

TASFİYE EDİLEN ve TÜZEL KİŞİLİĞİ SONLANDIRILAN KURUMLARDA MÜKELLEFİYET TERKİNİ ve MÜKELLEFİYET TERKİNİNDEN SONRA YAPILACAK İNCELEMELERDE KURUM ADINA TARHİYAT YAPILIP YAPILAMAYACAĞI

K. Tekin COŞKUN (*)

1 - GİRİŞ

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun ikinci kitabı mükellefin ödevleri ile ilgilidir. Mükellef, kanunda belirtilen ödevleri, belirtilen zamanlarda yerine getirmek zorundadır. Bu ödevlerden bir tanesi de işi bırakmanın bildirilmesidir. Tasfiyesi sona ermiş, tüzel kişiliği ve mükellefiyeti sonlandırılmış kurumlar ile ilgili yapılan incelemelerde mükellef kurum adına tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar bazı ihtilaflara yol açmaktadır. Yazımızda, konuya ilgisi bakımından mükellefiyetin sonlandırılması sürecine kısa olarak değinilecek, daha sonra tüzel kişiliği sone eren kurumlarla ilgili yapılacak vergi incelemelerinde, kurum adına tarh edilen vergiler ve kesilen cezalarla ilgili ortaya çıkan ihtilaflar yargı kararlarıyla irdelenecektir. Yazımızın amacı konu ile ilgili yapılacak vergi incelemelerinde genel bir bilgi sunmak ve daha sonra yapılacak kapsamlı çalışmalara ışık tutmaktır.

2- KONU İLE İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER

VUK'nun işi bırakmanın bildirilmesi başlıklı 160. maddesi şöyledir: "153. maddede yazılı mükelleflerden işi bırakanlar, keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. İş 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 dâhil) 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,

(*) Vergi Denetmeni

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. Bu madde kapsamında mükellefiyet kayıtları terkin edilenlerin kimlik bilgileri ile bunların bastırmış veya tasdik ettirmiş oldukları belgeler ve kullanmış oldukları ödeme kaydedici cihazlara ilişkin bilgiler Maliye Bakanlığınca belirlenecek araçlarla duyurulur. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Bildirimlerde süreler VUK’nun 168. maddesinde açıklanmıştır. Buna göre işi bırakma ve değişiklik bildirimleri, bildirilecek olayın vukuu tarihinden itibaren bir ay içerisinde mükellef tarafından vergi dairesine yapılır.

246 sıra no’lu VUK Genel Tebliğinde işini terk eden mükelleflerin belge ibraz ödevi ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre Bakanlığa yansıyan olaylardan, işlerini terk ettiğini vergi dairesine bildiren mükelleflerce kullanılmamış olarak ellerinde kalan belgeler ile ilgili işlemler hakkında tereddüde düşüldüğü anlaşılmış olup, bu belgelerle ilgili olarak mükellefler ve vergi daireleri tarafından yapılması gereken işlemler aşağıda açıklanmıştır.

- İşi bırakan mükellefler, Vergi Usul Kanunu uyarınca notere tasdik ettirmiş veya “Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik” hükümlerine göre anlaşmalı matbaalara bastırmış oldukları belgelerden, kullanılmamış olanlar ile en son kullandıkları ciltleri, işi bırakma bildiriminde bulunacakları süre içinde bağlı oldukları vergi dairelerine ibraz ederek kullanılmamış belgelerin iptal edilmesini sağlayacaklardır.

- Belgelerin vergi dairesine ibrazı üzerine, son kullanılan ciltlere ilişkin olarak, belgenin nev’i, seri ve sıra numarası, en son belgenin düzenlendiği tarih ile kullanılmamış bulunan ciltlerin ilk ve son seri ve sıra numaraları bir tutanakla tespit edilecek ve düzenlenen tutanak vergi dairesi yetkilileri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanacaktır.

- Bu suretle tespit edilen seri ve sıra numaraları, anlaşmalı matbaa işletmecileri ile noterler tarafından gönderilen bilgi formlarında yer alan seri ve sıra numaraları ile karşılaştırılarak kullanılmayan belgelerden ibraz edilmeyenlerin bulunup bulunmadığı tespit edilecektir.

