

DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 31.08.2018
Duyuru No : 2018/144
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ
EYLÜL 2018
SAYI : 177

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

mehmet.mac@bdo.com.tr

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

KUR FARKLARININ KDV'ye TABİ OLMADIĞI YÖNÜNDEKİ ÖNEMLİ DANIŞTAY KARARI

Özet:

KDV Kanunu'nda kur farklarının KDV'ye tabi olduğu yönünde bir hüküm yoktur. Aksine, kur farklarının KDV'ye tabi tutulamayacağı sonucunu veren hükümler mevcuttur.

Maliye İdaresi KDV uygulamasının ilk yıllarında kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı görüşündeyken sonradan özelge bazında aksi yönde görüşler vermeye başlamıştır.

Danıştay'ın her iki yönde de kararları mevcut olup, kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı yönündeki kararlar çoğunluktadır.

Maliye İdaresi kur farklarının KDV'ye tabi olduğu görüşünü önce 105 no.lu Tebliğde, daha sonra KDV Genel Uygulama Tebliği'nin bazı bölümlerinde ifade etmiştir.

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağına bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağına toplam gelirleri 2017 yılında 8,1 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 160'den fazla ülkede bulunan 1.500 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 74.000'in üzerinde kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Söz konusu bölümlerin iptali için Danıştay 4. Dairesi'nde açılan dava reddedilmiş, fakat bu kararın temyizi üzerine Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Danıştay 4. Dairesi'nin kararını bozmuştur.

Kurul'un söz konusu bozma kararı, kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı görüşünü içeren ve aksi yöndeki Tebliğ hükümlerinin iptali sonucunu verecek olan önemli bir karardır.

Anahtar kelimeler:

Döviz ile yapılan işlemler, kur farkları, kur farklarının KDV'ye tabi olup olmadığı, kur farklarının faiz veya vade farkı niteliğinde olmadığı, bedelin yabancı para ile belirlenmesi, döviz cinsinden veya dövize endeksli borç veya alacaklar.

1. KUR FARKLARININ KDV'ye TABİ OLMADIĞI YÖNÜNDEKİ GÖRÜŞLERİMİZ :

Öteden beri kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı, aksi görüşün, kanun hakimiyetine, vergi sistemimize ve ticari işleyişe zarar verdiği görüşünde olmuştuzdur.

Her vesile ile dile getirdiğimiz bu görüşlerimizi, muhtelif çalışmalarımızda detaylı olarak ortaya koymuş olduğumuz için ^{1 2 3 4} burada tekrarına gerek görmüyoruz.

¹ Yaklaşım Dergisi'nin Nisan 2001 sayısında yayınlanan “*KUR FARKLARININ KDV KARŞISINDAKİ DURUMU*” başlıklı yazımız.

² Mükellefin Dergisi'nin Şubat 2002 sayısında yayınlanan “*KUR FARKLARINDA KDV ARANMAMALIDIR*” başlıklı yazımız.

³ Vergi Dünyası Dergisi'nin Ağustos 2004 sayısında yayınlanan “*KUR FARKLARI KDV'ye TABİ TUTULMAMALI, TUTULSA BİLE HESAPLANIŞ ŞEKLİ YASAYA UYGUN OLMALIDIR*” başlıklı yazımız.

⁴ KDV-6 isimli e-kitabımızın, 1. maddeye ilişkin 6.6. no.lu bölümü.

Yazarların ekseriyeti de bu görüşümüzü paylaşmıştır. Örnek vermek gerekirse, Bir meslektaşımız hazırladığı kitapta ⁵ kur farkları üzerinden KDV aranmasının uygun olmadığı yönündeki görüşünü belirtmiş ve aksi yönde yapılan zorlamanın ne kadar büyük sıkıntı, karışıklık ve ihtilaflara sebebiyet verdiğini ortaya koymuştur.

2. MALİYE İDARESİ'nin KUR FARKLARI İLE İLGİLİ TUTUMU :

KDV Kanunu'nda kur farklarının KDV'ye tabi olduğu yönünde bir hüküm yoktur.

Maliye İdaresi KDV uygulaması başladıktan sonra birkaç yıl, kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı yönünde özelgeler vermiştir.

