

DÖVİZ CİNSİNDEN ALINAN/VERİLEN AVANSLARA İLİŞKİN KUR DEĞERLEMESİ

EXCHANGE RATE VALUATION FOR ADVANCES RECEIVED/GIVEN IN FOREIGN CURRENCY



Ahmet Murat BURULDAY*

ÖZ

Döviz cinsinden alınan/verilen avansların değerlendirilmesiyle ilgili mevzuatta bir hükmün bulunmaması ihtilaflara yol açmış, gerek yargı gerekse idari makamlar bu konu hakkında görüş beyan ederek bu ihtilafları çözmeye çalışmıştır. Vergi İdaresinin vermiş olduğu özetler ile görüşlerini açıklaması ve yargının birbiriyle çelişen kararlar vermesi bu ihtilafları çözmede yeterli olmadığı kanaatini tarafımızca uyandırmıştır. Döviz cinsinden avansların değerlendirilmesi ile ilgili her ne kadar yargı kararları ve idarenin görüşlerinden yola çıkarak bir teamül oluşturulmaya çalışılsa da bunun herhangi bir yasal bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Son dönemde yapılan yasal düzenlemelere ek olarak bu konunun da ele alınıp yasalaştırılması mükelleflerin mağduriyetlerinin giderilmesi açısından yerinde bir uygulama olacaktır. Bu çalışmada döviz cinsinden alınan/

ABSTRACT

The absence of a provision in the legislation regarding the valuation of advances received/given in foreign currency has led to disputes. Both the judicial and administrative authorities have sought to resolve these disputes by expressing their views on this issue. The fact that the Tax Administration has given its rulings and the judiciary's conflicting decisions has aroused the opinion that it is not sufficient to resolve these disputes. Although the valuation of foreign currency advances has been attempted to establish a procedure based on judicial decisions and the views of the administration, it has no legal binding. In addition to the recent regulations, this issue will be discussed and legislated and it will be an appropriate practice for the elimination of the grievances of the taxpayers.

In this study, the approaches regarding the valuation of advances received / given in foreign

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, ahmet.murat.burulday@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0001-5142-8726. Burulday, A. M. (Eylül 2019). Döviz Cinsinden Alınan/Verilen Avanslara İlişkin Kur Değerlemesi, *Vergi Raporu*, 240, (86-94).

verilen avansların değerlendirilmesiyle ilgili yaklaşımlara değinilmiş ve bu konunun yasalaştırılarak açıklığa kavuşturulması gerektiğine vurgu yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Değerleme, Döviz Cinsinden Avanslar, Avansların Değerlemesi.

Jel Sınıflandırması Kodları: A10, M41.

GİRİŞ

Ticari hayatın risk taşıması sebebiyle avans uygulaması oldukça önem taşımaktadır. Satıcı açısından bir finansman kaynağı alıcı açısından ise bir garanti niteliği olan avanslar ticaretin hemen hemen tüm alanlarında karşımıza çıkmaktadır.

Avanslar, ticari hayatın vazgeçilmez unsuru olmasına karşın döviz cinsinden alınan/verilen avansların değerlendirilmesi hakkında mevzuatta açık bir hüküm bulunmamaktadır. Konunun uzun zamandan beri bu kadar çok tartışılmasının sebebi de bundan kaynaklanmaktadır. Bu durumun öteden beri bir tartışma konusu olması, bununla ilgili farklı yaklaşımların ortaya çıkmasına sebep olmuş ve ortaya konulan bu yaklaşımlarla mevzuattaki tikanıklık giderilmeye çalışılmıştır.

Bu konudaki farklı görüşler uygulamaya da yansımış ve Maliye İdaresi uygulamadaki bu farklılığı gidermek amacıyla özetler vermiş ancak özetlerde sadece ilgili kişiyi bağladığından tam olarak uygulama birliği sağlanamamıştır. Her ne kadar idarenin vermiş olduğu görüşlerle uygulamada birlik sağlanamasa da teamül oluşturma yönünün de önemli bir adım atılmıştır.

