

DENET DUYURU



Duyuru Tarihi : 04.10.2010
Duyuru No : 2010/066
Yayınlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ / EKİM 2010 /
SAYI : 82 / Sayfa : 7 - 14

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

ALACAĞIN ŞÜPHELİ HALE GELDİĞİ YILDAN SONRAKİ YILLARDA KARŞILIK YOLUYLA GİDERLEŞTİRİLMESİ MÜMKÜN OLMALIDIR

1. GENEL AÇIKLAMA:

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanunu'nun 323 üncü maddesindeki şartların sağlanması kaydıyla, şüpheli duruma gelmiş bulunan alacaklar, karşılık ayrılmak suretiyle giderleştirilebilmektedir.

Mükellefler bazı nedenlerle bu giderleştirme haklarını alacağın şüpheli hale geldiği yılda kullanmamakta, kullanmayı ihmal etmekte, unutmakta veya bu haklarını gözden kaçırabilmektedirler.

Alacağın şüpheli hale geldiği yıla ait gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi verildikten sonra, bu hakkın izleyen yılda veya daha sonraki bir yılda kullanıp kullanılamayacağı sorunu ile karşılaşmaktadır.

Konu hakkındaki, yazar görüşleri, Maliye İdaresi ve Vergi Yargısı görüşü ile şahsi görüşlerimiz aşağıdaki bölümlerde belirtilmiştir:

BDO Yayıncılık A.Ş.

Avni Dilligil Sokak No: 12
34394 Mecidiyeköy/İstanbul
TURKEY

Tel: +90 212 275 96 90
Fax: +90 212 272 62 16
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

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 2009 yılında 5 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 110 ülkede bulunan 1.138 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 46.000 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.

Denet'in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, iktibas edilemez.

2. YAZAR GÖRÜŞLERİ :

Şüpheli alacak karşılığı ayırma hakkının, alacağın şüpheli hale geldiği yıldan sonraki yıllarda kullanımı konusunda tespit ettiğimiz görüşler ağırlıklı olarak olumsuzdur.

Olumsuz görüş içeren yazılar ve kitaplar:

Yazarın Adı	Yazının Yayın Yeri ve Tarihi
Hasan YALÇIN	Vergi Dünyası, Ekim/1995
A.Murat YILDIZ	Vergi Sorunları, Ocak/1996 Sayı :88
Mahmut VURAL	Vergi Dünyası, Aralık/2000
Harun Naci ÖZBEK	Vergi Sorunları, Aralık/2003
Altar Ömer ARPACI	Yaklaşım, Aralık/2004
Aydın KIRATLI	Yaklaşım, Ocak/2007
Yılmaz ÖZBALCI	Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları
Mehmet Ali ÖZYER	Vergi Usul Kanunu Uygulaması

Olumlu görüş içeren yazılar:

Yazarın veya Heyetin Adı	Yazının Yayın Yeri ve Tarihi
Oğuz ÇETİNKAYA-Mehmet YILDIZ	Vergi Sorunları, Temmuz/2002
İstanbul YMM Odası Danışma Heyeti	Mali Mevzuat Platformu, 15 Ağustos 2000

3. MALİYE İDARESİ, ALACAĞIN SADECE ŞÜPHELİ HALE GELDİĞİ YILDA KARŞILIK YOLUYLA GİDERLEŞTİRİLEBİLECEĞİ, DAHA SONRAKİ YILLARDA BU HAKKIN KULLANILAMAYACAĞI GÖRÜŞÜNDEDİR:

Maliye İdaresi'nin bu konudaki görüşü öteden beri olumsuzdur.

Elimize geçen en son görüş, bu derginin Eylül 2010 sayısındaki yazımızda bahsi geçen, Gelir İdaresi Başkanlığına verilmiş 24.05.2010 tarih ve 46169 sayılı muktezada yer almaktadır.

Söz konusu muktezanın son paragrafı şöyledir.

“..... bir alacak için alacağın şüpheli hale geldiği dönemden sonraki bir dönemde karşılık ayrılabilirliğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle, karşılık ayrılması gereken dönemde ayrılmayan karşılığın daha sonraki dönemlerde ayrılması mümkün değildir.”

Görüldüğü İdare şüpheli alacağı karşılık yoluyla giderleştirme hakkının, alacağın şüpheli hale geldiği döneme özgü bir hak olduğu görüşündedir.

