



VERGİ PUSULASI

4.yıl

Maliye Denetim Elemanları Derneği
3 Aylık Yayını

VERGİ PUSULASI

Sayı 1

Tarih Temmuz/2022

Sahibi Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı
Halit İslam EKMEN

Genel Yayın Yönetmeni Naciye TAŞKESEN

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü Ufuk KAYNAR

Dış İlişkiler Koordinatörü Mehmet Nazmi TOR

ve Reklam Sorumlusu

Yayın Kurulu Şenay OTO

Ayfer KAYACAN

Funda ŞAHİN

Fırat DEMİR

Hüseyin PEKMEZCİLER

Sinan UYGUR

Adem YALÇIN

Rıdvan ÖNDER

Nasuh ERDÖNMEZ

Ankara Temsilcisi Behiç BARIŞIK

İzmir Temsilcisi Kazım ATİK

Makale Göndermek İçin yayin@mded.org

Dizgi ve Görsel Tasarım Bi'Motion Media

Yayın Satış Ve Yazışma Adresi Finanskent Mah. Finans Cad. Sarphan Finans Merkezi
Sitesi B Blok No:5/B No:333 Ümraniye/İstanbul
(212) 909 13 10 yayin@mded.org www.mded.org

Baskı Cilt Besabes Matbaacılık Yayıncılık LTD. ŞTİ.

Melih Gökçek Bulvarı Eminel İş Merkezi Kat:1 No 18/80

Yenimahalle / Ankara (312) 395 09 34

Yıllık Abone Bedeli 300,00 TL (KDV Dahil)

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları derginin son sayfasında yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da basılamaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nun veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

Yazı Danışma Kurulu

ADI - SOYADI	UNVANI	GÖREV YERİ
Naciye TAŞKESEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Adile ECEMİŞ GÜLEÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Çiğdem GÜNEŞ AŞIK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mikail OKYAY	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan AYZİT	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Fırat DEMİR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Bayram MAVİ	Hazine ve Maliye Müfettişi	Teftiş Başkanlığı
Cihad ULUS	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Adem YALÇIN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hüseyin SUNGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Behiç BARIŞIK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Kürşat ÖZTÜRK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf YILDIZ	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Sedat KANLI	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Salih YILMAZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Sinan UYGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ahmet YAVUZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
İkbal BAŞ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Rıdvan ÖNDER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Bilal KABASAKAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Emre SEZER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sercan KOÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet SUBAŞI	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
İbrahim Eren ARSLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf KARATAŞ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ferhat ATAKUL	Hazine ve Maliye Müfettişi	Teftiş Başkanlığı
Halit İslam EKMEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Pelin ÇOŞKUN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Harun DOĞAN	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Uğur KÜÇÜKKAHYAOĞLU	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Kamil SIR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ramazan EFE	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan KAYA	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Zehra DURKUN	Hazine ve Maliye Müfettişi	Teftiş Başkanlığı
Murat DÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Cevdet KAPLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Haluk AMİL	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Naci KAYAÖZÜ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sibgatullah İMAMOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican KARABULUT	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Naci KAYAKÖZÜ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Mehmet Nazmi TOR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1

ÖNSÖZ

Değerli Okurumuz,

Maliye Denetim Elemanları Derneği üyelerinin değerli katkıları ile hazırlanan Vergi Pusulası isimli süreli yayınınımızın ilk sayısını okurlarımız ile buluşturmanın gururunu yaşamaktayız. Hazine ve Maliye Bakanlığının önemli ve saygın mensuplarının bünyesinde barındıran Maliye Denetim Elemanları Derneğinin misyonu merkezi denetim elemanı kültürü ile yetişen kıymetli üyelerimiz ve tüm maliye camiasını kucaklamaktır. Bu yolda atılacak en kıymetli adımın üretmek ve paylaşmak olduğunun bilinci ile dergimizin ilk sayısını siz değerli okurlarımızın dikkatine sunuyoruz.

On makaleden oluşan dergimizin ilk sayısında tüm okurlarımız için faydalı olacağını düşündüğümüz soru-cevap, yargı kararları, güncel özelge bülteni, güncel mevzuat bölümlerine ve pratik bilgilere de yer vermekteyiz. Tamamı Sektörel Denetim Daire Başkanlıklarında görevli müfettişler ve akademisyenlerce hazırlanan dergimizin ilk sayısında finans sektörü, kripto paralar, ödeme sistemleri, varlık yönetim şirketleri, yeniden değerlendirme, değerli konut vergisi ve başkaca vergisel konulara ilişkin faydalı bilgiler yer almaktadır.

