



İFLAS ERTELEMESİ ALAN ŞİRKETTEN OLAN ALACAK İÇİN KARŞILIK AYRILABİLİR Mİ?

*CAN A TAXPAYER MAKE A PROVISION
FOR A RECEIVABLE FROM A COMPANY
UNDERGOING POSTPONEMENT OF
BANKRUPTCY?*

Yavuz ÇALIK^(*)

ÖZ

Bu çalışmada, iflas ertelemesine ilişkin TTK'da yer alan düzenlemeler ile şüpheli ticari alacaklara ilişkin VUK'da yer alan düzenlemeler açıklandıktan sonra, iflas ertelemesi alan şirketin alacaklılarının durumu, VUK'un 323. maddesinde düzenlenen şüpheli ticari alacaklar açısından değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Buna göre; şüpheli ticari alacakların şartlarından dava safhasında bulunma ve icra safhasında bulunma hususları, VUK ve TTK düzenlemeleri, özelgeler ve mahkeme kararı ışığında ayrı ayrı tetkik edilmiş olup; neticesinde, iflas ertelemesi kararı verilen şirketten olan alacakların şüpheli ticari alacak sayılması gerektiği, bu doğrultuda iflas ertelemesi kararının verildiği dönemde bu alacaklar için karşılık ayrılmasının mümkün olduğu, iflas ertelemesi sürecinde yapılan ticari işlemlerden kaynaklanan alacaklarında aynı usule tabi tutulması gerektiği değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İflas ertelemesi, Şüpheli Ticari Alacak, Karşılık

ABSTRACT

In this study, the situation of a company undergoing postponement of bankruptcy is evaluated in the light of Article 323 of TPL, after explaining provisions on postponement of bankruptcy in TCL and provisions on doubtful trade receivables in TPL. In this sense, the study explores the conditions of doubtful receivables being at the stage of court or execution, in the light of TPL and TCL provisions, administrative tax rulings and jurisprudence. Accordingly, it concludes that receivables from such companies should be regarded as doubtful trade receivables; it is, therefore, possible to make provisi-

^(*) Vergi Müfettişi

ons for these receivables; and business transactions during this postponement period should be subject to the same implementation.

Keywords: Postponement of bankruptcy, doubtful trade receivable, provision

1- GİRİŞ

İflas ertelemesi; borca batık durumda olan ve iflası gereken bir sermaye şirketinin, mali durumunun düzeltilebilmesinin mümkün görülmesi durumunda, ticaret mahkemesi tarafından faaliyete bir süreliğine daha, belirli şartlarda devam edilmesine yönelik karar verilmesidir. İflas ertelemesi müessesesinin getirilme amacı ise şirketle ilişkili olan çıkar gruplarının iflastan olumsuz etkilenmelerinin önüne geçmektir. Söz konusu çıkar gruplarından bir tanesi de alacaklılardır.

Vergi Usul Kanununun 313. maddesi şüpheli alacaklara belirli durumlarda karşılık ayırma imkanı vermekte olup iş bu çalışmada; iflas ertelemesi yoluna giden şirketlerden olan alacağın şüpheli ticari alacaklar karşısındaki durumu ele alınarak, bu alacaklara karşılık ayrılıp ayrılamayacağı hususu değerlendirilecektir.

2- İFLAS ERTELEMESİNİN KAPSAMI ve MEVZUATTAKİ YERİ

2.1- İflas Ertelemesi ile İlgili Düzenlemeler

İflas ertelemesine ilişkin düzenlemeler; 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun ve 2004 sayılı icra ve iflas kanununda yer almaktadır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunun 376. maddesinde anonim şirketlerdeki sermaye kaybı ve borca batık olma durumlarında, yönetim kurulunun çağrı ve bildirimde bulunma yükümlülüğü düzenlenmiştir. Bu maddenin (3) bendinde, şirketin borca batık durumda bulunduğu şüphesini uyandıran işaretlemler varsa, yönetim kurulunun; aktiflerin hem işletmenin devamlılığı esasına göre hem de muhtemel satış fiyatları üzerinden bir ara bilanço çıkartacağı, bu bilançodan aktiflerin, şirket alacaklılarının alacaklarını karşılamaya yetmediğinin anlaşılması hâlinde, bu durumu şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesine bildireceği ve şirketin iflasını isteyeceği ifade edilmiştir.