- Mükelleflerce vergi dairelerine ibraz edilen kullanılmamış belgeler, yatay yada dikey kesilmek suretiyle kullanılmayacak şekilde iptal edilecektir. İptale ilişkin olarak düzenlenen tutanağın bir nüshası muhafaza edilmek üzere mükellefe verilecek, diğer nüshası ise mükellefin tarh dosyasında saklanacaktır.

Yukarıda belirtilen düzenlemeler mükellefiyet terkininde belge iptalinin önemine de işaret etmektedir. Mükellefiyet terkininde, kullanılmayan belgelerden bazılarının ibraz edilmemesi veya edilememesinin çok yönlü bir etkisi olacaktır. Bu durumda vergi dairesi mükellefiyet terkinini yapacak mıdır? Mükellefiyetin terkininden sonraki tarihlerde ibraz edilmeyen belgelerin düzenlendiğinin tespiti halinde vergi incelemesi boyutunda neler yapılması gerekecektir?

3- BELGE İPTAL İŞLEMLERİ VE MÜKELLEFİYET TERKİNİNDEN SONRA DÜZENLENEN BELGELER

3.1- Belge ibraz ve iptal işlemleri

Belge iptaline ilişkin vergi dairelerince yapılacak işlemler Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 133. maddesinde açıklanmıştır. Buna göre sicil-yoklama servisinden işi terk ile ilgili bildirim ve yoklama fişinin alınması üzerine

- Belge ve levhaların ibraz edilip edilmediği kontrol edilir. İbraz edilmemişse bir yazı ile mükelleften, kullanılan belgelerin en son ciltlerini ve kullanılmamış olarak ellerinde kalan belgelerin ciltlerini, vergi levhası ve ödeme kaydedici cihazlara ait levhasını 15 gün içinde getirmesi istenir.

- Bu belgelerin anlaşmalı matbaalar veya noterler tarafından gönderilen bilgi formları ile karşılaştırması yapılır. Karşılaştırma ve araştırma sonucunda ibraz edilmeyen belgelerin tespiti halinde iki örnek kayıtları silinen mükelleflere ilişkin bilgi formu düzenlenerek, düzenleyen memur, servis şefi ve müdür yardımcısı tarafından imzalanır. Vergi dairesi müdürünce onaylanan formun bir örneği, izleyen ayın sonuna kadar Vergi İstihbarat Şubesine gönderilir, diğer örneği tarh dosyasında saklanır.

- Eksik bulunmayan belgeler hakkında kullanılan en son belgenin türü, son düzenleme tarihi, seri ve sıra numarası ile iptal edilecek belgelerin ilk ve son seri ve sıra numaralarının yer aldığı bir tutanak düzenlenir. Yukarıdaki bentlerde belirtilen tutanaklar iki örnek olarak düzenlenir. Mükellef, ilgili memur, servis şefi ve müdür yardımcısı tarafından imzalanır. Tutanağın bir nüshası mükellefe verilir, diğer nüshası mükelleften geri alınan ödeme kaydedici cihaz levhası ve vergi levhası ile birlikte mükellefin tarh dosyasına konur.

- Sicil-yoklama servisine bir servis notu ile mükellefin kaydının silinmesine engel bir durumun bulunmadığı bildirilir.

- Mükelleflerce vergi dairelerine ibraz edilen kullanılmamış belgeler (kısmen kullanılan cildin kullanılmamış kısmı dâhil) yatay ve dikey kesilmek suretiyle kullanılmayacak şekilde iptal edilir. Kısmen kullanılan cildin kullanılmış olan dip koçanları mükellefe iade edilir. İptal edilen belgelerin noksansız olarak yukarıda belirtilen tutanağa yazılmasına özellikle dikkat edilir.

