

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-105[322-2015/VUK1-18967]-112191

08.08.2016

Konu : Yurt dışından tahsil edilemeyen alacağa karşılık ayrılıp ayrılmayacağı ve değersiz alacak olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden şirketinizin;

- Gürcistan'da bulunan ... firmasından ... Amerikan Doları alacaklı olduğu,

- Söz konusu firmaya ait tüm malvarlığına Gürcistan Batum Şehir Mahkemesinin ... tarihli ve ... sayılı kararıyla icra uygulanmasına karar verildiği,

- Aynı mahkemenin ... tarihli ve ... sayılı icra emrinin özel icracı tarafından ... tarihinde uygulamaya konulmasıyla, firmanın gayrimenkul mallarının özel icracı tarafından şirketiniz için haczedildiği,

- 12.06.2013 tarihinde de firmanın menkul mallarının haczedildiği,

- Gürcistan kamu sicilinin verdiği bilgiler sonucu firmanın malları üzerinde başka icracılar tarafından daha önceden haciz konulması nedeniyle şirketiniz lehine malların satışının gerçekleştirilemediği,

- Gürcistan icra mevzuatı kapsamında hacizlerde sıralama olduğu, sıralamadan dolayı başka icracıların malları satışa sunduğu,

- 12.12.2013 tarihinde gayrimenkul malların ipotekçi olan ... A.Ş. tarafından satın alındığı,

- 24.04.2014 tarihinde... A.Ş. 'nin Gürcistan İcra Kanununun 40/7 maddesi gereğince rehin konusu menkul malların haczinin kaldırılmasını istediği, 25.04.2014 tarihinde de özel icracının menkul mallar üzerindeki haczi kaldırdığı ve haczi kaldırılan menkul malların 28.07.2014 tarihindeki mezatta ... A.Ş. tarafından satın alındığı,

- Gürcistan icra mevzuatı kapsamında sıralamadan dolayı borçluya ait herhangi bir malın şirketiniz adına özel icracı tarafından satılmadığı ve şirketinize bir bedel ödenmediğine dair kazai hukuk belgesinin (resmi yazı) Gürcistan Özel İcrasından alındığı belirtilerek söz konusu alacağın şüpheli alacak veya değersiz alacak olarak kayıtlara alınıp alınmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşleri talep edilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3/B maddesinde, "*İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır...*

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun 322 nci maddesinde, kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacakların değersiz alacak olacağı, değersiz alacakların, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybedecekleri ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edileceği, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin de bu madde hükmüne giren değersiz alacaklarını gider kaydetmek suretiyle yok edecekleri hüküm altına alınmıştır.

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar değersiz alacak olarak nitelendirilmiştir. Görüldüğü gibi değersiz alacak; kaybedilmiş, tahsiline artık imkan kalmamış, değeri sıfıra inmiş bir alacaktır. Kanuni düzenlemeye göre alacağın tahsil imkanının kalmadığının, kazai bir hükümle veya kanaat verici bir vesika ile tevsik edilmesi icap etmektedir. Kazai bir hükümden anlaşılması gereken, alacağın tahsili için kanun yollarına başvurulmuş olması, icra takibinin

yapılmış bulunması, bu müracaatlar ve takipler sonunda, alacağın ödenmeyeceğine hakim tarafından hükmedilmiş olması; kanaat verici vesika teriminden ise ödemeyi imkansız hale getirmiş hal ve sebepler sonucu ortaya çıkmış belgeler anlaşılmalıdır. Alacağın tahsil güçlüğünün objektif ve inandırıcı belgelerle ortaya konması değersiz alacak uygulaması bakımından büyük önem taşımaktadır. Aksi takdirde alacakların tahsilinin mümkün olmadığını takdiri mükellefe bırakılmış olur. Böyle bir boşluk bırakmamak amacıyla kanun koyucu değersiz hale geldiği ileri sürülen alacağın ciddi olarak takip edildiğine ilişkin çabaların kazai bir hüküm veya kanaat verici bir vesika ile tevsikini öngörmüştür.

Vergi hukuku uygulaması bakımından kanaat verici vesikalara örnek olarak aşağıdaki belgeler sayılabilir.

- Borçlunun herhangi bir mal varlığı bırakmadan ölümü veya Medeni Kanununun 31 ve izleyen maddelerine göre mahkemelerce borçlu hakkında verilen gaiplik kararı ve mirasçılarının da mirası reddettiklerine dair sulh hukuk mahkemelerince verilmiş bulunan mirası red kararı,
- Borçlu aleyhine alacaklı tarafından açılan davayı borçlunun kazandığına dair mahkeme kararı,
- Mahkeme huzurunda alacaktan vazgeçildiğine ilişkin olarak düzenlenmiş belgeler,
- Alacaktan vazgeçildiğine dair konkordato anlaşması,
- Borçlunun dolandırıcılıktan mahkûm olması ve herhangi bir malvarlığı bulunmadığını belgeleyen resmi evrak,
- Borçlunun adresinin saptanamaması nedeniyle icra takibat dosyasının kaldırıldığını ve yasal süresi içerisinde yenileme talebinde de bulunulmadığını gösteren icra memurluğu yazısı,
- Gerek doğuşu gerekse vazgeçilmesi bakımından belli ve inandırıcı sebepleri olmak şartıyla alacaktan vazgeçildiğini gösteren anlaşmalar, (Alacaklının tek taraflı irade beyanı ile alınmasından vazgeçilen alacakların, değersiz alacak olarak zarar kaydı mümkün değildir.)

