

# VERGİ HUKUKU/ MUHASEBE: EKONOMİK KRİZİN NİMETİ: İFLAS ERTELEME

Tamer BUDAK\* Metin SABAN\*\*

## Özet

Kriz gibi ekonomik koşullardaki radikal değişiklikler dolayısıyla, ekonomik faaliyetlerini devam ettirmesi mümkün olan bazı ticari işletmeler, borçlarını ödeyemedikleri için, ekonomik varlıklarını yitirmek tehlikesi ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Ekonomik varlığını devam ettirebilme ihtimali olan işletmelerin hayatta kalmalarına yönelik tedbirler almak veya yeniden yapılandırılmalarını sağlamak, alacaklıların ve borçluların karşılıklı hak ve yükümlülüklerini düzenlemek ekonomik, mali ve sosyal hayatın yararına. Bu amaçla, 2003 yılında Türk hukuk sistemine “iflas erteleme” kurumu düzenlenmiştir. Böylece, krizlerin şirketler üzerindeki olumsuz etkilerinin nisbi olarak azaltılması amaçlanmıştır. Bu çalışmada, iflas erteleme kurumu tanıtılarak, iflas erteleme sürecindeki şirketlerden olan özel ve kamu alacaklarının vergi hukukunda ve muhasebe bilimindeki yansımaları irdelenmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** İflas Erteleme, Kamu Alacağı, Özel Alacak, Borca Batıklık, Gecikme Zammı,

## Tax Law/ Accounting: Boon of Economic Crisis: Adjournment of Bankruptcy

### Abstract

Some commercial enterprises that are capable of maintaining their economic activities face the danger of losing their economic existence since they fail in paying their liabilities due to radical changes in economic conditions like crisis. It will be beneficial for economic, financial and social life to take such measures for survival of the enterprises possessing possibility to continue their economic existence or ensure them to be restructured, regulate mutual rights and obligations of the creditors and debtors. For this purpose, “postponement of bankruptcy” body was organized in the Turkish law system in 2003. Thus, it was aimed to reduce adverse effects of crises on companies relatively. In this study, postponement of bankruptcy body is introduced and reflection of private and public receivables due from such companies in the process of postponement of bankruptcy in the tax law and science of accounting is examined. .

**Key Words:** Postponement of Bankruptcy, Public Credit, Private Debt, Insolvency, Default Interest

---

\* Yrd. Doç. Dr., Zonguldak Karaelmas Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, e.mail: tamerbudak@yahoo.com

\*\* Doç. Dr., Zonguldak Karaelmas Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü, e.mail: metinsaban@hotmail.com

## 1. Giriş: Kanunla Gelen

İflasın ertelenmesi, özellikle genel ekonominin bozulduğu dönemlerde işletmelerin aktif – pasif dengelerini sağlayamamalarından kaynaklanan ve iflasın eşğine gelen kurumlara yönelik adli unsurların da yer aldığı bir süreç olarak değerlendirilebilir. Ülkemizde son zamanlarda yaşanan ekonomik krizin de etkisiyle iflas erteleme kurumu daha çok uygulanır ve tartışılır hale delmiştir.

İflas, borçlarını ödemekten aciz olduğu mahkeme kararıyla tespit ve ilan olunan borçlunun durumudur (Kardeş, 2009: 636). Özel hukuk ilişkilerinden doğan alacakların tahsili, 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu (RG: 19.06.1932, 2128) (İİK) hükümlerinin uygulanmasıyla sağlanır.

Ekonominin etkin ve verimli olarak işleyebilmesi için, her şeyden önce, işletmelerin verimli bir şekilde çalışmaları, borçlarını ödeyebilecek ve alacaklarını tahsil edebilecek durumda olmaları lazımdır. Ekonomik düzende, rekabet edemeyen işletmeler ve girişimciler daima mevcut olacaktır. Sosyal ve ekonomik koşullardaki değişiklikler nedeniyle, aslında ekonomik hayatlarını devam ettirmesi mümkün olan bazı ticarî işletmeler, borçlarını ödeyemedikleri veya malvarlıkları borçlarını karşılayamadığı için, ekonomik varlıklarını yitirmek tehlikesi ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Böylesi bir durumlarda, ekonomik varlığını devam ettirebilme ihtimali olan işletmelerin malvarlığını koruyucu önlemler almak veya yeniden yapılandırılmalarını sağlamak, alacaklıların ve borçluların karşılıklı hak ve yükümlülüklerini düzenlemek herkesin yararına olduğu vurgulanan genel gerekçe (<http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss225m.htm>, 05.12.2009) ile 2003 yılında 4949 sayılı İcra ve İflas Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun (RG: 30.07.2003: 25184) yaptığı değişiklikle 179. maddede yapılan değişiklikle birlikte bu maddeye 1erteleme tedbirlerini düzenleyen 79/a<sup>1</sup> ve erteleme kararının etkilerini düzenleyen 179/b<sup>2</sup> olmak üzere iki ek madde eklenerek hukuk sistemimize iflas erteleme müessesesi girmiştir.

---

<sup>1</sup> İİK 179/a: İflasın ertelenmesine karar veren mahkeme, şirketin veya kooperatifin malvarlığının korunması için gerekli her türlü tedbiri iyileştirme projesini de göz önünde tutarak alır.

Mahkeme erteleme kararı ile birlikte kayyım atanmasına karar verir. Mahkeme, yönetim organının yetkilerini tümüyle elinden alıp kayyım verebileceği gibi yönetim organının karar ve işlemlerinin geçerliliğini kayyımın onayına bağlı kılmakla da yetinebilir.

İflasın ertelenmesi kararında kayyımın görev ve yetkileri ayrıntılı olarak gösterilir.

Mahkeme erteleme kararının hüküm fıkrasını 166. maddenin ikinci fıkrasındaki usulle ilan eder ve gerekli

## 2. Hukuki Süreç

### 2.1. Borca Batık Olmak

İflasın ertelenmesinin talep edilebilmesi için şirketin veya kooperatifin borca batık olduğunun beyan edilmesi ve iflas erteleme talebinde bulunulması esastır. TTK (RG: 09.07.1956: 9353) m.324'e göre, *şirketin aktifleri şirket alacaklarını karşılamaya yetmediği takdirde idare meclisi bu durumu derhal mahkemeye bildirmeye mecburdur. Mahkeme şirket durumunun ıslahı mümkün görülüyorsa idare meclisi veya bir alacaklının talebi üzerine mahkeme iflas kararını tehir edebilir.* Bununla birlikte İİK m.179'a göre, *şirketin borçlarının aktifinden fazla olduğu idare ve temsil ile vazifelendirilmiş kimseler veya şirket ya da kooperatif tasfiye halinde ise tasfiye memurları veya bir alacaklı tarafından beyan ve mahkemece tespit edilir ve mahkeme projeyi ciddi ve inandırıcı bulursa, iflasın ertelenmesine karar verir.*

Dolayısıyla iflasın ertelenmesi talebi borca batıklık şartına bağlıdır. Hem TTK, hem İİK' da yapılan düzenlemeye göre, şirketi temsil ile görevlendirilmiş kişiler borca batıklık durumunu mahkemeye bildirmek zorundadır.

Borca batıklık kanunda tanımlanmamıştır. Ancak İİK. m.179/1'e göre borca batık olmak, şirketin veya kooperatifin pasifinin aktifinden fazla olmasını ifade etmektedir. Borca batıklık ve aciz hali kavramlarının birbirinden ayırmak gerekir. Aciz halinde, şirketin muaccel borçları, ödeme araçlarındaki yoksunluk sebebiyle karşılanamazken, borca batıklıkta şirketin

---

bildirimleri yapar.

