



Sayı: 2019/5

Ankara; 01.03.2019

KONKORDATO HALİNDE ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI AYRILABİLMESİNE DAİR VERGİ USUL KANUNU SİRKÜLERİ YAYINLANMIŞTIR.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 14.02.2019 tarihinde yayınlanan 112 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde konkordato sürecinde şüpheli alacak karşılığı uygulamasına yönelik olarak aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir. Bilindiği üzere Konkordato müessesesi 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nda düzenlenmiştir. 2004 sayılı Kanunun; • 285.maddesinde, “Borçlarını, vadesi geldiği hâlde ödeyemeyen veya vadesinde ödeyememe tehlikesi altında bulunan herhangi bir borçlu, vade verilmek veya tenzilat yapılmak suretiyle borçlarını ödeyebilmek veya muhtemel bir iflâstan kurtulmak için konkordato talep edebilir. İflâs talebinde bulunabilecek her alacaklı, gerekçeli bir dilekçeyle, borçlu hakkında konkordato işlemlerinin başlatılmasını isteyebilir...”, • 287. maddesinde, “Konkordato talebi üzerine mahkeme, 286. maddede belirtilen belgelerin eksiksiz olarak mevcut olduğunu tespit ettiğinde derhâl geçici mühlet kararı verir ve 297. maddenin ikinci fıkrasındaki hâller de dahil olmak üzere, borçlunun malvarlığının muhafazası için gerekli gördüğü bütün tedbirleri alır. ... Geçici mühlet üç aydır. Mahkeme bu üç aylık süre dolmadan borçlunun veya geçici komiserin yapacağı talep üzerine geçici mühleti en fazla iki ay daha uzatabilir, uzatmayı borçlu talep etmişse geçici komiserin de görüşü alınır. Geçici mühletin toplam süresi beş ayı geçemez. ...”, ifadeleri yer almaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesinde, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olan, dava veya icra safhasındaki alacaklarla, yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olan dava ve icra takibine değmeyecek derecedeki küçük alacaklar şüpheli alacak sayılmakta ve münhasıran maddede belirtilen şartları haiz alacaklar için karşılık ayrılması mümkün bulunmaktadır. Öte yandan, konkordato, bir borçlunun, alacaklılarının belli bir çoğunluğu ile yaptığı ve ticaret mahkemesinin tasdiki ile hüküm ifade eden bir cebri anlaşma olup, bununla alacaklılar, borçluya karşı olan alacaklarının bir kısmından feragat ederler ve/veya borçluya borcunu ödeme konusunda belli bir süre verirler. Konkordato, temelde iflasın engellenmesini ve borçlunun borçlarının yeniden yapılandırılmasını amaç edinmiş bir kurumdur. 2004 sayılı Kanun uygulamasında konkordato süreci, çeşitli aşamalarda (geçici mühlet, kesin mühlet, konkordatonun reddi, konkordato projesinin tasdiki gibi) düzenlenmiş olup, ilgili aşamaların şüpheli alacak karşılığı uygulaması karşısındaki durumuna aşağıda yer verilmiştir.

1. Geçici Mühlet Kararı Verilmesinin Sonuçları

1.1. Geçici Mühlet Kararından Önce Dava veya İcra Safhasına İntikal Etmiş Alacaklar: Geçici mühlet kararından önce dava veya icra safhasına intikal etmiş alacaklar için Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesi kapsamında karşılık ayrılmış ise mahkeme tarafından geçici mühlet kararı verilmesi, alacağa ilişkin şüphelilik durumunda herhangi bir değişiklik meydana getirmediğinden, daha önce ayrılan karşılığa ilişkin herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmayacaktır.

1.2. Geçici Mühlet Kararından Önce Dava veya İcra Safhasına İntikal Etmemiş Alacaklar: 2004 sayılı Kanunun 288. maddesi uyarınca, geçici mühlet kararı kesin mühletin hukuki sonuçlarını doğurmakta olduğundan ve geçici mühlet kararı ile birlikte takip yapılması mümkün bulunmadığından, geçici mühlet kararından önce dava veya icra safhasına intikal ettirilmemiş alacaklar için geçici mühlet kararının ilan edildiği hesap dönemi itibariyle şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir.