Söz konusu Kanunun “İflas Ertelemesi” başlıklı 377. maddesinde ise; yönetim kurulunun veya herhangi bir alacaklının, yeni nakit sermaye konulması dâhil nesnel ve gerçek kaynakları ve önlemleri gösteren bir iyileştirme projesini mahkemeye sunarak iflasın ertelenmesini isteyebileceği, bu durumda İcra ve İflas Kanununun 179 ilâ 179/b maddelerinin uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir.¹

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunun 634. maddesinde de; limited şirketlerde, iflasın bildirilmesi ve ertelenmesine anonim şirketlerdeki hükümlerin uygulanacağı ifade edilmiştir.

1163 sayılı Kooperatifler Kanununun “Kooperatifin aczi halinde yapılacak işler” başlıklı 63. maddesinde ise yönetim kurulunun veya alacaklılardan birinin isteği üzerine mahkeme tarafından iflasın açılmasının ertelenebileceği ve gerekli koruma tedbirlerinin alınabileceği ifade edilmiştir.²

¹ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Madde: 376-377, (14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete)

² 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu, Madde: 63, (10.05.1969 tarih ve 13195 sayılı Resmi Gazete)

Türk Ticaret Kanunu ve Kooperatifler Kanununda ki düzenlemeler, iflas ertelemesinin uygulanabileceği hususu ile sınırlıdır. İflas ertelemesinin hukuki alt yapısı 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 179, 179/a ve 179/b maddelerinde düzenlenmiştir. Bu kanunda yer alan düzenlemeler ışığında, iflas erteleme müessesesi aşağıda başlıklar halinde açıklanacaktır.

2.2- İflas Ertellemesinin Uygulanacağı Durumlar

Sermaye şirketleri ile kooperatiflerin borçlarının aktifinden fazla olduğu idare ve temsil ile vazifelendirilmiş kimseler veya şirket ya da kooperatif tasfiye hâlinde ise tasfiye memurları veya bir alacaklı tarafından beyan ve mahkemece tespit edilirse, önceden takibe hacet kalmaksızın bunların iflâsına karar verilir.

Ancak söz konusu iflas kararından önce; idare ve temsil ile vazifelendirilmiş kimseler ya da alacaklılardan biri, şirket veya kooperatifin malî durumunun iyileştirilmesinin mümkün olduğuna dair bir iyileştirme projesini mahkemeye sunarak iflâsın ertelenmesini isteyebilir. Mahkeme projeyi ciddi ve inandırıcı bulursa, iflâsın ertelenmesine karar verir.

Buna göre iflasın ertelenmesi müessesesinden; Sermaye şirketleri (Anonim Şirketler, Limited Şirketler, Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler) ile Kooperatifler yararlanabilecektir.

İflas ertelemesi, borca batıklık durumunda başvurulacak bir yoldur. Borca batıklığın olmadığı durumlarda sadece nakit sıkıntısından kaynaklanan borç ödemeden aciz durumu ve geçici kötüleşmeler iflas, dolayısıyla da iflas ertelenmesi için yeterli değildir.

2.3- İflas Ertelenmesi Kararına İlişkin Alınan Tedbirler

İİK'nun 179/a maddesinde ise "Ertelme tedbirleri" düzenlenmiş olup buna göre; mahkeme, iflâsın ertelenmesi isteminde bulunulması üzerine, envanter düzenlenmesi ve yönetim kurulunun yerine geçmesi ya da yönetim kurulu kararlarını onaylanması için derhal bir kayyım atar; ayrıca şirketin ve kooperatifin malvarlığının korunması için gerekli diğer önlemleri alır. İflâs ertelenmişse kayyım her üç ayda bir şirketin projeye uygun olarak iyileştirme gösterip göstermediğini mahkemeye rapor eder, mahkeme bu rapor üzerine veya gerek gördüğünde alacağı bilirkişi raporuna göre, erteleme istemini değerlendirir ve iyileştirmenin mümkün olmayacağı kanaatine varırsa erteleme kararını kaldırır.

