

KDV MATRAHINA DÂHİL OLAN KUR FARKLARININ KANUNA RAĞMEN FİİLEN UYGULANAMAMASI SORUNU

Erdoğan ARSLAN*

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, kur farklarının 7161 sayılı Kanunla KDV Kanununda yapılan değişikliğe rağmen, dövizle yapılan avans ödemeleri ve ithalatta peşin yapılan ödemeler hariç, KDV matrahına dâhil olan unsur kapsamında kur farklarının KDV'ye tabi tutulamayacağını örneklerle açıklamaktır. Bu çerçevede konuya ilişkin olarak çok sayıda verilen örnekler, dövizle yapılan mal ve hizmet bedeli ödemesinin gerçek mahiyeti dikkate alındığında ödeme işleminin KDV'de vergilendirme konusuna girmemesi de dikkate alınarak, KDVK md 24.'de düzenlenen "matraha dâhil olan unsurlar" başlıklı madde hükmünün gerekçesinden anlaşılan muvazaalı yollarla matrahın daraltılmasını önlemek amacı da gözetilerek, hukukta kesin hükümsüz sayılan haller ile KDV'de bulunması zorunlu vergilendirme öğeleri bakımından çeşitlendirilmiş ve hukuken değerlendirilmiştir. Sonuçta KDV'ye tabi tutulan mal teslimi ve hizmet ifası işlemlerinin karşılığını teşkil eden bedel anlamındaki KDV matrahına dâhil edilecek olan unsur anlamında kur farklarının, 7161 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeye rağmen KDV'ye tabi tutulamayacağı kanaatine ulaşılmıştır.

Anahtar Sözcükler: KDV; Kur farkı, Matrah, Matraha Dâhil Olan Unsurlar, Dövizle Yapılan İşlemler, Hukuki ve Fiili İmkânsızlık, Vergilendirmenin Zorunlu Öğeleri, Fatura,

1. GENEL BİLGİ:

1.1.Bilindiği üzere kur farklarının "matraha dâhil olan unsur" olarak mahiyetinde KDV kapsamında vergilendirilmesi, Vergi İdaresinin yayımlanmış olduğu "Genel Tebliğ" düzenlemesi ile kural haline gelmiştir.¹ İdarenin bu düzenleyici işlemi, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun (DVDDK) konuya ilişkin 13.12.2017 tarih ve E:2017/548, K:2017/606 sayılı Kararı ile hukuka aykırı bulunmuştur. Ancak son nokta 7161 sayılı Kanunun 18.

* E. Maliye Baş Hesap Uzmanı

¹ 105 numaralı KDV Genel Tebliği (30.06.2007 tarih ve 26568 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.) ve KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "III-A/5.3.Kur Farkları" ve "III-B/2.2. Kur Farkları" bölümleri (26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.)

madde hükmüyle konmuş, KDV Kanunu'nun 24/1.c. madde bendine “fiyat farkı” ibaresinden sonra gelmek üzere “kur farkı” ibaresi eklenmiş, hüküm de Kanunun Resmi Gazete’de yayımı (18.01.2019) tarihinde yürürlüğe girmiştir. Hükümün yürürlüğe konma gerekçesi de **“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 dâhil olduğu madde metnine yazılmak suretiyle uygulamadaki tereddütlerin giderilmesi amaçlanmaktadır.”** şeklinde açıklanmıştır. Kur farklarının KDV Kanununda düzenlenmek suretiyle “matraha dâhil olan unsur” olarak vergileme konusu yapılması, kur farklarının KDV’ye tabi tutulmasına ilişkin sorunları ve tereddütleri gidermemiştir. Bu makalede KDV matrahına dâhil olan kur farklarının uygulanabilmesine ilişkin ihtimaller örneklerle değerlendirilecek, yasa kuralının uygulamasında ortaya çıkan fiili ve hukuki imkânsızlık³ nedeniyle hükümün uygulanabilirliği açıklanmaya çalışılacaktır.

2. KDV MATRAHINA DÂHİL OLAN KUR FARKLARININ UYGULABİLİR OLMASI

2.1.Kanun, KDV bakımından kur farklarını “matraha dâhil olan unsur” kapsamında değerlendirmiştir. Bunun anlamı hükümün kur farklarını, bağımsız bir vergiyi doğuran olay olarak değil, gerçekleşmiş KDV’ye tabi bir mal teslimi ya da hizmet ifası kapsamında işlem karşılığını teşkil eden bedelin yani matrahın tamamlayıcı bir unsuru olarak vergiye tabi tutmuş olmasıdır. Yani kur farklarını KDV’ye tabi tutan yasal düzenleme ile teslim veya ifa ile ilgili matrahın ana parçası değil, sadece onun tamamlayıcı parçası olması halinde KDV’ye tabi tutulacaktır. Bu hususu daha açık bir şekilde izah edelim. KDV’de, “teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir.”(KDVK md 20/1.) Bedel ise “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

3 Fiili i mkânsızlık, maddi imkânsızlık ya da sonraki imkânsızlık olarak da nitelendirilmektedir. Maddi imkânsızlık, borcun doğa ve mantık kuralları gereği ifa edilemez olmasıdır. Örneğin, satış sözleşmesinden parça satımında, satılan şeyin kırılarak yok olması halinde, doğan mülkiyeti devir borcu bakımından; kiraya verilen evin, bir yangın sonucunda yok olması halinde, kira sözleşmesinden doğan kullandırma borcu bakımından maddi imkânsızlık söz konusu olur. Buna karşılık bazı hallerde, bir borcun ifası, doğa ve mantık kurallarına göre mümkün olduğu halde, bir hukuk kuralı veya hukuken yetkili kılınmış bir makamın kararı o borcun ifasını engeller ki; bu hallerde hukuki imkânsızlıktan söz edilir. (Ş. Barış ÖZÇELİK, “Sözleşmeden Doğan borçların İfasında Hukuki İmkânsızlık ve Sonuçları” AÜHFĐ, 63 (3) 2014 sh 572.)

ve değerler toplamını ifade eder.”(KDVK md 20/2) Sonuçta KDV’de matrah teslim ve ifa işleminin bedeli olduğundan, belli bir dönem içinde oluşan kur farkları, ancak vergiyi doğuran olaydan önce mahiyet ve tutar itibariyle kesinleşirse, KDV matrahının tamamlayıcı bir parçası olur. Ancak Kanuna göre KDV’ye tabi olan (teslim/ifa) işlem bedeli döviz cinsinden belirlenmişse, döviz “...vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilir.”(KDVK md 26/1) Dolayısıyla bu işleme ilişkin KDV matrahı, dövizli bedelin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden ulusal para cinsinden olan karşılığıdır. Teslim ve hizmet ifası karşılığını teşkil eden bedel ve bu bedel üzerinden vergi oranı dikkate alınarak hesaplanan KDV’nin tarhi, tahakkuku ve ödemesi, KDV’yi doğuran olay olan teslim/ifa bedelinin tahsiline bağlı değildir. Bedel tahsil edilsin edilmesin, yasal KDV yükümlüsünün vergi dairesine olan KDV borcu doğar. Bununla birlikte aşağıdaki (1) numaralı örnek, bedeli döviz cinsinden peşin ödenmiş bir teslim işleminin, “döviz ile yapılan işlemler” başlıklı KDVK md 26. hükmünün genel mahiyette uygulamasına ilişkindir.

Örnek:1. (A) Ltd. Şti., (B) AŞ’ye mal tesliminde bulunmuş, bu teslimine ilişkin 1.000 Dolar üzerinden 180 Dolar KDV hesaplamıştır. Teslim tarihinde döviz kuru 4.-TL’dir.⁴ Alıcı, mal bedelini peşin olarak ödemiştir. Kanuna göre kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır. Belgeler Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla yabancı para birimine göre de düzenlenebilir.(VUK md 215/2.a.) Dolayısıyla mal teslimi nedeniyle KDV matrahı, $(1\ 000.-\$ \times 4.-TL=)$ 4 000.-TL olup hesaplanacak KDV tutarı da $(4\ 000.-TL \times \%18=)$ 720.-TL’dir.⁵ (A) Ltd Şti, hesaplanan 720.-TL tutarındaki KDV’ni, teslim tarihinin içinde olduğu vergilendirme dönemi kapsamında gerçekleşen hesaplanan KDV ve yüklenilen KDV tutarları itibariyle karşılaştırıp, ertesi ay içinde vereceği aylık KDV beyannamesi kapsamında beyan edecek, mahsuplaşma sonrası ödenmesi gereken bir KDV tutarı çıkması halinde bu KDV tutarını Vergi Dairesine ödeyecektir.⁶

2.2.Kanun, “Teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticarî teamüllere uygun miktardaki iskontolar” ile “hesaplanan katma değer vergisini” KDV “**matrahına dâhil olmayan unsurlar,**”(KDVK md 25.)

4 KDV Uygulama Genel Tebliği “III-A/5.3.Kur Farkları” bölümünde yer alan örnekteki keyzdir.

5 Örnekte, hesaplanan 180.- $\$$ =720.-TL tutarındaki hesaplanan KDV’nin alıcı tarafından satıcıya peşin olarak ödendiği kabul edilmiş olsa gerektir.

6 “Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez.” (KDVK md 29/2.)

“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 unsurları” ve “vade farkı, fiyat farkı, **kur farkı**, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerleri” de KDV “**matrahına dâhil olan unsurlar**”(KDVK md 24.) olarak saymıştır. Hükümlerden de anlaşılacağı üzere belli bir vergiyi doğuran olay kapsamında gerçekleşen işlem bedeli olan matraha dâhil olacak veya olamayacak unsurlar sayılmış, matraha dâhil olan unsurlar kapsamında düzenlenen son iki bent “örnekseme” yoluyla belirlenmiştir. Buna göre işleme ilişkin varsa KDV matrahına dâhil olan ya da dâhil olmayan unsurlar, KDV matrahının saptanmasında dikkate alınacaktır. Yani teslim ile ilişkin bedelde iskonto yapılmışsa bu iskonto tutarı teslim ile ilişkin KDV matrahına dâhil edilmeyecek, teslim esnasında vade farkı uygulanmışsa hesaplanan vade farkı tutarı da bu teslim ile ilişkin KDV matrahına dâhil edilecektir. Örnekseme yoluyla belirlenen unsurlar, aynı nitelikte olup farklı adlarla da anılabilen özellikler (örneğin faiz ve vade farkı/ vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı) göstermektedir. Önemli olan bu unsurlara ilişkin **saptanan tutarların teslim anında KDV matrahına mahiyet ve tutar itibariyle belirlenebilir/uygulanabilir olmasıdır**. Bu unsurların mahiyetleri ve tutarları teslim anında kesin bir şekilde belirlenebilir değilse, bu unsurların vergiyi doğuran olaya ilişkin teslim bedeli (matrah) kapsamında değerlendirilmesi zaten fiilen imkânsızdır. Bu unsurların mahiyet ve tutarları teslim anında kesin olarak belirlenebilir ise, bu tutarlar teslim bedelinin tamamlayıcı parçası olarak teslim bedeline (matraha) dâhil edilirler. Aşağıdaki (2) numaralı örnek, bu kuralın basit bir uygulaması niteliğindedir.

Örnek:2. (A) Ltd. Şti., (B) AŞ’ye bir mal tesliminde bulunmuş, bu teslim ile ilişkin bedel üzerinden (10 000.-TL’lik tutara) %10 oranında iskonto uygulamış, gerçekleştirdiği taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri için 500.-TL, ödenmesi gereken mal bedelinin yarısı olan $\{[10\ 000.-TL - (10\ 000.-TL \times \%10)=] 1\ 000.-TL + 500TL=]9\ 500.-TL /2=\}4\ 500.-TL$ tutarlık ödemenin “2 aylık vade sonrasına yapılması” ve bu yüzden de (B) AŞ tarafından ayrıca “500.-TL vade farkı ödenmesi” konusunda anlaşma sağlanmıştır. Bu durumda (A) Ltd Şti’nin (B)AŞ’ye düzenleyeceği satış faturası bilgileri aşağıdaki gibi olacaktır. Buna göre yapılan iskonto ve hesaplanan KDV tutarları KDV matrahı dışında bırakılmış, hesaplanan vade farkı ve taşıma, yükleme ve boşaltma gider karşılıkları da KDV matrahına dâhil edilmiştir.

