

İFLASIN ERTELENMESİ MÜESSESESİNİN GENEL HUKUKİ ESASLARI VE VERGİ HUKUKU YÖNÜNDEN ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI UYGULAMASINA ETKİSİ

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 02.02.2009

I. İflasın Ertelenmesi ve Alacaklılar Yönünden Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılması Üzerinde Etkisi:

A. Genel Olarak:

Yakın döneme kadar geçerli olan; borçlarını ödemede acze düşenlerin, düştüğü aciz halinden kendisinin sorumlu olması ve bedeline katlanması anlayışının sonucu olarak, borçlunun iflasını istemek suretiyle, borçluya ait ekonomik değer taşıyan malvarlığının tasfiyesi yoluyla alacaklıların alacağına kavuşması alışlagelmiş uygulamalar olarak karşılanmıştır.

Ancak zaman içinde, dönemsel ekonomik krizlerin ortaya çıkma sıklığının artması, ekonominin yüksek enflasyon baskısı altında kalması, döviz kurlarında aşırı ve ani dalgalanmalar nedeniyle birçok işletmenin faaliyetini durdurması ya da kapanıyor olmasının etkilerinin sadece bu işletmeler ile sınırlı olmadığı anlaşılmaya başlanmıştır.

Faaliyetini durduran ya da kapanan işletmeler dolaylı da olsa, vergi kayıpları, üretim düşmesi, işsizliğin artması, tedarikçi ya da müşterileri de kendisi ile birlikte zincirleme şekilde finansal sıkıntıya sokuyor olma gibi etkilerle devlete ve ulusal ekonomiye zarar vermeye başlamıştır. Bu nedenle günümüzde en uç liberal anlayışa sahip ülkelerin dahi, devlet eliyle doğrudan finans sağlama, şirket ve bankalara ortak olma gibi yollara başvurmaya başladığı ortadadır.

“İflasın ertelenmesi” ya da “iflas ertelemesi” kurumu, aslında yurtdışında çok daha önce kabul görmeye başlamış *“borçlu iflasa gitmeden önce borçları ödemek gayretinde ise iflas engellenmelidir”* ve devamında da alacaklılar yönünden *“iflas halinde elde edebilecekleri haklarından daha fazlasını elde etmelerine ya da en azından daha da kötüleşmemelerine”* olanak sağlama anlayışının¹ 4949 sayılı Kanun ile 2003 yılında hukukumuzda dâhil edilmesi ile ortaya çıkmıştır.²

Çalışmamızın konusunu, iflas ertelemesi uygulaması yapılmış bir şirketten alacaklı konumunda bulunan vergi mükelleflerinin bu alacaklarının vergi hukuku açısından şüpheli alacak olarak kabul edilip edilmeyeceği oluşturmaktadır. Ancak, bu kurumun vergi hukuku bakımından değerlendirilebilmesi için öncelikle *“iflasın ertelenmesi”* kurumunun bizzat kendisinin hukuki durumunun ortaya konması gerekli olmaktadır. Dolayısıyla iflas süreci her

¹ Şakir BALCI (Avukat), *“İflasın Ertelenmesi-Usul ve Esaslar”*, Güncel Yayınevi, İzmir 2005, Sayfa:239

² 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 179. maddesinde değişiklik yapan 4949 sayılı Kanun, 30.07.2003 tarih ve 25184 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak bu tarihte yürürlüğe girmiştir.

tacir için söz konusu olabilirse de çalışmamızı öncelikle limited ve anonim şirketler ile sınırlı tutmakta yarar bulunmaktadır.

Diğer taraftan bir sonuç olarak iflas;

- Alacaklılar tarafından yapılan takipler,
- Tasfiye aşamasında tasfiye memuru beyanı (ve mahkemece tespiti),
- Şirketin borca batık olduğunun, idare ve temsil ile yetkili ve görevli olanların beyanı (ve mahkemece tespiti),
- Sermaye Piyasası Kanunu çerçevesinde bazı durumlarda Sermaye Piyasası Kurulu başvurusu,

ile ortaya çıkabilmektedir.

Yine çalışmanın özünden ayrılmamak anlamında konuyu şirketlerin borçlarının aktifinden fazla olduğunun idare ve temsil ile vazifelendirilmiş kimseler tarafından beyan ve mahkemece tespit edilmesi ile sınırlamakta yarar bulunmaktadır.

Başlangıçta da belirttiğimiz üzere konuya ilişkin temel düzenleme İİK.nun “*Sermaye şirketleri ile kooperatiflerin iflası*” başlığını taşıyan 179. maddesi olup, madde metni aşağıdaki gibidir:

“Sermaye şirketleri ile kooperatiflerin borçlarının aktifinden fazla olduğu idare ve temsil ile vazifelendirilmiş kimseler veya şirket ya da kooperatif tasfiye halinde ise tasfiye memurları veya bir alacaklı tarafından beyan ve mahkemece tespit edilirse, önceden takibe hacet kalmaksızın bunların iflasına karar verilir. Şu kadar ki, idare ve temsil ile vazifelendirilmiş kimseler ya da alacaklılardan biri, şirket veya kooperatifin mali durumunun iyileştirilmesinin mümkün olduğuna dair bir iyileştirme projesini mahkemeye sunarak iflasın ertelenmesini isteyebilir. Mahkeme projeyi ciddi ve inandırıcı bulursa, iflasın ertelenmesine karar verir. İyileştirme projesinin ciddi ve inandırıcı olduğunu gösteren bilgi ve belgelerin de mahkemeye sunulması zorunludur.

Mahkeme, gerekli görürse idare ve temsille vazifelendirilmiş kimseleri ve alacaklıları dinleyebilir. İflasın ertelenmesi talepleri öncelikle ve ivedilikle sonuçlandırılır.”