2.4- İflas Ertelenmesi Kararının Etkileri

İİK'nun 179/b maddesinde, iflasın ertelenmesi kararın alacaklılar açısından doğuracağı etkilere yer verilmiş olup, buna göre; 6183 sayılı Kanuna göre yapılan takipler de dahil olmak üzere takip yapılamaz, evvelce başlamış takipler durur, takip sonucunda kesilebilen zamanaşımı ve hak düşürücü süreler işlemez.

Burada dikkat edilecek husus; alacaklar için yapılan takipler duracağı ancak davaların durmayacağı konusudur.

*"Gerek itirazın iptali davası ve gerekse iflas davası, icra ya da iflas takibinin devamı niteliğinde olduğundan, erteleme kararından sonra itirazın iptali ve takipli iflas davası açılması da mümkün değildir."*³

³ Oğuz Atalay, Anonim Şirketlerin İflası, s. 131, İzmir, 1996.

İİK'nun 179/b maddesine göre iflas ertelemesi sürecinde bazı alacaklar için takip yapılabilir ve başlamış takiplere devam edilebilir. Ancak ticari nitelik taşımayan bu istisnalar şüpheli ticari alacak kapsamında değerlendirilemeyeceği için bu çalışmada değinilmeyecektir.

Alacaklılar tarafından iflas ertelemesi alan şirket aleyhine dava açılması mümkün olmakla birlikte dava sonucuna göre icra takibinin yapılması mümkün değildir.

3- ŞÜPHELİ ALACAĞIN KAPSAMI ve MEVZUATTAKİ YERİ

3.1- Şüpheli Alacağın Mevzuattaki Yeri

Vergi Usul Kanununun 323. maddesinde şüpheli alacaklar düzenlenmiştir. Söz konusu maddede şüpheli alacaklar *“Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;*

- Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;
 - Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar;
- şüpheli alacak sayılır.”* şeklinde tanımlanmıştır.⁴

Aynı maddede; şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilmesi, bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterileceği, teminatlı alacaklarda bu karşılığın teminattan geri kalan miktara uygulanacağı, şüpheli alacaklardan sonradan tahsil edilen miktarların tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirileceği ifade edilmiştir.

Yukarıda belirtilen düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere; bilanço esasına göre defter tutan mükellefler tarafından ve vade tarihi geçmiş olacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir.⁵

4- KARŞILIK AYRILIP AYRILAMAYACAĞINA İLİŞKİN DEĞERLENDİRME

Bu konuda değerlendirme yapılırken iflas ertelemesi kararından önceki işlemlere dayanan alacaklar ile iflas ertelemesi sürecinde oluşan alacakları birbirinden ayırarak değerlendirmeye tabi tutmak yerinde olacaktır.

4.1- İflas Ertelmesi Kararından Önceki Alacakların Durumu

VUK'nun 323. maddesine göre bir alacağa karşılık ayrılabilmesi için söz konusu alacağın; ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması, dava veya icra safhasında bulunması yada yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacak olması gerekmektedir.

Küçük alacakları bir kenara bırakacak olursak, kısaca; Vergi Usul Kanununun ticari alacağın şüpheli hale gelmesini, dava açılmış olmasına veya icra takibinin başlatılmış olması şartına bağladığını görmekteyiz. Bu şartların aranması ile güdülen asıl amaç, alacağın şüpheli hale geldiğinin tevsik edilmesidir.

4.1.1- İcra Takip Şartına İlişkin Değerlendirme

Önceki bölümlerde de belirttiğimiz üzere, iflas ertelemesinin etkilerinden biri de İİK'nun 179/b maddesine göre alacaklar için takip yapılamayacak olmasıdır. İflas ertelemesi kararından önce alacak

⁴ Vergi Usul Kanunu, Madde: 323, (10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete)

⁵ Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayını, Ankara, Mart 2013 s. 752

için takip başlatılmış ise takibin başlatıldığı dönemde karşılık ayrılabilir. Ancak önceden icra takibi başlatılmamış ise iflas erteleme kararı alındıktan sonra da takip başlatılamayacaktır. Başlamış olan takipler de duracaktır.

Peki yasal engel nedeniyle icra takibinin başlatılamaması alacağın şüpheli hale gelmesine engel midir? Tabii ki alacağın şüpheli hale gelmesine engel değildir. Ancak VUK ile şüpheli alacağa ilişkin yapılan düzenlemede bu husus öngörülememiştir. Bu nedenle şüpheli alacağa ilişkin düzenlemenin getirilme amacına bakılarak iflas erteleme alan şirketten olan alacağa karşılık ayrılıp ayrılamayacağı ortaya koyulmalıdır.

