

DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU KARARI SONRASI KUR FARKLARINDA KDV UYGULAMASI

1. KONU

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (DVDDK), 13.12.2017 tarih ve E: 2017/548 K : 2017/606 sayılı Kararı ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin (KDVGUT) "Matrah, Nispet ve İndirim" başlıklı 3'üncü bölümünün, "A- Matrah, 5. Matraha Dahil Olan Unsurlar" başlığı altında düzenlenen "5.3. Kur Farkları" alt başlıklı bölümünde yer alan ifade 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 ifadeyi iptal etmiştir.

DVDDK tarafından verilen iptal kararı, konuya ilişkin açılan davanın Danıştay 4. Dairesi tarafından reddedilmesi üzerine yapılan temyiz başvurusu üzerine verilmiştir.

Bu raporumuzda, söz konusu karardan sonra kur farklarında KDV uygulamasındaki son durum ve kur farklarının KDV uygulaması karşısındaki durumu ele alınarak değerlendirilecektir.

2. İPTAL EDİLEN TEBLİĞ HÜKÜMLERİ İLE DAVA VE İPTAL GEREKÇELERİ

2.1. İptal Edilen Tebliğ Hükümleri:

KDVGUT'nde yer alan ve DVDDK tarafından iptal edilen açıklamalar aşağıdaki gibidir.

"5. Matraha Dahil Olan Unsurlar

5.3. Kur Farkları

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, matraha bir unsur 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.

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 KDV hesaplanması gerekmektedir."

"1.2. Vade Farkı, Kur Farkı ve Matrahta Değişikliğe Yol Açan İşlemlerde Katma Değer Vergisi Oranı

1.2.2. Kur Farkları:

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”.

2.2. İptal Talebinin Gerekçesi (Dava Konusu)

KDVGUT’nde yer alan yukarıdaki düzenlemelerin iptali amacıyla Danıştay 4. Dairesi nezdinde açılan ve bu Daire tarafından verilen ret kararı üzerine DVDDK’nda temyiz edilen iptal başvurusunda öne sürülen gerekçeler özet olarak aşağıdaki gibidir.

- Dava konusu düzenlemelerle ilgili olarak davalı idareye Katma Değer Vergisi Kanununun ilgili maddeleriyle verilmiş bir yetki bulunmadığı gibi, verginin kanuniliği ilkesi uyarınca verilmesi hukuken de mümkün değildir.
- Kanunun 24’üncü maddesinde sayılan matraha dahil edilmesi gereken unsurlar arasında kur farkları yer almadığı gibi, vade farkı gibi değerlendirilerek matraha dahil edilmesi vergi hukukunun genel ve temel ilkelerine aykırıdır.
- Kur farklarının, para ve parayla temsil edilebilen menfaat olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.
- Kur farkının, Katma Değer Vergisi Kanununun 24’üncü maddesinde belirtilenlere benzer nitelikte olmadığına kanunun sistematüğinden ve gerekçesinden anlaşılacağı, vade farkı ve faizin, mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan kişiye her zaman artı bir değer sağladığı, dövizli işlemler sonrasında ise mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan kişi tarafından her zaman ilave bir bedel elde edilmesi mümkün olmayıp, döviz kurunun düşmesi halinde tersi bir durum da oluşabilecektir.
- Kanunda ender görülen işlemlerin matraha dahil edileceği açıkça belirtilmesine rağmen kur farklarının bunlar arasında sayılmamış olması, yasa koyucunun bilinçli bir tercihi olduğunu göstermektedir.
- Kurun değişmesi halinde taraflar arasındaki sözleşme ile belirlenen bedele ek bir tutarın ilave edilmesi, sözleşme serbestisine aykırı düşmektedir.
- 24’üncü maddede "gibi" ifadesinin kullanılması verginin kanuniliği ile hukuki belirlilik ilkesine aykırılık teşkil ettiğinden sözü edilen madde, Anayasaya ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine aykırıdır.

2.3. Danıştay 4. Dairesinin Kararı ve Gerekçesi:

Söz konusu düzenlemelerin iptali amacıyla açılan dava, Danıştay 4. Dairesi’nin 18.5.2017 gün ve E:2014/4834, K:2017/4605 sayılı kararıyla;

- *Katma Değer Vergisi Kanununun "Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah" başlıklı 20’nci maddesinin 1’inci fıkrasında; teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, 2’nci fıkrasında; bedel deyiminin, 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,

