

DENET VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 28.11.2018
Sirküler No : 2018/120

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

KONKORDATO HALİNDEKİ BORÇLULARDAN OLAN ALACAKLARIN VERGİ USUL KANUNU'NUN ŞÜPHELİ ALACAK VE DEĞERSİZ ALACAKLARA YÖNELİK HÜKÜMLERİ KARŞISINDAKİ DURUMU

İçinde bulunulan ekonomik konjonktür nedeniyle pek çok gerçek ve tüzel kişi tacirin, 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun (İİK) konkordatoya ilişkin hükümleri çerçevesinde, mahkemelere başvurarak geçici veya kesin konkordato süresi kararı aldıkları malumdur.

İİK'nun konkordatoya ilişkin düzenlemeleri uyarınca, mahkemelerce hakkında geçici veya kesin konkordato kararı verilen borçlular aleyhine hiçbir takip yapılamaz, evvelce başlamış takipler durur, ihtiyati tedbir ve ihtiyati haciz kararları uygulanmaz.

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 323. Maddesi uyarınca, ticari ve ziraî kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla ancak dava veya icra safhasında bulunan alacaklar için karşılık ayrılabilir.

Bir yandan şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılabilmesi için alacağın dava veya icra safhasında bulunması şartı olması, bir yandan da geçici veya kesin konkordato süresi kararı verilmiş borçlular hakkında hiçbir takip yapılamayacak veya evvelce başlamış olanların da duracak olması nedeniyle, konkordato halindeki borçlulardan olan alacaklar için şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılıp ayrılamayacağı tereddüt konusu olmaktadır.

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2017 yılında 8,1 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 160'den fazla ülkede bulunan 1.500 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 74.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Bu tereddüdü, özellikle, İİK'nun iflas ertelemeye yönelik mülga düzenlemeleri çerçevesinde iflas erteleme kararı alınmış olan borçlular aleyhinde de aynı şekilde takip yollarına başvurulamayacağına yönelik düzenlemelerin olmasına rağmen, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından verilen birkaç özelgede, bu alacaklar için dava veya icra yoluyla takip şartı olmaksızın karşılık ayrılabilmesine dair görüş verilmesi yaratmıştır. Oysa yine GİB, konkordato ilan etmiş borçludan olan alacak için dava veya icra takibi yapılamadığı için şüpheli alacak karşılığı ayırlamayacağına dair özelge vermiştir. Kendi içinde çelişkili olduğu izlenimi yaratan bu özelgeler de dikkate alınarak, konu hakkındaki görüş ve değerlendirmelerimiz aşağıda bilgilerinize sunulmuştur.

1. İİK'NUN ADI KONKORDATOYA YÖNELİK DÜZENLEMELERİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER :

Borç ödeme kabiliyetini kısmen veya tamamen yitirmiş olan gerçek ve tüzel kişilerin iflas etmeksizin içinde bulundukları durumdan kurtulabilmeleri için son dönemlerde müracaat edilen üç müessese şunlardır:

- İflas erteleme,
- Konkordato,
- Sermaye şirketleri ve kooperatiflerin uzlaşma suretiyle yeniden yapılandırılması.

Bunlardan ilki olan ve İİK'nun 179/a, 179/b ve 179/c Maddelerinde düzenlenen iflas erteleme, hakkında iflas talebinde bulunulan borçlunun sunduğu ve mahkemece kabul edilmek kaydıyla uygulamaya sokulan iyileştirme projesi boyunca borçlu hakkında cebri takip yapılamaması, bir kayyım gözetiminde yürütülen sürecin başarıyla yürümesi halinde hakkında iflas kararı verilmeyen, başarısızlıkla yürümesi halinde ise iflas kararıyla sonuçlanan bir süreç olarak tanımlanabilir. Ancak bu müessese önce 669 sayılı KHK ile uygulama imkanı durdurulmak, ardından da 15.3.2018 R.G. tarihli 7101 s. Kanun ile yürürlükten kaldırılmak suretiyle, hukuk dünyasından çıkarılmıştır. Bu müessesenin kaldırılmasındaki temel etken, konkordatodan farklı olarak alacaklıların rızası olmaksızın yürütüldüğünden, kötüye kullanmalara açık olmasıdır.

Diğer iki müessese ise halen mevcudiyetlerini korumakta olup, bunlardan sermaye şirketleri ve kooperatiflerin uzlaşma suretiyle yeniden yapılandırılması İİK'nun 309/m ile 309/ü Maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu müessese, borçlarını ödemekte zorlanan sermaye şirketi veya kooperatifin, bir kısım alacaklılarıyla mahkemeye başvurmadan önce yeterli çoğunluğu sağlamak suretiyle üzerinde anlaşılıp mahkemeye sunduğu yeniden yapılandırma projesinin, borçlu ve projeyi kabul eden alacaklılar tarafından (bunlar tarafından tayin edilemezse mahkeme tarafından) tayin edilen denetçinin gözetimi altında uygulanması şeklinde özetlenebilir. Bu müessesede, üzerinde anlaşılan proje yanında Kanunda aranan diğer belgeler de eklenerek mahkemeye başvurulur. Mahkemenin kabul edip ilan ettiği proje, sadece projeyi kabul eden alacaklıları bağlar ve onların cebri takip yollarını/davalarını engeller ve kabul edilen proje, bunların borçlularla olan tüm sözleşme hükümlerinin önüne geçer. Ancak bu durum projeye katılmayan alacaklıları

bağlamaz ve bu kapsamdaki alacaklılar cebri takip yollarına veya dava yoluna başvurabilir. Bu müessese henüz uygulanmadığından Sirkülerimiz kapsamı dışında tutulmuştur.

