

# OLAĞANÜSTÜ HAL DÜZENLEMELERİ KAPSAMINDA VARLIKLARINA EL KONULAN VE/VEYA KAPATILAN KURUM VEYA ŞİRKETLERDEN OLAN ALACAKLAR DOĞRUDAN DEĞERSİZ ALACAK KABUL EDİLEBİLİR Mİ?

Güray ÖĞREDİK  
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir  
MAZARS DENGE, Direktör

**Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Kasım 2016 sayısında yayınlanmıştır.**

**ÖZET:** Vergi Usul Kanununun (VUK) 322. maddesi uyarınca; kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmayan alacaklar değersiz alacak olarak nitelendirilmiştir. Olağanüstü hal (OHAL) kapsamındaki düzenlemelere göre bazı mal varlıklarına ve/veya şirketlere el konulmaktadır ve bu şirketlerin ya da mal varlıklarının belirli bir süre sonunda tasfiye edileceği belirtilmektedir. Dolayısıyla ticari hayattaki varlıkları son bulacaktır. Bu şirketlerin ticari yaşamları son bulduğuna ya da sını bulacağına göre, bu şirketlerden alacağı olan mükellefler bu alacaklarını VUK Madde 322 kapsamında “değersiz alacak” olarak değerlemek suretiyle doğrudan zarar yazabilecek midir? Yazımızda bu konuya 670 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede (KHK) yer verilen bir düzenleme incelenmekte ve görüşlerimiz ifade edilmektedir.

**ANAHTAR KELİMELELER:** OHAL, değersiz alacak, şüpheli alacak, KHK,

## 1. GİRİŞ

VUK Madde 322 kapsamında bir alacağın değersiz alacak kabul edilebilmesi için bu alacağın tahsil kabiliyetinin kalmadığının kazai bir hüküm (mahkme kararı) veya kanaat verici bir belge ile tevsik edilmesi şarttır. Diğer bir ifadeyle, söz konusu alacağın tahsil edilmesi için her türlü hukuki gayret sonuna kadar gösterilmiş olmalı ve bu alacağın ne bugün ne de gelecekte hiçbir şekilde tahsil imkanının kalmadığının objektif belgeler ile ortaya konması gerekmektedir.

OHAL kapsamında ticari yaşamı yakından ilgilendiren en önemli gelişmelerden birisi de bazı mal varlıklarına ya da şirketlere el konması, ticari faaliyetlerinin askıya alınması ve zaman içinde ise bu şirketlerin tasfiye edilecek olmasıdır. Dolayısıyla bu şirketlerden alacağı olan mükelleflerin ne yapabileceği sorusu karşımıza çıkmaktadır. Zira bu şirketler artık normal ticari faaliyetlerine devam edememektedir ve Devlet tarafından el konmak suretiyle faaliyetleri kontrol altına alınmıştır. Bu alacaklar için dava açılabilir midir? Dava açılmaz ise bu durumda söz konusu alacaklar VUK Madde 322 kapsamında değersiz alacak olarak kabul edilecek midir?

Yazımızda öncelikle değersiz alacak uygulamasına dair genel bilgi verdikten sonra 670 sayılı KHK’da konumuza özel yer verilen bir düzenleme hakkında bilgi verilecek ve sonrasında değersiz alacak hükümleri ile VUK Madde 322 birlikte değerlendirilmek suretiyle görüşümüz ifade edilecektir.

## 2. DEĞERSİZ ALACAK UYGULAMASI<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 02.11.2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.29/2978-322-68-102537 sayılı özelgesinden yararlanılmıştır.

Vergi Usul Kanununun 322. maddesi uyarınca; kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmayan alacaklar değersiz alacak olarak nitelendirilmiştir. Görüldüğü gibi değersiz alacak; kaybedilmiş, tahsiline artık imkan kalmamış, değeri sıfıra inmiş bir alacaktır. Kanuni düzenlemeye göre alacağın tahsil imkanının kalmadığının, kazai bir hükümlerle veya kanaat verici bir vesika ile tevsik edilmesi icap etmektedir. Kazai bir hükümden anlaşılması gereken, alacağın tahsili için kanun yollarına başvurulmuş olması, icra takibinin yapılmış bulunması, bu müracaatlar ve takipler sonunda, alacağın ödenmeyeceğine hakim tarafından hükmedilmiş olması; kanaat verici vesika teriminden ise ödemeyi imkansız hale getirmiş hal ve sebepler sonucu ortaya çıkmış belgeler anlaşılmalıdır. Alacağın tahsil güçlüğüne objektif ve inandırıcı belgelerle ortaya konması değersiz alacak uygulaması bakımından büyük önem taşımaktadır. Aksi takdirde alacakların tahsilinin mümkün olmadığının takdiri mükellefe bırakılmış olur. Böyle bir boşluk bırakmamak amacıyla kanun koyucu değersiz hale geldiği ileri sürülen alacağın ciddi olarak takip edildiğine ilişkin çabaların kazai bir hüküm veya kanaat verici bir vesika ile tevsikini öngörmüştür.

