

## NAKİT UZLAŞMALI FORWARD İŞLEMLERİNDE KDV (TANIMI OLMAYAN ÜRÜNÜN VERGİLENDİRİLMESİ, HİZMET/KDV İLİŞKİSİ)

**Sirküler No: 2024/52**  
**İstanbul, 16.09.2024**

Böyle bir konu hakkında yazma ihtiyacımızın ana nedeni son günlerde çok fazlaca tartışıldığını gördüğümüz Nakdi Uzlaşmalı Forward Sözleşmesi kapsamında ödenen tutarların KDV'ne tabi hizmet kapsamında değerlendirilmesi gerektiği yönündeki haberler , İzaha Davet Yazıları ve vergi idaresi yaklaşımı hakkındaki görüşlerimizin paylaşılmasıdır.

Vergi kanunlarının uygulanmasında vergicileri en fazla zorlayan konulardan bir tanesi de hizmet kavramının tanımı olmuştur. Özellikle KDVK uygulamaları açısından sorun teşkil eden bu kavram kanunun kapsamına giren işlemlerin belirlenmesinde daima tartışmalara ve ihtilaflara yol açmış ve genel hukuki tanım yerine örnek olay kurgusu ile izah edilmeye çalışılmıştır.

Kanunun 4. Maddesinde yer alan tanımlamadaki “ teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlem” tanımlaması kafa karışıklığına yol açmakta ve sonucunda parasal hareket oluşturan her türlü durumun KDV'nin konusuna girdiği gibi bir algıya sebebiyet vermektedir.

Maddenin ikinci fıkrasında yer alan tanımlamayı ve 6/b madde hükmünde dikte edilen ifadeleri dikkate aldığımızda ise konu biraz daha sadeleşmekte ve anlaşılır olmaktadır. Her ne kadar bu ifadelerle rağmen bazı işlem türleri yönünden halen kafa karışıklıkları ve ihtilaflar yaşansa da mevcut tanımlamaların hukuken yol gösterici olduğunu kabul etmemiz gerekiyor.

Kanun sistematliğini dikkate aldığımızda ortada hizmet tanımına uygun bir eylemin varlığı için bir ihtiyacın giderilmesine yönelik tüketilen bir değer ortaya konması (faydalanma kriteri) ve/veya değer üretmek amacıyla hareket eden bir sunucu (mükellef) ve bunu tüketen bir kişi bulunması gerekmektedir (hizmetin yapılması kriteri).

Elbette ki her işlem için bu tanımlamaların kapsadığı alan berrak sonuçlar vermemektedir. Ancak temel prensip olan , ihtiyaç için tüketilen değer kavramı konuya bakış açımızı netleştirebilmektedir.

Bazı işlem türleri itibariyle bu yaklaşımın GİB tarafından da aynen kabul edildiği ve sözleşmeye dayalı tazminat , cayma bedeli gibi parasal hareketler ile teşvik ödemeleri gibi (Tübitak teşvik ödemeleri , MB döviz dönüşüm desteği ve benzerleri) gibi unsurlarda KDV'ne tabi bir hizmetin bulunmadığı kabul edilmektedir.

Forward tanımlı türev piyasa ürününün temel olarak mal , faiz ve döviz temelli işlemlere dayanıyor olmasının yanında vadesi itibariyle işlemin kendisi yerine nakit uzlaşma ile de sonuçlandırılabilir olması bizi hem ana işlem olan forward sözleşmesinin niteliğine hem de sözleşme kapsamındaki edimin tamamlanmayıp nakdi uzlaşma ile sonlandırılmasının niteliğinin tartışılmasına yönlendiriyor.

Forward işleminde sözleşmenin konusu olan ana ürün asli olarak KDV yönünden ele alınması gereken değer olmakta olup tarafların amacı bu değer (ürün) üzerinden maddi menfaat elde edilmesidir. Bu nedenle sözleşmenin konusunu oluşturan ürün KDV uygulaması açısından da değerlendirmelerimizin esasını teşkil etmelidir.

Ana işlem olan ve genel olarak finans piyasalarında yoğunlukla gerçekleşen döviz forward sözleşmelerinde asli ürünün döviz olması ve döviz teslimlerinin KDV'nden istisna olması durumunu dikkate aldığımızda asli unsur olan teslimin gerçekleşmesi yada tali unsur olan sözleşmenin teslim ile değil de değer farkının nakit olarak ödenmesi şeklinde tercih edilmesi arasında farklılık bulunmamaktadır. Ana eylem KDV'nden istisna iken bu eylemin tamamlanmayıp elde edilmek istenen menfaatin nakdi olarak sağlanması durumunu ana üründen ve sözleşmeden koparmak hukuken de ticari olarak da mümkün olmayan bir yaklaşımdır. Mevcut sözleşmenin kapsadığı konu itibariyle sonuçlandırılması halindeki maddi menfaatin karşı tarafa aktarılması işlemi beklenen maddi sonucun sağlanmasına yönelik bir tercih olup ana işlemten bağımsız kendi başına sonuç doğuran bir tüketim değeri hali olarak kabul edilemez.

Diğer taraftan sözleşmenin nakdi uzlaşmalı olarak sonlandırılması hali ana edim olan ürünün sunulmasından vazgeçilmesi yani “menfaatin nakit olarak ödenmesi/cayma” hali olup nakit tahsilatı yapan taraf açısından ortada tüketilmesi amacıyla üretilen ve muhatabının faydalanmasına sunulan bir değer olmadığı için KDV’ne tabi bir işlemin varlığından söz edilemeyeceğini düşünüyoruz.

Konuyu bu prensip doğrultusunda ele aldığımızda nakit uzlaşmalı forward işleminin KDV’ne tabi olduğu iddiasının KDVK lafzı ve kapsadığı alan ile uyumu sağlanamamaktadır.

Bilgilerinize sunulur.

Saygılarımızla.

RSM Turkey Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.  
Member of RSM International

