



Yayın Tarihi: 31.10.2023 - **Yazar:** Ferdi Asım Hellaç

Maliye Yurt Dışı Şüpheli Alacakla İlgili Görüşünü Esnetti

Maliye, şirketlerin tahsil edilemeyen yurt dışı alacaklarına karşılık ayrılmasına ilişkin yıllara dayalı katı tutumunu son dönemde biraz olsun esnetti. İşin ilginç yanı, kimse bunun farkına bile varmadı ya da varamadı. Üstelik bu katı tutumunu esnetirken, yurt dışından bu durumda alacağı olanlara yol da gösterdi.

Yurt dışı şüpheli alacaklarla ilgili bu yeni görüş, aslında bir sözleşme yapılırken, vergisel avantajın sağlanması konusunda nelere dikkat edilmesi gerektiğini göstermesi açısından da bir o kadar önemli! Artık şunu biliyoruz, sözleşme hukuku ve sözleşmenin ayrıntıları, vergisel avantajların kazanılması bakımından oldukça değerli!

Bugünkü yazımız, özellikle son dönemde biraz da pandemi, siyasi ve ekonomik gerginlikler, savaş vb. nedenlerle tahsilinde sorunlar yaşanan yurt dışı ticari alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılmasında dikkat edilmesi gereken küçük ama çok önemli hususlarla ilgili.

Yasal düzenleme ne diyor?

Şüpheli alacak düzenlemesi Vergi Usul Kanununun (VUK) 323. maddesinde yer alıyor. Bu düzenlemeye göre, bir alacağın şüpheli alacak sayılıp karşılık ayrılabilmesi için, söz konusu alacağın; ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ilgili olması, 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 (2023 yılı için 8 bin 900 TL'yi aşmayan alacaklar) ve teminatsız olması gerekiyor. Söz konusu düzenlemeye göre, belirlenen şartları taşıyan tahsili şüpheli hale gelmiş alacakların karşılık ayrılmak suretiyle gider yazılması, karşılık ayrılan tutarların sonradan tahsil edilmesi durumunda ise gelir yazılması zorunlu bulunuyor.

Alacağın şüpheli alacak sayılmasının avantajı ne?

Ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerli: Birincisi, dönemsellik, ikincisi ise tahakkuk ilkesi. Dönemsellik ilkesi, bir gelir veya giderin ilgili olduğu yıl dikkate alınması gerektiğini, tahakkuk ilkesi ise, bir gelir veya gider unsurunun doğuşunun (tahakkukunun) ticari kazancın tespitinde dikkate alınması için yeterli olduğunu ifade ediyor. Yani, ticari kazancın tespitinde gelir veya giderin tahsil edilmesi değil, tahakkuk etmesi yeterli bulunuyor. Şirketler, tahsil edilemeyen alacaklarını, mal ve hizmet satışını gerçekleştirdikleri anda hasılat olarak kaydediyorlar ve tahsil edemedikleri bu alacakları üzerinden vergi ödemek zorunda kalıyorlar. İşte şüpheli alacak karşılığı müessesesi, şirketlerin tahsil edemedikleri bu alacakları üzerinden vergi ödemelerinin önüne geçilmesi ve mali tablolarının gerçek durumu göstermesinin sağlanması amacıyla düzenlenmiş bulunuyor. Tahakkuk esasına göre tespit edilen kurum kazancında gelir olarak kaydedilen bir alacağın tahsil edilememesi durumunda, tahsil edilemeyen bu alacağın vergilendirilmesini önlemek için kanunda öngörülen koşulların oluşması kaydıyla şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılıyor ve giderleştiriliyor. Bu şekilde, tahsili şüpheli hale gelen alacak vergilendirilmiyor.



Şüpheli alacak düzenlemesi yurt içi ve dışı alacaklar için farklı mı?

Hayır, **ilgili düzenlemede, şüpheli alacak konusunda yurt içi/yurt dışı alacak şeklinde bir ayırım yapılması söz konusu değil**. Şüpheli alacak düzenlemesi hem yurt içi hem de yurt dışı tahsil edilemeyen ticari alacakların her ikisi için de geçerli. Yani, tahsil edilemeyen yurtdışı alacaklar için farklı bir şüpheli alacak düzenlemesi bulunmuyor.

Tahsil edilemeyen yurt dışı alacaklar için karşılık ayrılabilir mi?

Evet, aranan şartları taşıyan yurt dışı alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün.

Maliye'nin bu konudaki katı görüşü nasıldı?