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

-Borçlunun herhangi bir mal varlığı bırakmadan ölümü veya Medeni Kanunun 31 ve izleyen maddelerine göre mahkemelerce borçlu hakkında verilen gaiplik kararı ve mirasçılarının da mirası reddettiklerine dair sulh hukuk mahkemelerince verilmiş bulunan mirası red kararı,

-Borçlu aleyhine alacaklı tarafından açılan davayı borçlunun kazandığına dair mahkeme kararı,

-Mahkeme huzurunda alacaktan vazgeçildiğine ilişkin olarak düzenlenmiş belgeler,

-Alacaktan vazgeçildiğine dair konkordato anlaşması,

-Borçlunun dolandırıcılıktan mahkum olması ve herhangi bir malvarlığı bulunmadığını belgeleyen resmi evrak,

-Borçlunun adresinin saptanamaması nedeniyle icra takibat dosyasının kaldırıldığını ve yasal süresi içerisinde yenileme talebinde de bulunulmadığını gösteren icra memurluğu yazısı,

-Gerek doğuşu gerekse vazgeçilmesi bakımından belli ve inandırıcı sebepleri olmak şartıyla alacaktan vazgeçildiğini gösteren anlaşmalar, (Alacaklının tek taraflı irade beyanı ile alınmasından vazgeçilen alacakların, değersiz alacak olarak zarar kaydı mümkün değildir.)

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

Bu bağlamda mükellef şirket avukatının alacağın takibi için yapılan işlemlerin akamete uğradığı (sonuçsuz kaldığı) yolundaki görüşü ile icra müdürlüğünden alacaklının talebiyle alınan ve o güne dek herhangi bir tahsilat yapılmadığına dair derkenar (yazıyla eklenen ifade), alacağın değersiz hale geldiğinin göstergesi olarak Mali İdare tarafından kabul edilmemektedir. Zira, icrai takibat yapılmakla birlikte alacağın haricen tahsili de mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan aciz vesikası, alacağını tamamen alamamış olan alacaklıya, ödenmeyen alacak miktarı için verilen bir belgedir. Bu belgenin verilmesi ile alacaklının alacağı son bulmaz, hatta alacaklının durumu kısmen kuvvetlendirilmiş olur. Örneğin alacağın zamanaşımı süresi belgenin düzenlenmesinden itibaren yirmi yıl olur ve artık borçlu borcunun olmadığını iddia edemez. Başka bir deyişle aciz belgesi İcra İflas Kanununun 68. maddesi anlamında borç ikrarını içeren bir belge olup, alacağın değersiz olduğuna ilişkin bir vesika değildir.

Netice itibariyle; aciz vesikası, takip alacaklısı mükellef şirketin inisiyatifi dairesinde kalan derkenar, takibin akamete uğradığına ilişkin belge ile alacağın tahsil kabiliyetinin bulunmadığına dair şirket avukatı tarafından verilen görüş yazısının Vergi Usul Kanununun 322. maddesi anlamında alacağın tahsil kabiliyetinin olmadığına dair kanaat verici belge olarak değerlendirilmesi mümkün olmayıp, anılan belgelerle tevsik edilmiş alacağın da değersiz alacak olarak nitelendirilmesine imkân bulunmamaktadır.

Öte yandan, bir alacak hakkının belli bir süre içinde kullanılmaması yüzünden dava edilebilme niteliğinin yitirilmesi ya da yasada öngörülen sürenin geçmesi ile bir hakkın dava yoluyla elde edilebilme olanağının zayıflaması biçiminde tanımlanabilen zamanaşımı, bir borcu doğuran, değiştiren, ortadan kaldıran bir olgu olmayıp, doğmuş ve var olan bir hakkın istenmesini ortadan kaldıran bir savunma aracıdır. Bu bakımdan zamanaşımı, borcu eksik borç haline getirmektedir. Yani borç devam etmekte ancak talep edilemeyen bir alacak haline gelmektedir.