1- AVANS NEDİR?

Bir mal veya hizmet alınmadan ya da satılmadan önce alınan veya verilen bedele avans denir. Avanslar; genellikle enflasyonist dönemler de fiyat artışlarından etkilenmemek için uygulan-

currency are mentioned and it is emphasized that this issue should be clarified by legislating.

Key Words: Valuation, Advances In Foreign Currency, Valuation Of Advances.

JEL Classification Codes: A10, M41.

bileceği gibi, ön alım hakkı elde etmek için de uygulanmaktadır. Ayrıca alıcının veya satıcının mal-hizmet alım satımından doğabilecek cayma hakkını kullanmasını da engellemektir. Milli para cinsinden verilebildiği gibi özellikle ithalat işlemlerinde görüldüğü üzere yabancı para cinsinden de verilebilir. Yazılı bir sözleşmede şart olarak gösterilebileceği gibi, yazılı sözleşme olmaksızın makbuz karşılığı ya da banka havalesi şeklinde de yapılabilir. Mal veya hizmetin bir kısmı için olabileceği gibi tamamı için de olabilir. Bedelinin tamamının avans olarak ödenmesi durumunda ise avansın verildiği tarihte ki fiyattan mal veya hizmet alınması garanti altına alınmış olacaktır.¹

2- TEKDÜZEN HESAP PLANINDA YER ALAN AVANS HESAPLARI

Tek Düzen Hesap Planında, verilen ve alınan sipariş avansları, alacak ve borç kalemleri içinde mütalaa edilmemiş, bunlara özel hesaplar açılmıştır. Verilen sipariş avanslarının “15 STOKLAR” grubundaki 159 No.lu hesapta izleniyor olması, bu avanslara para alacağı veya borcu gözüyle değil, alınacak veya satılacak mal veya hizmet gözüyle bakıldığını göstermektedir.

Tek Düzen Hesap Planında avanslar için açılmış hesaplar şunlardır:

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR

259 VERİLEN AVANSLAR

¹ Mehmet Ali ÖZYER, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, HUD, 2015, s. 655-658

269 VERİLEN AVANSLAR
279 VERİLEN AVANSLAR
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI
349 ALINAN DİĞER AVANSLAR
440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI
449 ALINAN DİĞER AVANSLAR

- 159 Verilen Sipariş Avansları; işletmenin ileri bir tarihte alacağı mallara ilişkin olarak verdiği avansların izlendiği hesaptır. Bir nevi işletmenin daha sonraki bir tarihte alacağı mallara ilişkin peşin ödemedir. Avans verilmesi bir tür karşı işletmenin finanse edilmesidir. Verilen sipariş avansları, diğer parasal alacaklardan farklı olarak özünde bir iktisadi kıymetin (sipariş edilen) edinilmesi alacağını içerir.²

Muhasebe Uygulama Genel Tebliğinde de belirtildiği gibi; verilen sipariş avansları işletmenin mal ve hizmet almadan önce siparişe bağlı olarak ödediği avansların izlendiği hesaptır. Başka bir ifadeyle işletmenin daha sonraki bir tarihte aktifine kaydedeceği mallar için yaptığı ön ödemedir. Sipariş avansları verildiği esnada yevmiye defterine borçlu olarak kaydedilirken, mal ve hizmet işletme aktifine girdikten sonra ilgili hesap alacaklı kaydedilerek kapatılır.

Örnek: (A) A.Ş., sipariş verdiği mallar için üretici firmaya 12.03.2019 tarihinde 300.000,00 TL avans vermiştir. Üretici firma, 18.04.2019 tarihinde ürettiği malları teslim etmiş ve aynı gün 500.000,00 TL X %18 fatura düzenlemiştir.

