

Vade ve Kur Farklarının Özel Tüketim Vergisi Karşısındaki Durumu

İBRAHİM ÖZDEMİR
E. Hesap Uzmanı, YMM

YRD. DOÇ. DR. MUSTAFA ÇELEN
Marmara Ün. İ.İ.B.F. Maliye Bölümü

1980 sonrası dönemde Katma Değer Vergisinin (KDV) ihdasından sonraki en büyük vergi reformu yine dolaylı vergiler alanında Özel Tüketim Vergisinin (ÖTV) konulmasıyla yaşanmıştır. 1 Ağustos 2002 tarihinde yürürlüğe giren bu kanun vasıtasıyla dağılık bir yapıda varolan çeşitli gider vergilerinin tek bir yapıda toplanıp sistemin basitleştirilmesi amaçlanmaktadır. ÖTV uygulamasının diğer bir nedeni de (belki de en önemlisi) Avrupa Birliği müktesabatına uyumun sağlanabilmesidir.

Genel anlamda baktığımızda ÖTV belirli mallar üzerinde üretim ve tüketim zincirinin belirli bir aşamasında alınan, tek aşamalı bir tür gider vergisidir. Bu verginin konmasıyla birlikte Akaryakıt Tüketim Vergisi, Akaryakıt İstikrar Payı Kesintisi, Taşıt Alım Vergisi, Ek Taşıt Alım Vergisi, motorlu taşıtlar için ödenen; Çevre Fonu, Trafik Tescil Harcı, Eğitime Katkı Payı, Özel İşlem Vergisi, tütün ürünleri, alkollü içkiler ve kolalı içecekler üzerinden alınan Ek Vergi, Savunma Sanayi Destekleme Fonu, Malül, Şehit, Dul ve Yetim

Payı, Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi, Mera Fonu ve Federasyon Payı, lüks mallar üzerinden alınan yüzde 26 ve yüzde 40 oranındaki KDV uygulamadan kaldırılmıştır.

ÖTV'ye tabi olan mallar niteliklerine göre dört ayrı listede gösterilmiştir. Bu listeler Türk Gümrük Tarife Cetvelinde yer alan GTİP numaralarına göre şekillenmiştir. ÖTV Kanununda hizmet ifasına yönelik herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Diğer bir ifade ile şu andaki mevzuat gereğince hizmet ifası ÖTV'ye tabi değildir.

(I) sayılı liste; akaryakıt ve türevleri, LPG, doğalgaz, madeni ve baz yağlar ve solvent türevlerinden meydana gelirken, (II) sayılı liste ise; tescile tabi olan ve olmayan kara, (traktörler hariç olmak üzere) deniz ve hava taşıtlarından oluşmaktadır. (III) sayılı listeye baktığımızda tütün ürünleri ile kolalı ve alkollü içkileri kapsadığı görülmektedir. Son olarak (IV) sayılı liste ise taşıt araçları dışında daha önce standart oranın üzerinde yüzde 26 ve yüzde 40'lik KDV'ye tabi; Oyun makinaları,

pornografik yayınlar, kürk ve benzeri aksesuarlar, havyar, ses ve görüntü aktarımına yarayan araçlar, silahlar, değerli süs eşyaları, avizeler, kristal mutfak eşyaları, parfümeri ürünleri v.b. mallardan oluşmaktadır.

ÖTV'sinin uygulanmaya başlamasıyla birlikte ÖTV'ye tabi mallarda vade ve kur farklarının nasıl vergileneceği bir sorun olarak ortaya çıkmıştır. Biz bu çalışmada genelde ÖTV'ye tabi bütün mallarda, özelde ise II sayılı listede bulunan kayıt ve tescile tabi motorlu araçlarda matrahın belirlenmesinde önemli bir unsur olan vade ve kur farklarını incelemeye çalışacağız. Bunu yaparken ÖTV Kanununun matrahın belirlenmesine yönelik 11. maddesinin ikinci bendindeki atfa dayanarak KDV Kanununun 24. maddesi (c) bendi de analize tabi tutulacaktır.

I. ÖTV'NİN MATRAHI

ÖTV'nin matrahı Kanunun 11. maddesinde ekli listelerde yer alan her bir mal grubuna göre ayrı ayrı belirlenmiştir. Buna göre (I) sayılı listedeki mallar için vergi tutarının hesaplanmasında esas alınan o malın ağırlığı veya hacmi-

dir. Bu ağırlık veya hacime bağlı olarak maktu bir vergi tahakkuk ettirilecektir.

(II), (III) (tütün mamûlleri hariç) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar için verginin matrahı ise; bunların teslimi, ilk iktisabı ve ithalinde, hesaplanacak ÖTV hariç KDV matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül edecektir. Bu çerçevede KDV Kanununun 20. maddesinde tanımlandığı haline gidersek *matrah mal teslim ve hizmet ifa işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir. Bedel deyimi, mal teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veya hut 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 eder.*

Burada KDV'nin matrahına ÖTV'nin dahil edilmesi, diğer bir ifade ile vergiden vergi alınması gibi bir durum ile karşılaşılmaktadır. Bu durumun KDV mevzuatı bakımından düzenlenme dahilinde bir yapı arz ettiği söylenebilir. KDV kanununun 24. maddesinin (b) bendinde KDV matrahına dahil unsurların içerisinde vergi, resim, harç, pay, fon karşılıkları sayılmaktadır. Ayrıca Türk Vergi Mevzuatında vergiden vergi alınmasına yönelik uygulamalara daha önce de rastlamak mümkündür. Örnek vermek gerekirse, ÖTV'nin yürürlüğe girmesi ile uygulamadan kaldırılan Akaryakıt Tüketim Vergisi ve KDV'nin 60. maddesinde belirtilen ek vergi KDV matrahına dahil edilmekteydi.¹ Bu durumun ortaya çıkmasında ÖTV'nin

belirli mal gruplarını kapsayan bir dolaylı vergi olmasına karşın KDV'nin genel nitelik taşıyan bir dolaylı vergi olmasından kaynaklanmaktadır.

(III) sayılı listedeki mallardan tütün mamûllerinde ise, matrah; bunların nihai tüketicilere perakende satış fiyatıdır. Burada nihai tüketicinin ödeyeceği perakende satış fiyatı, ÖTV, KDV ve benzeri bütün vergi ve yükümlülükleri içerecektir.

Yukarıda ifade edilen (II), (III) (tütün mamûlleri hariç) ve (IV)

Burada KDV'nin matrahına ÖTV'nin dahil edilmesi, diğer bir ifade ile vergiden vergi alınması gibi bir durum ile karşılaşılmaktadır. Bu durumun KDV mevzuatı bakımından düzenlenme dahilinde bir yapı arz ettiği söylenebilir.

sayılı listelerdeki mallar için ÖTV'nin matrahının belirlenmesindeki ölçüt olan KDV matrahı; mal teslimi ve hizmet ifası ile ilgili bazı unsurları kapsarken, bazı unsurlar kapsamın dışında kalmaktadır.

