

DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU KARARI SONRASI KUR FARKLARINDA KDV’NİN DURUMU

SMMM Mehmet DUMAN

Bilindiği üzere 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1’inci maddesine göre KDV’ye tabi işlemler sayılmaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 10’uncu maddesinin (a) bendinde; mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olayın meydana geldiği,

20’nci maddesinin 1’inci fıkrasında; teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu,

2’nci fıkrasında, bedelin, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği belirtilmiştir.

Kanunun 24’üncü maddesinde, bentler halinde, hangi unsurların matraha dâhil edileceği sayılmış;

(c) bendinde, vade farkı, fiyat farkı, faiz, pirim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dâhil olduğu kurala bağlanmıştır.

Kanunun 26’ncı maddesinde ise bedelin döviz ile hesaplanması halinde dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrileceği hüküm altına alınarak, cari kuru belli olmayan dövizlerin Türk parasına çevrilmesine ilişkin esasları belirleme konusunda Maliye ve Gümrük Bakanlığına yetki verilmiştir.

26.4.2014 tarih 28983 sayılı Resmi Gazete ‘de yayımlanan ve 1.5.2014 tarihinde yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin, ”Matrah, Nispet ve İndirim” başlıklı 3’üncü bölümünün, ”A- Matrah, 5. Matraha Dâhil Olan Unsurlar” başlığı altında düzenlenen ”5.3. Kur Farkları” alt başlıklı bölümünde yer alan “*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 farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle katma değer vergisi hesaplanır.

Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.” şeklindeki düzenleme ile ”B. Oran 1.2. Vade Farkı, Kur Farkı ve Matrahta Değişikliğe Yol Açan İşlemlerde Katma Değer Vergisi Oranı” başlığı altında düzenlenen ”1.2.2. Kur Farkları” alt başlığında yer alan “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 katma değer vergisi hesaplanır.

Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.” şeklindeki düzenlemenin iptali istemiyle Danıştay’a dava açılmıştır.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin dava konusu edilen bölümlerinde, bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen teslim veya hizmetin yapıldığı tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı veya alıcı lehine ortaya çıkan kur farkının katma değer vergisi matrahına dâhil edileceği ve teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle katma değer vergisi hesaplanacağı yolunda düzenleme yapılmıştır.

Danıştay 4. Dairesi, 18 Mayıs 2017 gün ve E:2014/4834, K:2017/4605 sayılı kararıyla iptal isteminin reddi yönünde hüküm tesis etmiştir.

Danıştay 4. Dairesi'nin kararını temyizden inceleyen **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 13 Aralık 2017 tarih ve E:2017/548, K:2017/606 sayılı kararının gerekçeleri aşağıdaki gibidir;**

Teslim ve hizmet işlemlerinin karşılığını teşkil eden bedel kavramı kanunda açıkça tanımlandıktan sonra, bedel kapsamında kabul edilmeyen ancak, matraha dahil edilmesi gereken gelir unsurlarının sayıldığı Kanunun 24'üncü maddesinin (c) fıkrasında, kur farkına yer verilmemiştir.

Maddede yer alan “*gibi*” ifadesi, maddede sayılan matraha dâhil unsurlara nitelik olarak benzeyen diğer gelirleri kapsamı amacıyla kullanıldığından, kur farkının, bu kapsamda değerlendirilip değerlendirilemeyeceğinin ortaya konulması gerekmektedir.

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 dâhil olan unsurlar arasında kur farkı açıkça sayılmasına rağmen 24'üncü maddesinde matraha dâhil olan unsurlar arasında kur farkına yer verilmemiş olması da kanun koyucunun, ithalat dışındaki işlemlerde kur farkının katma değer vergisi matrahına dahil edilmesini amaçlamadığını göstermektedir.

Yukarıda sayılan gerekçelerle **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Danıştay 4. Dairesinin kararını bozmuştur. Buna göre Hazine ve Maliye Bakanlığının Danıştay kararına göre tebliği düzenlemesi gerekmektedir. Ya da kanuni bir düzenleme yapılarak kur farklarının KDV matrahına dahil edildiğinin belirtilmesi gerekmektedir.**

Kanuni bir düzenleme yapılmadığı takdirde kur farklarının KDV matrahına dâhil edilmesi mümkün görünmemektedir.

KAYNAKÇA

- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu,
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği,
- DANIŞTAY Kararları.