

2024/3. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Vergi Tekniği
 22 Aralık 2024 Pazar – 16.00 - 18.00 (2 Saat)

- Uyarı!**
- [1] Cevaplama öncesi, sorularda eksik sayfa ya da basım hatası bulunup bulunmadığını kontrol ediniz ve gerektiğinde sınav görevlilerine başvurunuz.
 - [2] Cevap kağıdı üzerine, “not talep eden ifadeler” veya “cevap dışında herhangi bir şey” yazılması yasaktır. Bu kurala aykırı davranışın adayların kağıtları değerlendirme dışı bırakılacaktır.
 - [3] **Bu sınav 3 sorudan oluşmaktadır.**

Sorular

Soru 1 :

Aşağıda yer alan şıklarda tam mükellef bazı sermaye şirketlerinin yaptıkları işlemlere yer verilmiştir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun **“Yurtdışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paralar: Madde 280/A”** ve **“495 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği”** ile yapılan düzenlemeler kapsamında mevzuatın ilgili bölümlerine de atıf yaparak şirketlerin yaptıkları işlemleri, söz konusu mevzuat ile getirilen hükümlerinden faydalananımları için **yapması gereken işlemleri; kur değerlemelerini de hesaplayarak** açıklayınız.

(Not: Tüm işlemlerde **KDV ihmal edilecek**, belirtilen tarihlerin iş gününe geldiği varsayılacaktır. **Sirketlerin yaptıkları tüm işlemler yurt dışından sermaye olarak getirilen paralardan yapılmış olup harici bir paradan sarf işlemi yapılmamıştır**. Yapılan işlemlerin mevzuatı ile birlikte açıklanması ve gerekli kur değerlemelerinin yapılması yeterli olup **muhasebe kayıtları istenilmemektedir**.)

- a. XY Ltd. Şti 13.05.2022 tarihinde ticaret siciline tescil yaptırmıştır. Şirketin X ve Y olmak üzere iki ayrı ortağı bulunmaktadır. Şirketin sermayesi 2 milyon TL olup sermaye ortaklar tarafından nakit olarak taahhüt edilmiştir. Sermaye taahhüdüne karşılık ortak X 70.000 ABD Dolarını, ortak Y ise 30.000 ABD Dolarını tescil aşamasında Türkiye'deki bir bankada açılan hesaba 16.05.2022 tarihinde transfer etmişlerdir. Şirket yatırım teşvik belgesi almak için hazırlattığı rapor için 10.08.2022 tarihinde yurt dışından getirilen paradan 1000 dolar ödeme yapmış, 25.08.2022 tarihinde ise yatırım teşvik belgesi için başvurusunu yapmıştır. Şirketin yatırım teşvik belgesi için yaptığı başvuru 20.09.2022 tarihinde reddedilmiştir. İşlem tarihlerinde dikkate alınacak kurlar aşağıdaki gibidir. **(10 Puan)**

Tarih	Dolar/TL	Tarih	Dolar/TL	Tarih	Dolar/TL	Tarih	Dolar/TL
13.05.2022	15	30.06.2022	15,75	25.08.2022	16,5	30.09.2022	17,5
16.05.2022	15,5	10.08.2022	16	20.09.2022	17	31.12.2022	18,5

- b. AB A.Ş. 10.05.2023 tarihinde ticaret siciline tescil yaptırmıştır. Şirketin tam mükellef “Bay D” ve dar mükellef “C Şirketi” olmak üzere iki ortağı bulunmaktadır 10.000.000 TL sermaye ortaklar tarafından nakit olarak taahhüt edilmiştir. Sermaye taahhüdüne karşılık C Şirketi 400.000 ABD Dolarını tescil aşamasında şirket adına Türkiye'de açılan bir banka hesabına 20.05.2023 tarihinde yatırmıştır. Ortak Bay D ise aynı tarihte 100.000 ABD Dolarını yurt dışından önce kendi şahsi banka hesabına, buradan yine aynı tarihte tescil aşamasında şirket adına Türkiye'de açılan hesaba transfer etmiştir.

Yatırım teşvik belgesi almak için bir fizibilite raporu hazırlanmış 20.07.2023 tarihinde rapor için 5000 ABD Doları ödeme yapılmıştır. 01.08.2023 tarihinde yatırım teşvik belgesi için başvurulmuştur. Şirketin başvurusu 30.08.2023 tarihinde onaylanmıştır.

Şirket, tamamı yatırım teşvik belgesi kapsamında yurt dışından getirip sermaye olarak taahhüt ettiği paralardan sarf edilerek,

- 10.09.2023 tarihinde 20.000 ABD Doları karşılığı bir makine almıştır.
- 30.000 ABD Doları ödemesini yaparak yatırım teşvik belgesi kapsamında bir binek otomobilini ise 15.09.2023 tarihinde almıştır.
- 18.09.2023 tarihinde 40.000 ABD Dolarını TL'ne çevirerek 22.09.2023 tarihinde 1.140.000 TL'na iş makinesi almıştır.
- 25.09.2023 tarihinde 50.000 ABD Doları TL'ne çevrilerek 25.09.2023 tarihinde 1.375.000 TL'na yatırım teşvik belgesi kapsamında ikinci bir binek otomobili daha alınmıştır.
- 25.09.2023 tarihinde 1.375.000 TL'na aldığı ve kusurlu çikan binek aracı Sanayi ve Teknoloji Bakanlığından aldığı izin ile 25.10.2023 tarihinde 1.000.000 TL'na satmıştır.

Şirket, yurt dışından getirdiği paralardan, yatırım teşvik belgesi kapsamında olmayan bir iş makinesini 15.11.2023 tarihinde 15.000 ABD Doları karşılığı satın almıştır.

Yurt dışından sermaye olarak getirilen paradan 3.000 ABD Dolarını ise 10.12.2023 tarihinde ortaşa borç olarak vermiştir. İşlem tarihlerinde dikkate alınacak kurlar aşağıdaki gibidir. (20 Puan)

Tarih	Dolar/TL	Tarih	Dolar/TL	Tarih	Dolar/TL	Tarih	Dolar/TL
10.05.2023	19,5	1.08.2023	26,5	18.09.2023	28,5	25.10.2023	28
20.05.2023	20	30.08.2023	27	22.09.2023	28	15.11.2023	28,5
30.06.2023	23	10.09.2023	27,5	25.09.2023	27,5	10.12.2023	29
20.07.2023	26	15.09.2023	28	30.09.2023	27	31.12.2023	29,5

- e. 18.04.2021 tarihinde kurulan ve 05.07.2021 tarihinde yatırım teşvik belgesi alan F Ltd. Şti.'nin V.U.K'nun 280/A maddesi kapsamında yaptığı harcamalardan dolayı oluşan kur farklarını takip ettiği hesap 31.12.2022 tarihinde 300.000 TL borç kalanı vermiştir. (5 Puan)

2

Soru 2:

Albert Camus A.Ş.'nin (Şirket) X A.Ş.'den alacakları ile bilgiler ve yapılan işlemler kronolojik sırayla aşağıdaki gibidir.

