

Sirküler Tarihi : 25.07.2007
Sirküler No : 2007/094

VADE FARKLARININ KDV VE ÖTV KARŞISINDAKİ DURUMU

1. GENEL AÇIKLAMA :

Vade farkı, mal veya hizmeti satın almış olana satıcının ödeme için vade tanınması nedeniyle talep ettiği bedeldir.

Maliye İdaresi vade farkının müstakil bir finansman hizmeti bedeli mi olduğu, mal veya hizmet bedeline ek (yani fiyat farkı mahiyetinde) bir bedel mi olduğu konusunda bugüne kadar çelişkili görüşler ortaya koymuş, buna bağlı olarak vade farkı KDV'sinin ne zaman doğacağı, ne zaman fatura edileceği ve KDV'sinin hangi oranda hesaplanacağı konularında değişik yaklaşımlarda bulunmuştur.

Maliye İdaresi'nin konu hakkında muktezalarla ifade ettiği son görüşü, vade (ve kur) farklarının, ayrı bir finansman hizmetinin bedeli değil, asıl işlem bedelinin eklentisi (fiyat farkı benzeri) olduğu yönündedir ve bu görüş 105 no.lu KDV Genel Tebliği ile tekrarlanmıştır. Bakanlığın bu görüşü benimsemesinin nedenlerinden biri de, değer esasında (nispî esasta) ÖTV'ye tabi işlemlerden doğan vade farklarını ve kur farklarını da ÖTV'ye tabi tutabilmektir. (Bu husus aşağıdaki 6 no.lu bölümde açıklanmıştır.)

Aşağıdaki bölümlerde Tebliğin vade farklarına ilişkin bölümü ve bu bölüm hakkındaki açıklamalarımız yer almaktadır. (2006/48 sayılı Sirkülerimizde vade farkları ile ilgili olarak belirttiğimiz hususların yerine aşağıdaki izahatımızın dikkate alınması gerekmektedir.)

2. VADE FARKLARININ KDV KARŞISINDAKİ DURUMU HAKKINDAKİ 105 NO.LU TEBLİĞ HÜKMÜ :

105 No.lu KDV Genel Tebliği'nin vade farklarına ilişkin E-1 bölümü şöyledir :

"1. Vade Farkları

KDV Kanununun 24/c 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 dahildir.

Buna göre, teslim ve hizmet işlemlerine ait faturada ayrıca gösterilen vade farkları matraha dahil edilecek ve işlemin tabi olduğu KDV oranı üzerinden vergilendirilecektir.

*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.***

3. VADE FARKLARININ TABİ OLDUĞU KDV ORANI :

Bilindiği üzere uygulamada mal veya hizmet satın alanlara, bunların bedelinin ödenmesi konusunda satıcılar tarafından belli bir vade sonunda ödeme, taksitlendirme gibi ödeme kolaylıkları sağlanmakta bu nedenle vade farkı istenebilmektedir. Kimi zaman satışın peşin olmasına veya tanınan vadenin dolmasına rağmen alıcı bedelin ödenmesini geciktirebilmekte veya taksitleri aksatabilmekte olup, satıcının bu nedenle talep ettiği paralar da Maliye İdaresi tarafından vade farkı olarak kabul edilmektedir.

Yukarıdaki Tebliğ hükmünden de anlaşılacağı üzere, Maliye İdaresinin son görüşü vade farklarının satılan mal veya hizmetin başlangıçtaki bedelinin uzantısı (fiyat farkı) mahiyetinde olduğu (finansman hizmeti bedeli veya temerrüt faizi olmadığı) yönündedir.

Bu anlayışın tabii sonucu olarak **vade farkları için geçerli KDV oranının, bu farkın ait olduğu işlemin, işlem tarihinde tabi bulunduğu oran olduğu** Tebliğ hükmü haline getirilmiştir.

Aynı anlayış alıcının kendisine tanınan vadenin doğmasına rağmen ödeme yapmamasından veya taksitleri aksatmasından kaynaklanan ve hukuken temerrüt faizi niteliği taşıması gereken vade farkları için de geçerlidir.

Vade farkına dayanak teşkil eden ve aynı alıcıya yapılan satışların tümü aynı oranda KDV'ye tabi ise vade farkı faturalarında hesaplanacak KDV'nin oranı da bu oran olacak ve sorun çıkmayacaktır. Ancak aynı alıcıya farklı KDV oranlarına tabi birden fazla satışın bulunduğu hallerde, satış bedellerinin aynı cari hesaba yazılması nedeniyle hesaplanan vade farkının hangi oranda KDV'ye tabi olacağı sorunu ortaya çıkmaktadır.