II. ÖTV MATRAHINA DAHİL OLAN UNSURLAR

ÖTV matrahına dahil olan unsurların KDV matrahına dahil

olan unsurlardan oluştuğu düşünüldüğünde öncelikle KDV matrahına dahil olan unsurlara bakmak gerekecektir. KDV'nin matrahına dahil olan unsurlar ilgili kanununun 24. maddesinde üç bent halinde düzenlenmiştir. Buna göre aşağıda yazılı unsurlar matraha dahildir:

a) Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri,

b) Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar,

c) Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler.

Kanun metninden de görüleceği gibi vade farkının KDV matrahına (dolayısıyla ÖTV matrahına) dahil olacağı ortaya konmuştur. Lafzi ifade de, sadece vade farkının KDV matrahı kapsamında olduğu söylenmekte kur farklarına dair herhangi bir ibare bulunmamaktadır.

Ülkemizde otuz yıla yaklaşık süreçte yaşanan enflasyon, Türk Lirasının, gerek değişim ve değer ölçme gerekse değer saklama fonksiyonunu tam olarak gerçekleştirebilmesine imkan tanımamaktadır. Ayrıca ticari işlemler nakit ödemelerden daha ziyade vadeli işlemlere dayanmaktadır. Vadeli çalışan bir piyasada, fiyatlar genel düzeyindeki artışın sürekli ve yüksek seviyede olduğu bir durumda kaçınılmaz olarak mal ve hizmet fiyatlarının ödeme vadesine göre

1 Uğur Doğan, 100 Soruda Özel Tüketim Vergisi, Vergi Sorunları Dergisi Özel Eki, Sayı: 167, Ağustos 2002, s. 35

değiştirdiği değişik fiyatlandırma rejimleri söz konusu olmaktadır. İşte mal ve hizmetin peşin fiyatı ile vadeli satışlarda uygulanan fiyatı arasındaki tutar vade farkını oluşturmaktadır. Bu farkın belirlenmesindeki en önemli ölçüt paranın zaman maliyetidir. Özellikle kriz dönemlerinde paranın zaman maliyeti aylık olarak yüzde 10'ları bile aşabilmektedir. Böylelikle alım satıma konu olan mal ve hizmetin peşin fiyatı yanında vadeye göre, bu fiyatı aşan düzeylerde bir vade farkı maliyet unsuru olarak, karşımıza çıkabilmektedir.

Gerek yüksek enflasyon ortamı, gerekse ülke ekonomisinin dışa açılmasına bağlı olarak ticari işlemlerde yabancı paraların kullanılmasına başlaması, bu paraların Türk Lirası karşılıklarındaki değişime bağlı olarak kur farkı olgusunu ön plana çıkarmaktadır. Özellikle 11.08.1989 tarihinde Türk Parasını Koruma Kanunu çerçevesinde 32 nolu Karar ile yapılan değişiklik Türk Lirasının yabancı paralara karşı tam konvertibilite kazanmasına imkan sağlamış ve dövizli işlemlerin yurtiçi ve yurtdışı piyasalarda rahatça yapılabilmesinin yolunu 4. maddesinin (b) bendi ile açmıştır. Bahse konu bent hükmü şöyledir.

"Türkiye'de yerleşik kişilerin beraberinde döviz bulundurmaları, bankalar, özel finans kurumları, yetkili müesseseler, PTT ile kıymetli maden aracı kuruluşlarından döviz satın almaları, dövizleri bankalarda açacakları döviz hesaplarında tutmaları, efektif olarak kullanmaları, bankalar ve özel finans kurumları vasıtasıyla yurt içinde ve yurt dışında tasarruf etmeleri serbesttir."

Yukarıda anılan hükme karşın Hazine Müsteşarlığı, konu ile ilgili tam bir açıklık olmamakla birlik-

te, Türkiye'deki alım-satım ve sözleşmelerin döviz olarak yapılsa bile, ödemelerin Türk Lirası olarak yapılması gerektiği şeklinde görüş açıklamıştır. Ancak uygulamada, ülke içinde dövizli işlemlerin yaygın olarak yapıldığı bilinmektedir. Ayrıca bu durumlarda ödemeler Türk Lirası olarak yapılsa bile döviz endeksli olarak yapıldığında, kur farkı oluşumu yine gündeme gelmektedir.

Yapılan bu değişiklikten günümüze gerek uygulanan kur ve borçlanma rejimine bağlı olarak yaşa-

Vadeli çalışan ekonomik ilişkiler zinciri içerisinde dövizle bağlı fiyatların değişmesi bu değer üzerinde şekillenen KDV ve ÖTV gibi vergilerin değerini etkileyebilecektir.

nan krizler gerekse siyasi ve ekonomik ortamların yarattığı istikrarsızlıklar nedeniyle Türk Lirasının yabancı paralara karşı değerinde devamlı dalgalanmalar yaşanmıştır. Yerli para birimindeki dalgalanmalar paranın temel fonksiyonu olan hesap birimi, değişim ve değer saklama işlevlerini kısmen kaybetmesine sonuç olarak da bu işlemlerin dünya yüzeyindeki baskın para birimleri olan Amerikan Doları ve Avrupa Euro'suna kaymasına neden olmuştur. İktisat literatüründeki ismiyle yerli para

yabancı parayla ikame edilmiş, diğer bir ifade ile ekonomi dolarize olmuştur. Bu yapı en önemli iktisat politikası aracı olan para politikasının ve Merkez Bankası'nın ekonomideki yönlendirici işlevini azaltırken aynı zamanda kamu otoritesini para basma gelirlerinden (senyoraj) mahrum etmektedir. Türkiye ekonomisindeki dolarizasyonun boyutlarının ölçülmesinde kullanılabilecek en basit ölçü Türk Lirası mevduatın döviz mevduatına oranıdır. Şu anda bu oran döviz tevdiat hesaplarının lehinedir. Buradan Türkiye ekonomisinin yarından fazlasının dolarize olduğu söylenebilir.

Yaşanan bu gerçeğin ekonomik ilişkilere yansımaları ise, mal ve hizmet alış satışının Amerikan Doları veya Euro üzerinden yapılmasıdır. Vadeli çalışan ekonomik ilişkiler zinciri içerisinde dövizle bağlı fiyatların değişmesi bu değer üzerinde şekillenen KDV ve ÖTV gibi vergilerin değerini etkileyebilecektir.

Şimdi sırasıyla vade ve kur farklarının KDV ve dolayısıyla ÖTV matrahına dahil edilip edilmeyeceğini tartışabiliriz.