- Şirket alacaklı olduğu X A.Ş.'den olan vadesi 10.05.2022 tarihli dava ve icra safhasındaki 100.000 TL alacağı için karşılık ayırmıştır.
- X A.Ş. 05.09.2022 tarihinde konkordato talebinde bulunmuştur. Başvurunun yapıldığı Ticaret mahkemesi 15.09.2022 tarihinde 3 aylık geçici mühlet kararı vermiştir. 15.12.2022 tarihinde geçici mühlet süresini iki ay daha uzatmıştır.
- Şirket X A.Ş.'den olan vadesi 10.10.2022 vadeli 50.000 TL ve 20.01.2023 vadeli 30.000 TL alacağı için de X A.Ş. hakkında geçici mühlet kararı verilmesi nedeniyle 25.09.2022 tarihinde karşılık ayırmıştır.
- Ticaret mahkemesi 04.02.2023 tarihinde X A.Ş.larındaki geçici mühlet kararını kaldırılmıştır ve konkordato talebinin reddine karar vermiştir.
- Mahkemenin geçici mühlet kararını kaldırması üzerine şirket X A.Ş.'den olan vadesi 10.10.2022 tarihli 50.000 TL ve 20.01.2023 vadeli 30.000 TL alacağı için 07.02.2023 tarihinde dava açmıştır.

Albert Camus A.Ş.'nin (Şirket) B A.Ş.'den alacakları ile bilgiler ve yapılan işlemler kronolojik sırayla aşağıdaki gibidir.

- Şirket, alacaklı olduğu B A.Ş.'den olan vadesi 10.04.2023 olan dava ve icra safhasındaki 250.000 TL alacağı için karşılık ayırmıştır.
- B A.Ş., 22.11.2023 tarihinde konkordato talebinde bulunmuştur. Başvurunun yapıldığı Ticaret mahkemesi 28.11.2023 tarihinde geçici mühlet kararı vermiştir.
- Şirket, B A.Ş.'den olan vadesi 12.10.2023 olan 140.000 TL tutarındaki alacağı için herhangi bir karşılık ayırmamış kesin mühlet kararının beklenmesine karar vermiştir. Bu alacak için dava, icra ya da protesto gibi herhangi bir işlem de başlatılmamıştır.
- Ticaret mahkemesi B A.Ş. için 20.01.2024 tarihinde kesin mühlet kararı almıştır.
- Şirket, B A.Ş. hakkında kesin mühlet kararı alınması nedeniyle 12.10.2023 tarihli 140.000 TL tutarındaki alacağı için 05.02.2024 tarihinde karşılık ayırmıştır.
- Şirket vadesi 19.02.2024 tarihinde dolan alacağı için 25.02.2024 tarihinde karşılık ayırmıştır.
- 15.03.2024 tarihinde Mahkeme tarafından kesin mühletin kaldırılarak konkordato talebinin reddine ve borçlunun iflasına karar verilmiştir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve ilgili mevzuatı ile yukarıda yer alan bilgi ve veriler kapsamında Albert Camus A.Ş.'nin yaptığı ve yapması gereken işlemleri “Şüpheli ticari alacaklar için karşılık ayrılması” ve “Konkordato müessesesinin şüpheli alacak karşılığı uygulaması karşısındaki durumu” ile ilgili düzenlemeler açısından değerlendiriniz. Muhasebe kayıtları istenilmemektedir. (35 Puan)

Soru 3:

Suç ve Ceza A.Ş.'nin mükellefiyetinin olduğu Kavaklıdere Vergi Dairesine 400.000 TL, Katma Değer Vergisi yönünden bağlı olduğu Ankara İhtisas Vergi Dairesine ise 1.000.000 TL borcu bulunmaktadır. Şirket 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunu (AATUHK) 48/A. (Vergiye uyumlu mükelleflerin borçlarının tecili) maddesi kapsamında bağlı olduğu vergi dairelerine borçlarının tecili için başvurmayı planlamaktadır. Şirketin tecil başvurusunda kullanacağı bilanço verileri aşağıdaki gibidir.

DÖNEN VARLIKLER TOPLAMI	3.500.000
Hazır Değerler	100.000
Menkul Kıymetler	200.000
Ticari Alacaklar	1.200.000
Stoklar	2.000.000
DURAN VARLIKLER TOPLAMI	4.500.000
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI	3.200.000
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI	2.000.000
ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI	2.800.000

Yukarıdaki bilgi ve veriler doğrultusunda;

- Suç ve Ceza A.Ş.'nin tecil başvurusunun kabul edilmesi için ilgili mevzuatında yer alan şartları yazınız. (12 Puan)
- Suç ve Ceza A.Ş.'nin, çok zor durum halinin tespiti için gerekli hesaplamaları yaparak, çok zor durum şartlarının oluşup oluşmadığını (çok zor durum derecesi hesaplanmayacak sadece şartların oluşup oluşmadığına yönelik hesaplama yapılacaktır) mevzuatına da atıf yaparak açıklayınız. (12 Puan)
- Suç ve Ceza A.Ş.'nin, tecil başvurusunun kabul edildiği varsayıldığında 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) un 48/A. Maddesi ve ilgili mevzuatı gereği ödemesi gereken teminat miktarını hesaplayınız. (4 Puan)
- Tecil başvurusunun kabul edildiği varsayıımı altında tecilin ihlal edilmesinin koşullarını yazınız. (2 Puan)

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

1. Sorunun cevapları:

İlgili mevzuatın 1. sorunun cevaplanması için gerekli olan bölümleri aşağıdaki gibidir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu;

280/A maddesinde, “Yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırım yapacak tam mükellef sermaye şirketlerine, işe başladıkları hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar yurtdışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paraların, söz konusu dönem zarfında yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf olunan kısmı nedeniyle oluşan kur farkları pasifte özel bir fon hesabına alınabilir. Bu durumda olumlu kur farkları bu hesabın alacağına, olumsuz kur farkları ise bu hesabın borcuna kaydedilir.

Sermaye olarak konulan bu yabancı paraların, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar herhangi bir suretle sarf edilmeyen kısmı; bu hesap dönemlerine ait vergilendirme dönemlerinin sonuna kadar mukayyet degeriyle, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap döneminin sonu itibarıyla bu Kanunun 280 inci maddesine göre değerlendirilir.

(...)

Mükelleflerin, bu madde hükmünden yararlanabilmeleri için ticaret sicilne tescil tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar yatırım teşvik belgesi almak için başvuruda bulunmuş ve işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar bu belgeyi almış olması gereklidir. Söz konusu yabancı paralar; başvurunun süresi içinde yapılmaması halinde müteakip ilk vergilendirme dönemi, yatırım teşvik belgesinin alınamaması halinde ise işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonu itibarıyla bu Kanunun 280 inci maddesine göre değerlendirilir.

495 No'lu Vergi Usul Kanunu Tebliği

213 sayılı Kanunun 280/A maddesi uygulamasından yararlanılabilmesi için aşağıda yer verilen şartların yerine getirilmiş olması gerekmektedir:

- a) Sermaye şirketi olma,
- b) 7103 sayılı Kanunun yayımı tarihinden sonra ticaret sicilne tescil edilmiş olma,
- c) 5520 sayılı Kanun uygulamasında tam mükellef olma,
- ç) Sermaye olarak konulan yabancı parayı yurt dışından getirme.