- Ticaret mahkemesince borçlu hakkında verilmiş ve ilgili masa tarafından tasfiyeye tabi tutulmuş bulunan iflas kararına ilişkin belgeler.

Mezkûr Kanunun 323 üncü maddesinde; " *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 dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük 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." hükmü yer almaktadır.

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 maddede 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.

Şüpheli alacak karşılığı ayrılmasında temel unsur, ortada bir alacağın söz konusu olması ve bu alacağın tahsilinin şüpheli hale gelmiş bulunmasıdır. Kanunun 323 üncü maddesinde bir ayırım yapılmaksızın ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla dava ve icra safhasında bulunan bütün alacaklar için karşılık ayrılabilceği hüküm altına alınmıştır.

Kanun hükmü, teminatlı alacaklarda bu karşılığı teminattan geri kalan miktarla sınırlamakta, alacağın ipotek, haciz, rehin, kefil vs. suretlerle teminata bağlanmış olması halinde, şüpheli alacak karşılığı ayrılmayacağını kabul etmiş bulunmaktadır.

Şüpheli alacak uygulamasında teminat sayılan haller arasında bulunan (alacaklının alacağının tahsili için icra daireleri aracılığıyla uygulanan) hacizler, alacağın tahsilinin kuvvetle muhtemel olduğunu ve alacağın teminatsız kalmadığının göstergesi olarak değerlendirilmekte olup, borçluların mal, hak veya alacaklarına haciz konulması suretiyle söz konusu alacağın haciz konulan kısmı teminatlı hale gelmektedir.

Diğer taraftan, teminat sayılan haller arasında bulunan hacizler, alacağın tahsilinin kuvvetle muhtemel olduğunun ve alacağın teminatsız kalmadığının göstergesi olarak değerlendirilmekte birlikte alacaklı şirketin önceki toplam haciz alacakları tutarının hacze konu gayrimenkullerin veya menkullerin değerinin üzerinde olması bir başka deyişle alacaklı şirketten önce sırada bulunanların alacaklarını tahsil ettikten sonra paraya dönüştürülecek borçlu mallarından alacaklı şirkete kalacak bir tutar kalmayacağını anlaşılmaması dolayısıyla söz konusu alacağın tahsil kabiliyetinin bulunmadığı durumlar için şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca, icra kapsamında yapılan teminat niteliğinde olan hacizlerin zorunlu sebeplerle kaldırılması durumunda ise alacağın tahsil kuvveti azalmış olup, alacağın tahsili yeniden şüpheli hale gelecektir. Teminat niteliğindeki hacizlerin kaldırılması durumunda ilk açılan icra dosyası halen geçerli olduğundan haczin kaldırıldığı tarih itibariyle söz konusu teminatlı iken teminatsız hale gelen alacak için şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılması mümkündür.

Öte yandan, özelge talep formunuzda kazai hukuk belgesi (resmi yazı) olarak belirtilen ve şirketiniz temsilcisine hitaben yazılan belgenin tercümesinin tetkikinde; söz konusu belgenin 'özel icracı' tarafından düzenlendiği, ... firmasının mezkûr yazıda belirtilen adreste bulunan menkul ve gayrimenkul mallarının icra takibatı sonucunda gerçekleşen mezatta öncelik hakkı olan ... A.Ş. lehinde realize edildiği, firmanız adına herhangi bir ödeme yapılmadığının belirtildiği, ancak anılan borçlu firmanın herhangi bir malvarlığının bulunmadığına ilişkin bir ifadenin yer almadığı görülmüştür.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde, özel icracı tarafından tanzim olunan belgenin bahse konu alacağınızın tahsiline imkan kalmadığına dair kanaat verici vesika olarak değerlendirilemeyeceğinden mezkur belgeye istinaden söz konusu alacağın değersiz alacak olarak hesaplarınıza intikal ettirilmesi ve zarar olarak kayıtlarınıza alınmasına imkan bulunmamaktadır.

Ancak, iş yaptığınız firmanın mukim olduğu ülkenin icra mevzuatı uyarınca icra takibatının yapılması nedeniyle bahse konu alacaklarınızın Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesi kapsamında şüpheli alacak olarak dikkate alınması gerekmektedir. Bu itibarla, söz konusu haciz kapsamındaki alacağınız için haczin kaldırıldığı hesap döneminde karşılık ayrılması mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.