- *Matraha dahil olan unsurların sayıldığı 24'üncü maddesinin (c) bendinde; vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğunun hüküm altına alındığı,*
- *Maddenin gerekçesinde de katma değer vergisi matrahının, vergiye tabi işlemin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, bu bedelin içine, taşıma, yükleme, boşaltma, ambalaj, sigorta, komisyon, faiz, erken ifa dolayısıyla yapılan ödemeler, müşterinin temerrüdü dolayısıyla yapılan ve müşteriye fatura edilen giderler, her türlü vergi, resim, harç, fon karşılığı, fiyat farkı, prim, servis ücreti ve benzeri adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin esas itibarıyla dahil bulunduğu, ticari hayatta işlemlerin genellikle bu doğrultuda yürüdüğü, maddenin, konuya açıklık getirmek ve uygulamada muvazaalı yollarla matrahın daraltılmasını önlemek amacıyla tedvin edildiğinin belirtildiği,*
- *Katma değer vergisinin, bir mal veya hizmetin üretiminden nihai tüketimine kadarki aşamalarda oluşan katma değer vergilendirilmesini amaçlayan ve esas olarak malların teslimi veya hizmetin ifası sırasında satış fiyatı üzerinden alınan ve her aşamada farklı oranlarda hesaplanan bir vergi olduğu,*
- *Katma değer vergisinin konusu olan malın teslimi veya hizmetin ifası ile vergiyi doğuran olayın meydana geldiği, verginin matrahının ise vergi alacağına hesaplanmasına esas teşkil mal teslimi ya da hizmet ifası karşılığında alınan ya da borçlanılan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamı diğer bir ifadeyle ekonomik değerler ve tutarlar olduğu,*
- *Yukarıda yer verilen düzenlemeler, maddenin gerekçesi ve katma değer vergisi matrahının niteliği dikkate alındığında, vade farkı, fiyat farkı veya faiz gibi işlemlerin, mal veya hizmet karşılığının kısmen veya tamamen sonradan tahsil edildiği durumlarda bunların karşılığını oluşturan ve bedele dahil olan menfaatlerin arasında sayıldığı,*
- *Kur farklarının da bedelin yabancı para cinsinden tahsil edilmesi halinde ortaya çıkan ve işlevsel olarak vade farkı ve fiyat farkı gibi mal ve hizmetin karşılığını oluşturan bedele dahil ekonomik bir değer olduğu, kaldı ki kanun koyucunun, Katma Değer Vergisi Kanununun 24/c maddesinde "vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi" ifadesini kullanmak suretiyle, sayılanların benzerlerinin de matraha dahil edilmesini amaçladığı,*
- *Bu durumda, bedelin döviz cinsinden ifade edildiği mal veya hizmet teslimlerinde ödemenin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihten sonra yapılması durumunda bu ödeme nedeniyle ortaya çıkacak kur farkı tutarı üzerinden fatura düzenlenerek katma değer vergisi hesaplanması gerektiği,*
- *Katma Değer Vergisi Kanununun 24/c maddesini, uygulamada ortaya çıkacak sorunları azaltmak ve mükelleflerin ceza ile muhatap olmalarını önlemek amacıyla açıklayan dava konusu düzenlemelerde hukuka aykırılık görülmediği,*

Gerekçeleriyle davayı reddetmiştir.

2.4. DVDDK Kararı ve Gerekçesi:

DVDDK tarafından ilgili kararda, konuya ilişkin yasal düzenlemeler belirtildikten sonra, verilen kararın gerekçesi özetle şu şekildedir:

"Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin dava konusu edilen bölümlerinde, bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek 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 dahil edileceği ve teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle katma değer vergisi hesaplanacağı yolunda düzenleme yapılmıştır.

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 Kanununun 24'üncü maddesinin (c) fıkrasında, kur farkına yer verilmemiştir.

Maddede yer alan "gibi" ifadesi, maddede sayılan matraha dahil 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.

Kanununun 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, 13.12.2017 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

3. KONUNUN TARTIŞILMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ:

Platformda, kur farklarının KDV açısından mahiyeti ve kur farklarının KDV'ye tabi tutulup tutulmayacağı hususları ile DVDDK kararı sonrası olası gelişmeler değerlendirilmiştir.

Platformda yapılan değerlendirmelerde; kur farklarının KDV'ye tabi olması gerektiği, DVDDK Kararının bu sonuca bir etkisi olmadığı şeklindeki bir görüş ve kur farklarının zaten KDV'ye tabi tutulmaması gerektiği, DVDDK kararının da bunu teyit ettiği şekilde ikinci bir görüş ortaya çıkmıő olup, bu görüőlerin gerekçeleri aşağıda belirtilmiştir. Ancak bu görüőlerden önce ilgili kararın hukuki sonuçları ele alınacaktır.

1) Kararın Hukuki Sonucuna İlişkin Değerlendirme:

DVDDK, daha önce Danıştay 4. Dairesi tarafından KDVGUT'nde yer alan söz konusu düzenlemenin iptal talebini reddeden kararına istinaden verdiği karar ile anılan Dairenin kararını bozmuőt olup, konu hakkında Danıştay 4. Dairesi tarafından yeniden karar verilecektir. Yani konu ile ilgili yargılama süreci henüz sonuçlanmamıőtir. Ancak Danıştay 4. Dairesi DVDDK Kararına uymak zorunda olduğundan farklı bir karar çıkması da mümkün değildir. Dolayısıyla hukuki süreç tamamlandığında, KDVGUT'nde yer alan yukarıda bahsedilen açıklamalar kesin olarak iptal edilmiőt olacaktır.

Tebliğin ilgili hükümlerinin iptal edilmiőt olması, kur farklarında KDV uygulaması konusunda yaőanan karmaőayı gidermek için yeterli olmayacaktır. şöyle ki;

Her şeyden önce Maliye Bakanlığı'nın görüőünde ısrar edeceğini düşünüyöruz. Dolayısıyla kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaması işlemi inceleme elemanları veya İdare tarafından eleőtiri konusu yapılabilecektir. Bu konuda yaőanacak bir ihtilafta ise konunun DVDDK'na gitmesi ihtimalinin yüksek olmadığı, verilen kararın olayına özgü bir karar olması nedeniyle diğer mahkeme ve Danıştay'ın ilgili daireselerini bağlamayacağı yani benzer olaylarda uyulması zorunlu bir karar olmadığı dolayısıyla bu tür davalarda nihai kararın Danıştay'ın ilgili dairesi tarafından verileceği ve Daire kararının da 4. Dairenin kararından çok farklı olmayabileceği hususu da göz önünde bulundurulmalıdır.

