

VERGİ PUSULASI

Promosyondur. Para ile satılmaz.

Sayı: 6 - Ekim 2023



ÖRTÜLÜ SERMAYE KULLANAN ŞİRKETİN ZARAR VE BENZERİ SEBEPLERLE CARİ YILDA KURUMLAR VERGİSİ ÖDEMEDİĞİ DURUMDA BORÇ VEREN KURUMDA OLUŞAN FAİZ GELİRİNİN İŞTİRAK KAZANCI OLARAK İNDİRİME TABİ TUTULUP TUTULMAYACAĞI KONUSUNDA VERİLEN YARGI KARARLARINDA SON DURUM

Haluk ERDEM

7194 SAYILI KANUN'LA YAPILAN DEĞİŞİKLİĞE BİNAEN BİNEK OTOMOBİL GİDERLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Ayfer KAYACAN • Pelin COŞKUN

ASIL İŞVEREN İLE ALT İŞVEREN ARASINDAKİ ÜCRET TEVKİFATI MESELESİ

Candan DUMAN

SAĞLIK TURİZMİ ARACI KURULUŞLARI TARAFINDAN VERİLEN REHBERLİK, DANIŞMANLIK VB. HİZMETLERİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMLARI

İkbal BAŞ • Hasan KAYA

YAPAY ZEKÂ: GELİŞİMİ, ETKİLERİ VE YÖNETİMİ

Hüseyin ÖZ

TAX DAY

www.vergipusulasi.com.tr

VERGİ PUSULASI



5. YIL

Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın

YAZI DANIŐMA KURULU

ADI-SOYADI	UNVANI	GÖREV YERİ
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Öğretim Üyesi	Ankara Medipol Üniversitesi
Prof. Dr. Murat BATI	Öğretim Üyesi	19 Mayıs Üniversitesi
Prof. Dr. Murat DEMİR	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Dr. Başar SOYDAN	Öğretim Üyesi	Marmara Üniversitesi
Dr. Mehmet KÜÇÜKKAYA	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Turan ULAS	Öğretim Üyesi	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Dr. Eyyüp İNCE	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Erdal KOYUNCU	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Gülşen ÖZKAN	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Fisun TÜRKMEN	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Nazmi KARYAĞDI	E. Baş Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Erhan COŐGUN	E.Vergi BaşmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	Özel Sektör
Hakkı SAYAN	E. Vergi Baş Müfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Özel Sektör
Erdal GÜLEÇ	E. Hesap uzmanı	Özel Sektör
Naciye TAŞKESEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat SOFTA	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Adile ECEMİŞ GÜLEÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Erkan EŐİT	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Çiğdem GÜNEŐ AŐIK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan AYZİT	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mikail OKYAY	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ufuk KAYNAR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Fırat DEMİR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Bayram MAVİ	Hazine ve Maliye Müfettişi	TeftiŐ Başkanlığı
Cihad ULUS	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ömer ŐENER	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Gökhan USLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Adem YALÇIN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yasin TOPAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Mustafa YILMAZ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hamdi YILDIRIM	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Faruk ARSLAN	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hüseyin SUNGUR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Behiç BARIŞIK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Kürşat ÖZTÜRK	E. Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf YILDIZ	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Sedat KANLI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Salih YILMAZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Sinan UYGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ümit Çağlar IŐIKOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ahmet YAVUZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
İkbal BAŞ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Rıdvan ÖNDER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Bilal KABASAKAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Emre SEZER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Murat MUTLU	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim FATİHOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sercan KOÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet SUBAŐI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim Eren ARSLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf KARATAŐ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ferhat ATAKUL	Hazine ve Maliye Müfettişi	TeftiŐ Başkanlığı
Halit İslam EK MEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Nasuh ERDÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İzmir Sektörel-1
Pelin COŞKUN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Harun DOĞAN	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Uğur KÜÇÜKKAHYAOĞLU	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Kamil SIR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ramazan EFE	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan KAYA	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat DÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Cevdet KAPLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
BarıŐ Berk GÜNDOĞMUŐ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Haluk AMİL	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet Nazmi TOR	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sıbğatullah İMAMOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican KARABULUT	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Naci KAYAKÖZÜ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican ÖZÜZEYBEK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1