1.3. Geçici Mühletin Kaldırılarak Konkordato Talebinin Reddedilmesi: 2004 sayılı Kanunun 287 ve 288. maddeleri uyarınca, geçici mühletin kaldırılarak konkordato talebinin reddine ilişkin karar verilmiş olması durumunda; • Geçici mühlet kararından önce dava veya icra safhasına intikal etmiş olması nedeniyle karşılık ayrılan alacaklar için herhangi bir düzeltme yapılması gerekmemektedir. • Geçici mühlet kararının ilan edilmesi ile karşılık ayrılan alacaklar için ise, ayrılmış olan karşılıkların geçici mühletin kaldırılarak konkordato talebinin reddine ilişkin kararın ilan edildiği hesap dönemi itibariyle düzeltilmesi (karşılığın iptal edilmesiyle gelir hesabına alınması) gerekecektir. Diğer taraftan, bu alacakların dava veya icra safhasına intikal etmesi durumunda genel hükümler çerçevesinde şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün olacaktır.

2. Kesin Mühlet Kararı Verilmesi ve Kesin Mühlet Sürecinde Şüpheli Alacak Uygulaması

2.1. Kesin Mühlet Kararı Verilmesi: 2004 sayılı Kanunun 289. maddesi uyarınca, konkordatonun başarıya ulaşmasının mümkün olduğunun anlaşılması durumunda geçici mühlet verilmiş olan borçluya kesin mühlet verilmektedir. Bu aşamada, konkordatonun başarıya ulaşmasının mümkün olduğu kabul edilmekle birlikte, bu süreçte de alacaklılar tarafından dava veya icra süreçleri yürütülemediğinden daha önce ayrılmış olan karşılıklara ilişkin herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmayacaktır. Vergi Usul Kanunu uygulamasında, şüpheli hale gelen alacak için bu dönemde karşılık ayrılması gerekmekte olup, ilgili olduğu hesap döneminde ayrılmayan karşılığın sonraki hesap dönemlerinde dikkate alınması mümkün bulunmadığından, geçici mühlet kararının ilan edildiği hesap dönemi itibariyle şüpheli alacak karşılığı ayrılmamışsa sonraki hesap döneminde kesin mühlet kararının ilan edilmesi durumunda şüpheli alacak karşılığı ayrılamayacaktır.

2.2. Borçlunun Mali Durumunun Düzeldiği Halinde Kesin Mühlet Kararının Kaldırılması: 2004 sayılı Kanunun 291. maddesi uyarınca, konkordato talebi ile amaçlanan iyileşmenin kesin mühletin sona ermesinden önce gerçekleşmesi nedeniyle konkordato talebinin reddine karar verilmesi halinde; • Geçici mühlet kararından önce dava veya icra safhasına intikal etmiş olması nedeniyle karşılık ayrılan alacaklar için herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek olmayacaktır. • Geçici mühlet kararının ilan edilmesi ile karşılık ayrılan alacaklar için ise ayrılmış olan karşılıkların konkordatonun reddine ilişkin kararın ilan edildiği hesap dönemi itibariyle düzeltilmesi (karşılığın iptal edilmesiyle gelir hesabına alınması) gerekecektir. Diğer taraftan, bu alacakların dava veya icra safhasına intikal etmesi durumunda genel hükümler çerçevesinde şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün olacaktır.

2.3. Kesin Mühlet İçinde Konkordatonun Reddi ve İflasın Açılması: 2004 sayılı Kanunun 292. maddesinde, iflâsa tabi borçlu bakımından, kesin mühletin verilmesinden sonra ilgili maddede belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde mahkeme tarafından kesin mühletin kaldırılarak konkordato talebinin reddine ve borçlunun iflasına resen karar verilmesi öngörülmüş olup, bu durumda ilgili mevzuatına uygun olarak iflas masasına kaydedilen alacaklarda şüphelilik hali devam edeceğinden daha önce ayrılan karşılıklara ilişkin düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