Hesap Kodu- Hesap Adı	Borç	Alacak
159 Verilen Sipariş Avansları	300.000,00	
100 Kasa		300.000,00
Hesap Kodu- Hesap Adı	Borç	Alacak
153 Ticari Mallar	500.000,00	
101 İndirilecek KDV	90.000,00	
159 Verilen Sipariş		300.000,00
321 Borç Senetleri		290.000,00

- 179 Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile iştigal eden işletmeler, bu inşaat ve onarım işinin bir kısmını veya tamamını taşeron olarak yaptırabilirler. Bu durumda taşeronlara verilen proje bazındaki avanslar bu hesapta takip edilir.
- 259 Verilen Avanslar: Yurt içinden veya yurt dışından satın alınmak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklara ilişkin olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır. Bu hesap sipariş avansları ile ilgili giderleri de kapsamaktadır.

İşleyişi: Ödeme yapıldığında ilgili hesaba borç; Sipariş edilen maddi duran varlık teslim alındığında ise ilgili hesap alacak kaydedilerek kapatılır.

- 269 Verilen Avanslar: Gerek yurt içindeki gerekse yurt dışındaki kuruluşlara maddi olmayan duran varlıklarla ilgili yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır.
- 279 Verilen Avanslar: Özel tükenmeye tabi varlıklarla ilgili yapılan avans ödemelerinin takip edildiği hesaptır.
- 340 Alınan Sipariş Avansları: İşletmeler, yurt içine veya yurt dışına satacakları mal ve hizmetlere ilişkin sipariş aldıklarında, istenilen sipariş bedelinin bir kısmını veya tamamını, siparişi teslim etmeden önce talep edebilirler. İşletmelerin mal ve hizmet teslimi yapmadan önce tahsil ettikleri tutarlar bu hesapta izlenir. Mal satışlarına

² 1 seri No.lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği

ilişkin yapılan bu tahsilatlar bir ön ödeme şeklinde olup hasılatın bir unsuru niteliğindedir. Ancak, söz konusu mallar henüz teslim edilmediğinden alınan avanslar işletme için borç niteliğindedir. Alınan avanslar, avansa ilişkin mal henüz satılmadığı ve hasılatı oluşmadığı için gelir olarak değerlendirilmez. Alınan sipariş avansları genellikle sipariş üzerine üretim yapan işletmeler tarafından sıkça kullanılır.³

İşleyişi: Teslim edilecek sipariş için alıcılardan alınan avanslar bu hesabın alacağına kaydedilir.

Sipariş teslim edildiğinde bu hesap borçlandırılarak kapatılır.

Örnek:

15.05.2019 tarihinde işletmeye, %18 KDV hariç 5.000,00 TL'lik mal siparişi verilmiş, işletme bu siparişin 1.200,00 TL'sini alıcı firmadan avans olarak almıştır.

25.05.2019 tarihinde, işletme siparişi alıcı firmaya teslim etmiştir, siparişin kalanı için çek alınmıştır.

Çözüm:

15.05.2019 tarihinde verilen satış siparişi için müşteriden nakit avans alınması kaydı:

Hesap Kodu- Hesap Adı	Borç	Alacak
100 Kasa Hesabı	1.200,00	
340 Alınan Sipariş Avanslar		1.200,00

25.05.2019 tarihinde malların teslim edilerek kalan tutar için çek alınması

Hesap Kodu- Hesap Adı	Borç	Alacak
340 Alınan Sipariş Avanslar	1.200,00	
101 Alınan Çekler Hesabı	4.700,00	
600 Yurt İçi Satışlar Hes.		5000,00
391 Hesaplanan KDV Hes.		900,00