VERGİ PUSULASI

SAYI 6

TARİH EKİM - KASIM - ARALIK / 2023

Sahibi Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı

Genel Yayın Yönetmeni Adile ECEMİŞ GÜLEÇ

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü Ufuk KAYNAR

Dış İlişkiler Koordinatörü Mehmet Nazmi TOR

ve Reklam Sorumlusu

Yayın Kurulu Şenay OTO

Funda ŞAHİN

Ayfer KAYACAN

Naciye TAŞKESEN

Ömer YÜREK

Fırat DEMİR

Hüseyin PEKMEZCİLER

Sinan UYGUR

Adem YALÇIN

Rıdvan ÖNDER

Nasuh ERDÖNMEZ

İstanbul Temsilcisi Özge İnci HURŞİTOĞLU

Ankara Temsilcisi Behiç BARIŞIK

İzmir Temsilcisi Kazım ATIK

Makale Göndermek İçin yayin@mded.org

Dizgi ve Görsel Tasarım Oğuz BEYOĞLU

Yayın Satış ve Yazışma Adresi Finanskent Mah. Finans Cad. Sarphan Finans Merkezi

Sitesi B Blok No: 5/B No: 333 Ümraniye / İstanbul

212 909 13 10 yayin@mded.org www.mded.org

Baskı Cilt Aryan Basım Tanıtım ve Matbaa Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti.

Yüzyıl Mah. Mas-Sit Matbaacılar Sitesi 5.Cadde No: 57-58

Bağcılar / İstanbul 212 544 99 06

Yıllık Abone Bedeli 500,00 TL (KDV Dahil)

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları makalelerden önceki bölümde yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da bastırılmaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

SORU - CEVAP

Ömer Faruk ÖZTÜRK - Sercan KOÇ
Vergi Müfettişi Vergi Müfettişi

Pişmanlıkla veya süresinden sonra ihtirazi kayıtla beyanname verilebilir mi?

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 378'inci maddesinde mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları ancak mezkûr kanunun vergi hatalarına ait hükümlerinin mahfuz olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu hükme göre mükellefler beyan ettikleri matrah ve vergilere ancak Vergi Usul Kanunu'nun 116'ncı ve müteakip maddelerinde belirtilen nitelikte vergi hataları olduğu takdirde önce hata düzeltme için idareye başvuru yapabilecekleri, red durumunda ise dava yoluna gidebilecekleri anlamı çıkmaktadır.

Vergi kanunlarının karmaşıklığı, idare ile yargı organı arasındaki görüş farklılıkları gibi sebeplerden dolayı mükellefler beyan edeceği matrah ve vergilerde tereddütler yaşayabilmektedir. Ayrıca sahte belge kullanma riski doğduğunda, vergi dairesi mükelleflerden özel esaslara tabi tutulmamaları için mezkûr KDV indirimlerini beyanlarından çıkararak düzeltme beyannameyi vermelerini yazıyla isteyebilmektedir. Bu nedenle 378'inci madde hükmünün istisnasız uygulanması çeşitli hak kayıplarına neden olabilmektedir. Bu durum ayrıca mükellefleri verginin beyanı konusunda çekinceye sürüklemekte ve vergi kaybına yol açmaktadır.

Bu gibi sorunları bertaraf etmek için beyannamelere ihtirazi kayıt şerhi konulabileceği ilk önce Danıştay içtihatlarıyla benimsenmiş daha sonra 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'na (İYUK) konulan 27'nci maddesinin 4'üncü fıkrasına “.....*ihirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilât işlemlerinden dolayı açılan davalar; tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir*” hükmü konularak ihtirazi kayıtla beyan yasal zemine kavuşturulmuştur.

İhtirazi kayıt süresinde verilecek beyanlara konulabileceği gibi kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere de belirli şartlarla konulabilmektedir.

