

FAALİYETİN SONLANDIRILMASI HALİNDE GELİR VERGİSİ ve KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİ ORTAKLIKLAR AÇISINDAN DEVREDEN KDV SORUNU ile ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

SOLUTION PROPOSALS WITH DEFERRED VAT PROBLEM IN CASE OF TERMINATION OF ACTIVITY IN TERMS OF INCOME TAX AND INSTITUTION TAX PAYER PARTNERSHIPS



Osman EŞGİN*

ÖZ

Katma Değer Vergisinin Türk Vergi Sistemi içerisinde uygulanmaya başlandığı 1985 yılından itibaren önemi her geçen gün artmış, vergi sistemi içerisinde ve elde edilen gelirler itibarıyla bütçe gelirleri içerisinde önemli yerlere sahip olmuştur. Bu özelliği itibarıyla oldukça önemli olmakla birlikte son yıllarda sık yapılan değişiklikler ve düzenlemeler ile sistemsiz yapı bozulmuştur ve dönemsel düzenlemeleri takip etmek hem mükellefler hem de vergi idaresi açısından oldukça zor hale gelmiştir. Bu durumda KDV'de değişiminin gündemde olduğu bu günlerde sistemi revize etmek suretiyle aksayan yönlerin de giderilmesi hem vergi adaleti hem de mükellefler arası eşitlik ilkeleri gereğince oldukça önem arz etmektedir. KDV'nin en önemli özelliği olan indirim mekanizması ile mükellefler alış yaptıkları mal ve hizmetler dolayısıyla yüklenmiş oldukları vergiyi satışları nedeniyle hesaplanan

ABSTRACT

Since 1985, when the Value Added Tax started to be implemented within the Turkish Tax System, the importance increased day by day, and it had important place in the budget revenues within the tax system and the revenues obtained. Although it is very important in this feature, with the changes and arrangements frequently made in recent years the systematic structure has deformed and it has become very difficult for both taxpayers and tax administrations to follow up the periodical regulations. In this case, changing of VAT is on the agenda, eliminating the disadvantages by revising the system by revising the system is of great importance both in terms of tax justice and equality between taxpayers. With the discount mechanism, which is the most important feature of VAT, taxpayers can deduct from VAT calculated on the basis of taxable

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 24.10.2017 / M.K.T.: 22.11.2017

KDV'den indirebilmektedir. Ancak faaliyetini sona erdiren mükellefler için bu indirim uygulamasından yararlanmak mümkün bulunmamaktadır. Bu makale ile faaliyetini sonlandıran mükelleflerin devreden KDV'lerinin ne olacağı ile ilgili sorunlar ve çözüm önerileri getirilmek amaçlanmaktadır. KDV sistemindeki en önemli özellik olan indirim mekanizmasının mükellefler üzerinde yük oluşturmaması ve eşitlikçi uygulamalar için neler yapılması gerektiği ortaya konulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Katma Değer Vergisi, Devreden KDV, İade, İndirim, Faaliyetin Sonlandırılması.

sales of goods and services they purchase. However, it is not possible for the taxpayers who end their activities to benefit from this discount application. In this article, it is aimed to provide problems and solution proposals about what will become on the deferred vat of taxpayers who end their activities. It is explained that not to create burden on taxpayers with VAT discount mechanism which is the most important feature of the VAT system and what needs to be done for equitable practices.

Keywords: Value added tax, deferred vat, refund, discount, termination of activity

1- GİRİŞ

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun ikinci bölümünde mükellef ve vergi sorumlusu kavramları düzenlenmektedir. KDV Kanunu 8. maddesinde, “mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar ile vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde, düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükellefler” şeklinde mükellef tanımı yapılmaktadır.

Verginin konusu teşkil eden işlemler de KDV Kanunu 1. maddesinde düzenlenmiş olup, Türkiye'de yapılmış olmak şartı ile “ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı, diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler” KDV'nin konusunu oluşturmaktadır. Maddede sayılan ve verginin yasal yükümlüsü olan bu kişiler aslında vergiyi mal ve hizmetlerin fiyatına eklemek suretiyle vergi yükünün nihai taşıyıcısı olan tüketicilere geçirmektedir¹.