Mal Bedeli	10 000.-TL
Taşıma Yükleme Boşaltma Gider Karşılığı	(+) 500.-TL
Vade Farkı	(+) 500.-TL
4 500.-TL Tutarındaki Borca 2 Aylık Vade Tanınması	
%10 Müşteri İskontosu Tutarı	(-)1 000.-TL
10 000.-TL x%10=	
Toplam Bedel (KDV Matrahı)	10 000.-TL
Hesaplanan KDV	1 800.-TL
10 000.-TL x%18	
Toplam Tutar	11 800.-TL

2.3.Kur farklarının oluşabilmesi için ulusal para ile yabancı paralar (dövizler) arasında bir değişimin yapılması yetmez. Aynı zamanda ulusal para/ yabancı para (döviz) mülkiyetinin belli bir süre zarfında elde tutulması, bu süre zarfında da anılan paraların birinin diğerine nazaran değer kazanması/ kaybetmesi gerekir. Dolayısıyla kur farkının oluşabilmesi için mutlaka **belli bir değer kazanma/kaybetme süreci** de gerekir. Bu yüzden kur farkları, tek başına “mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması” anında meydana gelen bir vergiyi doğuran olay(KDVK md 10/1a.) temelinde oluşmaz, oluşamaz. Bununla birlikte kur farkları tarafların muhasebelerinde döviz alımları ya da teslimleri çerçevesinde oluşabilir. Bu şekilde oluşmuş olan kur farkları, “KDV matrahına dâhil olan unsur” olarak vergilendirmede dikkate alınmaz. Vergi İdaresinin, örneklerinde KDV’ye tabi olan kur farklarını teslim/ifa tarihi ile teslim/ifa bedeline ilişkin dövizli borcun ödeme (vade) tarihi arasındaki süre için hesaplamış olduğundan, farklı bir görüşe sahip olmadığı anlaşılmaktadır.

Örnek:3. “(A) Ltd. Şti., (B) AŞ’ye mal tesliminde bulunmuş, bu teslimle ilişkin 1.000 Dolar üzerinden 180 Dolar KDV hesaplamıştır. Teslim tarihinde döviz kuru 4.-TL’dir.” (A) Ltd Şti’nin gerçekleştirdiği mal teslimi nedeniyle KDV matrahı, (1 000.-\$ x 4.-TL=) 4 000.-TL olup hesaplanacak KDV tutarı da (4 000.-TL x %18=)720.-TL’dir. İşlemin bu kısmında (A) Ltd. Şti. lehine/ aleyhine oluşmuş bir kur farkı yoktur. Zira (A) Ltd. Şti. işlem sonucunda sadece toplam (1 180.-\$) döviz iktisap etmiştir. (B) AŞ ise, ödeme nedeniyle

toplam (1 180.-\$) dövizini cari kur üzerinden (4 720.-TL) karşılığında elden çıkarmıştır. (B) AŞ, gerçekleştirdiği bu işlem sonucunda ödemede kullandığı bu dövizini satın aldığı tarihte döviz kuru 4.-TL'nin altında bir bedelle satın almışsa kur farkı geliri, döviz kuru 4.-TL'nin üstünde bir bedelle satın almışsa kur farkı zararı elde edecektir. Bu şekilde gerçekleşen işlem dolayısıyla (B) AŞ'nin elde ettiği kur farkı geliri ya da zararının KDV karşısındaki durumu hakkında Vergi İdaresince açıklanmış herhangi bir görüşüne rastlanmamıştır. Bunun nedeni, anılan nitelikteki kur farkı gelir ya da zararlarının gerçekleşen teslim ve hizmet ifasıyla bir illiyet bağının kurulamamış olması nedeniyle olsa gerektir. Sadece Tebliğde “**Yılsonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz.**” açıklamasına yer verilmiştir.⁷

2.4.Kanun “kur farkı” ibaresini, “matraha dâhil olan unsur” hükmü kapsamında düzenlemeden önce, KDV uygulamasının yürürlüğe girdiği (1.1.1985)(KDVK md 62.) tarihten bu yana sadece “ithalatta matrah” hükmü kapsamında telaffuz etmiştir. Buna göre “...mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, **kur farkı** gibi ödemeler,” ithalatta KDV matrahının unsurlarından biridir.(KDVK md 21/1.c.) İthalatta KDV’ni doğuran olay, “Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescilidir.”(KDVK md 10/1.i.) İthal edilen eşyanın bedeli de genellikle bu tarihten önce bankacılık sistemi kapsamında ihracatçıya ödenmiş olduğundan bu hükümde geçen “kur farkı” ibaresi, sadece matrahı açıklığa kavuşturucu nitelik arz eden bir işlev üstlenmiştir. Esasen ithalatta matraha dâhil olan kur farkı, ayrı bir hesaplama gerektirmez, bünyesindeki eşyanın gümrük kıymetinin⁸ ithal esnasındaki cari kur üzerinden ulusal para cinsinden karşılığı “ithalatta matrah” içinde kendiliğinden yer alır.

Örnek:4.“(A) Ltd. Şti., uzun zamandır çalıştığı Çin’de mukim olan (B) şirketinden aralarında belirlenmiş olan koşullarda “**mal mukabili ödeme**” yöntemiyle 5 000 000.-\$’lık (ABD Doları) muhtelif ebatlarda lastik ithalatı bağlantısı kurmuştur. Aralarındaki bu anlaşma **15.07.2018** tarihinde düzenledikleri bir mukavele ile teyit edilmiştir. Buna göre (B) şirketi ismarlanan lastikleri **18.08.2018 tarihinde (A) Ltd Şti adına bir gemiye yüklemiş** (FOB

⁷ KDV Uygulama Genel Tebliği III-A/5.3.Kur Farkları” bölümü

⁸İthal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir.”(Gümrük Kanunu md 24.)

teslim)⁹ ve İstanbul'a sevk **etmiştir**. Sevk tarihi itibariyle (A) Ltd Şti fatura (10.08.2018 tarihinde düzenlenmiştir. O günkü kur 1.-\$=6.35TL'dir.) bedeli olan **5 000 000.-\$'lık tutarın** ihracatçının banka hesabına transfer edilmesi için çalıştığı (T) bankasına talimat vermiş ve mal bedeli bu şekilde ödenmiştir. Sevk (18.08.2018) tarihindeki cari kur (1.-\$=5.99TL) olarak ortaya çıkmıştır. Lastikler İstanbul limanına 10.10.2018 tarihinde ulaşmıştır. (A) Ltd Şti sözü edilen lastikleri, **15.10.2018 tarihinde Gümrük İdaresi tarafından tescil edilen gümrük giriş beyannamesi ile ithal etmiştir**. Bu beyannameye göre ithal tarihindeki döviz kuru (1.-\$=5.82TL) ve beyan bilgileri aşağıdaki gibidir. (Arslan,2019, s.71) Bu beyan bilgilerine göre

İTHAL EDİLEN MALIN KDV MATRAHI UNSURLARI*	TUTARI (TL)
-Malın fatura bedeli (5 000 000.-\$ x 5.82TL=)	29 100 000.-
-Sigorta bedeli	45 000.-
-Navlun bedeli	500 000.-
İthal edilen malın CİF kıymeti ¹⁰	29 645 000.-
Gümrük Vergisi Matrahı	29 645 000.-
Gümrük Vergisi (29 645 000.-TL x %4,5=)	1 334 025.-
Damga Vergisi	100.-
Depo Ardiye Giderleri	150 000.-
Boşaltma Giderleri	100 000.-
Banka Masrafları	10 000.-
Limana Giderleri	50 000.-
KDV matrahı	31 289 125.-
Hesaplanan KDV (31 289 125.-TL x %18=)	5 632 042,50

*Bu uygulamada Çin'den ithal edilen taşıt lastikleri için uygulanan gözetim kıymeti uygulaması konumuzu ilgilendirmediğinden yapılan hesaplamalarda dikkate alınmamıştır.

ithalat işleminde ithalat matrahı kapsamında ayrı bir “kur farkı” unsuru görülmemektedir.¹¹ Oysa (A) Ltd Şti için bu ithal işleminde yapılan dövizli

9 FOB İngilizce “Free on Board” sözcüğünün kısaltılmış ifadesidir. Küpeşteye teslim anlamındadır. Bu teslim şeklinde ihracatçının sorumluluğu lastiklerin gemiye teslim edilmesi ile sona erer. Lastiklerin gemiye teslim edilmesine kadar olan tüm sorumluluk ve masraflar ihracatçıya aittir.

10 CİF İngilizce sırasıyla “mal bedeli”, “sigorta” ve “navlun” anlamına gelen “Cost, Insurance, Freight” sözcüklerinin kısaltılmış ifadesidir. CİF terimi, malların ihracatçı tarafından yapılmasını öngörür.

11 Zira olayda esasen (A) Ltd Şti'nin muhasebe kayıtları bakımından kur farkı, ithalat malın bedelinin ödenmesinde kullanılan dövizin alım bedeli ile ödemesi (elden çıkarması) tarihleri arasındaki dönemdeki kur değişimleri bakımından çıkmaktadır. Oysa yukarıda sözü edilen kur farkı kavramında esas alınan dönem farklıdır; yukarıda sözü edilen kur farkı (A) Ltd Şti'nin yaptığı **dövizli ödeme tarihi ile ithalın gerçekleştiği tarih** arasındaki **dönemde oluşan kur farkıdır**. Bu kur farkı tutarı da zaten malın fatura bedeli içinde yer almış ve ulusal para cinsinden fatura bedelini düşürmüştür.

ödeme nedeniyle faturada görünmeyen [5 000 000.-\$ x (5.99TL – 5.82TL=) 0,17TL =] **850 000.-TL negatif kur farkı** oluşmuştur. Diğer bir ifadeyle vergiyi doğuran olayın meydana geldiği an (**ithal tarihi**) itibariyle ithal malın fatura bedeli **29 100 000.-TL iken**, dövizli ödeme tarihi itibariyle malın fatura bedeli (5 000 000.-\$ x 5.99TL=)**29 950 000.-TL’dir**. Bu durum ithal edilen eşya nedeniyle KDV yükümlüsü olan (A) Ltd Şti’nin **KDV matrahı 850 000.-TL daha düşük tutarda ortaya çıkmış** ve sadece kurlarda oluşan bu dalgalanma nedeniyle (850 000.-TL x%18=)**153 000.-TL tutarında KDV (A) Ltd Şti lehine daha az tutarda tarh ve tahakkuk etmemiştir**. Kurlarda oluşan dalgalanma ulusal para değerinin düşmesi sonucunu yaratsaydı, bu durumun tersi de gerçekleşebilir, (A) Ltd Şti ödemiş olduğundan daha fazla tutarda KDV de ödeyebilirdi. Dolayısıyla Kanundaki “kur farkı” ibaresinin uygulanabilirliği söz konusu ve ithalatta vergiyi doğuran olayın meydana geldiği an itibariyle gerçekten de KDVK md 26. hükmü uyarınca cari kur uygulanmak suretiyle dövizli yapılan işlemler nedeniyle “ithalatta matrah” kapsamında kur farkı ortaya çıkabilmektedir.

2.5.Kur farklarının “matraha dâhil olan unsur” kapsamında KDV’ye tabi tutulabilmesi, ancak mal teslimi ya da hizmet ifa bedeli olarak teslim ve ifa öncesi ödenen döviz cinsinden **avanslar** (öndelik) için mümkündür. Dolayısıyla 7161sayılı Kanunla KDVK md 24/1c. hükmüne eklenen “kur farkı” ibaresinin uygulanabileceği tek alan da KDV’ye tabi mal ve hizmet bedelleri kapsamında **dövizli avans ödemeleridir**. Sözümlü ettiğimiz döviz cinsinden yapılan avans ödemeleri, ithalatta matrahta dikkate alınan kur farkları gibi bir işleve sahiptir.