Madde hükmünün 1. fıkrasının ilk cümlesi “...önceden takibe hacet kalmaksızın bunların iflasına karar verilir.” şeklinde bitip, ikinci cümle ise “Şu kadar ki...” şeklinde başlamaktadır. Hükmün bu hali, iflasın ertelenmesi kurumunun esasen iflas şartlarının var olduğu bir durumu gösterdiğini ifade etmektedir. Bu durumun tespitinin önemi çalışmanın devamında ortaya çıkacaktır.

Türk Ticaret Kanununun 336. maddesinde kural olarak Yönetim Kurulu Üyelerinin (TTK 556. maddesi gereğince Limited şirketlerde müdürlerin) şirket adına yapmış oldukları sözleşme ve işlemlerden dolayı şahsen sorumlu olmayacakları belirtilmiştir.

Ancak maddenin devamında bu kuralın beş istisnasını maddenin devamında açıklamıştır. 5. bentte Şirket yönetimi gerek Kanunun gerekse ana sözleşme ile kendilerine yüklediği sair görevleri kasten veya ihmal neticesi olarak yapılmaması halinde şirkete, münferit pay sahiplerine ve şirket alacaklılarına karşı müteselsilen sorumlu olacaklardır.

Türk Ticaret Kanununun 324. maddesi çerçevesinde şirketin mali durumunun bozulması halinde şirket yönetimine durumu şirket genel kuruluna (veya ortaklar kuruluna) bildirmesi ve aktiflerin satış fiyatı üzerinden bir ara bilançosu çıkarması görevi yüklenmektedir.

2004 sayılı İcra İflas Kanununun 333/A maddesinde ise Ticaret şirketlerinde hukuken veya fiilen yönetim yetkisine sahip olanların alacaklıları zarara uğratmak kastıyla ticari işletmenin borçlarını kısmen veya tamamen ödemeyerek alacaklıları zarara soktukları ve 345/A maddesine göre kasten veya ihmal ile 179 uncu maddeye göre şirketin mevcudunun borçlarını karşılamadığını bildirerek şirketin iflasını istemedikleri takdirde cezai sorumlulukları düzenlenmiştir.³

Şirketin mali durumunun bozulması durumunda şirket yönetiminin TTK 324. madde gereğince gerekli işlemlerin tesis edilmemiş olması halinde şirket yönetimi TTK 336. madde kapsamında şirketin alacaklılarına karşı şirket ile birlikte müteselsilen sorumlu olacakları gibi İİK 333/A ve 345/A maddeleri gereğince de cezai sorumluluk da taşıyacaktır.⁴

Türk Ticaret Kanununun 434. maddesinin 3. bendinde şirketin 324. madde gereğince sermayesinin üçte ikisinin kaybı iflas sebepleri arasında sayılmıştır. 324. maddede şirketin aktifleri şirket alacaklılarının alacaklarını karşılamaya yetmediği takdirde Mahkemece şirketin iflasına hükmedileceği belirtilirken, idare meclisinin veya şirket alacaklılarından birinin talebi üzerine iflasın ertelenmesine de karar verilebileceği belirtilmiştir.

Ancak 324. maddede düzenlenen iflasın ertelenmesi müessesesi için yeterli düzenleme olmaması, ertelenmenin işlemlerinde uygulanacak yöntemin nasıl olacağı, başlamış ve başlayacak icra takiplerinin durumunun ne olacağı konusundaki belirsizlikler nedeniyle 4949 sayılı kanun ile İcra iflas kanundaki değişikliğe kadar iflas ertelenmesi kararı kaynak İsviçre hukukundaki uygulamalar dikkate alınarak doktrinsel boyutta kalmıştır. Yapılan değişikliğin nasıl uygulanacağı konusunda ise henüz bir yönetmelik yayımlanmadığından uygulama yasal zeminde yargı içtihatları ile şekillenmeye başlamıştır.⁵

İİK.nun yukarıda yer verilen 179. madde hükmünde yer alan “*Şu kadar ki, idare ve temsil ile vazifelendirilmiş kimseler ya da alacaklılardan biri*” ifadesi ile iflasın ertelenmesi talebinin sadece şirketi idare ve temsil ile vazifelendirilmiş kimseler veya şirket alacaklıları tarafından yapılacağı belirtilmiştir.

Diğer taraftan, şartların oluşması durumunda iflasın ertelenmesi talebi yapılmasının bir hak mı yoksa bir zorunluluk mu olduğu özellikle şirketi idare ve temsil ile vazifelendirilmiş kimselere sorumluluk yükleyebilmek açısından önem arz etmektedir. Teoride konuya ilişkin bir fikir birliği bulunmayıp, görüşümüze göre şirketin durumunun düzeltilebilme imkânı varken idare meclisince şirketin bu haktan yararlandırılmamasının özen borcuna aykırı bir davranış olarak değerlendirilebilir.

³ Yargıtay 17. Hukuk Dairesi'nin 27.12.2002 tarih ve E:2002/12170 K:2002/12781 sayılı kararına göre “*Borçlu şirketi idare ve temsil ile görevlendirilmemiş kişiler hakkında sermaye şirketinin iflasını istememek suçundan dolayı yazılı biçimde mahkûmiyete karar verilmesi, uygun değildir.*”

⁴ Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 04.03.2003 tarih ve E:2003/7-22 K:2003/11 sayılı kararında, “*Şirketin iflasını istememek suçu İİK.nun 345/A maddesinde düzenlenmiş olup, maddede yazılı cezanın üst sınırına göre TCK.nun 102/s maddesi uyarınca iki yıllık asli dava zamanaşımı süresine tabidir. Aynı Kanununun 104/2. maddesinde ise zamanaşımını kesici işlemlerin 102. maddede belirtilen asli zamanaşımı süresini yarıdan fazla uzatamayacağı belirtilmiştir.*” denilmektedir.

