

KUR FARKLARININ KANUNLA KDV'YE TABİ HALE GETİRİLMESİ VE BU KONUDA ÖN PLANA ÇIKAN SORU VE SORUNLAR

ÖZET :

18.01.2019 tarihine kadar KDV Kanunu'nda kur farklarının KDV'ye tabi olduğuna dair bir hüküm mevcut değildi.

Maliye İdaresi'nde KDV'nin uygulandığı ilk 10 yıl boyunca kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı görüşünü benimsemişti.

Daha sonra kanunda bir değişiklik olmadığı halde İdare kur farklarının KDV'ye tabi olduğu yönünde özalgeler vermeye başlamıştır. İdare bize göre hatalı bu görüşünü ilk defa 105 no.lu KDV Genel Tebliği'nde ifade etmiş, aynı görüş KDV Genel Uygulama Tebliği'nde de tekrarlanmıştır.

Geçtiğimiz son 25 yıl içinde kur farklarının KDV'ye tabi tutulması konusunda gerek İdare ile mükellefler arasında gerekse alıcı ve satıcı durumunda bulunan kişiler arasında sayısız ihtilaflar yaşanmış ve muhasebe uygulamalarında ciddi sıkıntılar oluşmuştur.

Bu ihtilaflarda yargı kararlarının çoğunluğu kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı yönünde verilmiş, son olarak Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu KUR FARKLARININ KDV'YE TABİ OLMADIĞI, bunun olabilmesi için kanunda hüküm bulunması gerektiği şeklindeki yargı görüşünü daha bariz şekilde ortaya koymuştur.

Bunun üzerine KDV Kanunu 24 üncü maddesine “kur farkı” ibaresi eklenmiştir.

Kur farklarının KDV'ye tabi tutulması fevkalade sakıncalıdır. Sayısız sorun doğurmaktadır. Dolayısıyla bu yasa değişikliği bize göre hiç isabetli olmamıştır. Değişikliğin iptali veya kur farklarının KDV'den istisna edilmesi isabetli olacaktır.

ANAHTAR KELİMELER :

Kur farklarında KDV, vade farkı, fiyat farkı, dövizli işlem, ithalatta kur farkı, kur farkında iç yüzde, dövizli çek veya senet, kur farkında KDV oranı, kur farkında KDV doğuş zamanı, kur farkı faturası, kur farkında KDV aranmasının yanlışlığı ve zararları.

1. GENEL AÇIKLAMA :

Kur farklarının KDV'ye tabi olup olmadığı, öteden beri tartışma konusu olan bir husustur.

KDV Kanunu'na KUR FARKLARININ KDV'YE TABİ OLDUĞU yönünde eklenen hükümle bu tartışmalar kısmen noktalanmış, kısmen de değişime uğramış

olmakla beraber, kur farklarının KDV'ye tabi tutulmasında açık cevabı olan veya olmayan çok sayıda soru ve yoğun sorunlar bulunmaktadır.

Aşağıdaki bölümlerde önce Kanun değişikliğinden önceki durum özetlenmiş, sonra Kanun değişikliği açıklanmış ve son bölümde de kur farklarının KDV'ye tabi tutulmasının yanlış olduğuna ilişkin görüşlerimiz açıklanmıştır.

Bu yazının hazırlanmasında BDO DENET'in 2019/58 sayılı Sirkülerinden geniş ölçüde yararlanılmıştır.

2. KANUN DEĞİŞİKLİĞİNDEN ÖNCE KUR FARKLARININ KDV KARŞISINDAKİ DURUMU :

Eskiden KDV Kanunu'nda kur farklarının KDV'ye tabi olduğu yönünde açık bir hüküm yoktu.

Maliye İdaresi KDV uygulamasının ilk on yılında kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı yönünde özelge vermekte iken¹ 1995 yılından itibaren aksi yönde özelge vermeye başlamıştır.

Maliye İdaresi kur farklarının KDV'ye tabi olduğu görüşünü tebliğ bazında ilk olarak 105 no.lu Genel Tebliğ'de ileri sürmüştür. Daha sonra KDV Genel Uygulama Tebliği ile ilk 123 Tebliğ iptal edilmiş ve bu yeni Tebliğ'de 105 no.lu Genel Tebliğ'deki anlayış tekrarlanmıştır. (KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "Kur Farkları" başlıklı III/A-5.3 no.lu bölümünde, kur farklarının esas itibariyle vade farkı niteliğinde olduğu, dolayısıyla KDV matrahına dâhil unsur olarak vergilendirilmesi gerektiği yönünde görüş belirtilmiştir. Diğer taraftan anılan Tebliğ'in III/B-1.2 no.lu bölümünde, kur farkları üzerinden kur farkını doğuran dövizli işlemin tabi olduğu oranda KDV hesaplanması gerektiği belirtilmektedir.)

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin yukarıdaki bölümlerinin iptali için Danıştay 4. Dairesi'nde açılan dava önce 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 doğuran önemli bir karardır.²

Söz konusu bozma kararının temel gerekçelerinden bir tanesi ise kur farklarının KDV ye tabi tutulmasının KDV Kanununda yapılacak bir düzenleme ile mümkün olduğu, Tebliğ ile böyle bir düzenleme getirilemeyeceğidir.

Maliye İdaresi'nin düzeltme başvurusu reddedilmiş, Danıştay 4 üncü Dairesi uyma kararını vermiş, böylelikle dava, kur farklarının KDV'ye tabi olduğu yönündeki tebliğ hükümlerinin iptaliyle sonuçlanmıştır.

¹ Örnek olarak KDV'nin uygulandığı sekizinci yıl olan 1993 yılında verilen arsa bir özalgede, d bir özalgede dövizli bedel karşılığında yapılan inşaat işinde hakediş onayından sonra doğan kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı yönünde görüş belirtilmiştir. (Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 10.05.1993 tarih ve 29975 sayılı özalgesi)

² Konuyla ilgili detaylı açıklamalar, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi'nin Eylül 2018 sayısında yayınlanan ["Kur Farklarının KDV'ye Tabi Olmadığı Yönündeki Önemli Danıştay Kararı"](#) başlıklı yazımızda yer almaktadır.

Dolayısıyla Kanun değişikliğinin yürürlüğe girdiği 18.01.2019 tarihinden öncesi itibariyle vergi yargısının görüşü, kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı yönünde netleşmiştir.

3. KUR FARKLARININ KDV'YE TABİ OLDUĞU YÖNÜNDEKİ KANUN DEĞİŞİKLİĞİ :

Yukarıdaki bölümde belirttiğimiz Tebliğ iptal kararına tepki olarak konu TBMM'ye taşınmış ve 7161 sayılı Kanun'un 18 inci maddesi ile KDV Kanunu'nun "Matraha Dâhil Olan Unsurlar" başlıklı 24/c maddesine, "*kur farkları*" ibaresi ilave edilmiştir.

Söz konusu düzenleme, Kanunun yayım tarihi olan 18 Ocak 2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

4. KUR FARKLARININ KDV'YE TABİ OLDUĞU YÖNÜNDEKİ KANUN HÜKMÜNÜN YÜRÜRLÜĞE GİRMESİYLE BİRLİKTE ÖN PLANA ÇIKAN SORU VE SORUNLAR :

4.1. KDV Kanunu 24 üncü Maddesine "*Kur Farkı*" İbaresinin Eklenmesinin Anlamı Nedir ?

Maliye İdaresi 25 no.lu KDV Tebliği'nde bu ibare değişikliği ile ilgili çok sınırlı bir açıklamaya yer vermiştir. Fakat biliyoruz ki İdare, aşağıdaki bölümlerde belirttiğimiz özellikli haller dışında ortaya çıkan tüm kur farklarında KDV aramakta olup, söz konusu ibare değişikliğinin yapılmasını bu görüşlerine dayanak olması için sağlamıştır.

Buna mukabil bahsi geçen ibare değişikliğinin anlamı hakkında farklı bir görüş bulunmaktadır. Bu görüş, 24/c maddesine eklenen "*kur farkı*" ibaresinin, mal veya hizmete ilişkin fatura üzerinde "*kur farkı*" adıyla bir ekleme yapılırsa veya TL cinsinden yapılmış olan işlemlerle ilgili olarak sonradan "*kur farkı*" açıklamasıyla fatura kesilip ilave para istenirse bunların KDV'ye tabi olacağı anlamına geldiği, bu ibarenin dövizli işlem bedelinin gecikmeli ödenmesinden kaynaklanan kur farklarını kapsamadığı yönündedir.