<sup>2</sup> İİK 179/b -Erteleme kararı üzerine borçlu aleyhine 6183 sayılı Kanuna göre yapılan takipler de dahil olmak üzere hiçbir takip yapılamaz ve evvelce başlamış takipler durur; bir takip muamelesi ile kesilebilen zamanaşımı ve hak düşüren müddetler işlemez.

Erteleme sırasında taşınır, taşınmaz veya ticari işletme rehniyle temin edilmiş alacaklar nedeniyle rehlin paraya çevrilmesi yoluyla takip başlatılabilir veya başlamış olan takiplere devam edilebilir; ancak bu takip nedeniyle muhafaza tedbirleri alınmaz ve rehlin malın satışı gerçekleştirilemez. Bu durumda erteleme süresince işleyecek olup mevcut rehniyle karşılanamayacak faizler teminatlandırılmak zorundadır.

206 ncı maddenin birinci sırasında yazılı alacaklar için haciz yoluyla takip yapılabilir.

(Değişik fıkra: 12/02/2004-5092 S.K./4.mad) \*1\* Erteleme süresi azami bir yıldır. Bu süre kayyımın verdiği raporlar dikkate alınarak mahkemece uygun görülecek süreler ile uzatılabilir; ancak uzatma süreleri toplamı dört yılı geçemez. Kayyım, mahkemenin belirleyeceği sürelerde iflası ertelenenin faaliyetleri ve işletmenin durumu konusunda düzenli olarak mahkemeye rapor verir.

İflasın ertelenmesi talebinin reddi ya da erteleme süresi sonunda iyileşmenin mümkün olmadığı tespitini üzerine mahkeme, şirketin veya kooperatifin iflasına karar verir. Erteleme süresi dolmamakla birlikte, mahkeme kayyımın verdiği raporlardan şirketin veya kooperatifin mali durumunun iyileştirilmesinin mümkün olmadığı kanaatine varırsa, erteleme kararını kaldırarak şirketin veya kooperatifin iflasına karar verebilir.

muaccel olsun olmasın tüm aktif, şirketin bütün borçlarını karşılamaya yetmemektedir (Atalay, 2006: 7). Dolayısıyla aciz hali likidite noksanlığını ifade ederken, borca batıklık aktif noksanlığını ifade etmektedir (Öztek, 2006: 53). Yargıtay “...iflasın ertelenmesine karar verilebilmesi için, şirketin borca batık durumda olması gerektiğini, aciz halinde bulunmanın, iflasın ertelenmesine karar verilebilmesi için yeterli olmadığını ifade etmiştir...( Yargıtay 19.HD. 16.3.2006, E.2006/569, K.2006/2637)” aciz halinde olmanın iflas erteleme nedeni olmadığını vurgulamıştır.

TTK m. 324/2’ e göre, şirket yönetim kurulunun mahkemeden iflasın ertelenmesini talep edebilmesi için borca batıklığını gösteren maddi ve hukuki delilleri içeren borca batıklık bilançosunu sunması gerekir. Borca batıklık bilançosu şirketin gerçek mal varlığını ve borçlarını tespit eden bilançosu olup; şirketin tüm malvarlığı unsurları paraya çevrildiğinde ve tüm gerçek borçlar ödendiğinde elde ne kalacağını gösteren bir bilançodur (Bilgen, 2008: 16).

Yargıtay, “...borca batıklık anonim şirketin aktiflerinin borçlarını ödemeye yetmemesidir. Sermayenin 2/3’ ünün karşılıksız kalması şirketin borca batık durumda olduğunu göstermez. ... şirketin aktiflerinin borçlarını karşılayacak miktarda olduğu bilirkişi incelemesi sonucu saptandığından şirketin borca batık durumda olduğu kabul edilemez... (Yargıtay 19. HD, 11.05.2006, E.2006/2085, K.2006/5161)” borca batıklığın mutlaka bilirkişi ile saptanması gerektiğini ifade etmiştir.

Borca batıklık bilançosunun anonim şirketlerin gerçek mal varlığı değerini yansıtması gerekir. Borca batıklık halinin tespiti için tüm aktiflerin paraya çevirme değerleri yani piyasadaki satış sırasında gerçekleşebilecek fiyattan bilançoya geçirilmelidir. Aktif bu şekilde saptandıktan sonra borca batıklık durumu saptanmalı, şirket borca batık değilse talep reddedilir (Yargıtay 19. HD, 10.03.2005, E.2004/9014, K.2005/2429). Yargıtay, “...ortaklardan olan alacakların aktifte neden gösterilmediğini açıklamayan, binaların değeri ve amortisman yönünden yeterli açıklık içermeyen... bilirkişi raporunun hükme esas alınarak yazılı şekilde hüküm kurulması usul ve yasaya aykırıdır...(Yargıtay 19. HD, 30.12.2004, E.2004/4633, K.2004/13435)” ifadesi ile borca batıklık bilançosunun şirketin tüm aktiflerini içeren bir yapıda olması gerektiğini vurgulamıştır.

Yargıtay, “...borca batıklık bilançosunun, ... şirketin gerçek malvarlığı değerlerini yansıtması gerekeceği, bunun için tüm aktiflerin paraya çevrilme değerleri yani piyasadaki satış sırasında gerçekleştirilecek fiyattan bilançoya geçirilmesi gerekeceği, aktifler bu şekilde saptandıktan sonra borca batıklık durumunun tespit edilmesi... (Yargıtay 19. HD. 08.05.2008, E.2008/3874, K.2008/4973)” varlıkların piyasadaki satış değerlerinin dikkate alınması gerektiğini vurgulamıştır. Yargıtay, aktiflerin pasifleri karşılama oranı %20-25 seviyelerine düşmedikçe iflasın ertelenmesini kabul etmektedir (Yargıtay 19. HD, 25.05.2000, E.2000/2197, K.2000/3957). Bu durumda, üst sınır olarak %20-25 alınabilir. Aksi durumda şirket iyileştirmesi mümkün olmayacak derecede borca batmıştır. Yani iflasın ertelenmesi talep edilemez (Uzay, 2008: 51).

Bilançonun aktif kısımda şirket malvarlığını oluşturan değerler, pasif kısımda ise şirketin gerçek yükümlülükleri yer alır. Sermaye ve yedek akçeler pasifte yer almaz. Şirketin alacakları her bir alacaklının ödeme gücü hakkında yapılacak bir değerlendirmeden sonra, yani ticari defterlerde yazılı miktar üzerinden değil, tahsili muhtemel olan miktar üzerinden aktife yazılır (Öztek, 2006: 49).

## 2.2. İyileştirme Projesi

İyileştirme/ıslah kavramı, düzeltme, tekrar sağlığa kavuşma anlamındadır. İflasın ertelenmesi ile borca batık olan şirket hasta olarak kabul edilmekte ve iyileştirme projesiyle iyileşmesi beklenmektedir (Yılmaz, 2009: 39).

İyileştirme projesi, borçlu sermaye şirketi ya da kooperatif adına iflasın ertelenmesi talebinde bulunan kişinin, mahkemeye hangi tedbirlere başvurulması halinde, hangi sürede borca batık durumun ortadan kalkacağına yönelik, ciddi ve inandırıcı bilgi ve belgelere dayalı (Yargıtay 19. HD. 28.06.2007, E.2007/2159, K.2007/6816); belirsiz nitelikteki emarelerin yer almadığı (Yargıtay 19. HD. 13.10.2005, E.2005/6649, K.2005/10006); şirket ya da kooperatifin mali durumunun düzeltilmesine ilişkin *bir yol haritası* niteliğindedir (Deliduman, 2008: 241).

