

## Dövizperver toplumda vergileme usulleri

### Volkan Mekengeç

Bir zamanlar oldukça takip edilen bir mafya dizisinde, ülkeyi yöneten konseyin finans işlerinden sorumlu direktörü; “Bu millet dolara doymaz” demişti. Yüzyıllardan beridir süren kronik döviz yetmezliği hastalığımız kimilerine göre Amerikan Merkez Bankasının politikaları, kimine göre ise dahili tatminsizliklerimiz yüzünden gene gün yüzüne çıktı. Geride bıraktığımız bir buçuk yılda Amerikan Doları, Türk Lirası aleyhinde yüzde otuz oranında kendisini “yeniden değerledi”. (Bu noktada Dolar mı Türk Lirası karşısında değer kazandı yoksa Türk Lirası mı Dolar karşısında değer kaybetti demek, yaşanan atmosferde bir nevi kimlik beyanı sayıldığından “lehte-aleyhte yeniden değerlendirme” şeklinde bir kavram geliştirip kendimi güvenli bir limana atmayı becerebildim sanıyorum.)

Yazımda, herkesin cevabını merak ettiği “Dolar ne olur?” sorusunu yanıtlamayacağım ama yükselen döviz kurlarının, bilanço usulünde defter tutan mükellefler nezdinde yarattığı vergisel sonuçları değerlendirmeye çalışmak, asıl gayem olacaktır.

### Değerleme

Vergi Usul Kanunu’na göre değerlendirme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir. Para ile ölçülebilen bütün kıymetler, evrendeki her şey gibi görelilik kuramından etkilenirler. Her kıymetin ihtiva ettiği değer kişiye, duruma ve zamana göre değişebilmekte, bu durum tarh edilecek vergiyi etkilemektedir. Bir standart getirmek için Kanun koyucu, vergilemenin usullerini ortaya koyarken sekiz adet değerlendirme usulü belirlemiştir. Hepsini bu yazıda saymak yersiz olur, lazım olanları ilerleyen kısımlarda izah edeceğim.

### Yabancı paralar

Vergi Usul Kanunu’nun 280. maddesine göre yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe (kararında) muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayici yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsada rayici yoksa değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur. Ülkemizde resmi bir döviz borsası olmadığından, Maliye Bakanlığı yayınlamış olduğu 217 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde geçici vergi dönemlerinde yapılacak değerlendirme işlemlerinde T.C. Merkez Bankasının döviz alış kurlarının esas alınacağını ilan etmiştir. Yıllonlarında ise Maliye Bakanlığı her sene yayınladığı tebliğler ile kendi kurlarını mükelleflere duyurur. Kurumlar vergisi matrahının tespitinde yabancı paralara uygulanacak kur (normal hesap döneminde faaliyet gösteren mükellefler için) Maliye Bakanlığı’nın yılın son günü için ilan edeceği kurlardır.

### Dövizli çek, senet ve reeskont işlemi

Döviz cinsinden çek ve senetler, değerlemeye tabi tutulurken yabancı para gibi işlem görürler. Aynı zamanda Vergi Usul Kanunu’nun 281 ve 285. maddelerinde yer alan alacak ve borçların değerlendirme esasları da dikkate alınmalıdır zira kambiyo senetleri borç-alacağın kağıda dökülerek kıymetlendirilmesidir. Zorunlu olmamakla birlikte Vergi Usul Kanunu’nda belirtilen şartları sağlamak kaydıyla mükellefler senetli alacak ve borçlarını (çekler dahil) reeskonta tabi tutabilmektedirler.

Türk Lirası cinsinden çek ve senetlere uygulanacak reeskont hadlerinde bir şüphe olmamakla birlikte, mükellefler döviz cinsinden kambiyo senetlerine reeskont uygulamak istedikleri takdirde alacakları faiz oranı hususunda tereddüte düşmektedirler. Aslında sıradan Vergi Usul Kanunu’nun 280. maddesinde gizlidir. Kanun yabancı para ile olan çek ve senetlerinin değerlendirme gününe irca edilmesi sırasında üzerinde faiz oranı belirtilmemişse LIBOR oranının dikkate alınmasına hükmetmiştir.

