

KUR FARKLARININ KDV'YE TABİ OLUP OLMADIĞI KONUSU

KDV matrahı belirlenirken kur farklarının matraha dahil olup olmadığı konusu uzun süredir, vergi idaresi ile mükellefler arasında ihtilaf konusuydu ve konu yargıya taşındığında Danıştayın farklı Kararları bulunuyordu. Sorun; vergi matrahının belirlenmesine ilişkin olarak İthalatta matrah” başlığını taşıyan 21'inci maddesinde kur farkı ibaresi açıkça yer verilirken, KDV Kanununun Matraha Dahil Olan Unsurlar başlıklı 24 üncü maddesinde kur farkının KDV'ye tabi olduğuna ilişkin açık bir hükme yer verilmemiş olmasından kaynaklanıyordu. Son olarak Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun KDV Uygulama Genel Tebliğinin kur farklarının KDV'ye tabi olduğuna ilişkin bölümüyle ilgili vermiş olduğu karar, 7161 Kanunla KDV Kanunda yapılan yasa değişikliği ile sonuçlandı.

I. 7161 SAYILI KANUNLA YAPILAN DEĞİŞİKLİK

18.01.2019 tarihli ve 30659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7161 sayılı VERGİ KANUNLARI İLE BAZI KANUN VE KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMELERDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN ile Katma Değer Vergisi Kanununun Matraha Dahil Olan Unsurlar başlıklı 24 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine “fiyat farkı,” ibaresinden sonra gelmek üzere “kur farkı,” ibaresi eklendi. Yapılan bu değişiklikle maddenin son hali aşağıdaki gibi oldu.

“Madde 24

Aşağıda yazılı unsurlar matraha dahildir:

- 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, (7161 sayılı kanunun 18 nci maddesiyle değişen ibare; **Yürürlük: 18.01.2019**) kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler.”

7161 sayılı Kanunun gerekçesinde söz konusu değişikliğe ilişkin gerekçesinde madde ile; ithalatta olduğu gibi yurtiçinde yabancı paraya dayalı olarak yapılan teslim ve hizmetlerde bedelin tamamen veya kısmen sonradan tahsil edildiği durumlarda, kur farklarının da matraha dahil olduğu madde metnine yazılmak suretiyle uygulamadaki tereddütlerin giderilmesinin amaçlandığı belirtilmişti.

II. DEĞİŞİKLİKTEN ÖNCE YAŞANAN SORUNLAR

Kur farklarının vergiye tabi, olup olmadığı uzun süredir tartışma konusuydu. Bunun nedeni KDV Kanununun “İthalatta matrah” başlığını taşıyan 2Vinci maddesinde “Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilme- yenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler” ifadesine yer verilmiş olmasına rağmen, 24*üncü maddesinde kur farkı ibaresine yer verilmemiş olmasıydı.

Maliye Bakanlığı 24'üncü maddede yer alan “gibi” edatını geniş yorumlayarak kur farklarının maddede yer almasa da KDV matrahının içerisinde yer aldığını belirtiyordu.

Bu düzenlemeden önce KDV Kanununun 24'üncü maddesinde **kur farkının** KDV'ye tabi olduğuna ilişkin açık bir hükme yer verilmemiş; “sadece gibi” ifadesi kullanılmak suretiyle vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirlerin matraha dahil olacağı belirtilmiştir.

Bu kapsamda 26/04/2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan ve 01.05.2014 tarihinden itibaren yürürlüğe giren KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ ’nin “III. MATRAH, NİSPET VE İNDİRİM” ana başlıklı III'üncü bölümünün “A-MATRAH” başlıklı bölümünün “5. Matraha Dâhil Olan Unsurlar” alt başlıklı bölümünün “5.3 Kur Farkları” bölümünde aşağıdaki açıklamalara yer verilmişti.

“Bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksenerek 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. Yıllonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz.”

Yine Tebliğin III'üncü bölümünün “B-ORAN” başlıklı bölümünün “1.2. Vade Farkı, Kur Farkı ve Matrahta Değişikliğe Yol Açan İşlemlerde KDV Oranı” alt başlıklı bölümünün “1.2.2. Kur Farkları” bölümünde ise aşağıdaki açıklamalara yer verilmişti.

“Teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından 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, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. ”

Tebliğin bu bölümünde de kur farklarının KDV'ye tabi olduğuna ilişkin açık bir hüküm bulunmamasına karşın; Maliye Bakanlığı yayımlamış olduğu Tebliğ'de, 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 farkının vade farkı mahiyetinde olduğunu ve matrahın bir unsuru olarak KDV'ye tabi tutulması gerektiğini açıklamıştı.

Buna karşılık kur farklarının KDV'ye tabi olmaması gerektiği belirtenler ise İthalatta matrah” başlığını taşıyan 21'inci maddesinde kur farkı ibaresi açıkça yer alırken 24'üncü maddesinde bu ibareye yer verilmemiş olmasını yasa koyucunun açıkça kur farklarının KDV'ye tabi olmaması gerektiği yönünde irade beyanında bulunduğu yönünde yorumluyordu.

III. DANIŞTAY KARARLARINDA KUR FARK

A) Kur Farklarının Vergiye Tabi Olduğuna İlişkin Danıştay Kararı

Danıştay 4'üncü Dairesi, kur farkının vergiye tabi olup olmayacağına ilişkin 25.4.2016 tarihli ve E. 2016/908 K. 2016/1794 T. sayılı Kararı aşağıdaki gibidir.