Dergimizin ilk sayısında emeği geçen tüm yazarlarımız, yazı danışma kurulu üyelerimiz ve kıymetli okurlarımıza teşekkür ederiz. Faydalı olması dileğiyle...

Vergi Pusulası Dergisi
Yayın Kurulu

ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK UYGULAMASINDA TAKİP SÜRECİ VE SONUÇLARI

Elif MUTLU

E. Vergi Müfettişi/Bilim Uzmanı

ORCID Numarası: 0000-0001-6802-8147

Erhan BAYAR

SMMM/Bilim Uzmanı

İstanbul Okan Üniversitesi,

SBE Muhasebe ve Denetim

Doktora Programı Öğrencisi

ORCID Numarası: 0000-0002-1892-5429

ÖZET

Mükelleflerin tahakkuk ilkesi gereği hasılat olarak sonuç hesaplarına kaydettiği tutarları, karşılık ayırmak suretiyle gider olarak dikkate almasını sağlayan şüpheli ticari alacak müessesesinde, Kanun koyucu belirli şartların varlığını aramaktadır.

Bu noktada aranılan şartlardan birisi de alacağın dava ve icra safhasında bulunması halidir. Konuyla ilgili mahkemeye dava açılması ve icra müdürlüğüne dilekçe ile başvurulmuş olması alacağın dava veya icra safhasında olduğunu tevsik etmekle beraber, bu başvuruların mükellefler tarafından takibi bu şartın gerçekten sağlandığının ispatı bakımından oldukça önem arz etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Şüpheli Alacaklar, Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı, İcra Takibi

1. GİRİŞ

Vergi hukukumuzun önemli konularından birisi olan şüpheli alacak uygulaması, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 323'üncü maddesinde düzenlenmiş olup; bir alacağın hangi hallerde şüpheli alacak sayılabileceği de mezkur maddede tanımlanmıştır. Bu uygulamada alacağın tahsili güçlüğüne objektif olarak inandırıcı belgelerle ortaya konulması ve şüpheli hale geldiği ileri sürülen alacağın, ciddi olarak takip edildiğinin icradan veya yargı kurumlarında alınacak belgelerle ispat edilmesi gerekmektedir. Yani alacağın dava ve icra safhasında olması alacağın şüpheli alacak olarak değerlendirilmesi ve karşılık ayrılması için ilk aşamada yeterli iken, izleyen dönemde alacağın takibinde yeterli özen gösterilmesi gerekmektedir.

2. VERGİ UYGULAMALARI AÇISINDAN ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI

VUK'un değerlendirme hükümlerinin yer aldığı üçüncü kitabının amortismanlara ilişkin üçüncü kısmının 'Alacaklarda ve Sermayede Amortisman' başlıklı ikinci bölümünde işletmelere dahil olan alacakların bir takım şartların varlığı halinde karşılık ayrılmak suretiyle gider yazılabileceğine ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

VUK'un söz konusu bölümünde yer alan 'Şüpheli Alacaklar' başlıklı 323'üncü madde hükmü aynen aşağıdaki gibidir:

"Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

- 1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;*
- 2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan ve 4,000.00 Türk lirasını (534 Sıra No'lu VUK GT ile 1.1.2022 tarihinden itibaren) aşmayan alacaklar;*

Şüpheli alacak sayılır.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.

Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir.

İşletme hesabı esasında defter tutan mükellefler, yukarıdaki fıkralar kapsamında tespit edilen şüpheli alacaklarını defterlerinin gider kısmına ve bunlardan sonradan tahsil edilen miktarları ise tahsil edildikleri dönemde defterlerinin gelir kısmına, hangi alacaklara ait olduğunu gösterecek şekilde, kaydederler."

