

DÖVİZ CİNSİ AVANSLARDA DEĞERLEME; MEVCUT DÜZENLEMELER ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

VALUATION OF PREPAYMENTS IN FOREIGN EXCHANGE,
CURRENT REGULATIONS AND RECOMMENDED SOLUTIONS



Ali TAHTACI*



Ahmet ÇEÇ*

ÖZ

Avanslar ticari hayatta yaygın olarak kullanılmakta olup gerek alıcılar gerekse satıcılar nezdinde birçok işleve sahiptir. Firmalar; yurt dışıyla yaptıkları ithalat ihracat işlemlerinde bu avansları döviz cinsinden verirken, yurtiçinde de bazı işletmeler döviz kurlarındaki olası değişimlere karşı korunma amacıyla döviz cinsinden anlaşmalar yapabilmektedirler. Ülkemizde kurlarda dönem dönem meydana gelen dalgalanmalar nedeniyle bu döviz cinsinden avansların Türk lirası karşılıklarında önemli değişimler olmakta, bu değişimler aynı zamanda hem bilanço kalemlerinde hem de ödenecek verginin hesaplanmasında önemli etki yaratmaktadır. Ancak döviz cinsinden avansların değerinde meydana gelen bu değişimlerin dönem sonunda nasıl değerlendirileceği konusunda mevzuatta net bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle ortaya farklı uygulamalar çıkmakta, mükellefler cezalı tarhiyatlar ile karşı karşıya

ABSTRACT

Prepayments are common in commercial life, and have functions in the eyes of both buyers and sellers. While businesses make their prepayments by using foreign exchange during export and import, some others in domestic markets also use foreign exchange with a view to protecting themselves from fluctuation of rates. In Turkey, there could be significant fluctuations in the values of foreign exchange against Turkish Lira, and these changes have dramatic effects on the balance sheet elements and calculation payable tax. However, there is no clear explanation regarding the practice of end-of-period valuation of prepayments in foreign exchange. Therefore, there could be differing practices, and accordingly taxpayers might be exposed to extra tax and fines. This study explores the opinions of the tax administration

* Vergi Müfettişi

** Vergi Müfettiş Yardımcısı

kalabilmektedir. Çalışmamızda bu konuya ilişkin idarenin görüşleri ve yargı mercilerinin vermiş olduğu kararlar, daha önce yapılmış çalışmalarla birlikte ele alınarak çözüm önerileri sıralanacak ve uygulanması gereken en doğru yöntemin ne olduğu sorusuna cevap aranacaktır.

Anahtar Kelimeler: Avans, Ön Ödeme, Değerleme, Döviz, Kur Farkı

and the courts on this subject, suggests some solutions, and tries to find the most appropriate method.

Keywords: Prepayment, valuation, foreign exchange, rate difference

1- GİRİŞ

Ülkemizde yurt dışı firmalarla mal veya hizmet alım-satımında bulunan mükelleflerin önemli bir bölümü ön ödeme (avans) sistemiyle çalışmakta, bu avansların ödemesi de yabancı para cinsinden yapılmaktadır. Bunun yanında yurt içinde de birçok firma işlemlerini karşılıklı olarak döviz cinsinden yapabilmektedir. Kurlarda meydana gelen değişim neticesinde bu avansların Türk Lirası cinsinden değeri de değişmektedir. Özellikle ülkemiz ekonomisinde zaman zaman ortaya çıkan konjonktürel dalgalanmalar neticesinde döviz kurlarında yüksek oranda değişimlerin görülmesi, bu avansların TL cinsi değerlerini ve dolayısıyla olası vergilendirilmesini de yüksek oranlarda etkilemektedir. Ancak yukarıda değindiğimiz gibi mevzuatta döviz cinsi avansların değerlemesine yönelik net bir düzenleme bulunmamakta, bunun sonucunda ortaya farklı uygulamalar çıkmaktadır. Mükelleflerin uygulamaları idarenin veya inceleme elemanlarının değerlendirmeleriyle örtüşmediğinde ise bu defa cezalı tarhiyatla karşı karşıya kalınmaktadır.

2- AVANS KAVRAMI

Avans kelimesinin sözlük anlamına baktığımızda “alacağına sayılmak üzere önceden yapılan ödeme; öndelik” anlamına gelmektedir. Vergi Denetim Kurulunca yayınlanan Vergi Denetim Terimleri Sözlüğünde “1-İleride alınacak bir mal veya yaptırılacak bir hizmet veya bunlara ilişkin yapılacak giderlere sayılmak üzere önceden verilen para veya benzeri değerlerdir. 2-Bir para isteme hakkını temsil etmekten çok, mal veya hizmet isteme hakkını temsil eden ve normal olarak mal veya hizmet maliyetlerine dönüşecek bulunan önceden verilmiş para ve benzeri değerlerdir.” şeklinde tanımlanmıştır.¹Avansın ortaya çıkması için iki taraflı bir ticari ilişkinin varlığı gereklidir. Alım, Satım, Hizmet sözleşmeleri gibi karşılıklı edimlerin söz konusu olduğu durumlarda alıcılar ön ödeme yaparak yüklenmiş olduğu edimin bir kısmını yerine getirmiş olmaktadır. Bu ön ödeme (avans verilmesi) sonucunda satıcı için hem teminat sağlanmakta, hem de finansman imkanı doğmaktadır. Özellikle belli maliyeti gerektiren ve sipariş üzerine imal edilen ürünlerde (makine, teçhizat gibi) avans uygulaması adeta mutata hale gelmiş olup satıcıya güvence sağlaması açısından oldukça önemlidir. Ayrıca maliyetin karşılanması açısından da finansman imkanı sağlamaktadır. Alıcı tarafında ise döviz cinsi avanslarda kurlarda meydana gelebilecek olası maliyet artışlarından verdiği avans oranında kaçınma şansı verir.

1 Vergi Denetim Kurulu Portalı, Vergi Denetim Terimleri Sözlüğü, <https://portal.vdk.gov.tr/SiteAssets/pdf/VERG%C4%B0%20DENET%C4%B0M%20TER%C4%B0MLER%C4%B0%20S%C3%96ZL%C3%9C%C4%9E%C3%9C-24%20Kas%C4%B1m%202014.pdf> Erişim Tarihi: 15 Haziran 2015

3- KONUYA İLİŞKİN YAKLAŞIMLAR

Döviz cinsinden avansların değerlemesi konusunda ortaya çıkan yaklaşımları 3'e ayırmak mümkündür:

- Değerleme yapılmaması gerektiğini öne süren görüş
- Değerlemenin yapılması fakat ortaya çıkan kur farklarının geçici hesaplarda izlenmesi gerektiğini öne süren görüş
- Değerlemenin yapılması ve ortaya çıkan kur farklarının kambiyo karı-zararı olarak hesaplara yansıtılması gerektiğini öne süren görüş

Bu yaklaşımlara baktığımızda yorum farkını oluşturan ana sebebin avansların hangi nitelikte değerlendirileceğinde ortaya çıktığını görmekteyiz. Burada avansların borç-alacak olup olmadığı, eğer borç-alacak olarak değerlendirilirse para borcu/alacağı olarak mı yoksa mal borcu/alacağı olarak mı değerlendirileceği önem taşımaktadır. Bu ayrımlar sonucunda yukarıda değindiğimiz 3 farklı yaklaşım ortaya çıkmaktadır. Şimdi bu yaklaşımları ayrıntılı olarak ele alacağız.

3.1- Değerleme Yapılmaması Gerektiğini Öne Süren Yaklaşım

Bu yaklaşıma göre avanslar bir borç veya alacak olarak düşünülmemeli dolayısıyla gerek geçici vergi dönemleri gerekse hesap dönemi sonunda herhangi bir değerlendirme yapılmamalıdır. İktisadi İşletmelere dahil kıymetlerin değerlendirilmesi Vergi Usul Kanunu'nun 269-290. maddelerinde açıklanmıştır. Bu yaklaşıma göre avansların değerlemesini içeren herhangi bir özel madde bulunmamaktadır. O halde kanunda sayılanların dışında kalan hususları düzenleyen "Özel Haller" başlıklı 289. maddeye göre değerlendirilmelidir. Buna göre ilgili maddede: *"Bu bölümde yazılı olmıyan veya yazılı olup da kendi ölçülerıyla değerlendirilmesine imkan bulunmıyan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değerleriyle, diğerleri, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir."* denilmektedir. Avanslarla ilgili değerlemede borsa rayici uygulanamayacağından mukayyet değer yöntemi uygulanmalıdır. Mukayyet değer yöntemi de Vergi Usul Kanunu'nun 265. maddesinde düzenlenmiş olup şu ifadeleri içermektedir: *"Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir."* Dolayısıyla avanslarla ilgili dönem sonunda herhangi bir değerlendirme yapılmamalı, kayıtlarda yer alan değerleriyle hesaplara geçirilmelidir.