Mükelleflerin mal ve hizmet alımında bulunduğu firmaların iş ve işlemlerinde sahte faturalar düzenlendiği vergi tekniği raporları ile tespit edilmiş olduğunda, vergi idaresi mükelleflerden, mal ve hizmet alımı yapıldığı firmadan yaptıkları alımlarla ilgili katma değer vergilerinin tenzil edilmesini isteyebilmekte, aksi takdirde olumsuz mükellefler listesine alınacakları uyarısı yapabilmektedir. Mükellefler, olumsuz mükellefler listesine girmemek için vergi dairesinin müeyyideli yazısı üzerine beyanlarını düzeltmekte ancak dava haklarını saklı tutmak için söz konusu düzeltme beyanlarını ihtirazi kayıtla verebilmektedir. Anayasa Mahkemesinin 27.02.2019 tarih ve 2015/15100 sayılı Genel Kurul Kararı'nda, mükelleflerin düzeltme beyanı vermesinin, vergi dairesinin bu yöndeki isteğine dayandığı, bu şekilde süresinden sonra ihtirazi kayıtla düzeltme beyannameyi veren

mükelleflerin durumlarının, idarenin bu yönde talebi olmadan kendiliğinden kanuni süresinden sonra pişmanlıkla verilen beyanname üzerine dava açmak isteyen mükelleflerden farklılık arz ettiği belirtilmiştir. Bu durumda pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konularak dava açılmayacağı ileri sürülmesi pişmanlık kurumunun doğasından kaynaklanan bir sınır oluştursa da aynı iddianın süresinden sonra verilen düzeltme beyannameleri için geçerli olmadığı mezkûr kararda belirtilmiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 11.03.2020 tarih E.2020/191 K.2020/259 sayılı kararında, “Anayasa Mahkemesince mülkiyet hakkının ihlal edildiği yolunda verilen 27/02/2019 tarih ve B.No:2015/15100 sayılı kararı sadece, vergi dairelerinin müeyyideli yazıları üzerine ihtirazî kayıtlarla verilen düzeltme beyannamelerine istinaden tahakkuk eden vergi ve kesilen cezalara karşı açılan davalara yönelik olup idarenin müeyyideli yazısı olmaksızın süresinden sonra kendiliğinden ihtirazî kayıtlarla verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilere karşı açılan davalar bu kapsamda bulunmamaktadır.” şeklinde yorumlanmıştır.

Bu kapsamda mükellefler, vergi dairelerinin **müeyyideli yazısı** sonucunda ihtirazi kayıtlarla verilen düzeltme beyannamelerine istinaden tahakkuk eden vergi ve kesilen cezalara karşı dava açabilecek, idarenin **müeyyideli yazısı olmaksızın** süresinden sonra kendiliğinden ihtirazi kayıtlarla ve pişmanlıkla verilen beyannameler üzerine yapılan tahakkuklara karşı dava açamayacaktır.

VUK 370’inci maddesinde yer alan “İzaha Davet” müessesinde, mükelleflerce yapılan izahın idarece yeterli bulunmaması nedeniyle mükelleflerin beyanname vermeleri, varsa eksik veya yanlış beyanlarını düzeltmeleri sonuçlarına neden olabilmektedir. İdare tarafından gönderilen yazı, vergi incelemesine sevk edileceği

içeriği taşıdığından **müeyyideli bir yazı olup**, bu şekilde ihtirazi kayıtlarla verilen beyannamelere de dava açılacaktır.

2- Hayvan yemi alım ve satımıyla iştigal eden Oblamov Yem Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. 10.01.2020 tarihinde iktisap ettiği binayı, 11.05.2023 tarihinde 1.000.000-TL’ye, gayrimenkul alım satımıyla iştigal eden Vadideki Zambak İnşaat A.Ş.’ye satmıştır. Oblamov Yem Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. söz konusu binanın alımında yüklediği 100.000-TL KDV’yi, teslimin gerçekleştiği döneme kadar indirim yoluyla telafi edememiş ve mezkûr satış işlemi için herhangi bir istisnadan vazgeçme talebi olmadığı halde 180.000-TL KDV hesaplayıp beyan etmiştir. Vadideki Zambak İnşaat A.Ş. de faturada yer alan 180.000-TL KDV’yi satışın gerçekleştiği dönem vermiş olduğu KDV beyannamesinde indirim konusu yapmıştır. Söz konusu işlemin KDV karşısındaki durumunu her iki mükellef açısından da değerlendiriniz.

Kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların (7456 sayılı kanunun 7’nci maddesiyle taşınmaz satışları bu kapsamda istisna olmaktan çıkarılmıştır. Değişen ibare; Yürürlük 15.07.2023) satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerin KDV’den istisna olduğu, istisna kapsamında teslim edilen taşınmazların iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen KDV’nin, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınacağı Katma Değer Vergisi Kanununun (KDVK) 17-4/r fıkrasında hüküm altına alınmıştır. Ayrıca satış tarihine kadar indirilemeyen KDV’nin “İlave Edilecek” olarak beyan edileceği tabiidir.

KDVK’nın 18’inci maddesine göre, vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanlar, ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak, belirtecekleri işlem türleri için

vergiye tabi tutulmalarını talep edebilirler.

Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından benzer bir olayla ilgili verilen 09.07.2019 tarih ve 97726449-130[8830429908]-E.73311 sayılı özelgede özetle, “...KDV Kanununun 18 inci maddesi kapsamında aynı Kanunun Geçici 20 nci maddesinde hüküm altına alınan istisna hükmünden vazgeçtiğinize yönelik vergi dairesine herhangi bir yazılı müracaatınızın olmaması durumunda, söz konusu istisna kapsamındaki işlemlerde KDV hesaplamış olsanız dahi istisnadan vazgeçmiş sayılmanız söz konusu değildir. Dolayısıyla şartların sağlanması kaydıyla istisna kapsamındaki işlemlerinize ilişkin KDV hesaplamadan fatura düzenlemeniz mümkün bulunmaktadır. Öte yandan, istisna kapsamında yer almasına rağmen istisna uygulanmayan teslim ve hizmetlere yönelik hesaplanan KDV'nin, KDV Kanununun 8/2'nci maddesi hükmüne istinaden beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir. Ancak, istisnadan vazgeçme talebinin bulunmaması nedeniyle, 1/1/2019 tarihinden önce gerçekleşen ve KDV Kanununun geçici 20'nci maddesine göre istisna olmasına karşın KDV hesapladığınız söz konusu işlemlere yönelik yüklenilen KDV'nin, KDV Kanununun (30/a) maddesi gereğince indirim konusu yapılması mümkün değildir...” görüşüne yer verilmiştir. Bu nedenle Oblamov Yem Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. faturada hesapladığı 180.000-TL KDV'yi KDVK 8/2'inci maddesi hükmüne istinaden beyan edip ödemek zorundadır. Ancak istisnadan vazgeçme talebi bulunmaması dolayısıyla KDVK 17/4-r'ye göre istisna olan yüklendiği ve satışın gerçekleştiği döneme kadar indirim yoluyla telafi edemediği 100.000-TL KDV'yi ise KDVK 30/a gereğince satışın gerçekleştiği dönem KDV beyannamesinde “İlave Edilecek KDV” olarak dikkate alması gerekmektedir. İlave edilecek olarak dikkate aldığı mezkûr KDV'yi, ilgili dönem Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate

alabilecektir.

Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından yine benzer bir olayla ilgili verilen 16/04/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-KDV-2012/1-98 sayılı özelgede özetle, “...Şirketinizin Adana Organize Sanayi Bölgesinde faaliyet gösteren bir firmanın 2 yıldan fazla aktifinde kayıtlı olan fabrika binasını satın alacağı, KDV Kanununun 17/4-r maddesi gereği KDV'den istisna olan bu işleme ilişkin satıcı firmanın KDV'li fatura düzenleyeceğini Şirketinize bildirdiği belirtilerek, satıcı firmanın KDV'li fatura düzenlemesi durumunda bu KDV'nin firmanızca indirim konusu yapılıp yapılamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

.... Bu hükümler uyarınca, Adana Organize Sanayi Bölgesinde faaliyet gösteren bir firmanın aktifinde en az iki tam yıl süreyle kayıtlı fabrika binasının şirketinize satışı, KDV den istisnadır.

