

# İFLASIN VERGİ HUKUKU AÇISINDAN SONUÇLARI

.....  
  
**Mehmet KORKUSUZ**  
Vergi Kontrol Memuru

## I- İFLAS HAKKINDA GENEL BİLGİ

**İ**cra İflas Kanunu'nun 43'üncü maddesine göre kural olarak tacirlerin iflasa tabi olduğu belirtilmiştir. Kimlerin tacir olduğu veya tacirler hakkındaki hükümlere tabi bulunduğu Ticaret Kanunu'nda gösterilmiş olup, bunlar genel olarak, hakiki şahıslar, hükmi şahıslar ve donatma iş-tiraki ana başlıkları altında toplanmıştır. Bunların yanında İ.İ.K.'na göre istisnaen tacir sayılmayan, ticareti terk etmiş olan eski tacirler ile Bankalar Kanunu'na aykırı hareketleri ile bankanın iflasına sebep olan banka idarecilerinin de iflasa tabi oldukları belirtilmiştir.

İflas, gerçek ve tüzel kişiler bakımından tacirlik ve tüzel kişilik sıfatlarının sona erme nedenlerinden biridir. İflas istemi, borçlunun borçlarını vadesinde ödememesi, ikametgahının belli olmaması, borçlarından kurtulmak maksadıyla kaçması ve mallarını saklaması, ödemelerini tatil etmesi, borçlunun teklif ettiği konkordatonun tasdik olunmaması ve ilama bağlı alacağının icra emri ile istenildiği halde ödenmemiş olması gibi sebeplerden dolayı alacaklılar tarafından istenebileceği gibi, iflasa tabi olan borçlu da iflas talebinde bulunabilmektedir.

İflas talebi, alacaklılar veya borçlu tarafından Ticaret Mahkemesine başvurularak yapılır. Ti-

caret Mahkemesi başvuruya ilişkin gerekli incelemeleri yaptıktan sonra borçlunun iflasına karar verirse, bu kararı iflas dairesine bildirir. İflas dairesi kendisine bildirilen bu iflas kararını hemen ilan eder. İflas dairesi müflisten alacaklı olanları ve müflise borcu olanları alacak ve borçlarını bildirmeye davet eder ve aynı zamanda alacaklıları toplantıya çağırır. Alacaklılar içerisinde bir veya birkaç kişiden oluşan iflas idaresi seçilir ve iflasın tasfiyesi bu iflas idaresine verilir. İflas idaresi, iflasın kapanmasına kadar tasfiye için gerekli her türlü işi yapar. İflas idaresinin alacaklılardan olması şart değildir. Uygulamada genellikle bir avukat iflas memuru (tasfiye) olarak seçilir ve bu kişi iflas masasının kanuni temsilcisidir. İflas masası ile ilgili bütün işler ve davalar yalnız iflas idaresi tarafından takip edilir.

İflas idaresi, tasfiyeyi bitirip, paraları alacaklılara paylaştırdıktan sonra, iflas tasfiyesinin ve paylaşımının bittiğine dair, Ticaret Mahkemesine bir rapor verir. Ticaret Mahkemesi, yapacağı inceleme sonucunda tasfiyenin bittiği tespit ederse, iflasın kapanmasına karar verir ve iflas idaresi bu kapanma kararını ilan eder. (İ.İ.K. Md: 166) Böylece Ticaret Mahkemesinin kararı ile açılan iflas, yine aynı mahkemenin kararı ile kapatılmış olur.

## II- İFLASIN SONUÇLARININ VERGİ HUKUKU YÖNÜNDEN İR- DELENMESİ

İflas, T.T.K.'na göre gerçek ve tüzel kişilerin tacirlik sıfatlarının sona erme sebeplerinden biridir. İflas eden gerçek ve tüzel kişilerin vergi mükellefi olmaları halinde, Ticaret Mahkemesi tarafından verilen kararlar ile iflasın tasfiyesi sırasında yetkili organlar tarafından yapılan işlemlerin, vergi hukuku açısından bir takım sonuçları olacaktır. İflasla ilgili bu sonuçlar; işi bırakma, vergi sorumluluğu, vergi incelemesi ve vergi alacağının tahsili olarak belirlenmiştir. Bu konulara ilişkin yasal düzenlemeler ve yorumlar ile karşılaşılan sorunlar ve öneriler aşağıda ayrı ayrı açıklanacaktır.