Tam mükellef sermaye şirketlerine, işe başladıkları hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar yurt dışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paralar uygulama kapsamındadır.

Yurtdışından sermaye olarak getirilecek yabancı para, madde kapsamında değerlendirme hakkına sahip sermaye şirketlerine sermaye taahhüdünde bulunan ortaklar veya bunların yetki verdiği kişiler tarafından getirilebilir.

Sermaye olarak konulacak yabancı para, tamamen veya kısmen (bir veya birden fazla seferde) Türkiye'ye getirilebilir. Bu durumda getirilen ve şirkete sermaye olarak konulan tutarla sınırlı olarak bu uygulamadan yararlanabilecektir.

Türkiye'ye getirilmekten maksat, yurt dışında bulunan yabancı paranın ortaklar veya yetki verdiği kişilerce; (...), Türkiye'deki bankalarda mevcut ya da yeni açılacak bir hesaba transfer edilmesi, (...).

Yabancı para transferi, ortakların veya yetkilendirdiği kişilerin şahsına ait hesaplara (...) yapılması da mümkündür.

(...) Sermaye şirketlerine gerek tescilden önce gerekse tescilden sonra sermaye taahhüdünün yerine getirilmesi amacıyla kurucularca/ortaklarca yapılan ödemeler madde kapsamında değerlendirilecektir.

Madde kapsamına giren yabancı paralar, sermaye ödemesinin yapıldığı tarih itibarıyle, 130 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve 217 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen esaslara göre değerlendirilmek suretiyle kayıtlara alınacak ve bu değer söz konusu yabancı paranın madde uygulamasındaki mukayyet değeri olarak kabul edilecektir.

213 sayılı Kanunun 280/A maddesi hükmünden yararlanılabilmesi için ticaret siciline tescil tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar yatırım teşvik belgesi almak üzere ilgili mevzuatında belirlenen esaslar doğrultusunda (...) başvuruda bulunulmalıdır.

Örneğin; 11/5/2018 tarihinde ticaret siciline tescil edilen tam mükellef bir sermaye şirketinin, mezkûr madde uygulamasından yararlanabilmesi için, 31/8/2018 tarihine kadar yatırım teşvik belgesi almak amacıyla başvuruda bulunması zorunludur.

213 sayılı Kanunun 280/A maddesi kapsamında, yurt dışından getirilerek şirkete sermaye olarak konulan yabancı paralardan, yatırım teşvik belgesi için yapılan başvuru tarihine kadar sarf olunmayan kısım, başvuru tarihine kadar geçen vergilendirme dönemlerine ilişkin değerlendirme günlerinde mukayyet değeriyle değerlendirilecektir.

Söz konusu yabancı paraların mukayyet değerle değerlendirmesine ilişkin mükellefin tercihi, işlemi takip eden ilk geçici vergi beyannamesi ile birlikte vergi dairesine bildirilir.

Yatırım teşvik belgesi almak için ticaret siciline tescil tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar başvuruda bulunulması halinde, mezkûr paralardan sarf olunmayan kısım, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar mukayyet değeri ile değerlendirilecektir.

Yatırım teşvik belgesi başvuru süresinin bitim tarihini içine alan vergilendirme dönemine ilişkin değerlendirme içinde de bu paralardan sarf olunmayan kısım, yatırım teşvik belgesi almak için başvuru yapılmıştırına bakılmaksızın mukayyet değeri ile değerlendirilecektir.

Yatırım teşvik belgesi almak için belirtilen sürede başvurulmuş olmasına karşın, bu başvurunun ilgili makamlarca reddolunması halinde, ret tarihinin içinde bulunduğu vergilendirme dönemi sonunda da bu yabancı paralardan sarf olunmayan kısım mukayyet değeri ile değerlendirilir.

Örnek 2: Hesap dönemi olarak takvim yılı esasını kullanan, ticaret siciline tescil tarihi 10/5/2018 olan ve madde kapsamında değerlendirme yapmak isteyen E Ltd. Şti. 31/8/2018 tarihine kadar yatırım teşvik belgesi almak için ilgili kurumlara başvuruda bulunmalıdır. Mükellef, ikinci ve

üçüncü geçici vergi dönemi sonunda madde kapsamına giren yabancı paralardan sarf olunmayan kısmını mukayyet değeri ile değerlerebilecek olup, bu tarihe kadar başvuruda bulunması halinde, söz konusu yabancı paralardan sarf olunmayan kısmını 31/12/2019 tarihine kadar 213 sayılı Kanunun 280/A maddesi uyarınca mukayyet değeri ile değerlerebilecek olup, bu tarihinin içinde bulunduğu vergilendirme dönemine kadar (bu dönem dâhil) söz konusu yabancı paralar mukayyet değeri ile değerlenecektir.

Müesseselerden faydalananlar isteyen mükelleflerce, 213 sayılı Kanunun 280/A maddesinde öngörülen süre dâhilinde;

-yatırım teşvik belgesi almak için başvuru yapılmaması halinde, başvuru süresinin bitim tarihini içine alan vergilendirme dönemini takip eden vergilendirme dönemine ilişkin değerlendirme gündünde,

-yatırım teşvik belgesi almak için başvuru yapılmasına karşın, bu başvurunun ilgili makamlarca reddolunması halinde, ret tarihinin içinde bulunduğu vergilendirme dönemini takip eden vergilendirme dönemine ilişkin değerlendirme gündünde,

-yatırım teşvik belgesi almak için başvuru yapılmış olmasına karşın, bu belgenin çeşitli sebeplerle işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar alınamaması halinde işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap döneminin son vergilendirme dönemine ilişkin değerlendirme gündünde,

-yatırım teşvik belgesi almak için başvuru yapılmış olması ve belgenin de işe başlanılan hesap dönemi veya müteakip hesap dönemi içerisinde alınmış olması halinde, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap döneminin son vergilendirme dönemine ilişkin değerlendirme gündünde, madde kapsamına giren yabancı paralardan sarf olunmayan kısmı, 213 sayılı Kanunun 280 inci maddesi uyarınca değerlendirerek oluşan kur farkları, ilgili gelir ve gider hesaplarına alınacaktır.

Madde kapsamına giren yabancı paraların, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf olunması halinde, sarf olunan kısmı nedeniyle sarf olunma tarihi itibarıyle oluşan kur farkları 213 sayılı Kanunun 280/A maddesi uyarınca pasifte özel bir fon hesabına alınır. Bu durumda olumlu kur farkları bu hesabın alacağına, olumsuz kur farkları ise bu hesabın borcuna kaydedilecektir.

Yatırım teşvik belgesi kapsamında sarfiyat, madde kapsamına giren yabancı paranın, yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırımlara ilişkin ödemelerde kullanılması anlamına gelmektedir.

