

TİCARET SİCİLİ KAYITLARI RESEN SİLİNER MÜKELLEFLERLE İLGİLİ YAPILACAK TARHİYATLARDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

SOME SPECIAL CASES OF ARBITRARY ASSESSMENT
OF TAXPAYERS THAT ARE AUTOMATICALLY REMOVED
FROM THE COMMERCIAL REGISTRY



Memduh DURSUN*

ÖZ

Tüzel kişiler (hükmi şahıslar), gerçek kişiler dışında kalan, hukuk düzenince kendilerine haklara sahip olma ve borç edinme olanağı sağlanmış varlıklardır. Hukuk alanında kişilik kazanabilmeleri ticaret siciline tescil ile mümkünken kişiliklerini kaybetmeleri de yine ticaret sicil kayıtlarının silinmesiyle mümkün olmaktadır. Vergi mükellefi de olan tüzel kişilerin ticaret sicil kayıtlarının silinmesiyle birlikte tarhiyatın muhatabının belirlenmesindeki özellikli durumlar çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Tüzel Kişi, Tüzel Kişiliğin Son Bulması, Tüzel Kişi Mükellef, Tarhiyatın Muhatabı, Tasfiye Durumunda Tarhiyatın Muhatabı.

ABSTRACT

Legal persons are entities, that fall outside of the domain of real persons, who have legal rights and ability to go into debt. While their birth is possible with the first commercial registry, their liquidation, too, is only possible with the deletion of registry in the legal world. This study's subject is the special cases in the determination of the respondent of assessment after the deletion of commercial registry of that entity.

Keywords: Legal person, the end of legal person, legal person taxpayer, the respondent of assessment, respondent of assessment in case of liquidation

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 19.02.2018 / M.K.T.: 16.03.2018

1- GİRİŞ

6335 sayılı Kanunun 38. maddesiyle 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa (TTK) eklenen geçici 7. madde 30.06.2012 tarih ve 28339 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. TTK’nın Geçici 7. maddesi ile Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren iki yıl içinde maddede sayılan halleri tespit edilen ya da bildirilen **anonim** ve **limited** şirketler ile **kooperatiflerin** tasfiyeleri ve ticaret sicilinden kayıtlarının silinmesinin ilgili kanunlardaki tasfiye usulüne uyulmaksızın bu madde uyarınca yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu madde, sadece anonim ve limited şirketler ile kooperatiflerin basitleştirilmiş tasfiye usulünden yararlanmasını sağlamaktadır. Bununla birlikte makalemizin devamında ayrıntılarına yer verileceği gibi bazı durumlarda da ilgili kurumların kayıtlarının ticaret sicilinden resen silinerek tasfiyenin neticelendirileceği düzenlenmiştir.

670 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Alınması Gereken Tedbirler Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 5. maddesinin üçüncü fıkrası ile de, Kapatılan kurum, kuruluş, özel radyo ve televizyonlar, gazete, dergi, yayınevi ve dağıtım kanallarının bağlı oldukları şirketlerin faaliyetleri sonlandırılarak ticari sicil kayıtları resen terkin edileceği hükmüne yer verilmiştir. Her iki durumda da ticaret sicil kayıtları silinen kurumların tüzel kişilikleri ortadan kalkacağından bu kurumlarla ilgili vergi incelemeleri sonucunda yazılmış ya da yazılacak vergi inceleme raporlarındaki tarhiyatın muhatabının belirlenmesindeki hataların önüne geçilmesi için yapılan tespit ve değerlendirmeler çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.

