

MADDE 58 : VERGİNİN GİDER KAYDEDİLEMEYECEĞİ

MADDE 58 : VERGİNİN GİDER KAYDEDİLEMEYECEĞİ

MADDE METNİ :

"Verginin Gider Kaydedilemeyeceği :

Madde 58 -

Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez."

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

KDV Kanunu ile ilgili ve halen geçerli genel tebliğ 01.05.2014 tarihi ile yürürlüğe giren [KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ](#)'dir. Bir önceki cümlede verdiğimiz linke tıkladığı takdirde, bu ana Tebliğ'de sonradan yapılan değişikliklerin de görülebileceği metne ulaşılabilmektedir.

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. KDV'nin GİDER YAZILMAMASI PRENSİBİ :

KDV Kanunu'nun 58 inci maddesinde,

- Yüklenilen KDV nin ve
- Teslim KDV sinin

gider yazılamayacağı hükme bağlanmaktadır.

Prensip olarak teslim KDV si, KDV beyannamesinde pozitif değer olarak yer alır ve yüklenilen KDV de, yine beyanname üzerinde teslim KDV sinden indirilir.

Başka bir anlatımla, KDV beyannamesine aksetmesi gereken bu unsurlar giderleştirilemez.

Fakat bazı özel hallerde gerek yüklenilen KDV ler gerekse teslim KDV leri gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmektedir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin VI/B-1 no.lu bölümünde şu ifadeler yer verilmiştir :

"1. Verginin Gider Kaydedilemeyeceği

Mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları KDV, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilemez. Mükellefin mal ve hizmet alımları nedeniyle hesaplanan bu işlemlere ilişkin olarak alış vesikalarında gösterilen ve indirilebilecek KDV durumunda bulunan KDV de gider olarak kabul edilmez.

Diğer yandan indirilemeyecek KDV'nin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı tabiidir."

KDV nin gider olarak kabul edilmemesi esasının istisnaları olan bu özel haller aşağıda özetlenmiştir.

MADDE 58 : VERGİNİN GİDER KAYDEDİLEMEYECEĞİ

2. YÜKLENİLEN KDV nin GİDER VEYA MALİYET OLARAK DİKKATE ALINABİLECEĞİ HALLER :

Mal veya hizmet alımları nedeniyle yüklenilen KDV prensip olarak, beyanname üzerinde indirilir. İndirim yapılmasına herhangi bir engel yoksa ve buna rağmen mükellef yüklediği KDV yi indirmeyip gider yazmışsa bu gider, 58 inci madde hükmü uyarınca kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilir.

Fakat, yüklenilen KDV nin indirilmesi yasak ise (Md.30) veya başka bir yasal nedenle indirim imkanı bulunamıyorsa, bu KDV nin;

- gider,
- kanunen kabul edilmeyen gider veya
- maliyet

unsuru olarak dikkate alınması gerekir.

ÖRNEKLER :

- KDV Kanunu'nun 17 nci maddesine göre vergiden istisna edilmiş işlemlerle ilgili olarak yüklenilmiş bulunan KDV lerin indirilmesi - bir kaç istisna hariç - yasaktır (Md.30/a). Mesela bankalarca yapılan tüm işlemler **Md.17/4-e** uyarınca KDV den müstesna olup bankalar, mal ve hizmet alımları nedeniyle yükledikleri KDV leri indiremezler.

Dolayısıyla bankalar, KDV yüklenimi;

- Gider yazılması mümkün olan bir masraf ile ilgili ise gider kaydını KDV dahil tutar üzerinden yaparlar.

- Kanunen kabul edilmeyen bir masrafla ilgili ise KDV dahil tutarı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alırlar.

- Amortisman tabi iktisadi kıymet iktisabı ile ilgili ise, bunun maliyetine dahil ederler. (Maliye İdaresinin görüşü bu yönde olmakla beraber, bize göre bankalar ve KDV mükellefiyeti bulunmayan diğer mükellefler, sabit kıymet alımında yükledikleri KDV leri VUK nun 270 inci maddesindeki anlayışa uygun olarak ve diledikleri takdirde gider yazabilmelidirler.)