Mahkeme sunulan iyileştirme projesinin, bilirkişi vasıtasıyla makul, uygulanabilir ve ciddi bir proje olup olmadığı konusunda araştırma yaptırır ([http://www.alomaliye.com/2007/ruknettin\\_kumkale\\_iflasin\\_ertelenmesi.htm](http://www.alomaliye.com/2007/ruknettin_kumkale_iflasin_ertelenmesi.htm), 29.11.2009).

Projede şirketin borçları, bunların vadesi, yapılacak proje ile elde edilecek gelirler ve bu gelirler ile borçların nasıl tasfiye edileceğine yer verilmeli ve bunlar ek deliller inandırıcı olmak üzere desteklenmelidir (<http://www.turktax.com/yazilar/iflsertlm.pdf> , 28.01.2010). Bu projede; işletme masraflarının kısıtlanacağı, personel indirimi yoluna gidileceği, kiralık kullanılan yerlerin azaltılacağı, işletmenin bazı bölümlerinin kapatılacağı, yeni pazarlar aranacağı, yeni üretim biçimleri araştırılacağı, sermayenin arttırılacağı, konkordato teklifinde bulunulacağı (Muşul, 2008: 102) somut verilerle belirtilmeli; mahkeme ise, iflasın ertelenmesi halinde alacaklıların, *iflasın açılmasına göre daha kötü duruma düşmeyecekleri ve şirketin bu tedbirlerle borca batıklıktan kurtulacağı* konusunda olumlu bir kanaat edinmesi gerekir (<http://www.talihuyar.com/upload/102.iflas%FDnerte..doc>, 02.12.2009).

Sunulan proje, yapılacak bilirkişi incelemesi neticesinde inandırıcı ve uygulanabilir olup olmadığı değerlendirilerek mahkeme kararına esas teşkil edecektir (Atlı Akın, 2006: 281). İflasın ertelenmesi kurumu yalnız borca batık şirketi değil, alacaklıları da korumayı öngördüğünden iflasın ertelenmesi talebinin ilan edilmesi alacaklılara iyileştirme projesine itirazlarını sunma fırsatını verir (Yargıtay 19. HD. 14.04.2005, E.2005/1324, K.2005/ 4049).

### **2.3. Kayyım Ataması**

Mahkeme iyileştirme projesini ciddi ve uygulanabilir olduğuna kanaat getirmesi halinde şirketin iflasının ertelenmesine karar verebilir (Gençyürek, 2008: 190). Mahkeme tarafından iflasın ertelenmesi kararı İİK.m.179/b'ye göre azami 1 yıl için verilir. Bu süre kayyımın verdiği raporlar dikkate alınarak mahkemece uygun görülecek süreler ile uzatılabilir; ancak uzatma sürelerinin toplamı dört yılı geçemez (Yargıtay 19. HD, 03.06.2004, E.2004/1665, K.2004/6623).

TTK m.324'de defter tutulması ve kayyım tayini olmak üzere iki muhafaza tedbiri söz konusudur (Yargıtay 19. HD, 14.07.2005, E.2005/6151, K.2005/7982). TTK m.324'de “...kayyımaya tevdi edebilir.” ifadesine karşılık, İİK m.179/a “... kayyım atanmasına karar verir....” ifadesiyle kayyım atanması şart kılınmıştır (Okan, 2007: 321; Özekes,2005: 3278).

Hakimin kayyım tayin etme yetkisi İİK 179/a maddesinde düzenlemiştir. Buna göre, “Mahkeme erteleme kararı ile birlikte kayyım atanmasına karar verir. Mahkeme, yönetim

*organının yetkilerini tümüyle elinden alıp kayyım verebileceği gibi yönetim organının karar ve işlemlerinin geçerliliğini kayyımın onayına bağlı kılmakla da yetinebilir.”* Kayyım olarak atanacak kişinin görevi kanunda açıkça ve ayrıntılı olarak belirtilmemiştir. İİK.nun 179/a-3'e göre, mahkemenin atayacağı kayyımın (ya da kayyım heyetinin) görev ve yetkilerini şüpheye yer bırakmayacak şekilde kararında belirtmesi gerekir (Yüksel, 2006: 112).

Kayyımın, yönetim organı üyelerinin her zaman sahip olmadıkları tecrübe ve bilgi birikimine sahip olmalıdır. Diğer bir ifadeyle, kayyım sadece bir “muhasebe gardiyanı” değildir. Yalnız, iflası ertelenen şirkete bir kayyım atanmasının olumsuz bir etki yarattığını, ciddi masraflara ve şekilciliğe neden olmaktadır. Ancak İİK m.179/a'ya göre, kayyım atayıp atamama konusunda mahkemenin takdir hakkı yoktur, iflasın ertelenmesi kararıyla birlikte mutlaka kayyım atamak zorundadır (Öztek, 2006: 73).

Türk Medeni Kanun (RG: 08.12.2001: 24607) (TMK) m.403<sup>3</sup> ve m.416<sup>4</sup> da ifadesini bulan kayyımlığın aksine, İİK m.179 vd. uyarınca atanan kayyım, görevi kabul etmek zorunda değildir. Hakim, kayyımı tayin ederken görevini de belirlemek zorundadır (Günel, 2006: 108). Zira kayyımın görevleri, kanunda sayılmamıştır (Atalay, 2006: 76). Mahkeme tarafların görüşünü almakla beraber kayyım tayini konusunda serbesttir. Hakim kayyımın görev ve yetkilerini belirler, gerek görürse değiştirir, kayyımı görevden de alabilir (Akın, 2006: 282). Ancak, yargılama sırasında bilirkişi olarak görevlendirilmiş olan kişi, daha sonra kayyım olarak atanamaz (Yargıtay 19. HD. 7.6.2007, E.2007/ 1716, K.2007/5872). Bununla birlikte, davacının gösterdiği kişinin kayyım olarak atanmasının doğru olmadığını, kayyımın bu işlerden anlayan kişiler arasından mahkemece doğrudan doğruya atanması gerektir (Yargıtay 19. HD. 14.12.2001 E.2001/ 6168, K.2001/8384).

Kayyım, tasfiye memuru gibi, olağanüstü şartlarda tayin edilen bir organdır. Kayyım kararlarını tamamen serbest olarak alır; şirkete tabi olmadığı için şirketin hiçbir talimatına bağlı değildir (Serim, 2008: 143). Kayyımın iflasın ertelenmesi sürecinde en önemli rolü, her

---

<sup>3</sup> Madde 403: Vasi, vesayet altındaki küçüğün veya kısıtlının kişiliği ve malvarlığı ile ilgili bütün menfaatlerini korumak ve hukuki işlemlerde onu temsil etmekle yükümlüdür.

Kayyım, belirli işleri görmek veya malvarlığını yönetmek için atanır.

Bu Kanunun vasi hakkındaki hükümleri, aksi belirtilmiş olmadıkça kayyım hakkında da uygulanır.

<sup>4</sup> Madde 416: Vesayet altına alınan kimsenin yerleşim yerinde oturanlardan vasiliğe atananlar, bu görevi kabul etmekle yükümlüdürler.