O halde dönem sonunda herhangi bir değerlendirme kaydı yapılmayacak, malın işletme stoklarına girmesiyle birlikte bir önceki gün Merkez Bankası'na ilan edilen kapanış kurlarıyla maliyeti hesaplanarak 153 TİCARİ MALLAR hesabına kaydedilecektir. Daha önceden verilmiş döviz cinsi avanslar ise gene aynı kurlarla değerlendirilerek aradaki fark 646 KAMBIYO KARLARI hesabına kaydedilir. Konuyu bir örnek ile açıklayacak olursak,

ABC A.Ş. İsviçre'den ithal edeceği 100.000 \$ 'lık saatler için 15.10.2014 tarihinde 10.000\$ avans vermiş, saatlerin ithalatı ise 12.04.2015' te gerçekleşmiştir. İlgili tarihlerdeki döviz kurları aşağıdaki gibidir:

15.10.2014: 1 \$ = 1,00 TL

31.12.2014: 1 \$ = 1,50 TL

12.04.2015: 1 \$ = 2,00 TL

Buna göre yukarıda açıklanan yaklaşıma göre muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

15.10.2014	
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	10.000
(10.000 \$ x 1,00 = 10.000 TL)	
102 BANKALAR	10.000
12.04.2015	
153 TİCARİ MALLAR	190.000
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	10.000
102 BANKALAR	180.000
(90.000 \$ x 2,00 = 180.000 TL)	
/	

Görüldüğü gibi ne 31.12.2014 tarihinde ne de geçici vergi döneminin sonu olan 31.03.2015 tarihinde herhangi bir kayıt yapılmamış, avanslarda ortaya çıkan kur kaynaklı değer artışı, malın maliyetinde izlenerek maliyet kur farkı kadar düşük kalmıştır. Bu yöntemde kur farkı gene dönem kazancına yansıtılacaktır. Fakat bunun için ilgili malın satışının gerçekleşmesi Satılan Ticari Mallar Maliyetinin de ortaya çıkan kur farkı nispetinde düşük hesaplanarak dönem kazancının hesaplanması gerekmektedir. Şayet ithali yapılan mal değil de Amortisman tabi bir iktisadi kıymet ise (örneğin makine) bunun yansımaları daha da uzun vadeye yayılacak, (satılmadığını varsayarsak) iktisadi kıymetin ekonomik ömrü nispetinde bir zaman dilimine yayılacaktır. Bunun sonucunda vergilendirme daha geç ortaya çıkacağından bu yöntemin mükellefler açısından daha avantajlı olduğunu ifade etmeliyiz. Tabi bu ifade ithalatçı yani avans veren mükellefler açısından geçerli olmakla birlikte ihracat yapan yani avansı alan mükellefler açısından tam tersi bir durum söz konusudur. Zira aşağıda da açıkladığımız III. Yaklaşıma göre bu mükellefler kur farkını dönem sonunda değerleyerek Kambiyo Zararı yazabilir ve matrahı düşük hesaplayabilirlerdi.

3.2- Değerlemenin Yapılması Fakat Ortaya Çıkan Kur Farklarının Geçici Hesaplarda İzlenmesi Gerekliğini Öne Süren Görüş

Bu yaklaşımda avansların bir mal borcu veya alacağı olduğu kabul edilerek ortaya çıkan kur farkı dönem sonunda gelir-gider hesaplarına yansıtılmamaktadır. Ancak muhasebenin Tam Açıklama ve Dönemsellik Kavramları gereği bu farkın bilançoda gösterilmesi gerektiği düşünülerek geçici hesaplarda izlenmekte, malın stoklara girmesiyle malın maliyetine artış veya azalış olarak yansıtılmaktadır. Örneğin 31.12.2014 tarihinde Kambiyo Karı veya Kambiyo Zararı hesabına atılan kur farkları daha sonra Yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesinde “Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler” satırında veya “Vergiye Tabi Olmayan Gelirler” satırında yer alacaktır. Böylelikle sonuç hesaplarına aktarılmadan bilançoda yer alması sağlanacaktır. Bununla ilgili bir diğer yolda Tek Düzen Hesap Planında kullanılmayan bir hesap yardımıyla kur farkının izlenmesi ve gelir/gider hesaplarına aktarılmadan bilançoda gösterilmesidir. Bu yönetime ilişkin örnek aşağıdaki gibidir:²

² Mehmet MAÇ, (2001). “Dövizli Sipariş Avanslarında Kur Değerlemesi Yapılır mı?”, Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2001.

Not: Söz konusu örnekteki hesap ve işlemler aynı kalmak kaydıyla döviz kurları ve tarihler tarafımızca güncellenmiştir.

Örnek: Bedeli 100.000 \$ + KDV olarak belirlenmiş ve sipariş üzerine imal olunan bir makine için 15 Eylül 2014 günü 25.000 \$ avans verilmiştir. Makine 14 Mart 2015 günü teslim olunmuş, bakiye 75.000 \$ ve KDV aynı gün tahsil edilmiştir.

Döviz Kurları:

15.09.2014 – 1 USD 2,21 TL

31.12.2014 – 1 USD 2,32 TL

14.03.2015 – 1 USD 2,61 TL

Siparişi alanın kayıtları:

15.9.2014	
102 BANKALAR	55.250,00
(25.000 \$ x 2,21)	
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	55.250,00
Sipariş avansının alınması	
31.12.2014	
182 YAPILACAK İSKONTOLAR	2.750,00
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	2.750,00
(2,32 – 2,21)x25.000\$	
Avansın yıl sonu kur değerlemesi	

Not : Sipariş avansının kur farkını kayıt için Tek Düzen Hesap Planında açılmış bir hesap yoktur. Boş olan 182 no.lu hesap, örneğimizdeki mükellef tarafından açılmıştır.

14.3.2015	
182 YAPILACAK İSKONTOLAR	7.250,00
(2,61 – 2,32) x 25.000	
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	7.250,00
Avansın son kur değerlemesi	
14.3.2015	
102 BANKALAR	240.930
(75.000 \$ x 2,61) + 45.180	
611 SATIŞ İSKONTOLARI	10.000
(2.750 + 7.250)	
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	65.250
(55.250 + 2.750 + 7.250)	
182 YAPILACAK İSKONTOLAR	10.000
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	261.000
(100.000 \$ x 2,61)	
391 HESAPLANAN KDV	45.180
(261.000 – 10.000) x %18	
/	

Siparişi verenin kayıtları:

Siparişi veren, yukarıdakine paralel kayıtlar yapacaktır. Avansı, 259 no.lu VERİLEN AVANSLAR hesabına, avansın değerlemesinden doğan kur farkını 382 ELDE EDİLECEK İSKONTOLAR hesabına kaydedebilir. Sipariş konusu makinenin amortismanına esas teşkil edecek maliyeti iskonto sonrası KDV hariç meblağ (aynı zamanda KDV matrahı) olan $(261.000 - 10.000 =) 255.000$ TL. dir. (261.000 liranın amortisman bazı olarak hesaplanıp, 10.000 liranın gelir yazılması alternatifi bize göre söz konusu olamaz.)

Bu örneğimizde, avans verilmesi nedeniyle alıcı lehine oluşan kur farkını iskonto olarak nitelermiz ve KDV matrahı dışında tutmamızın bir dayanağı da, ERKEN ÖDEME İSKONTOLARININ KDV' ye TABİ OLMADIĞI yönündeki muktezalar ve Danıştay kararlarıdır.

Taraflar isterlerse, 25.000 \$ lık avans için kur değerlemesi yapmayarak, aynı meblağı şu şekilde bulabilirler $55.250 + (75.000 \$ \times 2,61) = 251.000$ TL."

Örnekte görüldüğü gibi kur farkını bilançoda göstermek üzere hesap planında boş olan 182 nolu hesap kullanılarak dönem sonu kayıtları yapılmış, teslimin gerçekleşmesiyle birlikte bu hesap alacaklandırılarak kapatılmıştır. Böylece önceki dönem kazancında bir değişiklik yapılmadan ortaya çıkan kur farkının bilançoda yer alması sağlanmıştır. Ayrıca işlemin yurt içinde yapıldığını ve KDV oranının %18 olduğunu da belirtmeliyiz. Fakat burada bir düzeltme yapmak gerekmektedir. Döviz kurunda meydana gelen artış sonucu alınan avanslarda ortaya çıkan değer kaybı iskonto olarak nitelendirilmiş ve o dönemki Danıştay kararları ile özgelere dayanılarak yazar tarafından KDV matrahına dahil edilmemiştir.