⁵ Dr. Memduh ASLAN (Avukat / SMMM) & F. Eda BAYSAL (Avukat), “*İflasın Ertelenmesi Kararının Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılmasına Etkisi*”, Mali Pusula, Nisan 2005, Sayı: 4

Kanun hükmüne göre, şirketin idare ve temsili ile vazifelendirilmiş kimselerin ancak “...*şirket veya kooperatifin mali durumunun iyileştirilmesinin mümkün olduğuna dair bir iyileştirme projesini mahkemeye sunarak iflasın ertelenmesini...*” isteyebilecekleri dikkate alındığında ileride yaşanabilecek ihtilafların önüne geçilmesi bakımından şirket yönetiminde erteleme şartlarının oluşmadığı yönündeki bir düşünce olsa bunun en azından ispat vasıtası olarak kullanılmak üzere iflas ertelenmesi talebinde bulunulması, bu kişilerin sorumlu tutulmasını önleme açısından pratik bir çözüm olarak görünmektedir.⁶

B. İflasın Ertelenmesi İçin Varlığı Gerekli Olan Koşullar:

İflasın Ertelenmesi kararı verilebilmesi için ilk koşul, şirketi idare ve temsil ile vazifelendirilmiş kimseler⁷ veya şirket alacaklılarından birisi tarafından, yetkili Ticaret Mahkemesine, şirketin borca batık halde bulunduğu bildirilmiş olmasıdır.

İİK.nun 179. maddesinde yer alan hükmün “...*borçlarının aktifinden fazla olduğu idare ve temsil ile vazifelendirilmiş kimseler veya şirket ya da kooperatif tasfiye halinde ise tasfiye memurları veya bir alacaklı tarafından beyan ve mahkemece tespit edilirse, önceden takibe hacet kalmaksızın bunların iflasına karar verilir.*” şeklindeki kısmından hareketle borca bataklık bildirimiminin şirketi idare ve temsil ile vazifeli kimseler ile şirket tasfiye halinde ise tasfiye memurlarına bir görev olarak yüklediği ortaya çıkmaktadır.

Ancak aynı madde hükmünün devamında yer alan “...*Şu kadar ki, idare ve temsil ile vazifelendirilmiş kimseler ya da alacaklılardan biri, şirket veya kooperatifin mali durumunun iyileştirilmesinin mümkün olduğuna dair bir iyileştirme projesini mahkemeye sunarak iflasın ertelenmesini isteyebilir.*” ifadesinden hareketle tasfiye memurlarının iflasın ertelenmesini talep edemeyeceği sonucuna ulaşılmaktadır.

Yine gerek İİK.nun 179 ve TTK 324. maddesi birlikte ele alındığında Mahkemece iflasın ertelenmesine karar verilebilmesi için alacaklı veya şirket idaresinin talebi aranmaktadır. Talebin bulunmaması halinde Mahkemece verilecek karar iflas yönünde olacaktır.⁸ Diğer bir anlatımla Mahkemece re’sen iflasın ertelenmesine karar verilemez. Bu talebin şirket yönetimince veya şirket alacaklıların birisi tarafından yapılması gerekmektedir.⁹

Ancak alacaklıların iflasın ertelenmesi yönünde talepte bulunabilecek olmaları hukuken mümkün olmakla birlikte iflasın ertelenmesi ile bir (bir) yıl daha (bu süre dört yıla kadar uzayabilir) alacağına kavuşamayacak olması nedeniyle bu pratikte mümkün görünmemektedir. Zira alacaklının iyileştirme projesi yapması pratikte mümkün gözükmemektedir.

⁶ Aynı yönde görüşler için Bkz. Dr. Memduh ASLAN (Avukat / SMMM) & F. Eda BAYSAL (Avukat)), “*İflasın Ertelenmesi Kararının Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılmasına Etkisi*”, Mali Pusula, Nisan 2005, Sayı: 4

⁷ Şirketi idare ve temsil ile vazifelendirilmiş kimseler, TTK.nun 324/II ve anonim şirketlerde şirketin temsilini öngören özel hüküm uyarınca yönetim kurulu olarak anlaşılmalıdır. Yönetim kurulu’nun bu yönde alacağı kararda TTK.nun 301 ve 317. maddesi uyarınca oy çokluğu aranacaktır. Limited şirketlerde ise bu talep için yetki TTK.nun 512/1 ve 540/1. maddeleri uyarınca müdür veya müdürlerdedir.

⁸ Yargıtay 19. Hukuk Dairesi’nin 16.12.2004 tarih ve E:2004/11113 K:2004/12672 sayılı kararında “...*iflasın ertelenmesi talebinin içinde mahkemeye yapılacak zorunlu bildirim bulunduğundan erteleme talebinden feragat edilse bile şirket borca batık durumda ise iflasına karar verilmelidir.*”denilmektedir.

⁹ Yargıtay 12. Hukuk Dairesi’nin 26.10.1983 tarih ve E:1983/9860 K:1983/8045 sayılı kararı “*Şirket ortaklarından birisinin vekilince yetkisi olmadığı halde müracaatı ile iflas kararı verilemez*” şeklindedir. Ayrıca Yargıtay 11. Hukuk Dairesi’nin 21.10.1991 tarih ve E:1991/3910 K:1991/5543 sayılı kararı da bu yöndedir.