VUK'un 'Şüpheli Alacaklar' başlığını taşıyan 323'üncü maddesi hükümleri dikkate alındığında, şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayrılması, ancak Kanun'da sayılan koşulların tümünün birlikte gerçekleşmesine bağlıdır. Söz konusu maddede yer alan şartların gerçekleşmemesi halinde, söz konusu alacaklar için karşılık ayrılması mümkün olmayacaktır. Buna göre, bir alacağın şüpheli alacak olarak

sayılması ve karşılık ayrılması için **aşağıda belirtilen şartların sağlanması gerekmektedir:**

- **Alacağın, Tahakkuk Esasına Göre Hasılat İntikal Ettirilmiş Olması**

Ticari ve zirai kazançlarda 'elde etme' tahakkuk esasına bağlanmıştır. Burada tahakkuktan kasıt, hasılat veya giderin mahiyet ve tutar itibariyle kesinleşmesidir. Yani mal satışı veya hizmet ifası karşılığı bedel tahsil edilmese de mahiyet itibariyle kesinleştiğinde hasılat intikal ettirilmektedir. Dolayısıyla şüpheli alacağa karşılığı ayırmak için daha önce tahakkuk esasına göre hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş olması zorunludur.

- **Alacağın, Ticari ve Zirai Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi ile İlgili Olması**

VUK'un 323'üncü madde metninden de açıkça ifade edildiği üzere şüpheli ticari alacak karşılığı ayırabilmek için, karşılık ayrılacak olan alacağın ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması gerekir. Konu hakkında VUK'un 323. maddesinde 2365 sayılı Kanun'la yapılan değişikliğin gerekçesinde şu açıklama yapılmıştır:

"Karşılık ayrılmak suretiyle, zarara intikal ettirilecek alacağın ticari ve zirai faaliyetin elde edilmesi veya idamesi ile ilgili olması, diğer ifade ile alacağın daha önce hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş bulunması gerekmektedir. Buna rağmen, özel alacaklarını tahsil edemeyen bazı tacirlerin bunları ticari defterlerine ithal edip, sonradan karşılık ayırmak suretiyle matrahlarını düşürdükleri görülmektedir."

- **Mükellefin Bilanço Esasına Göre Defter Tutuyor Olması**

VUK'un 323'üncü maddesinde açıkça

belirtilmemekle birlikte, bilançonun pasifinde karşılık ayrılması işlemi sadece bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için mümkün olduğundan, şüpheli alacak karşılığı uygulaması sadece bu mükellefler için geçerlidir.

- **Alacağın Teminata Bağlanmamış Olması**

VUK'un 323'üncü maddesinin 3'üncü fıkra hükmü uyarınca şüpheli alacak karşılığı ayırabilmek için alacağın teminatsız olması gerekmektedir.

- **Karşılığın, Alacağın Şüpheli Hale Geldiği Dönemde Ayrılması**

Şüpheli alacak karşılığı, alacağın şüpheli hale geldiği hesap döneminde ayrılır. İlgili dönemde karşılık ayrılmadığı takdirde, izleyen dönemlerde karşılık ayrılamaz.

- **Alacağın Tahsilinin Şüpheli Hale Gelmesi**

VUK'un 323. maddesinde alacağın sadece dava veya icra safhasında bulunması veyahut yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan ve 4,000.00 Türk Lirasını (534 Sıra No'lu VUK GT ile 1.1.2022 tarihinden itibaren) aşmayan alacakların, şüpheli alacak olduğu kabul edilmiştir.

3. İCRA TAKİBİNE YÖNELİK İCRA İFLAS KANUNU'NDA YER ALAN BAZI DÜZENLEMELER

İcra takibinin esas ve usulleri 2004 sayılı İcra İflas Kanunu'nda (İİK) düzenlenmiştir. İcra İflas Kanunu hükümleri uyarınca alacağın

tahsiline ilişkin süreç özetle aşağıda açıklanan şekilde gerçekleşmektedir:

İİK'da düzenlenen genel haciz yolu ile takipte, borçlu kendisine tebliğ edilen ödeme emrine 7 gün içinde itiraz edebilir. Bu durum İİK'nın 66'ncı maddesine göre icra takibini durdurmaktadır. İtiraz üzerine duran icra takibine devam edilebilmesi için, itirazın icra tetkik merciince kaldırılması veya mahkemece iptal edilmesi gerekmektedir. Borçlu tarafından 7 gün içinde ödeme emrine karşı herhangi bir itirazda bulunulmazsa ödeme emri kesinleşir. Borçlu ya 7 günlük süre içerisinde hareketsiz kalmak suretiyle herhangi bir itirazda bulunmaz ya da açık bir şekilde icra dairesine başvuruda bulunmak suretiyle borcunu kabul ettiğini ve ödemek istediğini bildirir. Bu iki durumda da ödeme emri kesinleşir.