Örnek:5. (A) Ltd Şti, 20.04.2018 tarihinde (B) AŞ’ye ödenecek (KDV dâhil) 25 000 000.-€ bedel karşılığında özel bir endüstri makinesi imalatı siparişi vermiş, bu bedelin 10 000 000.-€ tutarındaki kısmını da avans olarak 10.05.2018 tarihinde (B) AŞ’ye ödemiştir. Avansın ödeme tarihinde cari kur 1.-€ = 5.05TL’dir. (B) AŞ, endüstri makinesini zamanında imal etmiş ve (A) Ltd Şti’ne 26.04.2019 tarihinde teslim etmiştir. (A) Ltd Şti de makine bedelinin kalan kısmını (15 000 000.-€) 27.04.2019 tarihinde (B) AŞ’ye banka aracılığıyla ödemiştir. Dövizli borcun ödeme tarihinde cari kur 1.-€=5.95TL’dir. Bu durumda endüstri makinesinin ulusal para cinsinden teslim bedeli KDV dâhil (25 000 000.-€ x 5.95TL=)**148 750 000.-TL’dir**. Bu durumda **KDV matrahı** (148 750 000.-TL/1.18=)**126 059 322.03TL** olup

hesaplanan KDV'de $(126\ 059\ 322.03\text{TL} \times \%18=)$ **22 690 677.97TL'dir.** (A) Ltd Şti, (B) AŞ'ye esasında makine bedeli olarak ulusal para cinsinden KDV dâhil toplam $[(10\ 000\ 000.-\text{€} \times 5.05\text{TL}=) 50\ 500\ 000.-\text{TL} + (15\ 000\ 000.-\text{€} \times 5.95\text{TL}=) 89\ 250\ 000.-\text{TL}=]$ **139 750 000.-TL** ödemiş fakat **22 690 677.97TL indirilecek KDV, 126 059 322.03TL'si amortismanına tabi iktisadi kıymet bedeli olmak üzere toplam 148 750 000.-TL tutarında fatura borcu elde etmiştir.** Buna göre (A) Ltd Şti'nin dövizli borç ödemesinden kaynaklanan $(148\ 750\ 000.-\text{TL} - 139\ 750\ 000.-\text{TL}=)$ **9 000 000.-TL de kur farkı geliri olmuştur.** Öyle anlaşılmaktadır ki bu işlemde ortaya çıkan $(10\ 000\ 000.-\text{€} \times 0.90\text{TL}=)$ **9 000 000.-TL tutarındaki kur farkı geliri, KDV'ye tabi tutulmamış şekilde (A) Ltd Şti tarafından net bir gelir elde edilmiş olduğu sonucunu da vermektedir.**

3. KDV MATRAHINA DÂHİL OLAN KUR FARKLARININ FİİLEN VE HUKUKEN UYGULANAMAZ NİTELİKTE OLMASI

3.1.1.Kur farklarının vergi tekniği gereği KDV matrahına dâhil edilememesi hali, bedeli döviz cinsinden belirlenmiş KDV'ye tabi bir teslim/ifa işleminde, sadece bu bedele ilişkin bir ödemenin teslim/ifa tarihinden sonra gerçekleştirilmesi halinde ortaya çıkar. Zira bu ahvalde **kur farklarının, mal teslimi ile ilgili vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte çıkıp çıkmayacağı, çıkacaksa da ne kadar çıkacağı ve bu kur farklarının da lehe/aleyhe çıkıp çıkmayacağı belirsizdir, bilinemez.** Bu itibarla da kur farkları mal teslim işlemi için düzenlenecek faturada işlem bedelinin (KDV matrahının) kapsamına fiilen dâhil edilemez ve faturada işlem için belirlenmiş vergi oranı dikkate alınarak hesaplanacak KDV ile bu kur farklarının bir ilgisi ve ilişkisi fiilen kurulamaz. **Kur farkları ancak bu işleme ilişkin bedelin ödenmesi tarihinde ortaya çıkacak ve tutarı da bu tarihte kesinleşeceğinden, bu kur farklarını teslim/ifa tarihindeki işlem bedeline (KDV matrahına) dâhil etmek işin doğası gereği fiilen mümkün değildir.**

Örnek:6. “(A) Ltd. Şti., (B) A.Ş.'ye mal tesliminde bulunmuş, bu teslimine 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, teslimine konu malın bedeli 1.000 Dolar üzerinden ortaya çıkan kur farkı $400\ \text{TL} [(4,40-4) \times 1.000]$ 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.”¹² Vergi İdaresi tarafından verilen bu örnek, 72.-TL tutarında hesaplanan kur farkını, fiilen ve hukuken KDVK md 24/1c. hükmü kapsamında 1000.-\$’lık mal teslimine ait “**matraha dahil olan unsur**” olarak **değerlendirmemiş**, örnekteki **mal teslimi işleminden** tamamen **bağımsız bir işlemin (vergiyi doğuran olayın) KDV matrahı** olarak **değerlendirmiştir**. Hâlbuki örnekte hesaplanan kur farkı, “**KDV matrahına dâhil olan unsur**” kapsamında yapılan açıklamalar çerçevesinde verilmiştir. Bu yüzden söz konusu örnek, kur farkları ancak ilgili ve ilişkili olabilecek **vergiyi doğuran olayın meydana geldiği (teslim/ifa) tarihte mahiyet ve tutar itibariyle kesinleşmiş olması halinde geçerli olabilir**; aksi takdirde geçerli olamaz. Söz konusu örnekteki kur farkı, Kanunda KDV’nin konusuna giren işlemler olarak sayılmış olan teslim ve ifa niteliğinde KDV’ye tabi tutulan bir işlem de değildir. KDVK md 24/1c. hükmü kapsamında, bu örnekteki işlemde ortaya çıkan 72.-TL’lik kur farkının “matraha dahil olan unsur” olarak vergilendirilebilmesi için, **kur farkı çıkıp çıkmayacağını, lehe/aleyhe çıkacak tutarının da teslim esnasında (vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte) biliniyor olması gerekir**. **Zira bir vergilendirme yapabilmek için vergilendirmenin zorunlu ana öğelerinin tamamının vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda eksiksiz tekemmül etmesi gerekir**. Oysa bu işlemde teslim tarihinde matraha dâhil edilecek kur farkının ortaya çıkıp çıkmayacağı, çıkacaksa kur farkının lehe/aleyhe çıkacağı bile belli değildir. Bu yüzden kur farkının, “matraha dâhil olan unsur” olarak KDV kapsamında vergilendirilmesinde **fiili imkânsızlık**¹³ vardır. Açıklanmaya çalışılan fiili imkânsızlık nedeniyle yasa

12 Örnek KDV Uygulama Genel Tebliği “III-A/5.3.Kur Farkları” bölümünden aynen alınmıştır. Örneğin yer verildiği bu bölüm, 5. Matraha Dâhil Olan Unsurlar” bölümünün alt bölümüdür. Örnekte kur farkı tutarı hesaplanmış fakat bu kur farkı tutarına uygulanacak KDV oranı ile hesaplanan KDV tutarı belirlenmemiştir. Esasen bu husus, Tebliğin “III-B/2.3.Kur Farkları” 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 açıklanmıştır. Aynı şekilde örnekte hesaplanan 180.-\$ tutarındaki KDV’nin teslim tarihinde (B) tarafından (A)’ya ödenip ödenmediği de açık değildir. Kur farkı, 1 000.-\$ tutarındaki satış bedeli üzerinden hesaplanmış, 180.-\$ tutarındaki KDV alacağı üzerinden hesaplanmamıştır. Öyle anlaşılmaktadır ki örneğe göre 180.-\$’lık hesaplanan KDV, (B) AŞ tarafından teslim tarihinde (A) Ltd Şti’ne ödenmiş olmalıdır.

13 Fiili imkânsızlık, “nesnel alanda meydana gelen engeller” olarak tanımlanmaktadır.(Yıldırım ULER, İdari Yargıda İptal Kararlarının Sonuçları, s. 99, AÜHFY, Sevinç, Ankara 1970. Sh.99) Bir Danıştay Kararı benzeri bir fiili imkânsızlık haline örnek olabilir. Bir yarış atının koşuya katılmasının yasaklanmasına ilişkin karar iptal edilmiştir. Bu iptal kararının uygulanarak yarış bittikten sonra atın katılmış sayılması ve eski durumun geri getirilmesi fiilen mümkün değildir. Çünkü yarışa katılmayan atın nasıl bir derece alacağı bilinemez. (Bkz. Danıştay 8. Dairesi’nin 07.12. 1961 tarihli ve E. 3969, K. 3969 sayılı Kararı nakleden, ULER, a.g.e., s. 101, 47 no’lu dipnot.)

kuralının öngördüğü kur farkının “matraha dâhil olan unsur” olarak KDV’ye tabi tutulması, **mükellefin iradesi kur farkının KDV’ye tabi tutulması yönünde olsa bile**, bu iradesine rağmen mümkün olamamaktadır.

3.1.2.Kanuna göre, “...**konusu imkânsız olan sözleşmeler kesin olarak hükümsüzdür.**” (6098 sayılı TBK md 27/1.) Bu hüküm, sözleşmeyle kararlaştırılan edimin yerine getirilmesinin, o **sözleşme kurulduğu sırada imkânsız olması ihtimalini** düzenlemektedir. Bu imkânsızlık, herkes için söz konusu olan (**objektif**) ve **süreklilik taşıyan hukuki bir imkânsızlıktır**; maddî veya hukukî sebeplere dayanabilir. Türk Borçlar Kanunu’nun sözleşme serbestisinin bir sınırı olarak öngördüğü bu durumun hukuki sonucu, **söz konusu sözleşmenin kesin hükümsüz (bâtil) olmasıdır.**(Özçelik,2014, s.571) Gene Kanun, ifa imkânsızlığının diğer bir halini, yani sözleşme kurulduktan sonra ortaya çıkan halini de düzenlemiştir: “**Borcun ifası vadesinde borçlunun sorumlu tutulamayacağı fiili ve maddi sebeplerle imkânsızlaşır, fiili imkânsızlık nedeniyle borç sona erer.**”¹⁴ Hukuki imkânsızlığın her iki halinin hukuki sonucu, sözleşme konusu olan **borcun kendiliğinden ortadan kalkmış olmasıdır.** Özel hukuk alanında geçerli olan bu kurallar, kamu hukuku alanında düzenlenmiş **ifa imkânsızlığıyla malul yasa hükümleri için** uygulanmamasının bir engeli bulunmamaktadır. **Zira fiili imkânsızlık, bir borcu doğuran hukuka uygun bir sözleşme ya da yürürlüğe konan bir yasa ile düzenlenmiş olsa bile ifası imkânsız olan borcun (verginin) ödenmesinin borçludan istenemeyeceğini anlatır.** Bir hukuk devletinde hayatın olağan akışına ve gereklerine aykırı bir ödevin ifası yükümlüsünden istenemez. Bu itibarla, **kur farkının, “matraha dâhil olan unsur” olarak KDV kapsamında vergilendirilmesinde olan fiili imkânsızlık, yürürlükteki yasa hükmünü batıl**¹⁵ **hale getirmektedir.**

14 6098 sayılı TBK md 136/1. Bu kapsamda bir diğer yasa hükmü olarak “Borç hiç veya gereği gibi ifa edilmezse borçlu. Kendisine hiçbir kusurun yüklenemeyeceğini ispat etmedikçe alacaklının bundan doğan zararını gidermekle yükümlüdür” (6098 sayılı TBK md 112/1.) hükmü de burada anılabilir.

15 “Bir işlemin kanunun aradığı koşullara uyulmadan yapılmış olması o işlemi geçersiz kılar. Geçersiz işlem ya yoklukla maluldür ya da butlanla... Yokluk, bir hukuki işlemin kanunun öngördüğü kurucu unsurlarından en az birine uyulmaması halinde o işlemin teşekkül etmiş sayılmamasıdır. Böyle bir işlem hukuken hiç doğmamış, hukuk âlemine hiç çıkmamış sayılır. Butlan ise, bir hukuk işlemin baştan itibaren hukuki sonuçlarını meydana getirememesi veya sonradan de geçerli kılınamamasıdır.” (Kemal GÖZLER, “Hukuka Giriş” Ekin Basım Yayın Dağıtım Bursa 2008 sh. 266-267.) Bu tanımlar esas alındığında, **kur farklarını KDV matrahına dâhil olan unsur olarak vergilendirilmesini öngören yasa kuralının**, vergilendirmenin zorunlu ve kurucu öğelerinden bir olarak aranan “**matraha dâhil olan unsur**” kapsamındaki tutarın, **vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda** mahiyet ve miktar olarak ortaya çıkmamış olması nedeniyle eksik kalması nedeniyle uyulamaması anlamına geldiğinden, **yoklukla malul olduğu** hukuki sonucu da ortaya çıkabilmektedir.