TTK.nun 324. maddesinde şirketin aciz halinde bulunduğu şüphesini uyandıran emareler mevcut olduğunda idare meclisi aktiflerinin satış fiyatları esas olmak üzere bir ara bilançosu tanzim edeceği belirtilmektedir.¹⁰

Şirketin borca batık olup olmadığının tespiti düzenlenecek bu bilanço üzerinden yapılacaktır.¹¹ Şirketin ara bilançoya göre borca batık olmadığı halde iflas ertelenmesi yönünde talepte bulunması halinde, mahkemece iflas ertelenmesine karar verilmeyeceği, talebin reddedileceği açıktır.

İflas ertelenmesine karar verilebilmesi, şirketin iflas halinden kurtulabilmesi için gerekli koşulların bulunduğu veya bulunacağı açıklıkla ortaya konulması halinde mümkündür. Bu durum ise şirket tarafından İİK 179ncu madde çerçevesinde iyileştirme projesi ile ortaya konulabilecektir.¹²

Şirket yapacağı ticari işler ile, alacağı kredi ile, yapacağı yeni bağlantılar ile ve diğer yollar ile üretimine veya ticaretine devam edip borçların tasfiye edilebileceğini ortaya koyacaktır. Projede şirketin borçları, bunların vadesi, yapılacak proje ile elde edilecek gelirler ve bu gelirler ile borçların nasıl tasfiye edileceğine yer verilmeli ve bunlar ek deliller inandırıcı olmak üzere desteklenmelidir.¹³ Zira Mahkemeye sunulan projenin yapılacak bilirkişi incelemesi neticesinde inandırıcı ve uygulanabilir olup olmadığı değerlendirilerek karara esas alınacaktır.¹⁴

Borca batık bir şirket için iflas ertelenmesi kararı alınması, alacaklıların alacaklarının belirli bir kısmını temin edemeyeceği riskini de beraberinde getirmektedir. Bu nedenle şirket

¹⁰ Yargıtay 19. Hukuk Dairesi'nin 02.05.1995 tarih ve E:1995/3261 K:1995/3988 sayılı kararı, "Yıllık bilanço şirket aktifinin şirket borçlarına yetip yetmediğinin tespiti için elverişli bir bilanço değildir. Oysa anonim şirketin borca batıklık sebebiyle iflasına karar verilebilmesi için araştırılması gereken husus, şirketin aktiflerinin şirket alacaklılarının alacaklarını karşılamaya yetip yetmediği, şirketin borçlarının, mevcut alacaklarından fazla olup olmadığıdır. Bu hususun tespiti ise ancak aktiflerin satış değeri üzerinden düzenlenecek olan ve şirketin gerçek malvarlığı hakkında bilgi vermeyi amaçlayan bir malvarlığını tesbit bilançosu ile mümkündür." şeklindedir.

¹¹ Yargıtay 19.Hukuk Dairesi'nin 28.01.1999 tarih ve E:1998/7440 K:1999/232 sayılı kararına göre "İflasını isteyen anonim şirketin ibraz ettiği bilanço borca batıklık yönünden yeterli kabul edilemez. Bu durumda borca batıklık iddiasının yerinde olup olmadığı konusunda uzman bilirkişi kurulundan rapor alınması gerekir." Yargıtay 19. Hukuk Dairesi'nin 14.12.2001 tarih ve E:2001/6232 K:2001/8385 sayılı kararı da aynı yöndedir.

¹² Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 21.12.1998 tarih ve E:1998/7776 K:1998/9122 sayılı kararında "Şirket ortaklar kurulunun kararı ile ara bilançoda aktiflerin satış bedelinin şirket sermayesinin 2/3'ünü karşılıksız bıraktığı, şirketin fabrikasının çalışması durumunda ıslahının mümkün olabileceği ve iflasın ertelenmesi için mahkemeye başvurulmasına karar verildiği anlaşılmaktadır. O halde mahkemece, davacı şirketin isteminin TTK.nun 324. maddesi hükmü göz önünde tutularak değerlendirilmesi, şirket muhasebesi konusunda uzman bilirkişi kurulu aracılığıyla inceleme yaptırılarak şirket aktiflerinin gerçek değerlerinin ve piyasa borçlarının tesbiti ile iflasın ertelenmesi koşullarının oluşup oluşmadığının saptanarak sonucuna göre karar vermek gerekir." denilmektedir.

¹³ Yargıtay 19.Hukuk Dairesi'nin 11.10.2001 tarih ve E:2001/5720 K:2001/6395 sayılı kararında, "Borca batık olduğunu ileri sürerek iflasın ertelenmesini isteyen şirketin, borca batık olup olmadığı tespit edilmeli, borca batıklığının tespiti halinde ise, ıslahın mümkün olup olmadığı, erteleme ile mali bünyesini düzelterip düzeltemeyeceği yaptırılacak bilirkişi incelemesi ile saptanmalı, sonucuna göre iflasın ertelenmesi konusunda bir karar verilmelidir." denilmektedir.

¹⁴ Yargıtay 19. Hukuk Dairesi'nin 25.05.2000 tarih ve E:2000/2197 K:2000/3957 sayılı kararına göre "Borca batık olduğu bilirkişi incelemesi sonucu saptanan ve ıslahının mümkün olmadığı anlaşılan şirketin iflasının ertelenmesi istenemeyeceğinden, iflas koşulları gerçekleşen şirketin iflasına karar verilmesinde bir isabetsizlik yoktur." denilmektedir.

alacaklıların haklarının iflas durumunda daha da kötü durumuna düşürülmemesi gerekir.¹⁵ Eğer erteleme ile iflas halinden daha kötü bir durum ortaya çıkabilecek ise iflas erteleme talebi reddedilecek, buna rağmen reddedilmemişse şirket alacaklıları kararı temyiz edebileceklerdir.¹⁶ Alacaklılar durumlarını değerlendirirken, şirketin aktifinde bulunan kıymetlerin icra yolu ile satışı ile normal koşullar altında satılması arasında ciddi fark bulunduğunu dikkate almak durumundadırlar.