Nitekim, Sayın Meslektaşımız Erdoğan ASLAN Vergi Dünyası Dergisi'nin Nisan 2019 sayısında yayınlanan yazısında şu açıklamalara yer vermiştir :

"4.3. 7161 sayılı Kanunla kur farklarının matraha dâhil olan unsur olarak dikkate alınmasının sağlanması, kur farklarının bağımsız olarak KDV'ye tabi tutulmasını öngörmek anlamında değildir. Yani Kanuna göre salt kur farkının oluşması, kur farkının KDV'nin vergilendirme konusuna girmesini temin etmemektedir. Ancak kur farkı, uygulanmakta olan ithalat işlemlerinde olduğu gibi, vergiyi doğuran olaydan önce yapılmış olan (avans niteliğindeki) dövizli ödeme nedeniyle ortaya çıkarsa, zaten vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte bu dövizli ödeme o günkü cari kur üzerinden ulusal paraya dönüştürülüp bulunan tutar KDV matrahına dâhil edilecektir. Kanaatimize göre halen yürürlükteki yasa hükümleri dikkate alındığında, vergiyi doğuran olaydan sonra yapılan dövizli ödemeler dolayısıyla ortaya çıkan kur farkları, KDV matrahını teşkil eden ilgili teslim ya da ifa bedelinin kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, KDV'ye tabi tutulamaz. Öyle anlaşılmaktadır ki konuya ilişkin tartışmalar yasal düzenleme yapılmasına rağmen henüz sonlanmamıştır."

Bu görüşe katılıyoruz.

Bizim anlayışımıza göre de,

- Yurt dışından veya serbest bölgeden hizmet ithaline ilişkin KDV hesabı 21 inci maddede tanımlanmış olup, ithalatın KDV'lendirilmesi bu noktada bitmelidir. Ödemenin ne zaman ve nasıl yapıldığı hususu ithal işlemine ait KDV oluşumunu etkilememelidir. Başka bir anlatımla, mal ve hizmet ithaline ilişkin döviz tutarında artma meydana gelmediği sürece bu işlemle ilgili ek bir KDV doğamaz.
- Türkiye'de mukim kişiler arasında fiyatı döviz olarak belirlenmek suretiyle işlem yapılması, bazı istisnai işlem türleri dışında KAMBİYO MEZVUATINA GÖRE İZİN VERİLMİŞ ÖZEL BİR İŞLEM ŞEKLİ olup, bu işleme ilişkin dövizli bedelin TL karşılığının ne olduğu KDV açısından önemli değildir. Döviz kurunun değişmesi nedeniyle oluşan farklar sadece döviz tutarının defterlere TL olarak yansıtılması gereği çerçevesinde ve kazanç vergileri açısından gider, maliyet veya gelir olma yönünden anlam ifade eder. **BU İŞLEM ŞEKLİNDE KDV'NİN NASIL HESAPLANACAĞI KDV KANUNU'NUN 26 NCİ MADDESİNDE BELİRTİLMİŞTİR. Bedeli döviz olarak belirlenmiş yurtiçi işlemlerde de satıcı alıcıdan DÖVİZ BAZINDA EK BİR PARA VEYA MENFAAT SAĞLAMADIĞI SÜRECE KDV İŞLEM GÜNÜNDEKİ KURA GÖRE HESAPLANMALI VE SABİTLENMELİDİR.**

Ancak Maliye İdaresi'nin böyle düşünmediği ve özel haller dışında tüm kur farklarında KDV aramakta olduğu açıktır.

4.2. Kur Farklarının KDV'ye Tabi Olduğu Yönündeki Kanun Hükmünün Yürürlüğe Girdiği 18.01.2019 Tarihinden Önce Oluşan Kur Farkları KDV'ye Tabi midir, Değil midir ?

7161 sayılı Kanun'un 18 inci maddesi şöyledir :

"MADDE 18- 3065 sayılı Kanunun 24 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine "fiyat farkı," ibaresinden sonra gelmek üzere "kur farkı," ibaresi eklenmiştir."

Bu maddeye ilişkin gerekçede aşağıdaki ifadeye yer verilmiştir :

"Madde ile; ithalatta olduğu gibi yurtiçinde yabancı paraya dayalı olarak yapılan teslim ve hizmetlerde bedelin tamamen veya kısmen sonradan tahsil edildiği durumlarda, kur farklarının da matraha dahil olduğu madde metnine yazılmak suretiyle uygulamadaki tereddütlerin giderilmesi amaçlanmaktadır."

GEREKÇEYE BAKILDIĞINDA, 18.01.2019 tarihinden önce de kur farklarının KDV'ye tabi olduğu görüşünü içerdiği anlaşılmaktadır.

Gerekçeler kanun hükmüne dahil olmadığı için mevzuat sayılamaz. Başka bir anlatımla, gerekçedeki bu ifade bizim anlayışımıza göre kur farklarının 18.01.2019 tarihinden önce de KDV'ye tabi olduğu hususunu sağlamaya yetmez.

Kaldı ki, yukarıdaki 2 no.lu bölümde belirttiğimiz Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, verdiği kararda ;

- Kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı,
- Kur farklarının KDV'ye tabi tutulması için tebliğ hükmünün yetersiz olduğu, kanun hükmü gerektiği, kanun hükmüne dayanmayan tebliğ hükmünün iptalinin icap ettiği

ifadelerine yer vermek suretiyle, KANUN DEĞİŞİKLİĞİ YAPILINCAYA KADAR KUR FARKLARININ KDV'YE TABİ TUTULAMAYACAĞI görüşünü ortaya koymuştur.

Bu durumda bizim görüşümüz ;

- 18.01.2019 tarihinden önce, lehine doğan kur farkı için KDV hesaplamamış olan mükellefler hakkında tarhiyat yapılmaması gerektiği,
- Böyle bir tarhiyat yapılması durumunda Vergi Mahkemesi'nde dava açılırsa tarhiyatın kaldırılması ihtimalinin çok yüksek olduğu

yönündedir.

Başka bir anlatımla,

Kanun'da kur farklarının KDV'ye tabi olduğu yönünde bir hüküm bulunmamaktaydı. 18 Ocak 2019 tarihinden önce kur farklarının KDV'ye tabi bulunmadığı hususu en yüksek yargı kararı ile netleşmişti.

Kanun hükmüne ve yürürlük maddesine göre, 18 Ocak 2019 tarihinden itibaren kur farklarının KDV'ye tabi olduğu, dolayısıyla daha önce kur farklarının KDV'ye tabi bulunmadığı ortaya çıkmış bulunmaktadır.

Hukukta, *“kanunların geriye yürümezliği”* ve *“kanun koyucunun meramını ifade etme konusunda aciz olmadığı”* prensipleri mevcuttur.

KDV Kanunu'nun 24 üncü maddesinde eskiden *“kur farkı”* ibaresinin bulunmaması ve bu ibarenin 18.01.2019 tarihinden geçerli olmak üzere Kanun'a yeni eklenmiş olması, yukarıdaki 2 nci maddede belirttiğimiz yargı kararı ile birlikte değerlendirildiği zaman 18.01.2019 tarihinden önce doğmuş olan kur farklarının KDV'ye tabi olduğu iddiasıyla tarhiyat yapılamayacağı ve gerekçedeki hatalı ifadenin böyle bir tarhiyatın onaylanmasına yetmeyeceği ortaya çıkmaktadır.

4.3. İthalatta, Fiili İthalden Önce veya Sonra Ödeme Yapılmış Olması Nedeniyle Ortaya Çıkan Kur Farkları Açısından Durum :

4.3.1. Kur Farkı İthalatçı Aleyhinde İse :

İthalatta muhatap yurtdışındadır veya serbest bölgededir. Muhatabın yurtdışında veya serbest bölgede oluşu işlemin DÖVİZ BAZINDA olduğu durumlardır. İşlem bedelinin TL KARŞILIĞININ ÖNEM ARZ ETMEDİĞİ bu durumlarda kur farkı KDV'si aranmamalıdır.