Ödeme emrinin kesinleşmesine rağmen borçlu borcunu ödememeyi sürdürürse, takibe devam edilmesini alacaklı isteyebilir. Haciz safhası icra takibinin ödeme emrinin kesinleşmesinden sonraki dönemi ifade eder. Ödeme emrinin kesinleşmesi üzerine icra takibine devam edilebilmesi için alacaklının haciz talebinde bulunması gerekir. İİK'nın 78/2'inci maddesine göre alacaklının haciz isteme hakkı, ödeme emrinin tebliğinden itibaren bir yıllık bir sürenin geçmesiyle düşmektedir. İİK'nın 78/4'üncü maddesinde ise alacaklı bu bir yıllık süre içerisinde haciz talebinde bulunmaz veya haciz talebini geri alıp da bu bir yıllık süre içerisinde yenilemezse takip dosyasının işleminden kaldırılacağı düzenlenmiştir.

Buna göre alacağın icra takibine girişi, icra takibine girişilmiş bulunması hallerinde alacak

şüpheli hale gelmektedir. Mahkeme veya icraya, dava yahut takip dilekçesinin verilmesi ve ödeme emrinin tebliği, alacağın dava veya icra safhasına geldiğini gösterir. Bununla birlikte dava ve icra takibinin şekli olarak yapılması yeterli değildir. Dava veya icra takibinin ciddi sürdürülmemesi nedeniyle dosyası takipten düşen alacak, 'şüpheli alacak' kabul edilemez. Bir başka ifadeyle, mükelleflerin kendilerine sağlanan bu hakkı kötüye kullanmamaları, yani şüpheli hale geldiği için karşılık ayırdıkları dava açılan veya icra takibine başlanılan alacaklarının takibini, inandırıcı ve ciddi olarak sürdürmeleri gerekir. Aksi takdirde alacağın şüpheli hale geldiği durumundan söz edilemez.

4. ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK UYGULAMASINDA ALACAĞIN CİDDİ TAKİBİ

Mükellef alacağın takibi yönündeki somut olmayan takip / tahsil etme yönündeki amacını, alacağı ciddi şekilde takip ederek somutlaştırır. Bunun da yöntemi alacağın takibindeki usullere uyulması ve ısrar iradesidir.

Nitekim aşağıdaki yargı kararları ve özelgeler de bu doğrultudadır:

4.1. Konuyla İlgili Yargı Kararları ve Özelgeler

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21/06/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[323-2012/VUK-1-...]1942 sayılı özelgesinde, "...Alacağın tahsili güçlüğünün, objektif olarak inandırıcı belgelerle ortaya konulması, şüpheli alacak uygulaması açısından ikinci önemli şart olup, kanun koyucu şüpheli hale

geldiği ileri sürülen alacağın, ciddi olarak takip edildiğinin yargıdan veya icra organlarından alınacak belgelerle tevsikini öngörmüştür.” değerlendirilmesine yer verilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın konuyla ilgili verdiği 28/03/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.18.02-1741-366 sayılı özelgesinde şu açıklamalara yer vermiştir; “...Bir alacağın dava veya icra safhasında olduğunun kabulü için mahkemeye dava veya icra merciine takip için dilekçe verilmiş olması, **ancak gerek mahkemeye gerek icra merciine yapılan başvuruların takip edilmesi gerekmektedir.**”

Yine, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04/04/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-230 sayılı özelgesinde, “...bu hükme göre, ticari kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi ile ilgili olarak dava veya icra safhasında bulunan 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 sayıldığından yukarıda belirtilen şartları taşıyan alacaklar için karşılık ayrılması mümkün bulunmakta olup, bu şartlardan herhangi birisinin mevcut olmaması halinde ise şüpheli alacak kaydına imkan bulunmamaktadır. Alacağın yurt içinden veya yurt dışından olması bir önem taşımadığından yurt dışından olan alacaklar için de bu madde hükümleri geçerlidir.