C. İflasın Ertelenmesi Kararının Alacaklılara Etkileri:

İİK.nun 179/B. maddesinde, erteleme kararının etkileri *“İflasın ertelenmesine karar verilen borçlu aleyhine 6183 sayılı Kanuna göre yapılan takipler de dahil olmak üzere hiçbir takip yapılamaz ve evvelce başlamış takipler durur; bir takip muamelesi ile kesilebilen zamanaşımı ve hak düşüren müddetler işlemez.”* hükmü ile düzenlenmiştir.¹⁷ Kısacası bu müessese ile alacaklıların hakları belirli bir süre askıya alınmaktadır.

Maddenin ikinci fıkrasında ise *“Erteleme sırasında taşınır, taşınmaz veya ticari işletme rehniyle temin edilmiş alacaklar nedeniyle rehnin paraya çevrilmesi yoluyla takip başlatılabilir veya başlamış olan takiplere devam edilebilir; ancak bu takip nedeniyle muhafaza tedbirleri alınamaz ve rehinli malın satışı gerçekleştirilemez. Bu durumda erteleme süresince işleyecek olup mevcut rehinle karşılanamayacak faizler teminatlandırılmak zorundadır.”* hükmü yer almaktadır.

Belirtilen hükümde rehinli alacaklar için diğer alacaklardan farklı olarak bir tedbir öngörülmüş ve rehnin paraya çevirme işlemlerine başlanabileceği veya devam edebileceği belirtilmiştir. Ancak başlanılan ya da devam eden işlemin sonunda (ertelemenin özüne uygun olmak açısından) paraya çevirme olanağı bulunmadığından bu hükmün pratik bir yönü bulunmamaktadır.¹⁸

Rehinli alacakların vergi hukukunu ilgilendiren kısmı ise rehinli alacakların, iflas ertelenmesi müessesesi ile ilişkilendirilmeksizin teminatlı alacaklar olarak değerlendirilmesi suretiyle şüpheli alacak karşılığı ayrılmasında sorun yaratma olasılığıdır.

Görüşümüze göre her ne kadar teminatlandırma bakımından rehnolunan şeyin rehinli alacağı karşılayıp karşılayamayacağı, bu işlemlere başlanılmadan net olarak tespit edilemiyor olsa ve erteleme kararından sonra rehnin paraya çevrilmesi işlemine devam edilmesiyle rehinli alacak için faiz işlemeye devam ettiğinden rehinle karşılanmayacak faiz için teminat

¹⁵ Yargıtay 19. Hukuk Dairesi'nin 30.12.2004 tarih ve E:2004/4633 K:2004/13435 sayılı kararı *“İflasın ertelenmesi kurumu, erteleme talebinde bulunan şirketin menfaatini göz önüne alarak düzenlenmiş ise de, alacaklıların menfaatleri kuşkusuz korunmalıdır.”* yolundadır.

¹⁶ Yargıtay 11.Hukuk Dairesi'nin 01.10.1979 tarih ve E:1979/4108 K:1979/4306 sayılı kararına göre *“Ticaret Kanunu hükümlerine göre verilen ‘iflasın ertelenmesi’ kararı, şirket alacaklılarınınca temyiz edilebilir. İhtiyati tedbir kararına itiraz üzerine verilen kararlar ise nihai kararlardan değildir ve bu tür kararların temyiz kabiliyeti yoktur.”*

¹⁷ Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin 28.05.2004 tarih ve E:2004/8556 K:2004/13661 sayılı kararı *“...08.10.2003 tarihinde iflasın ertelenmesi kararından sonra alacaklının 13.11.2003 tarihinde takip yapmasına yasal imkân bulunmadığından, bu takibin iptaline karar vermek gerekirken, durdurulmasına karar verilmesi isabetsizdir.”* denilmektedir.

¹⁸ Yargıtay 19. Hukuk Dairesi'nin 08.07.2004 tarih ve E:2004/3011 K:2004/8154 sayılı kararında *“İflasın ertelenmesi sırasında taşınır taşınmaz veya ticari işletme rehniyle temin edilmiş alacaklar nedeniyle rehnin paraya çevrilmesi yoluyla takip başlatılabilir. Anca bu takip nedeniyle muhafaza tedbirleri alınamaz ve rehinli malın satışı gerçekleştirilemez. Mahkemece yasa hükmüne rağmen rehinli takiplerin durdurulmasına karar verilmesi usul ve yasaya aykırıdır.”* denilmektedir.

bulunmuyor olsa da rehinli alacaklarda şüpheli alacak karşılığı ayrılması hukuken mümkün bulunmamaktadır.

D. İflasın Ertelenmesi Müessesesinden Yararlanan Şirketten Olan Alacaklar İçin Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılması:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 323. maddesinde Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

1. Dava veya icra safhasında bulunan alacakların

2. 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 açıkça hükme bağlanmıştır.

Şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi için alacağın ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olma ön şartının varlığı halinde şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesinin diğer şartlarından birisi olan alacağın dava veya icra safhasında bulunması şartının varlığı aranacaktır.

Bu şartın varlığı esas itibarıyla alacağın şüpheli hale geldiğinin tevsiki için gereklidir. Zira alacaklı tarafından usulüne uygun talep edilmemiş veya alacaklının yasal yolları kullanarak alacağını alabilecek iken bu başvuruyu yapmamış olmasını alacaklının alacağından henüz şüphe etmediği şeklinde de yorumlanabilir.

