



CUMHUR İNAN BİLEN
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

**KUR FARKLARININ KDV'SİNDE SON DURUM
14 AĞUSTOS 2018**

KAPSAM

İşbu çalışma, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun E:2017/548, K:2017/606 sayılı kararı ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında hazırlanmıştır.

- İşbu çalışma; **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun E:2017/548, K:2017/606 sayılı kararı** hakkında mükelleflerimizi bilgilendirmek amacıyla hazırlanmıştır.
- Kur farklarının vergilendirilmesine dair, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda herhangi bir açık düzenleme **bulunmamaktadır**. Bahse konu bu düzenleme eksikliği hukuki boşluk oluşturmakta, katma değer vergisi mükellefleri ile idare arasında **uyuşmazlıklara ve belirsizliklere** neden olmaktadır.
- Kurlarda ani değişimin yaşandığı bu günlerde, kur farklarının katma değer vergisine konu olup olmayacağı daha da önem kazanmaktadır.

- Öncelikle 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1.maddesine göre **verginin konusu**;
- ✓ Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan **teslim ve hizmetler**,
- ✓ Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
- ✓ Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler şeklinde düzenlenmiştir.
- Bunun yanı sıra aynı kanun maddesinde; «*bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukuki statü ve kişilikleri, Türk tabiyetinde bulunup bulunmamaları, ikametgah veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye mani teşkil etmez*» ve «*ithalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzelkişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, özellik taşıması vergilendirmeye tesir etmez*» ibareleri de **dikkat çekmektedir.**

- Aynı kanunun 2.maddesinde **teslim**, «*bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir*» şeklinde ifade edilmektedir. **Hizmet** ise 4.maddede, «*teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir*» şeklinde ifade edilmektedir.
- Vergi matrahına dahil olan unsurlar 24.maddede;
- ✓ Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri,
- ✓ Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar,
- ✓ Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim **gibi** çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler olarak ifade edilmektedir.
- Matrahı oluşturan bu unsurlar sıralanırken “**gibi**” ifadesinin kullanımı, belirsizlik yaratarak kanun maddesinin yorumunda çok sesliliğe neden olmaktadır.

- Bahse konu çok sesliliğin gelişim sürecinden bahsedilecek olursa; Maliye İdaresi, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde **kur farklarının katma değer vergisine tabi olacağını belirtmektedir. Kur farkı** ise; «*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***» şeklinde ifade edilmektedir.

- Söz konusu Tebliğ düzenlemesinin iptali istemiyle açılan davada, **Danıştay 4.Dairesi 18/05/2017 tarihli ve E:2014/4834, K:2017/4605 sayılı kararı** ile iptal isteminin reddi yönünde karar vermiştir. Daha sonra, düzenlemenin iptali istemiyle açılan davanın reddi yolunda verilen Danıştay 4.Dairesi Kararı davacı tarafından üst mahkemeye götürülmüştür. Buna istinaden **Danıştay Vergi Daireleri Kurulu E:2017/548, K:2017/606 sayılı kararında, Danıştay 4.Dairesi 18/05/2017 tarihli ve E:2014/4834, K:2017/4605 sayılı kararı bozmuştur.**
- Başka bir ifade ile kur farklarının katma değer vergisine tabi olması, Danıştay Vergi Daireleri Kurulu E:2017/548, K:2017/606 sayılı kararı ile iptal konusu olmuştur. Bunu takiben, kur farklarında katma değer vergisi Danıştay Kararına göre söz konusu değildir.

- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun iptal kararı vermesindeki gerekçeler;
- ✓ Teslim ve hizmet işlerinin karşılığını teşkil eden bedel kavramı kanunda açıkça tanımlandıktan sonra, bedel kapsamında kabul edilmeyen; ancak matraha dahil edilmesi gereken gelir unsurlarının sayıldığı 3065 sayılı kanunun 24'üncü maddesinin (c) fıkrasında, **kur farkına yer verilmediği**,
- ✓ Maddede yer alan "**gibi**" ibaresi, maddede sayılan matraha dahil unsurlara nitelik olarak benzeyen diğer gelirleri kapsamı amacıyla kullanıldığından, kur farkının, bu kapsamda değerlendirilip değerlendirilemeyeceğinin ortaya konulması gerektiği,
- ✓ 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 itibariyle maddede sayılan diğer gelir unsurlarından farklılık arz ettiği**,

- ✓ 3065 sayılı kanunun 24'üncü maddesinde yer alan "gibi" ibaresinden yola çıkarak 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 oluşturduğu,**
- ✓ Bu durumda, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 26'ncı maddesi de dikkate alındığında, mal ve 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 mataha ilave edilmesinin mümkün olmadığı,**

- ✓ Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesinde, ithalatta verginin matrahına dahil olan unsurlar arasında kur farkı açıkça sayılmasına rağmen 24'üncü maddesine 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** gösterdiği şeklinde belirtilmiştir.
- Temyiz istemini kabul ederek, Danıştay 4.Dairesi'nin, 18/05/2017 gün ve E:2014/4834, K:2017/4605 sayılı **kararının bozulmasına karar vermiştir.**
- **Sonuç olarak;** kur farklarının katma değer vergisi matrahına dahil edilmesi gerektiği yönünde yeni bir düzenleme yapılmazsa, **ilerleyen süreçte kur farklarının katma değer vergisine tabi olması mümkün olmayacaktır.** Bunun yanı sıra, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı içtihadı birleştirme kararı niteliğinde olmadığı için derece mahkemelerini ve Danıştay Dairelerini bağlayıcı niteliği bulunmamaktadır. Bu durum, **kur farklarının katma değer vergisi matrahına dahil olduğu yönünde açık bir yasal düzenleme yapılması gerekliliğini** ortaya çıkarmaktadır.
- **Kanaatimize göre;** yasama organınca konuya ilişkin **yasal bir düzenleme yapılana kadar,** mükelleflerimizin kur farklarına katma değer vergisi **hesaplamamasının** uygun olacağı değerlendirilmektedir.



CUMHUR İNAN BİLEN
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

SAYGILARIMIZLA

Sitemizde(cumhurbilenymm.com.tr) paylaşılan vergi ve vergileme ile ilişkili çalışmalarda şahsi görüş ve yorumlarımız yer almaktadır. Sitemizde yer alan bilgi veya verileri kullanmanız sonucunda ortaya çıkabilecek her türlü risk tarafınıza aittir. Sitemiz ve yazarları, söz konusu kullanımdan dolayı (ihmalcilik kaynaklı olanlar da dahil olmak üzere) her türlü özel, dolaylı veya arazi zararlardan ve cezai tazminattan dolayı sorumlu tutulamaz.