Kanunun düzenlemedeki amacı, alacağın şüpheli hale geldiğinin ispatı olduğuna göre; borca batık bir şirketten olan alacağın tahsil edilme ihtimalinin çok düşük olması, mahkemeye borca batıklık bildiriminde bulunulmuş olması ve mahkeme tarafından da iflas erteleme kararı verilerek bu durumun tescil edilmesi alacağın tahsilinin şüpheli hale geldiğinin en büyük delilidir. Bu nedenle alacağın şüpheli hale geldiğinin bu şekilde ispatı yeterli olup, icra takibi hukuken engellenen bir durumda icra takip şartının aranması uygun olmayacaktır.

Kaldı ki İİK'nun 179. maddesinde, şirketi idare ve temsil ile vazifelendirilmiş kimselerin şirketin borca batık hale geldiğini beyan etmeleri ve bu durumun mahkemece tespiti halinde doğrudan iflasa hükümlenacağı, ancak bir talebin olması halinde iflasın ertelenmesi yoluna gidileceği ifade edilmiştir. Dolayısıyla mahkemenin iflasın ertelenmesine karar vermiş olması, iflas şartlarının var olduğunun da ispatı anlamına gelmektedir. Diğer bir ifade ile iflası gereken bir şirketten olan alacağın şüpheli hale gelmediğini iddia etmek tutarlı bir davranış olmasa gerek.⁶

Hatta ilgili şirketin borçlarını ödeyemeyebileceği yönündeki öngörüye doğrudan TTK hükümlerinden çıkartmak ta mümkündür. İlgili TTK düzenlemelerinde borçların ödenemeyebileceğine dair bir öngörü olduğu için borca batıklık bildiriminde bulunma yükümlülüğü getirilmiştir.

Yine aynı şekilde İİK'nun 179/b maddesinde yer alan; "İflâsın ertelenmesi talebinin reddi ya da erteleme süresi sonunda iyileşmenin mümkün olmadığının tespiti üzerine mahkeme, şirketin veya kooperatifin iflâsına karar verir. Erteleme süresi dolmamakla birlikte, mahkeme kayyımın verdiği raporlardan şirketin veya kooperatifin malî durumunun iyileştirilmesinin mümkün olmadığı kanaatine varırsa, erteleme kararını kaldırarak şirketin veya kooperatifin iflâsına karar verebilir." hükmü de bu hususu destekler niteliktedir.

Buna göre; VUK'un 323. maddesine göre dava veya icra safhasında bulunan alacakların şüpheli alacak kapsamına girdiği, ancak düzenleme ile güdülen asıl amacın alacağın şüpheli hale geldiğinin tevsiki olduğu, iflas erteleme alan şirket hakkındaki icra takibi hukuken engellendiğinden icra takibi şartının aranmayacağı, borca batıklık nedeniyle iflas için gereken şartların mevcut olduğu, bu durumun alacaklıların tahsilatlarını zora soktuğu, mahkemenin iflas ertelemesine ilişkin karar vermesinin bu durumun tevsiki anlamına geldiği hususları birlikte değerlendirildiğinde iflas erteleme kararı verilen şirketten olan alacak için iflas erteleme kararının verildiği dönemde karşılık ayrılmasının mümkün olduğu kanaati oluşmaktadır.

⁶ Akın Gencer Şentürk, İflasın Ertelenmesi Müessesesinin Genel Hukuki Esasları Ve Vergi Hukuku Yönünden Şüpheli Alacak Karşılığı Uygulamasına Etkisi, 02.02.2009, http://agencerhukuk.com/yazlar/yazlar_032.htm, Erişim Tarihi:14.10.2014

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş Özelgelerin de bizim görüşümüzle aynı yönde olduğu görülmektedir.

07.12.2010 tarihli özelgede özetle; “..... 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzenlemedeki amacı alacağın şüpheli hale geldiğinin ispatı olduğuna göre; alacaklının yasal haklarını sınırlayarak alacağının temini için başvuracağı icra takibini engelleyen İcra İflas Kanunu’nun 179/b maddesi de şartın yerine getirildiğinin ispatı bakımından yeterlidir.