Ancak, Kanunun 8/2. maddesi KDV nin yansıtılma yönü de dikkate alınarak hata ve yanlışlık niteliği bulunan işlemler için tedvin edilmiş bir hüküm olup, Kanundaki istisna hükümleri dikkate alınmadan işlem yapılmasının dayanağı değildir. Ayrıca, bu hükmün Bakanlığımıza tanıdığı yetkiye dayanarak çıkarılan 116 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin 4. Bölümü ile de, fazla ve yersiz KDV hesaplanan bir işlemin düzeltilmesinin satıcı mükellef üzerinden yapılması kabul edilmiştir. Dolayısıyla, KDV Kanununun 17/4-r maddesi kapsamında KDV den istisna olan fabrika binasının KDV uygulanarak teslim edilmesi mümkün olmayıp, teslim KDV uygulanarak gerçekleşse bile bu işlemin 116 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin 4. Bölümü kapsamında taraflarca düzeltilmesi zorunludur...” görüşüne yer verilmiştir. Bu kapsamda, faturada yer alan 180.000-TL KDV fazla ve

yersiz olarak hesaplanan KDV olarak dikkate alınacak olup, düzeltme işlemlerinin bu hükme göre yapılması gerekmektedir. Bu nedenle 180.000-TL KDV, Vadideki Zambak İnşaat A.Ş tarafından indirim konusu yapılmaması gerekirdi.

Özetle, söz konusu taşınmaz satış işlemine ilişkin fazla ve yersiz hesaplanan KDV'nin, KDVK 8/2'inci maddesine göre, gerek satıcı gerek alıcı nezdinde işlemin KDV uygulanmadan önceki hale döndürülmesi gerekmektedir.

3- Akaryakıt alım satımıyla iştil eden Kanyon Petrolcülük A.Ş. yurtdışından vadeli motorin ithal etmiştir. Yurtdışı firma 10.01.2023 tarihli 100.000 USD tutarında fatura düzenlemiş olup, 10.03.2023 tarihinde gümrük beyannamesi tescil edilerek motorinin ithalat işlemleri tamamlanmıştır. Mal bedeli ise Kanyon Petrolcülük A.Ş. tarafından 10.04.2023 tarihinde yurtdışındaki firmaya ödenmiştir. Kur farklarının KDV karşısındaki durumunu değerlendiriniz. (10.01.2023 tarihinde 1 USD 25-TL, 10.03.2023 tarihinde 1 USD 26-TL, 10.04.2023 tarihinde 1 USD-27 TL)

KDVK madde 21'de, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemelerin ithalatta KDV matrahına dâhil olduğu hüküm altına alınmıştır. Örnek olayda, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar olan dönemde 100.000-TL [=100.000 USD * (26-25)], mal bedelinin ödeme tarihi olan 10.04.2023 tarihine kadar olan sürede de ilave 100.000-TL [=100.000 USD * (27-26)] kur farkı doğmaktadır.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve munzam sigorta ücreti, destekleme ve fiyat istikrar fonu ve konut fonuna katılma payları gibi ödemeler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan ve yine gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar oluşan fiyat farkı ve kur farkı gibi ödemelerin KDV'nin matrahına dâhil olduğu belirtilmiştir. Ancak gümrük beyannamesinin tescil tarihinden sonra oluşan kur farklarının KDV matrahına dâhil olup olmadığı hususu uygulamada tereddütlere yol açmaktadır.

Fiili ithalattan sonra ortaya çıkan kur farklarının matraha dâhil unsur olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususunda İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 18.04.2014 tarih ve 39044742-130-1029 sayılı özelgede, ithalatta vergi matrahına dâhil unsurlardan olan ithal edilen eşyayla ilgili olarak sonradan ortaya çıkan ve vadeli ithalattan kaynaklanan kur farklarına isabet eden KDV'nin, ilgili gümrük idaresine beyan edilerek ödenmesi gerektiği görüşüne yer verilmiştir.

