

TÜR DEĞİŞİKLİĞİ İŞLEMLERİNDE YAPILAN YASAL DÜZENLEMELERİN YARATTIĞI SORUNLAR

2 Ağustos 2024 tarih 32620 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak aynı tarihte yürürlüğe giren; 7524 sayılı Kanun’un 19’uncu maddesi ile **tür değişikliği, devir ve bölünme işlemlerinde;** tür değiştiren, bölünen ve devir olan işletmelerin **sonraki döneme devreden KDV’lerinin**, yeni kurulacak şirkette veya devralan, birleşilen şirkette indirim konusu yapılması, Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen zamanaşımı süreleri ile bağlı olmaksızın yapılacak vergi incelemesi sonucuna göre mümkün olacağı yönünde değişiklik yapılmıştır.

7524 Sayılı Kanun’un 19’uncu maddesi ile yapılan değişiklikle, 3065 sayılı Kanun’un 17’nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (c) bendinin parantez içi hükmünde yer alan “mükerrer indirime yol açmayacak şekilde” ibaresinden sonra gelmek üzere “, **Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen zamanaşımı süreleri ile bağlı olmaksızın yapılacak vergi incelemesi sonucuna göre**” ibaresi eklenmiştir. Değişiklik sonrası 3065 sayılı KDV Kanunu’nun 17/4-c maddesi aşağıdaki gibi olmuştur:

c) Gelir Vergisi Kanunu’nun 81’inci maddesinde belirtilen işlemler ile aynı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde adi ortaklıkların sermaye şirketine dönüşmesi işlemleri ve Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre yapılan devir ve bölünme işlemleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 30’uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz. İşlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirime yol açmayacak şekilde (7524

sayılı Kanun'un 19'uncu maddesiyle eklenen ibare Yürürlük; 02.08.2024), Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen zamanaşımı süreleri ile bağlı olmaksızın yapılacak vergi incelemesi sonucuna göre indirim konusu yapılır.)

Daha sonra, 31 Ekim 2024 tarih 32708 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 52 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile de usul ve esaslara yönelik açıklamalar yapılmıştır. **52 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile yapılan düzenlemenin 13. maddesinde, ilgili tebliğin (II/F-4.3.) bölümünün üçüncü paragrafında yer alan “mükerrer indirim yol açmayacak şekilde” ibaresinden sonra gelmek üzere “Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen zamanaşımı süreleri ile bağlı olmaksızın yapılacak vergi incelemesi sonucuna göre” ibaresi ilave edilmiş ve aynı bölümün üçüncü paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraflar ve örnek eklenmiştir.**

*“7524 sayılı Kanun'un 19'uncu maddesi ile yapılan düzenlemeyle, anılan maddenin yürürlüğe girdiği 2/8/2024 tarihi itibarıyla faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden işletme ve şirketlerin devreden KDV tutarlarının, **yeni işletme veya şirketler tarafından indirim konu edilebilmesi vergi incelemesi şartına bağlanmıştır.** Devreden KDV tutarlarının indirim hesaplarına alınabilmesi için devir, bölünme, nevi değişikliği sonucu oluşan yeni işletme ya da şirket tarafından öncelikle bağlı bulunulan vergi dairesine konuya ilişkin vergi incelemesi yapılması hususunda bir talep dilekçesi ile başvurulması gerekir. Söz konusu talep ilgili vergi dairesince inceleme yapmaya yetkili ilgili **denetim birimine ivedilikle** aktarılır.*

Vergi incelemesi sonucu düzenlenen raporda uygun görülen indirim KDV tutarı, raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihi kapsayan dönem beyannamesinde yeni işletme ya da şirket tarafından indirim konusu yapılabilir.

Örnek: (A) Ltd. Şti. 20/8/2024 tarihinde (B) A.Ş.'ye devrolmuştur. Devir tarihi itibarıyla (A) Ltd. Şti.'nin

devreden KDV tutarı 10.000.000 TL'dir. (B) A.Ş. devreden KDV tutarını indirim hesaplarına alabilmek için bağılı bulunduğı vergi dairesine 2/9/2024 tarihinde inceleme yapılması talebi ile başvurmuştur.

Konuya ilişkin vergi inceleme raporu vergi dairesi kayıtlarına 15/1/2025 tarihinde intikal etmiş olup, raporun sonuç bölümünde 7.000.000 TL tutarında devreden KDV'nin (B) A.Ş. tarafından indirim hesabına alınabilmesi uygun bulunmuştur. (B) A.Ş. tarafından bu tutar 2025/01 dönemi KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilir."