Bu sebeple, gerek alacaklı olunan şirket hakkında “iflasın ertelenmesi” kararının verilmesi ile iflasa ilişkin şartların varlığının tamamen ortadan kalktığından söz edilemeyecek olması, gerekse iflası ertelenen borçlu şirketin takibi İcra ve iflas Kanunu hükmü uyarınca engellendiği hususları birlikte değerlendirdiğinde iflası ertelenen şirketten tahsil edilemeyen ve kanunen takibine de imkân olmayan alacaklar için mahkemece iflasın ertelenmesine ilişkin kararın verildiği hesap döneminde şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, iflası ertelenen borçlu şirketin daha sonra iflas veya iflastan kurtulma halleri söz konusu olur ise, ayrılan şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarlarının tahsil edildikleri dönemde kâr / zarar hesabına intikal ettirileceği tabiidir.” şeklinde değerlendirme yapılmıştır.⁷

20.02.2012 tarihli özelgede ise; “..... firmanızın, iflası ertelenen kiracılarından tahsil edemediği kiralar için mahkeme tarafından iflasın ertelenmesine ilişkin kararın verildiği yılda şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün olup, iflası ertelenen kiracıların daha sonra iflas veya iflastan kurtulma halleri söz konusu olur ise ayrılan şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarlarının tahsil edildikleri dönemde kâr/zarar hesabına intikal ettirileceği tabiidir.” şeklinde değerlendirmeye yer verilmiştir.⁸

Görüleceği üzere Gelir İdaresi Başkanlığı; VUK’un 323. maddesinin gerekçesinden hareket ederek; iflas ertelemesi alan şirketten olan alacağa, iflas ertelemesi kararının verildiği dönemde karşılık ayrılabilceği görüşündedir.

Konuya yargının yaklaşımı da aynı yönde olup bir vergi mahkemesi; “...İflasın ertelenmesi kararı verilmesi bu firmadan alacağı olan firmaların alacaklarını tahsil etmek imkânı tanımamaktadır. Yukarıda açık hükmü belirtilen kanundan anlaşılacağı üzere bu durumda mahkemenin ilgili şirket hakkında iflastan kurtulabileceğine dair hazırlanan projeyi inandırıcı bulması hali söz konusu olup olasılıktan öteye anlam ifade etmemektedir....alacaklı firmanın alacağını tahsil amaçlı yasal yollara başvurmasının da iflasın ertelenmesi süresi boyunca mümkün olamayacağı hususunun varlığı dikkate alındığında davacı firmanın alacağının şüpheli duruma düştüğü ve dolayısıyla şüpheli alacak karşılığı ayrılabilceği...” şeklinde hüküm tesis etmiştir.⁹

4.1.2- Dava Şartına İlişkin Değerlendirme

İflas ertelemesi alan şirketten olan alacaklar için de alacak davası açma hakkı bulunmaktadır. Ancak ortada herhangi bir ihtilaf bulunmazken bu yola başvurunun bir anlamı bulunmamaktadır.

⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı’nın, 07.12.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-551 sayılı özelgesi,

⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı’nın, 20.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.10-627 sayılı özelgesi,

⁹ Akın Gencer Şentürk, İflasın Ertelenmesi Müessesesinin Genel Hukuki Esasları Ve Vergi Hukuku Yönünden Şüpheli Alacak Karşılığı Uygulamasına Etkisi, 02.02.2009, http://agencerhukuk.com/yazlar/yazlar_032.htm, Erişim Tarihi:14.10.2014

Diğer taraftan baktığımızda, borçlu şirketin başvurusuyla açılmış ve iflas ertelemesi alınmış, iflas davasının bulunduğu da bir gerçektir. Söz konusu davanın; şüpheli alacaklara ilişkin VUK'un 323. maddesinde yer alan dava şartını sağlayıp sağlamadığı hususuna ilişkin herhangi bir düzenleme ise bulunmamaktadır. Aksi yönde, yani söz konusu davanın alacaklı tarafından ya da sadece ilgili alacak için açılmış olması gerektiği şeklinde herhangi bir düzenleme de bulunmamaktadır.

