

Sirküler Tarihi : 6.7.2007
Sirküler No : 2007/91

KUR FARKLARININ KDV'Sİ HAKKINDA 105 NO.LU TEBLİĞLE YAPILAN AÇIKLAMA VE GÖRÜŞLERİMİZ

2007/89 Sayılı Sirkülerimiz ekinde sunulan 105 no.lu KDV Genel Tebliği ile kur farklarının KDV'ye tabi olduğu hakkındaki Maliye Bakanlığı görüşü ilk defa Tebliğle ifade edilmiş ve kur farklarına uygulanacak KDV oranının bu farka ilişkin işlemin tabi bulunduğu KDV oranı olduğu açıklanmıştır.

Bilindiği üzere kur farklarının KDV karşısındaki durumu öteden beri tartışılan, çelişkili görüşlere ve yargı kararlarına konu olan karmaşık bir meseledir.

Kur farklarının KDV karşısındaki durumu hakkındaki görüşlerimiz makale bazında oluşmuş ve bu görüşler Yaklaşım Dergisi'nin Nisan 2001 ve Mükellefin Dergisi'nin Şubat 2002 sayılarında yer almıştır. (Bu yazılarımız www.bdodenet.com.tr adresli sitemizin makaleler/Mehmet Maç/2004 öncesi makaleler bölümünde bulunmaktadır.)

Konuya ilişkin Sirkülerlerimiz ise 2003/69, 2004/118 ve 2006/48 numaralıdır.

105 no.lu Tebliğin çıkmış olması vesilesi ile 2003/69 no.lu Sirkülerimizin metni güncellenilerek aşağıda bilgilerinize sunulmuştur:

1. GENEL AÇIKLAMA :

Bilindiği üzere, KDV Kanunu'nun uygulandığı ilk yıllarda, kur farklarının KDV ye tabi olmadığı yolunda mukteza veren Maliye Bakanlığı, herhangi bir yasa değişikliği olmadığı halde görüş değiştirerek, dövizle yapılması mutad olan (müşterinin yurt dışında olduğu) veya yurt içindeki uluslararası dövizli ihaleler dışındaki işlemlerden doğan **kur farklarının KDV ye tabi olduğu** yönünde mukteza vermeye başlamıştı.

Kur farklarının KDV ye tabi olduğu şeklinde açık bir yasa hükmü yoktur.

Kur farklarının KDV ye tabi tutulmaya kalkışılması halinde, KDV nin ana ilkelerine uymayan, mantıksız ve uygulama güçlükleri yaratan sakıncalar ortaya çıkmaktadır.

Kur farklarının KDV ye tabi olduğu yönünde tebliğ hükmü de yoktu. Bu önemli eksiklik 105 no.lu Tebliğ'de tamamlanmış ve Bakanlık kur farklarının KDV'ye tabi olduğu yolundaki muktezalarla ifade ettiği görüşünü ilk defa tebliğ hükmü haline getirmiştir.

Kur farklarının KDV ye tabi olup olmadığı hep tartışma konusu edilmiş, yazarların bir kısmı Maliye İdaresi gibi düşündüğünü ifade ederken, bir kısmı da kur farklarının KDV ye tabi olmayacağı görüşünü savunmuştur.

Konu hakkında çelişkili Danıştay Kararları mevcuttur. (Bizim görüşümüz ise, öteden beri ve birçok haklı nedene dayalı olarak, kur farklarında KDV aranmayacağı yönündedir.)

Aynı şekilde kimi firmalar dövizli veya dövize endeksli satış bedellerinin daha sonra tahsili nedeniyle lehlerine ortaya çıkan kur farklarını kambiyo gelirleri hesabına yazmakla yetinmiş, bir kısım firmalar ise, Maliye İdaresinin görüşüne uyarak bu kur farklarını faturaya bağlamış ve KDV hesaplamıştır.

İnceleme elemanları, kur farklarının KDV ye tabi olduğu görüşü ile az sayıda rapor üretmişler, bu nedenle vergi yargısında, konu hakkında yeterli içtihat oluşmamıştır.

Örnek vermek gerekirse;

- Danıştay 11 inci Dairesinin 4.10.2000 tarih ve E:2000/1252 K:2000/3658 sayılı kararında, oy çokluğu ile, **kur farklarının KDV ye tabi olduğu** görüşü benimsenmiştir. (Bu kararın metni 2003/69 no.lu Sirkülerimizde mevcuttur.)