Öte yandan her ne kadar DVDDK tarafından KDVGUT'nde kur farklarına ilişkin olarak yukarıda bahsedilen bölümler iptal edilmiőt olsa da KDVGUT'nde kur farklarına ilişkin olarak halen yürürlükte olan başka düzenlemeler de bulunmaktadır ve iptal edilmeyen bu düzenlemelere istinaden de konunun her zaman gündeme gelmesi mümkündür.¹

2) Kur Farklarının KDV'ye Tabi Olması Gerektiği Görüşü ve Gerekçeleri:

Kur farklarının KDV'ye tabi olması gerektiğini savunanların görüşü ve gerekçeleri aşağıda açıklanmıőtir.

3.2.1 Kur Farklarının Mahiyeti ve KDV Uygulaması Açısından Genel Olarak Değerlendirilmesi:

Kur farklarının KDV açısından durumu, 3065 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği günden beri hep tartıőtılmıőt, farklı uygulamalara ve değerlendirmelere konu olmuőtur. Mahiyeti ve uygulanacak oran konusunda zaman zaman farklı yaklaőtımları olsa da Mali İdare, baőtlangıçtan

¹ KDVGUT'nde kur farklarının KDV'ye tabi olacağına ilişkin diğer düzenlemeler:

- Tebliğin (I/C-2.1.4.2.) bölümü: Matrahta Deęiőtiklik (Tevkifata tabi işlemlerde düzeltme işlemleri)
- Tebliğin (II/A-8.8.) bölümü: İmalatçı Lehine Matrahta Meydana Gelen Deęiőtiklik (ihraç kayıtlı satıőtlar)
- Tebliğin (IV/A-1.6.) bölümü: İstisna Kapsamındaki işlemin Gerçekleőtmesinden Sonra iőlemlerle İlgili Yüklenen Kur Farkları (IV/A-1 İadesi Talep Edilebilecek KDV)
- Tebliğin (IV/D-5.) bölümü: İstisna Kapsamındaki işlemin Gerçekleőttięi Dönemden Sonra Ortaya Çıkan Ödemeler

beri kur farklarının KDV'ye tabi olması gerektiği görüşünü benimsemiş ve uygulamasını bu doğrultuda yapmıştır.

Kur farkını çok genel olarak, “yabancı para cinsinden ya da yabancı paraya endeksli olarak yapılan işlemlerde, işlem tarihi ile ödeme yapılan tarih arasında Türk Lirasının değerinde meydana gelen değişmelere paralel olarak ortaya çıkan fark” olarak tanımlamak mümkündür.

Görüldüğü üzere, kur farkından söz edebilmek için ortada her şeyden önce yabancı para cinsinden ya da yabancı paraya endeksli olarak yapılmış bir işlem olması gerekmektedir. Bu durumda da kur farkının mahiyetini daha iyi kavrayabilmek için öncelikle **“Türkiye’de insanların neden yabancı para cinsinden işlem yaptıkları”** sorusunun cevabını bulmak gerekmektedir. Bu sorunun cevabı esasında, tartışma konusuna da ışık tutacaktır.

Detayda çok çeşitli işlemler olmakla birlikte, ülkemizde insanların döviz cinsinden veya dövize endeksli işlem yapmalarının iki temel nedeni bulunmaktadır.

Bunlardan birincisi; dövizle yapılması zorunlu veya mutad olan işlemlerdir. Örneğin ithalat, ihracat, uluslararası taşımacılık gibi işlemler döviz cinsinden yapılması zorunlu işlemlerdir. Uluslararası ihale işlemleri ile bazı kamu ihaleleri ise dövizle yapılması mutad olan işlemlerdir

İkincisi ise; paranın değerini veya fiyat istikrarını korumak amacıyla dövizle yapılan işlemlerdir. TPKHKH’ya ilişkin son düzenlemelerden sonra, aksi öngörülen işlemler dışında Türkiye’de yerleşik kişiler arasında döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak işlem yapılmasına herhangi bir engel de kalmamıştır. Bu işlemlerde insanlar, herhangi bir zorunluluk olmadığı halde çeşitli gerekçelerle döviz cinsinden veya dövize endeksli işlem yapmaktadırlar. Bunu yaparken esas amaçları da sattıkları mal veya ifa ettikleri hizmetler karşılığında alacakları bedellerin enflasyon karşısında aşınmasını önlemek, fiyat istikrarını korumak yani zarar etmemektir. Bir başka ifade ile insanlar vadeli sattıkları mallarda hangi gerekçe ile vade farkı uyguluyorlarsa döviz cinsinden veya dövize endeksli satışları da aynı gerekçelerle tercih ediyorlar. İşlem tarihi ile ödeme tarihi arasında, Türk Parasının değer kazanması nedeniyle sonuçta satıcı aleyhine de kur farkının ortaya çıkabilecek olması, bu gerçeği değiştirmemektedir.

Türkiye’de insanların yabancı para cinsinden işlem yapma gerekçeleri olarak belirtilen iki temel durumda ortaya çıkan kur farklarının mahiyeti de aynı olmamakta ve farklılık göstermektedir. Şöyle ki; İkinci durumda yabancı para ile işlem yapanların, yaptıkları işlemle ilgili alacakları bedelin değerini koruma amacı ve kaygısı ön planda iken, birinci durumda, yabancı para ile işlem yapanların, yaptıkları işlemle ilgili alacakları bedelin değerini koruma amacı bulunmamakta, zorunlu oldukları için işlemi yabancı para cinsinden yapmaları durumu söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla bu iki durumda ortaya çıkan kur farklarının vergilendirilmesinde de aynı durum söz konusu olmamalı ve vergilemenin işlemin mahiyeti göz önüne alınarak yapılması gerekir. Nitekim KDV Kanununun 24 üncü maddesinde matraha dahil olan unsurlar sayılırken kur farklarına yer verilmemiş olmasının temel nedenlerinden bir tanesi de bu husustur. Kanun koyucu, her türlü kur farklarını değil, vade farkı mahiyetinde olan ve Kanunun 20 ve 24 üncü maddeleri uyarınca işlem bedeline yani matraha dahil olması gereken kur farklarını vergilemeyi amaçlamıştır.