Borçlu şirket tarafından açılan davaya, alacaklılar doğrudan taraf olmasa da; söz konusu dava alacaklıların alacağını icra yolu ile almasına bir süreliğine de olsa engel olmaktadır. Ayrıca bu davanın sonucu alacaklıların durumunu doğrudan etkilemektedir.

İflas erteleme kararları, açılmış bulunan iflas davaları devam ederken verilmekte olup; iflasın ertelenmesi, davanın sonuçlandığı anlamına gelmemektedir. Yani iflas erteleme kararının verilmesi, iflasa ilişkin şartların ortadan kalktığını göstermemektedir.

Diğer taraftan, ihtilaf sonucu dava açılmış olan alacaklar en azından tahsil ihtimali bulunan alacaklardır. Ancak iflas ertelemesine konu olmuş alacaklar değil tahsil, takip ve talep imkânı dahi bulunmayan alacaklardır. Tahsil imkânı zayıflamış alacaklar için karşılık ayrılmasına imkân tanıyan kanun koyucunun takip ve talep imkânı belli bir süre için dahi olsa tamamen durdurulmuş alacaklar için karşılık ayrılmasına imkân tanımaması hukuki zeminden yoksun bir düşünce olacaktır.¹⁰

İflas durumundaki şirketlerde; karşılık alacağın masaya kaydının yapıldığı hesap döneminde ayrılmaktadır. İflas ertelemesinde ise iflas masası müessesesi bulunmamaktadır. Ancak mahkemece iflas ertelemesi kararının verilmiş olması iflas şartlarının varlığının bir nevi ikrarı anlamına gelmektedir.¹¹

İspat hususuna ilişkin VUK'da *"Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir."* ifadesi yer almaktadır.¹² Buna göre iflas ertelemesi alan şirketten olan alacağın şüpheli hale geldiğinin ispatı için dava şartı aranıyor ise borca batık olma durumundaki şirket tarafından açılan dava da VUK'un 4. maddesi kapsamındaki ispat külfetini fazlasıyla taşımaktadır.

Bu nedenle, iflas ertelemesi alan şirket tarafından açılmış davanın; VUK'un 323. maddesinde yer alan dava şartını sağlama bakımından yani alacağın şüpheli hale geldiğini göstermesi bakımından yeterli olduğu kanısındayız. Ayrıca alacaklılar tarafından ihtilaf nedeniyle açılmış bir davanın varlığı aranmamalıdır. Söz konusu davanın borçlu tarafından açılmış olması veya alacaklının bu davaya taraf olmaması sonucu değiştirmemelidir.

Kanaatimizce iflas ertelemesi kararı verildiğinde sadece vadesi gelmiş alacaklar için karşılık ayrılması mümkündür. Vadesi gelmemiş alacaklar ise, ancak iflas ertelemesi durumunun devam etmesi şartıyla vade tarihinden sonra karşılık konusu yapılabilir.

¹⁰ Akın Gencer Şentürk, A.G.E.

¹¹ Cevdet Akçakoca, İflas Halinde Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılması, 29.03.2012 <http://www.muhasibetr.com/yazarlari-miz/cevdet/074/>, Erişim Tarihi:21.10.2014

¹² Vergi Usul Kanunu, Madde 4, (10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete)

4.2- İflas Ertelenmesi Sürecinde Oluşan Alacakların Durumu

Önceki bölümde açıkladığımız üzere iflas ertelenmesi alan şirketten iflas ertelenmesi kararından önce oluşan alacaklar şüpheli alacak sayılır ve iflas ertelenmesi kararının verildiği dönemde karşılık ayrılabilir. Diğer taraftan iflas ertelenmesi alan bir şirket faaliyetlerine devam ederek borca batıklık durumundan kurtulmaya çalışacaktır. Yani normal ticari hayatına devam edecektir. Ticari hayatın gerektirdiği borçlanmaları yapacaktır. Peki bu dönemde iflası ertelenen şirket ile ticari ilişkide bulunan alacaklıların durumu ne olacaktır? Yani iflas ertelenmesi alındıktan sonra bu şirket ile olan ticari işlemlerden kaynaklanan alacaklar şüpheli alacak sayılacak mıdır? Bu alacaklar içinde karşılık ayrılabilir mi?

Diğer bir ifade ile; hakkında iflas ertelenmesi kararı alındığı yani borca batık olduğu bilinmesine rağmen; bu şirket ile vadeli ticari işlem yapılmasından doğan alacağın gerçekten şüpheli alacak niteliğine haiz olup olmayacağı akıllarda tereddüt oluşturmaktadır.