- Aynı şekilde 17 nci maddenin diğer bendlerine, 16 ıncı maddeye, geçici maddelere göre (indirim hakkı vermeyen) **istisna işlemlere** ilişkin olarak yüklenilen KDV ler indirilemez, duruma göre gider, kanunen kabul edilmeyen gider veya maliyet olarak dikkate alınır. (33 üncü maddeye bakınız.)
- **Binek oto** iktisabı nedeniyle yüklenilen KDV nin indirilmesi yasaktır. Bu KDV nin, doğrudan gider yazılması mümkündür. İstenirse oto maliyetine de eklenebilir.
- **Zayi olan mallarla ilgili KDV** yüklenimlerinin indirilmesi yasaktır. Bu mallarla ilgili KDV indirimi daha önce yapılmışsa sözkonusu indirim iptal edilir. İndirilmeyen veya indirim iptaline konu edilen KDV, V.U.K. nun 278 inci maddesi uyarınca ve zayıat usulü dairesinde tevsik edilmek kaydıyla gider yazılır. (Bu konuda 30 uncu maddedeki 2.3. no.lu bölüme bakınız.)
- **Kanunen kabul edilmeyen giderlerle ilgili KDV** indirilemez (Md.30/d). Bu KDV, giderin KDV hariç tutarı ile birlikte, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınır.
- Bir gider unsurunun kanunen kabul edilemez oluşu tek başına KDV indirimini engellemeye yeterli değildir. KDV indiriminin yasak olmasındaki asıl etken o giderin işle ilgili olmadığı dolayısıyla özel veya nihai tüketim niteliği taşımasıdır. Nitekim 55 no.lu KV Genel Tebliğinde şu açıklamalara yer verilmiştir.

MADDE 58 : VERGİNİN GİDER KAYDEDİLEMEYECEĞİ

"Finansman giderlerine İlişkin Katma Değer Vergisi :

Katma Değer Vergisi Kanununun "İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi" başlıklı 30 uncu maddesinin (d) bendinde, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirim kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı hükmüne bağlanmış olup, madde hükmünün amacı esas itibarıyla işle veya işletme ile ilgisi bulunmayan, dolayısıyla özel veya nihai tüketim sayılan giderler için yüklenilen vergilerin, işletmede oluşan katma değerden indirilmemesine yöneliktir.

Buna karşılık, Gelir Vergisi Kanununun 41/8 ve Kurumlar Vergisi Kanununun 15/13 üncü maddeleri ile getirilen ve işletmelerin kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin bazı gider ve maliyet unsurlarının bir kısmının indirim kısıtlamasına tabi olacağını öngören düzenlemenin, Katma Değer Vergisi Kanununun yukarıda bahsi geçen 30/d maddesi hükmü ile paralellik arz etmediği açıktır. Doğrudan işletmenin faaliyetiyle ilgili olan bu giderler için yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamaması, katma değer vergisinin temel prensibi olan işle ilgili giderler için yüklenilen vergilerin mükellef üzerinde kalmaması prensibi ile de çelişmektedir.

Diğer taraftan, Katma Değer Vergisi Kanununun 29/4 üncü maddesi ile vergi indirim uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak giderme ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenleme konusunda Bakanlığımıza yetki verilmiş bulunmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde Kanunun 30/d maddesi hükmünün söz konusu işlemler bakımından uygulanmaması Bakanlığımıza tanınan yetki çerçevesinde uygun görülmüştür."

Not : Burada bahsi geçen finansman gideri kısıtlaması 1.1.2004 tarihinden itibaren yürürlükten kalkmıştır.

Finansman gideri kısıtlamasına ilişkin KDV'lere benzerlik teşkil eden örtülü kazanç veya örtülü sermaye kapsamındaki KDV yüklenimlerinin indirilmesi konusunda bu e-kitabımızın 30 uncu maddeye ilişkin 2.5. bölümüne bakınız.