İdare sonradan görüş değiştirerek kur farklarının KDV'ye tabi olduğu yönünde özelgeler vermeye başlamıştır.

Maliye İdaresi bu yeni görüşünü tebliğ bazında ilk defa, 2007 yılında çıkardığı 105 no.lu Tebliğ'de belirtmiş, aynı görüşünü KDV Genel Uygulama Tebliği'nin muhtelif bölümlerinde (III/A-5.3. ; III/B-1.2.2. v.s.) tekrarlamıştır.

3. DANIŞTAY'ın KUR FARKLARI İLE İLGİLİ KARARLARI :

Danıştay'ın kur farklarının KDV'ye tabi olduğu yönünde kararları bulunmakla beraber kararların ekseriyeti, kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı yönündedir.

4. MÜKELLEFLER TARAFINDAN KUR FARKLARI KONUSUNDA YAPILAN UYGULAMALAR :

Yurtdışında yerleşik kişiler ile olan cari hesap ilişkilerinden doğan kur farklarının ve uluslararası ihaleye konu işlemlerden kaynaklanan kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı, Maliye idaresi tarafından kabul edilen bir husustur. (Dipnotlardaki yazılarımız.)

Maliye İdaresi'nin bunlar dışındaki yurtiçi dövizli işlemlerden doğan kur farklarında KDV araması, konu ile ilgili çelişkili Danıştay kararlarının varlığı ve kur farkı KDV'sinin alıcı veya satıcı durumundaki mükellefler üzerinde yarattığı parasal etkiler;

⁵ YMM Dr. Celal ÇELİK tarafından hazırlanan “KUR FARKLARININ VERGİLENDİRMESİ” isimli kitap. (Hesap Uzmanları Derneği Yayını)

- Kimi mükelleflerin lehteki veya aleyhteki kur farklarını, kambiyo gelir veya gider hesaplarına kaydederek kur farkları için fatura kesmemeleri, KDV hesaplamamaları,
- Kimi mükelleflerin kur farkları için KDV'li fatura kesmeleri,
- Aleyhteki kur farkları için kimi mükelleflerin KDV'li faturaları kayıtlarına almaları kimilerinin ise bu faturalara itiraz etmeleri,
- KDV hesaplanan hallerde kimi mükelleflerin kur farkı üzerinden ayrıca KDV hesaplamaları, kimi mükelleflerin ise kur farkı tutarını iç yüzde ile ayırmak suretiyle KDV hesabı yapmaları,

şeklinde çelişkili uygulamalara yol açmıştır.

Bu çelişkili uygulamalar alıcılar ile satıcılar arasında sıklıkla ihtilaf çıkmasına yol açmaktadır.

Aşağıdaki bölümde belirttiğimiz Danıştay kararı, kur farkları için KDV hesaplamayarak tarhiyat riskini göze alan firmalar üzerinde rahatlatıcı etki yapmıştır.

5. KUR FARKLARININ KDV'ye TABİ OLMADIĞI YÖNÜNDEKİ ÖNEMLİ BİR DANIŞTAY KARARI VE BU KARARIN MUHTEMEL ETKİLERİ :

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/A-5.3. ve III/B-1.2.2. bölümlerinin iptali talebiyle açılan dava Danıştay 4. Dairesi tarafından 18.05.2017 tarih ve E:2014/4834, K:2017/4605 sayılı karar ile reddedilmiştir.

Dava sahibi red kararını Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu nezdinde temyiz etmiş ve Kurul, KUR FARKLARININ KDV'YE TABİ OLMADIĞI GÖRÜŞÜ İLE 13.12.2017 tarih ve E:2017/548, K:2017/606 sayılı kararı ile, Danıştay 4. Dairesi'nin red kararını bozmuştur.

Söz konusu Kurul kararının son cümleleri şöyledir:

“Kur farkı, dövizin, değişik kurlardan ulusal paraya çevrilmesi sonucu ortaya çıkan fark olarak tanımlanmaktadır.

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 etmektedir.

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 oluşturmaktadır.

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 edilmesi mümkün değildir.