Bu Danıştay Kararı ve Maliye İdaresinin tutumu birlikte düşünüldüğünde, aksi görüşün gerekçeleri ne kadar haklı olursa olsun, Danıştay ile Maliye İdaresinin anlayış birliği içinde olduğu ve bu nedenle de, KDV ye tabi mal veya hizmet teslimlerinin bedelinin geç tahsilinden kaynaklanan KUR FARKLARINDA KDV HESAPLAMAMANIN RİSKLİ OLDUĞU sonucu çıkmaktadır.

- Buna mukabil birkaç yıldan beri KDV davalarına Danıştay'ın 11'inci Dairesi değil, 9'uncu Dairesi bakmakta olup, bu Daire'nin iki kararında KUR FARKLARININ KDV'YE TABİ OLMADIĞI görüşünün benimsendiği anlaşılmaktadır. (26.5.2004 tarih ve E:2001/2624, K:2004/3556 ; 28.4.2005 tarih ve E:2003/3833, K:2005/1095 sayılı Kararlar)
- Keza Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 18.10.2006 tarih ve E:2006/50,K:2006/286 sayılı Kararı'nda da KUR FARKLARININ KDV'YE TABİ TUTULMASINA HUKUKEN OLANAK BULUNMADIĞI hükme bağlanmıştır.

Her ne kadar kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı yönündeki Danıştay Kararları ekseriyette ise de henüz buna bir içtihat gözüyle bakılamaz ve bu konuda açılacak davanın kazanılacağı garantisi verilemez.

2. KUR FARKLARI KDV YE TABİ MİDİR ?

Bizim anlayışımıza göre, kur farkları KDV ye tabi tutulamaz.

Çünkü KDV nin konusu mal veya hizmet sirkülasyonudur. Malın tesliminde veya hizmetin ifasında KDV hesaplanmışsa o mal veya hizmete ait KDV uygulaması sona ermelidir. Nitekim KDV Kanunu'nun 26'ncı maddesinde bedeli döviz olarak belirlenen mal veya hizmetlere ait KDV matrahının, KDV'nin doğduğu gündeki kura göre tespit edileceği hükme bağlanmış olup, bu günden sonra meydana gelecek kur farklarının yeni KDV matrahları üretmesi yasaya aykırıdır.

Bedelin geç tahsilinden kaynaklanan kur farkı, bir mal tesliminin veya bir hizmet ifasının bedeli değildir. Kur farkı alıcının veya satıcının iradesi dışında meydana gelen ve KDV mevzuatına göre bedel niteliği taşımayan bir unsurdur. (Bedeli döviz cinsinden belirlenmiş mal veya hizmet alım satımında bulunmak yasaklanmamış olan hatta yasa ile izin verilmiş bulunan bir uygulamadır.)

Söz konusu kur farkını, müşteriye tanınan vadenin bedeli olarak tanımlamak da mümkün değildir. Çünkü malın veya hizmetin faturası başlangıçta, bu vade dikkate alınarak yani vade farkını da içerecek şekilde düzenlenmektedir.

Sonradan ortaya çıkan kur farkı, mükellefin iradesi dışında oluşan, reel olmayan ve bedel niteliği taşımayan bir fark olup, satılan mal veya yapılan hizmet bedelinin eklentisi değildir.

Nitekim **KDV Kanunu'nun 24 üncü maddesinde, kur farkları KDV matrahına giren unsurlar arasında sayılmamıştır.** Kur farkını vade farkına, fiyat farkına yahut başka bir şeye benzetmek de mümkün değildir. (Maliye Bakanlığı kur farklarını vade farkına benzetmek suretiyle KDV'ye tabi olduğunu ileri sürmektedir.) Özellikle, Türk lirasının yabancı paralara karşı değer kazandığı durumlarda, satıcı aleyhine çıkan kur farklarının vade farkına benzetilmesinin anlamsızlığı bariz şekilde ortaya çıkmaktadır. Satıştan sonra kurlarda meydana gelebilecek gelişmeler tamamen tesadüfi olup, bunun baştan bilinmesi ve bu yüzden kur farklarının matraha dahil bir unsur olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Kaldı ki kur farkı Türk Lirasının yabancı paralar karşısında değer kaybından yani esas itibariyle enflasyondan kaynaklanan harici bir unsur olup, kur farkında KDV aramak, enflasyon üzerinden KDV istemek anlamına gelmektedir.