Ancak bazı durumlar vardır ki alacak şüpheli hale gelmiş olmasına, borçlu tarafından borç miktarı kabul edilmesine rağmen icra takibi yapılmaz ya da takibe devam olunamaz. Bu duruma örnek olarak borçlunun iflas hali gösterilebilir.

Borçlunun iflas etmesi halinde alacaklının iflas masasına alacağını yazdırmış olması hali uygulamada karşılık ayırmak için yeterli görülmüştür. İşte iflas halinde alacaklı tarafından Kanun metninde yer alan *“alacağın dava ve icra takibi safhasında bulunması”* şartı, iflasta borçlu hakkında iflas davası neticesinde karar verilmiş olması durumu ile açıklanabilmektedir.

Türk Hukuk uygulamalarına yeni girmiş bir kavram olan *“iflasın ertelenmesi”* kararı verilmesi halinde ise şüpheli alacak karşılığı ayrılıp ayrılmayacağı ya da ayrılması için nasıl bir şekli şart aranacağı hususu henüz net olarak ortaya konulmuş bir konu değildir.

Yukarıda yer verildiği üzere İİK.nun 179. maddesi hükmü, şirketi idare ve temsil ile vazifelendirilmiş kimselerin şirketin borca batık hale geldiğini beyan etmeleri ve bu durumun mahkemece tespiti halinde doğrudan iflasa hükmolunacağı düzenlenmiştir.¹⁹ Aynı bölümde açıkladığımız üzere ancak bu durumda talep varsa iflasın ertelenmesi yoluna gidilecektir. Mahkemenin iflasın ertelenmesine karar vermiş olması, iflas şartlarının var olduğunun da tespiti anlamına gelmektedir.

Yine İİK.nun 179/B-son maddesinde yer alan *“iflasın ertelenmesi talebinin reddi ya da erteleme süresi sonunda iyileşmenin mümkün olmadığına tespiti üzerine mahkeme, şirketin veya kooperatifin iflasına karar verir. Ertelene süresi dolmamakla birlikte, mahkeme kaydının verdiği rapordan şirketin veya kooperatifin mali durumunun iyileştirilmesinin*

¹⁹ Oğuz ATALAY, “İflasın Ertelenmesi”, Bankacılar Dergisi, Sayı: 47, 2003, Sayfa: 94

mümkün olmadığı kanaatine varırsa, erteleme kararını kaldırarak şirketin veya kooperatifin iflasına karar verebilir” hükmü de bu yöndedir.

Aynı maddede yer alan *“Erteleme kararı üzerine borçlu aleyhine 6183 sayılı Kanuna göre yapılan takipler de dahil olmak üzere hiçbir takip yapılamaz ve evvelce başlamış takipler durur; bir takip muamelesi ile kesilebilen zamanaşımı ve hak düşüren müddetler işlemez”* hükmü zaten daha önce şüpheli hale gelen alacak için, davaya veya takibe devam olunması imkanını hukuken ve fiilen ortadan kalkmaktadır.

Bu durumda şirket zaten teknik olarak iflas halinde, yani borca batık olduğuna, bir başka ifade ile şirketin bütün borçlarını ödeyebilecek mal varlığının bulunmaması ve alacaklının alacağını alabilmesin zora düşmüş olması, ayrıca ve ek olarak alacaklının, aynen iflasta olduğu gibi borçlu hakkında herhangi bir icra takibi yapmasının da hukuken mümkün bulunmaması karşısında görüşümüz diğer şartlar mevcut ise iflas erteleme müessesesinden yararlanan şirketten olan alacaklar için karşılık ayrılabilmesi yolundadır.

Alacaklının alacak davası açma hakkı olmasına karşın alacağın ihtilafsız olması halinde de bu yola başvurma bir anlamı da bulunmaması, iflasına karar verilmiş bir şirketten olan alacaklar için alacağın iflas masasına yazdırılmış olması şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi için yeterli görülmeyle birlikte, iflasın ertelenmesinde iflas masasının olmayışı (hala borçlunun mal varlığını şirket hukuki bünyesinde muhafaza etmeye devam ediyor olması, bunun yerine iflas halindeki iflas idaresi yerine ise erteleme kararı veren mahkemece sadece bir denetim kayyımının atanmış olması nedeniyle) alacağın masaya kaydettirile şansı da bulunmaması görüşümüzü destekleyen hukuki unsurlardır.

Her ne kadar iflasının ertelenmesi yönünde borçlu şirket tarafından açılan davada alacaklılar doğrudan taraf olmasa da dava sonucunda verilecek karar alacaklıların alacağını icra yolu ile almasına geçici bir süre ile de olsa engel olduğundan VUK.nun 323. maddesi kapsamında alacağın dava aşamasında olduğunun kabulü gerekmektedir.