Fakat bu değer kaybı ne şekilde nitelendirilirse nitelendirilsin KDV matrahında ortaya çıkan bu değişikliğin matraha yansıtılması gerekmektedir. KDV Kanunu'nun 25. maddesinde "*Bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Cari kuru belli olmayan dövizlerin Türk parasına çevrilmesine ilişkin esasları Maliye ve Gümrük Bakanlığı belirler.*" 35. maddesinde ise "*Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahda değişiklik vukubulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vukubulduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır.*" ifadeleri yer almaktadır. Dolayısıyla 14.03.2015 tarihli yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

14.3.2015	
102 BANKALAR	242.730
(75.000 \$ x 2,61) + 46.980	
611 SATIŞ İSKONTOLARI	10.000
(2.750 + 7.250)	
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	65.250
(55.250 + 2.750 + 7.250)	
182 YAPILACAK İSKONTOLAR	10.000
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	261.000
(100.000 \$ x 2.61)	
391 HESAPLANAN KDV	46.980
(261.000) x %18	

3.3- Değerleme Yapılması Gerekliğini Öne Süren Yaklaşım

Buna göre avansların normal bir para borcundan veya alacağından farkı bulunmamaktadır. Avanslar döviz cinsinden herhangi bir para borcu veya alacağı olarak görülerek buna göre değerlemeye tabi tutulacaktır. Bu yaklaşımla değerlendirme hükümlerine baktığımızda para borcu veya alacaklarının Vergi Usul Kanununun “Yabancı Paralar” başlıklı 280. maddesinde düzenlendiğini görüyoruz. Buna göre ilgili maddede: “(485 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle değiştirilen fıkra) Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır.

Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur.

(4369 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle değiştirilen fıkra) 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 Kanunun 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 (LİBOR) esas alınır” ifadeleri yer almaktadır.

Buna göre avanslar dönem sonunda tıpkı bir para borcu/alacağı gibi değerlendirilecek, ortaya çıkan kur farkları gelir tablosunda yer alan 646 KAMBİYO KARLARI veya 656 KAMBİYO ZARARLARI hesaplarında izlenerek dönem kazancına doğrudan yansıtılacaktır. Bu değerlemenin ayrıca geçici vergiler itibariyle ve malın ithalat veya ihracatının gerçekleşmesiyle oluşan kurlar itibariyle tekrar değerlendirileceği de tabiidir. Konuya ilişkin uygulama aşağıdaki gibi olacaktır:

Örnek: ABC A.Ş. İsviçre’den ithal edeceği 100.000 \$’lık saatler için 15.10.2014 tarihinde 10.000\$ avans vermiş, saatlerin ithalatı ise 12.04.2015’te gerçekleşmiştir. İlgili tarihlerdeki döviz kurları aşağıdaki gibidir:

15.10.2014: 1 \$ = 1,00 TL

31.12.2014: 1 \$ = 1,50 TL

31.03.2015: 1 \$ = 1,20 TL

12.04.2015: 1 \$ = 2,00 TL

Buna göre yukarıda açıklanan yaklaşıma göre muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

15.10.2014	
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI (10.000 \$ x 1,00 = 10.000 TL)	10.000
102 BANKALAR	10.000
31.12.2014	
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI (10.000 \$ x (1,50 - 1,00) = 5.000 TL)	5.000
646 KAMBİYO KARLARI	5.000
31.03.2015	
656 KAMBİYO ZARARLARI (10.000 \$ x (1,50 - 1,20) = 3.000 TL)	3.000
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	3.000

12.04.2015		
153 TİCARİ MALLAR	200.000	
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		12.000
10.000 + 5.000 – 3.000 = 12.000 TL		
646 KAMBIYO KARLARI		8.000
(10.000 \$ x (2,00 - 1,20) = 8.000 TL		
102 BANKALAR		180.000
(90.000 \$ x 2,00 = 180.000 TL)		
/		

Görüldüğü gibi gerek 31.12.2014'te gerekse 31.03.2015'te kurlarda meydana gelen değişimler Kambiyo Kâr/Zarar hesaplarında izlenerek Gelir hesaplarına yansıtılmıştır. Bu yöntemde kur farkları doğrudan gelir hesaplarına aktararak dönem kazancını ve dolayısıyla ödenmesi gereken vergi tutarını doğrudan etkilemektedir. 2014 Hesap dönemi sonunda 5.000 TL kur farkı Kambiyo Kârları hesabına alınarak matrahı 5.000 TL arttırmıştır. Dolayısıyla kurların yukarı eğilimli olduğu bir ortamda bu yöntem avansı veren mükellefler bakımından aleyhte sonuç doğurmaktadır.

4- ÇEŞİTLİ GÖRÜŞLER

4.1- İdarenin Görüşü

Aslında döviz cinsinden avansların değerlemesi konusu uzunca süredir tartışılmakta olmasına rağmen idarenin bu konuda yaptığı açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak yaşanan tereddütlerden dolayı özellikle son dönemlerde birçok özelge verilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığının mevzuat arşivinde konuyla ilgili verilmiş 6 adet özelge bulunmaktadır. Bu özgelere bazılarında çelişkili ifadeler yer alsa da ağırlıklı görüşün yukarıda yer verdiğimiz 3. yöntemin, yani avansların para borcu veya alacağı şeklinde kabul edilerek dönem sonlarında değerlendirilmesi gerektiği şeklinde olduğunu görmekteyiz. Buna göre tarihler itibarıyla verilen özgelere ve içeriğinde yer alan belirleyici ifadeler aşağıdaki gibidir:

- Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün verdiği 17.09.1998 tarih, B.07.0.G.EL.0.29/2949-280-270/32756 sayılı özalgede: "Avans ödemeleri, alıcı için satıcı firmadan alacağı mal karşılığında bir alacak teşkil ettiğindenSan.ve Tic. A.Ş.'nin makina alımı için satıcı firmaya döviz cinsinden ödediği avans; hesap dönemi sonlarında Vergi Usul Kanununun 263 üncü maddesine göre borsa rayici ile yabancı paranın borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığında tesbit edilen kur esas alınmak suretiyle değerlendirilecek ve ortaya çıkan kur farkı dönem kazancıyla ilişkilendirilecektir. Alıcının satıcıya avans olarak yaptığı ödemeler dolayısıyla ödemelerin yapıldığı tarih ile faturanın tanzim edildiği tarih arasında alıcı lehine oluşan kur farkları ile satıcı firma aleyhine oluşan kur farkları, mal ve hizmet bedelinden mahsup edilerek emtianın maliyetine dönüştüğünden, bir başka ifadeyle satıcı firma tarafından düzenlenmesi zorunlu olan fatura kur farklarını da içerdüğinden kur farkları dolayısıyla alıcı tarafından fatura düzenlenmesi gerekmemektedir."
- Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 04.05.2005 tarih, B.07.0.G.EL.0.29/2968-298-405-17626 sayılı özalgesinde: "Buna göre, alınan ve verilen dövizli sipariş avansları yabancı para ile borç ve alacak niteliğinde olduğundan dönem sonunda Bakanlığımız-

ca ilan edilen kurlara göre değ erlenmek suretiyle enflasyon dü zeltmesine tabi tutulmuş olacaktardır.”

- Adana Vergi Dairesi Başkanlığının 25/02/2009 tarih, B.07.1.G'B.4.01.17.02/498 sayılı özelgesinde: *“Buna göre, yabancı para cinsinden alınan veya verilen avanslar yabancı para cinsinden olan borç ve alacak hükmünde olduğ undan, geçici vergiye esas kazançların tespitinde söz konusu avansların Vergi Usul Kanununun yukarıdaki hükümlerinin de dikkate alınarak değ erlemeye tabi tutulması gerekmektedir.”*
- Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 02.02.2011 tarih, B.07.1.GİB.4.16.17.02-VUK-10-57-12 sayılı özelgesinde: *“Bilindiğ i üzere; avanslar gelecekte yapılacak olan mal veya hizmet teslimleri karş ılığ ında peş in alınan veya verilen değ erleri ifade eder.*

Bu itibarla, alıcı tarafından satıcıya verilen avanslar, belirli bir malın teslimini veya belirli bir hizmetin yerine getirilmesini isteme hakkını temsil etmekte ve sonuç olarak emtianın veya hizmetin maliyetine dönüşmekte, emtianın/hizmetin toplam bedelinden ise mahsup edilmektedir. Satıcının alıcıdan aldığı avanslar da, satış amacıyla gelecekte yapılacak mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peş in tahsil edilmekte ve teslim edilecek mal veya görülecek hizmetin bedelinden mahsup edilerek işlem yapılmaktadır.