Yatırım teşvik belgesinde yer alınmasına karşın ilgili bakanlık tarafından verilen izin ile devir, satış veya ihraç işlemeye konu edilen kıymetler için yapılmış harcamalar nedeniyle ortaya çıkan ve fon hesabına alınan kur farklarına ilişkin olarak herhangi bir düzeltme işlemi yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Yatırım teşvik belgesinin iptal edilmesi durumunda, iptale konu belge kapsamında sarf olunan yabancı paralar nedeniyle oluşan kur farkları için bu uygulama kapsamında işlem tesis edilemez.

Yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan sarfiyatın doğrudan ilgili yabancı para cinsinden yapılması veya bu paraların Türk Lirasına çevrilerek yapılması mümkün bulunmaktadır. Şu

kadar ki yabancı paranın Türk Lirasına çevrilerek sarf olunması halinde, çevrim işleminin yapıldığı tarihte ödemenin yapılması şarttır. Aksi halde, 213 sayılı Kanunun 280/A maddesi kapsamına giren yabancı paraların Türk Lirasına çevrilmesi nedeniyle oluşan kur farklarının fon hesabına alınması mümkün bulunmamaktadır.

Yatırım teşvik belgesi alınmadan, 213 sayılı Kanunun 280/A maddesi kapsamına giren yabancı paraların sarf olunması nedeniyle oluşan kur farklarının fon hesabına alınması mümkün bulunmamaktadır.

Mükelleflerin, madde kapsamına giren yabancı paralarını, yatırım teşvik belgesi haricinde sarf etmeleri halinde, bu harcamalar nedeniyle lehe ve aleyhe oluşan kur farkları ilgili gelir veya gider hesaplarına dâhil edilerek kurum kazancının hesabında dikkate alınacaktır.

İşe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonu itibarıyle, 213 sayılı Kanunun 280/A maddesi uyarınca oluşan fon hesabı borç bakiye vermiş ise, bir başka deyişle madde kapsamına giren yabancı paraların yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf olunması nedeniyle bu dönem zarfında şirketler aleyhine net olarak kur farkı zararı oluşmuş ise, bu durumda şirketler lehine bir fon oluşmadığı ve sermayeye ilave edilecek bir unsur ortaya çıkmadığından, bu bakiye tutar bu dönem sonu itibarıyle zarara geçirilmek suretiyle kapatılacaktır.

Yukarıda açıklanan mevzuat hükümleri kapsamında sorunun cevabı ve mikro puanlamalar şıklar itibarıyle aşağıdaki gibi olacaktır. (Mikro puanlama için cevap kâğıdında olması gereken tanım/ifa/de/hesaplama ve mevzuat açıklamaları kalın punto ile belirtilmiştir)

1-A ŞIKKI

- Madde kapsamına giren yabancı paralar, sermaye ödemesinin yapıldığı tarih itibarıyle, 130 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve 217 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen esaslara göre değerlenmek suretiyle kayıtlara alınacak ve bu değer söz konusu yabancı paranın madde uygulamasındaki mukayyet değeri olarak kabul edilecektir. 16.05.2022 tarihinde banka hesabına kaydettiği tutarları o tarihteki dolar kuru üzerinden değerlendirmeye tabi tutacak olup buna göre $100.000 \$ \times 15,50 = 1.550.000 TL$ kayıtlara intikal ettirilecek olup bu tutar mukayyet değer olarak kabul edilecektir. **1 Puan**
- Mükelleflerin, bu madde hükmünden yararlanabilmeleri için ticaret sicilne tescil tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar yatırım teşvik belgesi almak için başvuruda bulunmuş ve işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar bu belgeyi almış olması gerekdir. Mükellef yatırım teşvik belgesi için süresinde (tescil tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar) başvuru yaparak uygulamadan faydalansılabilmesi için gerekli süre şartını da yerine getirmiştir. **1 Puan** (*Soru da yapılan tüm işlemlerin değerlendirilmesi istenmiş/vurgulanmış olup yatırım teşvik belgesine başvurduğu tarihin süre yönünden değerlendirilmemesi/süre yönünden yapılan başvurunun mevzuata uygun olduğunu belirtilmemesi eksik cevap olarak kabul edilecek ve puan verilmeyecektir*)
- Yatırım teşvik belgesi için yapılan başvuru tarihine kadar sarf olunmayan kısım, başvuru tarihine kadar geçen vergilendirme dönemlerine ilişkin değerlendirme günlerinde mukayyet değeriyle değerlendirenecektir. Buna göre yurt dışından getirilip madde kapsamında sermaye olarak yatırılan paralar **30.06.2023 tarihinde de** (2.geçici vergi dönemi değerlendirme günü)

$100.000 \$ \times 15,50 = 1.550.000 TL$ olarak değerlendirileceğine nedenle ***kur farkından kaynaklı bir işlem yapılmayacaktır.*** **[1 Puan]**

Mükellefin uygulamadan faydalananabilmesi için bu yönde tercihini işlemi takip eden ***ilk geçici vergi beyannamesi ile birlikte vergi dairesine bildirmesi gerekmektedir.*** **[1 Puan]**

Aksi takdirde ilk geçici vergi döneminde oluşan $100.000 \$ \times (15,75 - 15,50) = 25.000 TL$ kur farkından kaynaklanan kazanç ***kambiyo kârı olarak dönem kâriyla ilişkilendirilecektir.*** **[1 Puan]**

- Tebliğin “Yatırım teşvik belgesi kapsamında sarfiyat, madde kapsamına giren yabancı paranın, yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırımlara ilişkin ödemelerde kullanılması anlamına gelmektedir” düzenlemesi gereği yatırım teşvik belgesi raporunun hazırlanılması için 10.08.2023 tarihinde yapılan ödeme, teşvik belgesi alınmadan önce yapıldığı için 280/A kapsamında değildir. Bu nedenle $1.000 \$ \times (16,00 - 15,50) = 500 TL$ kur farkından kaynaklanan kazanç kambiyo kârı olarak ***dönem kâriyla ilişkilendirilecek*** kalan ***99.000 \$ mukayyet değeri ile kayıtlarda izlenmeye devam edecektir.*** **[1 Puan]**
- Şirketin yatırım teşvik belgesi için yaptığı başvuru 20.09.2022 tarihinde üçüncü geçici vergi dönemi dolmadan reddedilmiştir. Tebliğde yer alan “*yatırım teşvik belgesi başvurusunun reddedilmesi halinde, ret tarihinin içinde bulunduğu vergilendirme dönemine kadar (bu dönem dahil) söz konusu yabancı paralar mukayyet değeri ile değerlendirilecektir*” hükmü gereği üçüncü vergilendirme döneminde de değerlendirme mukayyet değer üzerinden yapılacak yani 30.09.2023 tarihinde harici bir değerlendirme işlemi yapılmayacak, bankadaki **$(99.000 \times 15,50 =) 1.534.500 TL$ yabancı para mukayyet değeri ile izlenmeye devam edecektir.** **[1 Puan]**
- Ancak tebliğde yer alan “*yatırım teşvik belgesi almak için başvuru yapılmasına karşın, bu başvurunun ilgili makamlarca reddolunması halinde, ret tarihinin içinde bulunduğu vergilendirme dönemini takip eden vergilendirme döneminin değerlendirme gününde, madde kapsamına giren yabancı paralardan sarf olunmayan kısım, 213 sayılı Kanunun 280 inci maddesi uyarınca değerlendirerek oluşan kur farkları, ilgili gelir ve gider hesaplarına alınacaktır*” düzenlemesi gereği **[1 Puan]**

