



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

2019/3. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı Vergi Tekniği

22 Aralık 2019 Pazar – 16.00 - 18.00

Uyarı: Cevaplama öncesi, sorularda eksik sayfa ya da basım hatası bulunup bulunmadığını kontrol ediniz ve gerektiğinde sınav görevlilerine başvurunuz.

Sorular

Soru 1- Vergi hukukunda teselsül kavramını, mevzuatta yer alan değişik teselsül hallerini de belirtmek suretiyle, örnekler vererek açıklayınız. (20 Puan)

Soru 2- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Çankaya Vergi Dairesi Müdürlüğü mükelleflerinden ABC Anonim Şirketi (Mükellef Kurum), vade tarihleri aşağıda yer alan borçlarını süresinde ödememiştir.

Amme Alacağının Türü (Kaynağı)	Amme Alacağının Vade Tarihi	Tutarı (TL)
2018 hesap dönemine ait Kurumlar Vergisi borcu	30.04.2019	15.000,00
1. Dönem (Ocak 2019 - Mart 2019) Kurum Geçici Vergi Borcu	17.05.2019	2.000,00
Şubat 2019 vergilendirme dönemine ait Katma Değer Vergisi Borcu	26.03.2019	30.000,00
Mart 2019 vergilendirme dönemine ait Özel Tüketim Vergisi Borcu	15.04.2019	5.000,00
Şubat 2019 vergilendirme dönemine ait Özel İletişim Vergisi Borcu	15.03.2019	6.000,00

1/3

Mükellef Kurum, 01.06.2019 tarihinde vergi dairesine giderek yukarıdaki tabloda yer alan borçlarını, her ayın 15 inde ve Haziran 2019 tarihinden itibaren 6 ayda ve 6 eşit taksitler halinde ödemek üzere yazılı olarak tecil talebinde bulunmuştur.

Mükellef Kurumun bu talebi Vergi Dairesi tarafından incelenerek 01.06.2019 tarihi itibarıyla tecil edilebilecek toplam borcu tespit edilmiş ve Mükellef Kurumun söz konusu borçlarını Haziran, Temmuz, Ağustos, Eylül, Ekim ve Kasım aylarında olmak üzere 6 taksitte ödemesi uygun görülmüştür.

Veriler:

- 1- Verilen tüm tarihler iş günü olarak kabul edilecektir.
- 2- Gecikme zammı oranı aylık % 2,
- 3- Tecil faiz oranı 06.09.2018 tarihinden itibaren yıllık % 22; 25.10.2019 tarihinden itibaren yıllık % 19.

İstenen:

Mükellef Kurumun tecil faiziyle birlikte ödeyeceği toplam borç tutarını hesaplayınız. (30 Puan)

(Handwritten signatures and initials)



Soru 3- Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı Sarayköy Vergi Dairesi mükellefi VYZ Anonim Şirketi (Mükellef Kurum) havlu ve bornoz gibi tekstil ürünlerinin imalatı işi ile iştigal etmektedir.

Mükellef Kurumun sürekli iş ilişkisinde bulunduğu Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Cumhuriyet Vergi Dairesi mükellefi KLM Anonim Şirketi, Mükellef Kurumdan 10.06.2018 tarihinde 1.000.000,00 TL tutarında mal siparişinde bulunmuştur.

Mükellef Kurum, söz konusu malları 01.08.2018 tarihinde KLM Anonim Şirketine teslim ederek satış işlemine ilişkin olarak aynı tarihli KDV dahil 1.080.000,00 TL fatura düzenlemiştir. Hesaplanan KDV ilgili dönem KDV beyannamesi ile beyan edilmiştir.

Mükellef Kurum, söz konusu malları KLM Anonim Şirketine kredili olarak satmış olup, alacağın vadesi 15.10.2018 dir.

KLM Anonim Şirketi, 01.09.2018 tarihinde Ankara Asliye Ticaret Mahkemesinden konkordato talebinde bulunmuştur. Mahkeme tarafından, konkordato talebinin ekinde yer alan belgelerin eksiksiz olarak mevcut olduğunun tespit edilmesi üzerine 01.10.2018 tarihinde geçici mühlet kararı; konkordatonun başarıya ulaşmasının mümkün olduğunun anlaşılması üzerine ise 15.12.2018 tarihinde bir yıllık kesin mühlet kararı verilmiştir. Geçici mühlet kararı ile kesin mühlet kararı, Mahkeme tarafından usulüne uygun olarak ilan edilmiş ve ilgili yerlere bildirilmiştir. Mahkeme, 10.10.2019 tarihinde konkordato projesini tasdik ederek konkordatonun tasdiki kararını vermiş olup, tasdik kararı mahkeme tarafından aynı tarihte usulüne uygun olarak ilan edilmiş ve ilgili yerlere bildirilmiştir.

Konkordato tasdik kararına göre Mükellef Kurum, KLM Anonim Şirketinden olan 1.080.000,00 TL tutarındaki alacağının % 50 si olan 540.000,00 TL den vazgeçmiş, geri Kalan 540.000,00 TL ise 01.03.2020 tarihinde tahsil edilecektir.

Mükellef Kurum, vadesinde tahsil edemediği 1.080.000,00 TL tutarındaki alacağın tamamı için karşılık ayırmış ve ilgili hesap dönemi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate almıştır.

İstenen:

VYZ Anonim Şirketi ile KLM Anonim Şirketinin 2018 ve 2019 yıllarında yapması gereken işlemleri Vergi Usul Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu ile ilgili düzenlemeler çerçevesinde değerlendirerek VYZ Anonim Şirketinin bu yıllarda yapması gereken muhasebe kayıtlarını gösteriniz. **(25 Puan)**

Soru 4- Taşımacılık işi ile uğraşan (A) Anonim Şirketinin (Mükellef Kurum) mal ve hizmet alımında bulunduğu (B) Anonim Şirketi hakkında vergi tekniği raporu düzenlenmiştir. Bu rapora göre (B) Anonim Şirketi, iş ve işlemlerinde sahte faturalar düzenlemiştir.

Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı (Vergi İdaresi) tarafından 13.06.2018 tarihli yazı ile hakkında vergi tekniği raporu düzenlenen (B) Anonim Şirketinden yapılan mal ve hizmet alımlarına ait faturaların sahte olduğu belirtilerek Mükellef Kurumdan bu alımlara isabet eden katma değer vergisinin (KDV) tenzil edilmesi istenmiş, aksi takdirde olumsuz mükellefler listesine alınacağı uyarısı yapılmıştır.

Mükellef Kurum, anılan yazı üzerine olumsuz mükellefler listesine girmemek için Vergi İdaresine 23.07.2018 tarihinde ihtirazı kayıtlı düzeltme beyannamesi vermiştir. Bu beyanname üzerine Vergi İdaresince KDV, damga vergisi ve gecikme faizi tahakkuk ettirilmiştir ve vergi ziyat cezası kesilmiştir.



TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Mükellef Kurum, ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamesi üzerine Vergi İdaresince tahakkuk ettirilen vergilerin, gecikme faizlerinin ve vergi ziyai cezalarının iptali talebiyle Trabzon Vergi Mahkemesinde (Vergi Mahkemesi) dava açmıştır. Mükellef Kurum dava dilekçelerinde; ihtirazi kayıtla düzeltme beyannamesinin Vergi İdaresinin isteği üzerine verildiğini, mal ve hizmet alımı yapılan mükellefin düzenlediği faturaların sahte olduğu iddiasının somut tespit ilkesine aykırı olduğunu, ödemelerin çeklerle yapıldığını, şirketiyle ilgili vergi incelemesi yapılmadığını, ilgili beyannameyi vermeme durumunda olumsuz mükellefler listesine dâhil olmak durumunda kalacağını belirtmiştir.