- **Yıl içinde o yılın geçmiş aylarına ait tarih taşıyan fatura ve benzeri belgelere dayanılarak KDV indirim yapılması mümkündür.** İndirim hakkının izleyen yıl boyunca da devam etmesine ilişkin yasal düzenleme yapılmıştır. Fakat vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yılı izleyen yılın sonundan itibaren indirim hakkı kullanılamaz hale gelir. (Md.29/3). Mesela Aralık 2019 ayı tarihini taşıyan fatura Şubat 2021 de kayda alınmışsa KDV indirim yapılmaz. Bu faturadaki KDV dahil tutarın 2021 de kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekir.
- İndirim yapılabilmesi için, bazı özel haller dışında, KDV nin fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi gerekir. **KDV nin belgede ayrıca gösterilmemesi nedeniyle** KDV indirim yapılamayan hallerde faturadaki KDV dahil tutar, duruma göre gider veya maliyet olarak dikkate alınır.

Bu bölümü noktalamadan önce, yüklenilen ve indirilmesi mümkün olan KDV nin gider yazılmasının yasak oluşuna anlam veremediğimizi belirtmek istiyoruz. Bilindiği üzere indirim hakkı bulunduğu halde indirim yapmamak ve yüklenilen KDV yi gider yazmak, Devlet aleyhine değil mükellefin kendi aleyhine netice veren bir kayıt tarzıdır. Mükellef hataen veya bilerek KDV yi indirmeyip gider yazmış böylece o KDV nin nihai yüklenicisi haline gelmişse, bu gideri reddetmek, zaten indirim yapmadığı için zarara uğramış olan mükellefi büsbütün zarardide etmek ve bu KDV yi tamamıyla ortada bırakmak anlamına gelir. Hele bir de gider reddi dolayısıyla ortaya çıkarılan gelir veya kurumlar vergisi eksikliğine bağlı olarak vergi cezası ve gecikme faizi isteneceği düşünülürse 58 inci madde hükmünün ne derece gereksiz ve ağır sonuçlar doğuracağı daha açık şekilde ortaya çıkar. Bu nedenlerle mükelleflerin indirim haklarından vazgeçip yüklenicileri KDV iyi diledikleri takdirde gider yazmalarına müsaade edilmesi gerektiği görülmüştür.

3. TESLİM KDV sinin GİDER VEYA MALİYET OLARAK DİKKATE ALINABİLECEĞİ HALLER :

Satılan mal veya yapılan hizmetle ilgili olarak hesaplanan ve müşteriden tahsili gereken KDV nin gider yazılması prensip olarak söz konusu değildir. Fakat bazı özel hallerde, beyannameye gösterilmek suretiyle Vergi Dairesine ödenen teslim KDV ler gider, kanunen kabul edilmeyen gider veya maliyet unsuru olabilmektedir.

MADDE 58 : VERGİNİN GİDER KAYDEDİLEMEYECEĞİ

ÖRNEKLER :

- KDV Kanununun 17/1-b maddesi kapsamına girmeyen aynı bağışlarda, bağışa konu mal veya hizmet, KDV ye tabi nitelikde ise, bağışı yapan KDV mükellefinin Md.3/a uyarınca, teslim KDV si hesaplanması gerekmektedir. Hesaplanan bu KDV bağış tutarını artıran bir faktördür. 17/1-b kapsamına girmeyen bağışlar aynı zamanda, kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde ise, bu bağış nedeniyle hesaplanan KDV de, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınır.
- KDV ye tabi mal ve hizmetlerin, işletme personeline ücret unsuru olarak bedelsiz surette verilmesi de, mükellefçe KDV hesaplanması KDV hesaplanmasını gerektiren bir işlemdir. Söz konusu mal veya hizmetin KDV dahil tutarı, brüte iblağ olunur ve teslim KDV si de bu brüt meyanında ücret giderleri arasında yer alır (Bu konuda 3 üncü madde ile ilgili 3.1. ve 5 inci madde ile ilgili 5 nolu bölüme bakınız).
- Vergiye tabi mal ve hizmetlerin işletme sahibi tarafından çekilmesi KDV hesaplanmasını gerektirir. Hesaplanan KDV, mal ve hizmetin KDV dahil tutarı ile birlikte, işletme sahibinin cari hesabına borç kaydedilir. (Gider yazılamaz)
- Mal veya hizmetin KDV dahil bedelinin müşteriden tahsil edilmesinde güçlük veya imkansızlıkla karşılaşılması halinde bu KDV nin indirilmesi veya mükellefe iade edilmesi mümkün değildir. Fakat KDV yi de ihtiva eden bu alacak V.U.K. nun 322 nci veya 323 üncü maddeleri uyarınca, doğrudan (değersiz alacak olarak) yahut şüpheli alacak karşılığı ayrılmak suretiyle giderleştirilebilir.