Yukarıdaki paragrafta yer alan “*dönem*” tabirini geçici vergi hesap dönemi olarak değil, yıllık dönem olarak algılıyoruz.

Mesela yılın ilk 3 ayı içinde şüpheli hale gelmiş bir alacak için birinci geçici vergi döneminde karşılık ayrılmamış ise, bu hak ikinci, üçüncü veya dördüncü geçici vergi döneminde kullanılabilir. Bu görüşü Maliye İdaresi de kabul etmektedir (217 no.lu GVK Genel Tebliği’nin 3.4.no.lu bölümü). Nitekim geçici vergi beyanları birbirinden müstakil dönemler itibariyle yapılmamaktadır. İkinci vergi beyanı yılın ilk altı ayını, üçüncü geçici vergi beyanı yılın ilk dokuz ayını, dördüncü geçici vergi beyanı ise yılın tamamını kapsayan ve geçici nitelik taşıyan beyanlardır.

Ancak dördüncü geçici vergi beyanında da kullanılmamış olan, şüpheli alacağın karşılık yoluyla giderleştirilmesi hakkının, yıllık beyannamede kullanılması Maliye İdaresi’nin itirazına konu olabilir. Çünkü İdarenin görüşü geçici vergi kapsamında kullanılmayan hakların yıllık beyanda da kullanılmayacağı yönündedir. (217 no.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nin 30 uncu paragrafı)

Bizim görüşümüz ise, geçici vergi dönemlerinde kullanılması ihmal edilmiş olan hakların yıllık beyannamede kullanılmasının mümkün olduğu yönündedir. Çünkü yasal bir hakkın gecikmeli olarak kullanılması, vergi ziyaına sebebiyet vermeyen, Hazineye değil olsa olsa mükellefin kendisine zarar veren bir durumdur. Kaldı ki, asıl ve nihai beyana konu olan dönem yıllık beyan dönemidir. Geçici vergi beyanı da, yıllık vergi beyanı da aynı döneme ait beyanlardır.

4. VERGİ YARGISININ KONU HAKKINDA ÇELİŞKİLİ KARARLARINA RASTLANMAKTADIR:

Şüpheli alacak karşılığı ayırma hakkının, mutlaka alacağın şüpheli hale geldiği yılda mı kullanılması gerektiği, yoksa bu hakkın varlığını sürdürdüğü müddetçe, istenilen dönemde mi kullanılabileceği konusundaki Danıştay kararları incelendiğinde, çelişkili kararlara rastlanmaktadır.

Söz konusu **kararlardan olumlu olan birkaç tanesi** hakkında aşağıda kısa açıklamalara yer verilmiştir:

- Danıştay 4. Dairesi’nin, 10.11.1992 tarih ve E.1992/719, K.1992/4809 ve 02.05.1991 tarih ve E.1998/4658, K.1991/1627 sayılı kararlarında,

alacağın şüpheli hale geldiği dönemin geçirilmesi halinde, **izleyen değerlendirme günlerinde karşılık ayırma imkanını ortadan kaldıracak bir hüküm bulunmadığından**, mükelleflerin daha sonraki dönemlerden herhangi birinde karşılık ayırabilecekleri hükme bağlanmıştır.

- Danıştay 4. Dairesi’nin, 12.12.1994 tarih ve E.1994/2943, K.1994/5901 sayılı kararında şu açıklamalara yer verilmiştir :

“Yükümlü kurumca, 1986 yılında dava açılarak şüpheli hale gelen alacaklar için 1988 yılında şüpheli alacak karşılığı ayrılmış ve inceleme elemanınca söz konusu alacak için 1988 yılında karşılık ayrılmasının yerinde olmadığı öne sürülerek bulunan matrah üzerinden tarhiyat yapılmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 323.maddesinin birinci fıkrasında ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle ilgili olmak şartıyla dava veya icra safhasında bulunan alacakların şüpheli alacak sayılacağı ve ikinci fıkrasında şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilmesi hükmü mevcuttur. Anılan kanun maddesinde alacağın şüpheli hale geldiği tarihte karşılık ayrılmasını zorunlu kılan bir hükme yer verilmemiştir. Önemli olan alacağın maddede gösterilen niteliklere sahip olup olmadığı hususudur. Dönemin değişmesiyle alacağın şüpheli olma niteliğini kaybettiği kabul edilemeyeceği gibi, alacağın şüpheli hale geldiği dönemin geçirilmesi halinde yeni değerlendirme günlerinde de tasarruf değerini muhafaza edecek olan alacak için karşılık ayırma imkanının ortadan kalkacağına kabulü, kanunda öngörülmemeyen bir nedenle kanunla tanınan bir hakkın bertaraf edilmesi anlamına gelecektir. Kayıtlarda alacak olarak görülen meblağın, dava safhasında olduğu da kuşkusuz bulunduğu göre, şüpheli hale geldiği dönemde karşılık ayrılmamış olması nedeniyle, Vergi Mahkemesince şüpheli alacak olarak kabul edilmemesinde isabet bulunmamaktadır.”