3.2.2 Konuya İlişkin Yasal Düzenlemeler ve DVDDK Kararındaki Gerekçelerin Değerlendirilmesi:

DVDDK tarafından verilen kararın yukarıda açıklanan gerekçeleri, genel olarak kur farklarının KDV'ye tabi tutulmaması gerektiğini ifade edenlerle benzerlikler göstermektedir. Ancak söz konusu gerekçeler, aşağıda ayrıntılı olarak değinileceği üzere, hem KDV Kanununun lafzına ve ruhuna uymamakta ve hem de kendi içinde çelişkiler içermektedir.

Esasında kur farklarıyla ilgili olarak tartışılması gereken konu, kur farklarının KDV'ye tabi tutulup tutulmamasının gerekip gerekmediği değil, ortaya çıkan kur farkı (lehte veya aleyhte) nedeniyle başlangıçta belirlenen işlem bedelinde ortaya çıkan değişme dolayısıyla ilk işleme ilişkin bir düzeltme yapılmasının gerekip gerekmediği hususu olmalıdır.

Bu soruya verilecek cevap, konuyla ilgili tartışmaları da sonlandıracaktır. Ancak bu soruyu cevaplamadan önce konuya ilişkin yasal düzenlemeleri hatırlatmakta fayda görüyoruz.

Vergi Usul Kanununun 215 inci maddesinde, bu kanuna göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulmasının mecburi olduğu açıklandıktan sonra Kanunun 229 uncu maddesinde fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmıştır. Yine aynı Kanunun 280 inci maddesinde ise yabancı paralar ile yabancı para ile olan alacak ve borçların borsa rayici ile borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığınca tespit olunan kurla değerlendirileceği hükme bağlanmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV'ne tabi olduğu belirtildikten sonra, Kanunun 10 uncu maddesinde: Mal teslimi veya hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması; malın teslimi veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi; kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi olarak belirlenmiştir.

Aynı Kanunun teslim ve hizmet işlemlerinde matrahı belirleyen 20 nci maddesinde; teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemler karşılığını teşkil eden bedel olduğu, **bedel** deyiminin ise, mal 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 suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği; Kanunun ithalatta matrah başlıklı 21 inci maddesinde de, ithalatta verginin matrahına ithal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti veya gümrükçe tespit edilecek değeri, ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar ile fiili ithalata kadar yapılan diğer giderler ve ödemeler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemelerin dahil olduğu açıklanmıştır. Yine aynı Kanunun 24/c maddesinde **vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi** çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğu açıklandıktan sonra 26 ncı maddede bedelin döviz ile hesaplanması halinde dövizin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk Parasına çevrileceği ifade edilmiştir. Ayrıca, aynı kanunun 35 inci maddesinde de malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin bu işlemleri değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu, dönemde düzeltecekleri belirtilmiştir.

Konuyla ilgili olarak DVDDK tarafından verilen kararın esas gerekçesini, kur farklarının KDV'ye tabi tutulması gerektiği konusunda KDV Kanununda açık bir hüküm bulunmadığı, Kanunun 24 üncü maddesinde yer alan "gibi" ifadesinin kur farklarını kapsamadığı, ayrıca "gibi" ifadesinden yola çıkılarak kur farkının vade farkı mahiyetinde olduğu kabul edilmek suretiyle katma değer vergisi matrahına dahil edilmesinin, 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 aykırı olduğu hususları oluşturmaktadır.

Her şeyden önce ifade etmek gerekir ki; sadece belli bir işlem ya da kişileri vergilemeyi hedefleyen vergi kanunları dışındaki kanunlarda verginin konusu, vergilenecek her bir işlem tek tek sayılmak suretiyle değil, genel ilkeler itibariyle belirlenir. Nitekim mal ve hizmet sirkülasyonunun üretim aşamasından nihai tüketici aşamasına kadar olan her aşamada yaratılan ilave katma değeri vergilemeyi hedefleyen mevcut 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunumuzda da bu durum geçerlidir ve verginin konusunda girecek işlemler Kanunun 1 inci maddesinde ana hatlarıyla belirlenmiştir. Buna göre bir işlemin Türkiye'de KDV'ye tabi olması için ticari, sınai, zirai ya da mesleki faaliyet çerçevesinde gerçekleştirilmiş bir teslim ya da hizmetin olması yeterlidir. Bu kapsamda örneğin ticari faaliyet çerçevesinde bir mal teslimi ya da hizmet ifasında bulunulması halinde işlem prensip olarak verginin konusuna girmekte ve Kanunda vergiden istisna edilmediği sürece de vergilemenin yapılması gerekmektedir. Vergileme için, işlem bedelinin Türk parası ya da yabancı para cinsinden belirlenmiş olmasının bir önemi de bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, yabancı para cinsinden yapılan işlemlerde ortaya çıkan kur farklarının KDV'ye tabi olup olmayacağı belirlenirken, yapılması gereken husus, kur farklarının KDV'ye tabi olması gerektiği konusunda Kanunda bir düzenleme bulunup bulunmadığına bakmak değil, öncelikle işlemin aslının vergiye tabi olup olmadığı ve sonra da işlemin vergiden istisna edilip edilmediğini belirlemektir. Sadece kur farklarının KDV'ye tabi olması konusunda Kanunda bir düzenleme bulunmadığı gerekçesiyle işlemi vergilendirmezsek, Kanunda açıkça vergiye tabi olduğu yazılmayan ancak genel esaslar çerçevesinde vergiye tabi tutulan pek çok işlemi de vergilendiremeyiz ve bunun doğru olduğunu savunmak da mümkün değildir. Ayrıca unutulmamalıdır ki, Kanunda kur farklarının KDV'ye tabi olması gerektiği konusunda doğrudan bir hüküm bulunmadığı gibi, KDV'ye tabi olmaması gerektiği konusunda da bir hüküm bulunmamaktadır. Örneğin, ne vergiden istisna edilen işlemler arasında ve ne de Kanunun 25 inci maddesinde sayılan matraha dahil edilmeyecek unsurlar arasında kur farkları bulunmamaktadır. Dolayısıyla DVDDK kararının dayanaklarından birini oluşturan bu gerekçenin hukuki bir geçerliliği de bulunmamaktadır.

