

Yurt Dışı Alacaklara Şüpheli Alacak Karşılığı Ayırmak İçin Yurt Dışında Dava Açmak Zorunda mıyız?

Mehmet Batun
Yeminli Mali Müşavir

1- Şüpheli Alacak Karşılığı Uygulaması

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesinde şüpheli alacak karşılığı uygulaması düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile belirli şartları taşıyan tahsili şüpheli hale gelmiş alacakların pasifte karşılık ayrılmak suretiyle gider yazılmasına imkan verilmiştir. Bu şekilde karşılık ayrılan tutarların sonradan tahsil edilmesi durumunda gelir yazılması gerekmektedir.

Bir alacağın şüpheli alacak olarak değerlendirilip karşılık ayrılabilmesi için söz konusu alacağın;

- 1- Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ilgili olması,
- 2- Dava veya icra safhasında bulunması ya da yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacak olması,
- 3- Teminatsız olması¹

gerekmektedir.

Şüpheli ticari alacak karşılığı uygulamasının bilanço esasına göre defter tutan tacirler ile kurumlar için geçerli bir uygulama olduğunu vurgulamakta yarar var. VUK'un 323 üncü maddesinde "pasifte karşılık ayrılabilir" şeklindeki ibare bizi bu sonuca götürmektedir.

2- Yurt Dışı Alacaklara Karşılık Ayrılmasında Dava ve İcra Takibi

Vergi Usul Kanununda şüpheli alacak konusunda yurt içi alacak/yurt dışı alacak şeklinde bir ayırım yapılmamıştır. Dolayısıyla, Kanunda öngörülen şartları taşıyan yurt dışı alacaklar için de şüpheli alacak karşılığı ayrılması pekala mümkündür. Bu konuda uygulamada herhangi bir görüş ayrılığı bulunmamaktadır.

¹ Teminat varsa şüpheli alacak karşılığı teminatın kapsamadığı kısım için ayrılabilir. Alacağın tamamı teminatlı ise şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün değildir.

Nitekim, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan 3.10.2018 tarihli ve 62030549-125[6-2015/356]-881164 sayılı özelgede gerekli şartları taşıyan yurt dışı alacaklar için karşılık ayrılabilmesi ifade edilmiştir. Ancak aynı özelgede, yurt dışından olan alacakların şüpheli hale geldiğinin ispatlanabilmesi için ticari iş yapılan **borçlu firmanın mukim olduğu ülkenin mahkemelerinde dava açılması veya icra takibinde bulunulması gerektiği** ifade edilmiştir. İdarenin uygulaması öteden beri bu yöndedir. Yani, yurt dışından olan bir alacağa karşılık ayrılabilmesi için mutlaka ama mutlaka borçlunun mukim olduğu ülkede dava açılması veya icra takibine geçilmesi gerektiği iddia edilmektedir.

Türkiye’de dava açılmışsa veya icra takibi Türkiye’de başlatılmışsa şüpheli alacak karşılığı ayrılması kabul edilmemektedir. Yetkili mahkeme ve/veya yetkili icra dairesinin Türkiye’deki mahkeme ve/veya icra dairesi olması mümkündür ve bu durumda yetkili mahkemede dava açılması veya yetkili icra dairesine müracaat edilerek takibe geçilmesi halinde (diğer şartlar da mevcutsa) şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi gerekir. Dayanağımız aşağıda özetlenmiştir.

5718 sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun’un 40 ncı maddesine göre Türk mahkemelerinin milletlerarası yetkisini, iç hukukun yer itibariyle yetki kuralları tayin eder.

2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 50 nci maddesinde, para veya teminat borcu için takip konusunda 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun (HUMK) yetkiye dair hükümlerinin kıyas yolu ile uygulanacağı belirtilmiş; ancak, takibe esas olan akdin yapıldığı icra dairesinin de takibe yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Bilindiği üzere 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK) ile 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu (HUMK) yürürlükten kaldırılmıştır. 6100 sayılı HMK’nun 447 nci maddesi uyarınca 1086 sayılı HUMK’a yapılan yollamalar, HMK’nun bu hükümlerin karşılığını oluşturan maddelerine yapılmış sayılmaktadır. Dolayısıyla, İcra ve İflas Kanununun 50 nci maddesiyle 1086 sayılı HUMK’a yapılan atıf HMK’nun ilgili maddelerine yapılmış sayılmaktadır.