Bu gibi durumlarda hesaplanan vade farkı ilgili olduğu mal veya hizmetin oranına göre parçalanabiliyorsa, bu parçalardan her biri için ilgili olduğu mal veya hizmetin KDV oranı uygulanabilir. Böyle bir ayırımın yapılamadığı hallerde satıcının vade farkı faturasında genel oran üzerinden KDV hesaplaması ihtiyatlılık açısından gereklidir. Müşteri cari hesabında alt hesaplar açılarak, müşterinin satın aldığı mal veya hizmet bedelleri ve yapılan tahsilatlar, tabi oldukları KDV oranlarına göre bu alt hesaplara yazılmak suretiyle, hesaplanan vade farklarının ilgili işlem oranlarına göre ayırımı için ortam sağlanabilir.

4. VADE FARKI KDV'SİNİN NE ZAMAN DOĞACAĞI :

Çoğu hallerde vadeli satılan mal veya hizmet faturaları vadeli fiyat üzerinden düzenlenmekte böylelikle vade farkı asıl bedelin içinde gömülü olduğundan, vade farkı adıyla ek bir bedel ortaya çıkmamaktadır. Bu uygulamada vade farkı KDV'si, asıl işlem ile birlikte doğmuş olmaktadır.

Maliye İdaresi mal veya hizmet faturasının kesilmesi esnasında, müşteriye tanınan vade ve buna bağlı olarak ortaya çıkacak vade farkının belli olduğu hallerde bu farkın bedele dahil edilmesini veya bedele ait faturada ayrı bir satır halinde gösterilmesini istemektedir. Buna göre peşinen bilinen vade farklarına ait KDV asıl işlem KDV'si ile birlikte doğmaktadır.

Müşterinin belirlenen vadeye uymaması nedeniyle sonradan ortaya çıkan vade farklarına ait KDV'nin doğuşu ise bu farkın faturaya bağlandığı dönem olarak kabul edilmıştır.

Uygulamada, sürekli olarak ve cari hesap bazında mal veya hizmet satılan firmalara kesilen faturalar genellikle peşin fiyat esasına göre (mutabık kalınan makul sürede yapılan bedel ödemeleri peşin ödeme sayılmak suretiyle) düzenlenir. Cari hesap ödemesindeki gecikmenin belli tahammül sınırını aştığı hallerde satıcı vade farkı talebinde bulunabilmektedir. Tarafların ticari gerekler çerçevesinde belli bir vade farkı üzerinde mutabık kalmaları halinde bu fark faturaya bağlanmaktadır. Dolayısıyla gerek vade farkı gerekse buna ait KDV, vade farkı faturasının kesilmesiyle ortaya çıkmakta, 105 no.lu Tebliğ'deki ifadelerden bu uygulamanın Maliye İdaresince kabul edildiği anlaşılmaktadır.

Ödemelerdeki aksamalara rağmen satıcı muhtelif ticari gerekçelerle vade farkı talebinde bulunmayabilir veya vade farkı talebi kabul görmeyebilir. Vade farkının miktarı taraflarca şu veya bu meblağ üzerinden (herhangi bir yüzdesel hesaba dayanmaksızın) belirlenebilmektedir. Sonuç olarak hangi miktarda vade farkı faturaya bağlanıyorsa, o miktardaki vade farkının KDV'si de vade farkı faturasının kesilmesine bağlı olarak doğmaktadır.

Vade farkının miktarı, ait olduğu dönem ve KDV'sinin doğuş zamanı konusunda ortaya konulan bu görüş tatbikatla uyumludur.

5. GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN VADE FARKLARININ AİT OLDUĞU DÖNEM :

Vade farkları hakkında KDV açısından 105 no.lu Tebliğ ile ortaya konulan anlayışın gelir veya kurumlar vergisi açısından da geçerli olması gerektiğini düşünüyoruz.

Vade farkı hassas ve değişken bir unsurdur. Bu farklar alıcı ve satıcının izlediği politikalara ve birbirleri ile olan ilişkilerine ve güçlülük durumlarına göre, çoğu zaman pazarlık yoluyla belirlenmektedir. Vade farkının işlemeye başlayacağı tarih ve vade farkı oranı peşinen sözleşme ile belirlenmiş olsa bile, çoğu halde sonradan yapılan yeni ve sözlü mutabakatlarla vade farkının hesaplama şekli veya vade farkı miktarı değişime uğrayabilmekte, vade farkının kesinleşmesi bu farkın faturaya bağlandığı ve faturanın muhatabı tarafından kabul edildiği dönemde gerçekleşmektedir.

Dolayısıyla vade farkını başlangıçtaki kurallara göre ve zamanın akışına paralel şekilde kendiliğinden oluşan bir unsur olarak görmek ve geçici vergi dönemi sonları itibariyle işlemiş kısımlarının o dönem geliri ve giderine dahil edilmesini istemek doğru değildir.