Başka bir anlatımla ithalatta bedel dövizdir. Bu dövizin TL'ye dönüşümü, KDV Kanunu'nun 21/c maddesi uyarınca ithal günü itibarıyla gerçekleşmektedir. Bu nedenle ithal bedeli olan döviz tutarı artmadığı sürece ithalattan sonra ek bir KDV matrahı oluşması bize göre mümkün değildir.

Madde gerekçesinde yer alan, ithalatta bedelin tamamen veya kısmen sonradan tahsil edildiği durumlarda, kur farklarının matraha dâhil olduğu açıklaması ise hatalıdır.

Çünkü, KDV Kanunu'nun "*İthalatta Matrah*" başlıklı 21'nci maddesi uyarınca, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler, ithalat işlemlerine konu KDV'nin matrahına dâhildir. Nitekim, KDV Genel Uygulama Tebliğinde de açıklandığı üzere, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar oluşan fiyat farkı ve kur farkı gibi ödemelerin KDV matrahına dâhil olduğu belirtilmiştir. Görüldüğü üzere, tescil tarihinden sonraki kur farkları matraha dâhil değildir.

KDV Kanunu'nun 24 ncü maddesine eklenen "*kur farkı*" ibaresi de böyle bir ek KDV doğuşunun dayanağı olamaz. Çünkü ithalatta dikkate alınacak kurun fiili ithal günündeki kur olduğu KDV Kanunu'nun 21 inci maddesiyle sabittir. Vadeli ithalatta doğan ithalatçı aleyhindeki kur farklarının KDV'ye tabi olduğu yolunda hiç katılmadığımız ve uygulaması da bulunmayan 18.04.2014 tarih ve 39044742-130-1029 sayılı özelgenin yanlış olduğu görüşündeyiz.

Ayrıca Gümrük Kanunu'nun 28/1-c maddesi uyarınca, ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırdedilebilmeleri koşuluyla, ithal eşyasının satışıyla ilgili olarak bir finansman anlaşması uyarınca alıcı tarafından üstlenilen faiz giderleri gümrük kıymetine dahil edilmez.

Gümrük Yönetmeliği'nin 45/1-a maddesi uyarınca, mal bedelinin peşin ödenmemesi nedeniyle satıcıya ya da satıcı yararına her ne ad altında olursa olsun yapılan ödemelerden Gümrük Kanunu'nun 28 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendindeki ve ikinci fıkrasındaki hükümlere uymayanlar fiilen ödenen ya da ödenecek fiyatın içindedir. Görüleceği üzere, finansman anlaşmasına dayanılarak ödenen vade farkları varsa, bunların gümrük kıymetine dahil edilip vergilendirilmesi, gümrük mevzuatına göre de mümkün değildir. Dolayısıyla taraflar arasındaki vadeli mal alımı anlaşması uyarınca ortaya çıkacak kur farkları da tıpkı vade farkları gibi gümrük vergilerine ve bu kapsamda ithalde ödenen KDV'ne konu edilemez.

Dolayısıyla, yukarıda verilen madde gerekçesinde yer alan ithalat ile ilgili açıklamalara ve verilen özelgedeki görüşe katılmıyoruz. Zira, ithalat işlemlerine konu kur farkları, yurt içi teslimlere ilişkin matrahı düzenleyen maddelerden ayrı bir maddede düzenlenmiş olup, sadece gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar olan kur farkları KDV matrahına dâhildir.

Buna göre, gerek KDV Kanunu'nda, gerekse de ilgili Tebliğ'de açıkça ifade edildiği üzere, gümrük beyannamesinin tescilinden sonra ortaya çıkan kur farklarının KDV matrahına dâhil olmadığı görüşündeyiz.

4.3.2. Kur Farkı İthalatçı Lehinde İse :

Vadeli ithalat yapıldıktan sonra ithal bedelinin ödendiği tarihte kurun fiili ithal tarihindeki kura göre daha düşük olması, fiili ithal esnasında hesaplanan KDV tutarının küçülmesini (KDV'nin kısmen iadesini) gerektirmez. Çünkü bize göre, ithal işlemleri ile ilgili KDV'nin fiili ithal günündeki kura göre hesaplanacağı yönündeki KDV Kanunu 21/c maddesine göre, ithal işlemlerine ilişkin KDV'nin ne artması ne de azalması mümkün değildir. Aksi yönde izlenim veren yukarıdaki 4.3.1. nolu bölümde belirttiğimiz özelgeye hiç katılmadığımızı tekrarlıyoruz.

4.3.3. Danıştay'ın Görüşü :

KDVK'nun 21/c maddesinde, *“Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler”*in ithal edilen KDV matrahına dahil edildiği belirtilmiştir. Danıştay tarafından vade farkları özelinde verilen kararlarda, fiili ithal tarihine kadar mevcut olmayan vade farklarının (faizlerin) ithalat KDV matrahına dahil edilmesini uygun bulmamıştır.³

4.3.4. Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün Görüşü :

Gümrükler Genel Müdürlüğü 04.02.2019 tarihli bir başvuruya cevaben hazırlayıp teşkilatına dağıttığı genel yazıda, KDV Kanunu 24 üncü maddesine *“kur farkı”* ibaresinin eklendiğini belirterek bu hükmün ithal KDV'sini etkilemeyeceği anlamına gelen ifadelerle, KDV Kanunu'nun 21/c maddesi uyarınca fiili ithal tarihinden önce (avans veya peşin) ödeme yapılması ve ödeme günündeki kurun gümrük beyannamesinin tescil edildiği tarihteki kurdan yüksek olması halinde aradaki kur farkının KDV matrahına ilave edilmemesi gerektiğini belirtmiştir.

³ Celal Çelik, *Türk Vergi Sisteminde Kur Farklarının Vergilendirilmesi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 2012, s.336, (Dnş.7.D., T.14.09.1998, E.1997/2195, K.1998/2796) *“Fiili ithalatın gerçekleştirildiği tarih itibarıyla öngörölmüş bir vade şekli değişikliği sonucu, fiili ithal tarihinden sonra doğduğu açık olduğundan, fiili ithal tarihine kadar mevcut olmayan vade farkının (vade faizi) katma değer vergisi matrahına dahil edilmesi suretiyle yapılan ek tahakkukta isabet bulunmadığı”*

Aynı anlayış ithal bedelinin ödendiği tarihteki kurun fiili ithal tarihindeki kura göre düşük olduğu durumlarda da geçerli olmalı ve ithal KDV'si ödeme günündeki kur değil, fiili ithal tarihindeki kur dikkate alınarak hesaplanmalıdır. (İthal edilen malın KDV matrahının hesaplanmasında, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 30 ncu maddesi uyarınca yurt içi KDV uygulamalarının aksine bir şekilde döviz satış kuru esas alınmaktadır).

Gümrük İdaresi'nin bu görüşüne katılıyoruz. İthalatta KDV bize göre ithal günü kuruna göre hesaplanmakta ve kesinleşmektedir. (Madde 21/c) Bu nedenle ithal bedelinin gerek erken gerekse geç ödenmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farkları fiili ithal günündeki kura göre hesaplanmış olan KDV'de artma veya azalma meydana getiremez. Kaldı ki, aşağıdaki bölümde belirttiğimiz gibi Maliye İdaresi'nin geçmişte verdiği DÖVİZLE YAPILMASI MUTAD İŞLEMLERDE kur farkı KDV'si aranmayacağı yönündeki özelgeler bu görüşümüzü teyit etmektedir.

4.4. Muhatabın Yurtdışında Olduğu, Serbest Bölgede Olduğu veya Uluslararası İhaleye Çıkarılmış İşlerle İlgili Olarak Doğan Kur Farklarında KDV Aranmamalıdır :

Geçmişte;

- muhatabın yurtdışında olduğu,
- muhatabın serbest bölgede olduğu,
- uluslararası ihaleye çıkarılmış ihalelerle ilgili,

kur farklarının KDV'ye tabi tutulmayacağı yönünde özelgeler verilmişti.

Örnek olarak Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 04.08.1997 tarih ve 32761 sayılı özelgesinde ;

“bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksenerek ifade edilmesinin mutad olduğu uluslararası ihaleler ile işin mahiyeti nedeniyle bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksenerek ifade edilmesi gereken kamu ihalelerinde, geç ödeme nedeniyle ortaya çıkacak kur farkları katma değer vergisi matrahına dahil edilmeyecektir”

denilmiştir. (Sayın Nihat UZUNOĞLU'nun KDV konulu kitabının 1. cildi sahife 299)

Bu özelgelerdeki isabetli görüşlerin 25 No.lu KDV Tebliği'ne yansıtılmamış olmasını bir eksiklik olarak değerlendiriyoruz. Bu konuda verilmiş yeni tarihli özelgeye rastlanmamıştır. Bu nedenle Maliye İdaresinin güncel görüşü meçhuldür.

