

DÖVİZ CİNSİNDEN SİPARİŞ AVANSLARININ DEĞERLEMESİ

VALUATION OF EXCHANGE ADVANCE PAYMENTS ON ORDERS



Özgül AKKOÇ*

öz

Bu çalışmada, işletmelerin ileride tahakkuk edecek ve ödenecek borç alacak ilişkileri için yapılan bir miktar ödeme olan 'sipariş avanslarının' değerlendirilmesi, değerlendirme işleminin vergi matrahı üzerindeki etkisi ve ilgili hesabın döviz cinsinden olması halinde kur değerlemesinin yapıp yapılmayacağı konuları ele alınmıştır. Özellikle döviz cinsinden alınan ve verilen sipariş avanslarının değerlendirilmesi konusundaki tartışmalara Gelir İdaresi Başkanlığı son zamanlarda çıkarmış olduğu özgelgelerle son vermiş olup, tartışmaların kaynağını ise eskiden günümüze devam eden konjonktürel dalgalanmalar oluşturmaktadır. Dolayısıyla sipariş avansları, bu görüş farklılıkları ile birlikte ele alınıp kanunlar, özgelgeler ve danıştay kararları çerçevesinde açıklanmaya çalışılacaktır.

Anahtar kelimeler: Alınan Sipariş Avansları, Verilen Sipariş Avansları, Değerleme, Kur Değerlemesi.

ABSTRACT

In this study, valuation of advance payments on orders, which is an amount to be paid to the borrowers and be accrued in the future, the effect of the valuation on the tax base, and whether the exchange rate should be evaluated if the related account is in foreign currency will be explained. Especially the discussions about the valuation of order advances taken and received in foreign currencies ended with the special announcement that the Revenue Administration had recently made and the source of the discussions is the cyclical fluctuations that is continuing from past to today. Therefore, advance payments on orders will be considered with regard to these differences and will be explained within the framework of laws, rulings and council decisions.

Keywords: Taken advance payments on orders, given advance payments, valuation, valuation on exchange rate

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

1- GİRİŞ

Günümüzde işletmeler gelecekte yapılacak bir mal teslimi veya hizmet ifası için bir miktar ön ödeme yapabilmekteler. Niteliği bakımından satıcı işletme için yani sipariş avansını alan için bir tür finansman aracı olarak görülse de mal teslimi veya hizmet ifası gerçekleştiğinde asıl ödeme tutarından mahsup edilmektedir.

Sipariş avansları her ne kadar mal teslimi ve hizmet ifasıyla ilişkili olsa da henüz teslim ve ifa gerçekleşmediğinden hasılat ya da gider unsuru olarak görülmesi mümkün değildir ve geçici bir hesaba alınmalıdır. Bir borç ve alacak haline dönüşmesi ise sözleşme yükümlülüğüne göre tarafların edimlerini yerine getirmelerini isteyebilecekleri dönemde olacağından verilen ve alınan sipariş avanslarının bir tür alacak ve borç olarak görülmesi de tartışmalıdır. Borç ve alacak olarak dikkate alınmasının ise sözleşmenin feshedilmesi veya edimin ifasının imkânsız hale gelmesiyle olacağını savunan görüş de mevcuttur.

Sipariş avanslarının niteliği dönem sonunda yapılacak işlemler ve hesabın değerlendirilmesi açısından önem taşımaktadır. Zira sipariş avanslarını bir borç ya da alacak olarak görmek söz konusu hesabın 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 281 ve 285'inci maddeleri gereği mukayyet değeriyle değerlendirilmesi, yabancı para cinsinden olması halinde ise 280'inci maddenin dikkate alınarak borsa rayiciyle, borsa rayici yoksa Maliye Bakanlığınca tespit olunacak kurlarla değerlendirilmesi gerekecektir. Bu tartışmalara farklı Danıştay kararları da eklenerek özellikle döviz cinsinden olan sipariş avanslarının değerlendirilmesi karmaşaya dönüşmüştür. Örneğin Danıştay 3. Dairesi; "Alınan avans alelade borç niteliği taşımaz, dönem sonlarında kur değerlemesine tabi tutulmaz. Zira sipariş iptal edilmemiş olduğundan bu avans, para borcu değildir."¹ Şeklinde karar verirken yine Danıştay 3. Dairesi "İhracata ilişkin olarak peşin tahsil olunan dolar avans davacı şirketin borcudur. Kur değerlemesine tabi tutulur ve *kur farkı gider yazılır.*"² şeklinde kararlar vermiştir.