3.2- Mükellefiyet Terkininden Sonra

Düzenlenen Belgeler

Mükellefiyet terkininde, belge ibraz ve iptalleri ile ilgili olarak, işlem yönergesinin mezkûr maddesinde gerekli açıklamalar yapılmıştır. Tasfiyenin sona ermesi, tüzel kişiliğin ve mükellefiyetin sonlandırılmasından sonra, iptal için ibraz edilmeyen belgelere düzenlenmiş olarak rastlanması halinde VUK'nun 160. maddesindeki amir hükmü doğrultusunda hareket etmek gerekir. *"Mükellefiyet kaydının terkin edilmesi, mükellefin işi bırakmasından önceki döneme ilişkin yükümlülüklerini ortadan kaldırmayacağı gibi bu tarihten sonra faaliyette bulunduğu tespitinde bu dönemlere ilişkin vergilendirmeye ve sahte belge düzenleme fiilini işleyenler hakkında kovuşturma yapılmasına ve ceza uygulanmasına da engel teşkil etmez."* Buna göre ya mükellefiyetin terkin edilmesine rağmen mükellef faaliyetlerine devam etmiştir yahut da belgeler gerçek bir mal teslimine dayanmayan sahte olarak düzenlenmiş faturalardır. Böyle bir durumda mükellefin faaliyetine devam ettiğine ilişkin bir delil ortaya koymak mümkün olmayabilir yahut da kullanılmayan belge ibraz ve iptal işlemleri tam olarak gerçekleştirilip yine de ilgili kurum adına daha sonraki tarihlerde düzenlenen faturalara rastlanabilir. Bu durumda ilgili kurum adına düzenlenen belgelerin sahte belge olarak kabul edilmesi gerekir.

Belge iptal işlemleri eksiksiz yapılmış olsa bile ilgili kurum veya mükellefin faturaları taklit edilebilir veya antetleri gerçek dışı bir şekilde kullanılabilir. Bu belgelerin sahte olarak kabul edilmesi aynı zamanda bir kaçakçılık suçunun olduğu anlamına da gelir. Ancak bu sefer de suçun faili konusunda ihtilaf ve tereddütler ortaya çıkacaktır. Çünkü kullanılmayan belgelerin iptalinde eksik ibrazın söz konusu olduğu durumda

mükellef ibraz edemediği bir kısım boş belgeyi kaybetmiş olabileceği gibi herhangi bir şekilde zayı etmiş de olabilir. Yahut eksik ibraz söz konusu değil iken mükellef antetinin kullanıldığı faturaların düzenlenmiş olarak piyasada dolaştığı durumlar da söz konusu olabilir. Ve ortaya çıkan suçun faili belli olmayabilir. Bu durumlarda mükellef veya mükellef kurum temsilcisini suçun faili olarak sorumlu tutmak doğru değildir. Zira mükellef veya mükellef kurum temsilcisi için suçun maddi ve manevi unsurları oluşmamaktadır.

Konu ile ilgili yapılacak kapsamlı inceleme, dosyanın tetkiki, mükellefin ifade ve beyanları en doğru sonuca yönlendirecektir. Bununla beraber mükellefiyeti sona ermiş ve tüzel kişiliği sonlandırılmış bir kurumun geçmiş yıl hesaplarının incelenmesinde vergi ziyanına sebebiyet verildiğinin ortaya çıkması halinde verginin kimin adına tarh edileceği ve cezanın kimin adına kesileceği de yargıya intikal etmiş olaylardan anlaşılacağı üzere ihtilaflı bir konudur. VUK'nun 160. maddesindeki amir hükme karşılık yargı, tüzel kişiliği sona ermiş olan yani artık var olmayan bir kuruma vergi tarh edilebilmesine ve ceza kesilebilmesine karşı çıkmaktadır.

4- TÜZEL KİŞİLİĞİN SONA ERMESİNDEN SONRA TARH EDİLECEK VERGİLER VE KESİLECEK CEZALAR

4.1- Tüzel Kişilik ve Sona Ermesi

Türk Ticaret Kanununa göre ticaret şirketleri tüzel kişiliğe sahiptir. Ticaret şirketleri, kuruluş ana sözleşmelerinin ticaret siciline tescil ve ilan işlemi ile tüzel kişilik kazanırlar. Tasfiyenin sona ermesi üzerine, şirketin ticaret unvanının sicilden silinmesi için yapılan tescil ve ilan işlemi ile de tüzel kişilikleri sona erer. Tasfiye edilmiş, ticaret sicilden kaydı silinmiş şirket, hukuken yoktur.

