresinden alındı
- ASALIOĞLU, B. (2011, Nisan). Kur Farkının KDV Karşısındaki Durumu, Muhasebeleştirilmesi, Görüş Farklılıklarının Değerlendirilmesi. Yaklaşım (220).
- Deniz, C. (2014, Eylül). Kur Farkları KDV Uygulaması Bakımından Vade Farkı Olarak Değerlendirilebilir mi? Vergi Dünyası.
- HATİPOĞLU, V. (2005, Temmuz). Kur Farkı Katma Değer Vergisine Tabi midir? Yaklaşım(151).
- KALKINOĞLU, M. (2011, Eylül). Vade Farkı Mahiyetindeki Kur Farklarının KDVK'nın 24/c Ben-
dinde Yerini Alma Zamanı Gelmiştir. Yaklaşım (225).
- KARACAN, S. (2008, Mayıs). Vade ve Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu. Yaklaşım(185).
- KARLUK, P. D. (2007). Uluslararası Ekonomik, Teori ve Politika. Beta Basım Yayın Dağıtım.
- KOÇ, S. (2009, Haziran). Yabancı Para Üzerinden Yapılan Vadeli Satışlarda Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu. Vergi Dünyası (334).
- Özelge. (1997, 08 04). (B.07.GEL.053/5324-191/32761). Gelirler Genel Müdürlüğü.
- Özelge:Forward işlemi itibariyle oluşan kâr veya zararın KV ve KDV uygulaması hk. (2014, 05 27). 64597866-125[6-2014]-81. İstanbul: Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı.
- Özelge:Kur Farkı hk. (2013, 07). 2013/39044742-KDV.24-979. İstanbul: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı.
- ÜLGEN, S. (2008). Vade Farkı Kur Farkı ve Ciro Primi Gibi Ödemelerin KDV ve ÖTV Karsısındaki Durumu. Maliye Postası.
- YALÇIN, Y. (2010, Eylül). Döviz Üzerinden Yapılan Vadeli İşlemlerde Sonradan Ortaya Çıkan Kur Farkının KDV Kanunu Karşısındaki Durumu. Vergi Dünyası (349).
- YÜKSEL, V. (2002, Ağustos). KDV Uygulaması Açısından Kur Farklarının Durumu. Yaklaşım(116).