Farklı görüş ve tartışmaların temelinde yatan neden ise konjonktürel dalgalanmalardır. Döviz cinsinden sipariş avanslarının kur değerlendirilmesi, işletmelerin hesaplarına yüksek kur farkı giderleri şeklinde yansıtacağından, Maliye İdaresi vergi matrahının aşınmasını engelleyecek vergisel düzenlemelerle ekonomiye yön vermeye çalışırken günümüzdeki uygulama tam tersi olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla konu, geçmişten günümüze yapılan düzenlemelerle karşılaştırmalı olarak açıklanıp güncel uygulama anlatılmaya çalışılacaktır.

2- ALINAN ve VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

2.1- Tek Düzen Hesap Planında Sipariş Avansları

İşletmeler muhasebe sistemlerini kurarken tek düzen hesap çerçevesi ve hesap planını dikkate almak zorundadırlar. Dolayısıyla sipariş avanslarının değerlendirmesini yaparken 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ'inin "Tekdüzen Hesap Çerçevesi Hesap Planı ve İşleyişi" başlıklı bölümünün dikkate alınması yerinde olacaktır. Buna göre ilgili Tebliğ uyarınca;

159 Verilen Sipariş Avansları; "*Yurt içinden ya da yurt dışından satın alınmak üzere sipariş*

¹ Mehmet Maç, "Dövizli Sipariş Avanslarında Kur Değerlemesi Yapılır mı?", <http://www.vergi.tc/makaleDetay/MehmetMac/DOVIZLI-SIPARIS-AVANSLARINDA-KUR-DEGERLEMESI-YAPILIR-MI/0a0dfd0f-4582-40a1-b3c3-ab47b1946abe>, 25 Ekim 2016

² Danıştay 3. Dairesi, 10.06.1999 Tarih ve E.1997/1308 K.1999/2437 Sayılı Kararı

bağlanan stoklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır. İşleyişi: Yapılan ödemeler bu hesaba borç, malın teslimi üzerine atacak kaydedilir.”³ Şeklinde açıklanmıştır.

İşletmeler mal teslimi veya hizmet ifası için önceden yapılan verilen sipariş avansı ödemeleri de karşı işletmeler açısından alınan sipariş avansıdır ve işletme kayıtlarına alınması gerekmektedir. Tek Düzen Hesap Çerçevesi Hesap Planı ve İşleyişine göre;

Alınan Sipariş Avansları; “İşletmenin satış amacıyla gelecekte yapacağı mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin tahsil ettiği tutarların izlendiği hesaptır. İşleyişi: Alıcılardan alınan avanslar bu hesabın alacağına, malın teslim edilmesi, hizmetin görülmesi halinde borcuna yazılır.”⁴

2.2- Sipariş Avanslarının Muhasebe Kaydı

Verilen sipariş avansları bir önceki bölümde detaylı olarak açıklandığı üzere henüz mal teslimi veya hizmet ifası gerçekleşmediğinden ve bir tür ön ödeme niteliğinde olduğundan ilerleyen dönemlerde gider unsuru olarak ortaya çıkacaktır. Dolayısıyla henüz satış işlemi tam olarak gerçekleşmeden verilen sipariş avansını stoklarda bir hesaba kaydetmek (sipariş avansını veren işletme açısından) dönem sonu stokları şişirerek stokların dönem sonu değerlerinin de şişmesine neden olacaktır. Bununla birlikte stokların elde edilmesi için katlanılan maliyet ise yalnızca fiili olarak elde edilen stokların maliyetiyle sınırlı kalacağından (stokların işletme kayıtlarına girene kadar yapılan gümrük vergisi, nakliye ve montaj masrafı gibi harcamalar) vergi matrahının olduğundan fazla görünmesine sebebiyet verecektir. Sipariş avansını alan işletme açısından düşünüldüğünde ise henüz satış gerçekleşmemiş mallar satılmış gibi görüleceğinden gelir tablosundaki satışlar hesabına yansiyarak yine olduğundan fazla vergi matrahı şeklinde karşımıza çıkacaktır. Dolayısıyla sipariş avanslarının alındığında/verildiğinde doğrudan satışlarla veya stokla ilişkilendirilmeksizin ileride ortaya çıkacak olan satış işlemi gerçekleştiğinde her iki işletme de toplam satış bedelinden düşmek üzere, sipariş avansını; alan işletme açısından 340 Alınan Sipariş Avansları hesabına, veren işletme açısından ise 159 Verilen Sipariş Avansları hesabına kaydetmesi gerekir. Tabi ki bu işlem yapılırken sipariş avansı alınan/verilen malların nitelikleri, süreleri vb. özellikler dikkate alınarak 1 Sıra Nolu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği'ne göre farklı isimde hesaplara kaydedilmesi gerektiği unutulmamalıdır. Örneğin 259 Verilen Avanslar **maddi duran varlıklar** için verilen avansları ilgilendirirken, 159 Verilen Sipariş Avansları **stoklar** için verilen avansları ilgilendirmektedir. Bununla birlikte 440 Alınan Sipariş Avanslarında ise dikkate alınan kriter; mal ve hizmetin tesliminden önce tahsil ettiği bir yılı aşan avanslar olmasıdır. Sipariş avansını alan ve veren işletmelerin muhasebe kayıtlarına aşağıdaki tabloda yer verilmiş olup dönem sonu değerlemesine makalemizin 2'nci bölümünde yer verilmiştir.