Vergi Mahkemesi 26.11.2018 tarihli kararıyla, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 41 inci maddesinde öngörülen yasal süre geçtikten sonra verilen KDV düzeltme beyanına konulan ihtirazi kaydın beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen vergiye bir etkisinin bulunmadığı gerekçesiyle davayı reddetmiştir.

Mükellef Kurumun istinaf başvurusu üzerine Samsun Bölge İdare Mahkemesi 11.03.2019 tarihli kararıyla Vergi Mahkemesi kararını bozmuştur. Bölge İdare Mahkemesi beyan olunan matrah üzerinden tarh olunan vergiye karşı mükelleflerin dava açamayacaklarını kabul etmiş, ancak ihtirazi kayıtla verilen beyannamelerle ilgili kanun hükmüne dikkati çekmiştir. Kararda, mal ve hizmet alımında bulunduğu firmaların olumsuz mükellefler listesinde yer almasından dolayı Mükellef Kurumun düzeltme beyannamesi vermek durumunda bırakıldığı vurgulanmıştır. Bölge İdare Mahkemesi sonuç olarak hakkında bir inceleme yapılmadan ve kullandığı faturaların gerçek olup olmadığı, kendisi ve fatura düzenleyicileri hakkında her yönüyle incelenerek ortaya konulmadan, kod listesinden çıkmak amacıyla verilen düzeltme beyannamesi üzerine yapılan tahakkukta ve kesilen cezada hukuka uyarlık bulunmadığı kanaatine ulaşmıştır.

İdarenin temyiz başvurusunu 03.07.2019 tarihinde kabul eden Danıştay Dokuzuncu Dairesi, bozma kararını kaldırarak ilk derece mahkemesi hükmünü onamıştır. Kararın gerekçesinde; beyanname verme süresi geçtikten sonra verilen beyannameye konulan ihtirazi kaydın beyanname üzerinden yapılan tahakkuka etkisi olmadığı gibi dava açma hakkı vermesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir. Bölge İdare Mahkemesi Danıştay içtihadına da atıf yaparak davalı idarece Mükellef Kuruma yazı yazılarak izahat istenmesinin belirtilen durumu değiştirmedığı gerekçesiyle bozma kararında ve vergi cezası ile tahakkukun kaldırılmasında hukuki isabet bulunmadığı sonucuna varmıştır.

Nihai karar Mükellef Kuruma 03.08.2019 tarihinde tebliğ edilmiştir.

Mükellef Kurum 28.08.2019 tarihinde Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunmuştur.

İstenen:

- Yukarıdaki örnek olayda; (A) Anonim Şirketinin Anayasa Mahkemesine bireysel başvurusunun kabul edilebilirlik koşulları nelerdir, yasal dayanakları ile birlikte açıklayınız. **(15 Puan)**
- Vergilendirme alanında Anayasa Mahkemesi nezdinde bireysel başvuruya konu olabilecek temel haklar dikkate alındığında; yukarıda yer alan örnek olayda hangi temel hakkın ihlal edilmiş olabileceğini değerlendiriniz. **(10 Puan)**

Cevap 1- Zincirleme borçluluk da diyebileceğimiz teselsül, birden fazla kişinin aynı bir borcun tamamının borçlusu olmasını ifade eder. Vergi hukukunda da teselsül, birden fazla yükümlünün (mükellefin) aynı bir verginin tamamının borçlusu olması demektir. Vergi hukukunda teselsül, kanun hükmü uyarınca doğar.

Vergi hukukunda teselsül yalnızca yükümlülere (mükelleflere) özgü bir durum değildir. Mükellef (ya da mükellefler) ile birlikte sorumlu (ya da sorumlular) veya sadece birden fazla sorumlu vergilendirmenin maddi veya şekli ödevlerini yerine getirmekten yahut cezalardan alacaklı amme idaresine karşı müteselsilen muhatap tutulabilir. Söz konusu hususlar ayrı ayrı aşağıda ifade edilmiştir.

a) Mükellefler arasında teselsül: Mükellefler arasında teselsül, birden fazla mükellefin aynı verginin tamamının borçlusu olması demektir. Başka bir deyişle, mükellefler arasında teselsülde vergiyi doğuran olay birden fazla kişinin kişiliğinde gerçekleşmiştir. Dolayısı ile o verginin birden fazla mükellefi vardır. Bu nedenle de aynı vergi borcundan dolayı iki mükellef de aynı derecede sorumludur. Alacaklı amme idaresi alacağını borçluların birinden tahsil ettiği durumda diğerlerinin borcu da son bulur.

▪ Emlak Vergisi Kanununun 3 ve 13 üncü maddelerinde; elbirliği mülkiyette (iştirak halinde mülkiyet) maliklerin vergiden müteselsilen sorumlu olacakları hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla, emlak vergisinde elbirliği mülkiyette mükellefler arasında teselsül vardır. Bir bina ya da araziye iştirak halinde malik olanlar emlak vergisinden müteselsilen sorumlu olurlar.

▪ Damga Vergisi Kanununun 24 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; birden fazla kişi tarafından imza edilen kağıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenlerin müteselsilen sorumlu oldukları hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla, damga vergisine tabi kağıtları imza edenlerin her birinin, damga vergisi ve cezalarının tamamının ödenmesinden sorumlu tutulmaları mükellefler arasında teselsülün örneklerindedir.

b) Mükellef ile sorumlu arasında teselsül: Mükellef ile sorumlu arasındaki teselsülde, vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişiler mükellef ile birlikte verginin ödenmesinden sorumlu tutulurlar.

▪ Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde aşağıdaki hükümler yer almaktadır:

“... ”

c) Noterler, trafik sicil memurları ile Ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurları gibi taşıtların her türlü satış ve devir işlemlerini yapanlar, motorlu taşıtların her türlü satış veya devir işlemlerini yapmadan önce, bu taşıtlara ait o güne kadar ödenmemiş motorlu taşıtlar vergileri ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarının ödendiğini gösterir belgeyi istemeye mecburdurlar.

d) Taşıtlarla ilgili fenni muayene komisyonları, fenni muayene yapma yetkisi verilen gerçek ve tüzel kişiler, ile Ulaştırma Bakanlığı sivil havacılık genel müdürlüğü taşıtların fenni

muayeneleri yapmadan, uçuşa elverişli belgelerini vermeden önce, verginin ödenip ödenmediğini araştırmak zorundadırlar.

Yukarıdaki (c) ve (d) bentlerinde belirtilen zorunluluklara uymadan işlem yapanlar, ödenmeyen veya noksan ödenen vergiler ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarından, mükelleflerle birlikte müteselsilen sorumludurlar...”

Bu durumda örneğin, motorlu taşıt vergisinin ödendiğini gösterir belge aramadan motorlu taşıtların her türlü satış ve devir işlemini yapan noterler ve memurlar ödenmeyen ya da noksan ödenen vergilerden mükelleflerle birlikte müteselsilen sorumludurlar.

- Harçlar Kanununun 128 inci maddesinde; gerekli harçları tamamen almadan işlem yapan memurların harcın ödenmesinden mükellefler ile müteselsilen sorumlu olacakları hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla, gerekli harçları tamamen almadan işlem yapan memurlar, harcın ödenmesinden mükelleflerle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır.
- Damga Vergisi Kanununun 24 üncü maddesinin ikinci fıkrasında aşağıdaki hükümler yer almaktadır:

“... Damga Vergisinden muaf kuruluşlarca kişilerin (1) sayılı tabloda yer alan işlemleriyle ilgili olarak düzenlenen ve sadece bu kurumların imzasını taşıyan kağıtlara ait verginin tamamı kişiler tarafından ödenir. Ancak bu kağıtlara ait verginin hiç ödenmemesi veya noksan ödenmesi halinde vergi ve cezanın tamamından kişilerle birlikte kurumlar müteselsilen sorumludurlar...”