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 göstermektedir.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulü ile Danıştay Dördüncü Dairesinin, 18.5.2017 gün ve E:2014/4834, K:2017/4605 sayılı kararının bozulmasına, yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 13.12.2017 gününde oy çokluğuyla karar verildi.”

Kur farklarının KDV'ye tabi olmadığını gösteren yukarıdaki gerekçeler isabetli olmakla beraber bunlara başka gerekçeler eklemek de mümkündür. (Dipnotlarda belirttiğimiz yayınlarımızda belirttiğimiz diğer gerekçeler.)

Maliye İdaresi'nin düzeltme talebi, Kurul tarafından reddedilmiştir.

Danıştay 4. Dairesi, henüz nihai kararını vermemiş olmakla beraber, bozma kararına uymak durumundadır. (2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49/4. ve 50/5. maddeleri)

Danıştay 4. Dairesinin uyma kararı vermesi yasa gereği olduğundan bu karar verildiğinde, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/A-5.3. ve III/B-1.2.2. bölümleri yürürlükten kalkmış olacaktır. Bu durumun uygulamayı nasıl etkileyeceği Maliye İdaresi'nin tutumuna bağlıdır. Çünkü aynı Tebliğ'in başka bölümlerinde, davaya dahil edilmeyen veya iptal davası açıldıktan sonra Tebliğ'e eklenmiş olan, kur farklarının KDV'ye tabi olduğu yönünde iptale uğramayacak hükümler vardır. Maliye İdaresi bu hükümlere dayanarak kendi görüşünü sürdürebilir, kendi görüşünden vazgeçebilir veya kendi görüşünün kanun hükmü haline getirilmesi için çalışma başlatabilir.

6. SONUÇ :

KDV Kanunu'nda kur farklarının KDV'ye tabi olduğu yönünde hüküm bulunmadığı gibi aksi anlama gelen hükümler mevcuttur.

Buna rağmen Maliye İdaresi kur farklarının KDV'ye tabi tutulması yönünde görüşler ortaya koymaktadır.

Maliye İdaresi'nin tebliğ bazındaki son görüşü iptal davasına konu edilmiş olup bu dava Tebliğin, kur farklarının KDV'ye tabi olduğu yönündeki bölümlerinin iptal edilmesi yönünde önemli bir aşamaya gelmiştir.

Vergi yargısındaki bu gelişme, kur farkı üzerinden KDV hesaplamayarak tarhiyat riskine giren mükelleflerde rahatlatıcı etki yapmıştır.

Maliye İdaresi'nin bu karara tepki olarak KDV Kanunu'nun 24. maddesine “*kur farkları*” ibaresini eklenmesini sağlayacak bir kanun değişikliği üzerinde çalışmaya başlaması muhtemeldir. Böyle bir yasal düzenleme gerçekleşirse önceki dönemlerde kur farklarının KDV'ye tabi bulunmadığı, kanun hükmü ile belirlenmiş olacaktır.

Ancak biz, gerek MUHASEBE SERVİSLERİNDE SADELİĞİN KORUNMASI gerekse DÖVİZ CİNSİNDEN BORÇLU VEYA ALACAKLI DURUMDAKİ MÜKELLEFLER ARASINDA MEYDANA GELECEK İHTİLAFLARIN VE ORTAYA ÇIKABİLECEK HAKSIZLIKLARIN ÖNLENMESİ adına KUR FARKLARININ KDV'YE TABİ OLMADIĞI VE OLMAMASI GEREKTİĞİ YÖNÜNDEKİ HAKLI GÖRÜŞE İTİBAR EDİLEREK ve aksi görüşün insanlarımıza ciddi sıkıntı verdiği, ticari barışı bozduğu dikkate alınarak böyle bir yasa değişikliğinin yapılmaması, dövizli işlemlerden kaynaklanan tüm kur farklarının, fatura kesilmeksizin, KDV hesaplanmaksızın kambiyo geliri veya kambiyo gideri olarak defter kaydı yapılması ile yetinilmesi gerektiği görüşündeyiz.

ZATEN, KUR FARKLARI, ÜZERİNDEN KDV ALINABİLECEK NİTELİKTE BİR OLUŞUM DEĞİLDİR.