Aile meclisince atanma halinde vasiliği kabul yükümlülüğü yoktur.

sene sonunda şirketin mali durumu ve gidişatı hakkında rapor hazırlamaktır. Zira iflasın ertelenmesinin bir yıl daha uzatılması konusunda mahkemenin kullandığı takdir yetkisinde kayyımın sunmuş olduğu rapor oldukça etkilidir (http://www.akyildiz.av.tr/yonetim/my\_documents/my\_files/2EB\_makale-1.pdf, 28.09.2009).

#### 2.4. Ertelemeye Karar Verilmesi

İİK m.191<sup>5</sup>'in aksine iflasın ertelenmesi kararı ile şirket kural olarak malvarlığı üzerindeki tasarruf yetkisini tam olarak sürdürür. İflas etme aşamasına gelen şirketi idare ve temsile yetkili kimseler veya alacaklılardan biri, mali durumun iyileştirilmesinin mümkün olduğuna dair bir iyileştirme projesini mahkemeye sunarak iflasın ertelenmesini talep etmesi gerekir. Böyle bir talep olmadan, ticaret mahkemesi kendiliğinden iflasın ertelenmesine karar veremez (Özekes, 2005: 3268). Çünkü iflasın ertelenmesi kurumu, kamu düzenine ilişkin olmayıp, tümüyle ihtiyari bir talep ve beyan niteliğini taşımaktadır. (Altay, 2004: 630)

Sermaye şirketleri ile kooperatiflerde, iflasın ertelenmesini talep etmeye yetkili kimseler limited şirketlerde müdür veya müdürler kurulu, anonim şirketlerde yönetim kurulu, kooperatiflerde yönetim kurulu, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yönetim kuruludur. Bu kişi ve kurulların haricinde, kamu alacaklıları (Yargıtay 19. HD, 12.10.2000, E.2000/6118, K.2000/6721), şirketten, kar ve tasfiye bakiyesi alacağı olan ortaklar (Sayhan, 2005: 86), tahvil sahipleri umumi heyeti alacaklı sıfatıyla, iflasın ertelenmesini talep edebilirler (Öztek, 2005: 86).

Şirkette alacağı bulunan işçiler ve alacağı rehinde temin edilmiş olan alacaklılar, iflasın ertelenmesini isteyebilirler (Öztek, 2006: 43). Aralarında organik bağ bulunan, aynı guruba (holdinge) dahil birden fazla anonim şirket birlikte iflasın ertelenmesi talebinde bulunabilirler.<sup>6</sup>

<sup>5</sup> Madde 191: Borçlunun iflas açıldıktan sonra masaya ait mallar üzerinde her türlü tasarrufu alacaklılara karşı hükümsüzdür

<sup>6</sup> Yargıtay 19. Hukuk Dairesi 07.04.2005; E.2005/448, K.2005/3753: "... Davacı anonim şirketler aynı gruba dahil şirketler olmaları nedeniyle aralarında organik bağ bulunduğunu ileri sürerek birlikte dava açmışlar, mahkemece birlikte açılan dava ile iflasın ertelenmesine ilişkin talebin usule aykırı bulunmadığı gerekçesiyle davalar birlikte sonuçlandırılmıştır. ... İhtiyari dava arkadaşlığı davaların birleştirilmesi yoluyla da mümkün olduğundan..., birbiri ile ilgisi olan davaların benzer sebep kavramı içerisinde değerlendirilerek bağlantının

İflasın ertelenmesi iki şekilde talep edilebilir. Birinci olarak, borca batık durumda olan şirket ya da kooperatif yetkilisi mahkemeye başvurarak borca batık olduğunu bildirip, iflasın ertelenmesine karar verilmesini talep eder. Bu talep hasımsız olarak yapılır. İkinci olarak ise; bir alacaklı tarafından açılmış olan iflas davasında, davalı-borçlu iflasın ertelenmesine karar verilmesini isteyebilir (<http://www.talihuyar.com/upload/102.iflas%FDnerte..doc>, 02.12.2009).

Mahkeme projeyi ciddi ve inandırıcı bulursa, iflasın ertelenmesine karar verir (Yargıtay. 19. HD, 03.06.2004, E.2004/1665, K.2004/6623) Ancak mahkeme bu kararı vermeden önce borca batıklık durumunun ve mali durumun iyileştirilmesinin mümkün olup olmadığı yönünden bilirkişi incelemesi yaptırması gerekir (Yargıtay. 19. HD, 10.03.2005, E.2004/13373, K.2005/2443).

İflasın ertelenmesi talebini inceleyen mahkeme, şirketin mali durumunun iyileştirilmesinin mümkün olup olmadığını tespit etmelidir. Hakim, iyileştirmenin mümkün olduğuna kanaat getirmeli ve iyileştirmenin başarıya ulaşmasını kuvvetle muhtemel görmelidir (Günel, 2006: 107). Müphem bir iyileştirme olasılığı kâfi değildir; iyileştirme umudu doğrulanmalıdır (Öztek, 2006: 53).

Mahkeme iflasın ertelenmesi talebini incelerken iyileştirme ümidinin varlığı için bilirkişi aracılığıyla finansal tablo ve verimlilik analizi hazırlatarak şirketin mali durumunun dinamik yönlerini de araştırabilir (Yılmaz, 2009: 44). Mahkeme, şirket malvarlığının ve alacaklıların menfaatlerinin korunması açısından şirketin malvarlığı üzerindeki tasarruf yetkisini şirkete bırakmaz ve gerekli ölçüde kısıtlar. Bu kısıtlama şirket malvarlığının ve alacaklıların korunmasına hizmet edebilecek niteliktedir. Mahkeme getirdiği/ getireceği kısıtlamaların ölçüsünü her somut olayın özelliğine göre kendisi takdir etmektedir (Öztek, 2006: 74).

Mahkeme erteleme kararını ilan eder ve gerekli bildirimleri yapar (Yılmaz, 2007: 314). İlan Türkiye çapında yayın ve dağıtım yapan ve tirajı 50.000 olan bir gazetede yapılır. Ayrıca erteleme kararı, Tapu Sicil Müdürlüklerine, Ticaret Sicil Memurluklarına, Gümrük İdaresine,

---

*varlığı kabul edilmeli ve bu davalar birlikte görülebilmelidir.... İflasın ertelenmesi talebinde bulunan birden fazla sermaye şirketinin talebi ayrı ayrı değerlendirileceğinden ve erteleme koşullarının talepte bulunan her şirketin kendi mali yapısı içinde gerçekleşip gerçekleşmeyeceği aranacağından talep HUMK'nun 43.maddesine uygundur.;* Yargıtay 19. HD. 10.4.2008 E.2008/10702, K.2008/3681.

Posta İdaresine, Türkiye Bankalar Birliğine, Yerel Ticaret Odasına, Yerel Sanayi Odasına, Menkul Kıymetler Borsası ve Sermaye Piyasası Kuruluna, Noterlere, Bankalara, Vergi İdaresine, Gemi Sicil Memurluklarına bildirilir (Yargıtay 19. HD, 03.06.2004, E.2004/1665, K.2004/6623).

### 3. İflas Ertelemesi Kararının Neticeleri

İflas erteleme kararının neticeleri İİK m.179/b'de düzenlenmiştir. Erteleme kararının verilmesiyle birlikte, borçlu aleyhine 6183 sayılı Kanuna göre yapılan takipler de dahil olmak üzere hiçbir takip yapılamaz ve daha önceden başlamış takipler durur. Ancak bir takip muamelesi ile kesilebilen zamanaşımı ve hak düşüren müddetler işlemez. Bir diğer ifadeyle genel anlamda bir tatil etkisi yaratır (Yılmaz, 2009: 316).