Bankaya yatırılan paradan sarf olunmayan $99.000 \$$ dönem sonunda $18,50 \$/TL$ kuru üzerinden değerlendirerek aradaki $(18,50-15,50) \times 99.000 = 297.000 TL$ **[1 Puan]** lehe kur farkı ***31.12.2023 tarihinde gelir hesaplarına intikal ettirilecektir.*** **[1 Puan]**

1-B Şikki

- Yurt dışından getirilen paranın önce ortağın banka hesabına yatırılması **tebliğ gereği madde hükümlerinden faydalannmaya engel değildir.** **[1 Puan]**
- Şirket 20.05.2023 tarihinde banka hesabına kaydettiği tutarları o tarihteki dolar kuru üzerinden değerlendirmeye tabi tutacak olup buna göre **$500.000 \$ \times 20 = 10.000.000 TL$** **[1 Puan]** kayıtlara intikal ettirilecek olup bu tutar mukayyet değer olarak kabul edilecektir.
- Mükelleflerin, bu madde hükümden yararlanabilecekleri için ticaret siciline tescil tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar yatırım teşvik belgesi almak için başvuruda bulunmuş ve

işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar bu belgeyi almış olması gereklidir. Mükellef yatırım teşvik belgesi için süresinde (**tescil tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar**) başvuru yaparak uygulamadan faydalansılabilmesi için gerekli mevzuat şartını da yerine getirmiştir. **1 Puan**

- A şıklıkta da açıklandığı üzere mevzuat gereği yatırım teşvik belgesi için yapılan başvuru tarihine kadar sarf olunmayan kısım, başvuru tarihine kadar geçen vergilendirme dönemlerine ilişkin değerlendirme günlerinde mukayyet değeriyle değerlendirilecektir. **1 Puan**
- Mükellefin uygulamadan faydalansılabilmesi için bu yönde tercihini işlemi takip eden ilk geçici vergi beyannamesi ile birlikte vergi dairesine bildirmesi gerekmektedir. **1 Puan**

• **Not:** Soruda mükellefin “*söz konusu mevzuat ile getirilen hükümlerinden faydalananımları için yapması gereken işlemler*” sorulduğundan 30.06.2023 tarihinde mukayyet değer ile değerlendirme yapılmadan sorunun cevaplanması durumunda *yanlış cevap verilmiş olacağı* ve puanlanmanın da bu doğrultuda yapılacağı tabiidir.

- Aksi takdirde ilk geçici vergi döneminde oluşan $500.000 \$ \times (23,00 - 20,00) = 1.500.000$ TL kur farkından kaynaklanan kazanç kambiyo kârı olarak dönem kâriyla ilişkilendirilecektir **1 Puan**
- Tebliğin “Yatırım teşvik belgesi kapsamında sarfiyat, madde kapsamına giren yabancı paranın, yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırımlara ilişkin ödemelerde kullanılması anlamına gelmektedir” düzenlenmesi gereği yatırım teşvik belgesi raporunun hazırlanılması için yapılan ödeme 280/A kapsamında değildir. Bu nedenle $5.000 \$ \times (26,00 - 20) = 30.000$ TL kur farkından kaynaklanan kazanç *kambiyo kârı olarak dönem kâriyla ilişkilendirilecektir.* **1 Puan**
- Şirketin yatırım teşvik belgesi kapsamında sırasıyla 10.09.2023, 15.09.2023, 25.09.2023 tarihlerinde yine sırasıyla 20.000\$, 30.000\$ ve 50.000\$ karşılığı yapılan ödemeler yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan sarfiyatlar olduğu için değerlendirme gündündeki kur ile değerlendirilecek ancak lehe ve aleyhetteki kur farkları madde ve tebliğdeki hükümler gereği pasifte özel bir fon hesabına alınıp, olumlu kur farkları hesabın alacağına, olumsuz kur farkları ise hesabın borcuna kaydedilecektir. Değerlemeler kaynaklı kur farkları ve yapılacak işlemler şu şekildedir;
 - 10.09.2023 tarihindeki $(27,5-20) \times 20.000 = \underline{150.000 TL}$ **1 Puan** kur kazancı *özel fon hesabının alacağına* **1 Puan** kaydedilecektir.
 - 15.09.2023 tarihindeki $(28,0-20) \times 30.000 = \underline{240.000 TL}$ **1 Puan** kur kazancı *özel fon hesabının alacağına* **1 Puan** kaydedilecektir.
 - 25.09.2023 tarihindeki $(27,5-20) \times 50.000 = \underline{375.000 TL}$ **1 Puan** kur kazancı *özel fon hesabının alacağına* **1 Puan** kaydedilecektir.
- Yatırım teşvik belgesi kapsamında olmakla beraber 18.09.2023 tarihinde 40.000 ABD dolarını TL’ne çevirerek 22.09.2023 tarihinde 1.140.000 TL’na alınan iş makinesi için şirket, tebliğin “*Şu kadar ki yabancı paranın Türk Lirasına çevrilerek sarf olunması halinde, çevrim işleminin yapıldığı tarihte ödemenin yapılması şarttır. Aksi halde, 213 sayılı*

*Kanunun 280/A maddesi kapsamına giren yabancı paraların Türk Lirasına çevrilmesi nedeniyle oluşan kur farklarının fon hesabına alınması mümkün bulunmamaktadır.” düzenlemesi gereği madde hükmünden faydalananmayacak olup, 18.09.2023 tarihinde Türk Lirasına dönüştürülen 40.000\$ kaynaklı $(28,5-20,0) \times 40.000 = 340.000 \text{ TL}$ **1 Puan** kur kazancının *kambiyo kazancı olarak gelir hesapları ile ilişkilendirilmesi* gerekmektedir **1 Puan***