III. VADE FARKLARININ ÖTV KARŞISINDAKİ DURUMU

Bilindiği üzere mal ve hizmet satışları nakit olarak gerçekleştirileceği gibi, taksitle veya vadeli yapılabilir. Taksitli veya vadeli satışlar nedeniyle, peşin satışlara nazaran ek bir maliyet olarak vade farkı doğmaktadır. Diğer yandan taksitlerin veya vadeli satışta ise bedelin, belirlenen tarihte ödenmemesi nedeniyle müşteriden alınan ek bedel de vade farkıdır. Başka bir deyişle vade farkları; mal bedelinin, malın teslim edildiği tarihten daha sonra tahsil edilmesi

dolayısıyla alınan bir tür faiz, bir gecikme zammıdır.²

Vade farklarının KDV'ne tabi olacağı konusunda açık kanun hükmü bulunmaktadır. ÖTV Kanunu'nda ise, bu konuda ayrıca bir belirleme yer almamaktadır. Bununla birlikte, bu konuda KDV Kanununa yapılan atıf nedeniyle, Maliye Bakanlığı görüşünün vade farklarının vergi matrahına dahil unsurlar içerisinde yer aldığı yönünde olduğu anlaşılmaktadır.

Mevcut hukuki düzenlemede vade farklarının, genel olarak, ilgili mal ve hizmet bedelinin bir unsuru sayılarak KDV matrahına dahil olması öngörülmektedir. Satış, peşin yapılabileceği gibi, taksitle de yapılabilir. Taksitli satışta, uygulanan fiyatta vukubulacak artışın, ne kadarının vade farkı ne kadarının mal bedeli olduğu hususunun ise, ayırt edilmesi güçtür. Bu nedenle, genel olarak, vadeli satışlardaki vadeye bağlı ilave bedelin de KDV matrahına dahil olduğu esasında düzenleme ve işlem yapılabilir. Bu bir yönüyle de güvenlik hükmü olarak kabul edilme durumundadır. Mal bedelinin, vade farkı adı ile parçalanıp vergi dışı bırakılmasının önlenmesi amaçlanır.³

Sonradan ortaya çıkan vade farklarında da, uygulamada yukarıdaki anlayış geçerli olmuştur. Yani sonradan ortaya çıkan vade farkları için yapılan ödemeler de mal ve hizmet bedelinin bir unsuru gibi alınıp, KDV matrahına dahil edilmektedir. Bu sonuç yargı kararları ile de desteklenmektedir.⁴

Bu çerçevede, vade farkının, başlangıçta fiyat ve bedele dahil edilmiş veya daha sonra, ayrıca hesaplanarak dekont edilmiş olması arasında fark yoktur. Hatta, normal vade uzatımlarında da vade

Bu nedenle, genel olarak, vadeli satışlardaki vadeye bağlı ilave bedelin de KDV matrahına dahil olduğu esasında düzenleme ve işlem yapılabilir. Bu bir yönüyle de güvenlik hükmü olarak kabul edilme durumundadır. Mal bedelinin, vade farkı adı ile parçalanıp vergi dışı bırakılmasının önlenmesi amaçlanır.

farkı veya vade uzatmaya bağlı fa-

izin, ilgili mal bedelinin akıbetine tabi tutularak KDV'ne tabi tutulması söz konusudur.⁵ KDV Kanununun 24/c maddesinde, vade farkları ve faizin matraha dahil olacağı belirlenmesini de bu anlamda değerlendirmek gerekir.⁶

Ancak, burada vade farkının mal bedeli ile olan ilişkisine bağlı olarak farklı bir yapıda değerlendirmeye tabi tutulabilir. Eğer vade farkı mal bedeline oran ile anlamlı bir değer taşıyorsa (en fazla yüzde 20-25) diğer bir ifade ile ikincil bir unsur olarak değerlendirilebilirse esas mal bedeli ile birlikte ve aynı esaslar dahilinde KDV'ne tabi tutulabilir. İkincil esaslı vade farkı satış bedelinin unsuru olarak faturada gösterilebilir. Buna karşılık vade farkı mal bedelini aşan bir değer taşıyorsa diğer bir ifade ile birincil bir unsur olarak değerlendirilebilirse esas mal bedelinden farklılaşan bir şekilde vade farklarının tahakkuk ettikleri dönemlerde ayrı bir fatura ile KDV'ne tabi tutulması gerekip gerekmediğinin tartışılması gerekir.⁷ Bununla birlikte, Maliye Bakanlığı sonradan ortaya çıkan vade farkları için de aynı yaklaşımı göstermiş ve uygulamayı bu şekilde yönlendirmiştir.

2 Nuri Değer, "Vade farkı Uygulamasının Vergilendirilmesi Sorunu", *Yaklaşım*, Sayı: 94, Ekim 2000, s. 97

3 Yılmaz Özbacı, Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayınları, Ankara, 2002, s. 575

4 Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu, 06.11.1998 tarih, Esas No: 1997/159, Karar No: 1998/326, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 13.03.1998 tarih, Esas No: 1996/379, Karar No: 1998/72, Danıştay Yedinci Dairesi, 04.03.1998 tarih, Esas No: 1997/1867, Karar No: 1998/805, Danıştay Yedinci Dairesi, 14.09.1998 tarih, Esas No: 1997/2195, Karar No: 1998/2796.

5 Maliye Bakanlığı 03.04.1993 tarih ve 27747 sayılı; 07.02.1986 tarih ve 2601024-31242 sayılı; 32.03.1998 tarih ve 12245 sayılı müktezalari; 15.03.1995 tarih ve 13920 sayılı; 21.04.1998 tarih ve 0.54/5400 sayılı müktezalarına dayanarak Abdullah Tolu, "Borcun Geç Ödenmesi Halinde Ortaya Çıkan Vade Farkı, Faiz, Kur Farkında Uygulanacak KDV Oranları", *Yaklaşım*, Sayı: 89, Mayıs 2000, s. 234-235

Vade farkı bir tür finansman hizmeti olarak kabul edildiğinde, bu hizmet bedeline ticari ilişkiye konu olan malın KDV oranı ile değil de, finansman hizmetlerinin tabi olduğu KDV oranı ile vergilendirilmesi gerektiğine dair görüşler de vardır. Maliye Bakanlığı, 30.09.1991 tarih ve 68670 sayılı müktezası

6 Özbacı, a.g.e., s. 575

7 Bu konuda yol gösterici olması hasabiyle KDV ile ilgili 27.05.1993 tarih Esas No: 1992/315, Karar No: 1993/71 Danıştay Dava Daireleri Kararına bakılabilir.

Öte yandan, Maliye Bakanlığı'nca ÖTV için de aynı mantık yürütme tarzının geçerli olduğu anlaşılmaktadır.

