

İHRACAT İŞLEMLERİNİN VERGİ KANUNLARI VE KAMBIYO MEVZUATI YÖNÜNDEN DEĞERLEMESİ:

Zübeyir BAKMAZ^(*)

- GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 215. maddesinde; *"bu kanuna göre tutulan defter ve kayıtların Türkçe tutulacağı, kayıt ve belgelerde Türk para biriminin kullanılacağı"* hüküm altına alınmıştır. Aynı maddede; belgelerin Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla yabancı para birimine göre de düzenlenebileceği ve yurtdışındaki müşteriler adına düzenlenen (ihracat faturalarında) belgelerde Türk parası karşılığı gösterilme şartının bulunmadığı ayrıca belirtilmiştir.

İhracat işlemlerinde belgelerin döviz cinsinden düzenlenmesinde yukarıda da belirtildiği üzere herhangi bir yasal sakınca bulunmamaktadır. Ancak döviz cinsinden olan satış bedellerinin, yasal defter kayıtlarına intikalinde Türk para birimine çevrilmesi zorunludur.

Bu zorunluluk ihracat bedellerinin hangi döviz kuru üzerinden defter kayıtlarına intikal ettirileceği sorunu ortaya çıkarmaktadır. Çünkü uygulamada TC Merkez Bankası Döviz Alış Kuru, Gümrük Beyannamesinde yer alan kur ve cari kur gibi çeşitli kurlar üzerinden işlem yapılmaktadır.

Vergi Usul Kanununun 227. maddesinde defter kayıtlarının tevsikinin zorunlu olduğu belirtilmiştir. Söz konusu madde hükmü, ihracat bedellerinin tahsilatlarına ait kayıtların hangi kağıtlarla (belgelerle) tevsik edileceği sorusunu ortaya çıkarmaktadır.

Yazımızın aşağıdaki bölümlerinde, bu soruların cevapları verilmeye çalışılmış ve ihracat işlemlerinin vergi ve kambiyo mevzuatımız yönünden kısa bir değerlendirilmesi yapılmıştır.

B- İHRACAT İŞLEMLERİ SONUCU ELDE EDİLEN DÖVİZ VE DÖVİZLİ ALACAKLARIN DÖNEM SONU DEĞERLEMESİ:

Yabancı para ve yabancı para cinsinden olan alacak ve borçların değerlendirilmesi Vergi Usul Kanununun 280. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde uyarınca yabancı paraların kural olarak borsa rayici ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak yabancı paranın borsa rayici yoksa değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığı'nca tespit edilmektedir.

Ülkemizde, yabancı para arz ve talebi, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararla serbest bırakılmıştır. Buna rağmen ülkemizde bir döviz borsası bulunmamaktadır. 32 sayılı karar uyarınca bankalar, PTT, döviz büfeleri, özel finans kurumları serbestçe yabancı para alıp satabilmekte ve kurları kendileri belirleyebilmektedir. Ülkemizde döviz borsası bulunmadığı için yabancı paraların Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği kurlar üzerinden değerlendirilmesi gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı 31.12... tarihinde uygulanacak kurları Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleriyle ilan etmektedir. Bakanlık, mükelleflerin ihracat işlemleri sonucunda elde ettikleri ve dönem sonunda mevcut bulunan döviz ve dövizli alacaklarının değerlemesinde uygulayacakları kuru açıkça belli etmektedir.

^(*) Vergi Denetmeni

Bu uygulamayla, işletmelerde dönem sonunda mevcut bulunan yabancı paraların ve dövizli alacakların değerlendirilmesinde hangi kurun esas alınacağı konusundaki tereddütler ortadan kalkmıştır.

Maliye Bakanlığı 31.12... tarihinde efektif alış ve döviz alış kuru olmak üzere 2 çeşit kur ilan etmektedir. İhracat işlemleri sonucu işletme kasasında nakit olarak bulunan yabancı paralar efektif alış kuru ile dövizli alacaklar ve bankadaki yabancı paralar ise döviz alış kuru ile değerlendirilecektir. Değerleme sonucu lehte veya aleyhte meydana gelen kur farklarının gelir veya gider yazılacağı tabiidir.