Buna göre, yabancı para cinsinden alınan veya verilen avanslar yabancı para cinsinden olan borç ve alacak hükmünde olduğ undan, dönem sonunda Vergi Usul Kanununun 263 üncü maddesine göre borsa rayici ile yabancı paranın borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığınca tespit edilen kur esas alınmak suretiyle değ erlenmesi ve ortaya çıkan kur farkının, gelir veya gider olarak dikkate alınarak dönem kazancıyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

Diğ er taraftan, kur farkları ile ilgili açıklamalar 163, 238 ve 334 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yapılmıştır.”

- Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığının 24.02.2011 tarih, B.07.1.GİB.4.41.15.02-190-3/8-18 sayılı özelgesinde: *Buna göre, yabancı para cinsinden alınan veya verilen avanslar yabancı para cinsinden olan borç ve alacak hükmünde olduğ undan, dönem sonlarında Vergi Usul Kanununun 263'üncü maddesine göre borsa rayici ile, yabancı paranın borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığınca tespit edilen kur esas alınmak suretiyle değ erlemeye tabi tutulması ve ortaya çıkan ket teslimleri karş ılığ ında peş in alınan veya verilen değ erleri ifade eder, bu itibarla, alıcı tarafından satıcıya verilen avanslar, belirli bir malın teslimini veya belirli bir hizmetin yerine getirilmesini isteme hakkını temsil etmekte ve sonuç olarak emtianın veya hizmetin maliyetine dönüşmekte, emtianın/hizmet farkının, gelir veya gider olarak dikkate alınarak dönem kazancıyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir.*

Bu itibarla, avanslar gelecekte yapılacak olan mal veya hizmet teslimleri karş ılığ ında peş in alınan veya verilen değ erleri ifade ettiğ inden ve anılan avans gemi inşaat iş i kapsamındaki iş le ilgili olarak alındığından, bahse konu avans hesaplarının değ erlemesinden kaynaklanan kur farklarının bu iş e ait kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

- Son olarak Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 24.07.2014 tarih, 64597866-105[280-2014]-122 sayılı özelgesinde: *“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 değ erlemesi sonucu oluş an kur farkları bu kapsamda değ erlendirilmemektedir.*

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.” ifadeleri yer almaktadır.

Yukarıda yer alan özgelelerin tamamına yakını avansların birer para borcu veya alacağından farksız olduğunu ve dönem sonunda değerlendirme yapılarak dönem kazancına aktarılması gerektiğini ifade etmektedir. Burada sadece Bursa ve Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlıklarının 2011 yılında vermiş olduğu özgelelerde çelişkili ifadeler yer almaktadır. Örneğin Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı avansların para borcu veya alacağı olduğunu kabul etmiş fakat devamında *“bahse konu avans hesaplarının değerlemesinden kaynaklanan kur farklarının bu işe ait kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir”* ifadesini kullanmıştır. Burada ortaya çıkan kur farklarının gelir/gider hesaplarıyla mı yoksa malın maliyetinde mi izlenmesi gerektiği konusunda net bir ifade bulunmamaktadır. Yine Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının vermiş olduğu özgelgede ortaya çıkan kur farkının gelir/gider hesaplarıyla dönem kazancına aktarılması gerektiği belirtildikten sonra *“diğer taraftan, kur farkları ile ilgili açıklamalar 163, 238 ve 334 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yapılmıştır.”* denmiştir. Buradaki ifadeler de kur farkının malın maliyetinde izlenebileceği konusunda tereddüt yaratmaktadır. Buna rağmen diğer dörtözelgeye baktığımızda açık ve net bir şekilde avansların birer para borcu veya alacağı olduğunu, dönem sonunda değerlendirme yapılarak gelir/gider hesaplarıyla kurum kazancına yansıtılması gerektiği ortaya konulmuştur. Özellikle Gelirler Genel Müdürlüğü’nün vermiş olduğu ikiözelgede bu yaklaşımı benimsemesi idarenin görüşünü yansıtmayı açısından önem taşımaktadır.

Ayrıca 2014 yılında Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen ve Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinin Mevzuat-Özelge kısmında yayınlanan özgelgede yer alan ifadeler oldukça nettir. 27.03.2013 tarih 28600 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 425 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, rapor değerlendirme komisyonlarının raporları özgelelere uygunluk yönünden değerlendirirken eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olan ve Gelir İdaresi Başkanlığı’nca verilmiş özgelere dikkate alacakları ve varsa adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özelge ile sınırlı kalmayacakları belirtilmiştir. Ayrıca, rapor değerlendirme komisyonunun dikkate alacağı özgelgenin ilgili konuda Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş en güncel özelge olması gerektiği açıklaması da tebliğde yer almaktadır. Dolayısıyla Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen özelge bu açıdan da önem taşımaktadır. Tüm bunların ışığında idarenin görüşünün makalenin 3.3. bölümünde yer alan 3. yaklaşım doğrultusunda olduğunu ifade etmemiz yanlış olmaz.

4.2- Yargı Mercilerinin Vermiş Olduğu Kararlar

Konuyla ilgili yargı mercilerince verilen örnek kararların bir kısmı aşağıdaki gibidir:

- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 27.12.2002 tarih, E: 2002/465, K: 2002/540 sayılı kararında: *“Satış bedelleri için döviz cinsinden alınan alacak senetlerinin değerlemesi sonucu ortaya çıkan kur farklarının da doğdukları yılın geliri olarak beyanı zorunludur. Bu itibarla devre tatil hakkı satış gelirleri ve kur farkları nedeniyle yapılan tarhiyatın kaldırılması yolundaki vergi mahkemesi kararı hukuka uygun bulunmamıştır.”*
- Danıştay 3. Dairesinin 09.06.2010 tarih, E: 2008/1587, K: 2010/2031 sayılı kararında, Kömür ticareti yapan davacı şirketin döviz cinsinden verdiği sipariş avanslarının yılsonunda değerlemesi sonucu oluşan kur farkını gider kaydetmesi nedeniyle 2006 yılı için re’sen salınan vergi ziyaı