ÖTV mevzuatı henüz çok yeni olmasına rağmen Maliye Bakanlığı'nın vade farklarının ÖTV karşısındaki durumuna ilişkin görüşü beyan edilmiştir. Bu görüş ÖTV 1 nolu Genel Tebliğinde verginin beyanını düzenleyen (12.2.1.) bölümünde ortaya konulmuştur. İlgili bölümde aşağıdaki ifade yer almaktadır;

Bu mallar için ilk iktisap işleminden sonra vade farkı uygulanması halinde, vade farkı üzerinden hesaplanacak vergi, ilk iktisaptaki beyannameye atıfta bulunularak, bu beyanname bilgilerine göre düzenlenecek beyanname ile aynı vergi dairesine beyan edilecek ve ödenecektir. Vade farkı için düzenlenen beyanname matrah olarak tahakkuk ettirilen vade farkının yazılacağı tabiidir.

Maliye Bakanlığı, II sayılı liste kapsamına giren mallar için, vadeli satış bedelinin içerisindeki vade farkı ve sonradan ortaya çıkan vade farklarının bir ayırım yapmaksızın ÖTV'ye tabi tutulmasını öngörürken, sonradan ortaya çıkan vade farkının ise, ÖTV'ye tabi olması gerektiği yönünde görüşler mevcuttur.⁸ Bu görüşün temeli sonradan ortaya çıkan vade farkı ve kur farkının satıcının sunduğu bir hizmet olduğu düşüncesi ile ÖTV'ye tabi olmadığına dayanmaktadır. Böylelikle ÖTV 1 nolu tebliğinde belirtildiği gibi vadeli satış işlemlerine bağlı olarak satıcı firma tarafından alınan çek ve se-

neden vadesinde ödenmemesi v.b. nedenlerden sonradan ortaya çıkan vade farkı, kur farkı için ek ÖTV beyanname verilerek vergi ödenmesinin kanuna aykırılık teşkil ettiği ifade edilmektedir.

Ayrıca Tebliğ'de sonradan ortaya çıkan vade farkı ve kur farkı gibi değerler üzerinden hesaplanacak ÖTV için verilmesi gereken ek ÖTV beyannamesinin ne zaman verileceği, bir aylık işlemlere ait ÖTV'nin toplu beyanname ile beyan edilip edilemeyeceğine dair bir düzenlemenin olmadığı ve bu

Sonradan ortaya çıkan vade ve kur farkının hizmet niteliğinde olması nedeniyle, KDV'nin matrahına dahil olurken hizmet ifalarının ÖTV'nin konusuna girmediğinden ÖTV'ye tabi olamayacağı yönünde görüşler vardır.

nedenle, tescile tabi her bir satış işlemi için verilen ilk ÖTV beyanname gibi, bu satışlarla ilgili sonradan ortaya çıkan ve müşteri hesaplarına aktarılan vade farkı ve kur farkı gibi ilave değerler için ek beyanname verilmesinin pratikteki zorluklarına işaret edilmektedir. Böyle bir durumda her ay 100 vadeli araç satan mükellef açısından

değerlendirildiğinde (KDV gibi toplu ÖTV beyanname verilmediğinde) her bir satışa bağlı kur ve vade farkı işlemlerinden dolayı, (müşteriden tahsilat yapılmassa dahi) her gün bir veya birden fazla ek ÖTV beyanname doldurulması ve bu işlemlere ait ÖTV'nin aynı gün bağlı bulunulan vergi dairesine ödenmesi söz konusu olacaktır.

Nitekim konu ile ilgili olarak Bursa Defterdarlığından verilen bir muktezada⁹ motorlu taşıtların ilk tesliminden sonra ortaya çıkan vade farkı, kur farkı gibi değerlerin tahakkuk ettirildiği anda ilgili vergi dairesine ilave bir ÖTV beyanname verilerek ve daha önce verilen 2A Beyannameine ait bilgilere atıfta bulunulmak suretiyle ilave hesaplanan ÖTV'nin de aynı süre içerisinde ödenmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Yukarıdaki görüşün diğer bir dayanağını da sonradan ortaya çıkan vade ve kur farkının hizmet niteliğinde olması nedeniyle, KDV'nin matrahına dahil olurken hizmet ifalarının ÖTV'nin konusuna girmediğinden ÖTV'ye tabi olamayacağı yönünde görüşler oluşturmaktadır. ÖTV Kanununun 11. maddesinin 2. fıkrasında belirtilen KDV matrahını oluşturan unsurların, ilk iktisap ve satış anında dikkate alınması gereken unsurlar olduğu, buna bağlı olarak sadece ilk iktisapta satış bedelinin bir unsuru olarak ortaya çıkan vade farkının ÖTV matrahına dahil olması, sonradan ortaya çıkan vade farklarının ise ÖTV matrahına dahil olmaması gerektiği şeklinde

8 Ali Kılıç, "Sonradan Ortaya Çıkan Vade ve Kur Farklarının ÖTV Karşısındaki Durumu", Yaklaşım, Sayı: 118, Ekim 2002, s. 159-161

9 12 Aralık 2002 tarih B.07.DEF.16.12 sayılı GEL.KDV.300.02.208/5651 numaralı mukteza

yorumlanmasının uygun olacağı ifade edilmektedir.

Bizce de, ilk iktisapta satış bedelinin bir unsuru olarak ortaya çıkan vade farkının ÖTV matrahına dahil olması gerektiği söylenebilir. İlk iktisap sonrasında ortaya çıkan vade ve kur farklarında ise, bu değerlendirme biraz daha zorlaşmaktadır. Zira satışı yapılan mal bedelinin vadesinde ödenmemesi sonucunda ortaya çıkan, vade farkı mal tesliminden doğan borcun anlaşılabilir zamandan daha geç ödenmesi dolayısıyla, ayrıca talep edilen ek bir paradır. Diğer bir ifade ile bu vade farkı, bir tür gecikme cezası veya faizi olarak nitelendirilebilir. Bu durumda, bu türden vade farkının malın bedeli ile ilişkisi son derece zayıflamaktadır. Çünkü burada ortaya çıkan vade farkı ticari ilişkinin başında belli olmayan, sonradan ortaya çıkan, hatta istenmeyen bir durumdur. Bu yönüyle gecikme cezası şeklinde ortaya çıkan vade farkının ÖTV matrahına dahil olmaması gerektiği düşünülebilir.

Yalnız burada ortaya çıkabilecek bir başka sorun da mal bedeli üzerinden hesaplanan vade farklarının hangisinin gerçekten vade farkı, hangisinin gecikme faizi veya cezası niteliği taşıdığı ayrıştırılmasıdır. Aksi halde mal satışında doğan vade farkları, muvazalı sözleşmeler ile gecikme faizi veya cezası şeklinde gösterilerek ÖTV matrahına dahil edilmeyeceği unutulmamalıdır. Bu yönüyle sonradan ortaya çıkan vade farklarının ÖTV karşısındaki durumu tartışmalı ve itilaf yaratacak bir yapı arz etmektedir.

Maliye Bakanlığı ÖTV uygulamasında matrahı aynen KDV matrahı olarak almaktadır. Bu itibarla, aksi yöndeki yaklaşımların tarhi-

yat ve itilafı beraberinde getirmesi söz konusu olacaktır. Önümüzdeki dönemde Maliye Bakanlığı'nın tebliğler yardımıyla bu itilafli konulara açıklık getirmesi gerekmektedir.