HMK’nun 6 ncı maddesinde (diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmadıkça) her davanın, açıldığı tarihte davalı gerçek veya tüzel kişinin Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre belirlenecek yerleşim yeri mahkemesinde görüleceği düzenlenmiştir. **Aynı Kanunun 10 uncu maddesine göre sözleşmeden doğan davalar, sözleşmenin ifa edileceği yer mahkemesinde de açılabilir.** Ayrıca, HMK’nun 17 nci maddesinde tacirlerin veya kamu tüzel kişilerinin, aralarında doğmuş veya doğabilecek bir uyuşmazlık hakkında, bir veya birden fazla mahkemeyi sözleşmeyle yetkili kılacakları belirtilmiştir. Böyle bir durumda taraflarca aksi kararlaştırılmadıkça dava sadece sözleşmeyle belirlenen bu mahkemelerde açılabilir.

Borçlar Kanunu’nun 89 uncu maddesine göre borcun ifa yeri, tarafların açık veya örtülü iradelerine göre belirlenir. **Aksine bir anlaşma yoksa para borçları alacaklının ödeme zamanındaki yerleşim yerinde ifa edilir.**

Bu hükümler ışığında, yurt dışından konusu para olan bir alacak için taraflar arasında aksi kararlaştırılmadığı takdirde, borcun ifa yeri olan alacaklının (ödeme zamanındaki) yerleşim yerindeki icra dairesinin de yetkili olduğu anlaşılmaktadır. Dava için de aynı şekilde alacaklının yerleşim yerindeki mahkemeler de yetkilidir. Bu şekilde Türkiye’de bulunan yetkili icra dairesi nezdinde icra takibi başlatılması (veya yetkili mahkemede dava açılması) Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesinde öngörülen diğer şartların da mevcudiyeti halinde şüpheli alacak karşılığı ayrılması için yeterlidir. Mutlaka borçlunun mukim olduğu ülkede dava açılması veya icra takibine geçilmesi gerekmez.

Bunu dışında taraflar sözleşme ile aralarında bir uyuşmazlık halinde Türkiye’deki herhangi bir veya birden fazla mahkemeyi yetkili kılmışlarsa da söz konusu mahkemelerde dava açılmış olması da şüpheli alacak karşılığı ayrılması için yeterlidir.

Özetle, şüpheli alacak karşılığı uygulamasında önemli olan yetkili mahkemede dava açılıp açılmadığı veya yetkili icra dairesi kanalıyla icra takibine geçilip geçirilmediğidir. Eğer yetkili mahkeme veya icra dairesi Türkiye’deki bir mahkeme veya icra dairesi ise bu merciler nezdinde gerekli işlemlerin yapılmış olması (dava açılması veya icra takibi başlatılması) halinde alacağın “dava veya icra safhasında” bulunduğu kabulü gerekmektedir.

Konuya ilişkin olarak Danıştay 4. Dairesinin 27/5/2010 tarihli ve E: 2008/399, K: 2010/3271 sayılı kararının tam metni aşağıda yer almaktadır.