Konkordato ise, borç ödeme kabiliyetini yitiren ancak borçlarının yeniden yapılandırılması sayesinde ekonomik durumunu düzelterek ticari hayatına devam edebilecek borçlular için öngörülmüş ve en geniş uygulama alanı bulan müessesedir. Günümüzde, pek çok firmanın konkordato talebi ile mahkemelere başvurduklarına şahit olunmaktadır.

Aslında bu müessese yeni olmayıp, İİK'nun eski müesseselerinden biridir. 4949 sayılı Kanun'a kadar uygulama imkanı bulmuş, ancak 2013 yılında kabul edilen 4949 sayılı Kanunla konkordato toplam süresi beş ayla sınırlanınca pratikte uygulanamaz hale gelmiştir. Ne var ki bu dönemde geniş uygulama alanı bulan iflas erteleme'nin 15.3.2018 R.G. tarihli 7101 sayılı Kanunla kaldırılması ve konkordato'ya yönelik pek çok yeni düzenleme getirilmesiyle, bu müessese tekrar uygulanabilir hale gelmiş bulunmaktadır.

İİK'nda iki türlü konkordatonun düzenlediği görülmektedir. Bunlar adi konkordato (İİK Md:285 ila 308/h) ve malvarlığının terki suretiyle konkordatodur (İİK Md:309/a ila 309/l). Bir de iflastan sonra konkordato (İİK Md: 309) vardır ki bu da büyük ölçüde adi konkordato hükümlerinin uygulandığı bir konkordato türüdür.

Aşağıdaki bölümde, sadece adi konkordato incelenmiştir. Çünkü malvarlığının terki suretiyle konkordato, henüz uygulanma alanı bulamamış bir konkordato türüdür.

Adi konkordato süreci geçici mühlet safhası, kesin mühlet safhası ve bağlayıcı konkordato kararı sonrası uygulama safhası olarak üç aşamada cereyan etmekte olup aşağıdaki gibi özetlenebilir:

1. Borçlu veya alacaklılardan biri, asliye ticaret mahkemesinden, vade verilmek ve/veya tenzilat yapılmak suretiyle borçların; iflasa göre daha fazla miktarda ödenebileceğine ve işletmenin yaşatılabileceğine dair bir proje ve 286. Maddedeki diğer belgeler ile konkordato talebinde bulunur. (İİK Md: 285-286)
2. Konkordato talebi üzerine mahkeme, 286. Maddede belirtilen belgelerin eksiksiz olarak mevcut olduğunu tespit ettiğinde derhal geçici mühlet kararı verir ve konkordatonun başarıya ulaşmasının mümkün olup olmadığının yakından incelenmesi amacıyla bir geçici konkordato komiseri görevlendirir. Geçici mühlet üç ay olup, borçlu veya komiserin talebiyle iki ay daha uzatılabilir. Ancak bu geçici süre toplamda beş ayı geçemez. Geçici mühlet talebinin kabulü, geçici komiser görevlendirilmesi, geçici mühlet'in uzatılması ve tedbirlere ilişkin kararlara karşı kanun yoluna (istinaf/temyiz) başvurulamaz ama görevli mahkemeden konkordato talebinin reddi istenebilir. (İİK Md: 287- 288).