Örnek:7. (A) Ltd. Şti., (B) A.Ş.'ye mal tesliminde bulunmuş, bu teslimine ilişkin 1.000 Dolar üzerinden 180 Dolar KDV hesaplamıştır. (B) AŞ'nin dövizli olan satış bedelini 6 ay sonra ödeyecek olması nedeniyle satış bedeli üzerinden ayrıca 50 dolar vade farkının borç olarak tahakkuk ettirilmesi de kararlaştırılmıştır. Teslim tarihinde döviz kuru 4 TL iken 6 ay sonra yapılan ödeme sırasında döviz kuru 4,40 TL olmuştur. Buna göre, teslimine ilişkin faturada KDV matrahı (mal bedeli 1.000.-\$ + vade farkı 50.-\$=)1 050.-\$ olup hesaplanan KDV de $(1\ 050.-\$ \times \%18=)$ 189.-\$ olarak çıkmıştır. Teslim dolayısıyla (B) AŞ'nin (A) Ltd Şti'ne olan dövizli borcu, $(1\ 050.-\$ + 189.-\$=)$ 1 239.-\$ olarak teşekkül etmiştir. Fatura'da yer alan dövizli tutarların ulusal para cinsinden tutarları da teslim tarihindeki cari kur üzerinden sırasıyla mal bedeli, vade farkı, hesaplanan KDV tutarları itibariyle toplam $(4\ 000.-TL + 200.-TL + 756.-TL=)$ 4 956.-TL olarak yer almıştır. (A) Ltd Şti, bu faturada teslim tarihinden 6 ay sonraki döviz kurunun ne olacağını bilemediğinden, yani **fiili imkânsızlık** olduğundan, **muhtemel kur farkını “matraha dâhil olan unsur” olarak KDV matrahına dâhil edememiştir.** (B) AŞ, 6 ay sonunda (A) Ltd Şti'ne dövizli olan tüm borcunu cari kur üzerinden $(1\ 239.-\$ \times 4.40TL=)$ 5 451.60TL olarak banka havalesiyle ödemiştir. Bu ödeme işlemi nedeniyle (A) Ltd Şti lehine ortaya çıkan kur farkı, $(5\ 451.60TL - 4\ 956.-TL=)$ 495.60TL'dir. (A) Ltd Şti dövizli alacağı nedeniyle lehine çıkan 495.60TL tutarındaki kur farkı, (A) Ltd Şti'nin sadece kur dalgalanmasından doğan bir gelirdir, **teslim veya ifa işlem bedeli niteliğinde değildir.** Yani kur farkları Kanunla KDV'de vergiye tabi olan bir işlem niteliğinde de olmadığından, Vergi İdaresinin örneğinde olduğu gibi, 495.60TL'lik kur farkı tutarı KDV matrahı kabul edilip ödeme tarihinde (B) AŞ adına fatura düzenlenmek suretiyle KDV yönünden **bağımsız bir vergilendirmenin konusu da yapılamaz.** Kur farkını ortaya çıkaran işlem, bir teslim ve ifa işlemi olmayıp, daha önce yapılmış olan teslimine ilişkin dövizli bedelin TL cinsinden ödeme işlemidir. Bu ödeme işlemine ilişki **fatura da düzenlenemez;** zira kur farkına fatura düzenlenebilmesi için **salt bir mal veya hizmet satışından doğan bir hasılat niteliğinde olması gerekir.**(VUK md 229.) Oysa örnek olayımızda kur farkı, mal teslim tarihindeki dövizli bedel ile ödeme tarihindeki dövizli bedelin ulusal para değerleri arasındaki değer farkından doğmuştur. Sonuçta kur farkı faturası, bırakın kur farkı gelirin salt KDV'ye tabi tutulması için fatura düzenlenmesini, **gelir ve kurumlar vergisi yönünden de bu anlamda kur farkı geliri için bir fatura düzenlenmez, düzenlenemez.** Zaten böyle bir

faturalama uygulaması da bu güne kadar görülmemiştir. Dahası (B) AŞ dövizli borcunu (A) Ltd Şti'ne döviz cinsinden ödemiş olsaydı, bu ödeme nedeniyle bahsedilen anlamda **kur farkı** çıkmayacaktı. Bu dövizli ödeme (A) Ltd Şti'nin muhasabe kayıtlarına dövizle yapılmış olan ödemenin ulusal para cinsinden karşılığı olan (1 239.-\$ x 4.40TL=) 5 451.60TL tutarında işletmeye döviz girişi olarak yansıyacaktı. Yani işlem (A) Ltd Şti için bir çeşit döviz satış işlemi gibi değil, alınan döviz için yapılmış bir değerlendirme işlemi gibi olacaktı. Aynı şekilde (B) AŞ için dövizle yapılmış olan borç ödemesi, döviz satışı niteliğinde olması nedeniyle kur farkı, 495.60TL tutarında değil, (1 239.-\$ x 4.40TL=) 5 451.60TL tutarındaki satış tutarı ile söz konusu ödemede kullanılan dövizin alım tarihindeki değeri arasındaki fark kadar olacaktı.

3.1.3.Kanun çıkarmak bir yasama işlemidir. Yasama işlemi, yasama organının belli bir hukuki sonuç doğurmaya yönelik irade açıklamasıdır. Bu cümleden olarak Kanun, yasama organının bir düzenleyici işlemidir. Sonuçta **kanunlar**, yasama işleminin kurucu unsuru yönünden, **yetki/fonksiyon gaspı** ve **ağır biçim eksikliği** olmadıkça, **hukuken sakat doğmuş sayılmazlar**. Bununla birlikte **yasa kuralı fiilen maddi olarak uygulanamaz nitelikte ise**, anılan yasa kuralının konusu ve içeriği itibariyle uygulanması aşamasında fiilen bir sorun çıkaracağı, yasa kuralı doğrultusunda gerçekleştirilecek hukuki işlemin de fiilen gerçekleştirilemeyecek olması nedeniyle hukuki sonuç doğurmaya yönelik yasal düzenleme ile açıklanan iradenin de bir bozukluk (irade fesadı) taşıdığı mutlak.¹⁶ Kur farklarını “KDV matrahına dâhil olan unsur” sayan **yasal düzenleme**, Vergi İdaresinin kur farklarını “KDV matrahına dâhil olan unsur” sayan idari düzenleyici işleminin (kuralın) iptal edilmesi sonucunu yaratacak **Danıştay Vergi Daireleri Kurulu'nun 13.12.2017 tarih ve E:2017/548 K:2017/606 sayılı Kararı üzerine yürürlüğe konmuştur**. Söz konusu olan yasa kuralı da bir anlamda **bu yargı kararının hukuken etkisiz hale getirilmesi için düzenlenmiştir**. Anayasa Mahkemesi bir kararında, Mahkeme kararlarının bağlayıcılığı yönündeki yasa kuralına uyulmamasını ve bu suretle Anayasa Mahkemesi kararını etkisiz duruma getirilmesini Anayasa md 153/1. hükmünün **ağır ihlali** olarak değerlendirmiştir.¹⁷ **Ağır ihlal, yokluk değil ancak butlan sebebi**

¹⁶ İrade fesadı (irade bozukluğu), irade ile bu iradenin ifade edilmesi (beyanı) arasındaki uyumsuzluktur. Kanun koyucunun bu uyumsuzluğa bilerek ve istenerek yol açtığı düşünülemez. Kanundaki irade bozukluğu, ancak yanlışlık (dikkatsizlik, çok özel bir konuya nüfuz edememe) sonucu ortaya çıkmış olabilir.

¹⁷ “Anayasa Mahkemesince iptal edilerek Anayasaya aykırılığı belirlenen bir hükümle aynı ya da özdeş nitelikte olan bir başka kuralın, yasalaştırılarak Anayasa Mahkemesi kararının etkisiz duruma düşürülmesi, kuşkusuz, Anayasanın 153. maddesinin ağır ihlali anlamına gelir.” (Anayasa Mahkemesinin 9.4.1991 tarih ve E:1990/36 K:1991/8 sayılı Kararı.

olabilir. Kur farklarını “KDV matrahına dâhil olan unsur” sayan yasama organının **düzenleyici işlemi (yasa hükmü)**, işlemin “konu” unsuru itibariyle uygulanmasında “**fili imkânsızlık taşınması**” nedeniyle hukuki sakatlık taşımaktadır. Sakatlık sebebi **yasa hükmündeki konunun, düzenleme ile elde edilmesi istenen sonuç itibariyle ifasının fiilen imkânsız olmasıdır.**

Örnek:8. “(A) Ltd. Şti., (B) A.Ş.’ye mal tesliminde bulunmuş, bu teslimle ilişkin 1.000 Dolar üzerinden 180 Dolar KDV hesaplamıştır. B) AŞ’nin dövizli olan satış bedelini 6 ay sonra ödeyecek olması nedeniyle satış bedeli üzerinden 50 dolar vade farkının tahakkuk etmesi de kararlaştırılmıştır. Teslim tarihinde döviz kuru 4,40 TL iken 6 ay sonra yapılan ödeme sırasında döviz kuru 4 TL olmuştur. Buna göre, teslimle ilişkin faturada KDV matrahı (mal bedeli 1.000.-\$ + vade farkı 50.-\$)=1 050.-\$ olup hesaplanan KDV’de (1 050.-\$ x%18=)189.-\$ olarak hesaplanmıştır. Teslim dolayısıyla (B) AŞ’nin (A) Ltd Şti’ne olan dövizli borcu, (1 050.-\$ + 189.-\$)=1 239.-\$ olarak teşekkül etmiştir. Fatura’da yer alan dövizli tutarların ulusal para cinsinden tutarları da teslim tarihindeki cari kur üzerinden sırasıyla mal bedeli, vade farkı, hesaplanan KDV tutarları itibariyle toplam (4 400.-TL+ 220.-TL + 831.60TL=) 5 451.60TL olarak yer almıştır. (A) Ltd Şti, bu faturada teslim tarihinden 6 ay sonraki döviz kurunun ne olacağını bilemediğinden, yani **fili imkânsızlık** olduğundan, muhtemel kur farkını “**matraha dâhil olan unsur**” olarak KDV matrahına dâhil edememiştir. (B) AŞ, 6 ay sonunda (A) Ltd Şti’ne dövizli olan tüm borcunu cari kur üzerinden (1 239.-\$ x 4.-TL=) 4 956.-TL olarak banka havalesiyle ödemiştir. Bu ödeme işlemi nedeniyle (B) Ltd Şti lehine ortaya çıkan kur farkı, (5 451.60TL - 4 956.-TL=) 495.60TL’dir. Bu olayın gerçekleşmesi halinde Vergi İdaresi, lehine tahakkuk eden 495.60TL’lik kur farkı geliri nedeniyle (B) AŞ’nin (A) Ltd Şti adına kur farkı geliri faturasını düzenlemesini talep etmekte ve faturada bu gelir üzerinden KDV hesaplanmasını istemektedir.¹⁸ Olayda (B) AŞ, (A) Ltd Şti’nden herhangi bir mal ve hizmet satın almamış, (A) Ltd Şti’ne parasını da kullanırmamış olmasına rağmen, sadece ve sadece salt bir borcunu ödemiş olması nedeniyle kur farkı geliri oluştuğundan Vergi İdaresi, (A) Ltd Şti adına fatura düzenlemesini, kur farkı geliri üzerinden KDV hesaplanmasını talep etmektedir. **Bu fatura, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura niteliğinde değilse nedir? Faturada olabilecek “borç ödemesinden doğan gelir” açıklaması, Kanun hükümleri bakımından**

¹⁸ “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.” (KDV Genel Uygulama Tebliği III-A/5.3 Kur Farkları bölümü)

fatura düzenlemek için geçerli bir sebep değildir. Zira Kanuna göre fatura, sadece mal ve hizmet satış belgesidir; ödeme yada gelir elde etme vesikası değildir.