- cezalı kurumlar vergisini; verilen avansların davacı şirketin borcu olduğunun kabulü gerektiğinden döviz cinsinden olan borçların 213 sayılı Yasanın 280'inci maddesi uyarınca değerlemeye tabi tutulmasında ve kur farklarının gider olarak kaydedilmesinde hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle kaldıran Trabzon Vergi Mahkemesinin 28.12.2007 gün ve E:2007/631, K:2007/652 sayılı kararının; döviz cinsinden alınan sipariş avanslarının değerlemeye tabi tutulamayacağı ileri sürülerek bozulması istemi reddedilmiştir.
- Danıştay 3. Dairesinin E:2006/3101 K: 2008/4306 sayılı kararında: *"İştirak edilen şirkete vadeli döviz hesabından gönderilen paraların pay sahibi olmak amacıyla yönelik avans niteliğinde olduğunun kabulü gerektiğinden, havale edilen paranın döviz cinsinden alacak sayılıp, üzerinden kur farkı geliri hesaplanmasında yasaya uygunluk bulunmadığı"* gerekçesiyle bozulması istenen vergi mahkemesi kararı uygun görülerek onanmıştır.
 - Danıştay 3. Dairesinin E:2001/3884 K: 2002/2817 sayılı kararında: *"Vergi Mahkemesi 4.6.2001 günlü ve E: 2000.987, K: 2001.422 sayılı kararıyla, davacı şirketin yıllara sari inşaat işi ile ilgili olarak aldığı ve verdiği avansları yıl sonunda değerlemeye tabi tuttuğu ve oluşan kur farklarını gider kaydettiği inceleme elemanınca avansların alacak ve borç olarak kabul edilemeyeceği ve değerlemeye tabi tutulamayacağı belirtilerek gider kaydının kabul edilmediği ancak Vergi Usul Kanununun değerlemeye ilişkin hükümleri dikkate alındığında ve 1 seri no'lu Muhasebe Sistemleri Uygulama Genel Tebliğinde mali tabloların düzenleme ilkelerine bakıldığında avansların alacak ve borçların içinde gösterildiği, bu nedenle lehte oluşan kur farklarının gelir, aleyhte oluşan kur farklarının gider olarak kaydedilmesinde kanuna aykırılık görülmediği davacı şirket tarafından üstlenilen işin finansmanı için ihale makamı olan belediyece dış kredi alındığı ve belediyenin dış kredi borcunu zamanında ödemesi için davacı şirketin döviz cinsinden belediyeye borç verdiği ve bunlardan kaynaklanan kur farkı gelirlerini yıllara sari inşaat işi hesaplarında takip ettiği ve işin bitim tarihi olan 1997 yılında beyan ettiği yıllara yaygın inşaat işi ile ilgili olan döviz cinsinden alacakları inşaat işi dışında ayrı bir ticari organizasyon sonucu elde edilmemiş olması karşısında hakedişin bir unsuru olarak değerlendirilmesi gerektiği ve işin bitiminde beyan edilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle vergi, fon payı ve cezaların kaldırılmasına karar vermiştir. Davalı İdare, yapılan tarhiyatın kanuna ve usule uygun olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir."* denilmiş ve ardından verilen kararda temyiz istemi reddedilerek mahkeme kararı onanmıştır.
 - Danıştay 3. Dairesinin 10.6.1999 tarih ve E.1997/1308, K.1999/2437 sayılı kararında: *"Olayda, davacı şirketin ihracat yapacağı yabancı firmalardan döviz cinsinden aldığı avansların davacı şirketin borcu olduğunun kabulü gerekmektedir. Buna göre yabancı para cinsinden olan borçların 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 280. maddesi gereğince genel tebliğ hükümleriyle belirlenen kur üzerinden değerlemeye tabi tutulması ve kur farklarının da gider olarak kaydedilmesi gerekeceğinden, vergi mahkemesince, yapılacak ihracat karşılığında alınan avansların gerçek bir borç mahiyetinde olmadığı gerekçesiyle karar verilmesinde yasaya uyarlık görülmemiştir."* denilmiştir.
 - Danıştay 3. Dairesinin 13.10.1998 tarih ve E.1997/186, K.1998/3459 sayılı kararında davacı şirketçe peşin alınan ancak ihracat yapılmamak suretiyle kalan dövizin dönem sonu kuru ile değerlendirilerek gider kaydedilmesinin tahakkuk esasına aykırı olduğunu kabul eden vergi mahkemesinin kararı onanmıştır.

- Danıştay 3. Dairesinin E: 1995/2225 K: 1996/2127 sayılı kararında, mükellefin ithalatçı firmadan aldığı döviz cinsi avansların şirketin borcu olduğunun kabulü gerektiği, bu durumda yabancı para cinsinden olan borçların Vergi Usul Kanunu'nun 280. maddesi gereğince genel tebliğ hükümleriyle belirlenen kur üzerinden değerlemeye tabi tutulması yasa gereği olduğundan kur farklarının gider olarak kaydedilmesinde yasaya aykırılık görülmediği gerekçesiyle kabul ederek cezalı tarhiyatı kaldıran Adana Birinci Vergi Mahkemesinin 14.3.1995 gün ve E:1994/1324, K:1995/216 sayılı kararının bozulması istemi reddedilerek karar onanmıştır.

Yukarıda yer alan kararlara baktığımızda 13.10.1998 tarihli karar haricinde tamamında dönem sonunda değerlemenin yapılıp ilgili kur farkının dönem kazancına yansıtılması gerektiği ifade edilmektedir. Yaptığımız araştırmalar neticesinde 13.10.1998 tarihli karar haricinde aksini belirten herhangi bir karara rastlanılmamıştır. Tüm bunların doğrultusunda Danıştayın görüşünün net olduğunu ve İdarenin görüşlerine paralel olarak yukarıda yer verdiğimiz 3. yaklaşımı kabul ettiğini ifade etmeliyiz.

4.3- TFRS Açısından Değerlendirme

Yürürlüğe giren 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile sermaye şirketlerinin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Tam Seti'ne uyması zorunlu hale getirilmiştir. Yeni TTK ile bilanço ve diğer mali tablolarını TMS hükümlerine uygun olarak düzenlemek zorunda olan mükellefler ticari kardan mali kara geçerken ise Vergi Usul Kanunu hükümlerini göz önünde bulundurmamak zorundadırlar. Bu açıdan yabancı para cinsinden avansların değerlemesinin TMS'de nasıl düzenlendiği TMS hükümlerine uyma zorunluluğu bulunan mükellefler açısından önem arz etmektedir. Ayrıca TMS, Vergi Usul Kanunu'ndan farklı olarak ilke bazlı düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu bir müesseseye ilişkin kesin hükümler koyarken TMS aynı konuda ilkeler koyup duruma göre uygulama imkanı getirmektedir.

TMS 21 no'lu Kur Değişiminin Etkileri Standardında, parasal kalemler başlığı altında parasal olmayan kalemler de açıklanmış ve *"parasal olmayan bir kalemin temel niteliği, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkının (ya da ödenmesi yükümlülüğünün) mevcut olmamasıdır."* şeklinde ifade edildikten sonra **mal ve hizmetler için önceden ödenen tutarlar** (örneğin peşin ödenmiş kira); şerefiye; maddi olmayan duran varlıklar; stoklar; maddi duran varlıklar ve parasal olmayan bir varlığın teslimatıyla sonuçlanacak karşılıklar parasal olmayan kalemlere örnek olarak sayılmıştır. Bu tanımdan avansların TMS açısından parasal olmayan kalem olarak nitelendirildiği anlaşılmaktadır. Bahsi geçen standardın 23. paragrafının (b) ve (c) bentlerinde ise, yabancı para cinsinden parasal olmayan kalemlerin değerlemesine yer verilmiştir. Buna göre;

- Tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemlerin işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak,
- Gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemlerin gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki döviz kurları kullanılarak,

değerleneceği hükmü getirilmiştir. Bu durumda, ilk ölçümü (yasal defterlere ilk kaydı) tarihi maliyet cinsinden yapılan yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki (yasal defterlere ilk kaydın yapıldığı tarihteki) kurla değerlendirilecek, yani defterdeki kayıtlı değeri üzerinden değerlendirilecek (Vergi Usul Kanunu'nda yer alan mukayyet değerle değerlendirme yöntemi gibi düşünülebilir), dolayısıyla da değerlendirme sonucu bir fark oluşmayacaktır. İlk ölçümü gerçeğe uygun değerden yapılan yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler ise, değerlendirme gününde de gerçeğe uygun değerle ölçüleceğinden o günkü (değerleme günündeki) kur esas alınacak ve döviz kurunun ilk

kayıt günündeki kurdan farklı olması durumunda değerlendirme farkı oluşacak, çıkan kur farkı ilgili gelir ya da gider hesaplarına kaydedilecektir.

Yukarıda yapılan açıklamalara yabancı para cinsinden avansların değerlendirilmesi açısından bakıldığında kesin bir hükme varmak imkansızdır. Zira, TMS 21 no'lu Kur Değişiminin Etkileri Standardında veya TMS içerisinde yer alan diğer standartlarda avansların ya da yabancı para cinsinden avansların ölçümünün nasıl yapılacağı yer almamaktadır. Yani yabancı para cinsinden avansların tarihi maliyet cinsinden mi yoksa gerçeğe uygun değerle mi ölçülen bir parasal olmayan kalem olduğu TMS'de yer almadığından değerlendirme günündeki değerlemesinin de yukarıda açıklanan iki yöntemden hangisi ile yapılacağı TMS açısından belirsizdir.