### a - İflasın İş Bırakma Yönünden Sonuçları:

V.U.K.'nun 161'nci maddesinde iş bırakma; Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi olarak tanımlanmıştır. Aynı Kanunun 162'nci maddesinde ise, tasfiye ve iflas hallerinde mükellefiyetin, vergi ile ilgili muamelelerin tamamen sona ermesine kadar devam edeceği, bu hallerde tasfiye memurları veya iflas dairesinin; tasfiye ve iflas kararlarını, tasfiye ve iflasın kapandığını vergi dairesine ayrı ayrı bildirmeye mecbur oldukları belirtilmiştir. İş bırakma ile tasfiye ve iflası düzenleyen yukarıdaki iki madde arasında terim ve anlam bakımından uygunluk bulunmaktadır. İflas ve tasfiye halinde mal alımı söz konusu olmayacağı için faaliyetin tamamen durdurulması deyimine yer ve-

rilmemiş, vergiye tabi muamelelerin tamamen sona erdirilmesi şartı belirtilmiştir.

Yukarıdaki kanun hükümleri ile İ.İ.K. hükümlerinin birlikte değerlendirilmesi sonucunda, iflas eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, Ticaret Mahkemesi tarafından iflasına karar verilmesi (iflasın açılması) kesin olarak işi bırakma hükmünde olmadığı, ancak iflasla ilgili işlemlerin tamamlanmasından sonra Ticaret Mahkemesi tarafından iflasın kapandığına dair kararın verilmesiyle işin kesin olarak bırakılmış sayılacağı anlaşılmaktadır.

#### **b - İflasın Vergi Sorumluluğu Yönünden Sonuçları:**

Bilindiği gibi, vergi kanunlarına göre gerçek kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bizzat kendileri, küçük veya kısıtlı olmaları halinde ise kanuni temsilcileri, mükellef ve mükellefiyet ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesinden sorumludurlar. Ayrıca tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin de kanuni temsilciler tarafından yerine getirileceği V.U.K.'nın 10'uncu maddesinde hüküm altına alınmıştır.

İflas eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinde iflasın açıldığı tarihe kadar olan sorumluluğun gelir vergisi mükelleflerinde kendilerinde, kısıtlı ve küçük olan gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerinde ise kanuni temsilcilerde olduğu açıktır. Ancak gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin iflas etmeleri durumunda, iflasın açıldığı tarihten iflasın kapandığı tarihe kadar olan zaman içerisindeki işlemlerden doğan sorumluluğun ise İ.İ.K.'na göre iflas idaresinde olması gerekir. Çünkü, iflas kararıyla birlikte tüm yetki ve sorumluluk iflas idaresine geçer. İflas idareleri aynı zamanda tasfiye memuru sıfatına da haizdirler.

K.V.K.'nın 34'üncü maddesi ile tasfiye memurlarına bir takım özel sorumluluklar getirilmiştir. İflas idareleri de bir nevi tasfiye memuru sıfatında oldukları için, K.V.K.'nunda belirtilen özel sorumluluk hükümleri karşısındaki durumları ne olacaktır? Bilindiği üzere gerçek ve tüzel kişiler tacir olmaları dolayısıyla, iflastan başka bir nedenle bu sıfatları sona ermişse bunların tasfiyesi Türk Ticaret Kanunu'na göre yapılmaktadır. İflas nedeniyle infisah etmiş olmaları halinde ise tasfiyeleri İcra İflas Kanunu hükümlerine göre tamamlanmaktadır.

Ayrıca kurumlar vergisi mükelleflerinin tasfiyesinin nasıl yapılacağı hususunda K.V.K.'nunda da özel hükümler bulunmaktadır. Bizce, her üç kanundaki tasfiyeye ilişkin hükümler arasında fazla bir fark görülmemekle beraber bazı konularda da bir birini tamamlayıcı ve aynı doğrultuda hükümler

bulunmaktadır. Bu nedenle T.T.K., K.V.K. ve İ.İ.K.'daki hükümlerin iflas idaresini sorumluluk bakımından bağlaması gerektiği düşüncesindeyiz.

### c - İflasın Vergi İncelemesi Yönünden Sonuçları:

İflas eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin iflasın açılmasından önceki dönemlere ilişkin olarak zaman aşımı süresi içerisinde, hesaplarının incelenmesi konusunda herhangi bir tereddüt sözkonusu değildir. Ancak iflasın açılması ile iflasın kapanması arasındaki sürede iflas idaresi tarafından yapılan işlemlerin vergi kanunları yönünden incelenip incelenemeyeceği tartışma konusudur.