## Stoklar

Türkiye ekonomisi varlığını ithal girdilere borçlu olduğundan, kur yükselmelerinden etkilenir. Tüketim bacağına yükselen kurlar, fiyatlara hemen yansımakla birlikte maliyetlerde durum pek öyle değildir. Firmalar piyasada bir durgunluk yaşanmadığı takdirde kur artışları sebebiyle önce kar ederler, sonraları kar normal seviyesine düşer ve zamanla geriler. İşin iktisadi boyutu bir yana hukuki nedeni Vergi Usul Kanunu'nun 274. maddesinde izah edilmiştir. Kanunda satın alınan veya imal edilen emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmıştır. Aynı Kanun'un 262. maddesinde ise maliyet bedeli; "İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder." hükmüne yer verilmiştir. Vergi Usul Kanunu 238 sıra numaralı Genel Tebliği uyarınca; emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi ise zorunludur, dönem sonunda ayrıca değerlendirilmez.

İthal edilen stoklarda dikkate alınması gereken kur, ithalatın türüne göre değişiklik arz etmektedir. Farz-ı misal; peşin ithalatlarda kur ödeme tarihindeki kur iken, mal mukabili veya vesaik mukabili ithalatlarda malın millileştiği tarihteki kurun değerlemeye esas kur olarak alınması gerekmektedir.

## Yabancı para avanslar

Kadim zamanlardan beri vergi üzerine kafa yoran erkânın pek sevdiği bir tartışma konusudur; avansların değerlendirilip değerlendirilmeyeceği. Tartışmalarda vergi kanunları ile karşısındakini ikna edemeyen üstatların; Borçlar Kanunu'nu adeta bir raket gibi kullandıkları rivayet edilir. Tarafların görüşlerini aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür:

Birinci görüş; verilen-alınan avanslar tarafların birbirlerine karşı olan edimlerinin aslı değildir. Avans mal veya hizmet borcu-alacağı gibi değerlendirilmelidir, taraflardan birinin sözleşmeden caymasını zorlaştırmakla birlikte, sözleşmenin feshedilmesi neticesinde geri verilmekle yükümlü olan meblağı ifade eder. Zira avansı alan taraf, ilgili tutarı; borcunu yerine getirmek üzere karşı taraftan gene borç olarak almıştır. Bu sebeple avanslar; sıradan borç sayılmazlar ve değerlendirilmezler.

İkinci görüş; avansın alınması veya verilmesi sonucu oluşan dövizli bakiyenin, herhangi bir dövizli borç veya alacaktan farkı yoktur. Yabancı paralar gibi değerlemeye tabidirler.

Maliye İdaresi, son yıllarda vermiş olduğu özelgelerle konuya idari açıdan noktayı koydu. Son olarak 24.07.2014 tarih ve 64597866-105[280-2014]-122 sayılı özelgede avansların niteliğine göre borç veya alacak olduğunu ifade ederek Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre değerlemeye tabi tutulmaları gerektiği yönünde görüşünü bildirdi.

## Yatırımlar ve sabit kıymetler

Yurtdışından sabit kıymet ithal edilmesi esnasında veya döviz cinsinden alınan sabit kıymetlere ait borcun değerlendirilmesi dolayısıyla oluşan kur farklarından, sabit kıymetlerin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması Vergi Usul Kanunu'nun 163 ve 334 sıra numaralı Genel Tebliği uyarınca zorunlu bulunmaktadır.

Buna göre; yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile yurt dışından döviz kredisi ile sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının, ilk yıla ilişkin kısmının maliyete intikal ettirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise seçimlik hak olarak doğrudan gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismanına tabi tutulmaları gerekmektedir. Lehe oluşan kur farklarının da aynı şekilde aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi yöntem kullanılmışsa o yöntemle göre işlem yapılmasına devam edilmelidir.

Özetle, döviz cinsinden borçlanma yoluyla finanse edilen yatırımlarda ilk yıla ilişkin faiz ve kur farkı giderlerinin yatırımın maliyeti ile ilişkilendirilmesi ve amortisman yolu ile itfa edilmesi gerekmektedir.

Ağır sanayi hamlesi yapmayı düşünen mükellefler, bu konuları da düşünsün.

### **Kur farkı faturaları ve KDV**

Türkiye mukimi tam mükellef kurumların birbirleri ile döviz cinsinden yapmış oldukları teslimlerde oluşan kur farklarının KDV'ye tabi olduğu ve karşılıklı faturalaşma yolu ile oluşan kur farklarını kayıtlara alınması hususunda mevzuatımız şüpheye yer bırakmayacak kadar açıktır. Fakat taraflardan birisinin yabancı şirket olması halinde tereddütlerin oluştuğu bilinmektedir. Konuya bir açıklama getirmek gerekirse;

KDV Kanunu'nun 1. maddesinde; Türkiye'de gerçekleşen ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV'ye tabi olduğu belirtilmiş olup; Kanun'un 24. maddesinde ise matraha dahil olan unsurlar sayılmıştır. Aşağıda yazılı unsurlar matraha dahildir:

- Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri,
- Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar,
- Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan 1 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin "Matraha dahil olan unsurlar" bölümünde kur farklarının durumu aşağıdaki şekilde izah edilmiştir:

"Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır. Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Yıllonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz."