İİK. M.179b/I'e göre, iflasın ertelenmesi kararı üzerine, borçlu aleyhine 6183 sayılı Kanuna göre yapılan takipler de dahil olmak üzere hiçbir takip yapılamaz ve evvelce başlamış olan takipler durur. Kanun maddesinde bahsedilen takip yasağının kapsamına; bütün icra takip işlemleri girmektedir. O halde, borçlu hakkında ödeme emri gönderilemez (Yargıtay 10. HD, 03.04.2007, E.2007/ 3867, K.2007//5176), haciz (Yargıtay 12. HD, 18.07.2006, E.2006/13103, K.2006/15927), muhafaza altına alınma, satış işlemleri yapılamayacağı gibi (<http://www.talihuyar.com/upload/102.iflas%FDnerte..doc>, 02.12.2009), iflasın ertelenmesi süresi içinde, borçluya karşı iflas takibi de yapılamaz.

Takip yasağı sadece hakkında erteleme kararı verilmiş olan borçlu için geçerlidir. Nitekim Yargıtay, “...Mahkemece verilen iflasın ertelenmesi kararı -ve borçlu tarafından yapılan iflasın ertelenmesi talebi- kefiller ve (müteselsil kefiller) hakkında geçerli olmayacağından, mahkeme tarafından tedbir kararının kefiller hakkında da uygulanmasına şeklinde karar verilemeyeceğini...(Yargıtay 19. HD, 22.12.2005, E.2005/ 9419, K.2005/12879)”; “...Mahkemece, iflasın ertelenmesi talebi üzerine şirkete göre üçüncü kişi konumunda bulunan kefil ve ipotekli taşınmaz malikleri'nin hukuki durumunu etkileyecek şekilde tedbire hükmedilemeyeceğini...(Yargıtay 19. HD, 07.04.2005, E.2005/2033, K.2005/3760)” tedbir kararının kefillere yönelik olarak uygulanamayacağını ifade etmiştir.

Mahkemeye alacaklıların takip hukuku dışında kullanabilecekleri temlik, takas, hapis, temerrüt gibi hukuki işlemlerin, hak ve defilerin kullanılmasının yasaklanmasına ve hukuki sonuçların durdurulmasına karar verilemez. Nitekim iflasın ertelenmesindeki amaç borçlu için herşeyin durması değildir (http://www.talihuyar.com/upload/102.iflas%FDnerte..doc, 02.12.2009).

Takiplerin durması ve yeni takip yasağı konusunda kanun koyucu iki grup alacaklar için istisna tanımıştır (Yüksel, 2006: 112). Bunlar;

a. Rehinli alacaklar

b. İİK. m.206/1 alacakları

İİK179/b'de yer alan düzenlemeyle bu madde kapsamında yapılacak olan takiplerde muhafaza tedbirleri uygulanamamasını ve satış yapılamamasını, böylelikle, karşılıklı tavizler yoluyla, alacaklı ile borçlu şirket arasında belli bir denge tesis etmiş edilmiştir (Öztek, 2005: 53). Nitekim Yargıtay, “...İflasın ertelenmesi kararı üzerine rehinli takipler ve İİK.nun 206/1 maddesinde yazılı alacaklara dayanan takipler yönünden maddede öngörülen koşullarla istisna tanınmıştır. Mahkemeye anılan hükme aykırı olarak tüm takiplerin durdurulmasına karar verilmesinde isabet yoktur...(Yargıtay 19.HD, 17.03.2005, E.2004/10326, K.2005/2788)” tüm takiplerin durmasının yasaya aykırı olduğunu ifade etmiştir.

İİK m.179/b bendine göre, erteleme sırasında taşınır, taşınmaz veya ticari işletme rehniyle temin edilmiş alacaklar nedeniyle rehnin paraya çevrilmesi yoluyla takip başlatılabilir veya başlamış olan takiplere devam edilebilir; ancak bu takip nedeniyle muhafaza tedbirleri alınmaz ve rehinli malın satışı gerçekleştirilemez. Bu durumda erteleme süresince işleyecek olup mevcut rehinle karşılanamayacak faizler teminatlandırılmak zorundadır. 206. maddenin birinci sırası<sup>7</sup>nda yazılı alacaklar için haciz yoluyla takip yapılabilir.

---

<sup>7</sup> Madde 206 : .... Birinci sıra:

A) İşçilerin, iş ilişkisine dayanan ve iflasın açılmasından önceki bir yıl içinde tahakkuk etmiş ihbar ve kıdem tazminatları dahil alacakları ile iflas nedeniyle iş ilişkisinin sona ermesi üzerine hak etmiş oldukları ihbar ve kıdem tazminatları,

B) İşverenlerin, işçiler için yardım sandıkları veya sair yardım teşkilatı kurulması veya bunların yaşatılması maksadıyla meydana gelmiş ve tüzel kişilik kazanmış bulunan tesislere veya derneklere olan borçları,

C) İflasın açılmasından önceki son bir yıl içinde tahakkuk etmiş olan ve nakden ifası gereken aile hukukundan doğan her türlü nafaka alacakları.

Erteleme kararıyla birlikte takiplerin durması ve yeni takip yapılamaması kuralının diğer istisnası da İİK m.179/b, f.3'de ifadesini bulan İİK m.206'da yer alan “*Birinci Sıra*” alacaklılara yöneliktir. Anılan düzenleme ile işçilerin iş ilişkisine dayanan ve ihbar ve kıdem tazminatlarını da içeren alacakları; iflası ertelenen şirketin, işçiler için yardım sandıkları veya sair yardım teşkilatı kurulması veya bunların yaşatılması maksadıyla meydana gelmiş ve tüzel kişilik kazanmış tesislere (vakıflara) veya derneklere olan borçları; aile hukukundan doğan her türlü nafaka alacakları için erteleme kararından sonra dahi şirket aleyhine haciz yoluyla takip yapılabilir (Öztek, 2005: 55).

Erteleme süresi sonunda şirketin durumu düzelmişse, erteleme kararı kaldırılır. Aksi takdirde, şirketin iflasına karar verilir.

#### **4. İflasın Ertelenmesinin Sona Ermesi**

İflasın ertelenmesinin sona ermesi İİK 179/b'de belirtilen birtakım koşullara bağlanmıştır (Özkan, 2008: 109). Buna göre, erteleme süresi azami bir yıldır. Bu süre kayyımın verdiği raporlar dikkate alınarak mahkemece uygun görülecek süreler ile uzatılabilir; ancak uzatma süreleri toplamı dört yılı geçemez. Erteleme süresi sonunda iyileşmenin mümkün olmadığı tespit edilirse mahkeme, şirketin veya kooperatifin iflasına karar verir. Erteleme süresi dolmamakla birlikte, mahkeme kayyımın verdiği raporlardan şirketin veya kooperatifin mali durumunun iyileştirilmesinin mümkün olmadığı kanaatine varırsa, erteleme kararını kaldırarak şirketin veya kooperatifin iflasına karar verebilir.