K.V.K.'nun 35'nci maddesinde tasfiyenin sona ermesinden sonra bu döneme ait beyannamenin verilmesiyle birlikte, tasfiye memuru tarafından inceleme talep edileceği ve talepten itibaren bir ay içinde incelemeye başlanacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak bu madde tasfiyenin iflas dışındaki her hangi bir nedenden dolayı yapılması durumunda hüküm ifade edecektir. Bu kanun maddesinin iflas nedeniyle yapılacak tasfiye işlemlerini de kapsayıp kapsamadığı açık değildir. Ayrıca iflas eden mükelleflerin tasfiye işlemlerini gerçekleştiren iflas idaresinin, mahkeme tarafından atanmış olması, bu organın yapacağı işlemlerin sonuçlarının ilgili mahkemeyi de bağlayacağı anlamına gelmez. Çünkü burada mahkeme bir takım işlemlerin yapılması için bazı kişilere görev vermektedir. Bu kişilerin yapmış oldukları işlemlerin sonuçlarından kendileri sorumlu olmaları gerekir. Bu nedenle, iflasa ilişkin tasfiye işlemlerinin K.V.K.'nun 35'nci maddesine göre inceleme elemanlarınca incelenebileceği görüşündeyiz.

20.5.1968 tarihinde yayınlanan 325 seri nolu Tahsilat Genel Tebliğinde, vergi borçlularının iflası halinde keyfiyetin inceleme yetkisine sahip kurullara bildirilmesi hakkında hükümler getirilmiştir. Bu hükümler özet olarak şöyledir.

"Hazinenin alacaklı olduğu şirket ve şahısların iflası hallerinde, bu iflasta hileli veya taksirli hususların mevcut olup olmadığı ve Hazine aleyhine yapılmış işlemler bulunup bulunmadığı hususunun tespit edilebilmesi için iflas keyfiyetinin ilgili merciler tarafından alacaklı vergi dairesine bildirilmesini veya vergi dairesince bu hususun kat'i olarak öğrenilmesini müteakip keyfiyet derhal Hazine Avukatlığı veya Muhakemat Müdürlüğüne bildirilecektir. Ayrıca en yakın inceleme kurulu da hadiseden haberdar edilerek iflas eden şahsın hesaplarının incelenmesi istenecektir. İnceleme kurulunca bu talep üzerine derhal bir inceleme elemanı vasıtasıyla iflas eden borçlunun en kısa zamanda kayıt ve muameleleri incelenerek tanzim edeceği rapor vergi dairesine gönderilecektir. Yapılan inceleme sonucunda ha-

zine aleyhine yapılmış işlemin bulunduğu ve iflasın hileli olduğu tespit edildiği takdirde, ayrıca inceleme elemanı tarafından Hazine Avukatlığı veya Muhakemat Müdürlüğü ile işbirliği yapılarak gerek iflas masasında gerekse sair merciler nezdinde hazine haklarının savunulmasında ilgili birimlere yardımda bulunacaklardır"

Söz konusu tebliğ hükümlerinden de anlaşılacağı üzere, iflas eden mükellefler nezdinde yapılacak incelemenin ağırlığını, iflasın hileli olup olmadığı ve hazine aleyhine sonuç doğuracak işlemlerin bulunup bulunmadığı konuları oluşturmaktadır. İcra iflas Kanunu'nun 311'nci maddesinde hileli iflas halleri 8 bent halinde sayılmış olup, sayılan bu hususların tespit edilmesi uzun araştırmalar ve teknik bilgileri gerektirmektedir. Ayrıca bu hususların araştırılması için, kişi ve kurumun, iflasın açılmasından önceki en az 1-3 yıl hatta zamanaşımı süresi kapsamındaki hesapların incelenmesi gerekecektir.