Dolayısıyla, mahkemeye dava veya icra merciine takip dilekçesinin verilmiş olması, alacağın dava veya icra safhasına intikal ettiğini gösterir. **Ancak şekli bir başvuru alacağın şüpheli sayılması için yeterli değildir. Bir alacağın dava veya icra safhasında olduğunun kabulü için mahkemeye dava veya icra merciine takip için dilekçe verilmiş olması, ancak gerek mahkemeye gerek**

icra merciine yapılan başvuruların ciddiyetle takip edilmesi gerekmektedir.” şeklinde görüş verilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17/04/2014 tarih ve 11395140-105[323-2012/VUK-1- . . .]-991 sayılı özelgesinde, “...ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; dava veya icra safhasında bulunan alacaklarla, yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar şüpheli alacak sayılmakta, bu şartlardan herhangi birinin mevcut olmaması durumunda ise şüpheli alacak kaydına imkân bulunmamaktadır. Diğer yandan şüpheli alacaklar için dava veya icra takibine başlanıldığı yılda karşılık ayrılması gerekmekte olup, şüpheli hale geldiği hesap döneminde karşılık ayrılmayan alacaklar için daha sonraki dönemlerde şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün olmamaktadır. Bir alacağın dava safhasında olduğunun kabulü için, mahkemeye dava, icraya takip için dilekçe verilmiş olması, **ancak gerek mahkemeye gerek icraya yapılan başvuruların ciddiyetle takip edilmesi gerekmektedir.**” denilmiştir.

Şüpheli alacağın takip edilmemesine ilişkin bazı Danıştay kararları aşağıdaki şekildedir:

“Şüpheli alacakta temel şart alacağın dava ve icra safhasına intikal etmesidir. Ancak dava için şekli bir müracaat yeterli olmayıp dava veya takibin ciddi şekilde yapılması gerekir” (Danıştay 4. Daire 23/06/1999 Tarih, E:1998/4047 ve K:1999/2784 Sayılı Karar).

“İcra takibine başlanmakla beraber icra işlemine devam edilmeyen **alacak şüpheli alacak sayılmaz**” (Danıştay 4. Daire 28/02/1970

Tarih, E:968/3910 ve K:970/1064 Sayılı Karar).

“...İcra takibinin ciddi olarak takip edilmemesi nedeniyle, *dosyası takipten düşen alacak, şüpheli alacak kabul edilemez. Her ne kadar, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesinde ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla, dava ve icra safhasında bulunan alacakların şüpheli alacak sayılarak değerlendirme günününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilmesi öngörülmüş ise de İcra Memurluğu'nun tarh dosyasında bir örneği bulunan yazısında, takiben borçluya ödeme emri tebliğ edilerek kesinleştiği, ancak borçlu mallarının haczi zimmında yazılan ve elden verilen talimatın mahalli icraya ibraz edilip edilmediğinin ve haczin yapılıp yapılmadığının bilinmediği, tahsilat olmadığı, dosyanın takipten düştüğü;1. İcra Memurluğu'nun yazısında da,4. İcra Memurluğu'nun 14.05.1984 tarihinde alındığı bildirilen 1982/4560 sayılı talimatı kaydına rastlanılmadığı bildirildiğinden, bu durum, *davacı tarafından borçlusu aleyhine yapılan anılan icra takibinin ciddi olmadığını ve Vergi Usul Kanunu'nun 323.maddesinde tanınan hakkın kötüye kullanılması niteliğinde bulunduğu göstermektedir*” (Danıştay 3. Dairesi 03/06/1987 Tarih, E:1986/2768 ve K:1987/1552 Sayılı Karar).*

4.2. Değerlendirmelerimiz

Bir alacağın şüpheli alacak müessesesi ile karşılık ayrılması için ilk olarak dava veya icra safhasındaki bir alacak olması elzemdir. Bu takip, mahkemeye dava açma veya icra takibine ilişkin dilekçenin verilmesi başlar. Ancak burada kastedilen takip için sadece şekli bir başvurunun yapılmış olması olmayıp, bazı çabalarında sağlandığı bir süreçtir. Zira şeklen dava yoluna gidilip olayın bu aşamada takipsiz

birakılarak şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün değildir. Bu nedenle alacak için borçluya dava açılıp davanın takipsizlik nedeniyle mahkemede görülmemesi veya icraya intikal eden talebin ödeme emriyle desteklenmemesi gibi durumlarda, alacağın takibi şeklen dava ve icra safhasında olmakla beraber, özünde alacağın tahsiline yönelik gerçek bir icra takibi bulunmadığını göstermektedir.