Dolayısıyla, damga vergisinde, bu vergiden muaf kuruluşlarca düzenlenen kağıtlara ait damga vergisinin hiç ödenmemesi veya noksan ödenmesi halinde vergi ve cezanın tamamından kişilerle birlikte kurumlar müteselsilen sorumlu olurlar.

c) Sorumlular arasında teselsül: Sorumlular arasında teselsül ise, birden fazla sorumlunun vergilendirmeye ilişkin ödevlerin yerine getirilmesinde alacaklı amme idaresine karşı müteselsilen muhatap tutulmalarıdır.

- Kurumlar Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin yedinci fıkrasında aşağıdaki hüküm yer almaktadır:

“Tasfiye memurlarının sorumluluğu: Tasfiye memurları, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 207 nci maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı Kanunun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapamazlar. Aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.”

Tasfiye memurlarının sorumluluğuna ilişkin benzer hükümler 6183 sayılı Kanunun 33 üncü maddesinde de yer almaktadır.

Bu kapsamda örneğin; kurumların tasfiyesinde, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ya da davalı tarhiyat için karşılık ayırmadan ortaklara paylaşırma yapan tasfiye memurları vergilerin asıl, ceza ve zamlarından müteselsilen sorumlu olurlar.

- Kurumlar Vergisi Kanununun 20 nci maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarında hüküm altına alındığı üzere; anılan Kanunun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde belirtilen tam bölünme ve kısmi bölünme işlemlerinde bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçları için bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar arasında da teselsül öngörülmektedir.

(Not: Her sınıflandırma için bir örnek verilmesi yeterli görülmüş olup, yukarıda bahsedilen örneklerden başka verilmiş örnekler de değerlendirilmiştir.)

Cevap 2- Öncelikle, Mükellef Kurumun tecil edilebilecek toplam borç tutarının hesaplanması gerekmektedir.

6183 sayılı Kanununun 48 inci maddesinin altıncı fıkrası, 7020 sayılı Kanununun 6 ncı maddesiyle yapılan değişiklik sonrasında, aşağıdaki şekli almıştır:

“Tecil salahiyetini kullanacak ve bu salahiyeti devredecek olan makamlar; tecil edilecek amme alacaklarını tür ve tutar olarak belirlemeye, amme borçlusunun faaliyetine devam edip etmediğini esas alarak tecil edilecek alacakları tespit etmeye, tecilde taksit zamanlarını ve diğer şartları tayin etmeye ayrıca 213 sayılı Kanuna göre Maliye Bakanlığınca ilan edilen mücbir sebep hali kapsamındaki amme borçlularının, mücbir sebep halinin sona erdiği tarihe kadar ödemeleri gereken amme borçları ile mücbir sebep nedeniyle ödeme süreleri ertelenen amme borçlarını faiz alınmaksızın veya yürürlükteki faiz oranından daha düşük faiz oranıyla tecil etmeye yetkilidir.”

6183 sayılı Kanununun 48 inci maddesinin 6 ncı fıkrası ile tecil yetkisini kullanacak makamlara tecil edilecek amme alacaklarını tür ve tutar olarak belirleme, amme borçlusunun faaliyetine devam edip etmediğini esas alarak tecil edilecek alacakları tespit etme, tecilde taksit zamanlarını ve diğer şartları tayin etme yetkisi verilmiştir.

Bu yetkiye istinaden Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından çıkarılan 10.03.2014 tarih ve 2014/1 seri no.lu Tahsilat İç Genelgesinde Katma Değer Vergisi, Geçici Vergi, Özel Tüketim Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Harçlar (İkmalen tarhiyata dayanan tapu harçları hariç), Fonlar, Paylar (Eğitime Katkı Payı ve buna ait gecikme zammı dahil), Haklar, Ecrimisil ve ek vergilerden olan alacakların tecil edilmeyeceği düzenlenmiştir. Ancak bu vergilere ait gecikme zamları tecil edilebilecektir.

20.06.2016 tarih ve 2016/2 seri no.lu Tahsilat İç Genelgesinde ise, ilgili mevzuat kapsamında belirlenen diğer şartların sağlanması koşuluyla katma değer vergisinin müracaat tarihinden itibaren 6 ayı geçmeyecek şekilde azami 6 taksitte tecil ve taksitlendirilebileceği düzenlenmiştir.

Mükellef Kurumun tecil talebinde bulunduğu 01/06/2019 tarihi itibarıyla Çankaya Vergi Dairesine olan borçları incelendiğinde; aşağıda yer alan alacakların tecil edilemeyecek alacaklardan olduğu görülmektedir. Ancak, bu alacaklara ilişkin gecikme zamları ise tecil edilebilecektir.

Amme Alacağının Kaynağı	Amme Alacağının Vade Tarihi	Borç Tutarı
1. Dönem (Ocak 2019 - Mart 2019) Kurum Geçici Vergi Borcu	17.05.2019	2.000,00
Mart 2019 vergilendirme dönemine ait Özel Tüketim Vergisi Borcu	15.04.2019	5.000,00
Şubat 2019 vergilendirme dönemine ait Özel İletişim Vergisi Borcu	15.03.2019	6.000,00

Aşağıda yer alan alacaklar ile bu alacaklara ait gecikme zamları tecil edilebilecektir.

Amme Alacağının Kaynağı	Amme Alacağının Vade Tarihi	Borç Tutarı
2018 hesap dönemine ait Kurumlar Vergisi borcu	30.04.2019	15.000,00
Şubat 2019 vergilendirme dönemine ait Katma Değer Vergisi Borcu	26.03.2019	30.000,00

Bu açıklamalar çerçevesinde; öncelikle, süresinde ödenmeyen borçlara vadenin bitim tarihinden tecil talep tarihine kadar (tecil talep tarihi hariç) geçen süre için gecikme zammı hesaplanacak ve tecil edilebilecek toplam borç tutarı hesaplanacaktır.

6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesinde; amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı gecikme zammı tatbik olunacağına, ay kesirlerine isabet eden gecikme zammının ise günlük olarak hesap edileceğine hükmedilmiştir.

Kanuni süresinde ödenmeyen amme alacaklarına ilişkin gecikme zammı tam aylar için, aylık esasa göre, aşağıdaki formüle göre hesaplanacaktır.

$$\text{Aylık esasa göre gecikme zammı tutarı} = \text{Aylık gecikme zammı oranı} \times \text{Ay sayısı} \times \text{Gecikme zammı uygulanacak tutar}$$

Günlük esasa göre gecikme zammının hesaplanmasında aşağıdaki formül kullanılacaktır.

$$\text{Günlük esasa göre gecikme zammı tutarı} = \frac{\text{Günlük gecikme zammı oranı}}{\text{Günlük gecikme zammı oranı}} \times \text{Gün sayısı} \times \text{Gecikme zammı uygulanacak tutar}$$

Günlük gecikme zammı oranının belirlenmesi: Günlük esasa göre gecikme zammı oranının belirlenmesinde aşağıdaki hususlara uyulacaktır.

- 1 ay 30 gün olarak dikkate alınacaktır.
- Günlük gecikme zammı oranı (Geçerli Aylık Oran/30) formülüyle bulunacaktır.
- Bulunan bu katsayının virgülden sonraki ilk 6 hanesi hesaplamalarda kullanılacaktır.
- Katsayının virgülden sonraki 7. veya devam eden hanelerinde bir sayı bulunması halinde 6. hane bir üst sayıya tamamlanacaktır.
- Katsayının virgülden sonraki 7. veya devam eden hanelerinde bir sayı yok ise altıncı hane değiştirilmeyecektir.

- 2018 hesap dönemine ait Kurumlar Vergisi borcunun vadesi 30.04.2019 dur.

Borcun vade tarihi 30.04.2019 ve tecil talep tarihi 01.06.2019 olduğundan;

- 01.05.2019 - 31.05.2019 tarihleri arasındaki 1 ay için aylık esasa göre,

Gecikme zammı hesaplanacaktır.