Örnek: X İşletmesi 02.01.2016 tarihinde Y İşletmesi'nden 100.000,00 TL tutarındaki malın alınması için Y İşletmesi'ne 10.000 TL avans ödemiştir. 27.12.2016 tarihinde mal teslim alınmış ve kalan tutar da banka hesabından ödenmiştir. KDV oranının %18 olduğu varsayılacaktır.

³ 1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, (MSUGT), 1992

⁴ MSUGT,1992.

Tablo 1: (X) İşletmesinin 02.01.2016 tarihindeki kaydı

| Hesap Kodu | Hesap Adı | Borçlu | Alacaklı |
|------------|---------------------------|-----------|-----------|
| 159 | Verilen Sipariş Avansları | 10.000,00 | |
| 102 | Banka | | 10.000,00 |

Tablo 2: (X) İşletmesinin 27.12.2016 tarihindeki kaydı

| Hesap Kodu | Hesap Adı | Borçlu | Alacaklı |
|------------|---------------------------|------------|------------|
| 153 | Ticari Mallar | 100.000,00 | |
| 191 | İndirilecek KDV | 18.000,00 | |
| 159 | Verilen Sipariş Avansları | | 10.000,00 |
| 102 | Bankalar | | 108.000,00 |

Tablo 3: (Y) İşletmesinin 02.01.2016 tarihindeki kaydı

| Hesap Kodu | Hesap Adı | Borçlu | Alacaklı |
|------------|--------------------------|-----------|-----------|
| 102 | Banka | 10.000,00 | |
| 340 | Alınan Sipariş Avansları | | 10.000,00 |

Tablo 4: (Y) İşletmesinin 27.12.2016 tarihindeki kaydı

| Hesap Kodu | Hesap Adı | Borçlu | Alacaklı |
|------------|--------------------------|------------|------------|
| 340 | Alınan Sipariş Avansları | 10.000,00 | |
| 102 | Banka | 108.000,00 | |
| 600 | Yurtiçi Satışlar | | 100.000,00 |
| 391 | Hesaplanan KDV | | 18.000,00 |

2.3- Sipariş Avanslarının Vergi Matrahı Üzerindeki Etkisi

*"Avansların ödenmesi esnasında yapılan işlem, işletme bakımından gelir ya da hasılat doğurucu nitelikte değildir. Hatta bu işlem dayanağını iki taraflı borç yükleyen bir sözleşmeden almış olsa bile, avans ödemesi ilk etapta karşılıksız bir nakit akımından öte bir anlam ifade etmemektedir."*⁵ **Çalışmamızın** 1.2 bölümündeki örnekten de anlaşılacağı üzere sipariş avansları ilk alındığında/verildiğinde ne avansı alan işletme tarafından gelir tablosuna yansıtılacak bir kayıt yapılıyor, ne de avansı veren işletme tarafından stoklar hesabını artıracak bir kayıt yapılıyor. Sipariş avansları hasılat unsuru olma özelliğini mal teslimi veya hizmet ifası yapıldığında kazanacağından vergi matrahına etkisi de bu aşamada ortaya çıkacaktır. Sipariş avansları bu yönüyle bazı işletmeler tarafından vergi matrahını azaltacak şekilde de kullanılabilir. Örneğin sipariş avansını alıp kayıtlarına intikal ettiren bir işletme mal teslimi veya hizmet ifasını gerçekleştirmiş olmasına rağmen, söz konusu sipariş avansını iade veya başka sebeplerle kapatarak, ilgili satışları gelir tablosu hesaplarına yansıtılmamaktadır. Ya da aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi satış hasılatı gizlenmek için 120 Alıcılar ve 331 Ortaklara Borçlar

⁵ M. Tufan Çabak, "Avansların Dönem Sonu Değerlemesi", <http://mesutyigit.com/>, 13 Ekim 2016

hesabıyla ilişkilendirerek tek düzen hesap planına ve işin mahiyetine aykırı şekilde 340 Alınan Sipariş Avansları kapatılmaktadır. Bu gibi durumlarda inceleme elemanlarının mutlaka mal teslimi veya hizmet ifasını alan işletme kayıt ve belgeleri üzerinden karşıt tespit yaparak esas durumun gerçek mahiyetini tespit etmesi gerekir.