4. İŞİ BIRAKAN veya TASFİYE OLAN MÜKELLEFLERİN SON KDV BEYANNAMESİNDEKİ DEVROLAN KDV'nin DURUMU :

İşi bırakan mükelleflerin son KDV beyannamelerindeki devrolan KDV iade edilmemektedir. Tasfiye olan şirketlerin son KDV beyannamelerindeki devrolan KDV nin durumu da aynıdır. Son devrolan KDV nin iade edilmemesi, Bu KDV nin o ay itibariyle işi bırakan yahut tasfiye olan KDV mükellefinin gideri haline dönüşmesine yol açmakta olup bu KDV nin kanunen kabul edilen bir gider olarak kabulünü gerektirmektedir. Nitekim 27.08.2011 tarih ve 1443 sayılı Maliye Bakanlığı özelgesinde;

"Mükellefiyetin terkin edildiği tarih itibariyle indirim yoluyla giderilemeyen KDV ilgili dönem gelir ya da kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir."

görüşüne yer verilmiştir.

5. SONA EREN ADI ORTAKLIKLARIN SON KDV BEYANNAMELERİNDEKİ DEVROLAN KDV VE SONUÇLANMAYI BEKLEYEN KDV İADE TALEPLERİ :

Bu konudaki görüşlerimiz Vergi Dünyası Dergisi'nin Ağustos 2008 sayısında yayımlanan ve aşağıda metni sunulan makalemizde belirtilmiştir.

MADDE 58 : VERGİNİN GİDER KAYDEDİLEMEYECEĞİ

“Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

SONA EREN ADİ ORTAKLIKLARA AİT DEVROLAN KDV ORTAKLARCA İNDİRİLEBİLMELİDİR

1. ADİ ORTAKLIKLARIN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU:

Adi ortaklıklar 818 sayılı Borçlar Kanunu'nun “Adi şirket” başlıklı 23'üncü bölümünde (520-541'nci maddelerde) düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre adi ortaklıkların tüzel kişiliği yoktur. Adi ortaklıkların tüm malları, hakları, alacakları, borçları hisseleri oranında ortaklara aittir. Bir anlamda adi şirketler, ortakların hisseleri nispetinde sahip oldukları müşterek işyeri niteliği taşımakta olup el birliği ile ticari faaliyet yapıp bu faaliyetten sağlanan karı hisseler oranında paylaşmayı amaçlamaktadır.

Adi ortaklıkların gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetleri yoktur. Adi ortaklıklar, hesapladıkları karı veya zararı ortaklarına bildirirler. Ortaklar ortaklıktaki hisseleri nispetinde bu karı veya zararı kendi gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde gösterirler.

Adi ortaklığın tüzel kişiliği olmadığı için, normal olarak hesapladığı ve yüklediği KDV'leri de ortaklara bildirmesi ve bu KDV rakamlarının ortaklarca hisseleri oranında kendi KDV beyannamelerinde gösterilmesi gerekir.

Ancak, KDV rakamlarının bu şekilde parçalanması, vergi tekniği açısından uygun görülmediği için uygulamada adi ortaklıklara da KDV açısından vergi numarası verilmekte ve adi ortaklık, esasen hisseleri oranında ortaklara ait olan KDV rakamlarını, adi ortaklık adına verdiği KDV beyannamesi ile topluca beyan etmektedir.

Başka bir anlatımla adi ortaklığın KDV beyannamesi vermesi vergi tekniği açısından gerekli görülmüş bir uygulamadan ibaret olup, adi ortaklığın KDV beyannamesindeki tüm rakamlar aslında hisseleri oranında ortaklara ait rakamlardır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bahsi geçen iş ortaklıkları da birer adi şirket olup bunların özelliği, diğer adi ortaklıkların gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamasına karşın, iş ortaklığı hüviyeti taşıyan adi ortaklığın kurumlar vergisi mükellefi sayılmasıdır. İş ortaklıkları da birer adi şirket olduğu için aşağıdaki açıklamalarımız iş ortaklıkları bakımından da geçerlidir.