Maliye'nin uzun yıllardan bu yana süre gelen katı görüşü, gerekli şartları taşıyan yurt dışı alacaklar için karşılık ayrılabilmesi, ancak 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 şeklindeydi (*GİB İzmir VDB'nin 08.01.2019 tarihli ve 67854564-105[6172]-E.11117 sayılı özelgesi*).

Yani, yurt dışından olan tahsil edilemeyen bir alacağa karşılık ayrılabilmesi için, mutlak suretle borçlunun mukim olduğu ülkede dava açılması veya icra takibine geçilmesi gerekiyordu. Bu genel bir kuraldı.

Maliye bu görüşünü iki konuda esnetti, bir de yol gösterdi!

Maliye, yurt dışından tahsil edilemeyen alacaklara karşılık ayrılmasına ilişkin katı görüşünü iki konuda esnetti. Günün değişen koşulları, küresel ticarete yaşanan son gelişmeler, pandemi vb. hususlar dikkate alındığında, Maliye'nin mevcut katı görüşünü değiştirmesi son derece normal ve bir o kadar da doğru.

Bu iki konu şu şekilde:

1) Sözleşmeye ihtilaf halinde Türk Mahkemelerinin yetkili olduğuna dair hüküm konulması

Maliye bu konuda görüşünü esnetirken, aynı zamanda şirketlere de bir yol gösteriyor. Aslında bu çok özel bir durum. Şimdi, bu özel durum ne diye merak ediyorsunuz değil mi?

Daha fazla merak ettirmeyelim, yurt dışı alım satım işleri nedeniyle düzenlenen sözleşmelerde, "herhangi bir ihtilaf halinde yetkili mahkeme ve/veya yetkili icra dairesinin Türkiye'deki mahkeme ve/veya icra dairesi olacağı" belirtilirse, yurt dışından tahsil edilemeyen bu alacaklar için Türkiye'deki yetkili mahkemelerde dava açılır veya yetkili icra dairesine müracaat edilerek takibe geçilirse, şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün olabilir (*GİB. İzmir VDB'nin 08.01.2019 tarihli ve 67854564-105[6172]-E.11117 sayılı özelgesi*).

Aslında bu çok küçük ve bir o kadar da önemli bir ayrıntı. Yurt dışı satışlar için sözleşme düzenlenirken bu hususa dikkat edilmesinde fayda var!

2) Sözleşmede ihtilaf halinde uygulanması gereken hukukun seçimi yapılmamışsa



Öncelikle belirtmek gerekir ki, tarafların sözleşmeden doğan borç ilişkileri, tarafların açık olarak seçtikleri hukuka tâbi bulunuyor. Hukuk seçimi yapılmamış ise, sözleşmeden doğan ilişkiye, o sözleşmeyle en sıkı ilişkili olan hukuk uygulanıyor. Bu hukukun, karakteristik edim borçlusunun, sözleşmenin kuruluşu sırasındaki mutad meskeni hukuku, ticarî veya meslekî faaliyetler gereği kurulan sözleşmelerde karakteristik edim borçlusunun işyeri, işyeri bulunmadığı takdirde yerleşim yeri hukuku, karakteristik edim borçlusunun birden çok işyeri varsa söz konusu sözleşmeyle en sıkı ilişki içinde bulunan işyeri hukuku olarak kabul ediliyor (5718 sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun, Mad. 24).

Tabi burada, uygulanacak hukukun belirlenmesi açısından karakteristik edim borçlusu ifadesinden ne anlaşılması gerektiği önem arz ediyor. Maalesef karakteristik edim kavramının Kanunda açıklanması söz konusu değil. Doktrinde ise bu kavram, "**akdi karakterize eden, akde ağırlığını veren, akde damgasını vuran ve hukuki özelliğini veren, diğerine nazaran daha rizikolu konumda bulunan edim**" şeklinde tanımlanıyor. Ayrıca, Türk mahkemelerinin milletlerarası yetkisini, iç hukukun yer itibarıyla yetki kuralları tayin ediyor (5718 sayılı Kanun, Mad. 40). Dolayısıyla, bu kapsamda bir uyumsuzluk halinde, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun yetki ile ilgili hükümlerinin dikkate alınması, davalının davanın açıldığı tarihteki yerleşim yeri mahkemesinin yetkili olması, sözleşmeden doğan davalarda bu yetkiye ilaveten sözleşmenin ifa edileceği yer mahkemesinin de yetkili mahkeme olarak kabul edilmesi gerekiyor.