- Tebliğin “Yatırım teşvik belgesinde yer alınmasına karşın ilgili bakanlık tarafından verilen izin ile devir, satış veya ihraç işlemine konu edilen kıymetler için yapılmış harcamalar nedeniyle ortaya çıkan ve fon hesabına alınan kur farklarına ilişkin olarak herhangi bir düzeltme işlemi yapılmasına gerek bulunmamaktadır” hükmü gereği şirketin 25.09.2023 tarihinde 1.375.000 TL’na aldığı ve kusurlu çıkan iş makinasını Sanayi ve Teknoloji Bakanlığından aldığı izin ile 25.10.2023 tarihinde 1.000.000 TL’na satmış olması nedeniyle bir *düzeltme kaydı yapılmasına gerek yoktur.* **1 Puan**
- Yatırım teşvik belgesi kapsamında olmayan iş makinası alımı ve ortaşa borç para verme işlemleri için kur değerlemesi yapılarak kur kaynaklı kar veya zararın direk dönem karı ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Buna göre;
 - 15.11.2023 tarihindeki $(28,5 - 20) \times 15.000 = 127.500 \text{ TL}$ lehe kur farkı dönem karının hesaplanmasından gelir olarak dikkate alınacaktır. **1 Puan**
 - 10.12.2023 tarihinde $(29 - 20) \times 3000 = 27.000 \text{ TL}$ lehe kur farkı dönem karının hesaplanmasından gelir olarak dikkate alınacaktır. **1 Puan**
- Yurt dışından sermaye olarak getirilen ancak yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf edilmeyen işletme kayıtlarındaki yabancı paralar (tebliğde yer alan yabancı paralardan sarf olunmayan kısımların, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemini sonuna kadar ki geçici vergilendirme dönemlerinin sonrasında mukayyet degeriyle, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap döneminin sonu itibarıyla da 280'inci maddeye göre değerlendirileceği hükmü gereği) *31/12/2024 tarihine kadar mukayyet degeri ile değerlendirilecektir.* **1 Puan** Yani 30/09/2023 ve 31/12/2023 tarihinde sarf olunmayan paralar ile ilgili olarak bir kur değerlemesi yapılmayacak olup hesapta kalan yabancı paralar mukayyet degeri ile kayıtlarda gösterilmeye devam edecktir. **1 Puan**

1-C Şikki

Tebliğin “İşe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemini sonu itibarıyle, 213 sayılı Kanunun 280/A maddesi uyarınca oluşan fon hesabı borç bakiye vermiş ise, bir başka deyişle madde kapsamına giren yabancı paraların yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf olunması nedeniyle bu dönem zarfında şirketler aleyhine net olarak kur farkı zararı oluşmuş ise, bu durumda şirketler lehine bir fon oluşmadığı ve sermayeye ilave edilecek bir unsur ortaya çıkmadığından, bu bakiye tutar bu dönem sonu itibarıyle zarara geçirilmek suretiyle kapatılacaktır” hükmü gereği 300.000 TL borç kalani *kambiyo zararları hesabına aktarılırak 3 Puan* kapatılacak ve dönem karının hesaplanmasından gider olarak dikkate alınabilecektir. **(2 Puan)**

2. Sorunun Cevapları

İlgili Mevzuat:

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (Kanun) 323. Maddesi (Şüpheli Alacaklar) ve
- 14.02.2019 Sayılı ve “Konkordato müessesesinin şüpheli alacak karşılığı uygulaması karşısındaki durumu hak.” Vergi Usul Kanunu Sirküler (Sirküler)

- **Şirket alacaklı olduğu XAŞ'den olan vadesi 10.05.2022 tarihli dava ve icra safhasındaki 100.000 TL ticari alacağı için 04.08.2022 tarihinde karşılık ayırmıştır.**

“213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 323. maddesine göre dava veya icra safhasında bulunan alacaklar; (...) şüpheli alacak sayılır” hükmü gereği yapılan işlem için mevzuat bakımından eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır. **2 Puan**

- X A.Ş. 05.09.2022 tarihinde konkordato talebinde bulunmuştur. Başvurunun yapıldığı Ticaret mahkemesi 15.09.2022 tarihinde 3 aylık geçici mühlet kararı vermiştir. 15.12.2022 tarihinde geçici mühlet süresini iki ay daha uzatmıştır. (*Veri amaçlı bilgi olup açıklanacak bir husus bulunmamaktadır*)
- **Şirket XAŞ'den olan vadesi 10.10.2022 vadeli 50.000 TL ve 20.01.2023 vadeli 30.000 TL alacağı için de X A.Ş. hakkında geçici mühlet kararı verilmesi nedeniyle 25.09.2022 tarihinde karşılık ayırmıştır.**

112 Sayılı Vergi Usul Kanunu Sirkülerin “**Muaccel hale gelmediği için 3 Puan** dava veya icra safhasına intikal ettirilmemiş olan alacaklardan, vadesi geçici ve kesin mühlet sürelerine rastlayanlar, vadenin dolduğu hesap döneminde şüpheli alacak uygulamasına konu edilebilecektir” hükmü gereği şirketin vadesi gelmeyen dolayısıyla muaccel hale gelmemiş 20.01.2023 vadeli 30.000 TL alacağı için **2022 yılında karşılık ayırması mümkün değildir. 2 Puan**

10.10.2022 vadeli 50.000 TL tutarındaki alacak için alacağın muaccel olduğu tarihte (10.10.2022) karşılık ayırması gerekirken **25.09.2022 tarihinde karşılık ayırması mevzuata aykırıdır 1 Puan**. Bununla beraber mükellefin 2022 hesap döneminde ayırdığı 50.000 TL karşılık için karşılığın ayrılması gereken tarih ile ayrıldığı tarih aynı hesap dönemi içerisinde olduğundan (usul yönünden eleştirilecek olsa da) söz konusu karşılığı **2022 hesap döneminde gider olarak sonuç hesaplarına intikal ettirebilecektir. 1 Puan**

- **Ticaret mahkemesi 04.02.2023 tarihinde X A.Ş. hakkında geçici mühlet它的 kararını kaldırılmıştır ve konkordato talebinin reddine karar vermiştir.**

Sirkülerin “Geçici mühlet kararından önce dava veya icra safhasına intikal etmiş olması nedeniyle karşılık ayrılan alacaklar için herhangi bir düzeltme yapılmaması, Geçici mühlet kararının ilan edilmesi ile karşılık ayrılan alacaklar için ise, ayrılmış olan karşılıkların geçici mühletin kaldırılarak konkordato talebinin reddine ilişkin kararın ilan edildiği hesap dönemi itibarıyle düzeltilmesi (karşılığın iptal edilmesiyle gelir hesabına alınması) gerekmektedir” hükmü gereği şirketin X A.Ş hakkında geçici mühlet kararının kaldırılarak konkordato talebinin reddedilmesi sonrasında,

- Vadesi 10.05.2022 tarihli 100.000 TL şüpheli ticari alacağı nedeniyle ayırdığı karşılık için **herhangi bir işlem veya kayıt yapmasına gerek bulunmamaktadır. 2 Puan**
- 10.10.2022 vadeli 50.000 TL alacağı için **2022 yılında ayırdığı karşılığı iptal edip gelir hesabına alması** gerekmektedir. 2022 beyanları 2022 kapanış kayıtlarına uygun olarak herhangi bir düzeltme yapılmadan verilecektir. **2 Puan**

- 20.01.2023 vadeli 30.000 TL alacağı için 2022 hesap döneminde zaten karşılık ayırmaması gerektiği için konkordato talebinin reddedilmesi sonrasında ***karşılığın iptal edilmesi yeterli olmayacak*** **2 Puan** ***2022 yılı beyanlarının da bu doğrultuda verilmesi, verilmiş olanların ise düzeltilmesi gerekecektir.*** **2 Puan**
- ***Mahkemenin geçici mühlet kararını kaldırması üzerine şirket X AŞ'den olan vadesi 10.10.2022 tarihli 50.000 TL olan alacağı ve 20.01.2023 vadeli 30.000 TL alacağı için 07.02.2023 tarihinde dava açmıştır.***

Sirkülerin “Geçici mühlet kararının ilan edilmesi ile karşılık ayrılan alacaklar için ise ayrılmış olan karşılıkların konkordatonun reddine ilişkin kararın ilan edildiği hesap dönemi itibariyle düzeltilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, bu alacakların dava veya icra safhasına intikal etmesi durumunda genel hükümler çerçevesinde şüpheli alacak karşılığı ayrılmاسının mümkün olduğu tabiidir” hükmü gereği geçici mühlet süresinde vadesi dolan ve ***ayrılan karşılığı düzeltilen*** 10.10.2022 tarihli 50.000 TL olan alacağı ve 20.01.2023 vadeli 30.000 TL alacakları için yeniden dava açıldığında genel hükümler çerçevesinde karşılık ayrılması mümkünündür.