Buna göre;

1 aylık gecikme zammı : $\% 2 \times 1 \times 15.000,00 = 300,00 \text{ TL}$.

- Şubat 2019 vergilendirme dönemine ait Katma Değer Vergisi borcunun vadesi 26.03.2019 dur.

Borcun vade tarihi 26.03.2019 ve tecil talep tarihi 01.06.2019 olduğundan;

- 27.03.2019 - 26.04.2019 tarihleri arasındaki 1 ay,

- 27.04.2019 - 26.05.2019 tarihler arasındaki 1 ay, ve toplam 2ay için aylık esasa göre,

- 27.05.2019 - 31.05.2019 tarihleri arasındaki 5 günlük süre için günlük esasa göre,

Gecikme zammı hesaplanacaktır.

Buna göre;

- 2 aylık gecikme zammı : $\% 2 \times 2 \times 30.000,00 = 1.200,00 \text{ TL}$

- 5 günlük gecikme zammı : $(\% 2 / 30) \times 5 \times 30.000,00 =$
 $0,000667 \times 5 \times 30.000,00 = 100,05 \text{ TL}$.

- **Toplam** : **1.300,05 TL**

- Kurum Geçici Vergi borcunun vadesi 17.05.2019 dur.

Borcun vade tarihi 17.05.2019 ve tecil talep tarihi 01.06.2019 olduğundan;

- 18.05.2019 – 31.05.2019 tarihleri arasındaki 14 günlük süre için günlük esasa göre,

Gecikme zammı hesaplanacaktır.

- 14 günlük gecikme zammı : $(\% 2 / 30) \times 14 \times 2.000,00 =$
 $0,000667 \times 14 \times 2.000,00 = 18,676 \text{ TL}$.

- Özel Tüketim Vergisi borcunun vadesi 15.04.2019 dur.

Borcun vade tarihi 15.04.2019 ve tecil talep tarihi 01.06.2019 olduğundan;

- 16.04.2019 - 15.05.2019 tarihleri arasındaki 1 ay,

- 16.05.2019 – 31.05.2019 tarihleri arasındaki 16 günlük süre için günlük esasa göre,

Gecikme zammı hesaplanacaktır.

Buna göre;

- 1 aylık gecikme zammı : $\% 2 \times 1 \times 5.000,00 = 100,00$ TL
- 16 günlük gecikme zammı : $(\% 2 / 30) \times 16 \times 5.000,00 =$
 $0,000667 \times 16 \times 5.000,00 = 53,36$ TL.
- **Toplam** : **153,36 TL**

- Özel İletişim Vergisi borcunun vadesi 15.03.2019 dur.

Borcun vade tarihi 15.03.2019 ve tecil talep tarihi 01.06.2019 olduğundan;

- 16.03.2019 - 15.04.2019 tarihleri arasındaki 1 ay,
- 16.04.2019 – 15.05.2019 tarihler arasındaki 1 ay, ve toplam 2ay için aylık esasa göre,
- 16.05.2019 – 31.05.2019 tarihleri arasındaki 16 günlük süre için günlük esasa göre,

Gecikme zammı hesaplanacaktır.

- 2 aylık gecikme zammı : $\% 2 \times 2 \times 6.000,00 = 240,00$ TL
- 16 günlük gecikme zammı : $(\% 2 / 30) \times 16 \times 6.000,00 =$
 $0,000667 \times 16 \times 6.000,00 = 64,03$ TL.
- **Toplam** : **304,032 TL**

Tecil edilebilecek toplam borç tutarı ise;

$(15.000,00 + 300,00) + (30.000,00 + 1.300,05) + (18,676 + 153,36 + 304,032) = 47.076,12$ TL dir.

Vergi Dairesince tecili kabul edilen ve tecil edilen toplam borç 47.076,12 TL olup; Mükellef Kurum, bu borcunu 15.06.2019, 15.07.2019, 15.08.2019, 15.09.2019, 15.10.2019 ve 15.11.2019 tarihlerinde altı taksitte ödeyeceğinden tecil faizi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Tecil faizi oranı yıllık olarak belirlenmektedir. Tecil faizi; basit faiz usulü uygulanarak ve müracaat tarihinden ödeme tarihine (bu tarihler dâhil) kadar geçen günler için, ödenecek taksit tutarları üzerinden hesaplanacaktır.

Tecil faizinin hesaplanmasında kullanılacak basit faiz usulü formülü aşağıda gösterilmiştir.

$$\text{Tecil Faizi} = \frac{\text{Taksit Tutarı} \times \text{Yıllık Tecil Faizi Oranı} \times \text{Gün Sayısı}}{36.000}$$

Burada dikkat edilmesi gereken husus, tecil faizinin borcun tamamı üzerinden değil, her taksit için öngörülen tutar üzerinden hesaplanacağıdır. Her taksit için gün sayısının hesaplanmasında yukarıda da belirtildiği gibi, müracaat tarihi esas alınacak ve ödeme günü dahil geçen gün sayısı belirlenecektir.

Tecil faizi oranında yapılan değişikliklerin tecil işlemlerine yansıtılması, farklı esaslara bağlanmış olup, tecil faizi oranındaki değişikliğin oranın indirilmesine yönelik olması halinde, tecil faizi oranındaki değişiklikten önce tecil edilmiş ve tecil şartlarına uygun olarak ödenmekte olan amme alacaklarına yeni tecil faizi oranının yürürlüğe girdiği tarihe kadar eski tecil faizi oranları, bu tarihten sonra ödenmesi gereken taksit tutarlarına ise yeni tecil faizi oranlarının uygulanması gerekmektedir. Bu durumda, 6. taksit tutarının hesaplanmasında, yeni tecil faiz oranının yürürlüğe girdiği tarihten 15.11.2019 tarihine kadar yeni tecil faizinin uygulanması gerekmektedir.

Borca uygulanan tecil faizini hesaplamak için, taksit tutarının ve faiz uygulanacak sürenin bulunması gereklidir. Bu sürenin belirlenmesinde, vadesinden sonra yapılan bir müracaat olduğundan tecil talep tarihi ile ödeme günü süreye dahil edilecektir.

$$\text{Taksit Tutarı} = 47.076,12 \div 6 = 7.846,02 \text{ TL}$$

Tecil faizi uygulanacak süre;

Taksitler	Talep Tarihi	Ödeme Günü	Süre
1. Taksit için	01.06.2019	15.06.2019	15
2. Taksit için	01.06.2019	15.07.2019	45 (15+30)
3. Taksit için	01.06.2019	15.08.2019	76 (15+30+31)
4. Taksit için	01.06.2019	15.09.2019	107 (15+30+31+31)
5. Taksit için	01.06.2019	15.10.2019	137 (15+30+31+31+30)
6. Taksit için	01.06.2019	15.11.2019	[146 (15+30+31+31+30+9)] ; [22]

Tecil faizinin hesaplanması:

1. Taksit için tecil faizi	=	$\frac{7.846,02 \times 22 \times 15}{36.000}$	=	71,92
2. Taksit için tecil faizi	=	$\frac{7.846,02 \times 22 \times 45}{36.000}$	=	215,77
3. Taksit için tecil faizi	=	$\frac{7.846,02 \times 22 \times 76}{36.000}$	=	364,40
4. Taksit için tecil faizi	=	$\frac{7.846,02 \times 22 \times 107}{36.000}$	=	513,04
5. Taksit için tecil faizi	=	$\frac{7.846,02 \times 22 \times 137}{36.000}$	=	656,89
6. Taksit için tecil faizi	=	$\frac{7.846,02 \times 22 \times 146}{36.000}$	+	$\frac{7.846,02 \times 19 \times 22}{36.000}$
	=	700,04	+	91,10 = 791,14

Tecil edilen amme alacaklarının, belirlenen faiz oranı esas alınarak hesaplanan tecil faiziyle birlikte ödenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla Mükellef Kurumdan tecil faiziyle birlikte toplam,

Taksit	Tecil Edilen Amme Alacağı		Hesaplanan Tecil Faizi		Ödenecek Toplam Borç Tutarı
1. Taksit	7.846,02	+	71,92	=	7.917,94
2. Taksit	7.846,02	+	215,77	=	8.061,79
3. Taksit	7.846,02	+	364,40	=	8.210,42
4. Taksit	7.846,02	+	513,04	=	8.359,06
5. Taksit	7.846,02	+	656,89	=	8.502,91
6. Taksit	7.846,02	+	791,14	=	8.637,16
Toplam	47.076,12	+	2.613,16	=	49.689,28

49.689,28 TL tahsil edilecektir.