Eğer vade farkı nedeniyle ortaya çıkan ÖTV'den kaçınılmak isteniyorsa, bankacılık sistemi yardımıyla gerekli olan finansmanın sağlanması da bir çözüm yolu olarak düşünülebilir. Yalnız burada sağlanan kredinin maliyetinin, vade farkının maliyetine göre daha avantajlı olması gerekecektir. Bö-

Maliye Bakanlığı ÖTV uygulamasında matrahı aynen KDV matrahı olarak almaktadır. Bu itibarla, aksi yöndeki yaklaşımların tarhiyat ve itilafı beraberinde getirmesi söz konusu olacaktır. Önümüzdeki dönemde Maliye Bakanlığı'nın tebliğler yardımıyla bu itilafli konulara açıklık getirmesi gerekmektedir.

lelikle malın peşin fiyatı ile vadeli fiyatı arasındaki farka, ödenecek KDV ve ÖTV eklenmesiyle bulunan değer, kredi maliyetinden daha yüksek ise, mal alımlarında vade farkı ödemektense kredi faizi ödemek, daha tercih edilir bir durum olarak ortaya çıkacaktır.

Öte yandan vade farkına uygulanacak ÖTV'nin maktu ve nisbi oranlar bazında malın tabi olduğu oran ile aynı oranda hesaplanması gereklidir. Buna göre, eğer esasen 1600 cm³ silindir hacmi taşıyan binek bir araba için uygulanan ÖTV oranı yüzde 27 ise, bu araç satışın-

ca uygulanan vade farkındaki ÖTV'de aynı oranda olacaktır.

Diğer bir sorun ise, sonradan ortaya çıkan vade farklarının nasıl beyan edilip ödeneceğinden kaynaklanmaktadır. Genel anlamda ÖTV'nin, mükelleflerin yazılı beyanlarına dayanarak beyannamenin verildiği günde tarh olunup ödenmesi gerekmektedir. Bilindiği gibi ÖTV'nin (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listelerde beyanı, tarhı, tahakkuku ve ödemesi farklı şekillerde gerçekleşmektedir.

(I) sayılı listedeki mallar için her ay, beyan dönemi olarak onbeşer günlük iki parçaya ayrılmış olup, beyannamelerin bu dönemleri izleyen onuncu günde KDV yönünden bağlı olunan vergi dairesine verilip, gerekli tutarın aynı gün içerisinde ödenmesi gerekmektedir. (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlarda, ayrıca (III) ve (IV) sayılı listelerdeki bütün mallarda ise, beyan dönemi bir ay olup, beyannamenin beyan dönemini izleyen ayın onbeşinde KDV yönünden bağlı olunan vergi dairesine verilip, tutarın aynı gün içerisinde ödenmesi istenmektedir. Yukarıdaki gibi beyana tabi mükellefler vergilendirme döneminde, vergiye konu işlemleri bulunmasa da, bu dönemle ilgili olarak beyanname verme yükümlülükleri söz konusudur. Burada temel farklılık (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi mallarda ortaya çıkmaktadır. Bu gibi mallarda vergilendirme dönemi öngörülmemiştir. ÖTV'nin ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce, KDV yönüyle bağlı olunan vergi dairesine beyanı gerekmektedir. Verginin ödemesi ise, beyan ile birlikte yapılacaktır. Bu mükelleflerin vergiye tabi işlemleri olmadı-

ğı durumda periyodik olarak beyanname verme yükümlülükleri bulunmamaktadır.

Yukarıdaki açıklama çerçevesinde (II) sayılı listede tescile tabi malların satış sonrasında meydana gelen vade farklarının beyanının nasıl olması gerektiği üzerine düşünülebilir. Sonradan oluşan vade farklarının beyanında karşılaşılan temel güçlük satış işleminin akabinde beyannamelerin ne zaman ve nasıl verileceği üzerine yoğunlaşmaktadır. Özellikle çok sayıda tescile tabi araç satan işletmeler için bu zorluğun derecesi daha da fazlalaşmaktadır. Yukarıda bahsi geçen Bursa Defterdarlığı muktezasında açıklandığı şekilde, müşteriden tahsilatı yapılsın ya da yapılmasın araç satış işlemleri sonucu vade farkı tahakkuk ettiğinde, her bir satışa bağlı tek tek vade farkı beyannamesinin verilmesi ve bunun esas araç bedeli ile ilişkilendirilmesi kolay uygulanabilir bir çözüm olarak görülmemektedir. Böyle bir durumda her gün onlarca ek ÖTV beyannamesi verilmesi ve esas ÖTV beyannamesinin ikinci bir parçası gibi gösterilmesi güçtür. Bize göre, sonradan ortaya çıkan vade farklarının (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi olmayan diğer araçlardaki beyan usulüne benzer bir biçimde vergi dairesine beyan edilmesi anlamlı ve uygulanabilir bir yöntemi olarak ortaya çıkmaktadır. Buna göre, her ay tahakkuk eden ve faturaya bağlanan vade farklarının izleyen ayın onbeşine kadar vergi dairesine ek bir beyanname ile beyan edilmesi ve ödenmesi kolay uygulanabilir bir çözüm yolu olacaktır. Bu ek beyannamenin satılan araç ile ilgili esas beyanname ile ilişkilendirilebilecek şekilde Maliye Bakanlığı tarafında dizayn edilerek ilgili ver-

gi dairelerine gönderilmesi ve uygulamaya yönelik düzenlemelerin yapılması ile sonradan ortaya çıkan vade farklarının beyanına ve ödenmesine yönelik sorunlara çözüm getirilebilecektir.

III. KUR FARKLARININ ÖTV KARŞISINDAKİ DURUMU

Mal ve hizmet tesliminde kur farkı meydana getiren işlemler temelde iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlardan birisi mal ve hizmet bedelinin Türk Lirası üzerinden belirlenmekte ama ödeme sürecin-

Mal bedelinin değerinin döviz cinsinden belirlenmesi ve fatura üzerinde gösterilmesi yönünde yürürlükteki mevzuatta herhangi bir yasaklayıcı hüküm bulunmamaktadır. Ama kanuni defterlerin Türk Lirası üzerinden tutulması gerekliliği Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) amir hükmü olarak bulunmaktadır.

de enflasyondan ileri gelen değer kayıplarının önlenmesi amacıyla alıcı ve satıcı tarafından kabul edilen bir yabancı paraya (genellikle Amerikan Doları veya Avrupa Eurosu) endekslenmektedir. Ödeme dönemlerine bağlı olarak kur farkından doğan borç satıcıya ödenmektedir. Burada mal ve hizmet bedelinin belli bir döviz kuruyla ilişkilendirilmesindeki amaç mal ve hizmetin üretilmesinde ve/veya satın alınmasında herhangi bir döviz doğrudan bağlantılı olmasından daha çok enflasyon ortamında ekonomik ilişkiye konu olan mal

ve hizmetin reel değerinde meydana gelebilecek kayıpları önlemek olduğu ifade edilebilir.