Tablo 5: Sipariş Avansının 331 Ortaklara Borçlar Hesabı ile ilişkilendirilmesi

| Hesap Kodu | Hesap Adı | Borçlu | Alacaklı |
|------------|--------------------------|-----------|-----------|
| 102 | Banka | 10.000,00 | |
| 340 | Alınan Sipariş Avansları | | 10.000,00 |
| Hesap Kodu | Hesap Adı | Borçlu | Alacaklı |
| 340 | Alınan Sipariş Avansları | 10.000,00 | |
| 120 | Alicılar | | 10.000,00 |
| Hesap Kodu | Hesap Adı | Borçlu | Alacaklı |
| 120 | Alicılar | 10.000,00 | |
| 331 | Ortaklara Borçlar | | 10.000,00 |

Sonuç olarak; “Avans alınması gerçekleşmiş mal teslimi ve hizmet ifasına dayanan bir işlem olmadığından, gelir üzerinden alınan vergiler açısından tahakkuk ilkesinden hareketle vergiyi doğuran olay gerçekleşmediğinden vergilendirme söz konusu olmamaktadır.”⁶ Bununla birlikte 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu da vergiyi doğuran olayı 10’uncu maddesinde mal teslimi ve hizmet ifasına bağladığından (mal teslimi veya hizmet ifası gerçekleşmeden önce fatura vb. bir belge düzenlenmişse, düzenlenen fatura tutarıyla sınırlı olmak üzere sipariş avansı katma değer vergisine tabi olacaktır.) bu aşamada katma değer vergisi yükümlülüğü de doğmamaktadır.

3- SİPARİŞ AVANSLARININ DEĞERLEMESİ

3.1- TL Cinsinden Sipariş Avanslarının Değerlemesi

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 258’inci maddesinde değerlendirme; “*vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tesbitidir.*” şeklinde tanımlanmıştır. Bununla birlikte yine aynı kanunun 259’uncu maddesinde değerlendirme günü tarif edilerek; “*Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur.*” şeklinde açıklanmıştır. Sipariş avansları ilk madde malzeme, yarı mamul vb. şeklinde sayılıp, tartılabilen, ölçülebilir bir stok olmamasına rağmen **15- Stoklar** grubunda izlenmektedir. Dolayısıyla sipariş avansları işletmelerin iktisadi kıymeti kapsamında olmasına rağmen 213 sayılı Vergi Usul Kanununun değerlemeye ilişkin hükümlerinde avansların ne gibi bir değerlendirmeye tabi tutulacağı net olmayıp mahiyeti ise tartışmalıdır. Ancak Maliye İdaresi son zamanlarda vermiş olduğu özetlerle konuya netlik kazandırmış ve uygulama birliğini sağlamıştır.

“*Sorunun çözümü ile ilgili olarak ortaya çıkan görüşlerden ilki, avansların hem mahiyet hem de bilanço ve muhasebe tekniği gereği bir alacak veya borç kabul edilmesi gerektiği yönündedir.*”⁷ Bu

⁶ M. Tufan Çabak, Agm. , 13 Ekim 2016

⁷ M. Tufan Çabak, Agm. , 13 Ekim 2016

görüşe göre sipariş avanslarının mahiyeti itibarıyla alacak ve borç olarak değerlendirmek bunların 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 281 ve 285'inci maddesinde alacak ve borçlar için öngörülen değerlendirme ölçütü 'mukayyet değer' ile değerlendirilmesi gerektiğini doğurmaktadır. *Sorunun çözümüne ilişkin diğer bir görüş de, avansların gerçek bir borç veya alacak ilişkisini yansıtmamaları nedeniyle VUK md. 289'da yer alan "özel haller" kapsamında değerlendirilmesi gerektiği yönündedir.*⁸ Adı geçen kanunun ilgili maddesinde özel haller; "Bu bölümde yazılı olmıyan veyahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkan bulunmıyan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değerleriyle, diğerleri, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir." Şeklinde açıklanmıştır. Dolayısıyla sipariş avanslarının ilgili kanunda değerlendirme ölçütü bulunmadığından varsa borsa rayici yoksa mukayyet değeri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilmesi gerekir.