Diğer yandan; avansa konu işlemin ortadan kalkması durumunda ise, avansın alan taraf açısından borç, veren taraf açısından ise alacak hükmünde olduğu açıktır. Yani yeni durumda avans olma niteliğini kaybeden bu tutarlar borç veya alacak olarak nitelendirilecektir. TMS 21 no'lu Kur Değişiminin Etkileri Standardında parasal kalem *"parasal bir kalemin temel niteliği, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkıdır ya da ödenmesi yükümlülüğüdür."* ifadesi ile açıklanmıştır. Buna göre; yabancı para biriminden olan avanslar, sözleşmenin iptali ile avans niteliğini kaybetmesidurumunda borç/alacak halini alacak ve TMS yönünden parasal kalem olarak nitelendirilecektir. TMS'de parasal kalemlerin nasıl değerlendirileceği hususu ise TMS 21 p.23.a'da *"Yabancı para parasal kalemler kapanış kurundan çevrilir"* hükmü getirilerek düzenlenmiştir. Dolayısıyla yabancı para cinsinden avansların işlemin iptali vs. gibi hususlarla avans olma niteliğini kaybederek borç veya alacak halini alması durumunda kapanış kurundan (değerleme günündeki kurdan) çevrilerek değerlemesi yapılacaktır.³

4.4- Diğer Görüşler

Ankara YMM Odası Mevzuatı İzleme Komisyonunun 3.4.2001 tarih ve 22 No'lu Kararında şu ifadeler yer almaktadır: *"Prensip olarak alınan avansın ilgili olduğu işte kullanıldığına kabulü gerekir. Bu nedenle alınan avansın ilgili olduğu proje veya iş için sağlanan faizsiz krediden (yabancı kaynaktan) bir farkı yoktur. Bu özelliği nedeniyle alınan avansa ait kur farkının dönem sonunda değerlendirilmesinden doğan kur farkının aynen bağlı kredilerde olduğu gibi ilgili olduğu işin maliyetine kaydedilmesi Vergi Usul Kanunu'nun 262. maddesindeki maliyet bedeli tanımının gereğidir.*

Bununla birlikte avansın henüz kullanılmayıp kasa veya banka hesabında tutulduğu durumlarda, hesaplanan kur farkının gelir olarak kaydedilmesi halinde, avansın da borç olarak değerlendirilmesi ve hesaplanacak kur farkının gider olarak kaydedilmesi gerekir.

Avansa konu edilen işin yapılmaması veya yapılamaması yada malın sözleşme hükümlerine göre teslim edilememesi halinde, avanslar gerçek bir ticari alacak ve borç niteliğine dönüşür. Bu durumda avansı alan aldığı parayı aynen iade etmekle yükümlüdür. Avanslar ilgili olduğu mal veya hizmetin teslim edildiği tarihte avans niteliğini kaybedip, veren için alacak, alan için borç niteliğine dönüşür. Bu taktirde meydana gelen kur farkı, o dönemin gelir veya zararı olarak dikkate alınmalıdır.

Bu durumda, avansın değerlemesinden doğan kur farkının kanunen kabul edilmeyen gider kabul edilmesi hiçbir vergilendirme ilkesiyle açıklanamaz.

³ Yılmaz Ay, Serkan Sarı, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) Hükümlerine Göre Yabancı Para Cinsinden Avansların Değerlemesi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 372, 2012, s.68

Verilen sipariş avansı bir mal veya sabit kıymetin satın alınması nedeniyle verildiği için, onun maliyetinin bir unsurudur. Verilen avans, geri almak amacıyla ödenmediğinden bir alacak sayılmaz ve üzerinde tasarruf hakkı olmadığı için değerlemesi ve vergiye tabi kazanç içinde gösterilmesi de söz konusu edilemez. Bu konunun, ticari kazançta tahakkuk esasının geçerli olduğu kuralı ile bir ilgisi yoktur. Aksi taktirde tasarruf imkanı bulunmayan ve stok veya duran varlık hesap grubunda gösterilen bir değer, vergiye tabi tutulması söz konusu olur ki, bu durum vergilendirme ilkeleriyle açıklanamaz. Mala veya makineye bağlandığı açık olan paranın vergiye tabi kazançta kaynaklık etmesi sermayeden veya stokta bulunan maldan vergi almak anlamına gelir. Fatura tarihindeki bedel üzerinden maliyet oluşturulması halinde, meydana gelen kur farkının maliyet bedelinden indirim (maliyet düzeltme) şeklinde kayıtlara alınması mümkündür.”⁴

Bu ifadelerden, avansların konu edilen işin yapılmaması haricinde malın maliyetinin bir unsuru olarak değerlendirilmesi gerektiği ve yukarıda yer alan 2. yaklaşımın kabul edildiği anlaşılmaktadır. Ancak ilgili işin yapılmaması ve avansın geri alınması söz konusu olduğunda avanslar borç olarak değerlendirilecek ve 3. yaklaşıma göre değerlemesi yapılacaktır. Burada komisyon iki duruma göre farklı uygulamalar önermiştir.

Eski Hesap Uzmanları Danışma Komisyonunun 25.09.2002 tarih ve 292/1 Genel Sıra Numaralı kararında şu ifadeler yer almaktadır: “Avanslar gerçek birer borç veya alacak değildir. Avans olarak kaldıkları sürece borç veya alacak sayılmazlar ve VUK’ un alacak ve borçların değerlemesine ilişkin hükümlerine tabi olmazlar. Avansa konu iş veya işlemin vazgeçme veya iptal gibi herhangi bir nedenle gerçekleşmemesi halinde avansın mahiyeti değişir ve bu aşamadan sonra avans hukuken talep edilebilir gerçek bir alacak veya borca dönüşür. İşte avanslar alacak veya borç haline dönüştükleri zaman VUK’ un alacak ve borçlarla ilgili değerlendirme hükümlerine göre değerlendirilir. Dolayısıyla, alınan ve verilen avansların avans olarak kaldıkları sürece, alacak ve borç mahiyetinde olmadıklarından mukayyet değerle değerlendirilmeleri gerekecektir. Avansların değerlemesinin nasıl yapılacağı VUK’ ta açık olarak belirtilmediğinden anılan Kanunun 289’ uncu madde kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.” Bu karar da Ankara YMM Odasının verdiği görüşle birbirine paralel ifadeler içermektedir.⁵

23.12.2014 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan ve Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Muhasebe İşlemlerine ilişkin usul ve esasları düzenleyen Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin ‘Yabancı para cinsinden yapılan işlemler ve kur değişiklikleri’ başlıklı 19. maddesinde şu ifadeler yer almaktadır: “Yabancı paralar ve yabancı para cinsinden izlenen varlıklar ve yabancı kaynaklar, raporlama tarihinde Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası’na belirlenen ilgili döviz kuru üzerinden değerlemeye tabi tutulur ve değerlendirme günündeki kur üzerinden muhasebe kayıtlarında gösterilir. Yabancı para cinsinden yapılan parasal bir işlemin ilk kayda alındığı gün ile değerlendirme günü ya da ödeme günü veya tahsilat yoluyla kayıtlardan çıkarıldığı gün arasındaki kurlarda değişme olduğunda ortaya çıkan kur farkları oluştukları dönemlerde gelir, gider veya emanet olarak kaydedilir. Öz kaynaklarda meydana gelen değişimin ne kadarının kur farklarından kaynaklandığı ve kur farklılıklarının raporlara etkileri raporların dipnotlarında belirtilir.”⁶

⁴ 03.01.2001 Tarih, 22NoluAnkara Yeminli Mali Müşavirler Odası Mevzuatı İzleme Komisyonu Kararıhttp://www.aymmo.org.tr/mevzuatlar.php?cmd=detay&id=87 Erişim Tarihi: 15 Haziran 2015

⁵ Maliye Hesap uzmanları Derneği, Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu Kararları, Acar Basım, Ankara 2007, s.624

⁶ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği,http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/12/20141223-3.htm Erişim Tarihi: 15 Haziran 2015

5- MEVCUT DÜZENLEMELER DOĞRULTUSUNDA UYGULANMASI GEREKEN YÖNTEM

Yukarıda yapılan detaylı açıklamalardan da anlaşılacağı üzere döviz cinsi avansların değerlendirilmesinde net bir düzenleme bulunmamaktadır. İdarenin görüşleri ne kanun metninde ne de tebliğ, yönetmelik bazında açıkça düzenlenmemiştir. Ancak özelgeler doğrultusunda bir kanaate varmak mümkündür. Özelgeler Vergi Hukukunda asli kaynaklar arasında yer almasa da son yıllarda yapılan düzenlemelerle bağlayıcı hale gelmişlerdir. Vergi Usul Kanunu'nun 140. maddesinde Vergi Müfettişlerince aykırı düzenlenemeyecek kaynaklar sayılmış ancak burada özelgelere yer verilmemiştir. Ancak aynı maddenin ikinci fıkrasında *"vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir"* ifadesine yer verilmiştir. Ayrıca 27.03.2013 tarih 28600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 425 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, rapor değerlendirme komisyonlarının raporları özelgelere uygunluk yönünden değerlendirirken sadece ilgili mükellefe verilmiş özelgelerle sınırlı kalmayacağı, Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş diğer özelgelerle de bağlı olduğu belirtilerek kapsam genişletilmiş, rapor değerlendirme komisyonunun dikkate alacağı özelgenin de ilgili konuda Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş en güncel özelge olması gerektiği ifade edilmiştir. Yani inceleme elemanlarının özelgelere aykırı rapor yazabilmesinin önünde bir engel bulunmazken, rapor değerlendirme komisyonlarınca bu özelgelerin göz önünde bulunması zorunludur. Burada dikkate alınacak özelge ise Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş en güncel özelge olacaktır. Yukarıda açıkladığımız üzere döviz cinsi avansların değerlemesiyle ilgili Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 27.04.2014 tarih, 64597866-105[280-2014]-122 sayılı özelgesi bunlar arasında en güncel olanıdır. Kaldı ki diğer özelgelerde de büyük ölçüde aynı yönde görüş belirtilmiştir. Dolayısıyla kayıtlarını bu özelgelerde yapılan açıklamalara uygun olarak tutan mükellefler herhangi bir tarhiyata muhatap tutulamayacaktır. Ancak tüm bunlara rağmen bir tarhiyat yapılması durumunda da yukarıda 4.2. bölümünde yer alan Yargı mercilerince verilmiş kararlar açık ve nettir. Burada hem idarenin hem de yargının benzer yönde bir görüş ortaya koyduğu görülmektedir.