2- TTK’YA GÖRE RESEN TASFİYE EDİLME DURUMU

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa eklenen geçici 7. maddede:

- a) 24.6.1995 tarihli ve 559 sayılı Türk Ticaret Kanununun Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname gereğince, sermayelerini anılan Kanun Hükmünde Kararname ile öngörülen tutarlara çıkarmamış anonim şirketler ile limited şirketlerin,
- b) Bu Kanunun yürürlük tarihinden önce veya yürürlük tarihinden itibaren iki yıl içinde münfesih olan anonim ve limited şirketlerin,
- c) Kooperatifler Kanunu hükümlerine göre herhangi bir nedenle dağılmış olan kooperatiflerin,
- d) Sebebi ne olursa olsun aralıksız son beş yıla ait olağan genel kurul toplantıları yapılamayan anonim şirketler ile kooperatiflerin,
- e) Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce tasfiye işlemlerine başlanılmış ancak genel kurulun toplanamaması nedeniyle ara bilançoları veya son ve kati bilançosu genel kurula tevdi edilemediği için ticaret sicilinden terkin işlemi yapılamayan şirket ve kooperatiflerin,

Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren iki yıl içinde tasfiyeleri ve ticaret sicilinden kayıtlarının silinmesi, ilgili kanunlardaki tasfiye usulüne uyulmaksızın yapılacağı hüküm yer almaktadır.

Uygulamaya, kapsam dâhilindeki şirket ve kooperatifleri temsil ve ilzama yetkili kişiye ihtar yolunarak başlanır. 559 sayılı Kanun Hükmünde Kararname gereğince sermaye artırımında bulunmayarak münfesih olan şirketlere yapılacak ihtarda; ortaklarından, yönetici veya denetçilerden ya da müdürlerinden tebliğ tarihinden itibaren iki ay içinde tasfiye memurunun bildirilmesi, aksi takdirde, bu madde hükümlerine göre ticaret sicili kayıtlarından unvanın silineceği, şirkete ait malvarlığının unvana ilişkin kaydın silindiği tarihten itibaren on yıl sonra Hazineye intikal edeceği ve bunun kesin olduğu açıkça yazılır.

Bu durumun dışında kalan kapsam dâhilindeki diğer münfesi şirketler ile kooperatiflerden ayrıca, faaliyetlerine devam etme isteğinde bulunmaları hâlinde münfesi olma nedenini ortadan kaldıran işlemlerin yapılarak ispat edici belgelerin bildirilmesi istenir. Yapılan ihtar ve ilana rağmen, süresi içinde cevap vermeyen veya tasfiye memurunu bildirmeyen yahut durumunu kanuna uygun hâle getirmeyen veya faaliyette bulunduğunu adres ve kanıtlarıyla birlikte bildirmeyen şirket ve kooperatiflerin unvanı ticaret sicilinden resen silinir. Resen unvanı silinen şirket ve kooperatifler Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile ilgili odanın internet sitesinde ilan edilir böylece tasfiyeleri de gerçekleşmiş olur.

3- VERGİSEL YÖNDEN MÜKELLEFIYET KAYDININ RESEN SİLİNME DURUMU

Yukarıda da yer verildiği üzere tasfiye olup ticaret sicil kaydı silinen şirket ve kooperatiflerin tüzel kişiliği de ortadan kalkacaktır. Bu durum vergisel işlemlerini yürütülemeyeceği anlamına gelmemektedir. Ayrıca sıklıkla karşılaşılan gayri faal olma durumlarıyla ilgili 213 sayılı Vergi Usul Kanununda da TTK'ya paralel düzenlemeler mevcuttur. Vergi Usul Kanununun 160. maddesinde:

"153 üncü maddede yazılı mükelleflerden¹ işi bırakanlar, keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

İşi bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin işi bıraktığının tespit edilmesi veya yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda bilinen adreslerinde bulunamaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi veya başkaca bir ticarî, ziraî ve meslekî faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi halinde, mükellef (*matrahlı veya matrahsız beyanname verenler dahil*) işi bırakmış addolunur ve mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilir. Bu durum, ilgili kamu kurum ve kuruluşu ile kamu kurumu niteliğindeki meslek üst kuruluşuna da bildirilir.