KDV genel olarak ülke içerisindeki ticari, sınai, zirai faaliyetler ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde mal ve hizmet satışları üzerinden alınmaktadır. Ancak vergi mükellefiyetinin doğması için belirtilen faaliyetler dâhilinde yapılmış bir işlemin bulunması temel şarttır. Yani bir işlemin bulunmadığı durumlarda KDV mükellefiyetinin doğması söz konusu olmamaktadır².

KDV mükellefleri için alış yaptıkları mal ve hizmetler dolayısıyla yüklenmiş oldukları vergiyi satışları nedeniyle hesaplanan KDV'den indirebilmektedir. Ancak faaliyetin sonlandırılması halinde bu indirim uygulamasından yararlanmak mümkün bulunmamakta olup, alternatif yöntemler kullanılmaktadır. Genel olarak devreden KDV mükellefler üzerinde yük olarak kalmakta, faaliyetin sonlandırılması halinde de gider veya maliyet yazılma imkânı bulunmakla birlikte tüm mükellefler aynı imkândan yararlanamamaktadır. Devreden KDV'nin mükellefler üzerinde yük olarak kalmaması için kalıcı ve eşitlikçi çözümler gerekmektedir ki bu da ancak kanun değişikliği ile mümkün bulunmaktadır.

¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş, 20. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, Eylül 2011, s. 406.

² Yılmaz Özbacı, Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş Yayıncılık, Temmuz 1999, s. 51.

2- KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN ORTAKLIKLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

KDV'nin en önemli özelliği indirim mekanizmasıdır. Üretimden tüketime kadar her aşamada alınmaktadır. Bu verginin her aşamada ayrı ayrı alınması mükerrer vergilendirme sonucunu doğuracaktır. Bu mükerrerliğin önlenmesi için indirim mekanizması gerekmektedir. Mükellefler mal ve hizmet ifalarına ilişkin olarak her aşamada hesaplanan katma değer vergisinden bu malların imal ve inşasında veya maliyetleri için yüklenen katma değer vergisinin indirilmesi suretiyle vergilendirilmekte, böylece her aşamada ortaya çıkan katma değer vergilendirilmiş olmaktadır³.

KDV mükellefiyeti genellikle mükelleflerin veya mükellef temsilcilerinin vergi dairesine başvurarak işe başlama bildiriminde bulunmaları üzerine, işe başlama tarihinden itibaren tesis olunmaktadır. Mükelleflerin bildirimde bulunmaması halinde, VUK'un 154. ve 155. maddelerinde sayılan belirtilerin herhangi birinin gerçekleşmesi ile de mükelleflerin işe başladığı kabul edilmektedir. Şahsi işletmede mükellef işletme sahibidir. Adi ortaklıkta ortaklardan her birinin KDV mükellefiyeti bulunmamaktadır. KDV'de verginin mükellefi adi ortaklıktır. Ancak ortakların başka şahsi işletmeleri mevcut ise bu işletmeleri bakımından KDV mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekmektedir. Serbest meslek faaliyetinde bulunanlar da KDV mükellefi olmaktadır. Kolektif, komandit, limited ve anonim ortaklıklar ticaret siciline tescil anından itibaren KDV mükellefi olmaktadır. Adi ortaklık, kolektif ve komandit ortaklıklar KDV yönünden işletme bazında değerlendirilirler. Mükellefiyet işyerinin bağlı bulunduğu vergi dairesinde açılmakta ve beyannameler de ortaklık adına düzenlenmektedir. KDV kapsamına girecek şekilde mal ve hizmet tesliminde bulunan resmi kuruluşlar, mesleki teşekküller, hayır kurumları, kooperatifler ve benzerleri bu faaliyetlerinin devamı süresince KDV mükellefi olmaktadır. Genel bütçeye dahil idareler adına KDV mükellefiyeti tesis edilmez, ancak genel bütçeli idarelere bağlı iktisadi amaçlı kuruluşlar bakımından KDV mükellefi olmaları gerekmektedir⁴.