2 Puan

Albert Camus AŞ'nın (Şirket) B AŞ'den alacakları ile ilgili yapılan işlemlerin değerlendirilmesi:

- **Şirket alaklı olduğu B AŞ'den olan vadesi 10.04.2023 tarihli dava ve icra safhasındaki 250.000 TL alacağı için karşılık ayırmıştır.**

“213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 323. maddesine göre dava veya icra safhasında bulunan alacaklar; (...) şüpheli alacak sayılır” hükmü gereği yapılan işlem için mevzuat bakımından eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır.

2 Puan

- B Ltd. Şti 22.11.2023 tarihinde konkordato talebinde bulunmuştur. Başvurunun yapıldığı Ticaret mahkemesi 28.11.2023 tarihinde geçici mühlet kararı vermiştir. (Veri amaçlı bilgi olup açıklanacak bir husus bulunmamaktadır)
- ***Şirket B AŞ'den olan vadesi 12.10.2023 tarihli 140.000 TL tutarındaki alacağı için herhangi bir karşılık ayırmamış kesin mühlet kararının beklenmesine karar vermiştir. Bu alacak için dava, icra ya ada protesto gibi herhangi bir işlem de başlatılmamıştır.***

Şirketin alaklısı olduğu B A.Ş. hakkında geçici mühlet kararı alınması vadesi de gelmiş olan alacağının şüpheli hale geldiğinin göstergesidir. Dolayısıyla şirketin B AŞ'den olan vadesi 12.10.2023 tarihli 140.000 TL tutarındaki alacağı için karşılık ayırmak imkânı doğmuştur. Bununla beraber **süpheli hala gelen bir alacak için karşılık ayırmak ihtiyacı bir durumdur** **1 Puan** yani şirketler şüpheli hale gelen alacakları için karşılık ayırmak zorunda değillerdir. Bu nedenle şirketin gerekli koşulları oluşmakla beraber **karşılık ayırmaması nedeniyle eleştirecek bir husus bulunmamaktadır.** **1 Puan**

- ***Mahkeme B A.Ş. için 20.01.2024 tarihinde kesin mühlet kararı almıştır. Şirket B A.Ş. hakkında kesin mühlet kararı alınması nedeniyle 12.10.2023 tarihli 140.000 TL tutarındaki alacağı için 05.02.2024 tarihinde karşılık ayırmıştır.***

Şirket söz konusu alacak için karşılık ayırmak için gerekli koşulları oluşturduğu halde geçici mühlet süresi içerisinde 12.10.2023 tarihli 140.000 TL tutarındaki alacağı için (2023 dönemi) karşılık ayırmamıştı.

Sirkülerin “...şüpheli hale gelen alacak için bu dönemde (geçici mühlet) karşılık ayrılması gerekmekte olup, ilgili olduğu hesap döneminde ayrılmayan karşılığın sonraki hesap dönemlerinde dikkate alınması mümkün bulunmadığından **3 Puan**, 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” hükmü gereği 12.10.2023 tarihli **140.000 TL tutarındaki alacağı için 05.02.2024 tarihinde karşılık ayırması mevzuata aykırıdır. **2 Puan****

- **Şirket vadesi 19.02.2024 tarihinde dolan alacağı için 25.02.2024 tarihinde karşılık ayırmıştır.**

Sirkülerin “Muaccel hale gelmediği için dava veya icra safhasına intikal ettirilmemiş olan alacaklardan, vadesi ... kesin mühlet sürelerine rastlayanlar; vadenin dolduğu hesap döneminde şüpheli alacak uygulamasına konu edilebilecektir” hükmü gereği vadesi kesin mühlet süresi içinde dolan yani **kesin mühlet süresi içerisinde muaccel hala gelen alacak için karşılık ayırmasında eleştirelecek bir husus yoktur. **2 Puan**** B.A.Ş. kesin mühlet sürecinde olduğundan alacak şüphelidir. Bu süreçte dava ve icra takibi de aranmaz çünkü ilgili mevzuatı gereği bu süreçte de alacaklılar tarafından dava veya icra süreçleri yürütülemez.

- **Mahkeme tarafından kesin mühletin kaldırılarak konkordato talebinin reddine ve borçlunun iflásına karar verilmiştir.**

Sirkülerin “2004 sayılı Kanunun 292 nci maddesinde, iflâsa tabi borçlu bakımından, kesin mühletin verilmesinden sonra ilgili maddede belirtilen şartların gerçekleşmesi hâlinde mahkeme tarafından kesin mühletin kaldırılarak konkordato talebinin reddine ve borçlunun iflâsına resen karar verilmesi öngörülmüş olup, bu durumda ilgili mevzuatına uygun olarak iflas masasına kaydedilen alacaklarda şüphelilik hali devam edeceğinden daha önce ayrılan karşılıklara ilişkin düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.” hükmü gereği;

İlgili mevzuatına uygun olarak **iflas masasına kaydedilmek koşuluyla **4 Puan**** karşılık ayırdığı alacakları için **bir düzeltme işlemi yapmayacaktır. **1 Puan****

İflas halinde, alacaklarının borçluyu dava etmesi veya icra yoluyla takip edebilmesi yasal olarak mümkün bulunmamaktadır. İcra ve İflas Kanunu bu takip yollarını kapatarak sadece iflas masasına kayıt olma hakkını vermektedir, cebri icra ve külli tasfiye yolu olan iflas halinde bütün alacaklıların eşit şekilde işlem görmesi sağlanmaktadır ve bu nedenle ferdi icra takiplerine izin verilmemektedir. İflas bir icra yolu olup alacaklı yönünden normal icradaki gibi amaç alacağa kavuşturmak olduğundan iflas masasına kaydı yaptırılan alacaklar icra safhasına intikal ettirilmiş sayılmaktadır. Bir alacağın kısmen dahi olsa tahsil edilme imkânı varsa bu alacağın deðersiz alacak olarak değerlendirilmesi mümkün degildir. İflas halinde bir alacağın tahsil edilip edilmeyeceği veya ne kadarının tahsil edileceği belli olmadığından bir alacağın iflas masasına kaydedilmesi o alacağı şüpheli alacak haline getirirken Vergi Usul Kanunu'nun 322. Maddesi kapsamında deðersiz alacak olarak değerlendirilmesi ve kaydedilmesi mümkün degildir.