Borçlar Kanununun 133. madde hükmü gereğince, zamanaşımı süreleri kanunda sayılan bazı hallerde her işlem ile kesilir, süre kesilme tarihinden itibaren ilk baştan tekrar başlar. Buna göre borçlu borcu ikrar ederse, faiz mahsuba sayılmak üzere ödeme, rehin veya kefil verirse, yahut alacaklı mahkemeye dava açarsa veya icraya verirse, mahkeme ve icra dairesinin her usulü işleminde bu süre kesilir, tekrar baştan başlar. Bu durumda alacağın zamanaşımına uğraması ancak alacaklının borçluyu ısrarla takip etmemesi neticesinde mümkün olabilecektir. **Bu nedenle ısrarla takip edilmeyen alacakların zamanaşımına uğraması halinde bunların değersiz alacak olarak kaydı mümkün değildir.**

Ayrıca, her olayın kendine has durumunun bulunması dolayısıyla standart bir tutar belirlenmesinin mümkün olmaması ve alacaklı borçlu ilişkisinde borç tahsil edilmesine rağmen tahsil edilmemiş gibi gösterilme ihtimali bulunması nedeniyle muvazaalı işlemlere yol açılabileceğinden, belirli miktarı aşmayan alacakların herhangi bir belge aranmaksızın değersiz alacak olarak kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

### **3. 670 SAYILI KHK'DA YER VERİLEN YASAL DÜZENLEME**

17.08.2016 tarih ve 29804 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "**670 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Alınması Gereken Tedbirler Hakkında Kanun Hükmünde Kararname**"nin "**Devir işlemlerine ilişkin tedbirler**" başlıklı 5. maddesinde aşağıdaki düzenlemelere yer verilmiştir.

**"(1) 20/7/2016 tarihli ve 2016/9064 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla ülke genelinde ilan edilen olağanüstü hal kapsamında yürürlüğe konulan Kanun Hükmünde Kararnameler gereğince kapatılan ve Vakıflar Genel Müdürlüğüne veya Hazineye devredilen kurum, kuruluş, özel radyo ve televizyonlar, gazete, dergi, yayınevi ve dağıtım kanallarının her türlü taşınır, taşınmaz, malvarlığı, alacak ve hakları ile belge ve evraklarının (devralınan varlık); her türlü tespit işlemini yapmaya, kapsamını belirlemeye, idare etmeye, avans dahil her**

**türlü alacak, senet, çek ve diğer kıymetli evraka ilişkin olarak dava ve icra takibi ile diğer her türlü işlemi yapmaya, devralınan varlıklarla ilgili olup kanaat getirici defter, kayıt ve belgelerle tevsik edilen borç ve yükümlülükleri tespite ve hiçbir şekilde devralınan varlıkların değerini geçmemesi, ek mali külfet getirmemesi, kefaletten doğmaması ve Fethullahçı Terör Örgütü (FETÖ/PDY)'ne aidiyeti, iltisakı veya irtibatı olmayan kişilerle gerçek mal veya hizmet ilişkisine dayanması şartıyla bu varlıkların değerlendirilmesi suretiyle bunları uygun bir takvim dahilinde ödemeye, kapatılan kurum ve kuruluşların taahhüt ve garanti ettiği ancak vermediği mal ve hizmet bedellerinin ödemesini durdurmaya veya ödemeye, tahsili mümkün olmadığı anlaşılan veya tahsilinde ve takibinde yarar bulunmayan hak ve alacaklar ile taahhüt ve garantilerin tahsilinden vazgeçmeye, her türlü sulh işlemi yapmaya, devralınan varlıklarla ilişkili kredi veya gerçek bir mal veya hizmet ilişkisine dayanan borçlar nedeniyle konulmuş ve daha önce kaldırılmış takyidatları kredinin veya borcun ödenebilmesini sağlamak amacıyla kaldırıldığı andaki koşullarla tekrar koydurmaya ve ihyaya, menkul rehinleri dikkate almaya, devralınan varlıklara konulan takyidatların sınırlarını belirlemeye ve kaldırmaya, finansal kiralama dahil sözleşmelerin feshine veya devamına karar vermeye, devralınan varlıkların idaresi, değerlendirilmesi, elden çıkarılması için gerekli her türlü tedbiri almaya, gerektiğinde devralınan varlıkların tasfiyesi veya satışı amacıyla uygun görülen kamu kurum ve kuruluşlarına devretmeye, devir kapsamında olmadığı belirlenen varlıkları iadeye, kapatılanların gerçek kişiye ait olması halinde devralınacak varlıkların kapsamını belirlemeye, **tereddütleri gidermeye, uygulamaları yönlendirmeye, bütün bu işlemleri yapmak amacıyla usul ve esasları belirlemeye, vakıflar yönünden Vakıflar Genel Müdürlüğü, diğerleri yönünden Maliye Bakanlığı yetkilidir.****