3. Mahkeme, geçici mühlet süresi içinde yapacağı duruşmada, komiserin raporunu değerlendirmek, varsa geçici süreye itiraz eden alacaklıların itiraz gerekçelerini dikkate almak ve borçlu ve gerekirse komiseri dinlemek suretiyle konkordatonun başarıya ulaşmasının mümkün olduğuna kanaat getirirse, bir yıl kesin mühlet verir. Kesin mühlet talebinin kabulü ile mühletin kaldırılması talebinin reddine ilişkin kararlara karşı kanun yoluna (istinafa/temyize) başvurulamaz. Bir yıllık mühlet, komiserin durumu açıklayan bir gerekçeli rapor ve talebi üzerine veya borçlunun talebi üzerine altı aya kadar daha uzatılabilir. Mahkeme kesin sürede, ayda bir toplanacak bir alacaklılar kurulu oluşturabilir. Bu kurul, kesin mühlet için tayin edilen komiserin faaliyetlerine nezaret eder, komiser tavsiyelerde bulunabilir ve kanunun öngördüğü hallerde mahkemeye görüş bildirir. (İİK Md: 289-290)
4. Kesin mühlet içinde borçlunun durumu düzelirse, komiserin raporu üzerine kesin mühlet mahkemece kaldırılabilir. (İİK Md: 291). Diğer taraftan kesin mühlet içinde İİK'nun 292. Maddesindeki hallerin oluşması halinde (iflasın gerekli görülmesi, konkordatonun başarıya ulaşamayacağının anlaşılması, borçlunun kanuna aykırı davranması veya komiserin talimatlarına uymaması, borca batık borçlunun konkordato talebinden vazgeçmesi) mahkemece kesin mühlet kaldırılarak re'sen borçlunun iflasına karar verilir. (İİK Md: 292)
5. Gerek geçici gerek kesin mühlet içinde, borçlu aleyhine 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna (AATUHK) göre yapılan takibatlar da dahil olmak üzere hiçbir takip yapılamaz ve evvelce başlamış takipler durur (işçi ve nafaka alacakları hariç), ihtiyati tedbir ve ihtiyati haciz kararları uygulanmaz, bir takip muamelesi ile kesilebilen zamanaşımı ve hak düşüren süreler işlemez. Bu durum yeni icra ve iflas takibi başvurusu yapılmasına engel değildir. Ancak takip talebini alan icra müdürlükleri, ödeme emri veya icra emri gibi işlemleri başlatamaz.

Tasdik edilen konkordato projesinde aksine hüküm yoksa, rehinle temin edilmemiş her türlü alacağa faiz işlemesi durur. Ayrıca, geçici ve kesin mühlet süreleri boyunca oluşan yeni borç/alacak ilişkilerinde takas (borç ve alacağın birbirine mahsubu) imkânı yoktur. Bu durum, şirketle iş yapan alıcı ve satıcıların Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 89. Maddesi kapsamında kuracakları cari hesap ilişkileri açısından önemlidir. Diğer yandan TTK'nun 93. Maddesinde de takas edilemeyen alacakların cari hesaba dâhil edilemeyeceği belirtilmiştir. Örneğin geçici ve kesin mühlet içinde konkordato halindeki bir şirkete mal satıp alacaklanan bir satıcının, o şirketten aldığı mal dolayısıyla doğan borcu karşılıklı mahsup edilemez. (İİK Md:294)

Mühlet sırasında rehinle temin edilmiş alacaklar nedeniyle rehnin paraya çevrilmesi yoluyla takip başlatılabilir veya başlamış olan takiplere devam edilebilir ancak bu takip nedeniyle muhafaza tedbirleri alınamaz ve rehinli malın satışı gerçekleştirilemez. (İİK Md:295)

6. Geçici ve kesin konkordato süresi alan borçluyla yapılmış olan sözleşmeler, konkordato gerekçe gösterilerek feshedilemez, vadeli alacaklar muaccel hale gelmez. Ancak borçlu, konkordato projesinin gereği halinde komiserin görüşü ve mahkemenin onayıyla sözleşmeyi feshedebilir. Fesih nedeniyle çıkabilecek tazminat konkordato projesine dahil olur. (İİK Md 296)
7. Süreler içinde borçlu, komiser nezaretinde faaliyetlerine devam edebilir. Ancak mahkeme, bazı faaliyetlerin komiserin izniyle yapılmasına veya komiser tarafından yürütülmesine karar verebilir. Borçlu, mahkemenin izni dışında, mühlet kararından itibaren rehin tesis edemez, kefil olamaz, taşınmaz ve işletmenin sabit kıymetlerini devredemez veya takyit edemez, ivazsız tasarruflarda bulunamaz. (İİK Md:297)
8. Kesin mühlet için görevlendirilen komiser, görevlendirilmesini müteakip, borçlunun malvarlığının defterini çıkarır ve bunlar için değer tespiti yapar. Rehinli mallar için tespit edilen değerler, alacaklıların incelemesine sunulur ve alacaklılar mahkemeden yeniden değer tespiti isteyebilir (İİK Md:298)
9. Komiser ilan suretiyle alacaklıları on beş gün içinde alacaklarını bildirmeye davet eder. Bilançoda kayıtlı olmayıp alacağını da bildirmeyen alacaklılar, konkordato müzakerelerine kabul edilmez (İİK Md:299). Komiser bir yandan da alacaklar hakkında borçlunun açıklamasını da alır ve bildirilen alacakların varit olup olmadığı hususunu borçlunun defter ve belgelerinden tetkik ederek neticesini raporuna dahil eder (İİK Md:300). Bu şekilde tespit edilen alacaklılar, yine ilan suretiyle konkordato projesinin müzakeresi için toplantıya davet edilir. (İİK Md:301)
10. Konkordato projesinin müzakeresi ve kabulü için yapılacak alacaklılar toplantısında;
 - Kaydedilmiş olan alacaklıların ve alacakların yarısını veya
 - Kaydedilmiş olan alacaklıların dörtte birini ve alacakların üçte ikisiniaşan çoğunluk tarafından kabulü halinde konkordato projesi kabul edilmiş sayılır. Rehinle temin edilmiş olan alacaklar, 298. Madde uyarınca takdir edilen kıymet sonucunda teminatsız kaldıkları kısımları itibariyle hesaba katılır. (İİK Md:302)