- 349 Alınan Diğer Avanslar: Özel olarak tanımlanan avanslar dışında işletmenin aldığı kısa vadeli avansların takibi için kullanılır.
- 440 Alınan Sipariş Avansları: İşletmelerin satış sözleşmelerine istinaden sattıkları mal ve hizmetlerin tesliminden önce tahsil ettiği ve süresi 1 yılı aşan avansların izlendiği hesaptır. Dönem sonunda vadesi 1 yılın altına düşen sipariş avansları, 340 Alınan Sipariş Avansları hesabına aktarılır.
- 449 Alınan Diğer Avanslar: İşletmenin esas faaliyet konusu dışında aldığı her türlü uzun vadeli avansların izlendiği hesaptır.⁴

3- AVANSLARIN DEĞERLENMESİYLE İLGİLİ FARKLI YAKLAŞIMLAR

Döviz cinsinden avansların değerlendirilmesi konusunda temel olarak üç farklı yaklaşım mevcut olup bu yaklaşımlar aşağıda yer almaktadır.

Birinci Yaklaşım: Değerleme yapılmaz çünkü avanslar borç-alacak niteliğinde değildir.

İkinci Yaklaşım: Avanslar borç-alacak niteliğinde değildir ancak gerçekçi bilanço için değerlendirme yapılır.

Üçüncü Yaklaşım: Avans herhangi bir dövizli borç ve alacaktan farksızdır ve değerlendirme yapılır.⁵

³ 1 seri No.lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği

⁴ 1 Seri Nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği.

⁵ Hüseyin Öncü, Döviz Cinsinden Alınan Ve Verilen Avansların Değerlenmesi, (<http://www.batiymm.com.tr/?p=848>). Erişim tarihi: 23 Aralık 2016.

I. Yaklaşım:

Bu yaklaşıma göre; Avanslar bir borç veya alacak niteliğinde olmadığından dolayı döviz cinsinden olan avanslar için herhangi bir kur değerlemesi yapılamayacağı öne sürülmektedir. Dolayısıyla bir kur değerlemesi yapılamayacağından, kur farkının oluşmasından da söz edilemez.

Değerlemeye tabi tutulacak kıymetlere VUK'un 280. maddesinde değinilmiştir. Maddeye göre: "Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayici yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tesbit olunur. **(Değişik: 22/7/1998-4369/7 md.)** 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."⁶ denilmektedir.

Ayrıca bu yaklaşıma göre; Avanslar, bir mal veya hizmet alınmadan ya da satılmadan önce alınan veya verilen bedeli ifade ettiğinden, avansların bir borç veya alacak şeklinde düşünülmemesi gerektiği savunulmaktadır. Avansların gerçek borç/ alacağa dönüşmesi ise, sözleşmenin fesih edildiği veya sözleşmenin yerine getirilmesinin imkansız olduğu durumlarda ortaya çıkmaktadır. Belirtilen bu durum gerçekleşmediği sürece avanslar borç/alacak sayılmazlar.

Tüm bu sebeplerden dolayı bu yaklaşıma göre; borç ve alacak olarak kabul edilmeyen avanslar Vergi Usul Kanununun 280. Mad. istinaden değerlemeye tabi tutulmamalı ve döviz cinsinden olan avanslarda meydana gelen kur farkları da işletmenin kar/zarar hesabına yansıtılmamalıdır.

Konu ile ilgili Danıştay kararları aşağıdaki gibidir.

Danıştay Daire No	Karar Tarihi ve No	Kararın Özeti
3. Daire	6.2.1997E.1995/4701 K.1997/486	"Taraflar arasında yapılan mukavelelerin yürürlükte bulunması, ihracattan vazgeçilmemiş olması nedeniyle alınan avansların borç niteliği kazandığı söylenemeyeceğinden, borç olarak değerlemeye tabi tutulması mümkün değildir."
3. Daire	4.6.1996 E.1995/2225 K.1996/2127	"Yurt dışındaki alıcıdan alınan sipariş avansları işletmenin borcudur, yıl sonunda değerlendirilir ve kur farkı gider yazılır. Zira ihracat, gerçekleşmemiş avans, para borcuna dönüşmüştür."
3. Daire	6.2.1997 E.1995/4701 K.1997/486	"Alınan avans alelade borç niteliği taşımaz, dönem sonlarında kur değerlemesine tabi tutulmaz. Zira sipariş iptal edilmemiş olduğundan bu avans, para borcu değildir."