#### **5. Amme Alacaklarında İflas Ertelemesi**

##### **5.1. Gecikme Zammına Etkisi**

6183 sayılı AATUHK m.51, gecikme zammı, oran ve hesabını; m.52, ise gecikme zammının tatbik müddetini düzenlemektedir. Kamu hukuku/ vergi hukuku açısından gecikme zammı, vergi borcunun zamanında ödenmemesinin bedeli olarak ifade edilebilir (Çelik, 2002: 175). Amme borçlusunun iflasının açılmasına karar verilmesi halinde, iflasın açıldığı tarih, mahkeme kararında gösterilmektedir. Dolayısıyla, iflasın açıldığı tarihe kadar (bu tarih hariç)

gecikme zammı tatbik edilmekte, bu tarihten sonra tatbik edilmemektedir. İflasın devam ettiği müddet içerisinde vade tarihi iflas tarihinden önce ya da sonra olan amme alacaklarına gecikme zammı uygulanmaz. İflasın kapanma ile sonuçlanması halinde, amme alacağına herhangi bir nedenle gecikme zammı tatbik edilmesi mümkün bulunmamaktadır. İflasın kaldırılması halinde, iflasın açılması ile tatbiki durdurulan gecikme zammı, iflasın kaldırılma tarihinden itibaren (bu tarih dahil) işlemeye devam edecektir<sup>8</sup>.

Amme borçlusunun iflası durumunda, iflasın açıldığı tarihe kadar olan süre için gecikme zammı uygulanması gerekirken, iflasın açılması tarihinden sonrası için gecikme zammı uygulanmaz. Bu açıdan iflasın açılması tarihi, gecikme zammı uygulaması için önem arz etmektedir.

İflasın ertelenmesi durumunda amme alacaklarına gecikme zammının uygulanıp uygulanmayacağı yönelik olarak Maliye Bakanlığı'nın Seri:A, Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliği'nin "İflas Yoluyla Takip ve Konkordato" başlıklı 4. Bölümünün 3. maddesinde "2004 sayılı Kanunda öngörülen şartlar çerçevesinde amme borçlusunun iflasının ertelenmesine karar verilmesi halinde, alacaklı tahsil dairelerince erteleme kararı devam ettiği sürece takip yapılamayacaktır. Ancak iflas ertelemesi, iflasın açılması hükmünde olmadığından, amme alacaklarına gecikme zammı uygulanmasına devam edilecektir." hükümleri gereği iflasın ertelenmesi halinde amme alacaklarına gecikme zammı uygulanması gerekmektedir.

İflasın ertelenmesi kurumu, erteleme talebinde bulunan şirketin menfaati kadar bu şekilde alacaklı olanların menfaatini de göz önüne alarak düzenlenmiştir. O halde kamu alacaklısının iflasın ertelemesindeki yerini sorgulamak gerekir.

İflas ertelemesi ciddi bir hastalık geçiren bir kişiye benzetilebilir. Hasta iyileştirme projesi ve diğer tedbirlerle iyileştiğinde ekonomik yaşamına geri dönerek varlığını sürdürecektir. İflas durumunda iflasın açıldığı tarihe kadar olan süre için gecikme zammı uygulanması olağandır. Dolayısıyla şirket hayatta iken gecikme zammı alınır. İflas erteleme kararı ve devamında ise henüz şirket tüzel kişiliği hayatta olup; ekonomik varlığına zor da olsa devam etmektedir. Erteleme tedbirleri neticesinde tüzel kişilik başarısız olur ve bunun sonucunda mahkeme erteleme kararını kaldırarak şirketin veya kooperatifin iflasına karar vermesi halinde iflas

---

<sup>8</sup> Seri:A, Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliği, RG: 30.06. 2007 / 26568

ertelemesi kurumu ile iflas kurumu aynı noktaya gelecektir. Amaç yaşarken vadesinde ödenmeyen kamu alacakları için gecikme zammını almak ise erteleme kararı devam ettiği sürece gecikme zammının talep edilmesi olağan bir uygulamadır.

İflas erteleme sürecinin sonunda iflas kararı verilmesi halinde 6183 sayılı yasanın 52. maddesine göre, iflas kararının verilmesi halinde bu süreye kadar olan kamu alacakları için gecikme zammı tahsil edilecektir. Buna karşılık iflas ertelemesinin başarılı olması durumunda kamu alacaklarına gecikme zammı uygulanmaz ise, amme alacaklısı alacağın geç tahsil edilmesi nedeniyle hem aradaki süre nedeniyle faiz gelirinden mahrum kalacak, hem de enflasyon nedeniyle değerini yitiren alacak miktarı reel anlamda azalacaktır.

İflasın ertelenmesi halinde tahsilât işlemlerinin durması, erteleme kararı verilen mükellef ile diğer mükellefler arasında erteleme kararı verilen mükellef lehine avantajlı bir durum ortaya çıkarır. Nitekim erteleme gerçekleşmiş olmasaydı tahsilat işlemleri durmayacak, bununla birlikte amme alacağı zamanında tahsil edilecektir. Dolayısıyla muaccel hale gelmiş fakat tahsilâtı erteleme kararı nedeniyle durmuş olan vergi borcuna gecikme zammı uygulanmasına yönelik Maliye Bakanlığı'nın Tahsilat Genel Tebliği'ndeki düzenleme yerindedir.

## **6. Muhasebede İflasın Ertelenmesi**

### **6.1. Şüpheli Alacak Karşılıkları**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (RG: 10.01.1961: 10703 – 10705) (VUK) m.323'e göre ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; dava veya icra safhasında bulunan alacaklar; 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.

VUK'da yapılan düzenlemenin amacı alacağın şüpheli hale geldiğinin ispatı olduğuna göre; alacaklının yasal haklarını sınırlayarak alacağının temini için başvuracağı icra takibini engelleyen İİK m.179/b şartın yerine getirildiğinin ispatı bakımından yeterlidir (<http://www.bmvdb.gov.tr/ozelgeler/2009/vuk/25281.htm>, 26.12.2009).

VUK, tahsil imkanı ortadan kalkmamakla beraber, hasılatı vergi matrahına dahil edildiği takdirde mükellefi zor durumda bırakacak alacakların şüpheli alacak sayılarak pasifte karşılık ayrılması suretiyle gider yazılmasına imkan tanımaktadır (Tıgılı, 2008: 16).

Ayrıca İİK m.179 vd. uyarınca iflasın ertelenmesi uygulamasında icra takipleri engellenmektedir. Erteleme kararı dava açsın açmasın tüm alacaklılar bakımından sonuç doğuracağından alacaklıların dava açmalarına ve icra takibi yapmalarına gerek yoktur.

İflasın ertelenmesi kararının alınması durumunda alacaklıların alacaklarına şüpheli alacak karşılığı ayırıp ayırmamaları konusunda Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen özelgeyle *“iflasın ertelenmesi, şirketi idare veya temsille görevlendirilmiş olanlar ya da alacaklılar tarafından iyileştirme projesinin hazırlanıp mahkemeye ibrazı ve mahkemenin de bu projeyi inandırıcı bulması halinde söz konusudur. Bu kararın verilmesi firmadan alacağı olanların alacaklarını tahsil etme imkânını ortadan kaldırmamakta, salt icra takipleri engellenmektedir. Erteleme kararı dava açsın açmasın tüm alacaklılar bakımından sonuç doğuracağından alacaklıların dava açmalarına ve icra takibi yapmalarına gerek yoktur. Bu nedenle, gerek alacaklı olduğunuz şirket hakkında “iflasın ertelenmesi” kararının verilmesi ile iflasa ilişkin şartların varlığının tamamen ortadan kalktığından söz edilemeyecek olması, gerekse iflası ertelenen borçlu şirketin takibi İcra ve iflas Kanunu hükmü uyarınca engellendiği hususları birlikte değerlendirildiğinde iflası ertelenen şirketten tahsil edilemeyen ve Kanunen takibine de imkân olmayan alacaklarınız için mahkemece iflasın ertelenmesine ilişkin kararın verildiği hesap döneminde **şüpheli alacak karşılığı ayırmanız mümkün bulunmaktadır** (<http://www.bmvdb.gov.tr/ozelgeler/2009/vuk/25281.htm>, 26.12.2009)”* iflasın ertelenmesi kararı verilen şirket alacaklıları alacaklarına binaen şüpheli alacak karşılığı ayırmaları mümkündür.