Konkordatoya muvafakat etmeyen alacaklılar, borçtan birlikte sorumlu olanlara (kefil, garantör vb.) karşı bütün haklarını muhafaza eder. (İİK Md:303)
11. Komiser, toplantının ardından konkordatoya ilişkin bütün belgeleri, konkordato projesinin kabul edilip edilmediğine ve tasdikinin uygun olup olmadığına dair gerekçeli raporunu mahkemeye tevdi eder. (İİK Md:302) . Mahkeme bu belgeleri inceleyerek ve komiseri dinleyerek kesin mühlet içinde konkordato hakkında karar verir. Kesin mühlet içinde karar verilemeyeceği anlaşılırsa kesin mühlet altı ay daha uzatılabilir. (İİK

Md:304). Konkordatonun tasdiki için İİK'nun 305. Maddesindeki şartların sağlanmış olması gerekir.

12. Konkordatonun tasdik edilmemesi ve iflas sebeplerinden birinin mevcut olması halinde borçlunun re'sen iflasına karar verir. İflas sebebi yoksa sadece konkordato reddedilmiş olur ve borçlu normal sürece döner. (İİK Md: 308)
13. Konkordatonun tasdiki halinde, verilecek kararda alacaklıların hangi ölçüde alacaklarından vazgeçtiği ve borçlunun borçlarını hangi takvim çerçevesinde ödeyeceği belirtilir. Tasdik kararı mahkemece Kanunda öngörüldüğü şekilde ilan olunur. (İİK Md: 306)
14. Borçlunun talebi üzerine tasdik kararında rehinli malların muhafaza altına alınması ve satışı veya finansal kiralama konusu malların iadesi bir yılı geçmemek üzere ertelenebilir. Bu imkan rehinle temin edilen veya finansal kiralamaya konu olan alacakların konkordato talebinden önce doğmuş olması ve İİK'nun 307. Maddesinde belirtilen diğer şartların sağlanmış olması halinde söz konusudur. Yine maddede belirtilen bazı şartların yerine gelmesi halinde erteleme kararının kaldırılması da mümkündür.
15. Alacakları itiraza uğramış olan alacaklılar, tasdik kararının ilanından itibaren bir ay içinde dava açabilirler. (İİK Md: 308/b)
16. Konkordato, tasdik kararıyla bağlayıcı hale gelir. Bağlayıcı hale gelen konkordato, konkordato talebinden önce veya komiserin izni olmaksızın geçici ve kesin mühlet içinde doğan tüm alacaklar için mecburidir. Ancak işçi alacakları, nafaka alacakları, rehinli alacaklıların rehnin kıymetini karşılayan miktardaki alacakları ve 6183 sayılı AATUHK kapsamındaki amme alacakları için mecburi değildir. Süreler içinde komiserin izniyle akdedilmiş borçlar da konkordato şartlarına tabi değildir. Yani konkordato mecburiyeti olmayan veya konkordato şartlarına tabi olmayan alacaklılar, alacaklarını tahsil edemezlerse, dava veya icra yoluna başvurabilir, borçlunun iflasını isteyebilir (İİK Md: 308/c). Kendisine karşı konkordato projesi uyarınca ifada bulunulmayan her alacaklı konkordato uyarınca kazanmış olduğu yeni hakları muhafaza etmekle birlikte konkordatoyu tasdik eden mahkemeye başvurarak kendisi hakkında konkordatoyu feshettirebilir (kısmen fesih). Yine her alacaklı, konkordatonun kötü niyetle sakatlandığı iddiasıyla tamamen feshini isteyebilir. (İİK Md:308/e, 308/f)
17. Konkordatonun bağlayıcı hale gelmesi, geçici mühlet kararından önce başlatılmış takiplerde konulan ve henüz paraya çevrilmemiş olan hacizleri hükümden düşürür. Şu kadar ki, işçi alacakları, nafaka alacakları, rehinli alacaklıların rehnin kıymetini karşılayan miktardaki alacakları ve 6183 sayılı AATUHK kapsamındaki amme alacakları için bu geçerli değildir. (İİK Md:308/ç)

18. Adi konkordatoda borçlu, ön projede belirtilmek suretiyle alacaklı lehine rehin tesis edilmiş borçlarının yapılandırılmasını, İİK'nun 308/h Maddesine göre talep edebilir.