Nitekim şüpheli alacak karşılığının düzenlendiği VUK'un, vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin 3/a maddesine göre, vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade etmektedir. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır. Bu çerçevede vergi hukukunda, kanuna uygun olarak biçimlendirilen muamelelerin bu biçimselliğinin ötesine geçilerek gerçek mahiyetinin araştırılması esastır. Vergilendirme işlemlerinde olay, gösterildiği ya da gösterilmek istenildiği şekliyle değil, gerçek yönüyle ele alınacak ve buna göre gerekli işlemler tekemmül ettirilecektir.

Yine 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun (MK) başlangıç hükümleri de tüm hukuk sisteminin dayanağını oluşturan temel ilkeleri ortaya koymakta, bu anlamda hukukun uygulanması sorununu düzenlemiş olmaktadır. Kişilerin haklarını kullanırken veya borçlarını ifa ederken hareket tarzlarının hukuki sınırlarını belirleyen dürüstlük kuralı ve hakkın kötüye kullanılması yasağı da bu hükümler içerisinde yer almaktadır. Bahse konu bu iki ilke özel hukuk da olduğu gibi kamu hukukunda da belirleyici olmaktadır.

MK Md.2/I'e göre, "Herkes haklarını kullanırken ve borçlarını yerine getirirken dürüstlük kurallarına uymak zorundadır". Bu bağlamda, kişiler haklarını kullanırken ve borçlarını yerine getirirken toplum içindeki makul bir kimsenin davrandığı gibi davranmalıdır. MK Md.2/II'ye göre, "Bir hakkın açıkça kötüye kullanılmasını hukuk düzeni korumaz." Bu, hakkın dürüstlük kurallarına aykırı olarak kullanılmakla ulaşılmaması hedeflenen hukuki sonucun doğuracağı imkanlardan yoksun bırakılmak demektir.

Vergisel açıdan konuyu değerlendirdiğimizde, doğuracağı hukuki sonuçtan kurtulmaya yönelik çabalar hukuken korunmayacaktır. Bu korunmasızlık somut olarak kaçınılmaya çalışılan vergisel yükün aynen bu işlemde de tesis edilmesi şeklinde ortaya çıkacaktır. Burada hukuken korunmayacak olan vergiden kaçınma amacıdır. Bu çerçevede, şüpheli alacak müessesesinden istifade eden mükelleflerin kendilerine verilen hakkı kötüye kullanmamaları yani şüpheli hale geldiği için karşılık ayırdıkları alacaklarının takibini inandırıcı ve ciddi şekilde sürdürmeleri mecburidir. Aksi bir durumda alacağın sahibi için arz ettiği değer düşüğünden yani tahsil edilemeyeceğinden bahsedilemez. Dahası başlatılan icra takibi hakkında ciddi şekilde sürdürme iradesi gösterilmezse, şüpheli alacak müessesesi vergiden kaçınma aracına da dönüşebilecektir. Ayrıca bu yolla mükellefler matrahlarında dönemsel bir ayarlama yapabilecek, vergi planlaması yoluna da gidebilecektir.

Zira VUK'un 323'üncü maddesinde "Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar" şüpheli alacak karşılığı kabul edilir hükmüne yer verilmiş olmakla birlikte, bu hükümle kast

edilen yalnızca icra takibinin sadece başlatılıyor olması kadar basit değildir. Alacak icra safhasında hem bulunmalı hem de icra takibinin sonuçlandırılmasına yönelik alacaklı iradesinin gerçek olması gerekmektedir. Salt göstermelik başlatılan bir takibe göre alacağın, şüpheli alacak karşılığına konu edilerek, kurum kazancından indirilmesi kanunun kötüye kullanılması anlamına gelmektedir ki kanun koyucu kötüye kullanılan niyeti korumaz.