Görüldüğü gibi Maliye İdaresi kendi görüşünü, kanunda şüpheli alacak karşılığı ayırma hakkının, sonraki yıllarda kullanılacağına dair hüküm bulunmadığı görüşüne dayandırmasına karşın, yukarıdaki kararda tersi yaklaşımla, kanunda bu hakkın mutlaka alacağın şüpheli hale geldiği dönemde kullanılacağına veya bu hakkın, şüpheli hale gelme yılından sonra yok olacağına dair bir hükmün bulunmadığı hususu dikkate alınmış olup, bu yaklaşıma katılıyoruz.

Kararın bizim de katıldığımız bir diğer yönü, şüpheli alacak karşılığı ayrılmasının bir hak olduğu, önemli olan hususun hakkın mevcudiyeti olduğu, bu hakkın mükellefçe, en erken hakkın doğduğu dönem olmak üzere istediği dönemde kullanılabileceğidir.

- Danıştay 4. Dairesi’nin, 27.02.2003 tarih ve E.2002/1668, K.2003/563 sayılı kararı:

Bu karar 1995 yılında şüpheli hale gelen alacak için 1996 yılında karşılık ayrılmasının eleştirilmesi sonucu 1996 yılına yönelik olarak yapılan tarhiyatı ele almaktadır. Danıştay bu kararında yine; benzer yaklaşımla şu ifadelerle yer vermiştir:

“...VUK’nun 323 üncü maddesinde, alacağın şüpheli hale geldiği yılda karşılık ayrılmasının zorunlu kılındığı yönünde bir hükmün yer almaması ve alacağın takip eden dönemde de anılan maddede öngörülen koşulları halen taşıyıp taşımadığı hususu önem arz ettiğinden, sadece dönemin değişmesinin alacağın şüpheli olma niteliğini kaybettiği ve bu şekilde tasarruf değerini muhafaza eden alacak için karşılık ayırma imkanının ortadan kalktığı kabul edilemeyeceğinden,

1995 yılında şüpheli hale gelen alacaklar için ihtilaflı dönemde karşılık ayrılması nedeniyle bulunan matrah farkının yasal olmadığı ...“

Görüldüğü gibi bu kararda da Danıştay, şüpheli alacak karşılığı ayırma hakkının, şüpheli alacak koşulları devam ettiği sürece istenilen dönemde kullanılabileceği, sadece **dönem değişmesinin bu hakkı ortadan kaldırmayacağı** görüşünü benimsemiştir.

Ancak, **Danıştay’ın olumsuz kararlarına da rastlanabilmektedir.**

Örnek vermek gerekirse,

- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 08.10.2006 tarih ve E.2006/291,K2006/334 sayılı kararına konu olay şöyledir:

Davacı mükellef, 2000 yılında şüpheli hale gelen alacağı için 2001 yılında karşılık ayırabilmesi gerektiği görüşü ile 2001 yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesini itirazi kayıtlı vermiş ve 2001 yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesindeki verginin, bu yılda kullanılmayan şüpheli alacak karşılığına tekabül eden kısmının kaldırılmasını istemiştir.

Davaya bakan İstanbul 7. Vergi Mahkemesi,

“.... şüpheli alacak karşılığı ayırmanın yükümlülerin ihtiyarına bırakılmasının, onları en çok kar sağladıkları yılda şüpheli alacak karşılığı ayırma yoluna iteceği, bunun ise kanun koyucunun amacına aykırı düşeceği, olayda alacağın 2000 yılında şüpheli hale geldiği ihtilaflı olduğundan, karşılığın bu yılda ayrılması gerektiği”

görüşü ile mükellefin talebini reddetmiştir.

Danıştay 4. Dairesi 05.05.2005 tarih ve E.2004/1675, K.2005/808 sayılı kararıyla, yukarıda belirttiğimiz kararlardaki görüşleri doğrultusunda Vergi Mahkemesi kararını benimsememiş ve kararı bu yönüyle bozmuştur.