Komiser kesin mühlet içinde rehinli alacaklıları borçlunun anapara indirimi, faiz indirimi, vadelendirme veya diğer ödeme tekliflerini müzakere etmek için davet eder. Müzakereler sonucunda, rehinli alacaklıların alacak miktarı itibariyle üçte ikiyi aşan çoğunluğu ile bir anlaşma hasıl olursa (veya olmasa da), bu durumu 302. Madde uyarınca mahkemeye tevdi edeceği rapora yazar. Bu çoğunluğu sağlanması halinde, borçlu ile anlaşamayan rehinli alacaklı, konkordato talep tarihinden itibaren taraflar arasındaki sözleşmede kararlaştırılan temerrüt öncesi faiz oranı uygulanmak suretiyle, diğer rehinli alacaklılarla yapılan anlaşmalardan en uzun vadelisine tabi olur. Komiserin bu hususları içeren raporuna göre, mahkeme vereceği kararda rehinli alacaklıların durumunu da belirtir. Eğer üçte ikilik çoğunluk sağlanmamışsa, anlaşma sağlayan rehinli alacaklıların anlaşmaları da devreye girmez. Yapılan anlaşmaya uygun olarak kendisine ifade bulunulmayan rehinli alacaklılar mahkemeye başvurarak kendisi hakkındaki anlaşmayı feshettirebilir. Bu fesih sonucunda üçte ikilik çoğunluğun altına düşülmüşse, anlaşma yapmadığı için son sıraya atılan rehinli alacaklılar için plan olunur, anlaşma sağlayanlar da kendi anlaşmalarını sona erdirebilir.

2. ADİ KONKORDATO TALEP EDEN BORÇLULARDAN OLAN ALACAKLARIN VUK'NUN ŞÜPHELİ ALACAKLARA VE DEĞERSİZ ALACAKLARA İLİŞKİN HÜKÜMLERİ KARŞISINDAKİ DURUMU :

Yukarıdaki bölümde, konkordato talep eden borçlulardan olan alacakların durumu belirtilmiştir. Özetle;

- Geçici ve kesin konkordato süresi içinde alacaklılar borçluya yönelik olarak icra ve iflas takibi başvurusunda bulunabilmekle birlikte, takip talebini alan icra müdürlükleri, ödeme emri veya icra emri gibi işlemleri başlatamaz. Dolayısıyla bu süreler içerisinde borçlular hakkında fiilen dava ve icra yoluna gidilemez. Evvelce başlamış takipler (haciz işlemleri dahil) de durur. Bu durum, konkordato talep süresinden önce doğan rehinsiz alacaklar (rehinli malın değerinin alacak tutarını karşılamaması halinde karşılanmayan kısımlar da rehinsiz alacak gibi değerlendirilir) ile geçici ve kesin süre içinde komiserin izni olmaksızın doğan yeni alacaklar için geçerlidir. Geçici ve kesin süre içinde komiserin izni dahilinde doğan alacaklar için dava ve icra yoluna başvurulabilir. Konkordatonun mahkemece tasdiki ve bağlayıcı kararın alınması halinde, belirlenen plana göre alacaklarını tahsil edemeyen alacaklılar, konkordatonun iptalini istemek ve iptal edilmek suretiyle dava ve icra yoluna başvurabilirler. Bunlar eğer alacaklarından kısmen vazgeçmişlerse, konkordato iptal edildiği için vazgeçtikleri alacaklar yeniden doğar.
- Konkordato talep tarihinden önce rehin tesis edilmiş alacaklarla ilgili olarak geçici ve kesin süreler içinde, rehnin paraya çevrilmesi mümkün değildir.

Eğer yeterli çoğunluk sağlanarak rehinli alacaklılarla anlaşılırsa, bunlar için anlaşmayla belirlenen plan dahilinde ödemeler ifa edilmezse, kendi anlaşmalarını feshederek rehnin paraya çevrilmesini talep edebilirler.

- Konkordato planı, alacaklıların gerekli çoğunluğu sağlanamadığı için bağlayıcı mahkeme kararı alınamayan durumlarda, konkordato durumu ortadan kalkmış olacak ve bu durumdan sonra dava ve icra yolu açılmış olacaktır. Aynı durum, bağlayıcı konkordato kararından sonra konkordatonun kanunda belirtilen haller dahilinde kaldırılması için de geçerlidir. Yine geçici veya kesin sürenin mahkemece kaldırılması halinde de dava ve icra yolu açılmış olacaktır.

Bilindiği üzere, VUK'nun 323. Maddesi uyarınca, bir alacak için karşılık ayrılabilmesinin koşulu fava veya icra safhasında bulunmasıdır. Ayrıca karşılık ayrılabilmesi için alacağın teminatsız olması lazımdır.

Bir alacağın değersiz alacak olarak addedilebilmesi için de VUK'nun 322. Maddesi uyarınca kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre, tahsiline artık imkân kalmamış olması gerekir.

VUK'nun 324. Maddesine göre, konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterinde özel bir karşılık hesabına alınır ve bu hesabın muhteviyatı, alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla itfa edilmediği takdirde kar hesabına naklonulur.