DVDDK kararının dayandığı gerekçelerinden biri olan Kanunun 24 üncü maddesinde yer alan "gibi" ifadesi ile ilgili değerlendirmeye gelince;

Her şeyden önce ifade etmek gerekirse; söz konusu gerekçede yer alan, vergi kanunlarında soyut ve belirsiz bir kavram olan "gibi" ve benzeri ifadelerin yer alması ve bu ifadelerin vergileme yapılıp yapılmayacağı konusunda belirleyici bir unsur olması hususunun hukuki belirlilik ve vergilemede kanunilik ilkeleri ile bağdaşmadığı şeklindeki görüşe aynen katılıyoruz. Ancak bu durum, hiç kimseye, gerekli prosedürleri tamamlayarak TBMM'nde kabul edilip yasalaşarak yürürlüğe girmiş bir hükmü yok sayma hakkı da vermemektedir.

Yürürlüğe girmiş yasalarda yer alan ifade ve kavramların hangi durumlarda yok sayılacağı ve iptal edileceği de yine Anayasamız ve ilgili mevzuatta belirlenmiştir. Söz konusu prosedür uygulanmadan, yürürlükte olan bir kanun hükmünü yokmuş gibi kabul edemeyiz. Eğer herhangi bir kişi ya da kuruluş (ki, buna Danıştay'da dahildir) tarafından KDV Kanununun 24 üncü maddesinde yer alan "gibi" ifadesinin Anayasamızda yer alan vergilemede kanunilik ilkesine aykırı olduğu düşünülüyorsa, yapılması gereken işlem kendiliğinden bu hükmü yok saymak değil, ilgili mevzuatta yazan prosedür doğrultusunda Anayasa Mahkemesi'ne başvurarak iptalini talep etmektir.

Dolayısıyla, mevcut durumda "gibi" ifadesi KDV Kanununun 24 üncü maddesinde yer almakta olup, uygulayıcılar tarafından da dikkate alınması gerekmektedir.

DVDDK kararında, maddede yer alan "gibi" ifadesinin kur farklarını kapsamadığı görüşü savunulmaktadır. O zaman doğal olarak şu sorunun cevabının da verilmesi gerekmektedir. "Maddede yer alan "gibi" ifadesi hangi unsurları kapsamaktadır ve buna kim karar verecektir?" Kur farklarının, her zaman satıcı lehine ortaya çıkmayabileceği, bazı durumlarda aleyhte de oluşabileceği hususu, tek başına kur farklarının Kanunun 24 üncü maddesinde ismen sayılan unsurlara benzemediğinin karinesi olabilir mi?

DVDDK Kararının gerekçelerinden bir tanesi de 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 olmasıdır.

Aslında Kanunun ithalatta matraha ilişkin 21 inci maddesinde yer alan söz konusu ifade, ithalat işlemlerinde ortaya çıkan kur farklarının vergilendirilmesi amacıyla değil, vergileme yapılırken kur farklarının hangi aşamaya kadar dikkate alınması gerektiğini belirlemek ve özellikle vadeli olarak yapılan işlemlerde fiili ithalat aşamasından sonra ödemeye bağlı olarak ortaya çıkabilecek kur farklarının vergiye tabi tutulmasını ve bu konuda yaşanabilecek tartışmaları önlemek amacıyla getirilmiştir.

21 inci maddedeki söz konusu düzenleme olmasaydı bile mal ithalatında gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar oluşan kur farkları yine de matraha dahil edilmek zorundadır. Şöyle ki; 21 inci maddedeki düzenlemeye göre ithalatta ödenecek KDV'nin matrahını oluşturan esas unsur, ithal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymetidir ve bu kıymet gümrük mevzuatına göre belirlenmektedir. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 24, 30 ve 181 inci maddeleri uyarınca, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar oluşan kur farklarının malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymetine dolayısıyla da KDV matrahına dahil edilmesi zorunludur. Bir başka ifade ile ithalatta ödenecek verginin matrahı belirlenirken, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar oluşan kur farklarının da matraha dahil edilmesi, KDV Kanununda bir düzenleme olmasaydı da gerekecekti. Dolayısıyla Kanunun 21 inci maddesinde yer alan söz konusu düzenleme, yurt içinde döviz cinsinden yapılan işlemlerde ortaya çıkacak kur farklarının KDV'ye tabi tutulmamasının gerekçesi olamaz.