C- DÖNEM İÇİNDE GERÇEKLEŞEN İHRACAT İŞLEMLERİNİN DEĞERLEMESİ:

İhracat işlemlerindeki vergiyi doğuran olay ile yurt içi işlemlerindeki vergiyi doğuran olay birbirinden farklıdır. Yurt içi işlemlerinde; verginin doğması için faturanın düzenlenmesi yeterliyken, ihracat işlemlerinde faturanın düzenlenmesi verginin doğması için tek başına yeterli olmamaktadır. Maliye Bakanlığı'nın bu konu hakkındaki 20.01.1998 tarih ve 1626 sayılı özeliği aşağıdaki gibidir:

"193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç konusunu teşkil eden 37. maddesinde, ticari sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ifadesi kullanılmış ve ticari kazançta vergiyi doğuran olay tahakkuk esasına bağlanmıştır. Tacirler arasındaki faaliyetlerin belgelendirilmesi amacıyla Vergi Usul Kanununda yer alan fatura da tahakkuk esasına bağlı kalınarak düzenlenmektedir.

Vergi Usul Kanununun 229. maddesine göre; fatura "...satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır." şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre faturanın satılan emtia veya yapılan iş karşılığında düzenlenmiş olması zorunludur. Satış akdinin tekemmül edebilmesi için akdin unsurlarının tamamının yerine getirilmesi gerekir. Bu unsurlardan biri de malın mülkiyetinin alıcıya naklidir. Bu durumda, ihracatta mal fiilen ihraç edilmedikçe satış akdi tamamlanmamış sayılacak ve tahakkuk etmiş bir kazançtan söz edilemeyecektir."

Genel kural olarak mal ve hizmet teslimlerine ait satış faturasının, ait olduğu dönem beyannamelerine dahil edilmesi gerekmektedir. Ancak ihracat işlemlerinde, mal tesliminin gerçekleşmesinden önce (yani mal gümrük hattını geçerek alıcıya ulaşmadan - fiili ihraç tarihinden önce) fatura düzenlenmektedir. Bu durumda ihracata ait bedeller, faturanın düzenlendiği tarihte değil, gümrük beyannamesinde yer alan fiili ihraç tarihinde yasal defter kayıtlarına, beyannamelere ve mali tablolara dahil edilmelidir. Katma Değer Vergisi istisnası da fiili ihracatın gerçekleştiği dönemde uygulanmaktadır.

Dönem sonlarında, işletmelerde, faturası düzenlenmiş olduğu halde gümrük beyannamesi düzenlenerek fiili ihracatı (teslimi) henüz gerçekleşmemiş mallar mevcut bulunabilmektedir. Fatura düzenlenmesine rağmen mallar henüz teslim edilmediği için vergiyi doğuran olay gerçekleşmemektedir. Bu nedenle faturası düzenlendiği halde fiili ihracatı gerçekleşmeyen mallar, işletmenin dönem sonu stokları arasında gösterilmelidir.

130 sıra no lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde; *"Maliye Bakanlığı'nca döviz kurları ile ilgili herhangi bir tespit yapılmadığı sürece, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası'nca tespit ve ilân olunan döviz alış kurlarının değerlemelerde esas alınacağı"* belirtilmiştir. Maliye Bakanlığı da sadece dönem sonlarında kur ilan ettiği için söz konusu tebliğe göre, dönem içinde gerçekleşen ihracatlara ait bedellerin, fiili ihracatın (teslimin) gerçekleştiği tarihteki TC Merkez Bankası Döviz Alış Kuru ile kayıtlara geçirilmesi gerektiği sonucu doğmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 26. maddesinde; *"bedelin döviz ile hesaplanması halinde dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrileceği"* hüküm altına alınmıştır. Madde hükmüyle mükelleflerin cari döviz kuru yani aralarında anlaştıkları kur üzerinden işlem yapmalarına olanak tanınmıştır. Bu durumda Vergi Usul Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu açısından 2 farklı uygulama ortaya çıkmaktadır.

Günlük hayattaki uygulamada ise, ihracat bedelleri, genel olarak Gümrük Beyannamesindeki kur üzerinden kayıtlara intikal ettirilmektedir.

Bu açıklamalardan sonra bir ihracat işleminde satış bedelinin hangi kur üzerinden yasal defter kayıtlarına intikal ettirileceği sorusu akla gelmektedir. Çünkü karışımıza fatura düzenleme tarihindeki TC Merkez Bankası döviz alış kuru, Gümrük Beyannamesindeki döviz kuru, fiili ihracat (teslim) tarihindeki TC Merkez Bankası döviz alış kuru ve fiili ihracat (teslim) tarihindeki cari kur olmak üzere 4 farklı kur çıkmaktadır.