Diğer bir kur farkı ortaya çıkan yapı ise, ticari ilişkiye konu olan mal veya hizmetin değerinin doğrudan yabancı para cinsinden belirlenmesidir. Bu durumda vade bitiminde mal bedeli anlaşılan döviz üzerinden satıcıya ödenebilmektedir. Böyle işlemler genellikle ithalata ve ihracata konu olan mal ve hizmet ticaretinde veya üretiminde, ağırlıklı olarak döviz girdili mal ve hizmet kullanımının söz konusu olduğu yapılarda ortaya çıkmaktadır. Burada amaç enflasyonist ortamın getirdiği değer kayıplarından sakınılmasından daha çok üretim, maliyet kar üçgeni çerçevesinde maliyet ve karlılık hesaplarının net olarak yapılabilmesidir. Aksi halde bir kısmı döviz, bir kısmı da Türk Lirası üzerinden meydana gelen parasal değerlerin her aşamasında kur farklarının hesaplanması gibi bir zorunluluk ortaya çıkacaktır.

Mal bedelinin değerinin döviz cinsinden belirlenmesi ve fatura üzerinde gösterilmesi yönünde yürürlükteki mevzuatta herhangi bir yasaklayıcı hüküm bulunmamaktadır. Ama kanuni defterlerin Türk Lirası üzerinden tutulması gerekliliği Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) amir hükmü olarak bulunmaktadır. Dövizli işlemlerde, kayıtların Türk Lirası üzerinden tutulmasında meydana gelecek eksiklikler, yine VUK'nun değerlemeye yönelik hükümleri yardımıyla ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır.

VUK'nun üçüncü kitabı değerlemeye yönelik hükümleri ihtiva etmektedir. Yabancı paraların değerlemesi 280. maddede düzenlenmiştir. Buna göre; "yabancı paralar

borsa rayici ile değerlendirir. Borsa rayicinin takarrüründe muvaza olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsa rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tesbit olunur. Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir.” diye ifade edilmektedir.

Borsa rayici olarak kabul edilen değer T.C. Merkez Bankası'nın açıkladığı döviz kuru olarak alınmaktadır. (Maliye Bakanlığı'na göre; efektif döviz mevcutları Merkez Bankası efektif alış kuru ile değerlendirirken, diğer varlıkların ve borçların değerlemesi döviz alış kuru üzerinden gerçekleştirilmektedir.)

ÖTV ile ilgili olarak ne Kanun metninde ne de yayımlanan tebliğlerde kur farkının matraha dahil olması gerektiğine yönelik doğrudan herhangi bir ifade yer almamaktadır. Daha önce belirttiğimiz gibi bu konuda ÖTV Kanunu'nun matrahın belirlenmesine yönelik 11. maddesinin ikinci bendindeki atfa dayanarak KDV'nin 24. maddesi (c) bendi çerçevesinde bir değerlendirme yapmaya çalışacağız.

KDV'nin 24. maddesi (c) bendinde matraha dahil unsurlar arasında; vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler sayılmasına rağmen kur farkları bu ifade içerisinde yer almamaktadır. Bundan başka KDV Kanunu'nun 26. maddesinde “Bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz vergiyi

doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilir” ifadesiyle döviz cinsinden mal ve hizmet teslimlerinde KDV matrahının nasıl oluşacağı ortaya konmuştur.

“Kur farkları, Maliye Bakanlığınca, 24. maddede belirtilen her türlü hizmet, menfaat ve değer kapsamında değerlendirilmektedir. Bu yönde KDV uygulamasına ilişkin yargı kararlarına da rastlamak mümkündür.¹⁰ ÖTV uygulaması ise, henüz yeni olduğundan, bu konuda bir itilaf oluşmamıştır.

Bundan başka KDV Kanunu'nun 26. maddesinde “Bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilir” ifadesiyle döviz cinsinden mal ve hizmet teslimlerinde KDV matrahının nasıl oluşacağı ortaya konmuştur.

Kur farklarının yabancı paraya endekslenmiş ve yabancı para cinsinden yapılan işlemlerle ilgili olarak ayrı ayrı irdelemek gerektiğine yönelik görüşler mevcuttur. Döviz endeksli işlemler Türk Lirası üzerinden yürütülmekte, döviz alışverişi söz konusu olmamaktadır. Dolayısıyla işlem tarihi ile ödeme tarihi arasında bedelin endekslediği yabancı para kurunda-

ki artışları kur farkı olarak değil, vade farkı olarak değerlendirmek gerekmektedir. Çünkü taraflar işlemin bedelinin geç ödenmesi karşılığını bedelin belli bir oranı olarak değil, yabancı para değerinde meydana gelen artışa bağlamışlardır. Bu nedenle döviz endeksli olarak yapılan işlemlerde oluşan kur artışının KDV Kanunu'nun matraha dahil olan unsurlarla ilgili 24. maddesinin (c) bendi gereğince KDV matrahına dahil olması gerektiği ifade edilmektedir.¹¹ Bu yorum, ÖTV Kanununun 11/2. maddesindeki atıf nedeniyle ÖTV uygulaması yönüyle de anlam ifade etmektedir.

Diğer taraftan yabancı para cinsinden yapılan işlemler de esasen bir döviz alış verişi olmakta hatta KDV'si de döviz olarak faturalarda gösterilebilmektedir. Daha önce de belirtildiği gibi, yabancı para ile yapılan işlemlerin normalde dış ticarete konu bir mal ve hizmet ile ilişkili olması gerekirken, ülkemizde yaşanan enflasyonist süreç nedeniyle vadeli mal ve hizmet ticaretinde, bedelin erozyona uğramaması, bunun yanında da vade farkı gibi ek bir maliyet unsuru yaratılmaması amacıyla da, yaygın şekilde kullanılmaktadır. Böylelikle gerek alıcı gerekse satıcı baştan kabul ettiği bir bedelle (döviz kurundaki artış) vadelendirme yapılmış olmaktadır. Kur farkının, mal ve hizmetin alımı ile ödemesi arasındaki bir çeşit zaman maliyetini ifade ettiği düşünüldüğünde bu yönüyle de yurtiçi döviz işlemlerindeki kur farkını vade farkı gibi değerlendirmek söz konusu olabi-

10 Danıştay Onbirinci Dairesi, 01.12.1998 tarih, Esas No: 1997/4227, Karar No: 1998/4093

11 Tunçay Çetin, “Kur Farkları KDV Matrahına Dahil midir?”, Vergi Dünyası, Sayı: 189, Kasım 1994, s. 111

lir. Vade farkı ise, KDV matrahına dahildir. Hatta kur farkı faturası kesilirken döviz cinsinden değerlendirilen KDV'nin cari kur ile değerlendirilip üzerinden kur farkı faturası kesilmesi söz konusudur. Diğer bir ifade ile KDV'nin kur farkı üzerinde KDV hesaplanıp alınması gerekecektir.¹²

Aksi halde yabancı paraya endeksli ya da yabancı para üzerinde yapılan satışlarda kur farklarının KDV'ye tabi tutulmaması, buna karşılık Türk Lirası ile yapılan vadeli satışların KDV'ye tabi olması verginin uygulaması bakımından farklılık yaratacaktır.¹³ Böyle bir farklılaşmanın meydana gelmesi, KDV'den kaçınılabilmek için muvazalı işlemleri ortaya çıkaracaktır. Sonuçta Türk Lirası vadeli satışların, dövizli vadeli satış gibi gösterilip KDV matrahını daraltıcı bir işlem haline gelmesi söz konusudur. Bu nedenle vade farkları gibi kur farklarının da KDV'ye tabi olması gereği ortaya konmaktadır.