2. ADİ ORTAKLIKLARIN DEVROLAN KDV'SİNİN MAHİYETİ:

Adi şirketin verdiği KDV beyannamesinde ödenecek KDV çıktığında, adi ortaklık adına ve aslında ortaklar hesabına beyan edilerek ödenmektedir.

Bilindiği üzere KDV Kanunu'nun 29/2'nci maddesine göre, KDV mükelleflerince yüklenilen KDV'nin hesaplanan KDV'den fazla olduğu durumda bu fazlalık, özel haller dışında iade edilmemekte, izleyen aya devredilmektedir. (Bu vesile ile, devrolan KDV'nin periyodik olarak iade edilmesi, hiç olmazsa devrolan KDV içindeki yatırım harcamalarından kaynaklanan kısmın iadesi yönündeki görüş ve önerimizi tekrarlıyoruz.)

Adi ortaklıkların KDV beyannamelerinde devrolan KDV çıkmış ise, bu devrolan KDV de hisseleri oranında adi ortaklığın ortaklarına ait KDV indirim hakkı niteliğindedir. Ancak adi ortaklık devam ettiği sürece bu müşterek hak, adi ortaklık tarafından verilen KDV beyannamesi üzerinde devrolan KDV olarak gösterilmeye devam olunmaktadır.

MADDE 58 : VERGİNİN GİDER KAYDEDİLEMEYECEĞİ

Adi ortaklıkta KDV iadesi çıkarsa bu KDV, adi ortaklığa ve dolaylı olarak hisseleri oranında ortaklara iade edilmektedir.

3. FESH OLUNAN ADİ ORTAKLIĞIN SON KDV BEYANNAMESİNDE GÖRÜLEN DEVROLAN KDV'NİN VE İADE EDİLMEMİŞ KDV'LERİN AKİBETİ:

Adi ortaklıklar Borçlar Kanunu'nun 535'nci maddesinde yazılı nedenlerle sona erebilmektedir.

Sona eren adi ortaklıkların vergisel mükellefiyet açısından yapmaları gereken işlem, borçlarını ödemek, mallarını üçüncü kişilere satmak veya emsal bedelleri üzerinden ortaklara fatura etmek, alacaklarını tahsil etmek veya tahsil edemezse bu alacakları payları oranında ortaklara devretmektir.

Fesh olunan adi ortaklıkların son KDV beyannamesindeki devrolan KDV'nin akıbeti ve adi ortaklıkca talep edilen ancak ortaklığın sona ermesine kadar sonuçlanmayan KDV iadeleri hakkında ne işlem yapılacağını belirleyen hiçbir yasal düzenleme mevcut değildir.

Bizim anlayışımıza göre, adi ortaklığın son KDV beyannamesindeki devrolan KDV ile sonuçlanmamış KDV iade talepleri de alacak hükmündedir. Bu alacaklar adi ortaklığın sona erdiği gün itibarıyla tahsil edilememiş alacak niteliğinde olduğuna göre payları oranında ortaklara devredilmeli ve ortaklarca mahiyetlerine göre kayda alınmalıdır.

Adi ortaklığın son KDV beyannamesindeki devrolan KDV, adi ortaklığın ortaklara yapacağı bildirimde istinaden ortaklarca 191 no.lu hesaba kaydedilmek suretiyle indirim konusu yapılabilir.

Bu indirimde hiç tereddüt olmamalıdır. Çünkü sona eren adi ortaklığın bildirdiği devrolan KDV'nin oluşumunda yasaya aykırı bir durum tespit edilirse adi ortaklık adına inceleme raporu yazılacak, bu rapora istinaden ortaklarca indirilen KDV reddedilerek ortaklar adına da KDV raporu düzenlenebilecektir.

Keza adi ortaklık tarafından talep edilmiş ve sonuçlanmamış KDV iadeleri, payları oranında ortaklara bildirilmeli, ortaklar bu meblağları iade alınacak KDV hesabına kaydetmeli ve yine payları oranında nakden veya mahsup yoluyla iade alabilmelidirler.