Mükellefiyet kaydının terkin edilmesi, mükellefin işi bırakmasından önceki döneme ilişkin yükümlülüklerini ortadan kaldırmayacağı gibi bu tarihten sonra faaliyette bulunduğunun tespiti halinde bu dönemlere ilişkin vergilendirmeye ve sahte belge düzenleme fiilini işleyenler hakkında kovuşturma yapılmasına ve ceza uygulanmasına da engel teşkil etmez..."

hükümlerine yer verilmiştir. Maddenin uygulamasına yönelik ayrıntılar 2016/2 seri No.lu Uygulama İç Genelgesi ile yapılmıştır. Ticaret sicilinden resen kayıtları silinen şirket ve kooperatiflerle ilgili vergisel işlemlerin yürütülmesine ilişkin vergi dairesince yapılacak iş ve işlemlerle ilgili açıklamalara ise 2014/1 seri No.lu Uygulama İç Genelgesinde yer verilmiştir. Buna göre:

- 1- Anonim ve limited şirketler ile kooperatiflerin ticaret sicil müdürlükleri tarafından 6102 sayılı Kanunun geçici 7. maddesi uyarınca ilgili kanunlardaki tasfiye usulüne uyulmaksızın yapılan tasfiyeleri neticesinde ticaret sicilinden kayıtlarının silinmesi halinde söz konusu şirketlerin ve kooperatiflerin tüzel kişiliği ortadan kalkacağından, bu kurumların vergi mükellefiyetleri de sona erecektir.
- 2- Ticaret sicilinden kayıtları resen silindikleri tescil ve ilan olunan şirketler hakkında vergi daireleri tarafından sistem kayıtlarından yapılan sorgulama sonucunda bu şirketlerin aynı zamanda Vergi Usul Kanununun 160. maddesi gereğince mükellefiyet kaydının resen terkin edildiği-

¹ Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbabı, kurumlar vergisi mükellefleri ve kolektif ve adi şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları.

nin anlaşılması halinde; terkin tarihi olarak vergi dairesi tarafından mükellefiyetin resen terkin edildiği tarih esas alınacağından, terk tarihinde herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır. Bu mükelleflerin faaliyetinin olmadığı yönünde daha önce resen terkin işlemleri için yoklama yapıldığından ayrıca yoklama yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Bununla birlikte, ticaret sicilinden kaydının silindiği tarih olan Kayıt Silme İşleminin Tescil Tarihinin sisteme girişinin yapılması, konu ile ilgili belgelerin mükellefin tarh dosyasına konulması gerekmektedir.

- 3- Ticaret sicilinden resen silindikleri tescil ve ilan olunan şirketlerin vergi dairesi sicil kayıtlarında faal olduklarının anlaşılması halinde; mükellefin tüm iş yeri adreslerinde yapılacak yoklama ile faaliyetine devam edip etmediği tespit edilecektir.

Yapılan yoklama sonucunda mükellefin faaliyetinin bulunmadığının tespit edilmesi halinde bir örneği ekte yer alan “Kayıtları Silinen Mükelleflere İlişkin Bilgi Formu” düzenlenecek ve sistemde bilgi girişi yapılarak, “10- 6102 sayılı Kanunun Geçici 7. Maddesine Göre Terk” türü ile Kayıt Silme İşleminin Tescil Tarihi itibarıyla mükellefiyet kaydı terkin edilecektir. Ancak kayıt silme işleminin tescil tarihinden önce mükellef hakkında 2004/13 Seri No.lu Uygulama İç Genelgesi² kapsamında resen terkinine yönelik yoklama yapılmışsa ilk yoklama tarihi itibarıyla mükellefiyet kaydı terkin edilecektir.