KDV Kanunu'nda matraha dahil olan unsurlarda sayılmamasına rağmen, tebliğ gibi ikincil bir düzenlemede açıklaması yapılan kur farklarına KDV hesaplama yükümlülüğü çok eskilerden beri bir tartışma konusu olarak sürüp gitmekteydi. Esasen yurt dışında yerleşik kişi ve kuruluşlarca bir gelir niteliği taşımayan kur farkları için teamül, yurt içinde yerleşik tam mükellef kişi ve kuruluşların karşılıklı fatura düzenlemeleri yoluyla lehte ve aleyhte oluşan kur farklarını KDV açısından tarhiyata konu etmek yönündeydi. Nitekim tebliğ açıklaması da esasen yurt içi işlemlere uygulanabilecek niteliktedir.

Yakın zamanda söz konusu tebliğlerin (Genel Uygulama Tebliği'nden önce de 105 seri numaralı KDV Genel Tebliği) yayımlanmasını müteakiben, yurt dışından temin edilen hizmetlere ilişkin faturanın yasal kayıtlara alındığı tarih ile fiilen ödemenin yapıldığı tarih arasında ortaya çıkan kur farkları üzerinden katma değer vergisi hesaplamayan bir mükellef için re'sen tarhiyat yapıldığı görülmüştür. İlgili tarhiyat hukuka aykırı görüldüğü için dava konusu edilmiştir.

Mükellef tarafından Tebliğ'in ilgili kısmının iptali ve yürütmesinin durdurulması talebiyle dava açılmıştır.

İlgili Vergi Mahkemesi'nde açılan davada; KDV Kanunu'nun 24/c maddesinde kur farklarının katma değer vergisine tabi olacağı yolunda bir hüküm bulunmadığı, yasada yer almayan bir hükme dayalı olarak vergi istenemeyeceği, idarenin muktezalarında da kur farklarının katma değer vergisine tabi olmadığı belirtildiği, kur farklarının ekonomik nedenlerden kaynaklandığı, kur farkının mal bedeli ile bir ilgisinin bulunmadığı, bu yönüyle vade farkından bağımsız ayrı bir durum olduğu, ayrıca döviz kuru artışlarının dikkate alınırken kur düşüşlerinin dikkate alınmamasının bir çelişki olduğu, diğer taraftan mükerrer vergileme yapıldığı, çünkü, nakden-hesaben-tahakkuk aşamasının birinde tevkifat yapılmışsa artık diğer aşamada tekrar kesinti yapılamayacağı, olayda da tahakkuk aşamasında zaten vergilendirildiği, bunlara ilaveten kur farkının alacaklı firma açısından gelir niteliğinde olmadığı, fiilen ödeme sırasında tekrar vergileme yapılmasının hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek, yapılan resen tarhiyatın ve kesilen cezaların iptali istenmiştir.

Yürütmeyi durdurma talebi kabul edilmemiştir. Ayrıca, geçtiğimiz haftalarda açıklanan Vergi Mahkemesinin kararı da yapılan tarhiyatın onanması yönünde olmuştur. Temyiz süreci devam etmekle birlikte bu karar sonrasında teamül değişmektedir.

Karşılaşılan durum yeni bir durum olup, süregelen uygulamayı değiştirmektedir, vergi inceleme elemanlarının bu karar sonrasında yurt dışı ödemelerden kaynaklı kur farkları üzerinden KDV hesaplanması yönünde eleştirilerde bulunması riski artmıştır.

## **Sonuç**

İthalata dayalı ekonomide; yükselen kurlar girdi fiyatlarını da yükseltir, artan maliyet tüketicinin "girdisi" olan mal ve hizmet fiyatlarını yukarı çeker. Buna enflasyon diyoruz. Yüksek kur, teknolojiye dışa bağımlı ekonominin yatırım maliyetini artırır. Maliyetin geri dönüş süresi uzadıkça, müteşebbisler yatırım yapmaktan vazgeçerler. Herkes kısa vadeli düşünür. Sonra o ekonomide, hayatını 100 metrekare beton bir zemine on yıllarca ipotek edecek vatandaş bulunamaz.

*Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş. 'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.*