Öte yandan Maliye Bakanlığı, ithalat, ihracat, yurt dışından alacaklı olma, uluslar arası dövizli ihaleler gibi dövizli olarak yapılması mutad olan işlemlerin kur farkının 26. madde uyarınca KDV'ye tabi olmadığını kabul etmektedir. Bu uygulama ise, bizce de yerindedir ve ÖTV yönünden de aynı anlayışın geçerli olması gerekir.

Kur farkları üzerinde KDV'nin nasıl ve hangi oranda ayrılacağı da

diğer bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Maliye idaresince genel kabul görmüş görüş kur farkının söz konusu olduğu mal hangi orana tabi kılınmış ise, kur farkı üzerinden de aynı oranda KDV hesaplanması yönündedir. KDV'sinin kur farkı üzerinden iç yüzde yöntemi ile ayrılması ise, hem uygulamada yaygın olarak kullanılan hem de idarece de benimsenen bir uygulamadır.¹⁴ Ancak bu uygulama bir zorunluluk değildir. Borcun vadesinde ödenmemesi nedeniyle oluşan kur farklarında geç ödeme-

Öte yandan Maliye Bakanlığı, ithalat, ihracat, yurt dışından alacaklı olma, uluslar arası dövizli ihaleler gibi dövizli olarak yapılması mutad olan işlemlerin kur farkının 26. madde uyarınca KDV'ye tabi olmadığını kabul etmektedir.

ye esas olan borç KDV hariç tutar olarak belirlenmişse vergi, borcun kur farkına işlemin tabi olduğu oran uygulanmak suretiyle hesaplanacaktır. Söz konusu borç KDV dahil olarak belirlenmişse, vergi

kur farkına işlemin tabi olduğu orana göre iç yüzde uygulanmak suretiyle hesaplanacaktır.¹⁵ ÖTV yönünden de aynı esasta işlem yapılması söz konusudur.

Yalnız burada mal ve hizmet teslimlerinde ister peşin, isterse vadeli olarak yapılsın KDV'nin faturanın düzenlendiği veya teslimin yapıldığı tarihte doğduğu ancak ödemenin aksaması durumunda tahakkuk ettirilen vade farklarının mal bedelinden ayrı olarak bir finansman hizmetinin karşılığı olduğu ve mal ve hizmetin tabi olduğu KDV oranından bağımsız olarak genel oran (% 18) ile KDV'ye tabi tutulması gerektiği yönünde İdare görüşleri ile de karşılaşılabilmektedir.

Yukarıdaki yaklaşımlara karşılık kur farklarının KDV'ye (dolarıyla da ÖTV'ne) tabi olmaması yönünde de görüşler bulunmaktadır.¹⁶ Bu görüşler kur farkının ana kaynağının enflasyona dayandığı, kur farkı üzerinden vergi almanın enflasyon üzerinden vergi almak anlamına geleceği, bu nedenle mal bedelinin bir uzantısı ya da bir finansman hizmetinin bedeli değil, işlemi yapanların iradesi dışında, para değerlerinin değişmesinden kaynaklanan ve işlem bedelini (döviz tutarını) etkileyen bir unsur olduğu tezine dayanmaktadır. Hatta, kur farkının KDV'ye tabi tutulması şöyle dursun, faizin veya vade farkının bünyesindeki enflasyon kaynaklı fiktif kısmın

12 A.g.e., s. 113

13 Erdem Hüseyin, "Vade Farkı Mahiyetindeki Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 107, Ağustos 1997, s. 69

14 Bu konuda muktezalarda mevcuttur. Örneğin;

Gelirler Genel Müdürlüğü, 06.05.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.53/5324-185/18592 sayılı muktezası,

15 İstanbul Defterdarlığı, Katma Değer Vergisi Genel Müdürlüğü, 09.08.2001 tarih KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.16.812 sayılı muktezası

16 Mehmet Maç, "Kur Farklarında KDV Aranmamalıdır", Mükellefin Dergisi, Lebib Yalkın Yayınları, Sayı: 110, Şubat 2002

KDV'den hariç tutulması diğer bir ifade ile enflasyondan arındırılması gerektiği önerilmektedir. Kur farkları üzerinden KDV alınmasının vergi uygulaması bakımından özellikle KDV'nin doğuş zamanı, tesbit ve tahsili yönünden sayısız sorunlar doğuracağı ifade edilmektedir. Diğer taraftan kur farklarının KDV'ye tabi olduğu görüşünün dayanağı olan 24. maddede kur farklarının sayılmadığı "vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi menfaat, hizmet ve değerler" ifade edildiği burada kur farkının vade farkına veya faize benzetilemeyeceği hatta kur farkının faiz sayılmayacağına dair yargı kararlarının¹⁷ olduğu ortaya konmaktadır.

Bütün bunlara karşılık Maliye Bakanlığı'nın görüşü kur farklarının KDV'ye tabi olduğu yönündedir. Bu kadar tartışmalı görüşlerin varlığına rağmen İdare'nin kur farkları konusundaki görüşlerini bir tebliğ ile kamu oyu ile paylaşmaması büyük eksikliklerdir.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında yurtiçi dövizli işlemlerdeki kur farklarının KDV'de olduğu gibi ÖTV'de tabi olacağı görüşü ağırlık kazanmaktadır. Bu konunun Maliye Bakanlığı'nca yayınlanacak kapsamlı bir tebliğ ile açıklığa kavuşturulması daha doğru olacaktır.