HİZMET İTHALİ AÇISINDAN DURUM:

Yurtdışından sağlanan ve Türkiye'de yararlanılan işlemler, istisna kapsamına girmedikleri takdirde, tabi olduğu oran üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV ödenmesini gerektirmektedir. (KDV Kanun'un 9 uncu maddesi)

Yurtdışından yapılan hizmet ithal bedellerinin sonradan ödenmesi durumunda hizmeti alan aleyhine oluşan kur farklarında KDV aranmaması (sorumlu sıfatıyla tamamlayıcı beyanında bulunulmaması) keza kur düşüken ön ödeme yapılmışsa sorumlu sıfatıyla ödenecek KDV'nin düşük kura değil hizmetin ithal edildiği gündeki kura göre hesaplanması gerektiğini düşünüyoruz. Çünkü mal ithalinde olduğu gibi (Yukarıda ki 4.3. nolu bölüme bakınız) hizmet ithalinde de hizmeti veren yurtdışında mülkimdir. Hizmeti veren açısından kur farklı oluşumu bulunmadığı gibi, hizmeti alan lehine veya aleyhine oluşan kur farkı KDV'ye konu olamaz. Zira işlem bedeli döviz olarak belirlenmiş olup bu dövizin ödeme günündeki kurunun hiçbir önemi yoktur.

4.5. KDV'nin Kur Farkına İç Yüzde Uygulanmak Suretiyle mi, Kur Farkını Matrah Olarak Kabul Etmek Suretiyle mi Hesaplanması Gerektiği :

Maliye İdaresi'nin geçmişte verdiği, kur farkını yaratan dövizli borcun KDV'yi de içeren meblağ olması durumunda KDV'nin iç yüzde suretiyle hesaplanacağı yönünde çok sayıda özelge mevcut olup, 60 no.lu KDV Sirkülerinin 4.5.1 no.lu bölümünde aynı görüşü tekrarlayan bir paragrafta yer verilmiştir.

25 No.lu KDV Tebliği'nin 9 uncu maddesi şöyledir :

“MADDE 9 - Aynı Tebliğin (III/A-5.) bölümünün birinci paragrafının (c) bendinde yer alan, “fiyat farkı,” ibaresinden sonra gelmek üzere “kur farkı,” ibaresi eklenmiş, (III/A-5.3.) bölümünün birinci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve bu paragraftan sonra gelmek üzere aşağıdaki örnek eklenmiştir.

“Bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkları KDV matrahına dahildir. Buna göre, matraha dahil olacak kur farklarının hesabında, mal ve hizmet bedeline isabet eden kur farkları dikkate alınır, hesaplanan KDV'ye ilişkin ortaya çıkan kur farkları matraha dahil edilmez.

Örnek: (A) Ltd. Şti., (B) A.Ş.'ye mal tesliminde bulunmuş, bu teslim ile ilişkin 1.000 Dolar üzerinden 180 Dolar KDV hesaplamıştır. Teslim tarihinde döviz kuru 4 TL iken 6 ay sonra yapılan ödeme sırasında döviz kuru 4,40 TL olmuştur.

Buna göre, teslim konu malın bedeli 1.000 Dolar üzerinden ortaya çıkan kur farkı 400 TL $[(4,40-4) \times 1.000]$ olup, bu fark üzerinden 72 TL KDV hesaplanacaktır.

(A) Ltd. Şti. tarafından, (B) A.Ş.'ye düzenlenecek kur farkı faturasında; matrah 400 TL, hesaplanan KDV ise 72 TL olacaktır.”

Görüldüğü gibi, Maliye İdaresi, daha önce özelge ve sirküler bazında belirttiği kur farkı yaratan dövizli borç veya alacağın KDV'den kaynaklanan kısmının matrah dışında tutulması (kur farkı doğuran borç veya alacağın KDV'den kaynaklanan kısmının bulunması halinde KDV hesabının iç yüzde yöntemiyle yapılması) gerektiği yönündeki katılmadığımız görüşünü 25 no.lu Tebliğ'de de tekrarlamıştır.

Bahsi geçen Tebliğ hükmünün kanuna aykırı olduğunu ve mülkiyet haklarını haleldar edici, sebepsiz zenginleşmeye yol açan nitelik taşıdığını düşünüyoruz.

Çünkü ;

- “Kur farkı” ibaresinin KDV Kanunu’nun 24 üncü maddesine eklenmiş olması, KUR FARKLARININ KDV MATRAHI OLDUĞU anlamındadır. KDV Kanunu’nun 25 inci maddesinde ise KDV tutarının matraha dahil olmadığı hükmü mevcuttur. Başka bir anlatımla, normalde kur farkının tamamının KDV matrahı olarak kabulü, dolayısıyla KDV’nin bu matrah üzerinden hesaplanması yasa gereğidir. (Kanunda kur farkı tutarının iki parçaya ayrılıp bu parçalardan biri üzerinden KDV hesaplanacağı şeklinde bir hüküm yoktur.

Dolayısıyla kanunla matrah olarak tanımlanan bir rakamın (kur farkının) bir kısmı üzerinden KDV hesaplatılması kanuna aykırılık teşkil etmektedir.

Konu hakkındaki detaylı görüşlerimiz,

“KUR FARKI FATURALARI NORMALDE “Kur Farkı + KDV” ŞEKLİNDE OLMALIDIR. KDV NİN İÇYÜZDE SURETİYLE HESABI TARAFLARIN ANLAŞMASINA BAĞLIDIR.”

başlıklı yazımızda yer almaktadır. (Vergi Dünyası Dergisi Ocak 2010 sayısı)

Özetlemek gerekirse, taraflarca aksine bir belirleme yapılmadığı durumda kur farkı KDV’sinin iç yüzde yöntemiyle değil, kur farkının tümü üzerinden KDV hesaplamak suretiyle bulunması gerekir. Taraflar isterlerse KDV dahil haliyle kur farkı tutarını fiyat farkı olarak dikkate alma yönünde mutabakat yapabilirler. Bu durumda oluşan fark kur farkı olmaktan çıkar tarafların tanımladığı bir fiyat farkına dönüşür ve bu takdirde iç yüzde uygulanması kanuna aykırı düşmez.

- Kur farkının KDV’den kaynaklanan kısmı üzerinden KDV hesaplatmamak, lehine kur farkı doğmuş olan tarafın, kur farkı gelirinin bir kısmını kaybetmesine sebebiyet verdiği için, mülkiyet haklarını ihlal eden ve piyasaya müdahale niteliği taşıyan nitelik arz etmektedir.

ÖRNEK :

Bir KDV mükellefi 100.000 \$ bedelli malı vadeli olarak teslim etmiş ve 18.000 \$ KDV şeklinde fatura düzenlemiştir.

KDV Kanun’un 26. Maddesi uyarınca, 18.000 \$ tutarındaki KDV’yi, KDV’nin doğduğu gündeki kur olan 5 TL ile çarpmak suretiyle beyannamesine dahil etmiştir.

118.000 \$ borçlu hale gelen alıcı, bu borcunu bir süre sonra satıcının döviz tevdiyat hesabına 118.000 \$ havale yapmak suretiyle ödemiştir. Bu havalenin yapılması ile taraflar arasındaki cari hesap kapanmıştır.

Havale tarihindeki kur 6 TL olduğundan, satıcı lehine 118.000 TL kur farkı oluşmuştur.

İşlemin dövizle fiyatlandırılmış olmasına ve KDV'si doğru olarak hesaplanıp ödenmiş bulunmasına rağmen Mali İdaresi satıcıdan 100.000 TL + 18.000 TL KDV şeklinde fatura düzenlemesini istemektedir. Faturanın KDV dahil tutarı oluşan kur farkına eşit olduğu için satıcı alıcıdan 18.000 TL KDV'yi talep edemez durumdadır. (Kur farkı gelirin bir kısmından mahrum kalarak bu kısmı KDV beyannamesine dahil etmesi istenmektedir.) Buna mukabil herhangi bir ilave tahsilatı olmaksızın alıcıya üzerinde 18.000 TL KDV gösterilen fatura vermek ve ona bedava KDV indirim hakkı vermek suretiyle alıcıyı sebepsiz zenginleştirmeye zorlanmaktadır.