3.2. Anayasa Mahkemesine göre “Kanunun varlığı kadar kanun metninin ve uygulamasının da bireylerin davranışlarının sonucunu öngörebileceği ölçüde **hukuki belirlilik** taşıması gerekir. Bir diğer ifadeyle **kanunun kalitesi** de kanunilik koşulunun sağlanıp sağlanmadığının tespitinde önem arz etmektedir.”¹⁹ **Hukuki belirlilik ilkesi**, “**yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya veya kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olmasını**, ayrıca **kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koyucu önlem içermesini** ifade etmektedir. Bu bakımdan **kanun metni**, bireylerin gerektiğinde hukuki yardım almak suretiyle **hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını belli bir açıklık ve kesinlikte öngörebilmelerine imkân verecek düzeyde kaleme alınmış olmalıdır**. Dolayısıyla uygulama öncesinde **kanunun muhtemel etki ve sonuçlarının yeterli derecede öngörülebilir olması** gereklidir.”²⁰ Yüksek Mahkemenin bu belirlemelerini kur farklarını KDV matrahına dâhil olan unsur olarak vergilendiren KVK md 24/1c. hükmüne uygularsak, özellikle Vergi İdaresinin geliştirdiği uygulama örnekleri dikkate alındığında, **yasal düzenlemenin hukuki belirlilik ilkesinden yoksun olduğu anlaşılmaktadır**.²¹ Şöyle ki;

3.2.1. Her şeyden önce kur farkları, mahiyeti gereği kanunla KDV’ye tabi tutulan **bir malın teslimi ya da hizmet ifasının karşılığını teşkil eden bir bedel (hasılat) değildir**. Aksine kur farkları, bir dövizin (yabancı paranın) alım bedeli (maliyeti) ile satım bedeli (hasılatı) arasındaki farktan oluşan **gelir (kazanç) ya da zarardır**. Böyle olduğu için **kur farkları her şeyden önce kavramsal temelde KDV matrahını tanımlayan “bedel” kavramı ile çelişir**. Zira KDV’de matrah olan bedel “hasılatı” ifade ederken kazanç/zarar, “hasılat ile maliyet/gider arasındaki farkı” tanımlamaktadır. KDV sistematigi içinde dövizin KDV’ye tabi tutulması, dövizin teslimi nedeniyle teslim bedeli kapsamında mümkün olabilir. Döviz satın alındığında örneğin satın alan (A),

19 Anayasa Mahkemesinin (GK) 25.10.2018 tarihli İskenderun Demir Çelik AŞ Kararı (Başvuru No: 2015/941) paragraf 55.

20 Anayasa Mahkemesinin, 30.12.2014 tarihli “Necmiye Çiftçi ve Diğerleri Kararı” (Başvuru No:2013/1301) paragraf 56.”

21 Kur farklarının DVDDK’nun 13.12.2017 tarih ve E:2017/548, K:2017/606 sayılı Kararına

karşılığı olan döviz alım bedeli ile birlikte hesaplanan (girdi) KDV tutarını da satana (B)'ye öder; (A) dövizini (D)'ye sattığında döviz satım bedeli ile birlikte hesaplanan (çıktı) KDV tutarını da tahsil eder. (A)'nın bir vergilendirme döneminde tahakkuk ettirdiği (çıktı) KDV tutarlarından yüklendiği (girdi) KDV tutarlarını indirerek olumlu bakiye KDV tutarını Vergi Dairesine beyan edip vergiyi tarh, tahakkuk ettir ve öder. **Oysa kur farklarında KDV vergilemesi Vergi İdaresince açıklanan bu KDV sistemiği doğrultusunda yürütülmemektedir.** Örnek:6'da verilen Vergi İdaresinin geliştirdiği örnek, bu hususu bütün çıplaklığıyla açıklamaktadır. **Dolayısıyla Vergi İdaresi, kur farklarının KDV'ye tabi tutulmasında, Kanunda mevcut KDV sistemiğinden oldukça farklı bir vergileme rejimi benimsemektedir.**

Örnek:9. (A) Ltd. Şti., (B) A.Ş.'ye mal tesliminde bulunmuş, bu teslimine ilişkin 1.000 Dolar üzerinden 180 Dolar KDV hesaplamıştır. Teslim tarihinde döviz kuru 4 TL'dir. (B) AŞ teslim bedelini (A) AŞ'ye teslim tarihinde cari kur üzerinden ulusal para ile tamamen ödemiştir. Bu durumda KDVK md 26. hükmüne uygun bir ödeme yapılmış olduğundan hesaplanan KDV tutarı [(1 000.-\$ x 4.-TL=) 4 000.-TL x %18 KDV=]720.-TL olarak ortaya çıkar. Bu işlemde doğaldır ki kur farkı çıkmamaktadır. Vergileme işlemi de tüm esaslı unsurları içerdiğinden Kanuna uygundur. (B) AŞ teslim bedelini (A) AŞ'ye teslim tarihinde döviz cinsinden ödemiş olsaydı, KDV matrahı ve hesaplanan KDV tutarı da değişmeyecekti. Bu itibarla Vergi İdaresinin vermiş olduğu örnek, KDV sistemiğine aykırı düşmektedir.

3.2.2.Kur farklarının oluşmasına neden olan döviz alımı ya da satımı, Vergi İdaresince esasında KDV'ye tabi bir teslim işlemi mahiyetinde görülmemektedir. Yani KDV'ye tabi bir mal teslimi ile bir bağı ya da bağlantısı olmadan yapılan döviz teslimlerini Vergi İdaresi KDV'ye tabi tutmamaktadır. Zaten **KDVK md 17/4.g. hükmünde döviz ve ulusal para teslimleri açıkça KDV'den müstesna tutulmuştur. Bu yüzden Vergi İdaresi, bir mal teslimine bağlı olarak malın karşılığını teşkil eden bedele ilişkin yapılan **dövizli borç** ödemelerde kur farklarını KDV'ye tabi tutmaktadır. Esasen Kanun bir bedelin ödenmesini, çok istisnai bir ahvalde, ödemenin **trampa**²² (mal değişimi/**

22 Trampa sözleşmesi, taraflardan birinin diğer tarafa bir veya birkaç şeyin teslim ve mülkiyetini geçirmeyi, diğer tarafın aynı şekilde başka bir veya birkaç şeyin teslim ve mülkiyetini geçirmeyi taahhüt etmesi karşılığında borçlandığı bir sözleşmedir.(TBK md 282)

karşılıklı teslim) şeklinde yapılmış olması halinde KDV'ye tabi tutmaktadır.²³ Bu işlemlerde de KDV'ye tabi tutulan karşılıklı mal teslimleridir; bunların değerlerine ait ödenmeleri değildir. Aksi takdirde ister ulusal parayla ister dövizle yapılmış olsun, **ödeme işlemleri KDV'nin vergilendirme konusuna girmemektedir**. Hal böyle olmakla beraber Vergi İdaresi, bir teslimle bağlantılı dövizli ödemeleri “kur farkı geliri” bağlamında KDV'ye tabi tutmaktadır. Aşağıda yer verilen dövizli ödemelere ilişkin örnekler değişik almasıklara göre Vergi İdaresinin tutumunu yansıtmaları bakımından ilginçtir.

Örnek:10. “(A) Ltd. Şti., (B) AŞ'ye mal tesliminde bulunmuş, bu teslimle ilişkin 1.000 Dolar üzerinden 180 Dolar KDV hesaplamıştır. Teslim tarihinde döviz kuru 4 TL'dir. Yapılan sözleşmeye göre teslim bedeli ve hesaplanan KDV tutarı döviz cinsinden aylık dönemler itibariyle 5 eşit taksitte ödenecektir. Diğer ödeme seçeneği de dövizli borcun 6 ay da tek taksitte ödenmesidir. Buna göre (B) AŞ tarafından ulusal para veya döviz cinsinden ödenecek tutarlar ve **Vergi İdaresinin KDVK md 24/1.c. yasa kuralını uygulama anlayışına göre belirlenen sonuçları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir**. Bu sonuçlara göre dövizle ödeme yapılması halinde kur farkı hiç çıkmamakta, ulusal para ile aylık taksitler halinde ödeme yapıldığında ise net 354.-TL kur farkı çıkmaktadır. Kur farkı, dövizli borcun 6. ayda tek taksitte yapılması halinde ise kur farkı 472.-TL olarak ortaya çıkmıştır. Konuya KDV Kanununun sistematığı bakımından dikkatle yaklaşıldığında, KDVK md 24/1.c. hüküm

TAKSİTLER/KUR	(TL) İLE YAPILAN ÖDEME			DÖVİZ İLE (\$) İLE YAPILAN ÖDEME		
	MATRAH	KDV	KUR FARKI	MATRAH	KDV	KUR FARKI
TESLİMDE 1.-\$=4.-TL	4 000.-	720.-	-	1 000.-	180.-	-
1.AY 1.-\$=4.15TL	830.-	149.4	35.4	200.-	36.-	-
2.AY 1.-\$=3.90TL	780.-	140.4	(-)23.6	200.-	36.-	-
3.AY 1.-\$=4.10TL	820.-	147.6	23.6	200.-	36.-	-
4.AY 1.-\$=4.60TL	920.-	165.6	141.6	200.-	36.-	-
5.AY 1.-\$=4.75TL	950.-	171.-	177.-	200.-	36.-	-
TOPLAM	4 300.-	774.-	354.-	1 000.-	180.-	-
6. AY 1.-\$=4.40TL	4 400.-	792.-	472.-	1 000.-	180.-	-

metninde yer alan “kur farkı” ibaresine farklı uygulamalara yol açan anlamlar yüklenebildiği, Vergi İdaresince konunun uygulanmasına ilişkin **verilen örneğin yasa kuralının lafzına uygun olmadığı, nitekim kur farklarının**

²³ “Trampa iki ayrı teslim hükmündedir.”(KDVK md 2/5.)

gerçekleştirilen mal teslimine ilişkin KDV matrahının bütününcü bir parçası kapsamında değerlendirilmediği, aksine ortaya çıkan kur farklarının bağımsız birer KDV matrahı olarak değerlendirildiği, malın teslim tarihinde Kanun hükmü nedeniyle vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olmasına rağmen bu tarihte kur farklarının mahiyet ve tutar itibariyle tahakkuk etmemiş olduğu, bu tarihte kur farklarının mahiyet ve tutarının da bilinme/belirlenme ihtimalinin bulunmadığı, kur farklarının mahiyet ve tutarlarının ancak taksit tarihleri itibariyle ödeme günü geldiğinde ortaya çıktığı ve kesinleştiği, dolayısıyla vergilendirmede kur farklarının taksit tarihlerinde yapılan ödeme kapsamında bağımsız ayrı ayrı birer vergiyi doğuran olay ve mal teslimine ilişkin matrahtan (bedelden) bağımsız olarak farklı teşekkül eden matrahlar olarak değerlendirildiği, bedelin 2. taksitinin ödenmesinde ise satıcı yönünden negatif KDV matrahının hesaplandığının saptandığı, KDV Kanun sistematüğinde ve bu güne kadar görülen uygulamasında satıcının aleyhine oluşabilen “negatif matrah” gibi bir kavramın ortaya hiç bir zaman çıkmamış olduğu, Vergi İdaresince bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, sadece yapmış olduğu ödeme nedeniyle bu kur farkı tutarı üzerinden teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanmasının öngörüldüğü, dolayısıyla kur farkının ortaya çıktığı tarihteki matraha mal teslim tarihindeki KDV vergi oranının uygulanmasının istendiği, hiçbir mal teslimi ya da hizmet ifası olmayan alıcının sadece borcunu ödemesi esnasında lehine kur farkı çıkmış olması nedeniyle alıcının satıcıya sanki bir mal ve hizmet satışı varmış gibi fatura düzenlenip lehine gerçekleşen kur farkı üzerinden KDV hesaplanması gerektiğinin açıklandığı, bütün bu sonuçların KDV Kanunu hükümlerinde yer alan vergilendirme (vergiyi doğuran olay, matrah, verginin konusu, verginin yükümlüsü, vergi oranı vb.) öğeleriyle kurulan sistemle uyumlu olmadığı ve bu öğeler itibariyle kavram kargaşasına yol açtığı, KDV sisteminin uygulanabilirliğine etki eden ve tereddütler yaratacak şekilde karmaşık ve içinden çıkılmaz hale gelmesi nedeniyle Kanun metniyle ortaya çıkan bu hususun da hukuki belirlilik ilkesine aykırı olduğu açıktır.²⁴

24 “Anayasa’nın 13., 35. ve 73 . maddelerinin birlikte değerlendirilmesinden vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalede bulunulması durumunda takdire dayalı olma ve keyfiligi önlemek için müdahalenin vergiyi doğuran olay, yükümlü, sorumlu, matrah, miktar ve oranlarının yukarı ve aşağı sınırları, tarh, tahakkuk ve tahsil usulü, yaptırım ve zamanaşımı gibi verginin belli başlı temel öğelerini ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir şekilde düzenlemiş bir kanun hükmüne dayanması gerektiği anlaşılmaktadır.” (Anayasa Mahkemesi Genel Kurul’unun 25.10.2018 tarih ve 2015/941 başvuru sayılı Bireysel Başvuru Kararı 67 paragrafı)

3.3.Elbette “**Kanun, sözüyle ve özüyle değindiği bütün konularda uygulanır.**”(MK md 1./1.) Bu kural, vergi hukukuna “vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.”(VUK md 3/A.2.) şeklinde yansımıştır. Vergi yasalarının uygulanmasına dair olan bu kural çerçevesinde KDVK md 24/1.c. hükmü ile KDV matrahına dâhil olan unsur kabul edilen “kur farkı” ibaresinin de yasa kuralının uygulanması kapsamında değerlendirilmesi yararlı olacaktır. Bu cümleden olarak KDVK md 24/1.c. hükmünde zikredilen **kur farkı, sadece mevcut olan bir KDV matrahının (teslim bedelinin) muhtemel tamamlayıcı unsurlarından sadece biridir.** Esasında bu hükme “kur farkı” ibaresinin eklenmesi yeni bir hukuki sonuç doğurmamıştır. Zira **KDVK md 24. hükmü, muvazaalı yollarla KDV matrahını daraltma amacına bir önlem olması bakımından düzenlenmiştir.**²⁵ Yani hükümden amaç, yeni bir kural koymak değil, **konmuş olan kurallara ilişkin özel açıklamalar getirmektir.** Maddenin “kur farkı” ibaresinin yer aldığı ilgili bent hükmünde, “**vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler**” de sayılmıştır. Esasında bu gelirlerin de Kanunla KDV matrahı olarak belirlenen “bedel” tanımıyla da bir ilgileri bulunmamaktadır. Hüküm gerekçesinde de ifade edildiği üzere matrahı daraltmak için bu tür gelirler, teslim/ifa bedelinin dışında yapılmış olan ödemeler olduğu, bu yüzden faturada bu kısma isabet eden **tutarların KDV matrahı ile bir ilgilerinin bulunmadığı** şeklinde ileri sürülebilecek muhtemel iddiaların yapılmasını önlemek için **hükmen teslim/ifa bedelinin bir parçası olarak** “matraha dâhil olan unsur” kabul edilmiştir.