Yapılan yoklama sonucunda mükellefin faaliyetine devam ettiğinin tespit edilmesi halinde bir örneği ekte yer alan “Kayıtları Silinen Mükelleflere İlişkin Bilgi Formu” düzenlenecek ve sistemde bilgi girişi yapılarak, “10- 6102 sayılı Kanunun Geçici 7. Maddesine Göre Terk” türü ile Kayıt Silme İşleminin Tescil Tarihi itibarıyla mükellefiyet kaydı terkin edilerek;

- Aktife kayıtlı gayrimenkul ve araçlara ilişkin olanlar dahil olmak üzere faaliyetin devamına karine teşkil eden tasarrufların, adi ortaklığın tesisini gerektirecek şekilde birden fazla ortak tarafından gerçekleştirildiğinin tespiti halinde, söz konusu ortaklar için adi ortaklık şeklinde mükellefiyet kaydı açılması,
 - Söz konusu faaliyetlerin ortaklardan yalnızca biri tarafından yürütüldüğünün tespiti halinde ise diğer ortaklar açısından mükellefiyet tesisini gerektiren bir durum bulunmadığından, faaliyet-te bulunan kişi adına mükellefiyet kaydı açılması,
 - Adına mükellefiyet tesis edilen kişi/kişilere durumun bir yazı ile bildirilmesi gerekmektedir.
- 4- Anonim ve limited şirketler ile kooperatiflerin tasfiyeye girmeden ticaret sicil kayıtlarının resen silinmesi halinde; bu mükelleflerin ticaret sicil kayıtlarının resen silindiği tarihten önceki döneme ilişkin verilecek kurumlar vergisi beyannamesinin kaydın resen silindiğinin tescil edildiği ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar şirket veya kooperatiflerin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

4- 670 SAYILI KHK KAPSAMINDA TİCARET SİCİL KAYITLARI RESEN SİLİNERLER

Olağanüstü hal kapsamında bazı tedbirlerin alınması maksadıyla 17.08.2016 tarihli ve 29804 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 15/8/2016 tarihli ve 670 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Alınması Gereken Tedbirler Hakkında Kanun Hükmünde Kararname çıkartılmıştır. İlgili Kararnamenin 5. maddesinin üçüncü fıkrasında:

“Kapatılan kurum, kuruluş, özel radyo ve televizyonlar, gazete, dergi, yayınevi ve dağıtım kanallarının bağlı oldukları şirketlerin faaliyetleri sonlandırılarak ticari sicil kayıtları resen terkin edilir. Bunların

² 2016/2 No.lu Uygulama İç Genelgesi ile yürürlükten kaldırılmış olup resen terkin işlemlerini düzenleyen eski genelge.

devralınan varlıkları dışındaki varlıkları da Hazineye bedelsiz devredilmiş sayılır. Bu durumda şirketlere daha önce atanmış kayımlar tasfiye memuru olarak görevlendirilebilir veya bu şirketlere tasfiye memuru atanabilir. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ve birinci fıkrada yer alan hususları bu şekilde devralınan varlıklar için de uygulamaya Maliye Bakanlığı yetkilidir."

hükmü yer almaktadır. Söz konusu KHK kapsamında kapatılan kurum, kuruluş ve şirketlerle ilgili olarak vergi dairelerince yapılacak iş ve işlemlere ilişkin 2016/3 seri No.lu Uygulama İç Genelgesi çıkarılmıştır. Genelgede, KHK'lar kapsamında kapatılan kurum, kuruluş, özel radyo ve televizyonlar, gazete, dergi, yayınevi ve dağıtım kanallarının bağlı oldukları şirketlerden faaliyetleri sonlandırılarak ticaret sicil kayıtları resen terkin edilenlerin, tüzel kişiliği ortadan kalkacağından, vergi mükellefiyetlerinin de ticaret sicil kayıtlarından resen terkin edildiği tarih itibarıyla terkin edilmesi gerektiği ve ayrıca ticaret sicilinden terkin edildiği tarihten önceki dönemlere ilişkin yapılacak her türlü vergi tarhiyatının ve kesilecek cezaların ilgili dönemlerdeki kanuni temsilci/temsilciler adına yapılması gerektiği yönünde düzenleme yapılmıştır.

5- DEĞERLENDİRME

Anonim ve limited şirketler ile kooperatiflerin kendi kanunlarındaki usuller doğrultusunda tasfiyeye girmeleri ve sonuçlandırmaları sonrasında da durumu vergi idaresine bildirerek Vergi Usul Kanunu çerçevesinde mükellefiyet kayıtlarının silinmesi olağan yoldur. Ancak çalışmamızın önceki bölümlerinde yer verildiği üzere ilgili kurumların tüzel kişiliklerine ve vergi mükellefiyetlerine -olağan akışın dışında- resen son verilme durumlarıyla karşı karşıya kalınmaktadır.