Böyle bir düzenlemede, özellikle nevi değışikliğı yapan gerçek kişi ile adi ortaklıkların ve diğeri şirketlerin kül halinde devri, öncekinin devamı niteliğinde sadece türünün değışmesi ile başka bir değışikliğe uğramadan aynı faaliyetine devam edecek olmasına rağmen, neden bu kapsama alındığı hususu ile KDV indiriminin vergi inceleme sonucuna göre yapılacak olmasında, daha kısa süreli bir vergi inceleme süresi getirilmesi gerekirken, zamanaşımı ile sınırlı tutulmaksızın 5 yılı aşabilecek çok daha uzun bir süre öngörölmesindeki maksat anlaşılamamıştır.

Oysa mevcut kanunlarımızda yer alan şirketleşme ve sermaye birikimi yolu ile daha güçlü kurumsal şirketlerin oluşturulmasına yönelik teşvik edici düzenlemeler bulunmasına rağmen, yapılan yeni düzenlemenin oluşturduğu çelişkili durum, aksi yönde tür değıştirecek veya yeni kurulacak, devir alacak, birleşilecek şirketlerde KDV indiriminden kaynaklanabilecek sıkıntılı süreçlerin başlamasına ve hatta nevi değışikliğı, bölünme ve devir öncesi mükelleflerin bu işlemlerden vazgeçmeye veya yeni düzenlemelerden kaçınmaya yönelik farklı yollara sapmalarına sebep olabilecektir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesine göre, belirtilen şartları taşıyan kurumların tür değıştirmelerinin devir hükmünde olduğu hükme bağlanmıştır.

Anayasa'nın 2.maddesinde belirtildiği üzere, hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri, hukuk devletinin ön koşullarındandır. Kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlayan hukuki güvenlik ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Belirlilik ilkesi ise yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olmasını, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesini ifade etmektedir.

Böyle bir düzenlemede özellikle nevi değişikliği yapan gerçek kişi ile adi ortaklıkların ve diğer şirketlerin kül halinde devri, öncekinin devamı niteliğinde sadece türünün değişmesi ile başka bir değişikliğe uğramadan aynı faaliyetine devam edecek olmasına rağmen, neden bu kapsama alındığı hususu ile KDV indiriminin vergi inceleme sonucuna göre yapılacak olmasında, daha kısa süreli bir vergi inceleme süresi getirilmesi gerekirken, zamanaşımı ile sınırlı tutulmaksızın 5 yılı aşabilecek çok daha uzun bir süre öngörülmesindeki maksat anlaşılammıştır. **Zaten bu yaklaşım Anayasamızın hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesi ile çelişmektedir.**

Gerek işletmelerde gerek şirket yapılanmalarında daha güçlü sübvansiyon ve sermaye yapıları ile daha güçlü kurumsal şirketlerin oluşturulmasına yönelik teşvik edici düzenlemeler bulunmasına rağmen, yapılan yeni düzenleme ile Anayasamızın ilkelerini göz önüne almadan yapılan bu çelişkili yasal düzenlemeler, tür değiştirecek veya yeni kurulacak, devir alacak, birleşilecek şirketlerde KDV indiriminden kaynaklanabilecek sıkıntılı süreçlerin başlamasına ve hatta nevi değişikliği, bölünme ve devir öncesi mükelleflerin bu işlemlerden vazgeçmeye veya yeni düzenlemelerden uzak kalmaya yönelik çeşitli yöntemlere girmelerine neden olacaktır.

Gerçek kişilerin şirkete dönüşmesi, adi ortaklıkların tüzel

kişiliğe dönüşmesi, bölünme ve birleşmelerde; nevi değiştiren, bölünen veya birleşen işletmelerin sonraki döneme devreden KDV tutarları, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan 5 yıllık zamanaşımı süresi ile sınırlı kalmaksızın yapılacak vergi incelemesi sonucuna göre düzenlenecek vergi inceleme raporunda uygun görülmesi halinde yeni şirket, devir alan veya birleşilen şirketler tarafından indirim konusu yapılmasının **tutarlılık açısından** uygun düşmeyeceği görülecektir.

Böyle bir düzenlemeye girilecek ise, KDV indirimine yönelik vergi incelemelerinin çok kısa bir süre içinde 1 ay ile 6 ay arasında kalan bir süre içinde yapılmasına yönelik düzenleme yapılması gerekirken, zamanaşımı süresi ile de sınırlı kalmaksızın daha sonraki belirsiz bir tarihte yapılacak olması şüphesiz çok sayıda tereddütleri arka arkaya getirecektir.