“Bu durumda, bedelin döviz cinsinden ifade edildiği mal veye hizmet teslimlerinde ödemenin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihten sonra yapılması durumunda bu ödeme nedeniyle ortaya çıkacak kur farkı tutarı üzerinden fatura düzenlenerek katma değer vergisi hesaplanması gerektiğinden, dava konusu tarhiyatın kur farkının matraha ilave edilmesi gerektiği iddiasıyla yapılan kısmında hukuka aykırılık görülmemiŐtir.”

Ancak bu Kararın KDV Kanununun 2'inci maddesi kapsamında yorumlamak gerekiyordu.

B) Danıştay Vergi Dava Daireli Kurulu Kararı

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin kur farklarının KDV'ye tabi tutulması gerektiğine yönelik yukarıda yer alan düzenlemelerinin iptali istemiyle açılan davada Danıştay 4. Dairesi 18/05/2017 tarihli ve E: 2014/4834, K: 2017/4605 sayılı Kararı'nda iptal istemini reddetmiŐti.

Daha sonra Danıştay 4.Dairesinin söz konusu kararı davacı tarafından temyiz edilmiŐ; **Danıştay Vergi Dava Daireli Kurulu** vermiş olduğu 13.12.2017 tarihli ve E:2017/548, K:2017/606 sayılı Kararı'nda Danıştay 4. Dairesinin Tebliğin ilgili bölümlerinin iptali istemiyle açılan davanın reddi yönünde verdiği Kararı bozmuŐtu. Söz konusu kararda;

— Teslim ve hizmet işlemlerinin karşılığını teşkil eden bedel kavramı kanunda açıkça tanımlandıktan sonra, bedel kapsamında kabul edilmeyen; ancak matraha dahil edilmesi gereken gelir unsurlarının sayıldığı Kanununun 24'üncü maddesinin (c) fıkrasında, kur farkına yer verilmediği,

— Maddede yer alan “gibi” ifadesi, maddede sayılan matraha dahil unsurlara nitelik olarak benzeyen diğer gelirleri kapsaması amacıyla kullanıldığından, kur farkının, bu kapsamda değerlendirilip değerlendirilemeyeceğinin ortaya konulması gerektiği,

— Dövizli işlemler sonrasında mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan kişi tarafından her zaman ilave bir bedel elde edilmesi mümkün olmadığından ve döviz kurunun düşmesi halinde alıcı lehine bir durum olduğundan kur farkı, niteliği itibarıyla maddede sayılan diğer gelir unsurlarından farklılık arz ettiği,

— Kanunun 24'üncü maddesinde yer alan “gibi” ifadesinden yola çıkılarak kur farkının vade farkı mahiyetinde olduğu kabul edilmek suretiyle katma değer vergisi matrahına dahil edilmesi, hukuk devletinin unsurlarından biri olan hukuki belirlilik ilkesiyle bağdaşmadığı gibi dava konusu Tebliğ ile katma değer vergisi matrahına ilişkin hükümlerin yorum yoluyla genişletilmesi, vergilendirmenin temel öğelerinin kanunla belirlenmesi gerekliliğini de kapsayan verginin kanuniliği ilkesine de aykırılık oluşturduğu,

— Bu durumda, Katma Değer Vergisi Kanununun 26'ncı maddesi de dikkate alındığında, mal veya hizmetin karşılığını teşkil eden bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile gerçekleşen vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilerek, bu yolla bulunan tutar katma değer vergisinin matrahını oluşturacak olup bedelin farklı zamanlarda ödenmesi nedeniyle zaman içinde oluşabilecek kur farklarının matraha ilave edilmesinin mümkün olmadığı,

— Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanununun 21'inci maddesinde, ithalatta verginin matrahına dahil olan unsurlar arasında kur farkı açıkça sayılmasına rağmen 24'üncü maddesinde matraha dahil olan unsurlar arasında kur farkına yer verilmemiş olması da kanun koyucunun, ithalat dışındaki işlemlerde kur farkının katma değer vergisi matrahına dahil edilmesini amaçlamadığını gösterdiği,

gerekçeleri ile temyiz istemini kabul ederek, Danıştay 4. Dairesi'nin, 18.05.2017 gün ve E: 2014/4834, K: 2017/4605 sayılı Kararı 'nın bozulmasına karar vermişti.

7161 sayılı Kanunun gerekçesinde söz konusu değişikliğe ilişkin gerekçesinde madde ile; ithalatta olduğu gibi yurtiçinde yabancı paraya dayalı olarak yapılan teslim ve hizmetlerde bedelin tamamen veya kısmen sonradan tahsil edildiği durumlarda, kur farklarının da matraha dahil olduğu madde metnine yazılmak suretiyle uygulamadaki tereddütlerin giderilmesinin amaçlandığı belirtilmiştir.

IV. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

7161 sayılı Kanunla yapılan değişikle KDV Kanununun 21'inci maddesi ile 24'üncü maddesi arasındaki tanıma dahil olan unsurlar arasında paralellik sağlanarak kur farklarının KDV'ye tabi olduğu belirtilmiştir.

Özellikle Türk Lirasının değer kaybettiği bugünlerde yapılan bu düzenleme önemli vergisel sonuçlar doğuracak bir düzenlemedir.

İlhan ALKILIÇ
Yeminli Mali Müşavir