Esas itibarıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 16. maddesi gereğince kurumlar vergisinde tarhiyatın muhatabı tüzel kişi olarak belirlenmiştir. Aynı Kanun'un 17. maddesinin dokuzuncu fıkrasında ise **tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak salınacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezaların, müteselsilen sorumlu olmak üzere tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılacağı** düzenlenmiştir.

TTK'ya eklenen geçici 7. madde kapsamında tasfiyesi sonuçlanan ve ticaret sicilinden kayıtlarının silinerek tüzel kişilikleri ortadan kalkan anonim ve limited şirketler ile kooperatifler için de ilgili maddenin uygulanacağı tabiidir. Yapılan vergi incelemeleri sonucu düzenlenen raporlarda önerilen tarhiyatlarda veya sair surette yapılacak tarhiyatlarda bu hususa azami dikkat edilmesi önem arz etmektedir. Aksi durumda yapılacak tarhiyatların dava konusu edilmesi durumunda esasa girmeden usul yönünden düşürüleceği ve Hazine zararına yol açılacağı muhakkaktır.

Yine 670 sayılı KHK'nın 5. maddesinin üçüncü fıkrasında kapsamında faaliyetleri sonlandırılarak ticari sicil kayıtları resen terkin edilen kurumlarla ilgili yapılacak her türlü vergi tarhiyatının ve kesilecek cezaların ilgili dönemlerdeki kanuni temsilci/temsilciler adına yapılması gerektiği 08.09.2016 tarihli 2016/3 seri No.lu Uygulama İç Genelgesi ile düzenlenmiştir. Yürütme organının bir düzenleyici işlemi niteliğinde olan kanun hükmünde kararname de normlar hiyerarşisinde kanunlar ile aynı düzeyde yer alır. İlgili KHK'larda ise tüzel kişiliğin sonlandırılmasının bir tasfiye süreci olduğu ve bu işlemin tasfiye sayılacağı yönünde herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla KVK, KDV, ÖTV gibi kanunlarda tarhiyatın muhatabı ayrı ayrı düzenlendiğinden bu kanunlara aykırı bir uygulamada yukarıda ifade ettiğimiz gibi yanlış bir uygulama olacaktır.

Bir verginin tahsil edilebilir safhaya gelmesi için, evvela vergi alacağının doğması, sonra da tarh, tebliğ ve tahakkuk safhasından geçmesi gerekir. Bu safhalarda mükellef ve vergi idaresi tarafından Hazine lehi veya aleyhinde hatalar yapılabileceği gibi, verginin mükellefi, vergilendirme dönemi ve bunlara benzer yönlerden tespit hataları da yapılabilir. İster mükellef isterse Hazine aleyhine yapılmış olsun, vergi alacağının teşekkülünü etkileyen hatalar düzeltme hükümleri çerçevesinde ıslah edilir.

Vergi Usul Kanununda, düzeltmeye konu edilebilecek vergi hataları, hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere iki ana grupta toplanmış ve Kanunun 116 ve müteakip maddeleri ile düzenlenmiştir. Hesap hataları: matrah hataları, vergini miktarında hata ve verginin mükerrer olmasında oluşurken, vergilendirme hataları: mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme ve muafiyet döneminde hata şeklinde sıralanmıştır. Tarhiyatın muhatabında hata ise Vergi Usul Kanunda sayılan hatalar arasında yer almamaktadır. Dolayısıyla mükellefin şahsında hata ile karıştırılmamalıdır.