Vergi kanunlarımızda bu konuya yönelik doğrudan bir açıklama yapılmamış olmasına karşın 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 'Örtülü Sermayeyi' açıklayan 12.1.6. bölümünde avansların mahiyetine değinilmiştir. Buna göre;

*"gelecekte yapılacak bazı mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan ya da verilen değerleri ifade eden avanslar, sipariş yöntemi ile mal alan işletmenin, sipariş ettikleri iktisadi değerlerin üretiminde üretici işletmeye finansman imkanı sağlamak amacıyla verilebileceği gibi, satış fiyatını düşük tutmak veya satış garantisi sağlamak amacıyla da verilebilmektedir. Avanslar hangi amaçla verilirse verilsin işletmeye finansman imkanı sağladığı açıktır. Dolayısıyla, alınan avanslar da işletme bakımından **alınan borç olarak değerlendirilecek** ve örtülü sermaye hesaplamasında dikkate alınacaktır."*⁹

Bununla birlikte "Maliye İdaresinin sipariş avansları ile ilgili olarak Tebliğ veya Sirküler düzeyinde açıklanmış bir görüşü bulunmamaktadır. Ancak konu ile ilgili verilen son dönem özeldelerinde, **sipariş avanslarının alacak veya borç olarak değerlendirilmesi gerektiği** ifade edilmektedir."¹⁰ Görüldüğü üzere güncel uygulamada sipariş avansları işletmeler açısından bir tür borç ve alacak olarak değerlendirilmektedir. Dolayısıyla TL cinsinden olan bu avansların 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 281 ve 285'inci maddesi gereğince mukayyet değeriyle değerlendirilmesi gerekmektedir.

3.2- Döviz Cinsinden Sipariş Avanslarının Değerlemesi

Ekonomik faaliyetlerin uluslararası düzeyde gerçekleşmesi, bu faaliyetler sonucu oluşan yabancı paralar cinsinden kazançlara kur değerlendirilmesi ve ekonomik faaliyeti oluşturan kazanç unsurlarına yabancı para cinsinden değer biçilmesi gerektiğini doğurmuştur. Vergi kanunlarımızda da buna ilişkin olarak düzenlemeler yapılmış olup yabancı para cinsinden olan iktisadi kıymetler için kur değerlendirilmesi yapılması gerektiği açıklanmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 280'inci maddesi yabancı paraların değerlendirilmesini açıklamış olup aynı zamanda madde hükmünün yabancı para ile olan senetli ve senetsiz alacak ve borçlar içinde cari olduğu belirtilmiştir. İlgili maddeye göre;

"Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayici yerine alış bedeli esas alınır.

⁸ M. Tufan Çabak, Agm. , 13 Ekim 2016

⁹ 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ

¹⁰ Sirküler 2014/17, http://www.tursab.org.tr/tr/tursabdan-haberler/genel-duyurular/mali-sirkuler_9826.html, Erişim tarihi: 21 Ekim 2016

*Yabancı paranın borsada rayici yoksa değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur. **Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir.** Bunlardan vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar, bu Kanununun 281 ve 285 inci maddeleri uyarınca değerlendirme günü kıymetine irca edilebilir. Ancak senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınır.”*

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere yabancı para ile olan senetli ve senetsiz alacak ve borçlar da borsa rayiciyle, borsa rayici yoksa Maliye Bakanlığınca tespit olunacak kurla alacak ve borçların değerlendirilmesi gerekecektir. Bu noktada sipariş avanslarının borç alacak niteliğini haiz olup olmadığının geçmişte tartışmalı olduğuna ancak Maliye İdaresinin son zamanlarda vermiş olduğu özgelgelerle durumun netlik kazandığı ve bir tür borç ve alacak olarak dikkate alınıp değerlemesinin yapılması gerektiğine çalışmamızın **2.1. Bölümünde** değinmiştik.