⁶ 213 Sayılı VUK madde 280.

Danıştay'ın diğer bazı kararların da ise, bu kararların aksine hükümler mevcut olup yargı alanında bu konuyla alakalı tam anlamıyla birlik sağlanamamıştır.

II. Yaklaşım:

Bu yaklaşımda avansların bir borç veya alacak niteliğinde olmadığı ancak mali tablolarda gerçek durumu daha iyi yansıtabilmesi için döviz cinsinden olan avansların değerlendirilebileceği, değerlendirme sonucu ortaya çıkan kur farkının gelir veya gider yazılamayacağı fakat geçici bir hesapta izlenerek mal veya hizmet maliyeti veya hasılat unsuru ile ilişkilendirilebileceği savunulmaktadır.

"Ankara YMM Odası Mevzuatı İzleme Komisyonu'nun 03.04.2001 tarih ve 2.2 No.lu Kararı'nda sipariş avanslarının özel niteliği bulunduğu, bunların mukayyet değeri ile değerlendirilmesi gerektiği, kur değerlemesi yapıldığında ise, ortaya çıkan kur farklarının siparişe konu malın maliyeti veya hasılatı ile mahsup edilmesinin icabettiği belirtilmiştir."

"İstanbul YMM Odası yayını olan Mali Mevzuat Platformu'nun Mayıs 1998 sayısında ise, dövizle yapılması mutad işlemlerde avansların dönem sonlarında kur değerlemesine tabi olacağı, fakat bulunan kur farkının gelir veya gider yazılmayarak, gelecek dönem gider veya gelir tahakkukları arasında yer alacağı şeklinde fikir beyan edilmiştir."

Bu yaklaşım idarenin ve yargının görüşünden daha çok maliye alanındaki ilgili odaların görüşüyle örtüşmektedir.

III. Yaklaşım:

Bu yaklaşım ise döviz cinsinden olan avansların herhangi bir dövizli borç ve alacaktan farksız olduğunu, kur değerlemesine tabi tutulabileceğini ve oluşan kur farkının gelir veya gider olarak yazılabileceğini öne sürmektedir. Bu yaklaşımın gelişmesine katkı sağlayan görüşler ise şöyledir.

İdarenin Görüşü: Maliye Bakanlığı, yabancı para cinsine bağlı olarak verilen veya alınan döviz cinsi avansların değerlendirme gününde geçerli döviz kuru üzerinden değerlendirilmesi ve oluşan kur farkı giderlerinin ya da kur farkı gelirlerinin kayıtlarına alınması görüşünü uzun yıllar benimsemişti. Ancak, son dönemlerde verilen özetgelere baktığımızda ise, idare aksi yönde görüş beyan etmeye başlamış ve artık döviz cinsi avansların değerlendirilmesi gerektiği görüşünü benimsemiştir. Bu kapsamda Maliye Bakanlığı tarafından verilen özetgelerde kısaca aşağıdaki ifadeler yer verilmiştir:

"Avanslar gelecekte yapılacak olan mal veya hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan veya verilen değerleri 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 avanslarda, satış amacıyla gelecekte yapılacak mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin 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 olduğundan, dönem sonlarında Vergi Usul Kanunu'nun 263. maddesine göre borsa rayici ile, yabancı paranın borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığı'nca tespit edilen kur esas alınmak suretiyle değerlemeye tabi tutulması ve ortaya çıkan kur farkının, gelir veya gider olarak dikkate alınarak dönem kazan-cı ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir."