Vergi Mahkemesi bozma kararına uymayarak kendi kararında ısrar etmiş, böylelikle olay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’na intikal etmiştir.

Kurul, vergi mahkemesinin ısrar kararını uygun bulmuştur.

Her ne kadar bu Kurul kararı olumsuz ise de;

- Danıştay 4. Dairesi’nin
- Tetkik Hakimi’nin,
- Danıştay Savcısı’nın
- Karşı oy sahibi Üyenin

aksi yöndeki görüşlerine rağmen ve **bize göre hatalı şekilde oluşmuş bir karardır.**

Başka olumsuz kararlara da rastlanmaktadır.

- Danıştay 4 üncü Dairesi'nin 20.2.1975 tarih; E:1973/3277 ve K:1975/671 sayılı Kararında " *Mükellef ilgili yılda şüpheli alacak karşılığı ayırıp ayırmamakta serbesttir. Ayırmazsa tercih hakkını o yönde kullanmış sayılır. Bu keyfiliğe cevaz olmaması sebebiyle, ilgili yılda ayrılmayan karşılık müteakip yıllarda ayrılamaz.*" açıklamasına yer verilmiştir.
- Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 17.9.1997 tarih ve E:1996/5260 K:1997/2930 sayılı Kararında, 7.10.1993 tarihinde iflas masasına bildirilmek suretiyle şüpheli alacak niteliği kazanan alacak için 1994 yılında karşılık ayrılmış olması, mükelleflerin diledikleri yılda değil, alacağın şüpheli hale geldiği yılda karşılık ayırabilecekleri gerekçesiyle uygun görülmemiştir.
- VUK'nun 174'üncü maddesinde öngörülen dönemsellik ilkesine aykırılık teşkil ettiği gerekçesiyle Vergi Dava Daireleri Kurulu, 1993 yılında icra takibine başlanan alacak için 1994 yılında karşılık ayrılmasını kabul etmemiştir. (12.11.1999 tarih ve E:1999/102, K:1999/480 sayılı Karar)

Ancak bu kararlar eski tarihlidir.

Yukarıda verdiğimiz Danıştay 4. Dairesi'nin iki adet Kararı, yargıda (özellikle Danıştay'ın 4'üncü Dairesinde) görüş değişikliği olduğunu göstermektedir.

Aşağıda açıkladığımız nedenlerle bu olumsuz kararlara katılmıyoruz.

5. BİZİM GÖRÜŞÜMÜZ, ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI AYIRARAK GİDER KAYDETME HAKKININ, ALACAĞIN ŞÜPHELİ HALE GELDİĞİ YILDAN SONRA DA KULLANILABİLECEĞİ YÖNÜNDEDİR:

VUK'nun 323 üncü maddesindeki şartları sağlayan şüpheli alacaklar için karşılık ayrılarak gider kaydı yapılması, bir yasal haktır.

Kanun'da bu hakkın mutlaka alacağın şüpheli hale geldiği yılda kullanılabileceği, kullanılmadığı takdirde bu hakkın yok olacağını öngören bir hüküm mevcut değildir.

Bizim anlayışımıza göre, alacağın şüpheli hale geldiği yılda, karşılık ayırmayı unutan yahut şu veya bu nedenle gider yazma hakkını bu yılda kullanmayan mükellef ;

- isterse alacağın şüpheli hale geldiği yıla ait gelir veya kurumlar vergisi beyannamesini VUK'nun 116 - 126 ncı maddeleri uyarınca düzelterek bu hakkını kullanabilir.

- Bu hak alacağın ve şüphelilik durumunun devam ediyor olması kaydıyla, söz konusu alacağın şüpheli hale geldiği yıldan sonraki yıllarda da kullanılabilmelidir.

Çünkü;

- Şüpheli alacak karşılığı ayırma hakkının, alacağın şüpheli hale geldiği yıldan sonra kullanılamayacağını savunanlar, bu görüşlerini dönemsellik ilkesine dayandırmaktadırlar. Halbuki **şüpheli alacak gideri dönemsel karakterde bir gider türü değildir**. Çünkü bilinen manadaki kesinleşmiş giderler belli bir yıla ait kazancı azaltıcı etki yaparlar. Halbuki bir alacağın şüpheli hale gelmesi mutlak anlamda o yılın kazancını azaltıcı etki yapmaz. Şüphelilik durumu sadece bir alacağın tahsilat durumunun kuşkulu olduğunu gösterir. Nihai anlamda bir giderin mevcudiyetini göstermez.