Bu örnekte 118.000 TL kur farkı, satıcının hasılatına dahil bir unsurdur. Bu unsur KDV gerektiriyorsa faturanın 118.000 TL + KDV şeklinde düzenlenmesi ve ortaya çıkan $(118.000 \times 0,18 =)$ 21,24 TL tutarındaki KDV'yi müşterisinden talep edebilmelidir.

Örneğimizdeki satıcıya 100.000 TL üzerinden KDV hesaplatılınca satıcı alıcıdan KDV talep edemez duruma düşürülmekte yani satıcının 118.000 TL'lik kur geliri 18.000 TL tutarında aşındırılmaktadır. Buna mukabil alıcı 18.000 TL sebepsiz zenginleştirilmektedir.

Kur farkını ortaya çıkaran dövizli bakiyenin sebebiyet verdiği kur farkına ait KDV'nin hesabında iç yüzde usulünün uygulanması şeklindeki bu hüküm, biz katılmasak da tebliğ hükmü olması nedeniyle uyulması gereken mevzuat niteliğindedir.

Ancak tarafların kur farkı KDV'sinin dış yüzde yöntemiyle hesaplanacağı konusunda mutabık kalmalarına engel bir durum yoktur. KDV hesaplaması bu şekilde dış yüzde uygulanarak hesaplanması halinde, KDV'nin bir kısmının fuzuli olduğu ve muhatabı tarafından indirilemeyeceği iddiası ileri sürülemez.

4.6. Dönem Sonlarında Yapılan Kur Değerlemeleri :

Dönem sonlarında dövizli alacak veya borçların kur değerlemesine tabi tutulduğu, bu değerlendirme sonucu bulunan kur farklarının taraflarca gider yahut gelir kaydedildiği malumdur.

Dönem sonu itibarı ile yapılan kur değerlemeleri, kur farkı KDV'si doğuran bir işlem değildir.

Yukarıdaki bölümde açıkladığımız gibi Maliye İdaresi, KDV içeren cari hesaplardan doğan kur farklarının KDV hesabı yapılırken, kur farkını üreten bakiyenin içindeki KDV kaynaklı kısımdan doğan kur farkı için KDV hesaplanmayacağı görüşünde olduğu dikkate alınırsa, ortaya çıkan kur değerlendirme farkının tamamının gider veya maliyet yahut karşı taraf için tamamının gelir niteliğinde olmadığı ortaya çıkmaktadır.

ÖRNEK :

Bir KDV mükellefi ürettiği malları Nisan 2019 ayında KDV hariç 100.000 ABD Doları bedel mukabilinde (veya bu bedele endeksli şekilde) vadeli olarak teslim etmiştir. Teslim günündeki ABD Dolar kuru 5 TL. dir.

Bu satıştan doğan $(100.000 + 18.000 =)$ 118.000 ABD Doları tutarındaki alacak, ikinci geçici vergilendirme dönemi münasebetiyle 30 Haziran 2019 itibarı ile kur değerlemesine tabi tutulmuştur. 30 Haziran 2019 tarihindeki ABD Doları kuru 6 TL'dir.

Hesaplanan 118.000 TL tutarındaki kur farkının 18.000 TL'sinin KDV olarak dikkate alınması istendiğine göre, satıcının gelir yazacağı, alıcının da gider kaydedeceği kur farkı tutarı 118.000 TL değil 100.000 TL'den ibaret olmalıdır. Dolayısıyla tarafların kur farkına ilişkin yevmiye kayıtları 100.000'er TL tutarı üzerinden yapılmalı ve bu şekilde mutabakat sağlanmalıdır.

4.7. Kur Farkı KDV'sinin Ne Zaman Doğacağı :

Döviz alacaklısı veya borçlusunun dönem sonu değerlendirme işlemleri nedeniyle kur farkı hesaplayarak gelir kaydetmesinin KDV doğurucu işlem olmadığı, KDV doğabilmesi için tahsilat yoluyla kur farkının kesinleşmesi gerektiği yönünde İdari görüş mevcuttur. (KDV Genel Uygulama Tebliği'nin 3/A-5.3. no.lu bölümü)

Söz konusu görüş, özellikle çok sayıda fatura ve ödemenin yer aldığı cari hesap ilişkilerinde muhasebe birimlerinin kur farkı KDV'si oluşumlarını takibi açısından ciddi güçlüklerle uğramasına sebebiyet vermektedir.

4.8. Dövizli Alacağın Döviz Cinsinden Senede veya Çeke Bağlanması, Bu Senet veya Çeklerin Kırdırılması veya Bunların Ciro Edilmesi Halleri :

Mal veya hizmet alış veya satışından veya finansal borçlanma veya borç vermeden kaynaklanan dövizli alacak veya borç, cari hesapta izleniyor da olsa dövizli senede veya çeke bağlanmış da olsa, dövizli alacak veya borç niteliğini korur. Maliye İdaresi buradan doğan kur farklarının KDV'ye tabi olduğu görüşündedir.

Çek veya senedin kırdırılması durumunda kur farkı KDV'si açısından nasıl bir durum meydana geldiği 6.5.1997 tarih ve 18592 sayılı özelgede şu şekilde ifade edilmiştir :

"A. A.Ş. ve B. A.Ş. İş Ortaklığı tarafından Bakanlığımıza hitaben verilen 25.03.1997 tarihli dilekçenin bir örneği ilişiktir.

Söz konusu dilekçede, adı geçen şirket tarafından Belko'ya kömür teslim edilip, fatura kesilerek Belko tarafından da o günkü kur üzerinden ABD doları cinsinden senet verildiğinden söz edilerek, senedin alındığı tarih ile senedin kırdıldığı tarih arasındaki farka katma değer vergisi uygulanıp uygulanmayacağı sorulmaktadır.

.....

Bu hükümlere göre, dövizle endeksli veya bedelin döviz cinsinden ifade edildiği vadeli satışlarda, vadeli senet vadesinden önce ciro edilir veya kırdırılırsa, tahsil edilen bedelin o tarihteki cari kurdan toplam değeri ile mal veya hizmet satışının yapıldığı dönemdeki kur üzerinden hesaplanan değeri arasındaki fark matraha dahildir. Borçlanma katma değer vergisi dahil bedel üzerinden yapıldığından kur farkının katma değer vergisi, toplam kur farkına üzde uygulanmak suretiyle hesaplanacaktır. "

Görüldüğü gibi, Maliye İdaresi dövizli çek veya senedin kırdırıldığı tarih itibariyle üzerinden KDV hesaplanan kur farkı işleyişinin durduğu ve kırdırma tarihindeki kur üzerinden tahsilat yapılmış gibi kur farkının bu tarihteki kura göre kesinleşeceği, dolayısıyla bu kur farkına ilişkin olarak kırdırma tarihi itibariyle KDV doğacağı görüşündedir. Öte yandan, borçların dövizli müşteri çek ve senetlerinin ciro edilmesi suretiyle ödenmesi, çeklerin tahsil edildiği tarihe kadar çok el değiştirmesi hallerinde ne yapılacağı, kur farklarının KDV'ye tabi tutulup tutulmayacağı konuları belirsizdir.

4.9. Dövizli Borcun Taksitler Halinde Ödenmesi Durumu :

Kur farkını ortaya çıkaran durum dövizli borç veya alacağın ödenmesi halidir. Ödeme kısmen yapılmış ise, ödenen kısma ait kur farkı dolayısıyla bu kur farkına ait KDV doğmaktadır.

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 25.05.1997 tarih ve 22128 sayılı Özelgesinde

Bedelin döviz cinsinden ve taksitler halinde daha sonra tahsil edilmesi halinde, takside isabet eden kur farkı katma değer vergisine tabi olacaktır.

denilmiştir.

4.10. Dövizli Alacağı Doğuran İşlem KDV'den İstisna Edilmiş İse Bu Alacaktan Doğan Kur Farkları da KDV'den Müstesnadır :

Maliye İdaresi, kur farkını, fiyat farkı veya vade farkı kavramlarına paralel olarak algılamaktadır. Söz konusu farklar asıl işlem bedelinin eklentisi kabul edildiği için işlem bedelinin tabi olduğu hükümler bu eklenti için de geçerli sayılmaktadır.