Vergi Kanunları arasında uygulama farklılıklarının bulunması, vergi mevzuatımızda konu hakkında net bir düzenlemenin mevcut bulunmaması ve Gümrük Beyannamesindeki rakamlar ile KDV beyannameleri arasında bir tutarsızlık olmaması gibi nedenlerden dolayı **Gümrük Beyannamesinde yer alan kur** üzerinden işlem yapılması en doğru yöntem gibi gözükmektedir.

İhracat işleminin vadeli olarak gerçekleşmesi halinde, her bir taksit tutarının tahsilinde, dövizin bozdurulduğu **cari (fiili) kur** üzerinden değerlendirilmelidir.

İhracat işleminden doğan alacak, döviz olarak gelmiş ve bir süre banka veya kasada kaldıktan sonra bozdurulmuşsa, yabancı para öncelikle tahsil edildiği tarihteki **TC Merkez Bankası Döviz Alış Kuru** üzerinden, bozdurulduğu zaman da **fiilen** ele geçen tutar üzerinden kayıtlara intikal ettirilmelidir.

D- İHRACAT İŞLEMLERİ İLE İLGİLİ KAMBIYO MEVZUATINDA YER ALAN DÜZENLEMELER:

Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararla, 03.09.2005 tarihinden itibaren 100.000 doların üzerindeki ihracat işlemlerinde satış bedelinin fiili ihraç tarihinden itibaren en geç 180 gün içinde yurda getirilerek; döviz ise satılması (Döviz Alım Belgesine bağlanması), Türk parası ise tevsiki mecburi tutulmuştur.

Ancak ihracat bedelinin en az %70'inin fiili ihraç tarihinden itibaren 90 gün içerisinde yurda getirilerek Döviz Alım Belgesine bağlanması halinde bakiye %30'una tekabül eden kısmı üzerinde ihracatçı serbestçe tasarruf edebilmektedir.

Kambiyo mevzuatına göre, 100.000 dolara kadar olan ihracat işlemlerinde satış bedelinin yurda getirilme zorunluluğu yani Döviz Alım Belgesine bağlanma mecburiyeti bulunmamaktadır.

Vergi mevzuatımıza göre, yukarıda belirtilen her üç durumda da, ihracat bedellerinin tahsil edilip bozdu-

rulmasına kadar kur değerlemesinin yapılması ve ortaya çıkan kur farkının gelir veya gider yazılması gerekmektedir.

Ayrıca Vergi Usul Kanununun 227. maddesinde; *"bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikinin mecburi olduğu"* belirtilmiştir. Buna göre, yukarıdaki her üç duruma ilişkin olarak yapılan dövizli tahsilatlara ait defter kayıtlarının tevsiki, Döviz Alım Belgesi/Döviz Beyan Tutanağı ile sağlanmalıdır.

E- SONUÇ:

Dönem içinde gerçekleşen ihracat işlemlerinde, hangi kur üzerinden değerlendirme yapılacağı hakkında vergi mevzuatımızda açık bir düzenlemenin bulunmaması, uygulamada karışıklığa yol açmaktadır. Farklı uygulamaların anlatıldığı bu yazıda;

1- İhracat bedelinin Gümrük Beyannamesinde yer alan kur üzerinden kayıtlara geçirilmesi,

2- İhracat işleminin vadeli yapılması halinde, tahsil edilen taksit tutarlarının, bozduruldukları cari kur (fiili kur) üzerinden kayıtlara geçirilmesi,

3- Tahsil edilen ihracat bedelinin döviz olarak banka veya kasada bir süre tutulması halinde, yabancı para, öncelikle TC Merkez Bankası Döviz Alış Kuru üzerinden, daha sonra bozdurulduğunda ise fiilen ele geçen tutar üzerinden kayıtlara intikal ettirilmesi,

4- İhracat işleminden doğan dövizli alacaklar ile bankada mevcut bulunan yabancı paraların dönem sonunda Maliye Bakanlığı'nın ilan edeceği döviz alış kuru ile kasadaki yabancı paraların da Bakanlığın ilan edeceği efektif alış kuru ile değerlendirilmesi,

5- İhracat işlemlerine ilişkin olarak yapılan dövizli tahsilatların Döviz Alım Belgesi/Döviz Beyan Tutanağı ile tevsik edilmesi, gerektiği belirtilmiştir.

KAYNAKÇA:

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 130 sıra numaralı VUK Genel Tebliği
- Maliye Bakanlığı'nın 20.01.1998 tarih ve 1626 sayılı özelgesi
- Mehmet Maç, Dövizli İşlemlerle İlgili Bazı Soru ve Cevapları, Mali Çözüm Dergisi