3. Konkordato Projesinin Tasdik Edilmesi veya Reddedilmesi Durumu

3.1. Konkordato Projesinin Tasdik Edilmesi: 2004 sayılı Kanunun 306. maddesi uyarınca, konkordatonun tasdiki kararında alacaklıların hangi ölçüde alacaklarından vazgeçtiği ve borçlunun borçlarını hangi takvim çerçevesinde ödeyeceğinin belirtilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, alacakların borçlu lehine vazgeçilen kısmı, değersiz alacak niteliğini kazanacak ve değersiz alacak ile bu alacağa isabet eden karşılık, konkordatonun tasdiki kararının ilan edildiği (bağlayıcı hale geldiği) hesap dönemi itibariyle Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesi hükmüne uygun olarak yok edilecektir. Projenin tasdik edilmesiyle beraber alacağın vazgeçilmeyen kısmının vadesi ise proje çerçevesinde uzatılmış olacaktır. Buna göre mahkemece tasdik edilen konkordato projesiyle alacaklı ile borçlu arasında yeni bir borç ilişkisi kurularak eski borç vade/miktar itibariyle yenilendiğinden bu alacaklar, şüpheli alacak olma vasfını kaybedecektir. Dolayısıyla söz konusu alacaklar için ayrılmış olan karşılıkların, konkordatonun tasdiki kararının ilan edildiği (bağlayıcı hale geldiği) hesap dönemi itibariyle düzeltilmesi (karşılığın iptal edilmesiyle gelir hesabına alınması) gerekecektir.

3.2. Konkordato Projesinin Reddedilmesi: 2004 sayılı Kanunun 308. maddesi uyarınca, konkordatonun tasdik edilmemesi durumunda, mahkemenin konkordato talebinin reddine karar vermesi, bu kararın 288. madde uyarınca ilan edilerek ilgili yerlere bildirilmesi ile borçlunun iflasa tabi şahıslardan olması ve doğrudan doğruya iflas sebeplerinden birinin mevcut olması halinde, borçlunun iflasına resen karar verilmesi öngörülmüş olup, bu durumda da yukarıda (2.3) numaralı bölümde yapılan açıklamalar çerçevesinde işlem yapılması gerekecektir.

4. Diğer Hususlar: Muaccel hale gelmediği için dava veya icra safhasına intikal ettirilmemiş olan alacaklardan, vadesi geçici ve kesin mühlet sürelerine rastlayanlar, vadenin dolduğu hesap döneminde şüpheli alacak uygulamasına konu edilebilecektir. Mali İdare bugüne kadar vermiş olduğu özelgelere konkordato kapsamındaki alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılmayacağı yönünde görüşler vermiştir. Söz konusu görüşler çerçevesinde de birçok mükellef dava ve icra yoluna gitmemiş, bu nedenle de yasal defterlerinde şüpheli alacak karşılığı ayıramamıştır. Ancak 112 sayılı VUK sirkülerinde 2018 yılı içinde konkordato başvurusu yapıp geçici mühlet almış borçlulardan olan alacaklar için 2018 yılında karşılık ayrılmasının mümkün olduğu, buna karşın 2018 yılında karşılık ayrılması mümkün olduğu halde karşılık ayrılmayan alacaklar için de 2019 yılında (konkordato süreci devam ettiği müddetçe) karşılık ayrılmasının mümkün olamayacağı belirtilmektedir. 112 sayılı VUK Sirküleri oldukça geç sayılacak bir tarihte yayınlanmıştır. Bu tarih itibariyle pek çok mükellef 2018/4. döneme dair geçici vergi beyanlarını vermiş bulunmaktadır. Elbette mükelleflerin geçici vergi beyanları için düzeltme beyannamesi vermesi mümkündür. Ancak bu beyanların matrahı azaltıcı veya zararı arttırıcı yönde olmasından dolayı (bilhassa matrahı azaltıcı beyanlarda) söz konusu beyanların incelenmesi olasılık dâhilindedir. Mükelleflerin matrah azaltıcı yönde düzeltme yapmaları halinde bunu bir yazı ile 112 sayılı VUK sirkülerinin yayın tarihine atıf yaparak izah etmeleri faydalı olacaktır. Ancak bu durum inceleme riskini ortadan kaldırmayabilir. Mali İdare'nin yukarıda belirttiğimiz bu gibi durumlar için mükellefleri rahatlatmak bir sirküler yayınlamasının faydalı olacağını belirtmek isteriz.