Nitekim İstanbul Defterdarlığı'nın 28.05.2001 tarih ve 2309 sayılı Özelgesinde, istisna kapsamında yapılan işlemle ilgili doğan alacak nedeniyle oluşan kur farkının da KDV'den istisna edileceği belirtilmiştir.

Örnek olarak ithalat veya ihracat işlemlerinden, KDV kanunun 13,14,15,17 nci maddeleri ile, KDV istisnası getiren geçici maddelerden kaynaklanan kur farkları da KDV'den müstesnadır.

Keza dövizli alacağı veya borcu doğuran işlem KDV'nin kapsama dışında ise, bu borçtan veya alacaktan doğan kur farklarının da KDV hesabına konu edilmemesi gerektiği tabidir.

4.11. Kur Farkı Hangi Oranda KDV'ye Tabidir :

Bu sorunun cevabı KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/B-1.2.2. no.lu bölümünde;

“Teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır.”

şeklinde verilmiş bulunmaktadır.

Bu görüş, Maliye İdaresi’nin kur farklarını asıl işlem bedelinin parçası saymasının yansımalarından biridir.

Ancak dövizli borcun / alacağın farklı tarihlerde alınmış /satılmış mallara temas etmesi ve bu tarih aralığında KDV oran değişikliği olması ve asıl önemlisi dövizli borç /alacak bakiyesinin muhtelif KDV oranına tabi mal ve hizmet alışverişinden kaynaklanması ve cari hesaba mahsuben kısmi ödeme / tahsilat yapılması hallerinde bakiye kur farkının ne kadarının hangi orana tabi olduğunun tespiti açısından güçlük ortaya çıkmakta olup bu konuda İdare’nin mükelleflere yol göstermesine ihtiyaç bulunmaktadır.

4.12. İhraç Kayıtlı Teslim Bedellerinden Doğan Lehte ve Aleyhteki Kur Farklarına İlişkin Özel Uygulama :

Dövizli olarak fiyatlandırılmış olan ihraç kayıtlı teslim bedellerine ilişkin imalatçı lehindeki ve aleyhindeki kur farkları hakkında gerek ihracatçının gerekse imalatçının ne işlem yapması gerektiği hususu Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi’nin Nisan 2017 sayısında yayınlanan yazımızda ortaya konulmuştur. 2019/055 sayılı Sirkülerimizde ise, 25 no.lu KDV Tebliği’nin 2 nci maddesiyle bu konuda değişikliğin etkileri anlatılmıştır.

4.13. Kur Farkı İçin Fatura Düzenlenmesi Gereği ve Fatura Düzenleme Zamanı Konusunda Ortaya Çıkan Sorun :

KDV Kanunu 24 üncü maddesine “kur farkı” ibaresi eklenmek suretiyle kur farkları KDV’ye tabi hale getirildiğine göre, kur farkları için KDV’li fatura kesilmesi prensip olarak kaçınılmaz hale gelmiştir.

Fiyat farklarında olduğu gibi kur farklarının da ilgili işlem KDV oranı üzerinden KDV hesabına tabi tutularak faturaya bağlanması gerekmektedir.

Kaldı ki, KDV’nin muhatabı tarafından indirilebilmesi için faturada görünüyorsa olması gereği de kur farkları için KDV’li fatura kesilmesini kaçınılmaz hale getirmektedir.

KUR FARKI FATURASININ DÜZENLENME ZAMANI HAKKINDAKİ SORUN :

Yukarıdaki 4.7 no.lu bölümde belirttiğimiz gibi KUR FARKINI ORTAYA ÇIKARAN OLAY, DÖVİZLİ ALACAĞIN VEYA BORCUN TAHSİLATI VEYA ÖDENMESİDİR.

Vergi Usul Kanun’un 231/5. maddesinde faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami 7 gün içinde düzenlenmesi gerektiği hükmü vardır.

Bu hüküm KDV tabi kur farkları açısından, kur farkının doğduğu günden itibaren 7 gün içinde şeklinde anlaşılmalıdır.

Bu durumda muhasebe birimlerinin her bir döviz tahsilatı veya ödemesini izlemeye alarak 7 günlük süreyi geçirmeden (her ay 4 veya 5 defa) kur farkı faturası düzenlemeleri gerekmekte olup bu izleme ve gereklilik, muhasebecileri ciddi şekilde sıkıntıya düşürecek bir durumdur.

Esasen fatura kesme süresinin işlemiden itibaren 7 gün içinde düzenlenmesi kuralı çok anlamsızdır. Bu kuralın 1 ay içinde gerçekleşen işlemler için, ay bitiminden itibaren 7 gün şeklinde değiştirilmesi isabetli olacaktır.

4.14. Avans Olarak Yapılan Ödemelere İlişkin Kur Farkları :

Gelecekte dövizli fiyatla alınacak bir mal veya hizmet nedeniyle satıcıya avans ödenmesi durumunda dövizli avans borcu veya alacağı ortaya çıkmaktadır.

Maliye İdaresi dövizli borcu veya alacağı alelade borç veya alacak olarak tanımlamaktadır. Söz konusu borç ve alacaklar dönem sonlarında kur değerlemesine tabi tutulmakta ve ortaya çıkan fark gelir veya gider kaydedilmektedir. Dövizli avans borcu ve alacağı, işlemin faturaya bağlandığı gün itibarıyla de kur değerlemesine tabi tutulmaktadır. Maliye İdaresi bu şekilde ortaya çıkan kur farklarında KDV aramamaktadır.⁴

Dövizli avansın bu şekilde kur değerlemesine tabi tutulması sonucunda avansa ilişkin olarak tarafların dikkate aldığı kur KDV doğuran olayın meydana geldiği (fatura kesiminde dikkate alınan) kur ile eşitlenmektedir.

KDV Kanunu 26 ncı maddesine göre, dövizli işlemlere ait KDV'nin hesabında vergiyi doğuran olayın meydana geldiği gün için geçerli TCMB kurunun esas alınması hükmü, avans ile ilgili kur farklarının işlem bedeline dahil olmasını sağlamaktadır.

4.15. Yurtdışından Temin Edilen Kredilere İlişkin Kur Farkları :

Krediyi veren kuruluş esas faaliyet konusu kredi vermek olan bir kurum ise, bu kredi nedeniyle hesaplanan faizler sorumlu sıfatıyla KDV ödenmesini gerektirmemekte, ortaya çıkan borçlu aleyhindeki kur farkları da KDV sorumluluğu doğurmamaktadır. (KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/F-2.4.5.1. no.lu bölümü)

Buna mukabil borcu veren esas faaliyet konusu kredi vermek olmayan bir kişi veya kuruluş ise, ortaya çıkan döviz cinsli faiz üzerinden KDV hesaplanması ve sorumlu sıfatıyla ödenmesi istenmektedir. Böyle bir işlemde borç alan aleyhine oluşan kur farkının KDV'ye tabi olup olmadığı tartışmaya açıktır. Bize göre, Maliye İdaresi'nin muhatabın yurtdışında olduğu hallerde kur farkı KDV'si aranmayacağı yönünde geçmiş de verdiği isabetli görüşlerinin burada dikkate

⁴ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 09.05.2008/13996 sayılı özelgede muhtelif tarihlerde döviz olarak tahsil edilen avanslarla birlikte bedelin belirlendiği toplam döviz tutarı vergi doğuran olayın meydana geldiği teslim tarihindeki cari kur üzerinden TL'ye çevrilerek bulunacak bedel üzerinden katma değer vergisi hesaplanacaktır. *".....mal teslimi veya hizmetin ifasından önce peşin tahsil edilen avanslar, bir teslim ve hizmetin karşılığını oluşturmadığından katma değer vergisine tabi bulunmamaktadır."* açıklamasına yer verilmiştir.

alınması gerekir. Ancak Maliye İdaresi bu isabetli görüşünden sapmış gibi görünmektedir.

Nitekim, yukarıdaki 4.3.1 no.lu bölümde vadeli ithalattan doğan kur farkında KDV aranacağı görüşünü içeren özelge bu sapmayı işaret etmektedir.