4. ADİ ORTAKLIKLARIN SON KDV BEYANNAMELERİNDEKİ DEVROLAN KDV HAKKINDA MUKTEZA :

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'na yapılan bir başvuruda, fesh edilen bir adi ortaklığın indirimle gideremediği KDV'lerin hangi işleme tabi tutulacağı sorulmuş olup, bu soruya cevaben verilen 15.1.2008 tarih ve 444 sayılı muktezanın sonuç bölümünde şöyle denilmiştir.

“

Buna göre, fesh edilecek adi ortaklığın stoklarının işi terkten önce satış vb. yollarla tasfiye edilmesi halinde teslim bedeli üzerinden, stoklar tasfiye edilmemiş ise stok malların işletmeden çekilen değer olarak KDV Kanunu'nun 3/a maddesi gereğince emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanarak dönem beyannamesinde beyan edilmesi gerekmekte olup, indirim konusu yapılamayan Katma Değer Vergisi sonraki döneme devrolunacak KDV olarak kalacak, iade talep edilmesi veya ortaklar tarafından kendi adlarına verilecek KDV beyannamesinde “indirilecek KDV” olarak beyan edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ancak adi ortaklık olarak mükellefiyetinin terkin edildiği tarih itibarıyla indirim yoluyla giderilemeyen vergi, kurumlar vergisi matrahının tesbitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.”

Görüldüğü gibi İdare, adi ortaklığın indirim konusu yapamadığı devrolan KDV'nin ortaklar tarafından indirilemeyeceğini ileri sürmekte olup, yukarıda açıkladığımız nedenlerle bu görüşe katılmıyoruz. Böyle bir görüş adi ortaklığın mahiyetine ve KDV Kanunu'nun ana ilkelerine aykırıdır. Adi ortaklık, vergi tekniği açısından ve pratik nedenlerle KDV mükellefi sayılmakla birlikte, ortaklığın her bir mal varlığı, alacağı (bu arada KDV alacağı) ve borçları payları oranında ortaklara aittir. Adi ortaklık sona erdiğinde ortaklığın bilançosundaki

MADDE 58 : VERGİNİN GİDER KAYDEDİLEMEYECEĞİ

devrolan KDV'nin, ortaklar açısından fesih tarihinde yüklenilmiş ve indirim hakkına konu KDV olduğunun kabulü gerekir.

Fesh olunan adi ortaklığın son KDV beyannamesinde ödenecek KDV çıksaydı, bu KDV'nin vergi dairesine ödenmesi gerekecek, ödenmemesi halinde ortaklardan istenecekti. Adi ortaklığın son KDV beyannamesinde devrolan KDV çıktığında da bu devrolan KDV'nin payları oranında ortaklarca indirim konusu yapılması mantık, hakkaniyet ve yasa gereğidir.

Tüzel kişiliği olan bir KDV mükellefinin feshi veya KDV mükellefi bir gerçek kişinin işi bırakması halinde ise, son KDV beyannamesinde yer alan devrolan KDV'nin ise iadesi gerekir. Çünkü fesih ve işi bırakma dolayısıyla bu KDV'nin devrolmasına ve gelecekte hesaplanan KDV'lerden indirilmesine imkan kalmamıştır. Bu konudaki görüşlerimiz aşağıdaki bölümde ifade edilmiştir :

5. FESH OLUNAN VEYA İŞİ TERK EDEN MÜKELLEFLERİN SON KDV BEYANNAMELERİNDEKİ DEVROLAN KDV'NİN DURUMU :

Konuya ilişkin olarak verilen bir muktezada şu açıklamalar yer almaktadır.

"Bilindiği gibi, Katma Değer Vergisi Kanununun 29/2 maddesi : "Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilemez" hükmündedir.

İşİ bırakma halinde mükelleflerin stoklarını terkden önce satış v.b. yollarla tasfiye ettikleri takdirde teslim bedeli üzerinden, stoklar tasfiye edilmemişse işletmeden çekiş gösterilerek Katma Değer Vergisi Kanununun 3/a maddesi gereğince maliyet bedeli (*) üzerinden vergi hesaplayıp beyan etmek zorundadırlar. Hesaplanan bu vergilere rağmen indirilemeyen kısım kalırsa iade söz konusu olmayacaktır."