Öte yandan, sözleşmeden doğan davaların sözleşmenin ifa edileceği yer mahkemesinde de açılabilmesi mümkün olup (6100 sayılı Kanun, Mad. 10), sözleşmenin ifa edileceği yer mahkemesinden ne anlaşılması gerektiği hususunda ise, Türk Borçlar Kanunu'nun dikkate alınması gerekiyor (6098 sayılı Kanun, Mad. 89). Buna göre, borcun ifa yeri, tarafların açık veya örtülü iradelerine göre belirlenmekle beraber, aksine bir anlaşma yoksa, para borçları, alacaklının ödeme zamanındaki yerleşim yerinde ifa ediliyor.

Dolayısıyla, alacağı doğuran sözleşmede, bu sözleşmeden doğan borç ilişkisinde uygulanacak hukukun tespit edilmediği ve alacaklının sözleşmeye ağırlığını veren edim borçlusu olduğu durumlarda, sözleşmeden doğan ilişkiye, o sözleşmeyle en sıkı ilişkili olan hukukun (edim borçlusunun sözleşmenin kuruluşu sırasındaki mutad meskeni hukukunun, ticarî veya meslekî faaliyetler gereği kurulan sözleşmelerde edim borçlusunun iş yeri, bulunmadığı takdirde yerleşim yeri hukukunun, edim borçlusunun birden çok iş yeri varsa söz konusu sözleşmeyle en sıkı ilişki içinde bulunan iş yeri hukukunun) uygulanması gerekiyor (6100 sayılı Kanun, Mad. 6, 10).

Buna göre, ihtilaf halinde uygulanması gereken hukukun seçiminin yapılmadığı sözleşmelere konu ticari alacaklarını yabancı şirketlerden tahsil edemeyen şirketlerin Türk Mahkemelerinde dava açmış olmaları, bu alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayırabilmeleri için yeterli bulunuyor (GİB İzmir VDB'nin 08.01.2019 tarihli ve 67854564-105[6172]-E.11117 sayılı özeldesesi).

İhtilaf halinde yurt dışındaki mahkemeler yetkili ise ne olacak?

Maliye'nin bu konudaki görüşü oldukça katı ve net!



Maliye'ye göre, ihtilaf halinde yurt dışındaki mahkemelerin yetkili olduğu durumlarda, tahsil edilemeyen yurt dışı bir alacağa karşılık ayrılabilmesi için, mutlak suretle borçlunun mukim olduğu ülkede dava açılması veya icra takibine geçilmesi gerekiyor.

Peki, bu konuda yargı ne diyor?

Danıştay, "**Borcun para borcu olması halinde aksine sözleşme bulunmaması şartıyla para borcunun ifa yeri, alacaklının ikametgahıdır. Dolayısıyla, para borcunun ifa yeri olan alacaklı ikametgahındaki icra dairesi de yetkili icra dairesidir. 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 alacak için davacı tarafından şüpheli alacak karşılığı ayrılmasında ve hasıllardan düşülmesinde yasaya aykırılık yoktur.**" şeklinde kararlar veriyor (Danıştay 3. Dairesi'nin 28.12.2015 tarihli ve E. 2011/5130, K.2015/10182, Danıştay 4. Dairesi'nin 27.5.2010 tarihli ve E. 2008/399 K.2010/3271 sayılı kararları).

Sonuç olarak;

Yukarıda yapılan açıklamalardan da fark edileceği üzere, Maliye'nin ihtilaf halinde borçlunun bulunduğu ülkedeki mahkemelere yetki veren sözleşmelere konu alacaklara ilişkin görüşü ve uygulaması son derece hatalı!

Bize göre, Maliye'nin, "**ihtilaf halinde borçlunun bulunduğu ülkedeki mahkemelere yetki veren sözleşmelere konu yurt dışı alacaklarını tahsil edemeyen şirketlerin bu alacaklarına şüpheli alacak karşılığı ayrabilmeleri için ilgili ülkede dava veya icra yoluna başvurmaları gerektiği**"ne ilişkin bu katı görüşünü, yukarıda özetine yer verilen yargı kararlarını da dikkate alarak yeniden gözden geçirmesinde fayda var.

Kaynak: Dünya Gazetesi - Abdullah Tolu

Kaynak : <https://hellac.com/blogdetay/maliye-yurt-disi-supheli-alacakla-ilgili-gorusunu-esnetti>

Erişim Tarihi : 25.05.2026