NOT : Özvarlıkta nihai azalma olup olmadığı, dönemsellik ilkesi açısından önem arz eder. Çünkü gelir ve kurumlar vergisi matrahının tesbiti, dönemin başı ve sonu arasındaki bir yıllık sürede özvarlıkta meydana gelen değişime göre belirlenmektedir. (GVK Md.38; KVK Md.6)

- Kanun koyucu, belli şartlarla alacağın şüpheli hale gelmesi halinde mükellefe vergi matrahını şüpheli alacak kadar azaltma hakkı vermiştir. Bu hakkın kullanılabilmesi zaman konusunda bir kısıt konulmamıştır.

Dolayısıyla mükellef bu alacağı tahsil etmediği ve alacağa ilişkin şüphelilik şartları sürdüğü müddetçe, istediği zaman bu yasal hakkını kullanabilmelidir.

- Olumsuz görüş beyan edenlerin gösterdikleri gerekçelerden biri de sabit kıymetler üzerinden amortisman ayırma hakkının dönemsel olduğu, belli bir yıla ait amortismanın, izleyen yıllarda dikkate alınamamasıdır. (Yaklaşım Dergisinin Şubat/2009 sayısındaki “*Amortisman Ayırmama veya Eksik Amortisman Ayırma Uygulamasının Sonuçları*” başlıklı yazımıza bakınız.)

Her ne kadar şüpheli alacak karşılığı ayrılmasına ilişkin hüküm (VUK Md.323) VUK’nun AMORTİSMANLAR başlıklı 3 üncü kısmında yer almakta ise de, **şüpheli alacak karşılığı ayrılması şeklindeki hak, dönemsellik ilkesi (VUK 174) açısından sabit kıymet amortismanlarına göre farklı karakter arz etmektedir**. Çünkü sabit kıymet amortismanı teorik de olsa, sabit kıymetteki aşınma nedeniyle özsermayede meydana gelen ve vergisel açıdan kabul gören nihai bir özvarlık azalmasıdır.

Halbuki bir alacağın şüpheli hale gelmesi özvarlığı nihai olarak azaltmaz. Sadece özvarlığın azalabilecek olması şüphesini uyandırır. Kanun koyucu bu şüpheyi istinaden mükelleflere gider yazma hakkı vermiş ve bu hakkın kullanım zamanını belirlememiştir. **Kullanım zamanı belirli olmayan hak, hakkı oluşturan şartların devam ettiği sürece istenildiği zaman kullanılabilir.**

- Bir yasal hakkın gecikmeli olarak kullanılması, Hazine'ye zarar vermeyen, aksine Hazine yararına olan ve keyfilik olarak nitelendirilemeyecek bir durumdur.
- Alacağın şüphelilik durumu devam ederken, bunun için karşılık ayırma eyleminde bulunmuş mükellefin, **gecikme nedeniyle bu hakkını kaybettiğini ileri sürmek, yasa ile verilmiş olan hakkın yorum yoluyla yok edilmesi teşebbüsüdür, yasaya aykırılıktır.**
- Bu hakkını daha sonraki yılda kullanmaya razı olmuş bir mükellefin bu gecikmeli giderini reddederek, alacağın şüpheli hale geldiği yıl için düzeltme beyannamesi vermesini istemek ise, yolu yokuşa sürmek demektir.

6. SONUÇ :

Şüpheli alacak karşılığı ayırma hakkının sadece alacağın şüpheli hale geldiği yılda kullanılabileceği, hak bu yılda kullanılmadığı takdirde ortadan kalkacağı yönündeki yazar görüşlerine, idari görüşlere ve yargı kararlarına katılmıyoruz.

Bizim anlayışımıza göre, VUK'nun 323 üncü maddesindeki şüpheli alacak ile ilgili şartlar mevcut olduğu sürece mükellefin bu alacak için karşılık ayırma hakkı devam eder. Bu görüşümüzü destekleyen Danıştay Kararları, yazar görüşleri ve İstanbul YMM Odası Danışma Heyeti görüşü mevcuttur.

Yazımıza konu sorunun, şu veya bu yönde bir mevzuata bağlanmayarak bunca yıldır tartışılmaya açık halde bırakılmasına anlam veremiyoruz.