Konuya TTK açısından bakacak olursak, kural olarak şirketin iflasın ertelenmesinden önce ve sonra doğmuş olan alacaklar arasında herhangi bir fark bulunmamaktadır. İflas ertelenmesi kararından sonra ortaya çıkan alacaklara karşı da takip yapılamaz.¹³

Konuya VUK açısından baktığımızda ise bu hususa ilişkin herhangi bir düzenlemenin bulunmadığını görmekteyiz. Bu nedenle şüpheli alacaklara ilişkin düzenlemenin amacına göre hareket etmek gerekmektedir. Düzenlemenin amacı, alacağın şüpheli hale geldiğinin ispatı olduğuna göre; borca batıklık bildirimi üzerine mahkemenin verdiği iflas ertelenmesi kararı, alacağın şüpheli hale geldiğini ispatlamaktadır. Ayrıca iflas ertelenmesi alan şirketin, iflas erteleme kararından önce ve sonraki borçlanmalarını ödeme kabiliyeti arasında herhangi bir fark bulunmaması, herhangi birine öncelik veya ayrıcalık tanınmaması bu hususu destekler mahiyettedir.

Kaldı ki ekonomik hayatın çok çeşitli riskleri barındırdığıda bir gerçektir. Bu kadar riskin bulunduğu bir ortamda; kar marjının yüksekliği gibi unsurlar, işletmeleri iflas ertelenmesi alan şirketlerle vadeli ticari işlem yapmaya yönleltebilir.

Kanaatimizce; iflas ertelenmesi kararından sonra oluşan alacaklar; vadesinde ödenmemesi durumunda karşılık ayrılabilir.

4.3- İflasın Ertelenmesine İlişkin Diğer Hususlar

İflasın ertelenmesi düzenlemelerinde kefillerin durumu hakkında herhangi bir belirleme yapılmamıştır. İflasın ertelenmesi alan şirketin alacaklısı, alacağın tahsili için her zaman kefile müracaat edebilir. Bu nedenle alacaklılar iflasın ertelenmesi kararı alan şirketten olan alacaklarını şahsi kefalet veya 6183 sayılı kanunun 10. maddesi kapsamında herhangi bir teminata bağlamışlar ise bu alacakları için karşılık ayıramayacaklardır.

Gelir İdaresi Başkanlığının 16/02/2009 tarihli özelgesine göre; alacaklar dönem sonunda değerlendirilmesi nedeniyle oluşacak kur farkları da asıl alacağın akıbetine tabi olduğundan asıl alacağınız şüpheli hale geldikten sonra bu alacağa bağlı olarak oluşan kur farkları da şüpheli hale gelmiş sayılarak karşılık ayrılabilir.¹⁴

¹³ Yavuz Çalık, İflas Ertelenmesi, Vergi Raporu Dergisi, Ocak/2013, Sayı 160.

¹⁴ Gelir İdaresi Başkanlığının 16/02/2009 tarihli ve B.07.1.GİB..0.02.29/2978-323-243 sayılı özelgesi

İflas ertelemesi kararından sonraki alacaklara yürütülecek faizler için gelir kaydedilmiş olması şartıyla karşılık ayrılması mümkündür.

Alacak KDV dahil tutar ise söz konusu alacağın KDV'ye isabet eden kısmı için de karşılık ayrılabilir.

5- SONUÇ

İflas ertelemesi alan şirketin içinde bulunduğu borca batıklık durumu, kuşkusuz en çok alacaklıları etkileyecektir. Bu çalışmada söz konusu alacaklıların durumu, VUK'un 323. maddesinde düzenlenen şüpheli ticari alacaklar açısından değerlendirmeye tabi tutulmuştur.