T.C.
DANIŞTAY
4. DAİRE

Esas No: 2008/399

Karar No: 2010/3271

Karar Tarihi: 27/5/2010

İstemin Özeti

: 2004 yılı işlemleri incelenen davacının yurt dışında mukim olan bir firmadan tahsil edemediği alacağını şüpheli alacak olarak ayıramayacağı ileri sürülerek adına salınan gelir vergisi ile kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. İstanbul 6.Vergi Mahkemesinin 17.10.2007 günlü ve E:2007/30, K:2007/2397 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun şüpheli alacak konusunu düzenleyen 323 üncü maddesinde, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla, dava veya icra safhasında bulunan alacakların şüpheli alacak sayılacağı öngörüldüğü, dosyanın incelenmesinden, İngiliz Virjin Adalarında mukim Ltd. adına düzenlenen fatura tutarının hasılat olarak kaydedildiği, alacağını tahsil edemeyen davacının 23.3.2004 tarihinde İstanbul 13. İcra Müdürlüğü'nde icra takibi başlattığı, icra takibi başlatılan tutarın 2004 yılı hesaplarında şüpheli alacak olarak ayrıldığı ve hasılatından indirildiği, ancak söz konusu tutarın şüpheli alacak karşılığı olarak ayrılamayacağı ileri sürülerek kazanca eklenmesiyle belirlenen matrah üzerinden dava konusu tarhiyatın yapıldığının anlaşıldığı, İngiliz Virjin Adalarında mukim Ltd. adına düzenlenen fatura içeriği alacağın tahsili şüpheli hale gelmesi nedeniyle İstanbul 13. İcra Müdürlüğü'nde icra takibi başlatılmışsa da, yurtdışında mukim bir şirketten olan alacak için o ülkede icrai takibat yapılmadan Türkiye'de icraya başvurarak karşılık ayrılmasının mümkün olmadığı, davacı tarafından, Ltd. adlı şirketin merkezi ile mali açıdan yapıldığı ve faaliyette bulunduğu ülkeler bilinmesine karşın alacak hakkında yurtdışında takibat yapıldığı ve alacağın tahsili amacıyla dosyanın takip edildiğine dair hiçbir belgenin sunulmadığı, bu nedenle, davacı tarafından ayrılan şüpheli alacak karşılığı kabul edilmeyerek bulunan matrah farkı üzerinden yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir. Davacı, uyuşmazlık konusu alacak için yurt içinde takibat yapılabileceğini ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

Savunmanın Özeti : Temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

Tetkik Hakimi ...'in Düşüncesi:

İcra hukuku devletin cebri gücüne dayanması ve ilgili ülkenin hakimiyet alanı ile sınırlı olması nedeniyle yabancı firmadan olan alacaklara ilişkin Türkiye'de başlatılan icra takibine dayanarak şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılması hukuken mümkün değildir. Zira henüz takibin başında

bu takibin icrai sonuçlar doğurmayacağı açıktır. Bu halde, Türkiye'de başlatılan icra takibine ilişkin icra evrakının yurt dışında bulunan borçluya gönderilse bile, bu takibe ilişkin evrak alacak talep yazısından öte bir hukuki anlam ifade etmeyecektir. Dolayısıyla, yurt dışında olan alacak için ilgili ülkenin icra mevzuatı uyarınca icra takibine başlanılmadan şüpheli alacak karşılığı ayrılması hukuka uygun değildir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı ...'nun Düşüncesi:

İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi ile temyiz edilen Mahkeme kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince, duruşma yapılmasına gerek görülmeyerek işin esası incelenip gereği görüldü:

2004 yılı işlemleri incelenen davacının yurt dışında mukim olan bir firmadan tahsil edemediği alacağını şüpheli alacak olarak ayırmayacağı ileri sürülerek adına salınan gelir vergisi ile kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle açılan davanın reddine karar veren Vergi Mahkemesi kararı temyiz edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunun'un 323 üncü maddesinde, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; dava veya icra safhasında bulunan alacaklar ile yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacakların şüpheli alacak sayılacağı, şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarlarının tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirileceği hüküm altına alınmıştır. Bu düzenlemeye göre ticari kazancın elde edilmesi ile ilgili bulunan ve icra takibinde bulunan alacaklar şüpheli alacak olarak ayrılabilir.

Dosyanın incelenmesinden, İngiliz Virjin Adalarında mukim Ltd. adına düzenlenen fatura tutarının hasılat olarak kaydedildiği, alacağın tahsil edemeyen davacının 23.3.2004 tarihinde İstanbul 13. İcra Müdürlüğü'nde icra takibi başlattığı, icra takibi başlatılan tutara karşılık olmak

üzere 2004 yılı hesaplarında şüpheli alacak olarak ayrıldığı ve hasılatından indirildiği, ancak söz konusu tutarın şüpheli alacak karşılığı olarak ayrılamayacağı ileri sürülerek kazanca eklenmesiyle belirlenen matrah üzerinden dava konusu tarhiyatın yapıldığı, Vergi Mahkemesince, İngiliz Virjin Adalarında mukim Ltd. adına düzenlenen fatura içeriği alacağın tahsili şüpheli hale gelmesi nedeniyle İstanbul 13. İcra Müdürlüğü'nde icra takibi başlatılmışsa da, yurtdışında mukim bir şirketten olan alacak için o ülkede icrai takibat yapılmadan Türkiye'de icraya başvurarak karşılık ayrılmasının mümkün olmadığı, davacı tarafından, Ltd. adlı şirketin merkezi ile mali açıdan yapıldığı ve faaliyette bulunduğu ülkeler bilinmesine karşın alacak hakkında yurtdışında takibat yapıldığı ve alacağın tahsili amacıyla dosyanın takip edildiğine dair hiçbir belgenin sunulmadığı, bu nedenle, davacı tarafından ayrılan şüpheli alacak karşılığı kabul edilmeyerek bulunan matrah farkı üzerinden yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verildiği anlaşılmıştır.