Bir başka ifade ile, VUK.nun323. maddesinde yer alan *“... Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar ...”* ifadesi sadece alacaklı tarafından ve ilgili alacak için açılmış bulunan davalar olarak anlaşılmalıdır. İlgili kanun maddesinin hiçbir yerinde söz konusu davanın alacaklı tarafından ya da sadece ilgili alacak için açılmış olması gerektiğinden bahsedilmemektedir. Eğer, söz konusu alacak herhangi bir davaya konu olmuşsa ve bu dava sonucunda verilen karar söz konusu alacağın alacaklı tarafından tahsilini ve takibini belli bir süre için olsa dahi engellemiş ise, alacak şüpheli hale gelmiştir ve karşılık ayrılması imkan dahilindedir. Söz konusu davanın borçlu tarafından açılmış olması veya alacaklının bu davaya taraf olup olmaması sonucu değiştirmemelidir.²⁰

Kanunun düzenlemedeki amacı alacağın şüpheli hale geldiğinin ispatı olduğuna göre alacaklının yasal haklarını sınırlayarak alacağının temini için başvuracağı icra takibini engelleyen durumun da şartın yerine getirildiğinin tespiti bakımından yeterli görülmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan iflas erteleme kararları, açılmış bulunan iflas davaları devam ederken verilmektedir. TTK. hükümleri doğrultusunda borca batık olduğu ve büyük bir ihtimalle söz

²⁰ Aynı yönde görüşler için Bkz. Onur ELELE (Hesap Uzmanı), *“Borçlu Kişi Hakkında İflas Erteleme Kararı Alınması Halinde Alacaklı Tarafından Şüpheli Alacak Karşılığı”*, Vergi Dünyası, Şubat 2009, Sayı: 330

konusu borçları ödeyemeyeceği öngörülen bir şirket hakkında açılan iflas davası, ilgili şirketlerin borçlarını ödeme kabiliyetini yitirdiğinin en büyük delilidir. Hatta ilgili şirketin borçlarını ödeyemeyeceği yargısını doğrudan ilgili TTK hükümleri öngörmektedir. Ortada borçların ödenemeyeceğine dair bir öngörü olmasa zaten iflas davası açılmasına gerek bulunmamaktadır.

Bir başka açıdan ise dava veya icra safhasında bulunan alacaklar en azından tahsil ihtimali bulunan alacaklardır. İflas ertelenmesine konu olmuş alacaklar ise 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 tanıması kabul etmek hukuki zeminden yoksun bir düşünce olacaktır.²¹

Bu açıklamalar çerçevesinde, iflasın ertelenmesi kararının verilmesi ile iflasa ilişkin şartların varlığının tamamen ortadan kalktığından söz edilemeyecektir. Bu durumda İcra ve iflas Kanunu uyarınca borçlunun takibi engellendiğinden şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün olacaktır. Gelir İdaresi başkanlığı 11.04.2006 gün ve 26632 sayılı Özelgesinde bu yönde görüş vermiştir.²²

Yine İdare bir başka Özelgede, “...Diğer taraftan, iflasın ertelenmesi, şirketi idare ve temsille görevlendirilmiş olanlar ya da alacaklılar tarafından iyileştirme projesinin hazırlanıp mahkemeye ibrazı ve mahkemenin de bu projeyi inandırıcı bulması halinde söz konusu olup bu kararın verilmesi firmadan alacağı olanların alacaklarını tahsil etme imkanını ortadan kaldırmaktadır. İcra ve İflas Kanunu uyarınca iflasın ertelenmesi uygulamasında icra takipleri engellenmektedir. Erteleme kararı dava aşsın açmasını tüm alacaklılar bakımından sonuç doğurduğundan diğer alacaklıların dava açmalarına ve icra takibi yapmalarına gerek bulunmamaktadır.” gerekçesi ile “...iflasın ertelenmesi kararını verilmesi ve iflasa ilişkin şartların varlığının tamamen ortadan kalktığından söz edilemeyeceği gibi İcra ve İflas Kanunu uyarınca borçlunun takibi engellendiğinden şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmaktadır.” şeklinde görüş açıklamıştır.²³

Ancak neredeyse her olayda alışlageldiği üzere aynı konuda farklı görüş verdiği de göz ardı edilmemelidir. Konumuzla ilgili de benzer bir durum söz konusu olup, yukarıda aktarılmış iki ayrı Özelgeden farklı olarak başka bir Özelgede ise, “Bir alacağın dava safhasında olduğunun kabulü için, mahkemece davaya başlanılmış olması ve alacaklının da davayı ciddiyetle takip etmesi gerekir. Diğer taraftan, bir alacağın icra safhasında sayılabilmesi için de, alacaklının başvurusu üzerine İcra Müdürlüğüne “ödeme” emrinin gönderilmiş ve bunun da borçlu tarafından tebellüğ edilmiş olması gerekir. Borçlu tarafından tebellüğ edilemeyen bir ödeme emrine istinaden, alacağın icra safhasında olduğunu kabul etmek mümkün değildir.” gerekçesiyle “Bu itibarla ... iflas erteleme kararı sonucunda şüpheli alacak karşılığı ayrılması da mümkün bulunmamaktadır.” görüşü verilmiştir.²⁴

²¹ Aynı yönde görüşler için Bkz. Onur ELELE (Hesap Uzmanı), “Borçlu Kişi Hakkında İflas Erteleme Kararı Alınması Halinde Alacaklı Tarafından Şüpheli Alacak Karşılığı”, Vergi Dünyası, Şubat 2009, Sayı: 330

²² Özelgeyi aktaran : Firuzan TIĞLI (Gelir İdaresi Başkanlığı, Müdür), “İflasın Erteleme Kararının Şüpheli Alacak İle İlişkisi”, Maliye Postası, Ağustos 2008.

²³ GİB. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Usul Müdürlüğü'nün 02.05.2006 tarih ve B.07.GİB.4.35.18.02/1741-208 sayılı Özelgesi özel arşivimizde yer almaktadır.