Bütün bunlara rağmen kur farklarında KDV aranmasının gerekçesi olarak ileri sürülen hususlar, vade farklarının KDV ye tabi olduğu, kur farklarında KDV aranmaması halinde, benzer işlevli bu iki unsur arasında fark yaratılacağı ve dövizli işlemlere doğru kayma olacağı şeklinde özetlenebilir. Bu gerekçelerin yasal ve haklı olmadığı açıktır. Yapılması gereken, kur farkları yani bir anlamda enflasyon üzerinden KDV istemek yerine, vade farkları içindeki enflasyon faktörünü ayıklayıp, enflasyon üzerinden vergi alınmasına son verilmesidir.

Bizim görüşlerimizin böyle olmasına, bu görüşlerimizi paylaşan pek çok meslektaşımız bulunmasına ve hatta bizim görüşümüz paralelinde Danıştay Kararları olmasına rağmen, Maliye İdaresinin aksi yöndeki ısrarlı ve 105 no.lu Tebliğ’le mevzuat haline gelmiş olan görüşü ve Danıştay Kararlarının henüz içtihat haline gelmemiş olması, göz ardı edilmemesi gereken bir durumdur.

Kur farklarının KDV ye tabi olduğu görüşünün geçerliliği bir an için kabul edilse bile, her türlü kur farkının KDV ye tabi olmadığı kuşkusuzdur. Örnekleme gerekirse, bankada yatan veya kasada duran yabancı para nedeniyle oluşan kur farkları ve KDV den istisna edilmiş bir işlemle ilgili bulunan kur farkları kesinlikle KDV ye tabi değildir veya KDV den istisnadır. Aynı şekilde, yurt dışından yapılan mal ve hizmet alımlarında ortaya çıkan kur farklarının da, KDV’ye tabi tutulması söz konusu değildir.

3. KUR FARKLARININ KDV YE TABİ OLDUĞU VARSAYILDIĞINDA, BU KDV NİN ORANI NEDİR?

Maliye İdaresi mal teslimi veya hizmet ifasından kaynaklanan satıcı lehindeki kur farklarını, satış bedelinin bir uzantısı olarak görmekte ve bu nedenle asıl işlemde KDV oranı ne ise, bu işlemde doğan kur farkının da aynı oranda KDV ye tabi olduğunu belirtmektedir.

Bunun doğal sonucu olarak kur farkı, KDV kapsamı dışındaki bir işlemle ilgili alacaktan doğmuşsa, KDV dışında olacak yani KDV beyannamesine dahil edilmeyecektir. KDV den müstesna bir işlemle ilgili ise, aynı istisna hükmü kapsamında kur farkı da KDV den istisna olacaktır.

Asıl işlemde KDV oranı, % 1, % 8, % 18 ise, kur farkı da % 1, % 8, % 18 oranda KDV hesabına konu edilecektir.

105 no.lu Tebliğ’de “..... **Kur farkına teslim veya hizmeti yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanacaktır.**” denilmek suretiyle, bu husus vurgulanmıştır. Örnek vermek gerekirse, % 1 orana tabi bir parti pamuk dövizli fiyat üzerinden vadeli olarak satıldığında kur farkı KDV’si dövizli bedelin tahsiline veya kur farkının fatura edilmesine bağlı olarak doğacak ve pamuğun KDV oranı sonradan yükseltilmiş olsa bile, kur farkı için uygulanacak oran bu pamuğun teslim tarihinde tabi bulunduğu % 1 olacaktır.

Maliye İdaresinin ileri sürdüğü kural böyle olmakla beraber, bir firmanın aynı kişiye muhtelif KDV oranlarına tabi, kısmen dövizli kısmen TL bazında mal veya hizmet vermesi, gayrimuayyen tahsilatlarda bulunması halinde, oluşan kur farklarının hangi oranda KDV ye tabi tutulacağı yolunda bir yönlendirmesi mevcut değildir.

Diğer yandan, kurlarda meydana gelebilecek düşüşler nedeniyle alıcı lehine ortaya çıkan kur farkları da, 105 no.lu Tebliğ’e göre KDV mükellefi olması koşuluyla alıcı tarafından yine asıl işlemin tabi olduğu oran üzerinden satıcıya fatura edilecektir.