Örnek vermek gerekirse, Temmuz 2007'de satılmış olan bir mal için Ocak 2008'de vade farkı faturası kesilmişse bu fatura tutarının tümüyle 2008 yılı ilk geçici vergi dönemine ait bir gelir, karşı taraf açısından da aynı döneme ait gider olarak kabul edilmesi gerektiği görüşündeyiz.

Çünkü vade farkları yukarıda açıkladığımız nedenlerle kira veya faiz gibi kendiliğinden ve kesin meblağlar şeklinde oluşmamakta, tarafların mutabakatı sonucu belli bir dönemde fatura kesimi ve bu faturanın kabulü suretiyle faturanın düzenlendiği döneme ait olarak tahakkuk etmektedir. Zaten bu anlayış 105 no.lu KDV Genel Tebliği'nde kabul edilmiş olup, uygulama da vade farkları faiz ve kirada olduğu gibi karşılık ayrılmak suretiyle dönemsel olarak gelir veya gider yazılmamakta, aksine fatura kesimi ve bu faturanın kabulüne bağlı şekilde fatura tarihi itibariyle gelir veya gider kaydına konu edilmektedir. Bize göre, bu uygulama yerindedir. Zira Vergi Usul Kanunu'nun karşılık yoluyla gelir veya gider kaydı yapılmasına dayanak teşkil eden 283,287 ve 288'inci maddelerinin işletilebilmesi için belli ve kesin olarak hesaplanabilen dönemsel gelir veya giderin mevcudiyeti gerekmektedir.

Keza, alacak ve borçlarla ilgili işlemiş faizlerin gelir veya gider kaydına konu olabilmesi için mevduat veya kredi sözleşmelerine bağlı olması gerektiği VUK'nun 281 ve 285'inci maddelerine 5228 sayılı Kanunla eklenen hükümlerle düzenlenmiş bulunmaktadır.

Yukarıda gerekçe ve dayanaklarıyla açıkladığımız görüşlerimize ters düşen yani başlangıç tarihi, vadelenirilen meblağ ve vade farkı oranının peşinen belli olduğu hallerde bu bilgilerden hareket edilerek yapılacak bir hesaplamayla belli bir döneme ait olarak işlemiş vade farkının taraflarca karşılık yoluyla gelir veya gider kaydedilmesi gerektiği yönündeki görüşlere rastlanması muhtemeldir. Ancak bu görüşlerin Maliye İdaresi nezdinde ve vergi yargısında kabul görmemesi gerektiğini düşünüyoruz.

6. VADE FARKLARININ VE KUR FARKLARININ ÖTV KARŞISINDAKİ DURUMU :

Bilindiği üzere, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na bağlı 2 sayılı listedeki taşıtlar, 3 sayılı listedeki içki ve sigaralar ile 4 sayılı listedeki lüks sayılan mallar, bu malların teslim bedelleri üzerinden yüzdesel olarak (nispî esasta) hesaplanan ÖTV'ye tabidir.

Söz konusu mallar için verginin matrahı, bunların teslimi, ilk iktisabı ve ithalinde, hesaplanacak özel tüketim vergisi hariç, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül etmektedir. (ÖTVK Md. 11/3) 1. seri no.lu ÖTV Genel Tebliğinin 10'uncu bölümünde, ÖTV matrahına esas alınacak olan KDV matrahının tespitinde, 3065 sayılı KDVK'nun 20 ila 27'nci maddeleri hükümleri ile bu hükümlere ilişkin KDV Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamaların dikkate alınacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, bu şekilde teslim bedeli üzerinden (nispi esasta) ÖTV'ye tabi bulunan mallarla ilgili olarak ortaya çıkan vade farkları ve kur farkları üzerinden de, söz konusu farkların asıl işlem bedelinin eklentisi olduğu anlayışından hareketle ÖTV istenmektedir.

Bu konudaki idari görüşü yansıtan Bursa Defterdarlığı tarafından verilmiş 2.12.2002 tarih ve B.07-4.DEF.0.16.12 sayılı Mukteza metni ilişikte sunulmuştur.

Örnek vermek gerekirse, parfüm % 20 oranda ÖTV'ye tabi bir maldır. Türkiye'de ürettiği bir parfümü ÖTV'li fatura ile satan bir şirketin bu faturadan kaynaklanan alacağı ile ilgili olarak 100.000 YTL. tutarında kur farkı veya vade farkı faturası kestiğini varsayarsak fatura şöyle olacaktır :

Parfüm satışıyla ilgili vade farkı	100.000 YTL.
Özel Tüketim Vergisi (100.000 x 0,20 =)	+ 20.000 YTL.
KDV Matrahı	120.000 YTL.
Katma Değer Vergisi (120.000 x 0,18=)	+ 21.600 YTL.
ÖTV ve KDV Dahil Fatura Tutarı	141.600 YTL.