Dolayısıyla iflas ertelenmesi kararı verilen şirketten alacaklı olanların, iflasın ertelenmesi kararı verilmesine giden süreçte şirketin içinde bulunduğu olumsuz koşulların da dikkate alınması ile birlikte, bu alacakları için şüpheli alacak karşılığı ayırmaları mümkündür (Doğrusöz, 09.02.2009).

Mahkemelerce iflasın ertelenmesine ilişkin kararın verildiği hesap döneminde şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir. GİB’in diğer bir özelgesine göre, “.... ihtiyari bir hak olarak tanınan

*şüpheli alacak karşılığı ayırma işleminin ilgili dönemde yapılmaması durumunda, diğer dönemlerde geçmişe yönelik olarak şüpheli alacak karşılığı ayrılmasına imkan bulunmamakta olup, iflas erteleme kararı sonucunda şüpheli alacak karşılığı ayrılması da mümkün bulunmamaktadır... (http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/usul2006/300.htm, 20.12.2009)” iflas erteleme süresi içerisinde şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir.*

## 6.2. İflasın Ertelenmesi Haline Yapılacak Kayıtlar

İflas erteleme talebi kabul edilen bir şirketten olan alacak, daha önceden şüpheli duruma geldiği belirlenmemiş bir alacak niteliğinde ise; iflas erteleme talebinin kabul edilmesi ile şüpheli alacak niteliğini kazanacaktır. Şüpheli ticari alacak niteliği kazanan alacaklar için VUK Madde 323 hükümleri doğrultusunda ayrılan karşılıklar mali karın tespiti açısından kanunen kabul edilen gider niteliğindedir. Ancak ticari faaliyetler dışında diğer nedenlerden doğan alacaklar için muhasebenin ihtiyatlılık (muhafazakârlık) kavramı gereğince de karşılık ayrılması gerekmektedir. Bu nitelikteki alacaklar için ayrılan karşılıklar ise mali karın tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olacaktır. Muhasebe açısından kanunen kabul edilmeyen giderlerin Nazım Hesaplarda izlenmesinde büyük yarar vardır.

**Örnek:** X Ticaret İşletmesi P A.Ş.’nin iflas erteleme talebinde bulunduğunu ve bu talebin mahkeme tarafından kabul edildiğini öğrenmiştir. A işletmesinin P A.Ş.’den 10.000.- TL ticari faaliyetlerden doğan bir alacağı söz konusudur.

128- ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR H.	10.000.-	
120- ALICILAR H. <i>Alacağın şüpheli hale gelmesi</i>		10.000.-
654- KARŞILIK GİDERLERİ H.	10.000.-	
129- ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI H. <i>Şüpheli alacak için karşılık ayrılması</i>		10.000.-

Teminatlı alacaklarda ayrılacak karşılık, teminatı aşan tutar üzerinden olacaktır. Yukarıdaki örnekte alacağın yarısı için teminat alınmış olduğunu varsaydığımızda yapılacak kayıt;

654- KARŞILIK GİDERLERİ H.	5.000.-	
129- ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI H.		5.000.-
<i>Şüpheli alacak için karşılık ayrılması</i>		

### 6.3. İflasın Erteleenmesinin Sona Ermesi Haline Yapılacak kayıtlar

İflas ertelenmesinin sonunda; erteleme başarı ile sonuçlanması durumunda alacak tamamen tahsil edilecektir. Bu durumda tahsilatla birlikte daha önceden ayrılmış olan karşılığın kapatılarak 644- Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı'na gelir kaydedilmesi gerekecektir. Örneğimizde P A.Ş.'den olan 10.000.-TL'lık alacağın tamamının tahsil edildiğini varsaydığımızda;

100- KASA H.	10.000.-	
128- ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR H.		10.000.-
<i>Şüpheli alacağın tahsil edilmesi</i>		
<hr/>		
129- ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI H.	10.000.-	
644- KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR H.		10.000.-
<i>Şüpheli alacak ayrılan karşılığın iptali</i>		

İflas ertelenmesinin sonunda; ertelemenin başarısızlıkla sonuçlanması halinde, alacağın değersiz hale gelmesi söz konusu olacak veya iflas masasından kısmi olarak tahsili mümkün olabilecektir.

Örneğimizde iflas masasından alacağın 4.000-TL'lık kısmının tahsil edildiğini varsayalım. Bu durumda tahsilatla birlikte daha önceden ayrılmış olan karşılığın kullanılmayan kısmının 644-Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı'na gelir kaydedilmesi gerekecektir.

100- KASA H.	4.000.-	
129- ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI H.	10.000.-	
128- ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR H.		10.000.-
644- KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR H.		4.000.-
<i>Şüpheli alacağın tahsil edilmesi</i>		

İflas ertelenmesi süreci ve olası neticelerine göre yapılacak kayıtlar belirtilen şekilde olacaktır.

## 7. Sonuç

2001 ekonomik kriz dolayısıyla ekonomik, mali ve sosyal hayatta yaşanan olumsuzlukları gidermeye yönelik olarak 2003 yılında 4949 sayılı yasa ile İİK'da düzenleme yapılmıştır. Böylece kriz dönemlerinde özel ve kamu borçları dolayısıyla ödeme güçlüğü çeken ticari işletmelerin iflasa sürüklenmelerini ve ticari hayattan çekilmelerini önlemek amacıyla iflas ertelenmesi kurumu getirilmiştir.

İflasın ertelenmesinin talep edilebilmesi için şirketin veya kooperatifin borca batık olduğunun beyan edilmesi ve iflas erteleme talebinde bulunulması gerekir. İflasın ertelenmesi iki şekilde talep edilebilir. İlk olarak, borca batık durumda olan şirket ya da kooperatif yetkilisi mahkemeye başvurarak borca batık olduğunu bildirip, iflasın ertelenmesine karar verilmesini talep eder. İkinci olarak ise; bir alacaklı tarafından açılmış olan iflas davasında, davalı-borçlu iflasın ertelenmesine karar verilmesini isteyebilir

İflasın ertelenmesi talebini inceleyen mahkeme, şirketin mali durumunun iyileştirilmesinin mümkün olup olmadığını tespit Mahkeme iyileştirme projesini ciddi ve inandırıcı bulursa erteleme kararını ilan eder. İflas erteleme süresi azami bir yıl olup, mahkeme tarafından dört

yılı geçmemek üzere uzatılabilir. Erteleme süresi sonunda şirketin durumu düzelmişse, erteleme kararı kaldırılır. Aksi takdirde, şirketin iflasına karar verilir.

İflas ertelenmenin vergi hukukunda yansımaları gecikme zammının uygulanıp uygulanmaması konusunda ortaya çıkmaktadır. Kamu alacaklarında, iflasın açıldığı tarihe kadar gecikme zammı uygulanmaktadır. İflasın açılmasından sonraki süreç için gecikme zammı uygulanmaz. İflasın kaldırılması halinde, iflasın açılması ile tatbiki durdurulan gecikme zammı, iflasın kaldırılma tarihinden itibaren işlemeye devam edecektir.

İflasın ertelenmesi durumunda amme alacaklarına gecikme zammının uygulanıp uygulanmayacağı yönelik olarak Maliye Bakanlığı'nın ilgili tebliği gereği iflasın ertelenmesi halinde amme alacaklarına gecikme zammı uygulanması gerekmektedir.