Döviz cinsinden olan sipariş avanslarında kur değerlemesinin yapılıp yapılmayacağına ilişkin birçok farklı Danıştay kararları da bulunmaktadır. Bunlardan bazıları aşağıda görüldüğü gibi olup uygulama birliğini sağlaması açısından yakın tarihli özgelgelerin dikkate alınması yerinde olacaktır. Zira Danıştayın geçmişte bu konu da istikrarlı hale gelmiş bir kararı bulunmamaktadır:

Danıştay 3. Dairesi Karar Özeti:

“Yapılacak ihracat karşılığı yabancı firmalardan, alınan döviz cinsi avansların ihracatın gerçekleştirilmemesi halinde şirketin borcu olarak kabul edilip, döviz cinsinden olan bu borçların değerlemeye tabi tutulması sonucu doğan kur farklarının gider olarak kaydedilmesinde yasaya aykırılık görülmemiştir.”¹¹

Danıştay 3. Dairesi Karar Özeti:

“İhraç edilecek malın bedeli olarak peşin tahsil edilen ancak ihracatın yapılmaması nedeniyle kalan ve hesaplarda borç olarak görünen dövizin dönem sonunda 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 280. maddesi uyarınca dönem sonu kuru ile değerlendirilerek gider olarak kaydedilmesine olanak bulunmamaktadır.”¹²

Danıştay 4. Dairesi Karar Özeti:

“İhracat için alınan avans, kur değerlemesine tabi tutulur ve kur farkı gider yazılır. Kaldı ki bu olayda ihracat işlemi durdurulmuştur.”¹³

Danıştay 4. Dairesi Karar Özeti:

“İhracat Körfez krizi dolayısıyla gerçekleştirilmemiş olduğundan buna ilişkin olarak alınan avans; para borcu niteliği kazanmıştır, diğer alacak ve borçlar gibi değerlendirilir.”¹⁴

Farklı Danıştay kararlarının yanında geçmişte Maliye İdaresinin de döviz cinsinden sipariş avanslarının değerlendirilmesi konusundaki görüşleri de günümüzdekinden farklılık göstermektedir.

“Bilindiği üzere, ülkemizde yüksek enflasyonlu dönemlerin yaşandığı uzun yıllar boyunca döviz kurları sürekli bir yükseliş süreci içindeydi. Buna bağlı olarak Maliye Bakanlığı tarafından yapılan vergisel düzenlemeler genellikle kur farkı giderlerinin vergi matrahına yapacağı olumsuz etkiyi ola-

¹¹ Danıştay 3. Dairesi, 04.06.1996 Tarih ve E.1995/2225 K.1996/2127 Sayılı Karar

¹² Danıştay 3. Dairesi, 13.10.1998 Tarih ve E.1997/186 K.1998/3459 Sayılı Karar

¹³ Mehmet Maç, Agm., 25 Ekim 2016

¹⁴ Mehmet Maç, Agm., 25 Ekim 2016

bilirdiğince azaltmak yönünde olmuş; varlık ediniminde ortaya çıkan kur farklarının aktifleştirilmesi yönünde düzenlemeler yapılmış, diğer taraftan konumuz ile ilgili olarak avansların değerlendirilmesi hususunda ise söz konusu avanslar avansa konu işlemin gerçekleştiği tarihe kadar değerlemeye tabi tutturulmamış, ne zaman ki avansa konu mal veya hizmet teslimi gerçekleşmiş o tarihte söz konusu avanslar alacak veya borç kabul edilmek suretiyle değerlendirilmesine müsaade edilmiştir.”¹⁵

Maliye idaresinin güncel olan görüşü ise döviz cinsinden olan sipariş avanslarının değerlendirilerek kur farkı gelir ve giderlerinin dönem sonu kayıtlarına intikal ettirilmesi yönünde. Örneğin kayıtlı özelleştirme talep formunda dövizli avansların değerlendirilme günü itibarıyla değerlendirilip değerlendirilmeyeceğini soran mükellefe idare, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 280’inci maddesini belirtilerek; *“Buna göre, şirketinizce yapılacak yatırımlar için döviz cinsinden verilen avanslar, **döviz cinsinden alacak** hükmünde olduğundan, dönem sonlarında Vergi Usul Kanununun yukarıdaki hükümlerinin de dikkate alınarak değerlemeye tabi tutulması, değerlendirme sonucu oluşan kur farklarının kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.”¹⁶* Şeklinde açıklamada bulunmuştur. Yine Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı da uygulama birliği sağlanması açısından yukarıda bahsi geçen özelleştirme talep formuna paralel bir özelleştirme avanslarının nasıl değerlendirileceği konusuna açıklık getirmiştir. Alınan ve verilen sipariş avanslarının Maliye Bakanlığınca ilan edilen kurlara göre değerlendirilerek dönem sonunda ortaya çıkan kur farkının dönem kazancıyla ilişkilendirilmesi konusunda görüş talep eden mükellefe yine 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 280’inci maddesi hatırlatılarak; *“Bu itibarla, avanslar gelecekte yapılacak olan mal veya hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan veya verilen değerleri ifade ettiğinden ve anılan avans gemi inşaat işi kapsamındaki işlemlerle ilgili olarak alındığından, bahse konu avans hesaplarının değerlendirmesinden kaynaklanan kur farklarının bu işlemlere ait kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.”¹⁷* Şeklinde açıklama yapmıştır.