(Parfüm satıcısı bu parfümü kendisi üretmeyip ithal etmiş olsaydı, parfümün ÖTV sini ithalat aşamasında gümrük idaresine ödeyecek ve parfüm satış faturasında ÖTV göstermeyecekti. Bu faturadan doğan alacak nedeniyle vade farkı ortaya çıktığında da vade farkı faturasında ÖTV hesaplamayacak sadece KDV hesaplayacaktı. Zira mal satış faturasında ÖTV ayrıca gösterilmediğine ve bedele ilave edilmediğine göre bunun eklentisi sayılan vade farkı faturasında da ÖTV hesaplanıp gösterilmesi söz konusu değildir.)

Saygılarımızla.

Not : Öteden beri muhtelif yayınlarımızda ve son olarak 2007/91 no.lu Sirkülerimizde belirttiğimiz gibi bizim görüşümüz kur farklarının KDV'ye tabi tutulmaması gerektiği yönündedir. Aynı gerekçelerle kur farklarının ÖTV'ye de tabi tutulmaması gerektiğini düşünüyoruz.

**“T.C.
BURSA VALİLİĞİ
DEFTERDARLIK
Vasıtalı Vergiler Gelir Müdürlüğü**

TARİH : 12.12.2002
SAYI : B.07-4.DEF.0.16.12
DOSYA : GEL.KDV300.02.208
KONU : Vade farkı ve kur farkında ÖTV Beyannamesinin ne zaman verileceği hk.

.....
İLGİ : 14/10/2002 tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçeniz ile; ilk iktisaba ait ÖTV ödenip, fatura düzenlendikten sonra ortaya çıkan vade farkının finansman hizmeti olup olmadığını, vade farkı üzerinden hesaplanan ÖTV için ek ÖTV beyannamelerinin ne zaman verileceğini, dövizli satışlarda kur farkının da vade farkı gibi mi değerlendirileceği hususunda tereddüte düşüldüğünü belirterek, bu konuda Defterdarlığımızdan görüş talep edilmektedir.

Bilindiği gibi, 4760 Sayılı Yasa ile Kanuna ekli II Sayılı Listede bulunan tescile tabi motorlu araçların ilk iktisabı ÖTV kapsamına alınmış ve motorlu araç ticareti yapanlar bu verginin mükellefi kabul edilmiştir.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan I Seri No'lu ÖTV Genel Tebliğinin 12.2.1. bölümünde;
"II Sayılı listedeki malların ilk iktisap işleminden sonra vade farkı uygulanması halinde, vade farkı üzerinden hesaplanacak vergi, ilk iktisaptaki beyannameye atıfta bulunularak, bu beyanname bilgilerine göre düzenlenecek beyanname ile aynı vergi dairesine beyan edilecek ve ödenecektir. Vade farkı için düzenlenen beyanname matrah olarak tahakkuk ettirilen vade farkının yazılacağı tabiidir." denilmektedir.

Öte yandan, 4760 Sayılı Kanunun 11/2. maddesinde " Bunların teslimi, ilk iktisabı ve ithalinde, hesaplanacak özel tüketim vergisi hariç katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül eder." denilmektedir. 3065 Sayılı KDV Kanununun 20 'nci maddesinde " teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu...." hükmü yer almakta, 24/c maddesinde; vade farkı, fiyat farkı, faiz, pirim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğu, 26'ncı maddesinde ise, bedelin döviz ile hesaplanması halinde dövizin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk Parasına çevrileceği, belirtilmektedir.

Yukarıda belirtilen 4760 Sayılı Kanunun 11/2. madde hükmünün bu doğrultuda değerlendirilmesi sonucunda, sonradan ortaya çıkan vade farkının bir finansman hizmeti olmayıp, ÖTV matrahına dahil bir unsur olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu durumda I Seri No'lu ÖTV Genel Tebliğinde, sadece vade farkı denilmekle birlikte, kur farkları da aynı kapsamda değerlendirilmektedir. Motorlu araçların ilk tesliminden sonra ortaya çıkan vade farkı, kur farkı gibi değerler de ÖTV'ye tabi olup, söz konusu değerlerin tahakkuk ettirildiği anda ilgili vergi dairesine ilave bir ÖTV beyannamesi verilerek, daha önce verilen 2A Beyannamesine ait bilgilere atıfta bulunulmak suretiyle ilave hesaplanan ÖTV 'nin de aynı süre içerisinde vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir."