

Duyuru Tarihi : 11.08.2008
Duyuru No : DUYURU/2008-092
Yayımlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI / AĞUSTOS 2008 / SAYI : 324, SAYFA : 20 - 22

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 yüklendiği 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.

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 bildirime istinaden ortaklarca 191 no.lu hesaba kaydedilmek suretiyle indirim konusu yapılabilirdir.

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 mükellefiyetinizin 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 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 haleldar 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.

6. SONUÇ :

Fesh olunan adi ortaklıkların son KDV beyannamelerindeki devrolan KDV'nin ortaklarca payları oranında indirim konusu yapılması gerektiği görüşündeyiz. 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 bırakılamayacağı ilkesine aykırıdır.