Gelir vergisi mükellefi olan kolektif ortaklığın ortakları ile adi komandit ortaklığın ortaklarının KDV mükellefiyeti bulunmamaktadır. KDV Kanunu açısından ise tacir olan kimsenin KDV mükellefi kabul edilmesi şeklinde düzenleme mevcuttur. Buna göre gelir vergisi yönünden ticari kazanç elde edenler bakımından KDV mükellefleri: ferdi ticari işletme, adi ortaklık, kolektif ortaklık, adi komandit ortaklık olarak sayılabilir⁵. Adi ortaklıklar KDV yönünden mükellef oldukları için, KDV beyannamesi ortaklık adına düzenlenmekte ve ortaklardan herhangi birisi tarafından imzalanmak suretiyle bağlı bulunan vergi dairesine verilmektedir. Verginin ödenmesi açısından da ortakların müteselsil sorumluluğu bulunduğundan adi ortaklık adına düzenlenecek beyannameye ortakların adı, soyadı, adresleri ve bağlı oldukları vergi dairelerini gösteren bir listenin de eklenmesi gerekmektedir⁶.

Kurumlar vergisi mükellefi olan sermaye ortaklıklarından limited, anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit ortaklık da KDV mükellefi olmaktadır. Mükellefiyet ortaklar adına değil ortaklık adına tesis edilmektedir.

Türkiye'de yerleşmiş bulunmayan gerçek kişiler ve kanuni merkez veya iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayan tüzel kişilerde, KDV Kanununa göre vergilendirme, vergi kesintisi

³ Ayşe Gülçiçek, Yorum ve Açıklamalarla Katma Değer Vergisi, 1. Baskı, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, Temmuz 2015, s. 72.

⁴ Mehmet Maç, KDV Uygulaması, Geliştirilmiş ve Güncelleştirilmiş İkinci Baskı, İstanbul, Denet Yayıncılık A. Ş., 1994, s. 8.4.

⁵ Hızır Tarakçı, Mükellefiyetlerin Sona Ermesi ve Kurumsallaşma, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 2. Baskı, İstanbul, Polaris Yayınları, 2003, s. 18.

⁶ Nuri Değer, "Adi Ortaklığın Sermaye Şirketine Dönüşmesi", Yaklaşım, Yıl: 23, Sayı: 276, Aralık 2015, s. 12.

yapılmak suretiyle tarhiyat yapılmaktadır⁷. Bu tür kişi veya kurumlar ile iş ve işlem yapan ortaklıkların sorumlu sıfatıyla KDV'yi kesinti yapmak suretiyle ödemeleri gerekmektedir. KDVK'daki sorumluluk uygulaması, sorumlu tutulan kişi, satıcı konumunda olan karşı tarafın yaptığı işlemle ilgili olarak hesapladığı ve muhatap tarafından karşı tarafa ödemek zorunda olduğu bir verginin, satıcıya ödemek yerine daha çok vergi güvenliği amacıyla tamamen veya kısmen doğrudan vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir⁸. Ayrıca belgesiz mal bulunduran veya hizmetten yararlananlar ile Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen mal ve hizmet teslimlerinde kendilerine teslimde bulunanlara yüklenmiş bir vergi ödevidir⁹.

KDVK'nın 17/4-a, b bentleri gereğince GVK hükümlerine göre vergiden muaf esnaf ile basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından yapılan teslim ve hizmetler GVK'ya göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler ile aynı kanunun 66. maddesine göre vergiden muaf olan serbest meslek erbabı tarafından yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisna olduğundan bu mükelleflerin KDV mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekmemektedir. Ancak KDVK'nın 18. maddesine göre istisnadan vazgeçmek suretiyle KDV mükellefiyeti tesis ettirebilirler.

KDV mükellefleri faaliyetlerine devam ettikleri sürece yaptıkları teslim ve hizmetler ile ilgili olarak KDVK'nın 41. maddesi gereğince vergilendirme dönemini takip eden 24. günü akşamına kadar KDV beyannamelerini vermek zorundadırlar. Mükelleflerin verilen beyannamelerde "Ödenmesi Gereken KDV" çıkması durumunda, KDVK'nın 46. maddesi gereğince beyanname verilen ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar ödemeyi yapmaları gerekmektedir. Beynamede "Hesaplanan KDV" miktarından daha fazla "İndirilecek KDV" bulunması halinde fark "Devreden KDV" sütununa yazılmak suretiyle sonraki dönemlerin indirimlerinde kullanılma imkânı bulunmaktadır.

3- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNA GÖRE SONA ERME VE TASFİYE

KDV mükelleflerinin ve ortaklıkların faaliyetlerini sona erdirmeleri veya işi bırakmaları halinde KDV mükellefiyetleri de sona ermektedir. Ancak tasfiye sürecine giren ortaklıkların tasfiyesi sona erene kadar KDV mükellefiyetleri de devam etmektedir. İş bırakan mükellefler KDV beyannamelerini KDV Kanunu 41. maddesi gereğince, işin bırakıldığı ayı takip eden ayın 24. günü akşamına kadar vermeleri gerekmektedir. Tasfiyenin sonuçlandığı dönemde "Ödenmesi Gereken KDV" çıkması durumunda bu ödemenin beyanname verilen ayın yirmi altısına kadar ödenmesi gerekmektedir. Son dönemde "Devreden KDV" çıkması durumunda ne yapılması gerektiği ile ilgili olarak mükellefiyet türlerine göre farklı işlemler yapılmaktadır.

Tasfiye halindeki ortaklık, mevcutlarını nakde dönüştürebilmesi için mevcutlarını satması gerekmektedir. Mükellefler tarafından yapılan bu tür teslim ve hizmetler KDV'nin konusuna girmektedir. Dolayısıyla ortaklığın tasfiye halinde olması durumunda da tasfiye kapsamında yapılan teslim ve hizmetler verginin konusuna dahildir¹⁰. Buna göre ortaklıktaki malların tamamı üzerinden, malların tes-

⁷ Şükrü Kızılot, Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2012, s. 1647.

⁸ Nihat Uzunoğlu, Herkes İçin Katma Değer Vergisi Kanunu ve Yorum ve Açıklamaları - 1. Cilt, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ocak 2014, s. 812.

⁹ Erkan Aydın, Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık A. Ş., Ekim 2009, s.78.

¹⁰ Ahmet Güzel, Katma Değer Vergisi Esasları-İade İşlemleri-İstisnalar, Ankara, Gazi Kitabevi, Ekim 2009, s. 82.

lim edildiği ortaklar, üçüncü kişi veya kuruluşlar adına düzenlenecek faturada, malların tabi olduğu KDV hesaplanmalı ve beyanname ile beyan edilmelidir¹¹. İş bırakan mükelleflerin, iş bırakma tarihi itibarıyla satış vb. yollarla tasfiye edemedikleri mal varlıklarını işletmeden çekiş göstererek, KDV Kanunu 3/a ve 27. maddeleri gereğince, bu malların emsal bedelleri üzerinden KDV hesaplayarak beyan etmeleri gerekmektedir. İşletmeden çekiş işlemi nedeniyle mükellefin kendi adına fatura düzenlemesi gerekmektedir¹². Bu şekilde emsal çekiş gösterilip KDV hesaplanmış malların daha sonra satılması halinde arzi faaliyet kapsamında KDV'nin konusuna girmemektedir¹³. Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.20.15.01-40-MUK-2010-164-402 sayılı "iş terk durumunda indirilemeyen KDV'nin gider veya maliyet olarak dikkate alınması hk." konulu özelgede "işin terk edilmesi veya devredilmesi halinde işini terk eden veya devreden mükelleflerin mevcutlarını terkten veya devirden önce satış vb. yollarla tasfiye etmeleri durumunda teslim bedeli üzerinden, mevcutların tasfiye edilememesi durumunda ise, KDV Kanunu'nun 3/a maddesi gereğince emsal bedel üzerinden işletmeden çekilmek suretiyle vergi hesaplayıp beyan etmeleri gerekmekte" olduğu belirtilmektedir. Yine İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.08.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.58-1443 sayılı özelgesinde "işin bırakılması veya şirketin tasfiyesi dolayısıyla, işletmede bulunan vergiye tabi malların işin bırakılması veya şirketin tasfiyesinden önce satış vb. yollarla tasfiye edilmesi halinde teslim bedeli üzerinden, tasfiye edilmemiş ise bu malların işletmeden çekilen değer olarak KDV Kanununun 3/a maddesi gereğince emsal bedel üzerinden KDV hesaplanarak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilmesi gerektiği" belirtilmektedir.

KDVK Genel Uygulama Tebliği uyarınca, adi ortaklıklarda ortaklığın sona ermesi sonucunu doğurmayan hisse devir işlemleri KDV'ye tabi olmamaktadır. Ancak ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuran hisse devir işlemleri vergiye tabi olmaktadır. Buna göre ortaklıkta, ortaklardan birisi veya birkaçı hisselerini diğer ortaklara veya üçüncü kişilere devrederse ve bu şekilde bazı ortaklar ortaklıktan ayrılırsa veya ortaklığa yeni ortak alınırsa bu hisse devir işlemlerinde KDV uygulanmamaktadır. Ancak hisse devir işlemleri adi ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuruyor veya ortaklık ortaklar kararı ile fesh ediliyorsa bu devir işlemlerine KDV uygulanması gerekmektedir. Adi ortaklıkta ortağın ölümü halinde ortaklık devam edecekse murise ait hisselerin mirasçılara intikalinden KDV doğmamaktadır. Ancak adi ortaklık iki ortaklı ise, ölüm ile birlikte ortak sayısı bire düşeceği için, mirasçıların da faaliyete devam etmemesi durumunda her ortağın hissesine isabet eden kısım için ortaklıkça düzenlenecek faturada gösterilen bedel üzerinden KDV hesaplanmaktadır. Ölen kişi kolektif ortaklığın ortağı ise, mirasçılar tarafından faaliyete devam edilmesi ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleriyle aynen devralınması halinde KDVK'nın 17/4-c hükmüne göre KDV'den istisna olduğundan devir işlemi nedeniyle KDV hesaplanmamaktadır¹⁴.

İndirim konusu yapılamayan vergi, indirimli orana tabi satışlar veya istisna kapsamındaki satışlardan kaynaklanmış olabilmektedir. Bu durumda indirimli oranda satışlar veya istisna kapsamındaki satışlar gibi işlemler dolayısıyla mükellefin iade hakkı doğmuş olabilir. İşin bırakılmış olması veya

¹¹ Kemal Oktar, Soru ve Cevaplarla KDV ve ÖTV Uygulaması, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Temmuz 2011, s. 27.

¹² Şükrü Kızılot, Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, s. 1201.

¹³ Kemal Oktar, a. g. e., s. 28.

¹⁴ Tamer Budak, Türk Vergi Hukukunda Kişiliğin Sona Ermesi v e Sonuçları (Gerçek Kişiler), 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, Kasım 2011, s. 91 - 92.

tasfiyeye girilmiş olması iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan indirilemeyen vergilerin iadesine engel olmayacağı gibi mükelleflerin genel esaslara göre söz konusu vergilerin iadesini talep etmeleri mümkündür¹⁵.

4- TASFİYE HALİNDE KDV BEYANNAMELERİNİN VERİLMESİ

Ortaklıkların tasfiyeye girmiş olmaları KDV mükellefiyetlerini etkilememektedir. Dolayısıyla KDV yönünden mükellefiyetleri devam eden tasfiye halindeki ortaklıklar yönünden normal dönem KDV beyannameleri verilmeye devam edilmektedir. Dolayısıyla tasfiye halindeki ortaklıklar da normal KDV mükelleflerinde olduğu gibi, her vergilendirme dönemine ilişkin olarak vermeleri gereken KDV beyannamelerini KDVK'nın 41. maddesinin 1. bendine göre, takip eden ayın yirmi dördüncü günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Tasfiye dönemlerinde verilecek KDV beyannameleri de normal zamanlardaki beyanname süreleri ile aynıdır. Ancak beyanname verme sürelerinin çeşitli nedenler ile sirküler vb. düzenlemeler ile değiştirildiği dönemlerde bu sürelerin takip edilmesi ve bu tarihlere beyannamelerin süresinde verilmesi gerekmektedir¹⁶. Çünkü beyanname verme süreleri çok sık olarak değiştirildiğinden, sürelerin sürekli takip edilmesi gerekmektedir.

5- FAALİYETİN SONA ERMESİ İLE VERİLECEK KDV BEYANNAMESİ ve İNDİRİLEMEYECEK KDV'NİN DURUMU

Tasfiye devam ederken normal beyan dönemlerinde verilen KDV beyannameleri, tasfiyenin kapanması ile birlikte verilmez. Tasfiyenin sona erdiği aya ilişkin olarak KDV beyannamesi kıst dönem itibarıyla KDVK'nın 41. maddesi gereğince takip eden ayın yirmi dördüncü günü akşamına kadar verilmelidir. KDV'nin ödenmesi de KDVK'nın 46. maddesi gereğince beyanname verilen ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar yapılmalıdır. Tasfiye sonuçlandıktan (tasfiyenin ticaret siciline tescil edildiği tarih) sonra son KDV beyannamesinin de takip eden ayın yirmi dördüncü günü akşamına kadar verilmesi, ödemenin de yirmi altıncı günü akşamına kadar yapılması gerekmektedir. Tasfiyesi sonuçlanan ortaklıkların son dönem KDV beyannamelerinde yer alan "Devreden KDV" tutarının ne yapılacağı ile ilişkin olarak üç görüş bulunmaktadır. Bunlar:

- indirim yöntemi,
- iade yöntemi,
- Gider veya maliyet olarak değerlendirmek olarak sayılabilmektedir.