Uyuşmazlık döneminde yürürlükte olan 2675 sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanunu'nun 27 nci maddesinde, Türk mahkemelerinin milletlerarası yetkisini iç hukukun yer itibarıyla yetki kuralları tayin edeceği hükmüne yer verilmiştir. 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 50 nci maddesinin para veya teminat borcu için takip hususunda 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun yetkiye dair hükümleri kıyas yolu ile tatbik olunacağı, şu kadar ki, takibe esas olan akdin yapıldığı icra dairesinin de takibe yetkili olduğu hükmü yer almıştır. 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasında, her davanın kanunda aksine hüküm bulunmadıkça açıldığı tarihte davalının Türk Kanunu Medenisi gereğince ikametgahı sayılan yer mahkemesinde görüleceği, aynı Kanunun 10 uncu maddesinde, davanın mukaveleli icra olunacağı veyahut müddeaaaleyh veya vekili dava zamanında orada bulunmak şartıyla akdin vuku bulduğu mahal mahkemesinde de bakılabileceği, aynı Kanunun 16 ncı maddesinde de, Türkiye dahilinde malum ikametgahı olmayanlar aleyhindeki mal davalarının Türkiye'de sakın oldukları mahal mahkemesinde ve Türkiye'de malum meskeni yoksa emvalinin veya munazaalı şeyin veya teminatı varsa o teminatın bulunduğu mahal mahkemesinde bakılacağı öngörülmüştür. Borçlar Kanunu'nun 73 üncü maddesinde, borcun ifa edilmesi lazım gelen yer, iki tarafın sarıh veya zımni arzusuna göre tayin edileceği, hilafına bir şart mevcut olmadığı surette borç bir miktar paradan ibaret ise tediye alacaklının verme zamanında mukim bulunduğu yerde vukubulacağı belirtilmiştir.

Bu düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde, 2675 sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanunu'nun 27 nci maddesi milletlerarası yetki konusunda iç hukuka atıf yapmakta, İcra ve İflas Kanunu'nun 50 nci maddesi de yetki konusunda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na yollama yapmaktadır. Bu itibarla, yabancı unsurlu para borçlarının icra takibinde 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 9 uncu maddesine göre borçlu ikametgahı, 10 uncu maddesine göre akdin vuku bulduğu yer ve 16 ncı maddesine göre borçlunun malvarlığının bulunduğu yer icra daireleri yetkilidir.

İncelenen dosyada, uyuşmazlık konusu borcun para borcu olması nedeniyle Borçlar Kanunu'nun 73 üncü maddesi uyarınca aksine sözleşme olmaması halinde para borcunun ifa yeri alacaklı ikametgahı olarak belirlenmesi karşısında, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 10 uncu maddesi ve İcra ve İflas Kanunu'nun 50 nci maddesi gereğince para

borcunun ifa yeri olan alacaklı ikametgahındaki icra dairesinin de yetkili icra dairesi olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle, davacının ikametgahı İstanbul olduğundan İstanbul İcra Daireleri de uyuşmazlık konusu alacağı takibe yetkilidir.

Bu durumda, ticari kazancın elde edilmesi ile ilgili olan ve yetkili icra dairesince takip edildiği anlaşılan alacağın davacı tarafından şüpheli alacak olarak ayrılmasında ve hasılatıtan düşölmesinde yasaya aykırılık yoktur. Bu itibarla, davacı adına yapılan tarhiyatta ve tarhiyata karşı açılan davayı reddeden Mahkeme kararında hukuka uyarlık görölmemiştir.

Açıklanan nedenlerle davacının temyiz isteminin kabulöyle İstanbul 6.Vergi Mahkemesinin 17.10.2007 günlö ve E:2007/30, K:2007/2397 sayılı kararının bozulmasına 27.5.2010 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

KARŞI OY

Temyiz dilekçesinde öne sürölen hususlar, temyize konu mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerektiği göröşöyle karara karşıyız.