Cevap 3-

A. VYZ Anonim Şirketi Tarafından Yapılacak İşlemler:

A.1. 2018 Yılında Yapılacak İşlemler (Vadesinde Tahsil Edilemeyen Alacağa Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılması):

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 323 ünü maddesi:

Ticari kazancın tespitinde geçerli iki temel ilkedен birisi tahakkuk ilkesidir. Tahakkuk ilkesi; bir gelir veya gider unsurunun doğuşunun (tahakkukunun), ticari kazancın tespitinde dikkate alınması için yeterli olduğunu ifade eder. Bir başka deyişle ticari kazancın tespitinde gelir veya giderin tahsil edilmesi değil, tahakkuk etmesi yeterlidir.

Tahakkuk ilkesine dayanarak gelir kaydedilen bir ticari alacağın günlük yaşamda tahsil edilememesi her firmanın rastlayabileceği bir durumdur. Bu bakımdan tahakkuk esasına göre gelir kaydedilen, ancak tahsil edilemeyen ve şüpheli hale gelen bir alacak için kanunda gösterilen şartların gerçekleşmesi halinde karşılık ayrılabilir.

Bu gibi durumlarda yapılacak işlemler, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesinde hüküm altına alınmıştır:

“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.”

Katma Değer Vergisi İçin Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılması Durumu (334 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği):

334 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde; kredili mal veya hizmet satışları üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin tahsilinin şüpheli hale geldiği durumda, katma değer vergisinden kaynaklanan alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi, alacağın ilgili dönemin kayıtlarına girmesi ve katma değer vergisi beyannamelerinde beyan edilmesi halinde mümkün olacaktır.

Konkordato Müessesesinin Şüpheli Alacak Karşılığı Uygulaması Karşısındaki Durumu (112 No’lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri):

▪ Konkordato Sürecinde Şüpheli Alacak Karşılığı Uygulaması:

Yukarıda da ifade edildiği üzere, 213 sayılı Kanunun 323 üncü maddesi uygulamasında, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olan; dava veya icra safhasındaki 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 sayılmakta ve münhasıran maddede belirtilen şartları haiz alacaklar için karşılık ayrılması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, konkordato; bir borçlunun, alacaklılarının belli bir çoğunluğu ile yaptığı ve ticaret mahkemesinin tasdiki ile hüküm ifade eden bir cebri anlaşma olup, bununla alacaklılar, borçluya karşı olan alacaklarının bir kısmından feragat ederler ve/veya borçluya borcunu ödeme konusunda belli bir süre verirler.

2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu uygulamasında konkordato süreci, çeşitli aşamalarda (geçici mühlet, kesin mühlet, konkordatonun reddi, konkordato projesinin tasdiki gibi) düzenlenmiş olup, Geçici Mühlet Kararı ile Kesin Mühlet Kararı verilmesinin, şüpheli alacak karşılığı uygulaması karşısındaki durumuna aşağıda yer verilmiştir.

- Geçici Mühlet Kararı Verilmesinin Sonuçları:

2004 sayılı Kanun uygulamasında, geçici mühlet kararı verilmesi ile borçlu aleyhine hiçbir takip yapılamamakta, evvelce başlamış takipler durmakta ve ihtiyatî tedbir ve ihtiyati haciz kararları uygulanamamakta olup, hakkında geçici mühlet kararı verilen borçludan olan alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılmasına ilişkin esaslar aşağıda açıklanmıştır.

Geçici Mühlet Kararından Önce Dava veya İcra Safhasına İntikal Etmemiş Alacaklar İçin Şüpheli Alacak Karşılığı Ayırma Durumu:

2004 sayılı Kanunun 288 inci maddesi uyarınca, geçici mühlet kararı kesin mühletin hukuki sonuçlarını doğurmakta olduğundan ve geçici mühlet kararı ile birlikte takip yapılması mümkün bulunmadığından, geçici mühlet kararından önce dava veya icra safhasına intikal

ettirilmemiş alacaklar için geçici mühlet kararının ilan edildiği hesap dönemi itibariyle şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir.

- **Kesin Mühlet Kararı Verilmesi:**

2004 sayılı Kanununun 289 uncu maddesi uyarınca, konkordatonun başarıya ulaşmasının mümkün olduğunun anlaşılması durumunda geçici mühlet verilmiş olan borçluya kesin mühlet verilmektedir. Bu aşamada, konkordatonun başarıya ulaşmasının mümkün olduğu kabul edilmekle birlikte, bu süreçte de alacaklılar tarafından dava veya icra süreçleri yürütülemediğinden daha önce ayrılmış olan karşılıklara ilişkin herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

213 sayılı Kanun uygulamasında, şüpheli hale gelen alacak için bu dönemde karşılık ayrılması gerekmekte olup, ilgili olduğu hesap döneminde ayrılmayan karşılığın sonraki hesap dönemlerinde dikkate alınması mümkün bulunmadığından, geçici mühlet kararının ilan edildiği hesap dönemi itibariyle şüpheli alacak karşılığı ayrılmamışsa sonraki hesap döneminde kesin mühlet kararının ilan edilmesi durumunda şüpheli alacak karşılığı ayrılamaz.

b) Yukarıda Yer Alan Açıklamalar Doğrultusunda VYZ Anonim Şirketi Tarafından 2018 Yılında Yapılacak İşlemler:

1) Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesinde; alacaklıların, şüpheli hale gelen alacaklarını nasıl değerleyeceklerine ilişkin hükümler yer almaktadır.

2) 213 sayılı Kanununun 323 üncü maddesinde hüküm altına alınan şüpheli alacak uygulaması, alacağın ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesine özgülenmiş olmasını şart koşmuş olup, bu mahiyette olmayan alacaklar için şüpheli alacak uygulamasına gidilemeyeceği belirtilmiştir. Bu kapsamda; söz konusu alacak, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesine özgülenmiş bir alacak olması nedeniyle şüpheli alacak uygulamasına gidilebileceği tabiidir.

3) 213 sayılı Kanun uygulamasında, teminatlı alacaklarda şüpheli alacak karşılığı, teminattan geri kalan kısma inhisar ettiği için, konkordato uygulamasında da şüpheli alacak karşılığı ancak teminatı aşan kısım için uygulanacaktır. Bu kapsamda; alacak için herhangi bir teminat alınmadığı için, alacağın tamamı şüpheli alacak uygulamasına konu edilebilecektir.

4) Muaccel hale gelmediği için dava veya icra safhasına intikal ettirilmemiş olan alacaklardan, vadesi geçici ve kesin mühlet sürelerine rastlayanlar, vadenin dolduğu hesap döneminde şüpheli alacak uygulamasına konu edilebilecektir. Bu kapsamda; alacağın vadesi geçici mühlet süresine rastlamış olup, vadenin dolduğu hesap dönemi olan 2018 hesap dönemi içerisinde şüpheli alacak uygulamasına gidilebilecektir.

5) 213 sayılı Kanun uygulamasında, şüpheli hale gelen alacak için bu dönemde karşılık ayrılması gerekmekte olup, ilgili olduğu hesap döneminde ayrılmayan karşılığın sonraki hesap dönemlerinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, VYZ Anonim Şirketinin şüpheli hale gelen alacak için 2018 hesap döneminde karşılık ayırması gerekmektedir.