Mükellefin şahsında hata, bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır. Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi uygulamada pek görülmez. Buna rağmen bu kabil bir hata yapılmış ise durum düzeltme hükümlerine göre ıslah edilir. Tarhiyata muhatap olacak kimsenin tayinindeki yanlışlığın mükellefin şahsındaki hata ile karıştırmamak gerekir.³ Verginin mükellefi kurum olmaya hala devam etmektedir. Sadece vergi güvenlik önlemi olarak yani kamu alacağının takip ve tahsilatını gerçekleştirebilmek adına getirilmiş bir uygulama olan KVK'nın 17/9. madde hükmü bu yönü ile vergi(nin) mükellefi(yeti)ni değiştirmemekte bir nevi verginin sorumlusunu tadat ve tayin etmektedir. Bundan dolayı yapılan incelemeler sonucunda yazılan vergi inceleme raporlarına istinaden ticaret sicilinden kayıtları resen silinerek tescil ve ilan olunan anonim ve limited şirketler ile kooperatifler adına yapılacak kurumlar vergisi tarhiyatlarının sonradan düzeltilmesi mümkün değildir. Zira hata mükellefin şahsı ile ilgili değildir.

Vergi incelemesi, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabileceğinden ve de evvelce inceleme yapılmış veya matrahın resen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani olmayacağından incelemenin tekrar yapılarak tarhiyatın muhatabındaki hatanın vergi inceleme raporuyla düzeltilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Ayrıca 2014/1 seri No.lu İç Genelgede ticaret sicil kayıtlarının resen silindiği tarihten önceki döneme ilişkin verilecek kurumlar vergisi beyannamesinin kaydın resen silindiğinin tescil edildiği ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar şirket veya kooperatiflerin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Ancak, TTK Geçici 7 madde ile yapılan düzenleme resen de olsa tasfiye hükmünde olduğundan ve de tasfiyenin sona erdiği dönem için ilgili takvim yılı başından tasfiyenin bitiş tarihine kadar olan dönem bağımsız bir tasfiye dönemi sayılacağından KVK'nın 17. maddesinin ikinci fıkrası gereğince tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin (tasfiye beyannamesi) tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerektiği açıkça düzenlenmiştir. Verginin tahakkuku, tahsili ve de gecikme faizi hesabı gibi safhaların birbirine sıkı sıkıya bağlı olduğu unutulmamalıdır. Ve yazılacak raporlarda bir aylık sürenin göz önünde bulundurulması önem arz etmektedir.

³ Yılmaz Özbalci, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2010, s. 393.

Kurumlar vergisi uygulamasında durum bu olmakla birlikte Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 44. maddesinde tarhiyatının muhatabının mükellef gerçek veya tüzel kişiler olduğu açıkça zikredilmektedir. Özel Tüketim Vergisi açısından da düzenleme bu yöndedir. Dolayısıyla KDV ve ÖTV tarhiyatları tasfiye neticesinde tüzel kişiliği ortadan kalkan anonim ve limited şirketler ile kooperatifler adına yapılacaktır. Aksi bir uygulama vergi kanunlarının açıkça atıf yapmadığı hallerde diğer kanunların kıyas yoluyla uygulanması anlamına gelecektir. 143 seri No.lu VUK Genel Tebliğinde de *"Diğer yandan, kanun hükümlerinin kanuna hakim olan hukuki düşüncenin sınırlarını aşacak şekilde genişletilecek yorumlanmaması ve kıyas yolu ile başka hadislere teşmil edilmemesi gerekir. Kanunda diğer bir hükme atıf yapıldığı durumda bile kanunun öngördüğü sınırlar içinde kalınmalıdır. Ayrıca, kanun hükümlerinin açık olmaması veya kanunda birbiriyle çelişen hükümlerin bulunması halinde, objektif hüsnüniyet kuralı göz önünde tutularak yorum yapılması esastır. Kanunda hüküm bulunmayan hallerde ise, hüküm koyacak kanun boşluklarının doldurulması kuralı vergi hukukunda kullanılamaz."* ifadesiyle vergi hukukunda kıyasın uygulanamayacağı dile getirilmiştir. Dolayısıyla Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi Kanunları'nda Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki düzenlemelere paralel bir düzenlemenin yapılması gerektiği anlaşılmaktadır.