(2) Bu madde kapsamında devralınan varlıklardan nakit ve diğer hazır değerler emanet, diğer varlıklar ise nazım hesaplarda izlenir. Nazım hesaplarda izlenen varlıklardan elden çıkarılanların tutarı emanet hesaplarına alınır. **Ödenmesine karar verilen borçlar bu emanetlerden ödenerek kalan tutar bütçeye gelir kaydedilir.**

(3) **Kapatılan kurum, kuruluş, özel radyo ve televizyonlar, gazete, dergi, yayınevi ve dağıtım kanallarının bağlı oldukları şirketlerin faaliyetleri sonlandırılarak ticari sicil kayıtları resen terkin edilir.** Bunların devralınan varlıkları dışındaki varlıkları da Hazineye bedelsiz devredilmiş sayılır. Bu durumda şirketlere daha önce atanmış kayyımlar tasfiye memuru olarak görevlendirilebilir veya bu şirketlere tasfiye memuru atanabilir. **Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ve birinci fıkrada yer alan hususları bu şekilde devralınan varlıklar için de uygulamaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.**

(4) **Birinci fıkra kapsamında tespite konu edilebilecek borç ve yükümlülüklerle ilişkin olarak hak iddiasında bulunanlarca bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren altmış günlük hak düşürücü süre içerisinde ilgili idaresine kanaat getirici defter, kayıt ve belgelerle müracaat edilir. Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra yapılacak kapatma işlemlerinde ise altmış günlük süre kapatma tarihinden itibaren başlar.**

(5) **Borçların ödenmesinde; malvarlığının aynından doğan vergi borçları, rehinli alacaklar, çalışanların sigorta primleri, kamu idarelerine ödenmesi gereken vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay gibi borçlar, enerji, iletişim ve su kullanım borçları çeşidine bakılmaksızın beşyüz Türk Lirasını geçmeyen borçlar ve diğerleri şeklinde sıralama esas alınır.**

(6) 667 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümleri gereğince kapatılan vakıflara ait olup mülkiyetleri Vakıflar Genel Müdürlüğüne intikal eden taşınmazlar üzerinde bulunan eğitim

tesisleri kamu kurum ve kuruluşlarına bedelsiz, özel hukuk tüzel kişilerine ise bedeli karşılığında tahsis edilebilir.

(7) Kamu kurum ve kuruluşları, gerçek ve tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan kuruluşlar bu madde kapsamında istenilecek bilgi ve belgeleri onbeş gün içerisinde vermek zorundadır. Bu çerçevede talepte bulunulanlar özel kanunlarda yazılı hükümleri ileri sürerek bilgi ve belge vermekten kaçınamazlar.”

#### 4. DÜZENLEMENİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yukarıda yer verilen düzenlemeye göre, söz konusu mevzuat kapsamında varlıklarına el konulan ya da kapatılan kurum ya da şirketlerden alacağı olanlar, **60 günlük hak düşürücü süre içinde**, ilgili idaresine (Vakıflar Genel Müdürlüğü veya Maliye Bakanlığı'na) **kanaat getirici defter, kayıt ve belgelerle** müracaat edebileceklerdir.

Borçların ödenmesinde öncelik sıralaması aşağıdaki gibi olacaktır:

- Malvarlığının aynından doğan vergi borçları,
- Rehinli alacaklar,
- Çalışanların sigorta primleri,
- Kamu idarelerine ödenmesi gereken vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay gibi borçlar,
- Enerji, iletişim ve su kullanım borçları,
- Çeşidine bakılmaksızın beşyüz Türk Lirasını geçmeyen borçlar ve
- Diğerleri.

670 sayılı KHK Resmi Gazete'de yayımlandığı gün (17.08.2016) yürürlüğe girmiştir. Bu durumda **60 günlük hak düşürücü sürenin son günü** 16.10.2016 olmaktadır. Bu tarih pazar gününe denk geldiği için süre 17 Ekim Pazartesi gününe uzamalıdır düşüncesindeyiz. Ancak hak sahibi kişilerin olası riskler ile karşılaşmamak adına son günü beklemeden gerekli başvurularını yapmalarından fayda vardır.