Konkordato için kendisine geçici ve kesin süre verilen borçlulardan olan alacaklar, her ne kadar tahsilinde sorun yaşanması muhtemel olan alacaklar olsa da, bu alacaklar için fiilen dava ve icra yoluna gidilemediği için karşılık ayırma imkanı olmadığı anlaşılmaktadır. Ancak konkordatodan önce dava veya icra yoluna gidildiği için ayrılan karşılıkların da kapatılarak gelir yazılmasına gerek olmadığı görüşündeyiz.

Ancak tabi ki süreler içinde komiserin izniyle doğan alacaklar için dava ve icra yoluna başvurularak karşılık ayrılabilir.

Her ne kadar, yeni icra ve iflas takibi başvurusu yapılması mümkünse de takip talebini alan icra müdürlükleri, ödeme emri veya icra emri gibi işlemleri başlatamayacağından, şeklen yapılacak bir başvuruya şüpheli alacak karşılığı ayrılması riskli olacaktır. GİB verdiği özetlerde¹, bir alacağın icraen takibi için icra müdürlüğüne dilekçe ile başvurulmasının, o alacağın icra safhasına girdiğini gösterdiğini ve bu alacaklar için karşılık ayrılabilceğini belirtmiştir. Ancak bu görüşün, icra takibinin yürütülebileceği normal durumlar için geçerli olduğu varsayılmalıdır. Konkordatoda icra talebi işleme alınmayacağından, yani yapılan

¹ Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 1.3.2018 tarih ve B.07.1.GİB.4.27.15.02-105-13130 sayılı özeli. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 9.6.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-686 sayılı özeli.

bu başvurunun sonuç doğurucu etkisi olmayacağından, yapılacak başvurunun şekli bir başvuru olarak değerlendirilebileceği ve buna dayanarak ayrılacak karşılığın, tarhiyat riski taşıyacağı söylenebilir.

Bununla birlikte, konkordato durumunda dahi icra takibi için yapılan başvurunun karşılık ayırmaya imkan tanıyacağını savunan bir görüş te vardır. Bu çerçevede işleme alınmayacak olsa bile yapılacak icra başvurusu ile karşılık ayırmak isteyenlerin riske girmemek için öncelikle özelge almalarında ve/veya ihtirazı kayıtlı beyanname vererek dava yoluna gitmelerinde yarar görüyoruz.

Bu konuda yargının yerleşmiş bir içtihatı yoktur. Tespit edebildiğimiz bir adet kararda ² “*Vergi Usul Kanunu'nun 323 üncü maddesi ticari ve zirai kazançla ilgili olan dava veya icra safhasındaki alacakları, şüpheli alacak saymış ve bunlar için karşılık ayırmak suretiyle, ancak tahsil halinde vergileme imkanı sağlamıştır, bir alacağın şüpheli sayılabilmesi için dava veya icra safhasında olmasını yeterli görmektedir. Bu durumda. İcra ve İflas Kanunu'nda düzenlenen bir takip yolu olan konkordato kapsamındaki bir alacağın da icra safhasında bulunduğu kabulü gerekir. Bunun için alacağın konkordato mühletinden önce doğmuş olması yeterlidir. Ayrıca icra takibine başlanmış olmasına dahi gerek yoktur. Kaldı ki, davacı kurum icra yoluna başvurmuş, ancak konkordato mühleti içerisinde bulunulması nedeniyle takibe devam edememiştir. İcra ve İflas Kanunu'nun 289 uncu maddesi gereğince takibin, batıl olması, bu alacağın icra safhasında bulunduğu ve şüpheli alacak olma vasfını kaybettiği sonucunu doğurmaz.*” denilerek, konkordato halindeki bir borçludan olan alacak için karşılık ayrılabilirliğine hükmedilmiştir. Ne var ki yerleşik bir içtihat olmadığı için bu karara bel bağlanarak karşılık ayrılmasını riskli buluyoruz. Ancak ihtirazı kayıtlı verilecek beyannameler üzerine açılacak davalarda bu kararın emsal olarak gösterilebileceği tabiidir.

Kesin süre içinde alacaklılarla yapılan anlaşma mucibi alacakların bir kısmı silinmişse ve bağlayıcı konkordato kararı alınmışsa, bu kısım alacaklar için değersiz alacak yazmakta acele edilmemesini öneriyoruz. Çünkü eğer borçlu bağlayıcı konkordato kararıyla belirlenen vadelerde, kalan alacakları da ödememişse, konkordato feshedilip silinmiş alacaklar yeniden doğacağı için ancak bu noktadan sonra dava ve icra yoluna gidilerek tahsil edilemeyen tüm alacaklar için karşılık ayrılabilir olacaktır. Eğer borçlu, konkordato planına göre ödemelerini tamamlayıp da alacağın silinmiş kısmı kesinleşirse, bu defa değersiz alacak olarak giderleştirilebilir. Silinen alacaklar için bunun simetrik durumu konkordato halindeki borçlu için de geçerlidir. Ne zaman ki borçlu, konkordato planına göre ödemelerini tamamlar da silinen kısım kesinleşirse, silinen tutar zararlara mahsup edilir ve silinemeyen kısım da üçüncü yılın sonunda kar yazılır.