KDVK'nın 29 - 36 maddeleri arasında düzenlenmiş olan vergi indirimi uygulaması, ortaklığın tasfiyesinin sona ermesi nedeniyle mümkün bulunmamaktadır. Çünkü KDVK'nın 29. maddesi gereğince mükellefler yapmış oldukları vergi tabi işlemlerden hesaplanan KDV'den genel itibarıyla alışlarında yükledikleri KDV'yi indirebilmektedir. Tasfiye'nin sonuçlanması ile artık herhangi bir KDV konusu işlem de gerçekleşmeyeceği için yüksek olan "İndirilecek KDV'nin" daha az olan "Hesaplanan KDV'den" indirilmesi söz konusu olmayacaktır.

¹⁵ Nihat Uzunoğlu, Herkes İçin Katma Değer Vergisi Kanunu ve Yorum ve Açıklamaları - 2. Cilt, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ocak 2014, s. 2126.

¹⁶ İsmail Hakkı Güneş, "TTK ve KVK'da Tasfiye İşlemlerinin İncelenmesi", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 158, Şubat 2017, s. 117.

Tasfiye nedeniyle ortaklıkların KDV beyannamelerinde devreden KDV'lerinin yüksek olması herhangi bir iade doğuran işlem olarak değerlendirilmemektedir. Çünkü ortaklıkların yapmış oldukları tam istisna, indirimli oran veya tevkifat gibi uygulamalara bağlı olarak iade oluşabilmektedir. Bu durumlar haricinde KDVK'da işi bırakmış ve tasfiye olmuş ortaklıkların yüklenmiş oldukları ve indirim mekanizması içerisinde indiremedikleri KDV'lerin iade alınabilmesi yönünde bir düzenleme bulunmamaktadır¹⁷.

Tasfiye nedeniyle ortaklıkların son vermiş oldukları KDV beyannamelerinde yer alan devreden KDV'lerin gider veya maliyet olarak dikkate alınabileceği yönünde de bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak KDVK'nın 58. maddesinde "mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmez" hükmü yer almaktadır. Buna göre işi bırakan mükelleflerin "Devreden KDV'leri" indirilemeyecek KDV haline dönüşmüş olmaktadır. Buna göre, tasfiye olarak tüzel kişilikleri ticaret sicilinden silinecek olan ortaklıkların son dönemde vermiş oldukları KDV beyannamelerinde yer alan "Sonraki Döneme Devreden KDV" tutarı tasfiye kararı tespit edilirken gider unsuru olarak dikkate alınabilecektir¹⁸. Nitekim İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.08.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.58-1443 sayılı özelgesinde "İndirim konusu yapılmayan KDV ise sonraki döneme devreden KDV olarak kalacaktır. Sonraki döneme devreden KDV'nin iadesinin talep edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ancak mükellefiyetin terkin edildiği tarih itibarıyla indirim yoluyla giderilemeyen KDV ilgili dönem gelir ya da kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir. Diğer taraftan devreden vergilerin gider yazılabilmesi ile ilgili bu uygulama sadece faaliyeti bırakan mükellefler için geçerlidir. Faaliyetin devamı süresince devreden vergilerin gider veya maliyet olarak değerlendirilmesinin mümkün olamayacağı tabiidir" denilmektedir. Sivas Defterdarlığı'nın 17.08.2011 tarih ve B.07.4.DEF.0.58.10.00-2010-2-12-5 sayılı ve "Tasfiye sonunda indirim konusu yapılamayan devreden KDV'nin, kurumlar vergisi yönünden gider konusu yapıp yapılamayacağı" ile ilgili olarak verilmiş olan özelgesinde "tasfiyeye giren şirketinizin tasfiye sonucunda devreden KDV'sinin bulunması halinde indirim imkanı kalmayan bu tutarın, kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır" denilmektedir. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32323-8114-449 sayılı özelgesinde de "tasfiyenin kapanış döneminde halen indirim yoluyla giderilemeyen KDV bulunması halinde bu verginin kurumlar vergisi uygulamasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabileceği" belirtilmektedir. Mahkeme kararları da genellikle tasfiye sonucunda kalan devreden KDV'nin iade edilemeyeceği yönündedir¹⁹.