3. Sorunun cevapları

Konuya ilişkin mevzuat 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun (Kanun) ile 1 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliğinde (Tebliğ) düzenlenmiş olup ilgili mevzuatındaki düzenlemelere göre mikro puanlamayı da kapsayan sorunun cevabı şıklar itibarıyle aşağıdaki gibidir.

3-a seçeneği cevapları:

Suç ve Ceza AŞ'ının tecil başvurusunun kabul edilmesi için;

- 1- Borcun Devlete ait olup Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince takip edilen ve **213 sayılı Kanun kapsamına giren** vergi, resim, harç ve cezalar ile bu alacaklara bağlı gecikme faizi ve gecikme zammı olması **1 Puan**
- 2- Tecil başvuru tarihi itibarıyla maddede yer verilen alacaklardan vadesi **1 yılı geçmiş borcunun bulunmaması 1 Puan**
(Kanunun 48 inci maddesi ile 48/A maddesine göre tecil edilen veya özel kanunlara göre ödeme planına bağlanan borcun bulunması madde hükmünden yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir) **1 Puan**
- 3- Tecil başvuru tarihi itibarıyla aralıksız en az 3 yıl süreyle; **ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri nedeniyle yıllık gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olunması 1 Puan**
- 4- Tecil başvuru tarihinden geriye doğru 3 yıla ait **vergi beyannamelerinin kanuni sürelerinde verilmiş olması 1 Puan**
(Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzelte amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz) **1 Puan**,
- 5- Kapsama giren ve başvuru tarihi itibarıyla vadesi 1 yılı geçmemiş borcun, **borç ödemede hüsnüniyet sahibi olunmasına rağmen ödenememiş olması, 1 Puan**

Tebliğde göre belirtilen şartlara ilave olarak Kanunun Maliye Bakanına verdiği yetkiye istinaden maddeden yararlanılabilmesi için;

- 6- Mükellef (tüzel kişilerde kanuni temsilci) hakkında tecil talep tarihinden önceki 5 yıl içinde **213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesine göre kesinleşmiş mahkûmiyet kararının bulunmaması, 1 Puan**
- 7- Yıllık gelir vergisi/kurumlar vergisi yönünden **faal mükellefiyetin bulunması, 1 Puan**
- 8- **Asıl amme borçlusunu olunması, 1 Puan**
- 9- Tür olarak tecili uygun bulunan **borçların tamamı için tecil talebinde bulunulması, 1 Puan**
- 10- Mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine **yazılı 1 Puan** müracaat etmesi gerekmektedir.

48/A kapsamında tecil başvurusunun kabul edilmesi için gerekli koşullardan olan mükellefin zor durum şartlarını taşıması sorunun b şıkkında ve teminat gösterilmesi sorunun c şıkkında sorulduğu için (sorunun içerisinde bu iki şarttan direkt bahsedildiği için) mikro puanlamaya dahil değildir.

3-b seçeneği cevapları:

Çok zor durum halinin tespiti için yapılacak mali durum analizlerinde, 213 sayılı Kanunun 175 inci ve mükerrer 257'nci maddelerinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak yapılan düzenlemeler esas alınacaktır.

Buna göre; bilanço esasına göre defter tutan yıllık gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin çok zor durum halinin tespitinde aşağıdaki mali göstergeler kullanılacaktır.

Nakit Oranı :	<u>Hazır Değerler + Menkul Kıymetler</u> <u>Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</u>
Likidite Oranı :	<u>Dönen Varlıklar – Stoklar</u> <u>Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</u>
Kaldırıcı Oranı :	<u>Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar + Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar</u> <u>Toplam Varlıklar</u>

Mükelleflerin mali durumlarının değerlendirilmesi sonucu;

- Nakit oranının 0,1 veya 0,1'den küçük, ve
- Likidite oranının 0,7 veya 0,7'den küçük ve
- Kaldıraç oranının 0,7 veya 0,7'den büyük olması ve
- Bu şartların bir arada bulunması halinde mükelleflerin çok zor durumda oldukları kabul edilecektir.

Suç ve Ceza A.Ş için tebliğde belirtilen oranlar sorudaki verilerle aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$\text{Nakit Oran: } (100.000 + 200.000) / 3.200.000 = \mathbf{0,0938 \boxed{3 Puan}}$$

$$\text{Likidite Oranı: } (3.500.000 - 2.000.000) / 3.200.000 = \mathbf{0,4688 \boxed{3 Puan}}$$

$$\text{Kaldıraç Oranı: } (3.200.000 + 2.000.000) / 8.000.000 = \mathbf{0,65 \boxed{3 Puan}}$$

Suç ve Ceza A.Ş birinci ve ikinci şartı taşımakla beraber üçüncü şart olan likidite oranı şartını taşımamaktadır. Tebliğde göre **her 3 şartın bir arada yerine getirilmesi gerekiğinden** **1 Puan** Suç ve Ceza A.Ş çok zor durum şartlarını taşımamaktadır. **2 Puan**

3-c seçeneği cevapları:

48/A maddesinin dördüncü fıkrasında “Amme borçlusunun alacaklı tahsil daireleri itibarıyla tecil edilen borçlarının toplamı beş yüz bin Türk lirasını (bu tutar dâhil) aşmadığı takdirde teminat şartı aranmaz. Bu tutarın üzerindeki amme alacaklarının tecilinde, gösterilmesi zorunlu teminat tutarı beş yüz bin Türk lirasını aşan kısmın %25’idir.” hükmü yer almaktadır.

Tebliğde göre, 48/A maddesi kapsamında tecil edilecek amme alacaklarının 500.000,- lirayı (bu tutar dâhil) aşmaması halinde teminat aranılmaksızın tecil yapılması mümkün bulunmaktadır. Tecil edilecek amme alacağının toplam tutarının 500.000,- lirayı aşması durumunda, gösterilmesi zorunlu olan teminat tutarı 500.000,- lirayı aşan kısmın **%25’i** **1 Puan** olacaktır.

Yine tebliğde mükellefin tecil talebinin uygun bulunması halinde, teminatsız tecil uygulaması her bir vergi dairesi için ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle Suç ve Ceza AŞ’ının mükellefiyetinin olduğu Kavaklıdere Vergi Dairesine borçları 400.000 TL, tebliğde yer alan 500.000 TL’nin altında yer aldığından 400.000 TL teminat hesabında dikkate alınmayacağından.

Ankara İhtisas Vergi Dairesine ise 1.000.000 TL borcu olduğundan ödemesi gereken teminat 500.000 TL’ni aşan tutarın **%25’i** yani $(1.000.000 - 500.000) \times 0,25 = \mathbf{125.000 TL}$ **3 Puan** olacaktır.

3-d seçeneği cevapları:

Tebliğde göre tecil ve taksitlendirilmiş borçların tecil şartlarına uygun ödenmemesi durumunda, tecil ihlal edilmiş sayılacaktır. Tebliğde verilen örneklerde de uygulamada da tecilin tek taksiti dahi ödenmezse tecil ihlal edilmiş sayılmaktadır. Bu nedenle tecil taksitlerinden **tek bir tanesinin dahi dahi ödenmemesi** **2 Puan** durumunda tecil ihlal edilmiş olacaktır.