Mal veya hizmet sirkülasyonuna dayanmayan ve salt borç para alıp verme niteliği taşıyan işlemlerde, borç verilen para döviz ise veya taraflar bu borca döviz gözü ile bakmakta iseler, döviz bazında bir faiz söz konusu olmadığı sürece, mesela 40.000 EURO veya muadili para EURO cinsinden borç verilmiş ve bir süre sonra yine 40.000 EURO veya muadili para geri alınmışsa, bu işlemde bize göre katma değer yoktur, KDV aranmaz. Bu halde dahi, işlemin YTL cinsinden deftere yansımış olmasından hareketle, verilen ve alınan paraların YTL karşılıkları arasındaki fark

için KDV olması gerektiği ileri sürenler çıkabilir. Ancak böyle bir işlemde KDV aramak, mal veya hizmet sirkülasyonuna dayanan alacaklara nazaran daha zayıf kalacaktır. Faiz söz konusu olduğunda ise sadece döviz faizi üzerinden genel oran KDV hesaplanması gerekir. (BSMV kapsamına giren işlemler KDV'den müstesnadır.) 105 no.lu Tebliğ'de sadece dövizli bedelle mal ve hizmet satışından doğan döviz alacağına ait kur farkından söz edilmiş, mal veya hizmet alışverişi olmaksızın salt dövizli borçlanma veya alacaklanma hallerinden kaynaklanan kur farklarına hiç değinilmemiştir.

4. KUR FARKLARININ KDV'YE TABİ OLDUĞU VARSAYILDIĞINDA, BU KDV HANGİ AYDA DOĞMUŞ SAYILIR ?

Maliye İdaresi KDV ye tabi mal veya hizmet tesliminden kaynaklanan alacaklar nedeniyle ortaya çıkan kur farkı için, bu farkın oluşumu aşamasında KDV istememektedir. Dönem sonlarında bu alacaklara kur değerlemesi yapılsa bile, bu değerlendirme KDV nin doğuşuna neden olmamaktadır. Kur farklarında KDV yi doğuran olay bu farka konu döviz alacağın tahsili olarak kabul edilmektedir. Ancak yıl sonunda, geçici vergi dönemi sonunda veya gayrimuayyen bir tarihte kur farkı faturaya bağlanırsa fatura edilen kur farkına ait KDV'nin fatura kesimi nedeniyle doğacağı tabiidir.

Maliye İdaresi, KDV doğuşu açısından muhtelif unsurların yer aldığı cari hesap ortamında KDV doğuş zamanı konusunda yaşanabilecek karmaşa için de çözüm göstermemektedir.

5. KUR FARKLARININ KDV YE TABİ OLDUĞU VARSAYILDIĞINDA, BU KDV NİN MATRAHI NE OLACAKTIR ? (KDV Kur Farkının İçinde mi Yoksa Dışında mıdır ?)

Kur farklarının KDV ye tabi tutulmasında ortaya çıkan önemli sorunlardan biri de, KDV nin nasıl hesaplanacağı yani matrahın ne olduğu hususudur.

Maliye İdaresi bu konudaki sorulara,

Şayet dövizli alacak KDV dahil tutar ise, oluşan kur farkının KDV yi de içerdiği, dolayısıyla KDV tutarının, aynı oran kullanılarak iç yüzde yöntemi ile hesaplanacağı, buna mukabil satıcı KDV tutarını ayrıca tahsil etmiş ise, oluşan kur farkının KDV matrahını ifade ettiği ve KDV nin bu matrah üzerinden KDV hesaplanacağı,

şeklinde cevap vermektedir.

Ancak İdare, tarafların kur farkının KDV yi içerip içermediği konusunda yukarıdaki anlayışa uymayan bir mutabakatlarının bulunması halinde, bu mutabakata da itibar etmektedir. Mesela bir firma, % 18 orana tabi bir malı $100 \$ + 18 \$ = 118 \$$ KDV dahil bedelle satmışsa, bu $118 \$$ 5 ay sonra tahsil edilecek ise ve taraflar bu $118 \$$ ın sebep olacağı kur farkının KDV matrahını teşkil edeceği yönünde mutabık iseler, KDV iç yüzde yoluyla değil, oluşan kur farkına ilave suretiyle hesaplanabilmektedir. Aynı şekilde KDV nin peşinen tahsil edildiği hallerde taraflar, oluşacak kur farkının KDV yi de içereceği şeklinde anlaşmaya varıp KDV hesabını buna göre yapabilmelidirler.

105 no.lu Tebliğin ilgili bölümünde, kur farkının KDV matrahı olacağı yani KDV'nin kur farkı üzerinden hesaplanarak ve bu kur farkına eklenmek suretiyle fatura edileceği ifade edilmekte, iç yüzde uygulamasından hiç söz edilmemektedir.

Bize göre olması gereken, kur farkının KDV'ye tabi tutulmamasıdır, kur farkı KDV'ye tabi tutulacaksa, KDV kur farkının üzerinden hesaplanmalı, iç yüzde uygulaması tarafların bu yönde mutabakatının olması halinde uygulanmalıdır.

Saygılarımızla.