Buna göre; VUK'un 323. maddesine göre dava veya icra safhasında bulunan alacakların şüpheli alacak kapsamına girdiği, ancak düzenleme ile güdülen asıl amacın alacağın şüpheli hale geldiğinin tevsiki olduğu, iflas ertelemesi alan şirket hakkındaki icra takibi hukuken engellendiğinden icra takibi şartının aranmayacağı, borca batıklık nedeniyle iflas için gereken şartların mevcut olduğu, bu durumun alacaklıların tahsilatlarını zora soktuğu, mahkemenin iflas ertelemesine ilişkin karar vermesinin bu durumun tevsiki anlamına geldiği, şirket tarafından yapılan borca batıklık bildirimine ilişkin mahkemede görülen davanın VUK'un 323. maddesinde yer alan dava şartını sağladığı, alacaklının davaya ayrıca taraf olmasına gerek olmadığı, bu davanın; alacağın şüpheli hale geldiğini göstermesi bakımından yeterli olduğu hususları birlikte değerlendirildiğinde iflas ertelemesi kararı verilen şirketten olan alacak için iflas ertelemesi kararının verildiği dönemde karşılık ayrılmasının mümkün olduğu anlaşılmaktadır.

Diğer taraftan iflas ertelemesi sürecinde yapılan ticari işlemlerden kaynaklanan alacakların da iflas kararından önce doğmuş bulunan alacaklardan herhangi bir farkının bulunmadığı bu nedenle şüpheli alacak sayılıp karşılık ayrılmasında herhangi bir sakınca bulunmadığı değerlendirilmektedir.

Bu alacaklara ilişkin karşılık ayrıldıktan sonra yapılan tahsilatlar ise ilgili dönem gelir hesaplarına intikal ettirilmek zorundadır.

KAYNAKÇA

- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, (14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete)
- 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu, (10.05.1969 tarih ve 13195 sayılı Resmi Gazete)
- 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu, (19.06.1932 tarih ve 2128 sayılı Resmi Gazete)
- AKÇAKOCA C. (2010) İflas Ertelenmesinde Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılır mı? <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/cevdet/050/>, Erişim Tarihi: 01.10.2014
- ATALAY O. (1996) Anonim Şirketlerin İflası, DEÜ Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, 1996
- ÇALIKY. (2003) İflas Ertellemesi, Vergi Raporu Dergisi, Ocak 2013, Sayı 160.
- Doç. Dr. ASLANOĞLU S. (2013) İflas ve İflas Ertelme Hallerinde Alacaklıların Durumu, <http://www.musbarosu.org.tr/Print.aspx?ID=21287&Tip=Haber>, Erişim Tarihi: 01.10.2014
- Doç. Dr. ASLANOĞLU S., ÖZALP A.R. (2013) İflas ve İflas Ertelme Hallerinde Alacaklıların Durumu, http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_1723.htm, Erişim Tarihi: 01.10.2014
- Dr. ÖZYER M. A, (2014) Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği. 6. Baskı. İstanbul Temmuz 2014.

- ELELE O. (2009) Borçlu Kişi Hakkında İflas Erteleme Kararı Alınması Halinde Alacaklı Tarafından Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılıp Ayrılamayacağı, Vergi Dünyası, Şubat 2009, Sayı 330, Sayfa 95.
- ÖZBALCI Y. (2006) Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık A. Ş. Ankara, Nisan 2006.
- ÖZKAN Ö. (2008) İflasın Ertelenmesi Kararının Alacaklılar ve Kamu İdaresi Açısından Etkileri, <http://www.sayistay.gov.tr/dergi/icerik/der69m7.pdf>, Erişim Tarihi: 01.10.2014
- ÖZKİP N.E. (2012) Şüpheli Ticari Alacakların Vergisel Boyutu ve Muhasebe Uygulamaları, Yaklaşım-Kasım/2012- Sayı:239,
- SEZER Y. (2013) Hakkında İflas erteleme Kararı verilen Şirketten Olan Alacaklar İçin Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılabilirliği, http://www.gunceldenetim.com.tr/Eklenti/184,vgtr--2013-11.pdf?0&_tag1=50454036B86134961C4712DA2856BBABCDABFB83, Erişim Tarihi: 01.10.2014
- ŞENTÜRK A.G. (2009) İflasın Ertelenmesi Müessesesinin Genel Hukuki Esasları Ve Vergi Hukuku Yönünden Şüpheli Alacak Karşılığı Uygulamasına Etkisi, http://agencerhukuk.com/yazlar/yazlar_032.htm, Erişim Tarihi:14.10.2014.
- Vergi Müfettişleri Derneği, (2013) Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayını, Ankara, Mart 2013
- Vergi Usul Kanunu, (10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete)