**SİRKÜLER 2014/17**

1. **Genel Bilgi**

Döviz cinsinden olan senetli ve senetsiz borçlar ve alacaklar, dönem sonlarında varsa cari kur, yoksa TCMB döviz alış kuru ile değerlenir.

Bu değerleme sonucunda ortaya çıkan kambiyo zararı mahiyetindeki kur farkları, durumuna göre ilgili kıymetin maliyetine eklenir veya gider yazılır. Kambiyo karı mahiyetindeki kur farkları ise gelir kaydedilir. (Vergi Usul Kanunu madde 280)

Mal veya hizmetlerin siparişinde, bunların bedellerine mahsuben oluşan verilen veya alınan sipariş avanslarının dönem sonu değerlemesi ile ilgili geçmişte farklı yönlerde uygulamalar olmuştur.

1. **Maliye İdaresinin Güncel Görüşü**

Maliye İdaresinin sipariş avansları ile ilgili olarak Tebliğ veya Sirküler düzeyinde açıklanmış bir görüşü bulunmamaktadır.

Ancak konu ile ilgili verilen son dönem özelgelerinde, **sipariş avanslarının alacak veya borç olarak değerlendirilmesi gerektiği** ifade edilmektedir. Dolayısıyla yabancı para cinsinden verilen ya da alınan sipariş avanslarının Vergi Usul Kanununun 280’inci maddesi kapsamında dönem sonlarında değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir.

1. **Değerleme Neticesinde Oluşacak Kur Farklarının Durumu**

Son dönemde verilen özlegeler değerlendirildiğinde, yabancı para cinsinden verilen ya da alınan sipariş avansları ile ilgili oluşan kur farklarının dönem geliri ya da gideri olarak dikkate alınması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

* Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 24.02.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.02-190-3/8-18 sayılı özelgesinin ilgili bölümü aşağıdaki gibidir:

*“……****Yabancı para cinsinden alınan veya verilen avanslar yabancı para cinsinden borç ve alacak hükmünde olduğundan****, dönem sonlarında Vergi Usul Kanunu’nun 263’üncü maddesine göre borsa rayici ile, yabancı paranın rayici yoksa Maliye Bakanlığınca tespit edilen kur esas alınmak suretiyle* ***değerlemeye tabi tutulması ve ortaya çıkan kur farkının, gelir veya gider olarak dikkate alınarak dönem kazancıyla ilişkilendirilmesi*** *gerekmektedir.”*

* Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 24.07.2014 tarih ve 64597866-105(280-2014)-122-37709 sayılı özelgesinin ilgili bölümü aşağıdaki gibidir:

“……Şirketinizce **yapılacak yatırımlar için döviz cinsinden verilen avanslar, döviz cinsinden alacak hükmünde olduğundan**, dönem sonlarında Vergi Usul Kanunu’nun yukarıdaki hükümlerinin de dikkate **alınarak değerlemeye tabi tutulması, değerleme sonucu oluşan kur farklarının kurum kazancının tespitinde dikkate alınması** gerekmektedir”

Özellikle Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özelgede, yatırım malı siparişi nedeniyle verilen dövizli avans söz konusudur. Bu **avansın değerlemeye tabi tutulması sonucunda oluşan kur farklarının yatırım maliyetine eklenmesi veya yatırımın maliyetinden indirilmesi değil, müstakil olarak gelir veya gider kaydedilmesi** öngörülmüştür.

1. **Özelgelerin Hukuki Mahiyeti:**

Vergi Usul Kanununda yapılan değişiklikle, özelge sisteminde yer alan özelgeler tüm mükellefler için geçerli hale getirilmiştir. Vergi inceleme elemanlarının bu özelgeler aleyhine doğrudan rapor yazma imkanı ortadan kaldırılmıştır. Vergi inceleme raporlarını okuyan Rapor Değerlendirme Komisyonlarının görevleri arasında, inceleme raporlarının özelgelere uygunluğunun sağlanması da bulunmaktadır.

Bu konuda vurgulanması gereken diğer bir konu, Maliye İdaresinin görüş değiştirmesidir. Maliye İdaresi bir konuda bir biriyle çelişen görüşler vermişse son tarihli görüşü esas alınacaktır. Bu halde eski uygulamayı esas alarak işlem yapan mükelleflerde inceleme elemanları tarafından tarhiyat yapılabilecek, ancak gecikme faizi ve ceza istenemeyecektir.

1. **Konuyla İlgili Danıştay Kararları**

Konuyla ilgili Danıştay kararları değerlendirildiğinde, son dönem kararlarının Gelir İdaresi Başkanlığının yukarıda yer alan görüşleri ile paralel olduğu görülmektedir.

* 31.10.2000 tarih, E.1999/3044, K.2000/3464 sayılı karar

“İhracat yapılan firmalardan döviz cinsinden alınan avanslar davacı şirketin borcu olup kur farkının da gider kaydedilmes gerekir.”

* 02.07.2002 tarih, E.2001/3884, K.2002/28817 sayılı karar

“Avansların alacak ve borçların içinde gösterildiği, bu nedenle lehte oluşan kur farklarının gelir, aleyhte oluşan kur farklarının gider kaydedilmesinde kanuna aykırılık görülmediği…”

1. **Sonuç**

Sonuç olarak yukarıdaki özelgeler **ışığında, avanslar dolayısıyla oluşan kur farklarının avansın ilgili bulunduğu işlemin maliyeti veya hasılatı ile ilişkilendirilmeksizin, müstakil bir gelir veya gider unsuru olarak gelir tablosuna alınması** gerekmektedir. Maliye Bakanlığı konuyla ilgili yeni bir görüş belirtmediği veya düzenleme yapmadığı sürece geçerli olan uygulama bu şekildedir. Görüş değişikliği durumunda karşılaşılabilecek durumlar yazının önceki bölümünde vurgulanmıştır.