Kanaat getirici defter, kayıt ve belgelerle tevsik edilen borç ve yükümlülükler ilgili Kurum tarafından tespit edilecektir. Borç geri ödemeleri;

- Hiçbir şekilde devralınan varlıkların değerini geçmemesi,
- Ek mali külfet getirmemesi,
- Kefaletten doğmaması ve
- Fethullahçı Terör Örgütü (FETÖ/PDY)'ne aidiyeti, iltisakı (bağlantısı) veya irtibatı olmayan kişilerle, gerçek mal veya hizmet ilişkisine dayanması

şartlarıyla yerine getirilecektir.

Kapatılan kurum, kuruluş, özel radyo ve televizyonlar, gazete, dergi, yayınevi ve dağıtım kanallarının **bağlı oldukları şirketlerin faaliyetleri sonlandırılarak ticari sicil kayıtları resen terkin edilecektir.**

Bu düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarihten **(17.08.2016) sonra yapılacak kapatma işlemlerinde ise altmış günlük süre kapatma tarihinden itibaren başlayacaktır.**

## 5. KONUNUN VUK KAPSAMINDA ŞÜPHELİ ALACAK VE DEĞERSİZ ALACAK HÜKÜMLERİ ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Teknik ayrıntılara çok fazla girmeden kısaca ifade etmek gerekirse, söz konusu şirketlerden veya kurumlardan alacağı olanların VUK Madde 323 kapsamında dava açarak icra yoluna gitmelerinin mümkün olmadığı kanaatindeyiz. Zira söz konusu varlıklara ve/veya şirketlere Devlet tarafından el konulmuştur ve KHK kapsamında el konulan varlıklar veya şirketler ile bağlantılı borçların ne şekilde geri ödeneceği, borçların geri ödeme sıralaması (öncelik sıralaması) KHK’da belirtilmiştir. Hatta KHK’da geri ödemelerin; Devleti zarara uğratmayacak şekilde, devralınan varlıkların değerini aşmadan yapılacağı açıkça belirtilmiştir. Dolayısıyla, hak sahiplerinin 60 günlük hak düşürücü süre içinde alacakları için gerekli tevsik edici belge ve kayıtlar ile başvurmaları gerekmektedir.

Hak sahipleri yaptıkları başvuru sonucunda alacaklarını tamamen tahsil etmeleri halinde herhangi bir sorun kalmayacaktır. **Alacaklarını kısmen tahsil edemezlerse, bu durumda tahsil edilemeyen kalan bakiyenin değersiz alacak hükümleri çerçevesinde doğrudan zarar yazılabileceği kanaatindeyiz.**

Bununla birlikte, **hak sahipleri hiç başvuru yapmayıp**, sonrasında söz konusu kurum, kuruluş veya şirketlerin hukuki kişilikleri tamamen ortadan kalktığında alacaklarını doğrudan “değersiz alacak” kapsamında zarar yazmalarının eleştiri konusu olabileceğini; ilk önce ilgili merciiye KHK kapsamında başvuru yapıp, başvuru sonucunda tahsil edilemeyen kısım için zarar kaydı yazılması gerekirdi, bu alacağın tahsili için hukuki tüm yollar tüketilmemiştir görüşü ile zarar yazılan kısmın eleştirilebileceğini düşünüyoruz.

## 5. SONUÇ

OHAL kapsamında el konulan mal varlıklarından ya da şirketlerden alacağı olan mükelleflerin, 670 sayılı KHK’da belirtilen kamu kurumlarına yasal süresi içinde başvurması gerektiği, sürenin hak düşürücü bir süre olduğu, bu hakkın kaybedilmesi halinde söz konusu alacağın yazımızda yer verilen özelgede de ifade edildiği üzere “ısrarlı ve ciddi bir şekilde takip edilmemesi” sonucunu doğuracağı ve buna bağlı olarak VUK Madde 322 kapsamında söz konusu alacağın (alacaklı olunan tarafın hukuki kişiliği tasfiye edilip faaliyetlerine son verilmiş olsa da) değersiz alacak olarak kabulünün mümkün olamayabileceği sonucuna varmaktayız. Diğer taraftan KHK’da yer verilen kurumlara (Vakıflar Genel Müdürlüğü veya Maliye Bakanlığı’na) nasıl ve ne şekilde başvuruda bulunabileceğine dair ikincil düzenleme (genel tebliğ) yayımlanmasının da faydalı olacağı kanaatindeyiz.