Rehinli alacaklar ise (rehinli malın komiser tarafından belirlenen değeri itibariyle alacak tutarını karşılamayan kısmı rehinsiz alacaklar gibi değerlendirilir ve yukarıdaki açıklamalar dâhilindedir), rehinle karşılanan kısım itibariyle teminatlı olduğundan, zaten vergisel açıdan karşılığa konu

² Danıştay 4. Dairesinin 7.3.1995 tarih ve 4. Daire 1994/1124 E., 1995/955 K. Sayılı Kararı
DENET SİRKÜLER
Sayı : 2018/120

edilemezler. Bunlar ancak paraya çevrilemeyen kısımları itibariyle dava ve icra konusu edilerek karşılığa konu edilebilir veya tahsiline imkân kalmamışsa değersiz alacak yazılabilir.

GİB tarafında verilen bir özelgede³ de , “.....Öte yandan, konkordato, herhangi bir dürüst borçlunun ödeme teklifinin konkordatoya tabi alacaklılarının belirli bir çoğunluğu tarafından kabulü ve mahkemenin onayı ile gerçekleşen ve borçlunun, borçlarının bir kısmından kurtulmasını veya ödeme şeklinin borçlu yararına değişmesini sağlayan, iflasa nazaran yumuşatılmış, alacaklıların eşit olarak tatminine yarayan hukuki bir araç/müessesedir. Bu sayede işletmeler konkordatoya tabi borçlarını, elde edebilecekleri zaman süreci içinde icra ve iflas takiplerinden korunmak suretiyle ödeyebilme imkânına kavuşmaktadır. Bu bakımdan konkordato, ödeme şekil ve şartlarında borçlu yararına değişiklik meydana getirir. Ayrıca, konkordato bir dava veya icra takibi olmayıp, bazen alacağın bir kısmından vazgeçme yerine alacağın vadesinin uzatılarak tamamının ödenmesi şeklinde de olabilir. Dolayısıyla, konkordato alacağı şüpheli hale getirmediği gibi aksine, alacağın (tenzilat konkordatosunda vazgeçilmeyen kısmın) tahsil imkanını kuvvetlendirir.

Buna göre, konkordato yoluna gittiğini belirttiğiniz İngiltere mukimi firmadan olan alacaklarınız için şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmamaktadır.”

denilmek suretiyle, konkordato halindeki borçlulardan olan alacaklar için karşılık ayrılmayacağı görüşü verilmiştir. Yukarıda belirtildiği üzere, takip başlatmayacak olsa bile icra müdürlüklerine yapılacak icra başvurularının bu görüşü değiştirip değiştirmeyeceğini görmek için ayrıca özelge istenmesinde yarar vardır.

Diğer yandan, yine GİB tarafından verilen özelgelerde⁴, iflas erteleme durumunda olan borçlulardan olan alacaklar için, borçlu aleyhine hiçbir takip yapılamamasına ve önceden başlamış olan takiplerin durmasına rağmen karşılık ayrılabileceği görüşü verilmiştir.

- “.....Öte yandan, 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 179/b maddesi ile iflas erteleme kararı üzerine borçlu aleyhine 6183 sayılı Kanuna göre yapılan takipler de dahil olmak üzere hiçbir takibin yapılamayacağı ve evvelce başlamış takiplerin duracağı; bir takip muamelesi ile kesilebilen zamanaşımı ve hak düşüren müddetlerin işlemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 11.05.2017 tarih ve 11395140-105[VUK-1-20178]-129208 sayılı özelgesi

⁴ - Düzce Defterdarlık Gelir Müdürlüğü’nün 6.5.2016 tarih ve 13334133-VUK-05-11 sayılı özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 8.9.2016 tarih ve 11395140-105[323-2015/VUK-1-19647]-135648 sayılı özelgesi
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 17.2.2016 tarih ve 27575268-105[323-2015-461]-6734 sayılı özelgesi

İflasın ertelenmesi kararı firmadan alacağı olanların alacaklarını tahsil etme imkânını ortadan kaldırmamakta, sadece icra takiplerini engellemektedir ve İcra ve İflas Kanunu hükümleri uyarınca bu karar dava açsın açmasının tüm alacaklılar bakımından sonuç doğurmaktadır. Bu itibarla, iflası ertelenen şirketten tahsil edilemeyen ve kanuni takibe de imkan olmayan alacaklar için mahkemece iflasın ertelenmesine ilişkin kararın verildiği hesap döneminde şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmaktadır.”