Sonuç olarak döviz cinsinden sipariş avanslarıyla ilgili olarak eski karar ve görüşlerin uygulanmaması ve son zamanlarda idarenin vermiş olduğu güncel özelleştirme talepleri dikkate alınarak; sipariş avanslarının satış işlemi gerçekleşmeden de kur değerlendirmesinin yapılması gerekmektedir. Buna göre sipariş avanslarının işletmeler açısından bir tür borç/alacak olarak dikkate alınması ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 280’inci maddesine göre yabancı para cinsinden senetli veya senetsiz her türlü borç ve alacak kapsamında dönem sonunda borsa rayiciyle, borsa rayici yoksa Maliye Bakanlığınca belirlenecek kurlarla değerlendirilmesi gerekmektedir.

4- DEĞERLENEN SİPARİŞ AVANSLARINDAN KAYNAKLI KUR FARKI GELİR ve GİDERLERİ

4.1- Kur Farkı Gelir ve Giderlerinin Kurum Kazancıyla İlişkilendirilmesi

Dönem sonunda değerlendirilen dövizli sipariş avansları karşımıza işletme kayıtlarına intikal etmesi gereken kur farkı gelir veya giderleri olarak çıkmaktadır. Bu noktada dövizli işlem yapan işletmelerin idareden söz konusu olumlu veya olumsuz kur farklarının doğrudan gelir/gider olarak mı yoksa 163

¹⁵ Güray Öğrendik, “Döviz Cinsi Avansların Değerlendirilmesi Sonucunda Oluşan Kur Farkları Nasıl Muhasebeleştirilmelidir?”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mayıs 2014, <http://www.dengeakademi.com/Files/Article/rqk3l635382491450989029.pdf>, Erişim tarihi: 25 Ekim 2016

¹⁶ Büyük Mükellefler VDB, 24/07/2014 Tarih ve 64597866-105[280-2014]-122 Sayılı Özelge

¹⁷ Kocaeli VDB, 24/02/2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.02-190-3/8-18 Sayılı Özelge

ve 334 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği çerçevesinde yatırımın maliyetiyle ilişkilendirerek mi kayıtlara intikal ettirilmesi gerektiği yönünde görüş talepleri olduğu görülmektedir.

163 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin içeriği bu konudan tamamen bağımsız olup ilgili Tebliğlerde *yatırımın finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizler ile döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından* bahsedilmektedir.¹⁸ 334 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde ise *hava yolu taşımacılığı yapanların, gerek yurt dışı gerekse de yurt içi uçuşlarına ilişkin IATA kuralları çerçevesinde satış işlemlerine ait kayıtlarının dayanağı olarak tanzim edilen yolcu taşıma biletlerinin düzenleme esaslarıyla* ilgili olup söz konusu tebliğde 163 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine atıfta bulunulmuştur.¹⁹

Maliye İdaresinin görüşü de dövizli avanslardan kaynaklı kur farklarının yatırımın maliyetiyle ilişkilendirilemeyeceği yönünde olup idare vermiş olduğu özeldede; *"163 ve 334 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalar yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz ve kur farkı giderlerine ilişkin olup, döviz cinsinden verilen avansların değerlendirilmesi sonucu oluşan kur farkları bu kapsamda değerlendirilmemektedir."*²⁰ Şeklinde açıklama yapmıştır. Görüldüğü üzere bu özeldeye göre dövizli sipariş avanslarından kaynaklı kur farkı gelir/giderlerinin yatırımın maliyetiyle ilişkilendirilmesi mümkün değildir. Yine aynı özeldede 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 6'ncı maddesi açıklanarak safi kurum kazancının tespitinde ticari kazanç hükümlerinin uygulanacağı ve buna istinaden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40'inci maddesi uyarınca safi kurum kazancının tespitinde indirilebilecek giderlere değinilmiştir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili maddesinin 1'inci fıkrasının (1) numaralı bendine göre ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun açıklanan maddeleri dikkate alınarak değerlendirme sonucu oluşan kur farklarının kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerektiği açıklanmıştır.