Örnek:11. (A) Ltd Şti, (B) AŞ’ne 21.07.2018 tarihinde 4 000.-TL karşılığında (x) malını satmış ve teslim etmiştir. Satış bedelinin 3 ay sonra banka aracılığıyla ödenmesi konusunda anlaşma sağlanmış, ödemede tanınan bu müddet nedeniyle (B) AŞ tarafından aynı tarihte (A) Ltd Şti.’ne 300.-TL

25 “Katma değer vergisinin matrahı, vergiye tabi işlemin karşılığını teşkil eden bedeldir. 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, pay, fon karşılığı, fiyat farkı, prim, servis ücreti ve benzeri adlar altında her türlü menfaat, hizmet ve değerler esas itibarıyla dâhil bulunmakta olup, ticari hayatta işlemler genellikle bu doğrultuda yürütülmektedir. **Madde konuya açıklık getirmek ve uygulamada muvazaalı yollarla matrahın daraltılmasını önlemek amacıyla tedvin edilmiştir.**” (KDVK md 24. gerekçesi)

tutarında “**vade farkı**” ödenmesi de kararlaştırılmıştır. (A) Ltd Şti, (B) AŞ adına düzenlediği 21.07.2018 tarihli faturada (X) malı bedeli olan 4 000.-TL üzerinden %18 oranında KDV hesaplamış fakat tahakkuk ettirdiği 300.-TL vade farkı için henüz finans hizmeti ifa edilmemiş olduğundan KDV uygulamamıştır. **(A) Ltd Şti’nin bu tavrı, KDVK md 24/1.c. hükmü olmasaydı, bu işlemle ilgili olarak KDV’de vergiyi doğuran olay meydana gelmediğinden KDV sistemine uygun bir davranış olacaktı.** Zira vade farkı verilen finans hizmetinin bir karşılığıdır. Bu hizmet ifa edildiğinde vergiyi doğuran olay meydana gelecek, hizmet bedeli olan 300.-TL tutarındaki vade farkı geliri için de ayrıca bir fatura düzenleyecekti. Ne var ki (A) Ltd Şti kararlaştırılan vade farkı gelirini 21.07.2018 tarihli fatura ile tahakkuk ettirmiş ve bu tahakkuka ilişkin uygulanması gereken KDV’nin tahsilinde “ayrı bir belge düzenleme ihtimali ortaya kalktığından” bir risk doğmuştur. Bu yüzden vergiye tabi işlemle ilgili fatura da düzenlenmiş olduğundan, **bu tutarın fiilen KDV’ye tabi tutulması muhtemelen sakamete uğrayabilecekti.** Kanun koyucu bu hususun vergilendirme yönünden yaratacağı **vergi kaybı tehlikesini**, vade farklarını matraha dâhil olan unsur kapsamında düzenleyerek **baştan önlemek** istemiştir. Sonuçta (A) Ltd Şti’nin, (B) AŞ adına düzenlediği 21.07.2018 tarihli faturada gösterilen vade farkına da %18 oranında KDV uygulaması gerekir. Nitekim “Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi” de KDV’de vergiyi doğuran olay kabul edilmiştir. (KDVK md 10/1.b.) Bu husus, matraha dâhil olan unsurlar yönünden açıkladığımız teslim ve ifadan önce vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi olgusunun **Kanunla da desteklendiğini göstermektedir.**

3.4.Kur farkları, matraha dâhil olan unsur olan vade farkları mahiyetinde değildir.²⁶ KDVK md 24/1.c. bendinde sayılan “**vade farkı, fiyat farkı,**

²⁶ Kur farkları ibaresinin KDVK md 24/1.c. bendine eklenmeden önce Vergi İdaresi, satıcı lehine çıkan kur farklarını, “esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.” Görüşünü taşımaktaydı. (25 numaralı KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ md 9. ile değişmeden önceki KDV Genel Uygulama Tebliği III-A/5.3 Kur Farkları bölümü) “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.” (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 13.12.2017 tarih ve E:2017/548 K:2017/606 sayılı Kararı)

faiz, prim gibi çeşitli gelirler” ile “kur farkı gelirleri” aynı mahiyette gelirler değildir. Vergi İdaresi, yasal düzenleme yapılmadan önce kur farkları ile vade farklarını aynı mahiyette değerlendirmiş, bu yüzden matraha dâhil olan unsur olarak KDV’ye tabi tutmuştur. Oysa **kur farkları**, sadece vade farkları ile değil **faiz ile de aynı mahiyette değildir.** Vade farkı ve faiz, verilen **finansman hizmetinin karşılığıdır.** Kur farkı ise, ulusal para ile döviz değerlerinde oluşan değer farklılıklarından kaynaklanır; teslim edilmiş bir malın ya da verilmiş bir hizmetin karşılığı değildir. Vade farkı ve faiz tutarları sözleşmenin taraflarınca serbestçe belirlenebilir; kur değerlerinin piyasada oluşması nedeniyle kur farklarının taraflarca belirlenmesi mümkün değildir. Vade farkı ve faiz tutarlarının nominal temelde negatif olması en azından ülkemizde görülmemiştir; ancak kur farklarında kazanç ve zarar oluşması **kambiyo serbestliği** olan ülkelerde olağan bir durumdur. Sonuçta vade farkı ve faiz gelirleri zaten finansman hizmeti kapsamında KDV’ye tabidirler,²⁷ kur farkları teslim ve ifa karşılığında oluşmadığı, ulusal/yabancı para değerlerinin piyasada dalgalanması nedeniyle ortaya çıktığından KDV’nin vergilendirme konusuna zaten girmez. Kur farklarının, Kanunda “matraha dâhil olan unsur” olarak kabul edilmiş olduğundan, KDV’nin vergilendirme konusuna girdiği de düşünülebilir. Ancak **hayatın iktisadi, ticari, teknik icapları**, arzulandığı gibi gelişmez ve **dinamikleri** de oluşmaz. Katı gerçek böyle olduğu içindir ki kur farkları KDV’nin vergilendirme konusu yapıldığında **acmazlarla, çelişkilerle karşılaşılır.** Kur farkları KDV’nin vergilendirme konusuna giriyorsa, KDV’nin uygulama sistematığı gereği, kur farklarından değil, dövizli satan satış işlemine satış bedeli üzerinden KDV hesaplanmak, **hesaplanan KDV** de bu işlem sonucunda dövizli alan kişi için tarafından “**yüklenilen/indirilecek KDV**” olarak işleme tabi tutulmak zorundadır. **Oysa Vergi İdaresi**, satılan dövizin teslim bedelini değil, dövizin alış/satış bedel fark (kur farkı) tutarını KDV’ye tabi tutmuştur. Elbette döviz teslimi, KDVK md 17/4.g. uyarınca KDV’den müstesna tutulmuştur, bu yüzden yasa kuralı gereği döviz teslim bedeli matrah kabul edilip üzerinden KDV hesaplanamaz. **Vergi İdaresi de bu durumun farkındadır** ki dövizin teslim bedelini değil, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği (teslim/ifa) işlemle ilgili dövizli borç için oluşan kur farkı üzerinden KDV hesaplanmasını öngörmektedir. İşlemin bir teslim/ifa ile olan bağlantısı, bu teslim/ifa ile ilgili olan dövizli borcun doğuşundan ödenmesine kadar

27 “Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak ve işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleştirilebilir.”(KDVK md 4/1.)

geçen süre için kur farkı hesaplanmış olması ile kurulmuştur. **Dolayısıyla Vergi İdaresi kur farkını, satıcı tarafından alıcıya verilmiş bir tür (borç) finansman hizmetinin karşılığı imiş gibi** değerlendirmektedir. (KDVK md 4/1.) Oysa kur farkı verilmiş olan (borcun) finansman hizmetinin bir karşılığı (faiz) niteliğinde değerlendirilemez. Zira **faiz, paranın zaman değeridir**.²⁸ Bu yüzden faiz miktarı, paranın kullanım süresi arttıkça artar. Buna mukabil **kur farkı, zaman artışına paralel olarak aynı doğrultuda artmaz**. Yani **kur farkı, faiz gibi zamanın doğrusal bir fonksiyonu değildir**; bu yüzden borcun vadesine kadar doğrusal olarak artmasını bırakın tutar itibariyle negatif (anaparada değer kaybı şeklinde) de çıkabilir. **Acmaz da burada yatmakta, dövizli kullandırmanın (hizmeti verenin) aleyhine kur farkı çıkması halinde Vergi İdaresi, dövizli borcu kullananın (hizmeti alanın) dövizli alacağı olana (hizmeti verene) hizmet faturası kesmesini, bu faturada da kur farkı üzerinden KDV hesaplanmasını talep etmektedir**. Bu talep, aşağıda tarafımızdan uyarlanmış nitelikteki Vergi İdaresinin örneğinde görüleceği üzere pek çok bakımdan **iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan** durum niteliğindedir.

Örnek:12. (A) Ltd. Şti., (B) A.Ş.'ye 15.08.2018 tarihinde mal tesliminde bulunmuş, bu teslim ile ilişkin 1.000 Dolar üzerinden 180 Dolar KDV hesaplamıştır. Teslim tarihinde döviz kuru 5.75 TL, KDV oranı % 18 iken 6 ay sonra (15.02.2019 tarihinde) yapılan ödeme sırasında döviz kuru 5,25 TL, KDV oranı da -diyelim ki Kanunun verdiği yetki kullanılarak yürütme organı tarafından alınan karar çerçevesinde- %10 olmuştur. Buna göre, teslim konu malın bedeli +KDV tutarı olan 1.180 Dolar borç üzerinden (A) Ltd Şti adına ortaya [(5.75TL 5.25TL)x1.180.-\$=] 590.-TL **negatif kur farkı**, (B) AŞ adına da 590.-TL **pozitif kur farkı** çıkmıştır. Bu durumda Vergi İdaresi, ortaya çıkan pozitif kur farkı üzerinden (590.-TL x %18=)106.20TL KDV hesaplanması ve bu yüzden (B) AŞ tarafından, (A) Ltd Şti'ne düzenlenecek kur farkı faturasında bu hususun belgelendirilmesi istenmiştir. Bu şekilde yapılacak kur farklarının KDV'ye tabi tutulması halindeki bir vergilendirmede,

*Para (döviz) kullandırma (kiralama) hizmeti veren ve dolayısıyla da işleme ilişkin **KDV'nin mükellefi (A) Ltd. Şti. olması gerekirken**, Kanunun

²⁸ Paranın zaman değeri, bugün alınacak bir para gelecekte alınacak aynı miktardaki paradan daha değerlidir. Çünkü hazır olan satın alma gücünden vazgeçilmesinin (mahrumiyetin) bir bedeli olacaktır.