- “.....İcra ve İflas Kanunu bu takip yollarını kapatarak sadece iflas masasına kayıt olma hakkını vermekte, cebri icra ve külli tasfiye yolu olan iflas halinde bütün alacaklıların eşit şekilde işlem görmesi sağlanmakta ve bu nedenle ferdi icra takiplerine izin verilmemektedir. İflas bir icra yolu olup alacaklı yönünden normal icradaki gibi amaç alacağı kavuşmak olduğundan iflas masasına kaydı yaptırılan alacaklar iflas idaresi tarafından kabul edilmesi ile icra safhasına intikal ettirilmiş sayılmaktadır. İflas masasına kaydı yaptırılmayan, bir başka deyişle icra takibine girilmemiş olan alacaklar için 213 sayılı Kanun uyarınca alacağın şüpheli olma vasfında olduğundan söz etmek mümkün bulunmamaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 19.09.2014 tarihinde iflasın ertelenmesi talebinde bulunan, 13.11.2014 tarihinde ihtiyati tedbir talebinde bulunan, ihtiyati tedbir talebi 14.11.2014 tarihinde mahkemece kabul edilen ve bu nedenle hakkında 6183 sayılı Kanuna göre yapılan takipler de dahil olmak üzere açılmış ve açılacak icra takipleri ihtiyati tedbir yoluyla durdurulmuş olan ve ihtiyati tedbir kararından itibaren de hiçbir takip yapılamayacağına karar verilen, 25.11.2015 tarihinde iflas erteleme talebi reddedilerek iflasına karar verilen firmadan olan ve karşılıksız çıkan çeklere ilişkin olarak;

- Söz konusu çeklerden 2014 vadeli olan iki adet çekten kaynaklanan alacaklar için ihtiyati tedbir kararının verildiği 2014 yılında şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılabilir olup, bu dönemde karşılık ayrılmayan alacaklarınız için 2015 ve müteakip yıllarda karşılık ayrılması mümkün bulunmamaktadır.

- Söz konusu çeklerden 2015 vadeli olan için 2015 yılında karşılık ayrılabilir.

- Diğer taraftan söz konusu alacaklar için belirtilen yıllarda şüpheli alacak karşılığı ayrılmış ise söz konusu alacakların ciddiyetle takibine devam edilmesi, bu bakımdan tasfiyenin yapılacağı usule bağlı olarak 2004 sayılı Kanunun öngördüğü yasal sürelerde bu alacakların iflas masasına kaydedilmesi ve usulü dairesinde takibinin yapılması gerekmektedir. İflas masasına yasal sürelerde kaydı yaptırılmamış olan alacağın şüpheli alacak olarak kabul edilmeyeceği ve daha önceden gider yazılmış olan karşılıkların iptal edilerek gelir hesaplarına alınması gerektiği açıktır.”

- “.....İflasın ertelenmesi kararı firmadan alacağı olanların alacaklarını tahsil etme imkânını ortadan kaldırmamakta, sadece icra takiplerini engellemektedir ve İcra ve İflas Kanunu hükümleri uyarınca bu karar dava

açsın açmasını tüm alacaklılar bakımından sonuç doğurmaktadır. Bu itibarla, iflası ertelenen şirketten tahsil edilemeyen ve kanuni takibe de imkan olmayan alacaklar için mahkemece iflasın ertelenmesine ilişkin kararın verildiği hesap döneminde şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmaktadır.

Buna göre, .../.../2014 tarihinde icra takibine konu edilen çekler için, takibe başladığınız yıl içerisinde şüpheli ticari alacak karşılığı ayırmanız gerekmekte olup, sonraki yıllarda karşılık ayırmanız mümkün bulunmamaktadır.

Bununla birlikte, ödeme tarihi iflasın ertelenmesine ilişkin kararın verildiği tarihten sonra olan ve iflası ertelenen şirketten tahsil edilemeyen alacaklar için ilgili hesap döneminde şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmaktadır.”

Görüldüğü üzere, dava ve icra yoluna başvurulamadığı halde, konkordato ilan eden borçludan olan alacak için karşılık ayrılamayacağı görüşü veren GİB, iflas erteleme halindeki borçlulardan olan alacaklar için karşılık ayrılabilceği görüşünü vermiştir. Bu ikinci görüşün açık bir kanuni dayanağının olmadığını düşünmekle beraber, sanıyoruz ki GİB’in iflas ertelemeyeyle ilgili bu görüşlerinin, erteleme halinde de olsa borçlu hakkında açılmış bir iflas davasının mevcut olmasına, yani bir şekilde borçlunun iflas aşamasına girmesine dayandırıldığı anlaşılmaktadır.

VUK’nda şüpheli alacak karşılığı ayırabilmek için dava ve icra safhasında olma şartı aranmasına karşın, İİK’nda dava ve icra takiplerinin engellenmesi, tahsili şüpheli olduğu kuşku götürmez olan bu alacaklar için karşılık ayırmayı riskli kılmaktadır. Bu nedenle GİB’nin mükellef lehine bir yorum yaparak, konkordato halindeki borçlulardan olan alacaklar için en azından icra başvurusu yaparak veya dava açarak karşılık ayrılabilceğine dair bir yorumda bulunması, ya da yapılacak bir kanun değişikliğiyle konkordato halinin de alacağı şüpheli hale getireceğinin düzenlenmesi isabetli olacaktır.

Saygılarımızla.