Sonuç olarak *"bu özeldeye göre Vergi İdaresi verilen avansları **döviz cinsinden bir alacak olarak** değerlendirmekte ve bu nedenle verilen avansların kur değerlemesine tabi tutularak oluşan kur farklarının da kurum kazancının tespitinde **gelir ya da gider** olarak dikkate alınması gerektiğini ifade etmektedir."*²¹

5- SONUÇ

Sonuç olarak; sipariş avanslarının değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ve değerlendirme ölçütü geçmişten günümüze tartışmalı olsa da Maliye İdaresinin son zamanlarda vermiş olduğu özeldelerle tartışmalar son bulmuştur. Danıştay'ın bu konuda istikrarlı hale gelen bir kararının olmadığı, geçmişte Maliye İdaresinin günümüzdekinden farklı görüşleri ile özeldelerin hukuki mahiyeti göz önünde bulundurulduğunda, son tarihli özeldelerin esas alınması yerinde olacaktır. Dolayısıyla TL cinsinden sipariş

¹⁸ 163 Sayılı Vergi Usul Kanununun Genel Tebliği

¹⁹ 334 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

²⁰ Büyük Mükellefler VDB, 24/07/2014 Tarih ve 64597866-105[280-2014]-122 Sayılı Özelge

²¹ As/Nexia Türkiye, "Dövizli Sipariş Avanslarının Değerlemesi Konusunda Maliye Görüşü", 20 Mayıs 2015, <http://nexiaturkey.com.tr/content/dovizli-siparis-avanslarinin-degerlemesi-konusunda-maliye-gorusu>, Erişim tarihi: 26 Ekim 2016

avanslarının işletmeler açısından **borç/alacak** kapsamında değerlendirilerek, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 281 ve 285'inci maddesinde alacak ve borçlar için öngörülen değerlendirme ölçütü '**mukayyet değer**' ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Sipariş avansının döviz cinsinden olması halinde de ilgili hesap borç/alacak niteliğini haizdir ve kur değerlemesi yapılarak olumlu veya olumsuz kur farklarının **gelir/gider** olarak işletme kayıtlarına intikal ettirilmelidir. Bu noktada değerlendirme ölçütü ise 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 280'inci maddesinin her türlü senetli ve senetsiz borç ve alacaklar içinde cari olan hükmü dikkate alınarak yabancı paralar için geçerli olan **borsa rayiciyle** değerlendirilmesi gerekir. Borsa rayici yoksa **Maliye Bakanlığının belirleyeceği kurlar** dikkate alınmalıdır.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ.
- 163 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ.
- 334 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ.
- 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.
- 04.06.1996 Tarih ve E.1995/2225 K.1996/2127 Sayılı Danıştay 3. Dairesi Kararı.
- 13.10.1998 Tarih ve E.1997/186 K.1998/3459 Sayılı Danıştay 3. Dairesi Kararı.
- 10.06.1999 Tarih ve E.1997/1308 K.1999/2437 Sayılı Danıştay 3. Dairesi Kararı.
- 24/07/2014 Tarih ve 64597866-105[280-2014]-122 Sayılı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi.
- 24/02/2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.02-190-3/8-18 Sayılı Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi
- As/Nexia Türkiye. (2015). "Dövizli Sipariş Avanslarının Değerlemesi Konusunda Maliye Görüşü", <http://nexiaturkey.com.tr/content/dovizli-siparis-avanslarinin-degerlemesi-konusunda-maliye-gorusu>, Erişim Tarihi: 26 Ekim 2016
- ÇABAK, M. T. "Avansların Dönem Sonu Değerlemesi", <http://mesutyigit.com/>, Erişim Tarihi: 13 Ekim 2016.
- MAÇ, M. "Dövizli Sipariş Avanslarında Kur Değerlemesi Yapılır mı?", <http://www.vergi.tc/makaleDetay/MehmetMac/DOVIZLI-SIPARIS-AVANSLARINDA-KUR-DEGERLEMESI-YAPILIR-MI/0a0dfd0f-4582-40a1-b3c3-ab47b1946abe> Erişim Tarihi: 25 Ekim 2016.
- ÖĞRENDİK, G. (2014). "Döviz Cinsi Avansların Değerlenmesi Sonucunda Oluşan Kur Farkları Nasıl Muhasebeleştirilmelidir?", <http://www.dengeakademi.com/Files/Article/rqk3l635382491450989029.pdf>, Erişim Tarihi: 25 Ekim 2016.
- TÜRSAB. (2014). "Sirküler 2014/17", http://www.tursab.org.tr/tr/tursabdan-haberler/genel-uyurular/mali-sirkuler_9826.html, Erişim Tarihi: 21 Ekim 2016.