4.16.Tersine Kur Farkı da KDV'ye Tabidir :

Maliye İdaresi'nin anlayışına göre kur farkı asıl işlem bedelinde değişiklik meydana getiren bir farktır. Fiyat farklarında olduğu gibi, kur farkı alıcı lehine oluşmuşsa alıcı tarafından, satıcı lehine oluşmuşsa satıcı tarafından KDV hesaplamasına tabi tutulması gerekmektedir.

4.17. Muhatabın Nihai Tüketici Olması :

Nihai tüketicilere dövizli fiyat üzerinden satılan mal veya yapılan hizmetler nedeniyle doğan kur farkı satıcı lehine ise, Maliye İdaresi'nin görüşüne göre satıcı oluşan kur farkına iç yüzde uygulamak suretiyle kur farkı gelirin bir kısmını hesaplanan KDV olarak KDV beyannamesine yansıtacaktır. Dolayısıyla bu durumda nihai tüketiciden KDV gerekçeli olarak ilave bir para isteyemeyecektir. (Bu konuda yukarıdaki 4.4. no.lu bölüme bakınız.)

Kur farkı nihai tüketici olan alıcı lehine ise, yine Maliye İdaresi'nin anlayışına göre işlem bedelinde küçülme olmuş demektir. Bu durumda nihai tüketiciye gider pusulası imzalatmak ve bu pusulada kur farkını ve buna ilişkin KDV'yi göstermek suretiyle satıcı söz konusu pusulaya dayanarak KDV indirimi yapabilmelidir.

4.18. Muhatabın KDV Mükellefi Olmayan Kurum Olması :

Yukarıdaki bölümde nihai tüketicilerin alıcı durumda bulunması ile ilgili görüşlerimiz, KDV mükellefiyeti olmayan kuruluşlara yapılan satışlar açısından da geçerlidir.

4.19.Muhatabın Banka Olması :

Bir Türk bankasına dövizli fiyatla mal veya hizmet satılmasından kaynaklanan dövizli alacağın meydana getirdiği kur farkı satıcı lehine ise, yukarıdaki bölümlerde açıkladığımız gibi iç yüzde suretiyle veya üzerine KDV ilave ederek KDV hesaplanmasını ve bankaya fatura edilmesini gerektirmektedir.

Kur farkı banka lehine işlemişse, işlem bedelinde küçülme meydana gelmiş olmaktadır. Böyle bir durumda bankanın düzenleyeceği KDV tutarını da gösteren dekonta dayalı olarak satıcı KDV indiriminde bulunmalıdır (Bankalarca düzenlenen dekontlar fatura yerine geçmektedir. 243 no.lu VUK Genel Tebliği).

4.20.Tevkifata Tabi İşlemler İle İlgili Kur Farkları :

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/C-2.1.4.2. no.lu bölümünde, tevkifata tabi bir işlem bedelinin dövizli olması nedeniyle ortaya çıkan satıcı veya alıcı lehindeki kur farkları hakkında KDV tevkifatı açısından ne işlem yapılacağı açıklanmış olup, söz konusu bölüm aşağıda sunulmuştur.

“2.1.4.2. Matrahta Değişiklik

Fiyat farkı, kur farkı ve benzeri nedenlerle tevkifata tabi işlemin bedelinde sonradan bir artış ortaya çıkması halinde, bu artış ile ilgili olarak fatura düzenlenerek KDV hesaplanır ve hesaplanan KDV üzerinden (tevkifat alt sınırı dikkate alınmaksızın) tevkifat uygulanır. Bu şekilde işlem yapılabilmesi için fiyat farkı, kur farkı ve benzerinin ait olduğu asıl işleme ait KDV dahil bedelin tevkifat alt sınırını geçmiş ve tevkifata tabi tutulmuş olması gerekmektedir.

Alıcı lehine, ödemenin yapıldığı tarihte kur farkı oluşması halinde ise kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Böylece, matrahta oluşan azalma tutarı, tevkifata tabi tutulmayan KDV tutarı ile birlikte, satıcı tarafından alıcıya iade edilir. Ayrıca, söz konusu KDV tutarı alıcı tarafından 1 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilir.

Malların kısmen iade edilmesi, hizmetin bir kısmının tamamlanmaması, malların ve hizmetin sözleşmede belirtilen evsafa uymaması ve benzeri nedenlerle tevkifata tabi işlem bedelinde sonradan bir azalma meydana gelmişse, azalma miktarı ile ilgili olarak mal iadelerine ilişkin açıklamaların yer aldığı Tebliğin (I/C-2.1.4.1.) bölümü çerçevesinde işlem yapılır.

Örnek: “Örnek: Konfeksiyon toptancısı (A)’dan 100.000 TL’ye 1.000 parçalık fason iş siparişi alan imalatçı (B), 2014/Ocak döneminde bu işle ilgili olarak fatura düzenlemiş, faturada gösterilen $(100.000 \times 0,08 =)$ 8.000 TL KDV’nin $(8.000 \times 0,50 =)$ 4.000 TL’si (B)’ye ödenmiş, $(8.000 \times 0,50 =)$ 4.000 TL’lik kısmı ise (A) tarafından tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilmiştir.

(B), bu siparişin 200 adetlik kısmını zamanında teslim edemediğinden bedelde 20.000 TL’lik bir azalma meydana gelmiştir.

2014/Şubat döneminde ortaya çıkan bu değişiklik nedeniyle tarafların karşılıklı düzeltme yapması gerekmektedir.

Buna göre (B), (A)’ya 20.000 TL ile birlikte bu tutara ait $(20.000 \times 0,08 =)$ 1.600 TL KDV’nin tevkifata tabi tutulmayan $(1.600 \times 0,50 =)$ 800 TL’sini (toplam 20.800 TL) iade edecek, 2014/Ocak döneminde beyan ettiği 800 TL’yi 2014/Şubat dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapacaktır.

(A) ise 2014/Ocak döneminde indirim konusu yaptığı 800 TL’yi, 2014/Şubat döneminde 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edecektir.

(A)’nın bu fason sipariş nedeniyle tevkifata tabi tutarak beyan ettiği verginin, 20.000 TL’ye isabet eden kısmı olan $(1.600 \times 0,50 =)$ 800 TL aynı zamanda indirim konusu yapılmış olduğundan, bir düzeltme işlemine konu olmayacaktır.”

4.21.Döviz Cinsinden Borç Para Verme İşlemlerinde Ortaya Çıkan Kur Farkları :

KDV Genel Uygulama Tebliği’nin III/A-5.3. bölümündeki;

“Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihten

sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkları KDV matrahına dahildir.“

İfadesinden, kur farkı KDV'sinden bahsedebilmek için, bu kur farkının KDV'ye tabi ve istisna kapsamına girmeyen, dövizli bedel mukabilinde yapılmış mal veya hizmet satışı sonucu ortaya çıkan dövizli borcun geç ödenmesinden kaynaklanması gerektiği anlaşılmaktadır.

Dolayısıyla mal veya hizmet sirkülasyonu olmaksızın döviz cinsinden borç para verilmesi nedeniyle oluşan dövizli cari hesabın, çek veya senedin ortaya çıkardığı kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı ortaya çıkmaktadır.

Dövizli borç verme işlemi finansman hizmeti sağlama olarak isimlendirilen bir hizmet türü olup bu hizmet, ticari, sınai, mesleki veya zirai faaliyet çerçevesinde yapılmışsa, banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi değilse, KDV hesaplamasını gerektirmektedir. Bu hizmetin KDV'si peşinen değil, hizmet veya hizmet periyodu tamamlandığında, dövizli olarak uygulanan faiz tutarına göre hesaplanır. Evvelinde KDV hesaplanmasına konu şekilde oluşmuş bir cari hesap bulunmadığı için finansal borçlanmalarda ortaya çıkan kur farkları, KDV hesaplanmasını gerektiren fiyat farkı niteliği taşımamaktadır.

Örnek olarak bir KDV mükellefi 100.000 ABD Doları borç verip bir süre sonra 105.000 ABD Doları olarak geri alırsa bu finansman hizmetinin bedeli yani KDV matrahı 5.000 ABD Dolar demektir.

Dövizli borç verme suretiyle oluşan alacağın ürettiği kur farkı, dövizli mal veya hizmet bedelinin ürettiği bir kur farkı değildir. Bu işlemde KDV'li bedel döviz faizinden ibarettir ve bu faiz kur farkı üretmiş değildir. Başka bir anlatımla örneğimizdeki 100.000 ABD Doları KDV'ye tabi bir işlemin bedeli niteliği taşımadığı için bu döviz tutarının ürettiği kur farkında KDV aranmaması gerekir.