Bu bakımdan ciddi ve inandırıcı bir icra takibi yapılmıyorsa, alacağın sahibi için arz ettiği değer düşüğü yani alacağın şüpheli hale geldiği iddiasından söz edilemez. Çünkü alacak, sahibi için vergi matrahından indirim konusu yapılacak derecede tahsil edilmesi riskiyle karşı karşıya kalınmış bir alacaksa, o zaman tahsil edilebilmesi amacıyla başlatılan takibin de aynı ciddiyetle yapılıyor olması gerekir. Bu nedenle ciddi takip edilmemesi veya ödevlerin tam olarak yerine getirilmemesi nedeniyle icra dosyası hakkında takipsizlik kararı verilen veya takibi zamanaşımına uğrayan veyahut tahsil edildiği için zaten alacak olması vasfını kaybeden bir alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılamaz. Eğer ayrılmışsa da karşılığın "644 Konusu Kalmayan Karşılıklar" hesabı vasıtasıyla iptali gerekir.

Nitekim alacağın icra ilamlı, ilamsız takip işlemleri, icra dairesine yapılan takip talebiyle başlamaktadır. Bütün takip işlemleri için takip talebi kural olarak aynıdır. Ödeme emri, itirazın kaldırılması, haciz işlemleri, paraya çevirme işlemleri, borçluya süre verilmesi ve depo kararı gibi işlemler icra takip işlemlerinin bölümleridir.

Borçluya karşı dava açılması ilk aşamada

karşılığı ayrılması için asgari olarak aransa bile, davanın ciddi takip edilmemesi, şeklen bir başvuruda sürecin devam etmesi VUK'un amacına aykırı sonuçlar oluşturabilecek, muvazaalı işlemlerle vergi matrahının aşındırılmasına yönelik davranışlara neden olabilecektir. Dolayısıyla icra dairesinde çeşitli sebeplerle icra işlemi hemen başlatılmazsa ya da icra işlemi sonuçlanamazsa mutlak olarak dosya takip edilmeli, gerekirse dava yenileme harcı yatırılarak haciz istemi yenilenmeli, borçlu bulunamıyorsa ya da hacze yeterli mal varlığı yoksa kanuna göre aciz vesikası temin edilmelidir.

Özetle, ilgili mevzuat ve tali düzenlemeler çerçevesinde alacağın dava ve icra safhasına intikali alacağın şüpheli alacak olarak değerlendirilmesi ve karşılık ayrılması **için ilk aşamada yeterli görülmesine rağmen takip eden dönem ve süreçte alacağın takibine devam edilmesi ve bu takip için de gereken yeterli özenin gösterilmesi lazımdır.** Yoksa şeklen dava yoluna gidilip olayın bu aşamada takipsiz bırakılması kanunun amacına aykırı olduğundan tarhiyat riskini barındırmaktadır.

5.SONUÇ

Çalışmamızda şüpheli ticari alacak uygulaması hem Vergi Usul Kanunu hem de icra takip yönüyle İcra İflas Kanunu açısından incelenmiş ve icra sürecinde alacağın ciddi takibinin önemi vurgulanmıştır. Nitekim konuyla ilgili mali idarenin mukteza düzeyinde görüşleri ve yargı kararlarında da alacağın takibinde yeterli özen gösterilmesi gerektiği özellikle belirtilmektedir. Bir başka ifadeyle, karşılık ayrılması noktasında

dava ve icra safhasında bulunması ilk aşamada yeterli iken, izleyen süreçlerde alacağın takipsiz bırakılmaması mutlak surette gerekmektedir.

KAYNAKÇA

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

2004 Sayılı İcra İflas Kanunu

4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

Danıştay 4. Dairesi'nin 28/02/1970 Tarih, E:968/3910 ve K:970/1064 Sayılı Kararı

Danıştay 4. Dairesi'nin, 23/06/1999 Tarih, E:1998/4047 ve K:1999/2784 Sayılı Kararı

Danıştay 3. Dairesi'nin 03/06/1987 Tarih, E.No:1986/2768, K.No:1987/1552 Sayılı Kararı

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 28/03/2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.35.18.02-1741-366 Sayılı Özelgesi

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04/04/2011 Tarih ve B.07.1 .GİB.4.34.19.02-019.01-230 Sayılı Özelgesi

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21/06/2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[323-2012/VUK-1-...]1942 Sayılı Özelgesi

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17/04/2014 Tarih ve11395140-105[323-2012/VUK-1- . . .]-991 Sayılı Özelgesi