

Kur farklarının KDV'sinde sona gelindi!

Ender İnelli

3065 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 içinden geçtiğimiz gibi, 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 sistematığı

Katma değer vergisi, üretim ve tüketim zincirinin her aşamasında, malların ve hizmetlerin satışından alınan ve vergi indirimine imkân tanımak suretiyle de her aşamada katılan değer artışını temel alan, çok aşamalı, genel bir satış vergisidir.

Katma değer, bir malın satış değeri ile bunun yapılması için gerekli olan girdilerin alış bedeli arasındaki farktan oluşmakta; ödenecek KDV de, satış tutarı üzerinden hesaplanacak KDV'den alışlar üzerinden ödenen KDV'nin mahsup edilmesi suretiyle bulunmakta.

KDV sisteminde, mal ve hizmetin üretim aşamasından nihai tüketiciye kadar olan bütün aşamalarında vergi alınmakta ve her bir aşamada alınan vergiden bir önceki aşamada alınan vergi indirilmek suretiyle kalan vergi, Hazineye intikal ettirilmekte.

KDV'nin konusu

KDV'nin konusuna giren işlemler, 3065 sayılı Kanun'un 1. 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 Kanun'un 4. 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 Kanununda, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu hükme bağlanmış vaziyette. Bedel deyimi ise 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 suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ediyor.

Matraha dahil unsurlar

KDV Kanunu'nun 24. 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 farkları KDV'ye tabi mi?

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.

Maliye Bakanlığının 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 numaralı KDV Genel Tebliği ile ikincil düzenleme haline getirildi. Söz konusu Tebliğ'deki görüş ve açıklamalar daha sonra yürürlüğe giren ve tüm KDV genel tebliğlerini bir araya toplayan KDV Genel Uygulama Tebliği'ne de aynen taşındı.

İdarenin görüşüne göre; bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekiyor.

Yargının 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 edilmesin mümkün olmamasını,

göstermişlerdi.

Tebliğin iptali istemi reddediliyor

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. Dairesinin verdiği karar mükellefler için soğuk duş etkisi yaratmıştı.

Zira Daire, 18.5.2017 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 dedi!

Danıştay 4. Dairesinin yukarıda belirttiğimiz kararını temyizen inceleyen Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 13.12.2017 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 Kanun'un 24. 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),
- Kanun'un 24. 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. 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. maddesinde, ithalatta verginin matrahına dahil olan unsurlar arasında kur farkı sayılmasına rağmen 24. maddesinde matraha dahil olan unsurlar arasında kur farkına yer verilmemiş olması,

gerekçeleri ile Danıştay 4. Dairesinin kararını bozdu.

Şimdi 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.

Bu yazı Ekonomist dergisinin 15 Temmuz 2018 tarihli 2018/28. sayısında yayınlanmıştır.

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.