Örneğin, 11.11.2024 tarihinde tescili yapılarak limited şirketten anonim şirkete dönüşen ve 3.000.000 TL devreden KDV si bulunan şirketin, anonim şirkette indirim konusu yapılması için 5 yıldan daha fazla bir sürenin beklenilmesi şirketlerin teşvik edilmemesine ve sermaye yapısının güçlendirilmesi ilkesine ters düşmektedir. Nitekim, anonim şirket 13.11 2024 tarihinde ihracat yapsa, tür değişikliğinden dolayı indirmesi gereken KDV'yi yüklenemeyeceğinden KDV iadesi de alamayacaktır. Yani ihracat istisnası nedeniyle yüklenilen KDV'nin iade edileceği hükmü kanunumuzda bulunmasına rağmen, bu yasal düzenlemeden dolayı iadeyi alamayacaktır. Başka bir sorun limited şirketin devir öncesi ihracat yapmış olması halinde indirmesi gereken ve yüklenilen KDV'yi iade alıp alamayacağı, alması halinde nasıl bir uygulama yapılacağı belirsizdir. Yani devrolan şirketin iade işlemlerini yapması halinde, devralan anonim şirket nezdinde nasıl bir inceleme yapılacağı da ayrıca ayrı bir tartışma ve özelge konusunu oluşturmuştur. Her yeni konuda yeni bir özelge alınması ihtiyacı, yasa ve tebliğ düzenlemeleri konusunda ne kadar büyük eksiklik olduğunun göstergesidir.

Devralan anonim şirketin ihracata ilişkin işlemin yapıldığı

yılı izleyen ikinci yılın sonuna kadar iade istenebileceği yönünde kısıtlayıcı bir hüküm bulunmaktadır. Devralan anonim şirket bu ihracat nedeniyle yüklenilen KDV'yi ne şekilde alabilecektir. Yurt içine satış yaptığı düşünüldüğünde, indirim hakkını kullanamayacağı için tahsil edeceği KDV'nin tamamını ödemek durumunda kalacaktır.

5 yıl değil belki 55 yıl süre ile sınırlı olmayacak vergi incelemelerinin nasıl yapılacağı, neyin nasıl tespit edileceği, devir gelen KDV'nin hangi yıldan nasıl devir geldiği gibi hususların tespiti, ne şekilde hangi kriterlere göre yapılacağı belirsiz konulardandır. Bu yönde şu ana kadar inceleme yapılan bir durumla karşılaşan mükellefler olup olmadığını ben de merak etmekteyim.

Şöyle de düşünmek gerekiyor: Sizin bir limited şirketiniz olsa, anonim şirkete dönüşmeyi düşünür müsünüz? Bu süreç karşısında tür değişikliği işleminden vazgeçmeniz muhtemeldir. Vergi incelemesi yapılana kadar indirilecek KDV'den devralan şirket yararlanamayacaktır ve sürekli KDV ödeyecek veya KDV iadesi alamamasından kaynaklı bin türlü sorunlarla mücadele edecektir.

Olayın başka bir boyutuna daha geçelim, finansal yönetimi bilen üstadlarım paranın zaman değerinin olduğunu iyi bilirler, bugün cepte olan bin lira ile bir yıl sonraki cebe girecek olan bin liranın eşdeğer olmayacağı açıktır. Yüksek enflasyon dönemlerinde, özellikle TÜİK'in açıkladığı oranlar göz önüne alındığında bugünkü bin lira bir yıl sonra yıllık %45 hesabıyla 689 TL'ye düşecektir. KDV indirimini hemen kullanamayıp bir yıl sonra kullandığı düşünüldüğünde firmaların ekonomik varlıklarını zamanında kullanamamaktan dolayı sıkıntıya düşebileceği ortadadır.

Bu yasal düzenleme ve finansal gerçekler hem kurumların yapılarının güçlendirilmesi ilkesine hem de Anayasamızın hukuk ve belirlilik ilkelerine uyumsuz olması sebebiyle, anılan düzenlemelerden nevi değişikliklerinin süratle çıkarılması

gerekmektedir. Bu düzenleme devam ederse inceleme raporunun belirlilik ilkesine göre bir an önce tamamlanması yönünde süre açısından daha kısa bir sürede incelemenin tamamlanması yönünde bir yasal düzenleme yapılması gerekmektedir. Bu yasal düzenlemenin uygulamasına devam edilmesi halinde, devralan şirketlerin haksız olarak KDV ödemeleri ve KDV iadelerinin alınamaması kaynaklı olarak, gerek Anayasa mahkemesi nezdinde gerekse vergi mahkemeleri ve Danıştay nezdinde çok sayıda dava açılacağını düşünüyorum. Bu yanlış uygulamadan bir an önce dönülmesi veya bu uygulamaya gerekli kolaylığın bir an önce sağlanması şirketlerin sürdürülebilirliği açısından çok fayda sağlayacaktır.