aksi hükmüne rağmen, işlemde parayı (döviz) kullanma hizmeti alan (B) AŞ, **KDV'nin mükellefi** olmuştur. İşlem, **Kanunun “mükellef” başlıklı hükmüne açıkça aykırı niteliktedir.**²⁹

***Para (döviz) kullandırma hizmeti veren ve dolayısıyla da işleme ilişkin fatura düzenlemesi gereken ödevli (A) Ltd. Şti. olması gerekirken,** Kanunun aksi hükmüne rağmen, işlemde parayı (döviz) kullanan (kiralama hizmeti alan) (B) AŞ, **fatura düzenleyen kişi** olmuştur. İşlem, **Kanunun “fatura” başlıklı hükmüne açıkça aykırı niteliktedir.**³⁰

*Kanun, kur farklarının bağımsız bir teslim/ifa işleminin bedeli olan **“KDV matrahına dâhil olan unsur”** kapsamında KDV'ye tabi tutulmasına amir iken kur farkları söz konusu teslim/ifa işleminden tamamen **bağımsız “para kullandırma” (kiralama) hizmetinin ifası** kapsamında KDV'ye tabi tutulmuştur. İşlem, **Kanunun “matraha dahil olan unsur” hükmüne açıkça aykırı niteliktedir.**

*İşlemin gerçek mahiyeti, bir hizmetin(KDVK md 4/1.) **ifası niteliğinde değildir.** İşlemin gerçek mahiyeti, (A) Ltd. Şti.'nin mal teslimi işleminden doğan **dövizli bir borcun,** (B) AŞ tarafından **vadesinde ödenmiş olmasıdır.** **Ödeme işlemi, ticari hayatta “tahsilat makbuzu” ile belgelendirilir. İşlem, ödeme işlemindeki ticari icaplara açıkça aykırıdır.**

*Teslim işleminin teslim alan tarafında olan (B) AŞ, sadece dövizli olan borcunu vadesinde (A) Ltd Şti'ne ödemiş, hatta (A) Ltd Şti'ne döviz (para) kullandırmamış olmasına (hizmet vermiş de sayılmamasına) rağmen, işlemde lehine kur farkı çıktığı gerekçesiyle gerçek durumun aksine **bir finansman hizmeti ifasında bulunmuş** gibi **kur farkı geliri faturası** düzenlemiştir. Vergi İdaresince yapılması önerilen işlem, **sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı nitelikte** fatura düzenlemiş olma fiili kapsamında değerlendirilebileceğinden, Kanunla açıkça tanımlanmış **kaçakçılık vergi suçu**³¹ eylemi mahiyetindedir.

***Bir vergilendirme işleminde vergilendirmenin zorunlu öğeleri vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda eksiksiz bulunmalıdır.** Vergi İdaresi, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek

29 “Katma Değer Vergisinin Mükellefi: a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar, ...dır.” (KDVK md 8/1.a.)

30 “Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.” (VUK md 229.)

31 “Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.” (VUK md 359/1.a.) “Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.” (VUK md 359/1.b.)

ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanmasını öngörmektedir.³² Buna göre (15.02.2019) tarihinde ortaya çıkan kur farkı gelirine, faturanın düzenlendiği (15.02.2019) tarihinde yürürlükteki (örneğe göre %10 oranlı) KDV oranı değil, mal tesliminin yapıldığı (15.08.2018) tarihinde yürürlükteki (örneğe göre %18 oranlı) KDV oranı **uygulanacaktır**. Bu tarihlerde KDV vergi oranlarının farklı olması halinde, vergilendirmeye ilişkin “vergi (kur farkını) doğuran olay–uygulanacak KDV oranı” öğeleri arasında **zaman uyumsuzluğu** ortaya çıkacaktır. İşlem, vergileme tekniğinin (vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte geçerli olan vergi oranının uygulanması) **icaplarına açıkça aykırıdır**.

*Yapılan dövizli borcun ödeme işleminden (A) Ltd Şti aleyhine fakat (B) AŞ lehine **590.-TL kur farkı çıkmıştır**. Gerçekleştirilen işlemde, vergiye tabi işlem bir mal teslimi işlemiyse bu işlemin KDV mükellefi, para (döviz) kullandırma suretiyle verilen finansman hizmeti işlemiyse bu işlemin de KDV mükellefi, **590.-TL negatif kur farkı geliri elde eden (A) Ltd Şti**’dir. Nasıl düşünülürse düşünülün, (B) AŞ’nin Kanun gereği mal teslimini/hizmet ifasını vergilendiren KDV’nin mükellefi olması mümkün değildir. Vergi idaresi 590.-TL pozitif kur farkı geliri elde ettiği gerekçesiyle (B) AŞ’yi vergilendiremez; bir gelirin elde edilmesi KDV’nin konusu olmadığı gibi, kur değerlerinin değişimi nedeniyle doğan bu gelir KDV’nin matrahı da olamaz. Zira (B) AŞ kur farkı gelirini bir malın ve hizmetin bedeli olarak elde etmemiştir. Tüm yasal gerekliliklere rağmen Vergi İdaresinin KDV sistematüğünü allak bullak etmesi, Hazineye doğrudan vergi geliri kazandırmak amacından da kaynaklanamaz.³³ Zira **(B) AŞ’nin** elde ettiği 590.-TL kur farkı geliri üzerinden **hesapladığı 90.-TL tutarındaki KDV, (A) Ltd Şti için “indirilecek KDV” anlamına gelmektedir**. Yani meşru zeminde hesaplanan $(1\ 000.-\$ \times 5.75\text{TL} = 5\ 750.-\text{TL} \times \%18 =) 1\ 035.-\text{TL}$ tutarındaki KDV’nin 90.-TL’sine, mal ve hizmet olmadan düzenlenen faturada gösterilen nitelikteki KDV’ye **indirilecek KDV statüsü verilmektedir**. İşlem, **Kanunun “vergi indirimi” hükmüne açıkça aykırıdır**.³⁴

32 KDV Genel Uygulama Tebliği III-A/5.3 Kur Farkları bölümü

33 KDV’nin bir tüketim ve tüketicinin vergisi olduğu, ticari işletmelerin de gerçek KDV yükümlüsü olmadıkları, sadece verginin tahsiline aracı olan yasal yükümlü oldukları hususu dikkate alınırsa, işletmelerce fiilen indirilemeyen ve sonraki dönemlere devrolunan KDV’nin bu mükelleflere sadece diğer vergi borçlarına mahsuben iadesi şeklinde yapılması, bu şekildeki yılı içinde mahsuben iadenin yapılamaması halinde iadenin izleyen yılla sınırlandırılması, işletmeleri gerçek anlamda KDV yükümlüsü yapmaktadır. Oysa bir vergi alacağında zaman aşımı 5 yıllık süre ile sınırlıdır.

34 “1. Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler:

*Kanun lafzı, 2019 Ocak ayından bu yana kur farklarını matraha dâhil olan unsur mahiyetinde görmüştür. Bu düzenlemeden Vergi İdaresi, sadece gerçekleşmiş olan malın teslim bedeli olan KDV matrahının bir parçası niteliğinde olan kur farkını değil, ayrıca mal tesliminden doğan dövizli borcun bir parçası olarak ortaya çıkan kur farkını da anlamıştır. Vergi İdaresi yaklaşımına göre kur farkını vergilendirebilmek için dövizli borcu doğuran kaynağının vergiye tabi bir teslim/ifa olması yeterlidir. Oysa Kanun bir işlemi vergilendirebilmek için böyle bir şart öngörmemektedir. Bir işlemin KDV'ye tabi tutulabilmesi için, o işlemin vergi konusuna girmesi gerekir. Bu cümleden olarak **KDV'nin vergilendirme konusuna giren işlemler mal teslimi ve hizmet ifası işlemleridir; borç ödeme işlemleri değildir.** Oysa örnek olayımızda (B) AŞ lehine doğan 590.-TL tutarındaki kur farkı, (B) AŞ'nin (A) Ltd Şti'ne olan 1.180.-\$ olan borcunun alacaklıya ödenmesi sonucunda ortaya çıkmıştır. (B) AŞ, borcun kaynağı olan malı teslim eden ya da borç olan dövizli belli bir süre zarfında kullandıran (KDV mükellefi olabilecek) taraf değildir ama **mükellef olmadan sadece borcunu ödemediği için 106.20TL tutarında KDV ödemekle karşı karşıya kalmıştır.** Sadece dövizli bir borcun/alacağın ödeme/tahsil işlemi kapsamında oluşmuş kur değişimlerinden ortaya çıkan kur farkı, KDV'nin vergilendirme konusuna giremez. İşlem vergilendirmenin **konusuna girmediğinden, Kanun hükmüne açıkça aykırıdır.**³⁵

*Vergi İdaresinin kur farklarının KDV karşısındaki durumuna ilişkin anlayışı, sadece dövizli ödemelerle sınırlı değildir; dövizle endeksli ödemeler için de geçerlidir.³⁶ Bu anlayış, işlemde döviz olmasa da yapılan kabul neticesinde borç dövizle endekslenerek varsayılan dövizin cinsine bağlı olarak çıkan kur farkı sonuca göre bu varsayımsal temele dayalı kur farklarını KDV'ye tabi tutmaktadır. Kuşkusuz bu husus gerçekten doğmuş kur farklarından farklı bir anlayışı yansıtmamakta, nihayetinde sadece borcun

a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi, ..." (KDVK md 29/1.)

35 "Türkiyede yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:

1. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,..." (KDVK md 1/1.)

36 "Yurt içinde KDV uygulanmak suretiyle teslim edilen mallara ilişkin olarak,

- KDV dâhil toplam bedelin dövizle endeksli olarak belirlenmesi durumunda vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan kur farkı bedeline iç yüzde oranı uygulanarak,
- Dövizle endeksli toplam bedele KDV'nin dâhil edilmemesi durumunda vergiyi doğuran olay ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan kur farkları üzerinden lehine kur farkı ortaya çıkan mükellef tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanması ve kur farkının ortaya çıktığı dönemde her iki mükellef tarafından genel esaslar çerçevesinde işlem yapılması gerekmektedir." (GİB 08.08.2011 tarih ve KDVK-60/2011-1 sayılı KDV Sirküleri (No:60) Bölüm 4.5.1.)

ödenmesinden kaynaklanan kur değişimlerine bağlı çıkan kur farklarını KDV'ye tabi tutmaktadır. Ancak bu işlemde kur farklarına ilişkin gelir/zararın gelecekte ödenecek olan borç temelinde kararlaştırılan bir bahsin kazanılması/kaybedilmesi olma niteliği daha bir ön plana çıkmaktadır. Yani işlem tamamen ödenecek olan borcun üzerinden **kurulanmış bir kazanç/kayıp belirsizliği** taşımaktadır. Belirsizlik taşıdığı için de bu işlemde de kur farkının mal teslimi/hizmet ifası bedeli ile olan bağlantısı da kopmaktadır; teslim/ifadan doğan **borç**, dövizin ekonomide aldığı değere göre **yenilenmiş** olmakta, tutarı artmakta ya da azalmaktadır.³⁷ **Sonuçta bu işlem borcun tutarı ile ilgili bir hadisedir, çok daha önce gerçekleşmiş olan teslim ve ifa ile bağlantılı bir hadise değildir. Kur farkı, teslim edilen mal ya da ifa edilen hizmetle ilgili bir işlem değildir; KDV matrahı olarak kesinleşmiş bedele ilişkin borcun tutarının “anlaşma kriteri” sonucu artması ya da azalması ile ilgili bir olaydır. Borcun yenilenmesi (tecdit) sonucunda artması ya da azalması, hiçbir şekilde KDV'nin vergilendirme konusuna girmez.**

3.5.Kambiyo işlemi, para ya da para yerine geçen belgelerin değiştirilmesi işlemidir. Bu yönüyle banka ve sigorta şirketlerinin gerçekleştirdikleri kambiyo alım-satım muameleleri, **banka ve sigorta muamelesi vergisinin (BSMV) konusuna girmektedir**. Kambiyo alım-satım muamelelerinde kambiyo satışlarının tutarı **BSMV'nin vergi matrahını** oluşturur.³⁸ BSMV, kambiyo muamelelerinde satış tutarı üzerinden BSMV oranı uygulanarak hesaplanır. Ancak kambiyo muamelelerinin satış tutarına uygulanacak BSMV oranı, 2008/13459 sayılı BKK ile (0) sıfır olarak saptanmış olduğundan, 15.05.2019 tarihine kadar döviz satışlarından BSMV tahsil edilmemiştir. “Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi” (BSMV) oranının tespitine ilişkin 1106 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (Resmi Gazete, 15.05.2019 tarih ve 30775 sayılı) ile banka, sigorta şirketleri, döviz bürosu veya banker sayılanların kambiyo muamelelerinde satış tutarı üzerinden **binde 1 oranında**

37 Yenileme(tecdit) yeni bir borç kurmak suretiyle eski borcun ortadan kaldırılmasıdır. Yenileme yoluyla borçlu eski borcundan kurtulmakta, fakat eskisinin yerine yeni bir borç altına girmekte, alacaklı da eski alacağından vazgeçerek yeni bir alacak elde etmektedir.(Turgut AKINTÜRK, Borçlar Hukuku Beta Yayınları, İstanbul 2006 sh 165.) “Yeni bir borçla mevcut bir borcun sona erdirilmesi, ancak tarafların bu yönde ki açık iradesi ile olur.” (TBK md 133/1.) Taraflar dövizli borcun vadesinde ödenmesinden kaynaklanacak olan kur kaybı ya da kazancını, özgür iradeleri ile peşinen kabul ettikleri düşünülürse, kur değişimleri çerçevesinde oluşacak yeni borcun hukuken eski borcun yerine geçtiği açıktır.