(*) Buradaki maliyet tabirini emsal bedeli olarak anlamak lazımdır.

Kanun metninde, böyle bir durumda iade yapılabileceğine dair açık bir hüküm yoktur. Nitekim Danıştay, işi bırakan bir mükellefin devrolan KDV iadesi yolundaki talebini, bu konuda hüküm bulunmadığı gerekçesiyle reddetmiştir (Danıştay 7. Dairesi'nin 2.11.1988 gün ve E:1986/3568 K: 1988/2450 sayılı Kararı). Danıştay Vergi Davaları Genel Kurulu'nun 30.4.1993 tarih ve E:1992/296; K:1993/68 sayılı Kararı da bu yöndedir.

Fakat 29 uncu maddenin 4 nolu fıkrasında Bakanlık, vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları Kanun'un ana ilkelerine uygun olarak gidermeye yetkili kılınmıştır. Teorik açıdan İdarenin bu konuda olumlu yönde yetki kullanması gerekir. Çünkü KDV nin asıl hedefi nihai tüketicidir ve işle ilgili olarak mükelleflerce yüklenilen KDV nin, er veya geç, şu veya bu tarzda mükellefin sırtından kaldırılması KDV nin ana ilkelerinden biridir. Tahminimizce Bakanlığın, işi bırakma nedeniyle devrolan KDV nin iade edilmesi konusunda yetki kullanmamasının nedeni, böyle bir imkanın istismar edileceği endişesine dayanmakta, yani Hazinesin kötü niyetli mükelleften korunması saikiyle iyi niyetli mükellefin hakkı haledar edilmektedir.

Bir mükellef, işi terk ettiğini, yıl içinde yaptığı düşük oranlı teslim ve hizmetler nedeniyle KDV iadesi hakkının bulunduğunu, 2000 yılı için geçerli alt limit Bakanlar Kurulunca henüz tespit edilmediği için bu iade hakkını kullanmadığını belirterek ne yapması gerektiğini sormuş, Bakanlık ise işini terk eden mükelleflerin indirim yoluyla gideremedikleri KDV nin (son KDV beyannamesinde devrolan KDV olarak görünen rakamın) işi terk dönemi itibarıyla gider olarak dikkate alınabileceği şeklinde görüş vermiştir. (Yaklaşım Dergisi Mart 2002 sayısı)

Yine yukarıda açıkladığımız nedenlerle, Maliye İdaresi'nin ve Vergi Yargısı'nın bu yaklaşımlarına katılmıyoruz.

MADDE 58 : VERGİNİN GİDER KAYDEDİLEMEYECEĞİ

6. SONUÇ :

Fesh olunan adi ortaklıkların son KDV beyannamelerindeki devrolan KDV'nin ortaklarca payları oranında indirim konusu yapılması gerektiği görüşünderiz. Çünkü adi ortaklıklar ayrı birer KDV mükellefi sayılmakla birlikte aslında adi ortaklıkça hesaplanan veya indirilen KDV'ler payları oranında ortaklara ait rakamlardır. Adi ortaklık müşterek bir işyeri olarak ayrı defter tuttuğu için pratiklik adına bu paylar, adi ortaklık adına KDV mükellefiyeti tesis edilmek suretiyle topluca beyan ettirilmektedir. (Stopaj beyanlarında da aynı mantık geçerlidir. Buna mukabil adi ortaklığın kazancı veya zararı yine teknik nedenlerle ortaklar tarafından payları oranında beyan edilir.) Ancak Maliye İdaresi'nin, bu KDV'nin ortaklarca indirilemeyeceği, gider yazılması gerektiği yolunda katılmadığımız bir muktezası vardır.

Tüzel kişiliği olan KDV mükelleflerinin feshinde ve gerçek kişi KDV mükelleflerinin işi bırakmasında, bu kişi ve kuruluşların son KDV beyannamesindeki devrolan KDV'nin iade edilmeyeceği, gider yazılacağı konusundaki Maliye İdaresi görüşüne ve yargı kararlarına da katılmıyoruz. Çünkü bu yaklaşım KDV'nin yasada belirtilen özel haller dışında KDV mükellefinin üzerinde bırakılmayacağı ilkesine aykırıdır.”