Diğer taraftan bire bir aynı açıklamaları içeren ve döviz cinsinden avansların değerlendirilebileceği-

⁷ Mehmet Maç, Dövizli Sipariş Avanslarında Kur Değerlemesi Yapılır Mı? (<http://www.vergi.tc/makaleler1.aspx?Sayfa=5>). Erişim tarihi: 23 Aralık 2016.

⁸ Maliye Bakanlığının 24/12/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.02-190-3/8-18 sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının özelgesi.

ni açıklayan bir diğer özelge ise İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından 07.03.2014 tarih ve 62030549-125(6-2014/50)-484-1427 sayısı ile verilmiştir.⁹ Bir mükellefin enflasyon düzeltme işleminde, alınan ve verilen dövizli sipariş avanslarının geçici vergi dönemleri itibarıyla değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan kur farklarının gelir veya gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı konusunda görüş talep etmesi üzerine, Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından verilen özelgede "... alınan ve verilen dövizli sipariş avansları yabancı para ile borç ve alacak niteliğinde olduğundan dönem sonunda Bakanlığımızca ilan edilen kurlara göre değerlendirilmek suretiyle enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş olacaktırlar."¹⁰ görüşüne yer verilmiştir.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özelgede de aşağıdaki görüşlere yer verilmiştir. *"Bilindiği üzere; avanslar gelecekte yapılacak olan mal veya hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan veya verilen değerleri 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 maliye-*

*tine dönüşmekte, emtianın/hizmetin toplam bedelinden ise mahsup edilmektedir. Satıcının alıcıdan aldığı avanslar da, satış amacıyla gelecekte yapılacak mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin 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 olduğundan, 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 değerlendirilmesi ve ortaya çıkan kur farkının, gelir veya gider olarak dikkate alınarak dönem kazancıyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir."*¹¹

Yargının Görüşü: Avansların değerlemesi konusunda yargı alanında tam olarak birlik sağlanamasa da avansların değerlemeye tabi tutulacağı ve döviz cinsinden olan avansların değerlendirilmesi sonucu oluşan kur farkına ilişkin gelir ve giderlerin işletmenin hasılat ve gider hesaplarında dikkate alınabileceği yönündeki kararları da mevcuttur. Bununla ilgili olarak verilen Danıştay kararı ise aşağıdaki gibidir.

⁹ Maliye Bakanlığının 07/03/2014 tarih ve 62030549-125(6-2014/50)-484-1427 sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının özelgesi.

¹⁰ Maliye Bakanlığının 04.05.2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.29/2968-298-405- 17626 sayılı Gelirler Genel Müdürlüğünün özelgesi.

¹¹ Maliye Bakanlığının 02.02.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.17.02-VUK-10-57-12 sayılı Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının özelgesi.

Danıştay Daire No	Karar Tarihi ve No	Kararın Özeti
3.Daire	10.6.1999 E.1997/1308 K.1999/ 2437	<i>"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 gerekmektedir."</i>
3.Daire	31.10.2000 tarih ve E.1999/03044 – K. 2000/03464	<i>"Davacı şirketin ihracat yapacağı yabancı firmalardan döviz cinsinden aldığı avanslar davacı şirketin borcu olup, VUK'nun 280. Maddesi uyarınca ilgili genel tebliğ hükümleriyle belirlenen kur üzerinden değerlemeye tabi tutulması ve kur farkı giderinin de kaydedilmesi gerekmektedir."</i>
3.Daire	03.10.2002 tarih ve E.2001/01762 – K. 2002/03064	<i>"Döviz cinsinden peşin tahsil edilen bir kısım ihracat bedelinin VUK Madde 280 kapsamında değerlemeye tabi tutularak hesaplanan kur farkının gider kaydedilmesinde yasaya aykırılık bulunmamaktadır."</i>
4.Daire	29.09.2004 tarihli ve E.2001/00950 – K. 2004/1848	<i>"Avansların gelecekte yapılacak olan mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan veya verilen değerleri ifade ettiği, bu haliyle avansların gerçek bir borç veya alacaktan farksız olduğu, avansa konu işlemten vazgeçilmesi halinde avans tutarı talep edilebilir bir borç veya alacağı dönüştüğünden verilen avanslar işletmenin kasasında olsa idi nasıl değerlendirilecek ise, o şekilde değerlendirilmesi gerekeceği, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde de bu hususun benimsendiği, Verilen Sipariş Avanslarının "159-Verilen Sipariş Avansları" hesabında izlendiği, aksi halde işletmenin gerçek mali durumunun ortaya çıkması mümkün olmadığı gibi, döviz cinsinden verilen sipariş avansları işletmenin alacağını oluşturduğundan ve yılsonunda Vergi Usul Kanunu'nun 280. maddesi uyarınca değerlemeye tabi tutulması gerektiği."</i>