4.2- Tüzel Kişiliği Sona Eren Kurum Hakkında Tarhiyat Yapılabilir mi?

Vergi kanunları mükellefiyetin terkininden sonra faaliyetlere devam edildiğinin tespiti halinde vergilendirmenin de devam edeceğini belirtmektedir. Ancak burada temel bir sorun vardır. Tüzel kişiliği son bulmuş, yani hukuken artık olmayan bir kurum adına geçmiş yıllar için olsa bile tarhiyat yapılabilir mi? Vergi kanunları bu konuda vergilendirmeye engel bir durum ortaya koymamış olmasına rağmen tüzel kişiliği sona ermiş kurum adına yapılan tarhiyatlar dava konusu haline getirilebilmekte ve genellikle davalar davacı lehine sonuçlanmaktadır.

Konu ile ilgili olarak Danıştay 4. Dairesinin 30.05.1995 tarih, E: 1994/1230, K: 1995/2430 sayılı kararından ve Danıştay 7. Dairesinin 14.06.2005 tarih, E: 2005/1018, K:2005/1227 sayılı kararından çıkan sonuç ortaktır. Tasfiye edilerek tüzel kişiliği sona ermiş şirket adına düzenlenen ödeme emri her hangi bir hukuki sonuç doğurmaz. Kararlar her ne kadar ödeme emri, yani amme alacağına ilişkin olsa da ödeme emri tarhiyat ve tahakkukun bir sonucu olduğuna göre konu tarhiyatı doğrudan ilgilendirmektedir.

Yargı, hukuken artık var olmayan bir kurum adına yapılan bu işlemleri iptal etmektedir. Ancak bu durum vergilendirmeye engel teşkil etmemelidir. Zira gerek VUK gerekse de 6183 sayılı kanun şirketin varlığından alınamayan kamu alacaklarından şirket temsilcisi ve ortaklarını sorumlu tutmaktadır. Bu durumda mükellefiyeti ve tüzel kişiliği sona ermiş kurum adına tarhiyat yapılması kanunidir. Ancak artık hukuken böyle bir şirket bulunmadığından kamu alacağını şirket tüzel kişiliğinden istemek gereksizdir. Tasfiye edilerek tüzel kişiliği sona ermiş şirketin vergi borçlarından doğan kamu alacağının şirket tüzel kişiliğinden değil şirketin nev'ine göre vergi borcunun

doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahibi olan ortakları veya kanuni temsilcilerin sorumlulukları çerçevesinde bu kişilerden aranması gerekir.

5- SONUÇ

Mükellefiyetin sonlandırılması sürecinde yapılacak işlemler, ihtilaflı ve muvazaalı durumlar ilgili yargı kararları ile yazımızda irdelenmiştir. Buna göre mükellefiyet terkininden sonra mükellef tarafından düzenlenen veya düzenlenmiş gibi görünen belgelere rastlanması halinde mükellefin faaliyetlerine kayıt dışı devam edip etmediği yönünde bir araştırma yapılacak kayıt dışı devam edildiği yönünde bir tespit yapılırsa mükellefiyetin terkinin sonraki dönemlerde vergilendirmeye engel teşkil etmeyecektir. Faaliyete devam edildiğine ilişkin bir tespit yapılmamışsa düzenlenen veya düzenlenmiş gibi görünün belgelerin sahte olup olmadığı durumu değerlendirilecektir.

Tüzel kişiliği ve mükellefiyeti sona ermiş bir kurum hakkında yapılacak tarhiyatlarda da (geçmiş dönemler dâhil), kamu alacağı şirket tüzel kişiliğinden değil kanuni temsilci ve ortaklardan talep edilecektir. Çünkü değinildiği gibi tüzel kişiliği sone ermiş kurum hukuken yok hükmündedir.