Kanunun 26 ncı maddesinde yer alan bedelin döviz ile hesaplanması halinde dövizin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk Parasına çevrileceğine yönelik düzenleme de işlem tarihinden sonra ortaya çıkan kur farklarının KDV'ye tabi tutulmayacağına gerekçesi olamaz. Söz konusu düzenleme, dövizle yapılan işlemlerde işlem tarihinde dövizin hangi değerle kayıtlara alınacağını ifade etmekte olup, işlem tarihinden sonra

matrahta meydana gelen değişiklikler hakkında Kanunun diğer maddelerinde yer alan düzenlemeleri geçersiz kılmamaktadır.

Kaldı ki, söz konusu düzenlemeyi kur farklarının vergiye tabi tutulmasına gerekçe olarak kabul edersek, işlem bedelinin döviz dışında başka bir değere endekslenmesi durumunda işlem tarihi ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkacak farklar için nasıl bir işlem yapmak gerekecektir. Bu düzenlemeyi örneğin bedeli altına endeksli bir işlemde de kullanabilecek ve altına endeksli işlemlerde de işlem tarihi ile ödeme tarihi arasındaki farkın KDV'ye tabi olmaması gerektiğini söyleyebilecek miyiz? Vergi hukukunda kıyas yasağı olduğu için, böyle bir şeyi iddia etmek mümkün olmayacaktır. O zaman da karşımıza, dövize endeksli işlemlerde işlem tarihinden sonra ortaya çıkan farkların vergiye tabi tutulmaması ancak başka bir değere endeksli işlemlerde ise işlem tarihinden sonra ortaya çıkacak farkların vergilendirilmesi gibi bir sonuç çıkabilecektir ki, böyle bir sonucu kabul etmek ve savunmak mümkün olmayacaktır.

3.2.3 Olması Gereken Durum:

Konunun çözüme kavuşturulabilmesi için cevap aranması gereken iki temel soru bulunmaktadır. Bu sorulara verilecek cevaplar, kur farklarının KDV karşısındaki durumunu da açıklayacak ve çözecektir.

Bu sorulardan birincisi; Türkiye'de insanların neden döviz cinsinden işlem yaptıkları sorusudur. Cevabı aranacak ikinci soru ise Türkiye'de döviz cinsinden ya da döviz veya başka bir kıymete endeksli olarak yapılan işlemlerde, satılan mal ya da yapılan hizmetin karşılığını oluşturan bedelin dolayısıyla matrahın gerçekte ne olduğu ya da olması gerektiğidir.

Birinci sorunun cevabı ve konuyla ilgili görüşümüz yukarıda açıklandığı için burada aynı konular tekrar edilmeyecektir.

İkinci sorunun cevabı ve buna ilişkin değerlendirmelerimiz ise mevcut yasal düzenlemeler doğrultusunda aşağıda yer almaktadır.

Esasında ikinci sorunun yani Türkiye'de döviz cinsinden ya da döviz veya başka bir kıymete endeksli olarak yapılan işlemlerde, satılan mal ya da yapılan hizmetin karşılığını oluşturan bedelin dolayısıyla matrahın gerçekte ne olduğu ya da olması gerektiği sorusunun cevabı KDV Kanununun 20 ve 35 inci maddelerinde yer almaktadır.

Kanunun 20 nci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu belirtildikten sonra, **bedel deyiminin**, 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 hükme bağlanmıştır.

Kanunun 35 inci maddesinde ise; “malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlem den vazgeçilmesi veya **sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulduğu hallerde**, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde düzeltir” şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Buna göre, taraflar arasında KDV'nin konusuna giren bir işlem yapılması halinde Kanunun 20 nci maddesi uyarınca işlem bedeli yani KDV'nin matrahı, alıcının, bu işlemler karşılığında her

ne suretle olursa olsun ödemeyi taahhüt ettiği ve borçlandığı tutar olacaktır. Bunun için işlemin peşin veya vadeli yapılmış olmasının bir önemi bulunmamaktadır.

İşlemin Türk parası ile yapılmış olması halinde, ister peşin satış isterse de vadeli satış olsun bedelin tespitinde herhangi bir problem bulunmamaktadır. Dolayısıyla tarafların anlaşığı bedel üzerinden fatura ya da benzeri belge düzenlenmekte ve geçerli oran esas alınarak KDV hesaplanmaktadır.

İşlemin döviz cinsinden ve bedelin peşin olarak ödenmesi suretiyle yapılması durumunda da matrahın tespitinde herhangi bir problem bulunmamaktadır. Bu durumda döviz olarak belirlenen işlem bedeli, Kanununun 26 ncı maddesi uyarınca işlemin yapıldığı tarihteki cari kur üzerinden Türk Lirasına dönüştürülmekte ve bu şekilde bulunan tutar üzerinden KDV hesaplanmaktadır.

Sorun, işlemin döviz cinsinden veya dövize endeksli olacak şekilde vadeli olarak yapılması durumunda ortaya çıkmaktadır. Taraflar, belli bir vade sonunda ödenecek olan işlem bedelini döviz olarak belirlemiş ve alıcı tarafından satıcıya da bu tutarda borçlanılmış olmakla birlikte, belirlenen vade tarihinde döviz kurunun ne olacağı belli olmadığı için, Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca belli bir sürede düzenlenmesi zorunlu olan fatura veya benzeri belge üzerinde vade sonunda tahsil edilecek olan tutarın Türk Lirası karşılığı gösterilememekte, bunun yerine yine Kanununun 26 ncı maddesi uyarınca ilgili belge işlem tarihindeki cari kur esas alınarak düzenlenmekte ve vergi de bu tutar üzerinden hesaplanmaktadır.

Oysa söz konusu işlemin gerçek bedeli, taraflarca belirlenen vade tarihinde geçerli olan döviz kuru esas alınarak hesaplanacak tutar olmaktadır. Çünkü alıcı satıcıya bu tutarı borçlanmakta ve ödemeyi taahhüt etmektedir ve Kanununun 20 nci maddesi uyarınca da verginin matrahının bu tutar olması gerekmektedir.