SONUÇ

Kaleme aldığımız bu çalışmamızda döviz cinsinden alınan veya verilen avansların değerlendirilmesiyle ilgili önemli hususlar üzerinde durulmuş, bu konu hakkında mevzuatta açık bir hüküm olmadığından dolayı çeşitli yaklaşımlarla konuya açıklık getirilmeye çalışılmıştır.

Yargı organlarının birbiriyle çelişkili kararları ve vergi idaresinin bu konu hakkında bağlayıcı olmayan görüşleri ticari hayatın vazgeçilmez bir unsuru olan döviz cinsinden avansların değerlendirilmesiyle ilgili tartışmalara son verememiştir.

Döviz cinsinde alınan veya verilen avansların değerlendirilmesi ile ilgili idarenin son yıllardaki görüşü ve yargı organlarının kararı bunların ticari borç ve alaktan farksız olduğu yönünde olup şahsi kanaatimiz de bu doğrultudadır. İdare bu görüşünü mevzuattaki değişikliklerle bağlayıcı hale getirip yazımızda değinmeye çalıştığımız çelişkileri ortadan kaldırarak mükelleflerin mağduriyetine yol açmasını engellemelidir.

Son dönemlerde yapılan kanun değişiklikleri ile vergi alanında çok sayıda düzenleme yapılmış ve muğlak olan birçok konu açıklığa kavuşturulmuştur. Yapılan yeni düzenlemelerle bu konunun da ele alınıp yasalaştırılması mükelleflerin mağduriyetine son vererek uygulamada birliği sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Cebeci. Ö.Ç. (2016). Avanslar Değerlemeli Mi? Değerlememeli Mi?, (<http://www.ro-edl.com/tr/tr/yayinlar/yazilar>).

Erişim tarihi: 23 Aralık 2018.

- Kaya, Ö. (2000). Yabancı Para Cinsinden Avansların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 232.
- Kökver, M. Ve Yakışıklı R. (1996) Yabancı Para Cinsinden Avansların Değerlenmesi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 181.
- Maç, M. Dövizli Sipariş Avanslarında Kur Değerlemesi Yapılır Mı?. (<http://www.vergi.tc/makaleler1.aspx?Sayfa=5>). Erişim tarihi: 23 Aralık 2018.
- Öncü, H. (2008). Döviz Cinsinden Alınan Ve Verilen Avansların Değerlenmesi. (<http://www.batiymm.com.tr/?p=848>). Erişim tarihi: 23 Aralık 2018.
- Özyer, M. A. (2015). Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması. İpekyolu Matbaacılık. İstanbul 2015.
- Yaşar, R. (2010). Kur Farkları. (<http://www.muhasebenet.net/makale>). Erişim tarihi: 23 Aralık 2018.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 193 sayılı Gelir Vergisi
- 1 seri No.lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği
- (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/Bilgi-BankasiIstemciWeb/>). Erişim tarihi: 1 Mart 2019.
- (<http://www.gib.gov.tr/search/node/?filter=ozelge%20>). Erişim tarihi: 1 Mart 2019.