Ancak Gümrükler Genel Müdürlüğünün 07.02.2019 tarih ve 85593407-156-02 sayılı yazısında şu açıklamalara yer verilmiştir. “İlgide kayıtlı dilekçenizde, 3065 sayılı KDV Kanununun “Matraha Dahil Olan Unsurlar” başlıklı 24'üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine “fiyat farkı,” ibaresinden sonra gelmek üzere “kur farkı,” ibaresinin eklendiği; bu değişikliğin ithalat işlemleri ile ilişkisinin ve bu kapsamda gerekçesi tam olarak anlaşılamadığından bahisle, olası mağduriyetlerin önlenmesi ve uygulamada birlikteliğin sağlanması için konunun açıklığa kavuşturulmasının gerektiği belirtilmektedir.

Eşya bedelinin transfer edildiği tarih ile beyannamenin tescil edildiği tarih arasında kur farkı olduğu durumlarda bu farkın 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 21/c maddesi hükmü uyarınca matraha dâhil edilip edilmeyeceği hususunda oluşan tereddütlerin giderilmesi amacıyla tasarruf olunan 23/06/2010 tarihli ve 13897 sayılı dağıtımli yazımızda; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 26'ncı maddesi uyarınca işlem yapılması, dolayısıyla ithalatta vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden önce yapılan ödeme tarihindeki kurun, serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil edildiği tarihteki kurdan yüksek çıkması (negatif kur farkı) halinde, aradaki kur farkının KDV matrahına ilave edilmemesi gerektiği belirtilmiştir...” Söz konusu yazıda belirtildiği üzere, ithal mal bedelinin gümrük beyannamesi tescil tarihinden önce veya sonra ödenmesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarının KDV matrahına dahil olmayacağı belirtilerek, yukarıda yer alan özelve tezatlık oluşturacak bir görüşe yer verilmiştir.

Daha sonra Gelir İdaresi Başkanlığı konu ile ilgili 9 Şubat 2022 tarihinde “ebeyanname.gib.gov.tr” internet sitesinde yaptığı duyuruda, “2 no.lu Katma Değer Vergisi Beyannamesine, Vergi Bildirimi - Tam Tevkifat Uygulanan İşlemlere Ait Bildirim - İşlem Türü seçmeli alanına “106-İthal Edilen Malın Bedelinde Sonradan Ortaya Çıkan Ödemeler” eklenmiştir. Ayrıca Ekler bölümünde, İthal Edilen Malın Bedelinde Sonradan Ortaya Çıkan Ödemeler ilgili bilgilerin ayrıntılarına ilişkin “Tam Tevkifat Kapsamında İthalat İşlemlerine İlişkin Bilgiler” tablosu oluşturulmuştur. Söz konusu değişiklikler için beyanname düzenleme programının güncellenmesi gerekmektedir.” açıklamasında bulunmuştur. Gelir İdaresi Başkanlığı, sonradan ortaya çıkan kur farklarının ilgili gümrük idaresine

beyan edilmesi yerine 2 no.lu KDV beyannamesiyle beyan edilmesi gerektiğini belirterek, görüşünü değiştirdiği anlaşılmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığının bu duyurusundan sonra Ticaret Bakanlığı Ticaret Araştırmaları ve Risk Değerlendirme Genel Müdürlüğü 22/02/2022 tarihli E-80572740-205-00072161857 sayılı yazısı ile ithal edilen malla ilgili gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten sonra ortaya çıkan her türlü kıymet unsurunun istisnai kıymetle beyan hükümleri çerçevesinde gümrük idaresine ödenmesi gerektiğini duyurmuştur. Gümrük Yönetmeliğinin 483'üncü maddesine göre ithalatta gümrük yükümlülüğünün gümrük beyannamesinin tescil tarihinde başladığı belirtilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığının sonradan ortaya çıkan kur farklarının 2 no.lu KDV beyannamesiyle beyan edilmesi gerektiği duyurusuyla Ticaret Bakanlığının bu duyurusu, bu kur farklarının beyanı konusunda yine bir çelişkili duruumun ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu nedenle örnek olayda, gümrük beyannamesinin tescil tarihinden önce ortaya çıkan kur farklarının gümrük idaresine beyanı konusunda tereddüt bulunmazken, gümrük beyannamesinin tescil edildiği tarihten sonra ortaya çıkan kur farklarının beyanı konusu açıklanan nedenlerle tereddüte yol açmaktadır.