Tüm bu açıklamalar doğrultusunda idare tarafından aksi yönde bir düzenleme yapılmadığı sürece döviz cinsi avansların değerlemesinin yukarıda yer verdiğimiz 3. yöntemle uygun bir şekilde VUK'un 280. maddesi uyarınca yapılması gerekmektedir. Buna göre ortaya çıkan kur farkı gelir gider hesapları kullanılarak dönem kazancına aktarılacaktır.

Burada idarenin mevcut görüşleri doğrultusunda uygulanması gereken yöntemi ifade ettik. Peki mevzuatta özelge düzeyinde açıklanan bu irade beyanı acaba Vergi Hukukunun asli kaynakları ve ticari hayatın işleyişine yeterince uygun mudur? Bu sorunun cevabını aşağıda yaptığımız değerlendirmelerle arayacağız. Fakat öncelikle şunu ifade etmeliyiz: mükelleflerin uygulaması gereken yöntem, yukarıda ifade ettiğimiz gibi idarenin mevcut yaklaşımına uygun olmalıdır. Bundan sonraki ifadeler kişisel yorumlarımız doğrultusunda; özelgelere bağlı kalmadan, vergi hukukunun asli kaynakları, kanunların bütünlüğü ve ticari hayatın icaplarına uygun olarak konunun değerlendirilmesine yönelik olacaktır.

6- BİZİM GÖRÜŞÜMÜZ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6'ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancı-

nın tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 38'inci maddesinde de, bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet fark olduğu, Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanun'un 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükme bağlanmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 258. maddesinde değerlemenin tarifi yapılmış ve "*Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir.*" şeklinde tanımlanmıştır. İktisadi kıymetin tespiti, Kanun'da yer alan değerlendirme ölçülerine göre değerlemenin yapılmasıdır. İktisadi kıymetlerin takdiri ise, değerlemenin inceleme elemanı vasıtasıyla veya Vergi İdaresi'nce yapılmasını ifade etmektedir. Kanun'un 261'inci maddesinde ise değerlemede kullanılacak ölçüler belirtilmiştir. Bir iktisadi kıymet değerlendirirken, anılan Kanun'un 261'inci maddesinde yer alan değerlendirme ölçülerinin sadece birine göre değerlendirilir. Hangi iktisadi kıymetin hangi ölçüye göre değerlendirileceği bahsi ise Kanunun 267 ile 290'uncü maddeleri arasında yer almaktadır. Bu maddelere baktığımızda avansları açıkça düzenleyen bir madde olmadığını görüyoruz. VUK'un 283. maddesinde "*Gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılat mukayyet değeri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlendirir...*" hükmü ile verilen avansların; VUK'un 287'nci maddesinde ise "*Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılatmukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirir.*" hükmü ile alınan avansların değerlemesinin düzenlendiğini öne süren bir görüş bulunmakla beraber, biz bu görüşe katılmıyoruz. Zira avansın verilmesi bir gider veya hasılat olarak düşünülemez. Avans ileride yapılacak bir mal veya hizmetin alımı/satımı için ödenen değerlerdir. Zaten aşağıda ifade edeceğimiz üzere Tek düzen hesap planında da gider veya hasılat olarak değil Stoklar ve Duran Varlıklar grubunda yer almaktadır.

Değerleme ölçülerini düzenleyen diğer maddelere baktığımızda ise VUK'un 280. maddesinde: "*Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. 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 Kanunun 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.*" denmektedir. Şayet avansları bir para borcu veya alacağı olarak değerlendirirsek bu maddenin uygulanması gerekmektedir. Nitekim yukarıda yer alan özeldeler ve Danıştay Kararlarında da bu maddeye dayanılarak değerlendirme yapılması gerektiğini ileri süren birçok görüş bulunmaktadır. Fakat avansların salt bir para borcu veya alacağı olarak tanımlamak ne derece sağlıklıdır? Bu da tartışmalıdır ve avansların herhangi bir borç alacak ilişkisi doğurmayacağını yanında bir mal veya hizmet alacağına dönüştüğünü de savunan görüşler bulunmaktadır. Bunlar da VUK'un 289. maddesine dayanmaktadır. İlgili maddede: "*Bu bölümde yazılı olmayan veyahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değerleriyle, diğerleri, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirir.*" ifadeleri yer almaktadır. Yani avansların borsa rayici bulunmadığından mukayyet değere

değerleme yapılması gerektiği iddia edilmektedir. Dolayısıyla tartışmaların odağında avansların nasıl nitelendirileceği yatmaktadır.

Avanslar yukarıda yer alan açıklamalarda da yer aldığı gibi bir mal veya hizmetin teslimi için ileride mahsup edilmek üzere önceden verilmiş olan değerlerdir. Borçlar Hukukunda yer alan alım/satım, hizmet, kiralama ve karz-ödünç alıp verme-sözleşmeleri gibi iki tarafa da borç yükleyen sözleşmelerde ortaya çıkmaktadır. Burada asıl işlem ilgili malın teslimi veya hizmetin ifasıdır. Satıcı avans olarak belli bir tutar almış olsa da onun yükümlülüğü bu para borcu değil, ilgili malın teslimi veya hizmetin ifasıdır. Şayet sözleşme feshedilirse burada ilgili avansın geri ödenmesi veya tarafların kusuruna göre cezai şart ödenmesi söz konusu olacaktır. Bu halde bir para borcunun doğacağını söylemek mümkündür. Fakat sözleşmenin feshedilmediği durumlarda verilen avansın bir para borcu olarak tanımlanması kanaatimizce uygun bir değerlendirme olmayacaktır.

Öte yandan, avans niteliğindeki alacak senetlerinin reeskonta tabi tutulamayacağıyla ilgili Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 26.1.1993 tarih ve 1993/1 sayılı VUK İç Genelgesinde şu ifadeler yer almaktadır: *“Yabancı para cinsinden avansların, hesap dönemi sonunda gerçek değerlerinin tespiti ve düzeltme işleminin yapılması gerekir. Bu bilanço günündeki, döviz alış kuru ile yapılır. Ancak bu işlem yapılırken hesaplanan kur farkları, dönem kar-zararı ile ilişkilendirilmeyip, avansla ilgili teslim ve hizmetin yapıldığı dönem hesaplarıyla ilişkilendirilmelidir. Bu tahakkuk ve dönemsellik ilkesinin bir gereğidir.”* Bu açıklamalar her ne kadar alacak senetlerinin reeskonta tabi tutulup tutulamayacağıyla ilgili olarak verilse de gerekçesinde yer alan ifadeler bakımından oldukça dikkat çekicidir. Burada ilgili borç – alacak senetleri avans olarak verildiği için reeskont uygulanmayacağı ifade edilmiştir. Halbuki avans olmasalardı yani normal bir para borcu veya alacağı olsalardı bunlara reeskont uygulanacak ve kur farkı dönem kazancıyla ilişkilendirilecekti. Ayrıca bunlara ilişkin ortaya çıkan kur farkları da avansla ilgili teslim ve hizmetin yapıldığı dönemin hesaplarıyla ilişkilendirilmelidir. Söz konusu içgenelge maddemizin 4.1. bölümünde yer alan özetler birlikte değerlendirildiğinde idare kendisiyle çeliştiği görülmektedir. Yukarıda yer alan özetlerde avanslarla ilgili tam tersi ifadelere yer verilmesine rağmen burada farklı değerlendirmeler yapılmıştır. Burada ilgili İç Genelgenin tarihi 1993 yılına ait olsa da reeskontla ilgili görüşün aynen devam ettiğini vurgulamakta fayda görüyoruz.⁷