6- SONUÇ

Çalışmamızda 6102 sayılı Kanunun geçici 7. maddesi uyarınca anonim ve limited şirketler ile kooperatiflerin ve ayrıca 670 sayılı KHK'nın 5. maddesinin üçüncü fıkrasında uyarınca da birtakım şirketlerin ticaret sicil kayıtlarının silinerek tüzel kişiliklerine son verildiği tespit ve değerlendirmelerine yer verilmiştir. Yaptığımız değerlendirmelere göre:

6102 sayılı Kanunun geçici 7. maddesi kapsamında tasfiyesi sonuçlanan ve ticaret sicilinden kayıtlarının silinerek tüzel kişilikleri ortadan kalkan anonim ve limited şirketler ile kooperatifler için bu durum tasfiye niteliğinde olduğundan kurumlar vergisi tarhiyatlarında KVK'nın 17. maddesinin dokuzuncu fıkrası doğrultusunda mükelleflerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak salınacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezaların, müteselsilen sorumlu olmak üzere tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılması gerekmektedir. Ancak, Kanunda her ne kadar salınacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezalar demiş olsa da KDVK, ÖTVK gibi özel Kanunlarda bu yönde bir düzenleme olmadığından kendi kanunlarındaki düzenleme doğrultusunda tarhiyatın muhatabı tüzel kişiler olmaya devam edecektir. Bu farklılığın kanuni düzenlemeyle giderilmesinde fayda görünmektedir.

Ayrıca, 2014/1 seri No.lu İç Genelgenin aksine KVK'nın 17. maddesinin ikinci fıkrası gereğince tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin (tasfiye beyannamesi) tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerektiği açıkça düzenlendiğinden düzenleyici işlem doğrultusunda yapılacak işlemler kanuna aykırı olacağından yeni bir düzenlemenin yapılması gerektiği anlaşılmaktadır.

670 sayılı KHK'nın 5. maddesinin üçüncü fıkrasında kapsamında faaliyetleri sonlandırılarak ticari sicil kayıtları resen terkin edilmesi tasfiye hükmünde olmadığından bu kurumlarla ilgili yapılacak tarhiyatlarda kurumlar vergisi açısından KVK'nın 17. maddesinin dokuzuncu fıkrasının uygulanması mümkün olmadığı gibi diğer vergi türleri için de kendi kanunlarındaki düzenlemelere göre işlem yapmak gerekecektir. Ancak 2016/3 seri No.lu Uygulama İç Genelgesi ile bu kurumlarla ilgili her türlü

vergi tarhiyatının ve kesilecek cezaların ilgili dönemlerdeki kanuni temsilci/temsilciler adına yapılması gerektiği düzenlenmiştir. Bu düzenleyici işlem doğrultusunda yapılacak tarhiyatlar kanuna aykırı olacağından yeni bir düzenlemenin yapılması gerektiği anlaşılmaktadır.

Yapılan incelemeler sonucunda yazılan vergi inceleme raporlarında tarhiyatın muhatabının yanlış önerilmesi durumunda yapılan hata Vergi Usul Kanunu'nda sayılan hatalar arasında yer almadığından durumun düzeltme hükümlerine göre ıslahı mümkün değildir. Vergi incelemesi, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabileceğinden ve de evvelce inceleme yapılmış veya matrahın resen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani olmayacağından incelemenin tekrar yapılarak tarhiyatın muhatabındaki hatanın vergi inceleme raporuyla düzeltilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu.
- 670 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Alınması Gereken Tedbirler Hakkında Kanun Hükmünde Kararname.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.
- 143 seri No.lu VUK Genel Tebliği.
- 2016/2 seri No.lu Uygulama İç Genelgesi (VUK).
- 2016/3 seri No.lu Uygulama İç Genelgesi.
- 2014/1 seri No.lu Uygulama İç Genelgesi.
- 2004/13 seri No.lu Uygulama İç Genelgesi.
- ÖZBALCI, Y. Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2010.