6) 334 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer alan şartların sağlanmış olması nedeniyle, katma değer vergisinden kaynaklanan alacak için de şüpheli alacak karşılığı ayrılacaktır.

Dolayısıyla, VYZ Anonim Şirketinin 2018 yılında yapması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

-	01.08.2018	
120 Alıcılar H.		1.080.000
600 Yurtiçi Satışlar H.		1.000.000
391 Hesaplanan KDV H.		80.000
128 Şüpheli Ticari Alacaklar H.	15.10.2018	1.080.000
120 Alıcılar H.		1.080.000
654 Karşılık Giderleri H.	15.10.2018	1.080.000
129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı H.		1.080.000
690 Dönem Kar/Zarar H.	31.12.2018	1.080.000
654 Karşılık Giderleri H.		1.080.000

A.2. 2019 Yılında Yapılacak İşlemler (Alacağın Borçlu Lehine Vazgeçilen Kısmı ile Vazgeçilmeyen Kısımına İlişkin Yapılacak İşlemler):

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesi:

213 sayılı Kanunun 322 nci maddesinde; kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar değersiz alacak olarak tanımlanmış olup; bu alacakların, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybedeceklerine ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edileceklerine hükmedilmiştir.

Konkordato Müessesesinin Şüpheli Alacak Karşılığı Uygulaması Karşısındaki Durumu (112 No'lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri):

2004 sayılı Kanun uygulamasında konkordato süreci, çeşitli aşamalarda (geçici mühlet, kesin mühlet, konkordatonun reddi, konkordato projesinin tasdiki gibi) düzenlenmiş olup, Konkordato Projesinin Tasdik Edilmesinin, şüpheli alacak karşılığı uygulaması karşısındaki durumuna aşağıda yer verilmiştir.

- Konkordato Projesinin Tasdik Edilmesi:

2004 sayılı Kanunun 306 ncı maddesi uyarınca, konkordatonun tasdiki kararında alacaklıların hangi ölçüde alacaklarından vazgeçtiği ve borçlunun borçlarını hangi takvim çerçevesinde ödeyeceğinin belirtilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, alacakların borçlu lehine vazgeçilen kısmı, değersiz alacak niteliğini kazanacak ve değersiz alacak ile bu alacağa isabet eden karşılık, konkordatonun tasdiki kararının ilan edildiği (bağlayıcı hale geldiği) hesap dönemi itibarıyla 213 sayılı Kanunun 322 nci maddesi hükmüne uygun olarak yok edilecektir.

Projenin tasdik edilmesiyle beraber alacağın vazgeçilmeyen kısmının vadesi ise proje çerçevesinde uzatılmış olacaktır. Buna göre mahkemece tasdik edilen konkordato projesiyle alacaklı ile borçlu arasında yeni bir borç ilişkisi kurularak eski borç vade/miktar itibarıyla

yenilendiğinden bu alacaklar, şüpheli alacak olma vasfını kaybedecektir. Dolayısıyla söz konusu alacaklar için ayrılmış olan karşılıkların, konkordatonun tasdiki kararının ilan edildiği (bağlayıcı hale geldiği) hesap dönemi itibariyle düzeltilmesi gerekmektedir.

Değersiz Hale Gelen KDV Alacaklarının İndirim Konusu Yapılması (3065 sayılı Kanununun 29/4 üncü maddesi; 23 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ):

3065 sayılı Kanununun 29 uncu maddesinin dördüncü fıkrasında; Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV'nin, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabileceği; şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan KDV'nin bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınmasının şart olduğu hükme bağlanmıştır.

Mükellefler tarafından yapılan mal teslimleri ve hizmet ifalarına ilişkin hesaplanan KDV'nin, söz konusu mal ve hizmet bedellerinin tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda; 213 sayılı Kanununun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkündür. 213 sayılı Kanununun 323 üncü maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan KDV'nin bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması şarttır.

Söz konusu KDV tutarı, alacağın zarar yazıldığı tarihi kapsayan vergilendirme dönemi 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İndirimler" kulakçığında "İndirimler" tablosunda 111 kod numaralı "Değersiz Hale Gelen Alacaklara İlişkin İndirilecek KDV" satırı aracılığıyla indirim konusu yapılır ve değersiz hale gelen alacağa ilişkin borçlu mükellef bilgilerini içeren beyanname eki form doldurulur.

Yukarıda Yer Alan Açıklamalar Doğrultusunda VYZ Anonim Şirketi Tarafından 2019 Yılında Yapılacak İşlemler:

- 1) Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesinde; alacaklıların, değersiz hale gelen alacaklarını nasıl değerleyeceklerine ilişkin hükümler yer almaktadır.
- 2) Konkordato kapsamında borçlu lehine vazgeçilen alacak, değersiz alacak olarak kabul edilmektedir. Başka bir anlatımla, konkordato tasdik kararı, vazgeçilen alacağın değersiz hale geldiğini gösteren kazai belge sayılmaktadır. Bu durumda, VYZ Anonim Şirketinin borçlu lehine tahsilinden vazgeçtiği 540.000,00 TL değersiz alacak niteliğini kazanacaktır.
- 3) 112 no.lu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde; projenin tasdik edilmesiyle beraber alacağın vazgeçilmeyen kısmının vadesi proje çerçevesinde uzatılmış olacaktır. Buna göre mahkemece tasdik edilen konkordato projesiyle alacaklı ile borçlu arasında yeni bir borç ilişkisi kurularak eski borç vade/miktar itibariyle yenilendiğinden bu alacaklar, şüpheli alacak olma vasfını kaybedecektir. Dolayısıyla söz konusu alacaklar için ayrılmış olan karşılıkların, konkordatonun tasdiki kararının ilan edildiği (bağlayıcı hale geldiği) hesap dönemi itibariyle

düzeltilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda; alacağın kalan kısmı KDV'si ile birlikte (540.000,00 TL) yeni bir alacak niteliği kazandığı için şüpheli alacaklardan çıkartılıp, alacak hesaplarına alınması gerekmektedir.

4) Değersiz alacak ile bu alacağa isabet eden karşılık, konkordatonun tasdiki kararının ilan edildiği (bağlayıcı hale geldiği) hesap dönemi itibariyle 213 sayılı Kanunun 322 nci maddesi hükmüne uygun olarak yok edilecektir. Bu kapsamda; VYZ Anonim Şirketi tarafından şüpheli hale gelen alacağın tamamı için daha önce şüpheli alacak karşılığı ayrılmış ve dönem sonunda karşılık gideri dönem kar zararına aktarılarak gider yazılmıştır. Bu nedenle, konkordato projesinin tasdiki ile değersiz hale gelen alacak için tekrar gider yazılmasına gerek bulunmamakta olup, söz konusu değersiz alacak için ilgili dönemde değersiz alacak kaydı yapılarak yok edilecektir.

5) 3065 sayılı Kanunun 29 uncu maddesinin dördüncü fıkrasında; değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV nin, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabileceği; şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan KDV'nin bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınmasının şart olduğu hükme bağlanmıştır. Örnek olayda değersiz hale gelen alacak tutarı 540.000,00 TL olup, bu alacağın 40.000,00 TL si hesaplanan ve beyan edilen KDV tutarıdır. Bu tutar alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde 3065 sayılı Kanunun 29/4 üncü maddesi hükmü gereğince indirim konusu yapılabilecektir. VYZ Anonim Şirketi, değersiz hale gelen 540.000,00 TL'nin içinde bulunan 40.000,000 TL tutarındaki KDV kısmını konkordato kararının yürürlüğe girdiği ay itibariyle indirim konusu yapabilecektir. Ancak, daha önce karşılık ayırmak suretiyle gider yazılan bu tutarın kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir. Bu durumda; VYZ Anonim Şirketi, daha önce karşılık ayırmak suretiyle gider yazdığı 40.000,00 TL yi gelir olarak kayıtlarına alacak ve 2019/Ekim dönemi KDV beyannamesinde 40.000,00 TL yi indirim konusu yapabilecektir.