Esasen bizim düşüncemize göre, olması gereken, gerek KDV'nin gerekse de ÖTV'nin malların peşin satış değerine bağlanmasıdır. (Finansal gelirler ise, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi uygulaması da kaldırılarak, KDV Kanunu içerisine ayrı bir liste olarak alınabilir.) Bu uygulama ile bir malı pe-

şin alan tüketici/müşteri ile, finansal imkanlarının yetersizliği nedeniyle, vadeli alan veya bedeli geç ödeyen tüketici/müşterilerin, mali alış aşamasında, aynı tutarda KDV ve ÖTV yüküne muhatap olmaları sağlanmış olur. Ancak bunun için KDV Kanununda yasal düzenleme yapılması ihtiyacı olduğu düşünülmektedir. Bu düzenleme ile ilgili olarak, gerek Avrupa Birliği mevzuatında, gerekse dünyadaki diğer çağdaş uygulamalarda KDV ve ÖTV matrahına temel teşkil eden değer malın peşin satış de-

Yukarıdaki açıklamalar ışığında yurtiçi dövizli işlemlerdeki kur farklarının KDV'de olduğu gibi ÖTV'de tabi olacağı görüşü ağırlık kazanmaktadır. Bu konunun Maliye Bakanlığı'nca yayınlanacak kapsamlı bir tebliğ ile açıklığa kavuşturulması daha doğru olacaktır.

ğeri olduğu gerçeğinin göz önünde bulundurulması gerekir.

SONUÇ

Makalenin içerisinde sunduğumuz görüşlerin çerçevesinde, ÖTV kanununun 11. maddesinin ikinci bendindeki atfa dayanarak, KDV'nin 24. maddesi (c) bendinden hareket ile hem vade satış anında veya sonradan ortaya çıkan vade

farklarının, hem de yurtiçi dövizli işlemlerdeki kur farklarının ÖTV'ne tabi olması gerektiği görüşü ağırlık kazanmaktadır. Bu konunun Maliye Bakanlığı'nca yayınlanacak kapsamlı bir tebliğ ile açıklığa kavuşturulmasında zaruret vardır. Öte yandan Maliye Bakanlığı'nca konu ile ilgili olarak yapılacak değerlendirmede, gerek Avrupa Birliği mevzuatında gerekse dünyadaki diğer çağdaş uygulamalarda KDV ve ÖTV matrahına temel teşkil eden değer malın peşin satış değeri olduğu gerçeği unutulmamalıdır. Öte yandan Maliye Bakanlığı'nca bu konunun KDV uygulaması ve ayrıca finansal hizmetlerin (BSMV uygulamasına son verilerek) KDV kapsamına alınması konuları ile birlikte değerlendirilmesi ve bunun için yasal düzenleme ihtiyacı olduğunun da göz önünde bulundurulması gerekir.

ÖTV matrahına dahil olan, gerek sonradan ortaya çıkan vade farklarının, gerekse kur farklarının beyanında (II) sayılı listedeki tescile tabi araçlar özellik taşımaktadır.

(II) sayılı listede tescile tabi malların satış sonrasında meydana gelen vade ve kur farklarının beyanında temel güçlük satış işleminin akabinde beyannamelerin ne zaman ve nasıl verileceği üzerine yoğunlaşmaktadır. Özellikle çok sayıda tescile tabi araç satan işletmeler için bu zorluğun derecesi daha da fazlaşmaktadır. Müşteriden tahsilatı yapılsın ya da yapılmazın araç satış işlemleri sonucu vade farkı tahakkuk ettiğinde, her bir

17 Danıştay Dördüncü Dairesi, 12.12.1998 tarih, Esas No: 1997/3053, Karar No: 1998/482

satışa bağlı tek tek vade farkı beyannamesinin verilmesinin uygulanabilir bir çözüm olduğu görüşünü taşımıyoruz. Böyle bir durumda her gün onlarca ek ÖTV beyannamesi verilmesi gerek mükellef, gerekse vergi dairesi açısından büyük güçlükler arz etmektedir. Bize göre sonradan ortaya çıkan vade farkları ve kur farklarının (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi olmayan diğer araçlardaki beyan usulüne benzer bir biçimde vergi dairesine beyan edilmesi daha kolay uygulanabilir bir çözüm olarak ortaya çıkmaktadır. Buna göre, her ay tahakkuk eden ve faturaya bağlanan vade farklarının ve tahsilata bağlı olarak oluşan kur farklarının, izleyen ayın onbeşine kadar vergi dairesine ek bir beyanname ile beyan edilmesi ve ödenmesi en pratik ve uygulanabilir yol olarak görülmektedir. Bu ek beyannamenin satılan araç ile ilgili esas beyanname ile ilişkilendirilebilecek şekilde Maliye Bakanlığı tarafında dizayn edilerek ilgili vergi dairelerine gönderilmesi ve uygulamaya yönelik düzenlemelerin yapılması uygulamaya açıklık getirecektir. Böylelikle sonradan ortaya çıkan vade ve kur

farklarının ÖTV'ne tabi olup olmayacağı yönündeki tartışmalar devam etse bile, beyanına ve ödenmesine yönelik sorunlara çözüm üretilmiş olacaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Çetin Tuncay, "Kur Farkları KDV Matrahına Dahil midir?", Vergi Dünyası, Sayı: 189, Kasım 1994, s. 109-112
- Değer Nuri, "Vade Farkı Uygulamasının Vergilendirilmesi Sorunu", Yaklaşım, Sayı: 94, Ekim 2000, s. 97-101
- Demirkol Selami, Nihat Toktaş, M. Önder Tekin, Danıştay Vergi Davası Daireleri Karar Özetleri, Adil Yayınevi, Ankara, Ekim 2001
- Doğan Uğur, 100 Soruda Özel Tüketim Vergisi, Vergi Sorunları Dergisi Özel Eki, Sayı: 167, Ağustos 2002
- Erdem Hüseyin, "Vade Farkı Mahiyetindeki Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 107, Ağustos 1997, s. 68-71
- Esen Ahmet, "Vadeli Satışlarda Vade Farklarının Elde Edilmesi, Ticari Kazancın Tespiti ve Katma Değer

Vergisi Tahakkuku", Maliye Postası, Sayı: 319, 15 Aralık 1993

Kılıç Ali, "Sonradan Ortaya Çıkan Vade ve Kur Farklarının ÖTV Karşısındaki Durumu", Yaklaşım, Sayı: 118, Ekim 2002

Kızılot Şükrü, Danıştay Kararları ve Muktezalari, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1998

Kızılot Şükrü, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1998

Maç Mehmet, "Kur Farklarında KDV Aranmamalıdır", Mükellefin Dergisi, Lebib Yalkın Yayınları, Sayı: 110, Şubat 2002

Maç Mehmet, KDV Uygulaması, Denet Yayınları, 4. Baskı, İstanbul, 1998

Öğüt Ahmet, "Katma Değer Vergisinde Vade Farkı-Finans Hizmeti Ayırımı", Maliye Postası, Sayı: 319, 15 Aralık 1993

Özbalcı Yılmaz, Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayınları, Ankara, 2002

Tolu Abdullah, "Borcun Geç Ödenmesi Halinde Ortaya Çıkan Vade Farkı, Faiz, Kur Farkında Uygulanacak KDV Oranları", Yaklaşım, Sayı: 89, Mayıs 2000, s. 234-235