



## KUR FARKLARININ KDV'SİNDE SONA GELİNDİ!

Kurlardaki değişimin ani ve yüksek olduğu dönemlerde, kur farklarının Katma Değer Vergisi'ne konu edilip edilmeyeceği hususu büyük önem taşıyor. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun son kararı bağlamında kur farklarının KDV uygulaması karşısındaki durumunu kaleme aldık.

**3**065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nda kur farklarının vergilendirilmesine ilişkin bir belirleme yapılmamış durumda. Bu durum doğal olarak farklı görüşlerin ortaya çıkmasına, mükellefler ile idare arasında kur farklarının katma değer vergisine tabi olup olmadığı ile ilgili görüş ayrılıklarının ve de bunun tabii sonucu olarak uyuşmazlıkların oluşmasına sebebiyet veriyor.

Özellikle kurlardaki değişimin ani ve yüksek olduğu dönemlerde, kur farklarının katma değer vergisine konu edilip edilmeyeceği hususu daha da büyük önem arz ediyor. Bugünkü yazımızı, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun son kararı bağlamında kur farklarının KDV uygulaması karşısındaki durumuna/serüvenine ayırmak istedik.

### KDV'NİN KONUSU

KDV'nin konusuna giren işlemler, 3 bin 65 sayılı Kanunun 1'inci maddesinde sayılmış durumda. Buna göre; Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılmış olan mal teslimi veya hizmet ifaları verginin konusuna giriyor. İthalatta ise prensip olarak her türlü mal ve hizmet ithali vergiye tabi.

Teslim, KDV Kanunu'nda; bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanıyor. Hizmet ise aynı Kanunun 4'üncü maddesinde; teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olarak ifade edilmiş durumda. Düzenlemeye göre bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebilir.

### KDV'DE MATRAH

KDV Kanunu'nda, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel

olduğu hükme bağlanmış vaziyette. Bedel deyimi ise mal 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 suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ediyor.

### MATRAHA DAHİL UNSURLAR

KDV Kanununun 24'üncü maddesinde; aşağıda yazılı unsurların da KDV matrahına dahil olduğu hüküm altına alınmış durumda:

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

### KUR FARKLARI KDV'YE TABİ Mİ?

Görüleceği üzere KDV Kanunu'nun matrah ve matraha dahil unsurları belirleyen hükümlerinde kur farkları ile ilgili özel bir düzenleme yer almıyor.

Bu durum da, ilgili maddeler çerçevesinde kur farklarının katma değer vergisi karşısındaki konumunun belirlenmesi noktasında farklı görüş ve uygulamaların ortaya çıkmasına sebebiyet veriyor.

### MALİYE BAKANLIĞI'NIN GÖRÜŞÜ

Maliye İdaresi KDV'nin uygulanmaya başladığı ilk yıllarda kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı görüşünü benimsedi. Fakat daha sonra görüş değiştirerek kur farklarının KDV'ye tabi olduğu yolunda muktezalar (özelgeler) vermeye başladı.

Mukteza bazındaki bu görüşler ilk defa 2007 yılında 105 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile ikincil düzenleme haline getirildi. Söz konusu Tebliğdeki görüş ve açıklama-



malar daha sonra yürürlüğe giren ve tüm KDV genel tebliğlerini bir araya toplayan KDV Genel Uygulama Tebliğine de aynen taşındı.

İdarenin görüşüne göre; 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 gerekiyor.

### YARGININ GÖRÜŞÜ

Yargı organları zaman zarfında somut olay bazında verdikleri kararlarda kahir ekseriyetle, kur farklarının katma değer vergisine konu edilemeyeceği yönünde hüküm kurmuşlar ve bu kararlarına temel dayanak olarak;

- Kur farkının KDV'ye tabi olduğu yönünde açık bir yasal düzenleme bulunmamasını,
- Kur farkının ekonomik konjonktür gereği negatif de çıkmasının mümkün olması nedeniyle vade farkı olarak kabul edilmesinin mümkün olmamasını göstermişlerdi.

### TEBLİĞİN İPTALİ İSTEMİ REDDEDİLİYOR

Hal böyle iken, İdarenin halihazırdaki görüşünün Tebliğ bazındaki dayanağı konumunda olan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin, kur farklarının KDV'ye tabi tutulması gerektiğini düzenleyen bölümünün iptali istemiyle açılan davada Danıştay 4. Dairesi'nin verdiği karar mükellefler için soğuk duş etkisi yaratmıştı.

Zira Daire, 18 Mayıs 2017 gün ve E:2014/4834, K:2017/4605 sayılı kararıyla iptal isteminin reddi yönünde hüküm tesis etmiş ve bu durum ibreyi kur farklarının KDV'ye tabi tutulması gerektiği yönüne çevirmişti.

### VDD DUR DEDİ!

Danıştay 4. Dairesi'nin yukarıda belirttiğimiz kararını temyizen inceleyen Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 13 Aralık 2017 tarih ve E:2017/548, K:2017/606 sayılı kararı ile;

- 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 verilmemiş olması,
- Dövizli işlemler sonrasında mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan kişi tarafından her zaman ilave bir bedel elde edilmesinin mümkün olmaması (zira kur bazen de düşebilir),

● Kanununun 24'üncü maddesinde yer alan "gibi" ifadesinden yola çıkılarak kur farkının vade farkı mahiyetinde olduğunun kabul edilmesi suretiyle katma değer vergisi matrahına dahil edilmesinin, hukuk devletinin temel unsurlarından biri olan hukuki belirlilik ilkesiyle bağdaşmaması,

● Tebliğ ile katma değer vergisi matrahına ilişkin hükümlerin yorum yoluyla genişletilmesinin, vergilendirmenin temel öğelerinin kanunla belirlenmesi gerekliliğini de kapsayan verginin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturması,

● KDV Kanunu'nun 26'ncı maddesinde, mal veya hizmetin karşılığını teşkil eden bedelin döviz ile hesaplanması halinde; dövizin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilmesi ve bu yolla bulunan tutarın katma değer vergisinin matrahını oluşturacağına açıkça belirleme altına alınmış olması,

● KDV Kanunu'nun 21'inci maddesinde, ithalatta verginin matrahına dahil olan unsurlar arasında kur farkı sayılmasına rağmen 24'üncü maddesinde matraha dahil olan unsurlar arasında kur farkına yer verilmemiş olması

gerekçeleri ile Danıştay 4. Dairesi'nin kararını bozdu.

### ŞİMDİ NE OLACAK?

Eğer yeni bir yasal düzenleme yapılmazsa (kur farklarının KDV matrahına dahil edilmesi gerektiği yönünde), bundan sonraki süreçte kur farklarının katma değer vergisine konu edilmesi mümkün gözüküyor.