Bu kapsamda, VYZ Anonim Şirketinin 2019 yılında yapması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

120 Alıcılar H.	10.10.2019	540.000	
129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı H.		540.000	
128 Şüpheli Ticari Alacaklar H.			540.000
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar H.			540.000
<hr/>			
129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı H.	10.10.2018	540.000	
191 İndirilecek KDV H.		40.000	
128 Şüpheli Ticari Alacaklar H.			540.000
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar H.			40.000
<hr/>			
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar H.	31.12.2019	580.000	
690 Dönem Kar/Zarar H.			580.000
<hr/>			

B. KLM Anonim Şirketi Tarafından Yapılacak İşlemler:

B.1. 2018 Yılında Yapılacak İşlemler:

Konkordato projesi tasdik kararının 10.10.2019 tarihinde verilmesi nedeniyle, 2018 yılında, KLM Anonim Şirketi tarafından yapılacak herhangi bir işlem bulunmamaktadır.

B.2. 2019 Yılında Yapılacak İşlemler (Alacağın Borçlu Lehine Vazgeçilen Kısımına İlişkin Yapılacak İşlemler):

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 324 üncü maddesi:

213 sayılı Kanunun 324 üncü maddesinde; konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacakların, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınacağı; bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararlar itfa edilmediği takdirde kar hesabına naklolunacağı hüküm altına alınmıştır.

Değersiz Hale Gelen Alacaklara İlişkin Alıcı Tarafından Ödenmeyen ve Daha Önce İndirim Konusu Yapılmış KDV'nin İndirim Konusu Yapılmaması (3065 Sayılı Kanun md. 30/1-e; 23 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ):

3065 sayılı Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasına (e) bendinde; Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen katma değer vergisinin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde satıcı tarafından indirim konusu yapılabildiğinden mükerrer vergi indirimine yol açmayacak şekilde değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen ve daha önce indirim konusu yapılmış KDV, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde 1 No.lu KDV Beyannamesinin "Matrah" kulaklığında "Diğer İşlemler" tablosunda 505 kod numaralı "VUK 322 Kapsamına Giren Borçlara Ait KDV" satırı aracılığıyla beyan edilir.

Yukarıda Yer Alan Açıklamalar Doğrultusunda KLM Anonim Şirketi Tarafından 2019 Yılında Yapılacak İşlemler:

1) Vergi Usul Kanununun 324 üncü maddesinde; alacaklının vazgeçtiği alacağın, borçlu tarafından nasıl değerlendirilmesine ilişkin hükümler yer almaktadır.

2) Konkordato projesinin tasdik edilmesinin sonucu olarak; alacağın borçlu lehine vazgeçilen kısmı, satıcı açısından değersiz alacak haline gelirken, alıcı açısından vazgeçilen alacak hükmüne gelmektedir. Vazgeçilen bu alacak tutarı, KLM Anonim Şirketi tarafından alacaktan vazgeçilen hesap dönemi de dahil olmak üzere üç hesap dönemine ait zararlarla mahsup edilmek üzere özel karşılık hesabına alınacaktır. Dolayısıyla, alacaktan vazgeçme halinde borçlu tarafından yapılması gereken işlem, vazgeçilen alacak tutarının, alacaktan vazgeçildiği yıl ve sonraki iki yılda (toplam üç yıl) doğacak zararlar itfasının sağlanması; tamamen veya kısmen itfa edilemeyen kısmının ise, üçüncü yılın sonunda kâra aktarılarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda; KLM Anonim Şirketi, konkordato projesinin tasdik edilmesinden sonra, vazgeçilen alacak tutarı olan 540.000,00 TL'nin 500.000,00 TL'si 2019 yılında özel karşılık hesabına alınacaktır. 2019 yılında karşılık hesabına alınan 500.000,00 TL'nin 2019-2020-2021 hesap dönemine ait zararlara mahsup edilmesi, zararlar itfa edilemeyen özel karşılık tutarlarının ise üçüncü yılın sonunda (2021) kâr hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

3) KLM Anonim Şirketi, ödeme işlemini henüz gerçekleştirilmemiş olması nedeniyle, söz konusu işlemde ödenmeyen katma değer vergisi tutarı, 3065 sayılı Kanunun 30/1-e maddesi gereğince indirilemeyecek olup, bu tutarın indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, daha önce indirim konusu yapılmış KDV nin, satıcının alacağı zarar yazdığı vergilendirme döneminde borçlunun beyan etmesi gerektiğidir.

Bu kapsamda; borcunun yarısını ödemekten kurtulan alıcının, vazgeçilen alacağa isabet eden ve daha önce indirim konusu yaptığı 40.000,00 TL'lik katma değer vergisi tutarı indirimlerden çıkarılacaktır.

Cevap 4-

a) Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru, 07.05.2010 tarihli, 5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun kabul edilmesiyle hukuk sistemimize girmiş bir hak arama yoludur.

Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruya ilişkin usul ve esaslar, Anayasanın 148 inci maddesi ile 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanunun 45 ila 51 inci maddelerinde hüküm altına alınmıştır.

Anayasanın 148 inci maddesinin üçüncü fıkrasında; herkesin, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabileceği; başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olmasının şart olduğu hüküm altına alınmıştır. Maddenin beşinci fıkrasında ise, bireysel başvuruya ilişkin usul ve esasların kanunla düzenleneceğine hükmedilmiştir.

6216 sayılı Kanunun "*Bireysel başvuruların kabul edilebilirlik şartları ve incelenmesi*" başlıklı 48 inci maddenin birinci fıkrasında, bireysel başvuru hakkında kabul edilebilirlik kararı verilebilmesi için Kanunun 45 ila 47 nci maddelerinde öngörülen şartların taşınması gerektiği hüküm altına alınmış olup, bu şartlar aşağıda tadadi olarak sayılmıştır.

1. Bireysel Başvuru Hakkı Bakımından:

6216 sayılı Kanunun "*Bireysel başvuru hakkı*" başlıklı 45 inci maddesinde Bireysel Başvuru Hakkına ilişkin aşağıdaki hükümler yer almaktadır:

"(1) Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir.

(2) İhlale neden olduğu ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmâl için kanunda öngörölmüş idari ve yargısal başvuru yollarının tamamının bireysel başvuru yapılmadan önce tüketilmiş olması gerekir.

(3) Yasama işlemleri ile düzenleyici idari işlemler aleyhine doğrudan bireysel başvuru yapılamayacağı gibi Anayasa Mahkemesi kararları ile Anayasanın yargı denetimi dışında bıraktığı işlemler de bireysel başvurunun konusu olamaz.”

2. Bireysel Başvuru Hakkına Sahip Olanlar Bakımından:

6216 sayılı Kanunun “Bireysel başvuru hakkına sahip olanlar” başlıklı 46 ncı maddesinde bireysel başvuru hakkına sahip olanlara ilişkin aşağıdaki hükümler yer almaktadır:

“(1) Bireysel başvuru ancak ihlale yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmâl nedeniyle güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenenler tarafından yapılabilir.

(2) Kamu tüzel kişileri bireysel başvuru yapamaz. Özel hukuk tüzel kişileri sadece tüzel kişiliğe ait haklarının ihlal edildiği gerekçesiyle bireysel başvuruda bulunabilir.

(3) Yalnızca Türk vatandaşlarına tanınan haklarla ilgili olarak yabancılar bireysel başvuru yapamaz.”