²⁴ GİB İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü'nün, 20.01.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/323-11986/300 sayılı Özelgesi

Dikkat edileceği üzere, muktezada borçlu kişi hakkında iflas erteleme kararı verilmesi halinde alacaklı tarafından şüpheli alacak karşılığı ayrılamayacağı yönünde karar verilmiş olmakla birlikte bu konuda ayrıntılı bir açıklama yapılmamıştır.²⁵

Konuya yargının yaklaşımını ise bir karar üzerinden örnekleyerek irdelenecek olursak, bir olayda 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 olmayacağı hususunun varlığı dikkate alındığında davacı firmanın alacağının şüpheli duruma düştüğü ve dolayısıyla şüpheli alacak karşılığı ayırabileceği...” gerekçesiyle hüküm tesis etmiştir.²⁶

İdare, anılan kararı temyiz etmiş ve Danıştay temyiz incelemesi sonucu aynı hukuki ve kanuni nedenlerle Vergi Mahkemesi kararını bire dört oy çokluğu ile onamıştır. Anılan kararda karşı oy kullanan üye, gerekçesini iflasın ertelenmesi müessesesi ile ilişkilendirmeksizin alacağın varlığının ve şüpheli alacak karşılığı ayrılması için gerekli diğer şartların Vergi Mahkemesi tarafından araştırılmamış olmasına dayandırmıştır.²⁷ İdare anılan karar için karar düzeltme talebinde bulunmuşsa bu istem oy birliği ile reddedilerek karar kesinleşmiştir.²⁸

II. İflasın Ertelenmesi Durumunda Vergi Hukuku Yönünden Ortaya Çıkması Muhtemel Diğer Tartışmalar:

Her ne kadar ana konumuz ile ilgili olmasa da iflasın ertelenmesi ile vergi hukuku yönünden ortaya çıkabilecek diğer tartışmalara, anlatım bütünlüğünü bozmamak açısından bu bölümde kısaca değinilecektir.

İflasın ertelenmesi kararı ile 6183 sayılı Kanuna göre yapılan takipler de diğer takipler gibi duracaktır. Ancak “durma”, takibin bulunduğu aşamada kalması anlamına geldiğinden, iflasın ertelenmesi kararından önce haczedilmiş malların üzerlerindeki haczin kaldırılması veya iflasın ertelenmesi ile kamu borçlusuna iadesi mümkün değildir.²⁹

6183 sayılı Kanun kapsamında şartları mevcut olduğunda uygulanabilen ihtiyati haczin, iflasın ertelenmesi kararından sonra uygulama kabiliyeti kalmayacaktır, ancak önceki tarihlere uygulanmış ihtiyati hacizler, yukarıda açıklanan nedenle kaldırılmayacaktır.³⁰

İdare, 6183 sayılı Kanun kapsamındaki uygulamalarda, iflasın ertelenmesi durumunda dahi o tüzel kişiliğin kanuni temsilcileri (limited şirketlerde ayrıca ortakları) hakkında takip için

²⁵ Onur ELELE (Hesap Uzmanı), “Borçlu Kişi Hakkında İflas Ertelenmesi Kararı Alınması Halinde Alacaklı Tarafından Şüpheli Alacak Karşılığı”, Vergi Dünyası, Şubat 2009, Sayı: 330

²⁶ İzmir 2. Vergi Mahkemesi'nin 15.09.2005 tarih ve E:2005/368 K:2005/746 sayılı kararı özel arşivimizde yer almaktadır.

²⁷ Danıştay 3. Daire'nin 13.12.2006 tarih ve E:2005/3071 K:2006/3371 sayılı kararı özel arşivimizde yer almaktadır.

²⁸ Danıştay 3.Daire'nin 04.03.2008 tarih ve E:2007/1399 K:2008/737 sayılı kararı özel arşivimizde yer almaktadır.

²⁹ GİB Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü'nün 26.12.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.03/6183-062-1725 sayılı Özelgesi de bu yöndedir.

³⁰ GİB İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü'nün 26.05.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.20.01/294-398 sayılı Özelgesi de bu yöndedir.

kendini yetkili görmektedir.³¹ İdare görüşünün hukuka uygun olup olmadığı bu çalışmada tartışılmayacaktır.

Yine idare yurtdışı çıkış yasağı uygulamasının bir “*takip*” olmadığı, bu işlem için ödeme emri tebliğ edilmiş olması dahi gerekmediği ve kamu alacağının korunması hükümleri dikkate alınarak, tüzel kişilik hakkında verilen iflasın ertelenmesi kararının, o tüzel kişiliğin kanuni temsilcileri hakkında yurtdışı çıkış yasağı konulmasına engel olmayacağı görüşündedir.³²

III. Sonuç:

İflasın ertelenmesi müessesesinden yararlanan bir şirketten alacaklı olan vergi mükelleflerinin ayrıca bir hukuki süreç takip etmeksizin, diğer şartların mevcudiyeti halinde şüpheli alacak karşılığı ayırabilecekleri görüşünderiz.³³

Bu görüşümüzün temelinde, “*vergi hukuku*”nun da hukuka dâhil olduğu ve olguların diğer normatif düzenlemelerden bağımsız değerlendirilemeyeceği hususu yer almakta olup, teori ve Özelgeler ile yargı kararlarında bu yönde bir görüş birliği bulunmadığından önerimiz, Gelir ya da Kurumlar Vergisi Beyannamelerinin “*ihirazı kayıt*” ile verilmek suretiyle konunun yargıya taşınmasıdır.

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.

³¹ Bkz. Dipnot. 27

³² Bkz. Dipnot 27

³³ Aynı yönde görüşler için Bkz. Özgür ÖZKAN (Vergi Denetmeni, E. Banka Müfettişi), “*Mahkemece İflasın Ertelenmesi Kararının Verilmesinin Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılmasına Etkisi*”, Mali Çözüm (İSMMMO Yayını), 2008 Mayıs Haziran, Sayı: 87, Sayfa : 117-132 ya da Vergi Denetmenleri Derneği Vergi Raporu Dergisi, 2008 Eylül, Sayı: 108.