1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde açıklanan Tek Düzen Hesap Planında da görüleceği üzere verilen sipariş avansları hesapları borç hesaplarında değil, varlık hesaplarında yer almaktadır. Örneğin mal alımı için verilen avanslar 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI hesabında izlenmekte olup, 15 STOKLAR hesap grubunun içinde yer almaktadır. Bu hesap daha sonra malın teslim alınmasıyla birlikte malın maliyetine aktarılarak kapatılacaktır. Yani verilen bu avans tutarı malın maliyetine dönüşmektedir. Yalnızca sözleşmenin feshedildiği durumlarda bir para borcunun doğması muhtemeldir fakat bu durumun da istisnai olduğunu kabul etmek gerekir. Zira hiçbir sözleşme sonradan bozulma saikiyle yapılmaz. Bu durumda ortaya çıkacak bir para borcunun VUK'un 280. maddesi uyarınca değerlemesi yapılmalıdır. Ancak bozulmadığı durumlarda yukarıda da yaptığımız açıklamalar doğrultusunda avansların bir para borcu veya alacağı olarak değerlendirilmesinin yanlış olacağı kanaatindeyiz. Dolayısıyla alınan avanslar asıl işleme konu mal veya hizmetin maliyetini oluşturur. Bunlara ilişkin ortaya çıkacak kur farklılıkları da ilgili malın maliyetinde izlenmelidir. Dönem

⁷ Mehmet Delice, Dövizli avansların değerlemesi ve avanslar için şüpheli alacak karşılığı ayrılıp ayrılmayacağı, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 249, 2002

sonlarında değerlemesi VUK 289. maddesi uyarınca Mukayyet Değer esasına göre yapılacak, ilgili kur farkı mal veya hizmet teslimi gerçekleştiğinde ortaya çıkarak o dönemin hesaplarına yansıtılacaktır.

Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 274. maddesinde, satın alınan veya imal edilen emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmış, Aynı Kanun'un 262. maddesinde ise, "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder" hükmüne yer verilmiştir.

Avansların Mukayyet Değerle değerlendirilmesi gerektiğini belirttik. Mukayyet Değer VUK'un 265. maddesinde bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeri olarak tanımlanmıştır. Buna göre dönem sonunda bu yöntem gereğince kayıtlarda yer alanda tutarlar aynen muhafaza edilerek değerlendirme işlemi yapılacaktır. Fakat burada bir diğer tartışma konusu da avanslarda ortaya çıkan kur farklarının bilançoda gösterilmesi gerekip gerekmediği üzerinedir. Yukarıda yer alan görüşlerde de ifade ettiğimiz gibi birinci görüşte dönem sonunda hiçbir kayıt yapılmasına gerek olmadığı ifade edilirken, ikinci görüşte muhasebenin "Tam Açıklama" ve "Dönemsellik" ilkeleri gereğince bilançonun boş hesapları kullanılarak gelir gider hesaplarına yansıtılmadan kur farkının gösterilmesi gerektiği öne sürülmektedir.

1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde yer alan Tam Açıklama Kavramında: *"Tam açıklama kavramı; mali tabloların bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder. Mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında, mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir."* ifadesi yer almaktadır. Aynı bölümdeki Dönemsellik Kavramı ise *"Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir. Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır."* şeklinde açıklanmıştır.

Sonuç itibarıyla bizim görüşümüze göre avanslardan kaynaklı kur farklarının dönem sonunda kâr/zarar hesaplarıyla ilişkilendirilmemesi ve dolayısıyla vergilendirilmemesi gerekir. Öte yandan yukarıda yer alan kavramlar gereğince bu farkın bilançoda gösterilmesi daha uygun olacaktır. Bunu yaparken çalışmamızın 3.b. bölümde yer alan örnekteki gibi geçici hesaplar kullanılabilir veya bilançonun dipnotlarında gösterilebilir. Bu konuda mükelleflere bir serbestlik tanınması mümkündür.

7- SONUÇ

Döviz cinsi avansların değerlendirilmesi konusunda mevzuatta açık bir düzenleme bulunmadığını belirtmiştik. Yukarıda yer verdiğimiz üzere idarenin görüşleri özelge düzeyinde kalmıştır. Bu özelge-lerde avansların VUK 280. maddesi gereğince değerlendirilerek dönem sonunda gelir gider hesaplarıyla kurum kazancına aktarılması gerektiği ifade edilmiştir. Yargı mercilerinin vermiş olduğu kararlarda da aynı yaklaşımın izlendiği görülmektedir. Dolayısıyla her ne kadar bizim görüşümüz farklı da olsa mükelleflerin konuyla ilgili net bir düzenleme yapılncaya kadar herhangi bir sorunla karşılaşmamak adına bu doğrultuda hareket etmesi daha uygun olacaktır.

Ancak 6. bölümde yaptığımız ayrıntılı değerlendirmeler ışığında bu yaklaşıma katılmamaktayız. Bizim görüşümüz; avansların bir para borcu veya alacağı olmadığı, sözleşmede yer alan mal veya hiz-

metin bir unsur olarak değerlendirilmesi gerektiği, buna istinaden değerlemesinin VUK 289. maddesi uyarınca yapılarak dönem sonunda gelir gider hesapları yerine ilgili mal veya hizmetin maliyetinde izlenmesi ve ortaya çıkan kur farkının bilanço dip notlarında veya geçici hesaplarla gösterilmesi gerektiği şeklindedir. Şayet avansa konu işlem herhangi bir sebeple gerçekleştirilmeyip sözleşme feshedilirse burada doğacak para borcu veya alacağı VUK 280. maddesi uyarınca değerlemeye tabi tutulmalıdır. Fakat bu değerlendirmelerimizin idarece yapılması muhtemel düzenlemeye ilişkin olduğunu tekrar etmekte fayda görüyoruz. Zira şu anda gerek idarenin gerekse yargının görüşleri aksi yönde olduğu unutulmamalıdır.

Burada idarenin konuyla ilgili tartışmalara yer vermeyecek bir düzenleme yapması gerekmektedir. Konuyla ilgili önceki dönemlerde yapılan çalışmalarda da yazarların bu yöndeki eleştirilerine rağmen uzun yıllardır tebliğ bazında dahi olsa bir düzenleme yapılmadığını görüyoruz. Bu da gerek mükellefler gerekse uygulayıcılar nezdinde çelişkili uygulamalara, bunun sonucunda cezalı tarhiyatlara ve dolayısıyla yargıda gereksiz bir iş yüküne yol açmaktadır. Tüm bunların önüne geçilmesi adına en doğrusu Kanunda yapılacak bir değişiklikle, bu yapılamıyorsa çıkarılacak bir tebliğle konunun açıklığa kavuşturulması olacaktır.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 6098 Sayılı Borçlar Kanunu
- 163, 238, 334 Seri Nolu Vergi Usul Tebliğleri
- 1 Seri Nolu Muhasebe Genel Uygulama Tebliği
- 03.01.2001 tarih, 22 Nolu Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Mevzuatı İzleme Komisyonu Kararı <http://www.aymmo.org.tr/mevzuatlar.php?cmd=detay&id=87> Erişim Tarihi: 15 Haziran 2015
- AY Y. , SARI S. (2012) , Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) Hükümlerine Göre Yabancı Para Cinsinden Avansların Değerlemesi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 372, s.68-74
- Danıştay Kararları
- DELİCE, M. (2002).Dövizli avansların değerlemesi ve avanslar için şüpheli alacak karşılığı ayrılıp ayrılmayacağı, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 249
- Gelir İdaresi Başkanlığı Özelgeleri
- Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/12/20141223-3.htm> Erişim Tarihi: 15 Haziran 2015
- MAÇ, M. , (2001). “Dövizli Sipariş Avanslarında Kur Değerlemesi Yapılır mı?”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 103.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu Kararları, Acar Basım, Ankara 2007
- Vergi Denetim Kurulu Portal, Vergi Denetim Terimleri Sözlüğü, <https://portal.vdk.gov.tr/SiteAssets/pdf/VERG%C4%B0%20DENET%C4%B0M%20TER%C4%B0MLER%C4%B0%20S%C3%96ZL%C3%9C%C4%9E%C3%9C-24%20Kas%C4%B1m%202014.pdf> Erişim Tarihi: 15 Haziran 2015