3. Bireysel Başvuru Usulü Bakımından:

6216 sayılı Kanunun “Bireysel başvuru usulü” başlıklı 47 nci maddesinde bireysel başvuru hakkına sahip olanlara ilişkin aşağıdaki hükümler yer almaktadır:

“(1) Bireysel başvurular, bu Kanunda ve İçtüzükte belirtilen şartlara uygun olarak doğrudan ya da mahkemeler veya yurt dışı temsilcilikler vasıtasıyla yapılabilir. Başvurunun diğer yollarla kabulüne ilişkin usul ve esaslar İçtüzükle düzenlenir.

(2) Bireysel başvurular harca tabidir.

(3) Başvuru dilekçesinde başvuruçunun ve varsa temsilcisinin kimlik ve adres bilgilerinin, işlem, eylem ya da ihmâl nedeniyle ihlal edildiği ileri sürülen hak ve özgürlüğün ve dayanılan Anayasa hükümlerinin, ihlal gerekçelerinin, başvuru yollarının tüketilmesine ilişkin aşamaların, başvuru yollarının tüketildiği, başvuru yolu öngörölmemişse ihlalin öğrenildiği tarih ile varsa uğranılan zararın belirtilmesi gerekir. Başvuru dilekçesine, dayanılan deliller ile ihlale neden olduğu ileri sürülen işlem veya kararların aslı ya da örneğinin ve harcın ödendiğine dair belgenin eklenmesi şarttır.

(4) Başvurucu bir avukat tarafından temsil ediliyorsa, vekâletnamenin sunulması gerekir.

(5) Bireysel başvurunun, başvuru yollarının tüketildiği tarihten; başvuru yolu öngörölmemişse ihlalin öğrenildiği tarihten itibaren otuz gün içinde yapılması gerekir. Haklı bir mazereti nedeniyle süresi içinde başvuramayanlar, mazeretin kalktığı tarihten itibaren onbeş gün içinde ve mazeretlerini belgeleyen delillerle birlikte başvurabilirler. Mahkeme, öncelikle başvuruçunun mazeretinin geçerli görülüp görülmediğini inceleyerek talebi kabul veya reddeder.

(6) Başvuru evrakında herhangi bir eksiklik bulunması hâlinde, Mahkeme yazı işleri tarafından eksikliğin giderilmesi için başvuruçuyu veya varsa vekiline onbeş günü geçmemek

üzere bir süre verilir ve geçerli bir mazereti olmaksızın bu sürede eksikliğin tamamlanmaması durumunda başvurunun reddine karar verileceği bildirilir.”

(Not: Toplamda 15 Puanı Geçmemek Üzere Her Fıkra 3 Puan Olarak Değerlendirilmiştir.)

b) Mülkiyet Hakkının İhlal Edilmesi:

Anayasa Mahkemesi, bireysel başvuru yoluyla önüne gelen olaylarda, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddialarını araştırmaktadır.

Anayasada yer alan tüm temel hak ve özgürlükler bireysel başvuru hakkından yararlanamamaktadır. Bunlardan sadece Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve anlaşmaya ek protokollerden Türkiye'nin taraf olduğu temel hak ve özgürlüklerin kamu gücü tarafından ihlali halinde bireysel başvuru hakkından yararlanabilecektir.

Mülkiyet hakkı, Anayasa ile korunan temel haklar arasında yer almaktadır. Anayasanın “*Kişinin Hakları ve Ödevleri*” başlıklı bölümünde yer verilen mülkiyet hakkı, Anayasanın 35 inci maddesinde aşağıdaki şekilde hüküm altına alınmıştır.

“Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir.

Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir.

Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.”

Anayasanın 35 inci maddesi, mülkiyet hakkını herkese tanınan temel bir hak olarak belirttikten sonra, bu hakkın mutlak olmadığına ve toplum yararına aykırı kullanılmayacağına yanında meşru amaç ile sınırlandırılabilmesine hükmetmiştir.

Bununla birlikte, temel hak ve özgürlükler Anayasanın 13 üncü maddesine göre özlere dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Ayrıca ilgili maddede bu sınırlamaların, ölçülülük ilkesine aykırı olmayacağı da hüküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin Anayasaya uygun düşebilmesi için; müdahalenin kanuna dayanması, kamu yararı amacı taşıması ve ölçülülük ilkesi gözetilerek yapılması gerekmektedir.

İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşmeye Ek 1 Nolu Protokolün birinci maddesinde mülkiyet hakkı şu şekilde güvence altına alınmıştır:

“Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasadaki öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.

Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka hâlel getirmez.”

Böylece, mülkiyet hakkına ilişkin güvenceler yanında, devletin, vergilerin ödenmesini sağlamak için gerekli görülen yasaları uygulama hakkı olduğu da kabul edilmektedir. Haksız olarak tahsil edilen verginin özel mülkiyete konu gelir ve serveti azaltıyor olması nedeniyle vergi ihtilafları mülkiyet hakkıyla doğrudan ilişki halindedir.

Vergilendirme - mülkiyet ilişkisi, kamu yararı ölçüsünde tüm ekonomik menfaatler bakımından bireyin mülkiyet hakkına müdahale oluşturmakta; sonuç olarak bireyin malvarlığı, alınan vergi miktarı kadar eksilmektedir.

Her türlü mali yükümlülüğün mülkiyet hakkına müdahale edebileceğinin kabulü ile burada dikkat edilmesi gereken husus, kamu yararı ile bireysel yarar arasındaki denge ve oranın keyfi olmaması ve hukuki güvenceler sağlaması gerektiğidir. Başka bir deyişle; mülkiyet hakkının sınırlandırılması suretiyle elde edilmek istenen kamu yararı ile bireyin hakları arasında adil bir dengenin sağlanması gerekmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 378 inci maddesinin ikinci fıkrasında; mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları hüküm altına alınmış olup, söz konusu hüküm ile mükelleflerin kendi beyanlarına dava açmaları yasaklanmıştır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27 nci maddesinin dördüncü fıkrasında dolaylı olarak düzenlenen ihtirazi kayıtlarla verilen beyannamelere karşı dava açılabilmesi 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 378 inci maddesinin istisnasını oluşturmaktadır. 2577 sayılı Kanunun 27 nci maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan “... *ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerden dolayı açılan davalar, tahsilat işlemlerini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.*” hükmüyle ihtirazi kayıtlarla beyanname verilmesi ve buna karşı dava açılması esası yasal zemin ve uygulama alanı bulmuştur.

İhtirazi kayıtlarla beyan yöntemi; mükelleflerin, duydukları tereddütlerin giderilmesi ve idareyle aralarında yorum farklılığı bulunmasına rağmen, idarenin görüşü doğrultusunda beyanname verilerek yorum farklılığının yargıda ihtilaf konusu yapılması imkânını sağlayan bir mekanizmadır. İdarenin yazısı üzerine düzeltme beyannamesi verilmesine rağmen, vergilendirme işlemine karşı dava açılmaması, hukuki denetim dışında kalan bir alanın oluşmasına yol açacaktır.

Mahkemelerin 213 sayılı Kanununun 378 inci maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen hukuk kuralını, düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlaması; mükellef kurumun, müdahalenin hukuka aykırı olduğuna yönelik iddia ve itirazlarını etkin bir biçimde sunamaması sonucuna yol açmaktadır. Bu durum mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvencelerinin sağlanamamasından dolayı müdahalenin mükellef kuruma şahsi olarak aşırı bir külfet yüklediği, mükellef kurumun mülkiyet hakkının korunması ile müdahalenin kamu yararı amacı arasında olması gereken adil dengenin mükellef kurum aleyhine bozulduğu ve dolayısıyla mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

Sonuç olarak, ihtirazi kayıtlarla verilen düzeltme beyannamesi üzerine yapılan vergilendirmeye ve kesilen cezaya karşı açılan davanın, esastan incelenmeksizin reddedilmesinin ölçüsüz olması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği değerlendirilebilir.