İşlemin dövizle yapılması halinde ortaya çıkan bu durumun benzeri, işlem bedelinin döviz dışında başka bir değere endekslenmiş olarak belirlenmesi halinde de karşımıza çıkmaktadır. Örneğin taraflar vadeli olarak satılan bir mal ya da hizmetle ilgili bedeli BiST 100 endeksine göre belirleyebilirler. Veya bedel altın ya da başka bir kıymetli madenin fiyatına endekslenbilir veyahut da herhangi bir malın değerine göre bedel kararlaştırılabilir. Bütün bu durumlarda, işlemin yapıldığı tarihte vade sonunda ödenecek tutar bilinemediği için düzenlenecek belgelerde işlem bedeli olarak işlemin yapıldığı tarihte hesaplanabilen tutar yer alacaktır ve bu durumların hiçbirinde de vade tarihinde ödenecek bedel ile işlem tarihindeki bedel arasında ortaya çıkacak farkın KDV'ye tabi olmadığı söylenemez. Çünkü bütün durumlarda alıcının borçlandığı tutar bir başka ifade ile verginin matrahını oluşturacak tutar, vade tarihinde ödenmesi gereken tutardır ve vergilemenin de sonuç itibarıyla bu tutar esas alınarak yapılması gerekir.

Yukarıda belirtilen durumların yani işlem bedelinin Türk Lirası dışında herhangi bir kıymet, endeks ya da veriye bağlı olarak belirlendiği durumların, işin özünde bedelin döviz cinsinden ya da dövize endeksli olarak belirlenmesinden hiçbir farkı yoktur. Bir başka ifade ile işlem bedeli ister Türk Lirası cinsinden ya da ister döviz cinsinden veya isterse de başka bir veriye endeksli olarak belirlensin, sonuç itibarıyla yapılacak vergilemenin değişmemesi gerekir. Bu işlemler arasındaki tek farklılık, TL cinsinden yapılan vadeli işlemlerde vade sonunda ödenecek tutar başlangıçta belli olduğu için vergilemede başlangıçta bedelin tamamı üzerinden tek

aşamada yapılırken; diğer durumlarda işlemin bedeli işlem tarihi ile vade sonunda değişebildiği için vergileme farklı tarihlerde ve iki aşamalı olarak yapılacaktır.

İki aşamalı vergilemenin dayanağını ise Kanunun 35 inci maddesinde yer alan düzenleme oluşturmaktadır. Yukarıda da ifade edildiği üzere Kanunun 35 inci maddesinde, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemten vazgeçilmesi **veya sair sebeplerle** matrahta değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellefin bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellefin ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde düzeltmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Maddede yer alan sair sebepler, herhangi bir kısıtlamaya tabi olmaksızın matrahta değişikliğe yol açacak bütün durumları içermektedir. Dolayısıyla işlem bedelinin TL dışında başka bir ölçü ya da kıymete endeksli olarak belirlenmesi durumunda da işlem tarihi ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkabilecek her türlü farklılık matrahta değişikliğe yol açan sair sebep olarak dikkate alınabilecektir.

Ayrıca anılan düzenleme uyarınca işlem yapılabilmesi için matrahtaki değişikliğin sadece artış şeklinde olması gerekmekte, matrahta meydana gelecek azalışlarda da aynı madde uyarınca işlem yapılabilecektir. Bu durum hem TL cinsinden ve hem de başka bir değere endeksli olarak yapılan işlemler açısından geçerlidir. Örneğin 6 ay vadeli olarak vade farkı dahil 1.000 TL'ye satılan bir malın bedelinin alıcısı tarafından 3 ay sonra ödenmesi durumunda satıcı tarafından alıcı lehine yapılan erken ödeme iskontosu da matrahta meydana gelen değişiklik olarak 35 inci madde uyarınca başlangıçta yapılan işlemin düzeltilmesini gerektirmektedir.

Döviz cinsinden ya da dövize endeksli olarak yapılan işlemlerde, işlem tarihi ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkacak kur farklarının KDV uygulaması açısından olması gereken duruma gelince;

Öncelikle, yukarıdaki bilgiler ışığında, “Dövize endeksli veya döviz cinsinden vadeli olarak yapılan bir satış işleminde alıcının borçlandığı tutar nedir?” sorusunun cevabını arayalım. Taraflar, işlem bedelinin ödenmesinin döviz cinsinden yapılması konusunda anlaşmış olsalar bile, VUK'nun 215 inci maddesi uyarınca bu işlemlerin kayıtlara TL cinsinden yazılması zorunludur. Dolayısıyla taraflar arasındaki para alışverişi ne şekilde olursa olsun bu işlemler kayıtlarda VUK'nun 280 inci maddesi hükmü de dikkate alınmak suretiyle TL cinsinden yer alacaktır. Bu ise alıcının vade sonunda TL karşılığı olarak ödediği tutarın başlangıçta satıcıya borçlandığı tutar anlamına geldiğini göstermektedir. Ancak nihai tutar, ödeme tarihindeki kura göre belirleneceği için başlangıçta kesin tutarı belli olmadığından dolayı vergilenemeyen satış tarihi ile ödeme tarihi arasındaki farkın yani kur farkının, nihai tutarının belirlendiği ödeme tarihinde vergilendirilmesi gerekeceği, kanunun 20 nci maddesindeki düzenlemenin doğal sonucu olmaktadır. Çünkü, söz konusu düzenlemede matrahi oluşturan bedelin sadece “alınan para” olmadığı açıkça vurgulanmaktadır. “Başlangıçta yapılan vergileme ile ödemenin yapıldığı tarihte kesinleşen bedel üzerinden yapılacak vergileme nasıl bağdaştırılacaktır” sorusunun cevabı ise yukarıda da değinildiği üzere Kanunun 35 inci maddesinde bulunmaktadır.