İflasın ertelenmesi halinde tahsilât işlemlerinin durması, erteleme kararı verilen mükellef ile diğer mükellefler arasında erteleme kararı verilen mükellef lehine avantajlı bir durum ortaya çıkarır. Nitekim erteleme gerçekleşmiş olmasaydı tahsilat işlemleri durmayacak, bununla birlikte amme alacağı zamanında tahsil edilecektir. Dolayısıyla muaccel hale gelmiş fakat tahsilâtı erteleme kararı nedeniyle durmuş olan vergi borcuna gecikme zammı uygulanmasına yönelik tebliğ ile yapılan düzenleme yerindedir.

VUK'a göre ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; dava veya icra safhasında bulunan alacaklar; 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.

İflasın ertelenmesi kararının alınması durumunda alacaklıların alacaklarına şüpheli alacak karşılığı ayırıp ayırmamaları konusunda Maliye Bakanlığı tarafından verilen özgeleğe göre, iflasın ertelenmesi kararı verilen şirket alacaklıları alacaklarına binaen şüpheli alacak karşılığı ayırmaları mümkündür. Dolayısıyla, iflas erteleme talebi kabul edilen bir şirketten olan alacak, daha önceden şüpheli duruma geldiği belirlenmemiş bir alacak niteliğinde ise; iflas erteleme talebinin kabul edilmesi ile şüpheli alacak niteliğini kazanacaktır. Şüpheli ticari alacak niteliği kazanan alacaklar için VUK hükümleri doğrultusunda ayrılan karşılıklar mali karın tespiti açısından kanunen kabul edilen gider niteliğindedir. Ancak ticari faaliyetler dışında diğer nedenlerden doğan alacaklar için muhasebenin ihtiyatlılık kavramı gereğince de

karşılık ayrılması gerekmektedir. Bu nitelikteki alacaklar için ayrılan karşılıklar ise mali karın tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olacaktır.

Krizin sonucu olarak işletmelerin ekonomik faaliyetlerini iflas dolayısıyla sürdürememelerinin önüne geçmek için yapılan yasal ve idari düzenlemeler, hem özel veya kamu borçları ödeyemeyecek durumda olan şirketler, hem de ekonomik düzenin işleyişi açısından önemli avantajlar sağlamaktadır.

### **Kaynakça**

ALTAY, Sümer; (2004), “İflasın Erteleme Hakkındaki Yeni Hükümlerin Yeniden Yapılandırılma Kurumları Üzerindeki Olumsuz Etkisi ve Çözüm Yolları” İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Prof. Dr. Ergun Özsunay'a Armağan, İstanbul, ss.290-297..

ATALAY, Oğuz; (2006), Borca Batıklık ve İflasın Erteleme, Güncel Hukuk Yayınları, İzmir.

ATLI AKIN, Gevriye; (2006), “Yargıtay Kararları Işığında İflasın Erteleme”, Yaklaşım Dergisi, S:167, ss.280-285

BAYSAL Eda ve ASLAN Memduh; “Anonim ve Limited Şirketlerde İflasın Erteleme ve İflasın Erteleme Kararının Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılmasına Etkisi”, <http://www.turktax.com/yazilar/iflsertlm.pdf>, 06.12.2009.

BİLGİN, Mahmut; (2008), İflasın Erteleme, Adalet Yayınları, Ankara.

- ÇELİK, Binnur; (2002), Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, İş Bankası Kültür Yayınevi, İstanbul.
- DELİDUMAN, Seyithan; (2008), İflasın Ertelenmesinin Etkileri, Kocaeli Üniversitesi Yayını, No:323, Kocaeli.
- DOĞRUSÖZ, Ahmet Bumin; (2009) “İflas Ertelenmesinin Sorunları”, Referans Gazetesi, 09.02.2009.
- GENÇYÜREK, Levent; (2008), “İflasın Ertelenmesinde İyileştirme Projesi”, E-Yaklaşım Dergisi, S:190, Ekim. İstanbul.
- GİB, BMVDB, Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü, 23.07.2009/25281 tarih B.07,1.GİB.4.99.16.01/01-MUK-57 Sayılı Özelge, <http://www.bmvdb.gov.tr/ozelgeler/2009/vuk/25281.htm>, 26.12.2009.
- GİB, İVDB, 20/01/2006\*300 tarih, B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/323-11986 Sayılı Özelge <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/usul2006/300.htm>, 20.12.2009.
- GİB, Seri:A, Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliği, RG: 30.06. 2007: 26568.
- GÜNEL, Yüksel Mete; (2006), “İflasın Ertelenmesi Kararları”, Bankacılar Dergisi, S:59, ss.106-109.
- KARDEŞ, Salahaddin; (2009), Tüm Kamu İdarelerinin Bütçe ve Muhasebe Ansiklopedisi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Yayın No: 2009/387, Ankara.
- KUMKALE, Rüknettin; “İflasın Ertelenmesi”, [http://www.alomaliye.com/2007/ruknettin\\_kumkale\\_iflasin\\_ertelenmesi.htm](http://www.alomaliye.com/2007/ruknettin_kumkale_iflasin_ertelenmesi.htm), 29.11.2009.
- MUŞUL, Timuçin; (2008), İcra ve İflas Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara.
- ÖZEKES, Muhammed; (2005), “İflasın Ertelenmesi «İİK. m. 179-179b, TTK. m. 324»” Legal Hukuk Dergisi. 2005/Eylül, S:33, ss.3249-3283
- ÖZTEK, Selçuk; (2005), “İflasın Ertelenmesi”, Bankacılar Dergisi, S.53, ss.23-71.
- ÖZTEK, Selçuk; (2006), “İflasın Ertelenmesi”, Bankacılık Dergisi, S.59, ss.39-83.

- SAYHAN, İsmet; (2005), “Anonim Şirketlerde Aktiflerin Pasifleri Karşılıyamasının Sonucu Olarak İflas ve İflasın Ertelenmesi” Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, C:23, S.1, ss.77-121.
- SERİM, Nilgün; (2008), “Hakkında İflasın Ertelenmesi Kararı Verilen Bir Limited Şirkette Kanuni Temsilcilerin ve Ortakların Amme Alacağına İlişkin Sorumluluğu”, Vergi Sorunları, S:239, ss.140-148.
- TBMM, İcra ve İflas Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu (1/550), D.22, S.S.225.  
<http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss225m.htm>, 05.12.2009.
- TIĞLI, Firuzan; (2008), “İflasın Ertelenmesi Kararının Şüpheli Alacak İle İlişkisi”, İzmir YMMO Aylık Bülten, S. 85, İzmir..
- UYAR, Talih; “İflasın Ertelenmesi (İİK. mad. 179, 179a, 179b)”  
<http://www.talihuyar.com/upload/102.iflas%FDnerte..doc>, 02.12.2009.
- UZAY, Şaban; (2008), “Muhasebeci Bakış Açısı İle İflas Erteleme Süreci” Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları (MUVU) Dergisi, C.1, S.1, ss.41-58.
- YILMAZ, Berna Burcu; (2009), “İflasın Ertelenmesi Talebinde İyileştirme Projesi” Maliye Finans Yazıları, S:85, ss.39-64.
- YILMAZ, Okan; (2007), “İflasın Ertelenmesi Taleplerinde Muhafaza Tedbirleri”, Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.II, S.1-2, ss.313-334.
- YÜKSEL, Kemalettin; (2006), “İflasın Ertelenmesi Kararının Sonuçları”, Bankacılar Dergisi, S:59, İstanbul, ss.110-115.