Ancak bir özelgede⁵ ;

“Ana ortak veya ilişkili firmalar arasındaki BORÇ VERME İŞLEMLERİ, (örtülü sermaye üzerinden emsal faize göre ödenen veya hesaplanan faiz tutarı ve KUR FARKI) KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre finansman temin hizmeti olarak değerlendirildiğinden, Kanunun 1/1 inci maddesine göre KDV YE TABİ OLACAKTIR.”

İfadesine yer verilmiş olup bu görüşe yukarıdaki nedenlerle katılmıyoruz. Zaten bu özelge ifadesi, yukarıdaki 4.5. nolu bölümde metnini verdiğimiz 25 nolu KDV Tebliğinin 9 uncu maddesine aykırı düşmektedir.

⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.07.2013 tarih ve 39044742-KDV.1-1021 sayılı özelge.

NOT:

Konumuzun dışında olmakla beraber aynı özelgedeki ;

‘.....kur farkı üzerinden hesaplanan KDV nin, faiz ve benzeri giderler dolayısıyla ödenen KDV mahiyetinde değerlendirilmesi ve Kanunun 30/d maddesi uyarınca indirim konusu yapılmaması gerekmektedir’.

İfadesini de doğru bulmuyoruz. Çünkü örtülü sermaye ve örtülü kazanç kapsamında hesaplana KDV’ler, KDV Kanunu’nun 30/d maddesindeki anlamı ile kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde değildir. Bu konudaki detaylı bilgi için, **ÖRTÜLÜ KAZANÇ VE ÖRTÜLÜ SERMAYE KAPSAMINDA HESAPLANAN KDV’NİN İNDİRİLMESİNDE YASAK OLUP OLMADIĞI KONUSUNDA GETİRİLEN YASA HÜKMÜ VE GÖRÜŞLERİMİZ** başlıklı yazıya bakınız. (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi’nin 2016 sayısı)

4.22. Faktoring İşlemlerinden Doğan Kur Farkı :

Faktoring işlemleri banka ve sigorta muameleleri vergisinin konusuna girmekte olup, bu nedenle KDV’den istisna edilmiştir. Dolayısıyla gerek faktoring şirketi lehine gerekse faktoring şirketinin müşterisi lehine doğan kur farklarında KDV hesaplanması söz konusu değildir.

4.23. Finansal Kiralama İşlemlerinden Doğan Kur Farkları :

Finansal kiralama (leasing) işlemleri KDV’ye tabi işlemlerdir. Bu işlemlerden doğan dövizli alacak veya borçların yarattığı kur farkı, ilgili finansal kiralamanın tabi olduğu KDV oranı üzerinden KDV hesaplanmasını gerektirmektedir.

4.24. Yansıtma İşlemleri Bakımından Durum :

Yansıtma işlemlerinde yansıtılan işlemin tabi olduğu hükümler yansıtımda da geçerli olmaktadır. Nitekim, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 09.07.2007 tarih ve 12516 sayılı özelgede yurtdışındaki kredi kuruluşundan sağlanan KDV’den müstesna kredi maliyetlerinin, bu kredinin kullanıldığı grup şirketine aktarılmasında KDV aranmayacağı belirtilmiştir. (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi’nin Kasım 2017 sayısında yayınlanan “MASRAF YANSITMA İŞLEMLERİNDE KDV” başlıklı yazımız)

5. SONUÇ :

Bizim öteden beri benimsediğimiz görüş; KUR FARKLARININ KDV’ye TABİ TUTULMASININ YANLIŞ VE ZARARLI OLDUĞU YÖNÜNDEDİR.

- Kambiyo mevzuatımıza ve KDV Kanun’a göre, Türkiye’de yerleşik kişilerin dövizli veya dövize endeksli fiyatlandırma yapmalarının mümkün olduğu, bu fiyatlandırma şeklinde, işlemin bedeli olan döviz tutarında bir değişme olmadığı sürece, hesaplanan KDV’nin azalmayacağı veya artmayacağı, dövizin karşılığı olan TL tutarındaki değişimlerin KDV açısından hiçbir önem taşımadığı, bu şekilde oluşan kur farkının KDV Kanun’un 26. maddesine göre hesaplanan KDV tutarını değiştirmeyeceği,

- kur farklarının KDV'ye tabi tutulabilir bir katma değer olmadığı,
 - kur farklarının vade farkına, faize veya fiyat farkına benzetilemeyeceği,
 - dövizli işlemlerde işlem tarihi itibarıyla KDV'lendirmenin nihai olarak tamamlandığı,
 - ayrıca kur farklarını KDV'ye tabi tutmaya kalkışmanın kanuna aykırı olduğu ve ilgililer arasında sorun ve ihtilaf yarattığı bu yönü ile kanun hakimiyetini zedeleyen, ülkemize zarar veren bir nitelik taşıdığı,
- yönünde olmuştur.

Bizim görüşümüze göre doğru olan uygulama, kur farklarının taraflarca gelir veya gider (veya maliyet) olarak kayda alınması, faturaya bağlanmaması ve KDV ile ilişkilendirilmemesidir.

Maliye İdaresi KDV'nin uygulandığı yaklaşık ilk on yıl boyunca kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı görüşünderken, sonradan görüş değiştirmiş ve bizim anlayışımıza göre yasaya uymayan şekilde kur farklarının KDV'ye tabi olduğu yönünde özelemler vermeye başlamış, daha sonra bize göre bu yanlış yorumu Tebliğ ile tekrarlamıştır.

Mali İdaresi yasal dayanağı olmayan, yargının da kabul etmediği, bize göre hatalı olan bu tutumunu yaklaşık 20 yıl boyunca sürdürmüş, bu süre boyunca gerek idare ile mükellefler arasında gerek se alıcılar ve satıcılar arasında sayısız ihtilaf ve sorun çıkmasına sebebiyet vermiştir.

Kur farklarının neden KDV'ye tabi tutulmaması gerektiği hakkındaki görüşlerimiz,

“KUR FARKLARINDA KDV ARANMAMALIDIR”

başlıklı yazımızda yer almaktadır. (Mükellefin Dergisi, Şubat 2002)

Özet olarak biz KUR FARKLARININ, ÜZERİNDEN KDV ALINABİLECEK BİR KATMA DEĞER OLMADIĞI, KUR FARKLARINDA KDV HESAPLATILMASININ CİDDİ SORUNLARA YOL AÇTIĞI, FAYDADAN ÇOK ZARAR GETİRDİĞİ GÖRÜŞÜNDEYİZ.

Gerek söz konusu özelge ve tebliğ ifadelerini, gerekse 7161 sayılı Kanun ile “kur farkı” ibaresinin KDV Kanunu'nun 24. maddesine eklenmesini doğru bulmuyoruz.

Kur farklarında KDV aranması, alıcı - satıcı veya borçlu - alacaklı konumundaki kişiler arasında sıklıkla ihtilaf doğmasına sebebiyet vermekte ve ticari barışı bozmaktadır.

Hesaplatılan kur farkı KDV'lerinin indirimle giderilebilen kısmı Hazine üzerinde sıfır etki yaratmakta, boş yere çektirilen sıkıntı niteliği arz etmektedir. Hazine'ye katkı sağlayan kur farkı KDV'lerinin ise bir kısmı zaten ağır ve çözülemeyen bir sorun olan devir KDV sorununu tırmandırmakta, bir kısmı ise KDV'nin sistematığıne aykırı olarak lehinde kur farkı oluşan firmanın üzerine yığılan bir yük teşkil etmektedir.

YUKARIDA AÇIKLADIĞIMIZ NEDENLERLE BU YASA DEĞİŞİKLİĞİNİN YÜRÜRLÜKTEN KALDIRILMASI GEREKTİĞİNİ DÜŞÜNÜYORUZ.

“KUR FARKI” İBARESİNİN KALDIRILMASI İSTENMEZ İSE, KUR FARKININ KDV'den İSTİSNA EDİLDİĞİNE DAİR HÜKÜM KONULMALIDIR. Nitekim KDV kapsamında bulunmakla beraber yaratacağı sakıncalar nedeniyle KDV'den istisna edilen bir çok işlem türü vardır.