38 Gider Vergileri Kanunu md 31/2. “Yabancı para üzerinden yapılmış olan muamelelere müteallik vergi matrahlarının tayin edilmesinde Maliye Vekâletince her altı ayda bir tespit edilecek kurlar nazara alınır.” (6801 sayılı Gid.V.K. md 32.)

BSMV alınması kararlaştırılmıştır. Dolayısıyla döviz **satışlarında dolaylı vergilemenin gerçekleştirildiği alan**, Türk vergi sisteminde **KDV değil BSMV'dir**. Nitekim BSMV kapsamına giren işlemler, **vergi mükerrerliğine** yol açmaması bakımından, **Kanunla KDV'den müstesna tutulmuştur.**(KDVK md 17/4.e.) Bu kuralın düzenlenmesi yetmemiş, ayrıca bu kavram kapsamında değerlendirilebilecek **“döviz, para, damga pulu, değerli kâğıtlar, hisse senedi, tahvil, varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikaları”** teslimleri de KDV'den müstesna tutulmuştur.(KDVK md 17/4.g.) Hâl böyle iken, döviz alım satımından doğan kur farkları, Kanunda düzenlenen “KDV matrahına dâhil olan unsur” hükmü **kisvesi altında** fakat gerçekte KDV matrahına dâhil olan unsur mahiyetinde değerlendirilmeksizin **sanki bağımsız bir (para) kiralama hizmeti ifası varmış** gibi KDV'ye tabi tutulmak istenmiştir. Dolayısıyla dövizli işlemlerin KDV'ye tabi tutulmak istenmesi, Türk vergi sisteminin yapısına da aykırıdır.

IV-SONUÇ

4.Yukarıda yapılan ayrıntılı örnek ve açıklamalara göre Kanunla yapılan düzenleme sonucunda kur farklarının KDV matrahına dâhil olan unsur kabul edilmesine ilişkin hükmün uygulamaya yansıyan sonuçları aşağıda özetlenmiştir.

4.1. **7161 sayılı Kanunun** 18. madde hükmüyle KDVK md 24/1.c. hükmüne eklenen **“kur farkı” ibaresi**, Türkiye’de “ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler” kapsamında **yeni bir hukuki durum yaratmamıştır.**(KDVK md 1/1.) Zira Kanun, kur farkını, bir mal teslimi ve hizmet ifasının karşılığı olan bedel (matrah) olarak düzenlememiş, sadece matrahın bir unsuru, tamamlayıcı parçası olarak düzenlemiştir. Kanuna göre teslim ve ifa işlemlerinin karşılığını teşkil eden bedel, ancak KDV matrahı olabilir(KDVK md 20/1) ve bu bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilir.(KDVK md 26.) Dolayısıyla dövizli işlemlerde KDV matrahı, işlemin karşılığını teşkil eden dövizli bedelin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden hesaplanan tutarıdır. Bu husus, kur farkını **ithalatta matrah** kapsamında özel olarak saymış olan Kanun hükmüne rağmen de geçerlidir.(KDVK md 21/1.c.) Zira **tüm avans olarak yapılan dövizli ödemelerden kaynaklanan kur farkları**, bu hüküm çerçevesinde dövizli bedelin cari kur üzerinden hesaplanan tutarı içinde yer

alır; matrahın belirlenmesinde ayrıca kur farkı hesaplamasına ihtiyaç kalmaz. **Dolayısıyla 7161 sayılı Kanunla getirilen KDV matrahına dahil olan unsur kapsamında kur farkının KDV bakımından vergilendirilmesi kuralı, KDV mükellefleri bakımından ancak dövizli avans ödemelerinden doğan kur farkları için uygulanabilir niteliktedir.**

4.2.KDV yönünden yaşanan vergi ve kur farkı sorunu, Vergi İdaresinin kur farkını vade farkı gibi değerlendirme anlayışından kaynaklanmıştır. **Oysa vade farkı ile kur farkı, yukarıda açıklandığı gibi aynı mahiyette, benzer işlemler değildir.** Vergi İdaresinin yapmış olduğu bu değerlendirme, yasa hükmünün olanak tanıdığı “kıyas yapma iznine” rağmen, kıyas³⁹ niteliğinde bile olmamıştır. Nitekim “matraha dâhil olan unsur” olarak **kur farkını, mal teslimi/hizmet ifasının bir parçası olarak vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda KDV’nin matrahına katmak fiilen ve hukuken imkânsızdır.** Bu imkânsızlık Vergi İdaresi tarafından aynı anda bir araya gelmesi gereken vergilendirme öğeleri esnetilerek örneklendirilmeye çalışılmıştır. Sonuçta **vergiyi doğuran olaydan sonra ödenmesi gereken dövizli borçlarla/alacaklarla ilgili kur farklarını KDV’ye tabi tutabilmek, yukarıda örneklerle de açıklandığı gibi, ancak bir dizi sorunlar-çelişkiler manzumesidir; hukuka uygun nitelikte bir vergilendirmeden uzaktır.** Zaten hukuk da ifade imkânsızlık bulunan hallerde, sorumlusundan kurala uyum yükümlülüğünü kaldırmaktadır. **Bu itibarla teslim ve ifa işleminden kaynaklanan dövizli borçlar/alacaklar için ortaya çıkacak kur farkları, fiilen ifade imkânsızlık bulunması nedeniyle KDV mükellefi tarafından “KDV matrahına dâhil olan unsur” olarak hiçbir şekilde vergilendirme konusu yapılamaz.**⁴⁰

4.3.Aslına bakılırsa bir **tüketim vergisi** olarak **mal ve hizmetleri vergilendiren KDV’nin** konusuna, mal ve hizmetlerin karşılığını teşkil eden bedel olarak ödenen ister ulusal isterse yabancı para, işin doğası gereği zaten **girmez. Buna rağmen** yani mal ve hizmetin yanı sıra karşılığında verilen

39 Kıyas, iki işlemi bir tutma, denk sayma demektir.

40 “Hukuk devletinin temel ilkelerinden biri “hukuk güvenliği” ilkesidir. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Hukuk devletinde kanun metinlerinin ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. “Belirlilik” ilkesine göre ise yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir tereddüde ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir.” (Anayasa Mahkemesinin 18.06.2013 tarih ve E:2012/157 K:2013/79 sayılı Kararı)

paranın da paranın değer değişimlerinden kaynaklanan değer farklarının oluşması sebebiyle KDV yönünden vergilendirilmesi, “**bir koyundan iki post çıkarma**” anlayışına hizmet eder. Denilebilir ki kur farkı KDV’ye tabi tutulmakla paranın (dövizin) kendisi değil paranın (dövizin) getirisi vergilendirilmektedir. Dolayısıyla kur farkı da vade farkı gibi bir gelirdir. Doğrudur, kur farkı da vade farkı da bir gelirdir, ama KDV bir tüketim vergisidir; bir gelir vergisi değildir. Vade farkının KDV matrahına dâhil olan unsur olarak vergilendirilmesi, teslim/ifa bedeli kavramının esnetilmesini engellemek için konmuş **bir vergilendirme güvenlik önlemidir; faturadaki KDV matrahını çeşitli (vade farkı, fiyat farkı vb.) adlarla törpülenmesinin önüne geçmeyi amaçlar**. İlgili madde gerekçesi de bu doğrultudadır. Bu cümleden olarak Kanunda hüküm olmasa bile, mal teslim bedelinin yanı sıra ayrıca teslim faturasında alıcı “kur farkı” adıyla ek olarak borçlandırdıysa, Kanuna göre böyle bir durumda düzenlenmiş olan faturada KDV matrahı iki unsurun (teslim bedeli + kur farkı tutarı) toplam tutarı olacaktır. “Matraha Dâhil Unsurlar” başlıklı KDVK md 24. hükmünü, “Vergiye Doğuran Olay” başlıklı KDVK md 10/1.b. bendindeki “Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi” hükmü ile bağlantılı ve onun bir simetrisi olarak düşünmek gereklidir. **Bu itibarla kur farkları, mal teslimi ve hizmet ifasından kaynaklanan bir bedel niteliğinde olmadığı için KDV’ye zaten tabi tutulamaz**. Bu sonuç, “kur farkı” ibaresi, yürürlüğe konacak bir yasal düzenleme ile Kanunun “Teslim” ve “Hizmet” başlıklı hükümlerine eklense dahi geçerlidir.

4.4.Ez cümle; teslim veya ifa ile ilgili vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda bedelle ilgili olarak ortaya çıkmış olan kur farkları KDV’nin matrahına dâhildir, bu kur farkları sadece bu kapsamda KDV’ne tabi tutulur. Teslim veya ifa ile ilgili vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andan sonra bedelle ilgili olarak ortaya çıkan kur farklarının gerçekleşmiş vergiyi doğuran olayla bir ilgileri kalmadığından matraha dâhil olan unsurla bir ilgisi ve ilişkisi kalmaz; vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda da fiilen ve hukuken KDV’nin matrahına dâhil edilemez ve hiçbir şekilde KDV bakımından vergilendirmenin konusu yapılamaz.

KAYNAKÇA

- Akıntürk, Turgut(2006). *Borçlar Hukuku*, İstanbul : Beta Yayınları
- Aliefendioğlu, Yılmaz(2009) Anayasa Mahkemesi Işığında yokluk ya da Yok İşlem. *TBB Dergisi* 81.
- Anayasa Mahkemesi (09.04.1991) *E:1990/36 K:1991/8 sayılı Kararı*.
- Anayasa Mahkemesi (18.06.2013) *E:2012/157 K:2013/79 sayılı Kararı*
- Anayasa Mahkemesi (30.12.2014). *Necmiye Çiftçi ve Diğerleri Kararı* (Başvuru No:2013/1301)
- Anayasa Mahkemesi (GK) (25.10.2018) İskenderun Demir Çelik AŞ Kararı (Başvuru No: 2015/941)
- Arslan, Erdoğan (2009). Kur Farkları KDV'ye Tabi Tutulamaz. *Vergi Dünyası*, 335.
- Arslan, Erdoğan(2019) Bir Danıştay Kararının Düşündürdükleri: Garabet Mi, İsalet Mi? *Vergi Dünyası*, 452.
- Arslan, Erdoğan(2019) Örneklerle Kur Farklarının KDV'ye Tabi Tutulması Sorunu. *Yaklaşım Dergisi* 316.
- Çelik, Celal(2011) *Türk Vergi Sisteminde kur Farklarının Vergilendirilmesi*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi) Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Danıştay 8. Dairesi (07.12. 1961) *E. 3969, K. 3969 sayılı Kararı*
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (13.12.2017). *E:2017/548, K:2017/606 sayılı Kararı*
- Göller Öcal, Ezel(2019) Kur Farkları KDV Matrahının Bir Unsurudur. *Vergi Dünyası*, 451.
- Gözler, Kemal(2008) *Hukuka Giriş* Bursa : Ekin Basım Yayın
- Özçelik, Ş. Barış(2014) Sözleşmeden Doğan borçların İfasında Hukukî İmkânsızlık ve Sonuçları. *AÜHFD*, 63 (3)
- Uler, Yıldırım(1970) İdari Yargıda İptal Kararlarının Sonuçları. Ankara : Sevinç
- Yayla, Ahmet(2015) Fiili veya Hukuki İmkânsızlığın İdari İşleme Etkisi Üzerine Bir Deneme. *D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi* 17,(2) : 2015.