Buna göre, işlemin yapıldığı tarihteki veriler dikkate alınarak yapılan vergileme işlemi, ödemenin yapıldığı tarihte kesinleşen verilere göre düzeltilmelidir. Çünkü işlemin yapıldığı tarihteki matrah, tıpkı TL cinsinden yapılan vadeli işlemlerde sonradan gerçekleşen iskonto

veya fiyat farkında olduğu gibi, ödemenin yapıldığı tarihte ortaya çıkan kur farkı kadar değişmektedir ve dolayısıyla da başlangıçtaki matrahın son duruma göre düzeltilmesi gerekecektir.

Kanunun 35 inci maddesinde matrahtaki düzeltmenin, matrahta meydana gelen değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde yapılacağı belirtildiği için kur farkına ilişkin düzeltmenin de kur farkının mahiyetine uygun olarak yapılması gerekmektedir. Buna göre, kur farkının satıcı lehine ortaya çıkması durumunda satıcı tarafından, alıcı lehine ortaya çıkması durumunda ise alıcı tarafından (aynı TL cinsinden yapılan vadeli işlemlerde sonradan vade farkı ortaya çıkması durumunda satıcı tarafından, iskonto yapılması durumunda ise alıcı tarafından fatura düzenlenmesi gerektiği gibi) fatura düzenlenecektir. Bu faturada ilk işlemin tabi olduğu oranda KDV hesaplanmak, hesaplanan KDV'nin de fatura düzenleyen tarafından genel esaslara göre beyan edilmek, diğer tarafça da indirim konusu yapılmak suretiyle taraflar ilk işlem tarihinde yapılan vergilemeyi, işin mahiyetine uygun olarak düzeltereklerdir. Sonuçta da vergileme, işlemin nihai tutarı yani olması gereken bedel esas alınarak yapılmış olacaktır.

3) Kur Farklarının KDV'ye Tabi Olmaması Gerektiği Görüşü ve Gerekçeleri:

Platformda yapılan değerlendirmede, kur farklarının KDV'ye tabi olmaması gerektiği şeklindeki ikinci görüşü savunanlar, görüşlerine dayanak olarak DVDDK kararında yer alan gerekçeleri esas almışlar ve özetle aşağıdaki gerekçeleri ifade etmişlerdir.

- Mevcut yasal düzenlemeler, kur farklarının KDV'ye tabi tutulması konusunda yeterli değildir. Eğer böyle bir durum isteniyorsa yasal düzenleme yapılması gerekir.
- Kanunun 26 ncı maddesi değişmediği sürece tartışma devam edecektir. Mevcut durumda kur farkı KDV'ye tabi tutulamaz.
- 24 üncü maddede sayılan matraha dahil edilmesi gereken unsurlar, 20 nci maddede yer alan bedel kavramına girmediği için belirlenmiştir. Burada kur farkı sayılmadığı için kur farklarında KDV olmaz ve ayrıca olmamalıdır da.
- Kanunda vergiyi doğuran olay belirlenmiştir ve bu tarihten sonra ortaya çıkan farkların KDV'ye tabi olmaması gerekir. Sonradan ortaya çıkan farklar ayrı bir hizmet olarak değerlendirilebilir. 35 inci madde, kur farklarına gerekçe olmaz. Sadece yanlış uygulamalar için geçerli.
- DVDDK kararı doğrudur. "Gibi" kavramını idare yorumlayamaz.

4) DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Bu çalışmamızda, kur farklarının KDV karşısındaki durumu ve konuya ilişkin olarak DVDDK tarafından verilen kararın tartışılması ve değerlendirilmesi hususları ele alınmıştır. Platformda yapılan tartışma ve değerlendirmelerde; esas olarak kur farklarının KDV'ye tabi olması ve olmaması gerektiği şeklinde iki farklı görüş ortaya çıkmıştır. Yapılan değerlendirme sonucu, kur farklarının KDV'ye tabi olmaması gerektiği ve bu doğrultuda verilen DVDDK kararının doğru olduğunu savunan görüş çoğunlukla kabul edilmiştir.

Bununla birlikte, uygulamada konuya ilişkin tartışmanın ve farklı yorumların devam edeceği, bu nedenle hangi doğrultuda olursa olsun, kanunda yapılacak bir düzenleme ile konunun yasal

bir çözüme kavuşturulmasının doğru olacağı ve gerekli olduğu hususunda da görüş birliği oluşmuştur.

Bunun dışında, yapılacak düzenlemede;

- Dövizle endeksli işlemlerde ortaya çıkan kur farklarının KDV'ye tabi tutulması ancak döviz cinsinden yapılan işlemlerdeki kur farklarının KDV'ye tabi tutulmaması,
- Döviz cinsinden verilen avanslarda, avansın verilme tarihi ile işlem tarihi arasında ortaya çıkan kur farklarının KDV'ye tabi tutulmaması,
- Dövizle yapılması zorunlu olan ithalat ve ihracat gibi işlemlerde ortaya çıkan kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı hususunda açık bir düzenleme yapılması gerektiği, bu hususun özellikle bedelin işlem tarihinden sonra ödendiği hizmet ithalatında önemli olduğu,

Konularının da dikkate alınmasında fayda bulunduğu yönünde görüşler ortaya çıkmıştır.