¹⁷ Osman Eşgin, Ortaklıklarda Tasfiye İşlemlerinin Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi, 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, Eylül 2017, s. 205 - 206.

¹⁸ Bülent Sezgin, "Tasfiye Edilen Kurumlarda Devreden KDV'nin Akibeti", Yaklaşım, Yıl: 21, Sayı: 242, Şubat 2013, s. 109.

¹⁹ D.V.D.K.E: 1992/296, K: 1993/68 ve 30.04.1993 tarihli kararı ile "Katma Değer Vergisi Kanununu 29 uncu maddesinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri, bir vergilendirme döneminde indirilebilecek vergi toplamının, hesaplanacak vergi toplamından fazla olması halinde aradaki farkın, sonraki dönemlere devrolunması öngörülerek, nispeti indirilen temel gıda maddeleriyle ilgili olan dışında bu farkın iade edilmeyeceği kurala bağlanmıştır. Kanun, katma değer vergisinde iadeyi, 32 nci maddesinde düzenlemiş ve vergiden müstesna işlemlere özgülemiştir. Kanunda açıkça anılan durumlar dışında iade değil, indirim yöntemi benimsenerek, sistem buna göre oluşturulduğundan, 29 ve 32 nci maddelerin kapsamadığı durumlarda verginin iade yönteminin kabulü için yeterli neden olarak kabul edilmemiştir" yönünde karar verilmiştir. Corpus Web Hukuk Mevzuat ve İçtihat Programı, www.corpus.com.tr, Erişim tarihi: 01 Ekim 2017.

Adi ortaklık, kolektif ortaklık ve komandit ortaklıkta KDV mükellefiyeti ortaklık adına açıldığı için, işin bırakıldığı döneme ait olan ve indirilemeyen KDV gider yazılamayacaktır. Ortaklık adına gider veya maliyet yazılamayan KDV aynı şekilde ortakların gelir vergisi matrahının tespitinde de gider olarak dikkate alınamayacaktır. Bu yönde İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.05.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK-40-1769 sayılı özelgesinde "adi ortaklık mükellefiyetinin terkin edilmesi nedeniyle sonraki döneme devreden katma değer vergisinin adi ortaklığın ortakları tarafından verilen yıllık gelir vergisi beyannamelerinde gelir vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır" denilmektedir.

İndirilemeyen KDV sorunu aslında "Devreden KDV'leri" yüksek olan faal mükellefler yönünden de çözülmesi gereken bir sorun olarak varlığını devam ettirmektedir. Bu sorunun çözümü adına farklı görüşler mevcut olup, yapılacak bir kanun değişikliği ile veya mevcut kanuna ilave bir madde ile faaliyetine devam eden tüm mükelleflere indiremedikleri KDV'yi gider yazma imkanı verilmeli, mükellefler tercihlerini kendilerinin belirlemesi gerektiği, bu şekilde devamlı suretle sonraki döneme devreden KDV'si bulunan mükelleflerin devreden KDV'den kaynaklanan sorunları da giderilmiş olacağı savunulmaktadır²⁰. Bunun için bir yasal değişikliğe ihtiyaç duyulmaktadır. Mevcut düzenlemelerde açık bir hüküm bulunmadığından uygulamada sorun olarak devam etmektedir. Özellikle alış ve satışta hesaplanan KDV'nin farklı oranlar uygulandığı sektörlerde mükelleflerin devreden KDV'leri oldukça yüksek rakamlara ulaşmaktadır.

6- SONUÇ

Tasfiyesi sonuçlanan ortaklıkların son dönem KDV beyannamelerinde yer alan "Devreden KDV" tutarının ne yapılacağı ile ilişkin olarak belirsizlikler bulunmaktadır. Alternatifler; indirim yöntemi, iade yöntemi ve gider veya maliyet olarak değerlendirmek sayılabilmektedir. Buna göre işi bırakan mükelleflerin "Devreden KDV'leri" indirilemeyecek KDV haline dönüşmüş olmaktadır. İade ile ilgili olarak idarenin görüşü ve mahkeme kararları da genellikle tasfiye sonucunda kalan devreden KDV'nin iade edilemeyeceği yönündedir.

Sermaye ortaklıkları ve gerçek kişi mükellefler için indirilemeyen KDV'nin gider ve maliyet unsuru olarak dikkate alınmasında herhangi bir sorun bulunmamaktadır. Ancak şahıs ortaklıklarında KDV mükellefiyeti ortaklık adına açıldığı için, işin bırakıldığı döneme ait olan ve indirilemeyen KDV gider yazılamayacaktır. Ortaklık adına gider veya maliyet yazılamayan KDV aynı şekilde ortakların gelir vergisi matrahının tespitinde de gider olarak dikkate alınamayacaktır. Bu açıdan şahıs ortaklıkları ile sermaye ortaklıkları arasında haksız ve adaletsiz vergilendirme ortaya çıkmaktadır. Ayrıca faaliyetine devam eden bazı mükelleflerinde devreden KDV'lerinin oldukça büyük rakamlara yükselmiş olması bu sorunun acil ve çözülmesi gereken bir sorun olarak karşımıza çıkarmaktadır. Çünkü indirilemeyen KDV ortaklıklar üzerinde kalmakta ve KDV'nin ortaya çıkış sistematikinden uzaklaşmaktadır.

KDV sisteminin en önemli mekanizması olan indirim mekanizmasında indirilemeyen KDV sorununun çözümü adına yapılacak bir kanun değişikliği ile faaliyetini sona erdiren tüm mükelleflere indiremedikleri KDV'yi gider yazma imkânı verilmesi veya tercihe bağlı iade hakkı verilmesi gerekmektedir. Ayrıca faaliyetine devam eden ancak devreden KDV'leri belirli tutarları aşan mükelleflere de benzer haklar getirilmek suretiyle sorun çözülmelidir.

²⁰ Şükrü Kızılot, Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, s. 1299.

KAYNAKÇA

- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 25.10.1984 tarihinde kabul edilerek 2.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- AYDIN, E. Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık A. Ş., Ekim 2009.
- BUDAK, T. Türk Vergi Hukukunda Kişiliğin Sona Ermesi ve Sonuçları (Gerçek Kişiler), 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, Kasım 2011.
- DEĞER, N. “Adi Ortaklığın Sermaye Şirketine Dönüşmesi”, Yaklaşım, Yıl: 23, Sayı: 276, Aralık 2015.
- EŞGİN, O. Ortaklıklarda Tasfiye İşlemlerinin Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi, 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, Eylül 2017.
- GÜLÇİÇEK, A. Yorum ve Açıklamalarla Katma Değer Vergisi, 1. Baskı, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, Temmuz 2015.
- GÜNEŞ, İ. H. “TTK ve KVK’da Tasfiye İşlemlerinin İncelenmesi”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 158, Şubat 2017.
- GÜZEL, A. Katma Değer Vergisi Esasları-İade İşlemleri-İstisnalar, Ankara, Gazi Kitabevi, Ekim 2009.
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- KIZILLOT, Ş. Açıklamalı ve İhtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2012.
- MAÇ, M. KDV Uygulaması, Geliştirilmiş ve Güncelleştirilmiş İkinci Baskı, İstanbul, Denet Yayıncılık A. Ş., 1994.
- OKTAR, K. Soru ve Cevaplarla KDV ve ÖTV Uygulaması, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Temmuz 2011.
- ÖNCEL, M., KUMRULU, A., ÇAĞAN, N. Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş, 20. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, Eylül 2011.
- ÖZBALCI, Y. Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş Yayıncılık, Temmuz 1999.
- SEZGİN, B. “Tasfiye Edilen Kurumlarda Devreden KDV’nin Akibeti”, Yaklaşım, Yıl: 21, Sayı: 242, Şubat 2013.
- TARAKÇI, H. Mükellefiyetlerin Sona Ermesi ve Kurumsallaşma, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 2. Baskı, İstanbul, Polaris Yayınları, 2003.
- UZUNOĞLU, N. Herkes İçin Katma Değer Vergisi Kanunu ve Yorum ve Açıklamaları - 1. Cilt, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ocak 2014.
- UZUNOĞLU, N. Herkes İçin Katma Değer Vergisi Kanunu ve Yorum ve Açıklamaları - 2. Cilt, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ocak 2014.
- www.corpus.com.tr, Erişim tarihi: 01 Ekim 2017