İflas idareleri bu konudaki incelemeleri genelde bilirkişilere yaptırmaktadır. Bilirkişi üyeleri konuda uzman olan kişilerden seçilmediği gibi, inceleme sadece kanuni defterler üzerinden yüzeysel olarak çok kısa zamanda yapıldığından sağlıklı olmadığı kanısındayız. Bu nedenle söz konusu bilirkişi içerisinde en az bir inceleme elemanının da üye olarak bulunması gerektiği görüşündeyiz. Ayrıca 325 seri nolu genel tebliğde incelemenin hangi safhada yapılacağı da açık değildir. İ.İ.K. hükümlerine göre Ticaret Mahkemesi'nin iflas kararından (iflasın açılması) sonra iflasın hileli olup olmadığı yolunda inceleme yapmak üzere Ticaret Mahkemesi tarafından bilirkişi tayin edilmektedir. Uygulamada bilirkişi söz konusu incelemeyi müflisin sadece kanuni defterleri üzerinde yaparak, raporu mahkemeye sunmaktadır. Görüldüğü gibi iflas açıldıktan sonra iflas eden kişi veya kurumun önceki dönemlere ilişkin kanuni defterleri bilirkişinin incelemesinde olduğundan, aynı anda belirtilen defterlerin üzerinde inceleme elemanınca inceleme yapılması mümkün olmamaktadır. 325 nolu tebliğ göre yapılacak incelemenin mutlaka iflasın açılması ve kapanması arasındaki zaman diliminde yapılması ve raporun bu süre içerisinde delil olarak mahkemeye sunulması gerekecektir. İflasın kapanmasından sonra yapılacak inceleme ve düzenlenecek raporun hiçbir hükmü kalmayacaktır. Çünkü İ.İ.K.'nin 164'ncü maddesine göre, Ticaret Mahkemesince verilen nihai kararlar tebliğinden itibaren 15 gün içinde temyiz edilebilmektedir.

#### **d - İflasın Vergi Alacağı Yönünden Sonuçları:**

6183 sayılı A.A.T.U.H.K.'nin 21'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında, borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde amme alacakları hakkında İcra İflas Kanunu'nun 206'ncı mad-

desindeki sıraya göre muamele yapılacağı, "Amme Alacaklarında Rüçhan Hakkı" başlığı altında düzenlenmiştir.

İ.İ.K.'nun 206'ncı maddesinde ise, adi ve rehinli alacaklılar öncelik bakımından 6 bent olarak sıralanmış olup, bunlardan 5'ncisi devlet alacaklarına aittir. Vergi alacağı da 5'nci sıra içerisinde yer almaktadır. Böylece iflas eden kişi ve kurumların tasfiyesi esnasında İ.İ.K.'nu hükmüne göre öncelikle 206'ncı maddede belirtilen ilk 4 sıradaki alacaklılara ödeme yapıldıktan sonra, eğer müflisin vergi dairesine vergi borcu varsa bu takdirde vergi borcunun ödemesi yapılacaktır. Pek tabiidir ki, öncelikle vergi alacağının iflas masasına süresinde kaydettirilmesi gerekecektir.

### III - DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER:

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tacir olmanın doğal sonucu olarak İ.İ.K.'na göre iflasa tabi kişiler olmaları nedeniyle, bunların tacirlik sıfatlarının iflas yoluyla sona ermesi durumunda, vergi hukuku bakımından da bir takım sonuçları olacaktır. Bizim tespit edebildiğimiz kadarıyla iflasın vergi hukuku açısından sonuçları; İşi bırakma, vergi sorumluluğu, vergi incelemesi ve vergi alacağı konularında görülmektedir. Bunlardan işi bırakma, vergi sorumluluğu ve vergi alacağı konularında vergi kanunlarında hükümler bulunmaktadır. Bu nedenle iflas eden vergi mükellefleri hakkındaki işlemler vergi hukuku bakımından bu hükümlere göre yapılabildiği gibi, kanun hükmünün açık olmadığı durumlarda ise gerek T.T.K. gerekse İ.İ.K.'nundaki düzenlemelerle bağlantı kurularak bu konudaki sorunlar çözülebilmektedir.

İflas eden mükelleflerin hesaplarının 325 seri nolu Tahsilat Genel Tebliği'ne göre incelenmesi konusunda bazı önemli sorunların bulunduğu, bu yönde inceleme yapan inceleme elemanları tarafından bilinmektedir. Bunlardan en önemlisi inceleme için müflisin yasal defter ve belgelerinin temin edilmesi ve süre bakımından sıkıntı çekilmesidir. Genellikle vergi daireleri tarafından bu yöndeki inceleme talepleri geç gönderildiğinden ve defterlerin bilirkişinin incelemesinde olduğundan, inceleme elemanı tarafından yapılması gereken inceleme zamanında yapılamamaktadır. Bu nedenle iflasın kapanmasından sonra yapılan vergi incelemesinin de hiçbir anlamı kalmamaktadır. Bence gereksiz yazışmaları ve zaman kaybını önlemek açısından mahkemece tayin edilen bilirkişi tarafından, hileli iflasın bulunup bulunmadığı konusunda yapılacak inceleme sırasında, bir inceleme elemanının bu heyet içerisinde yer alması gerekir. Maliye ve Güm-rük Bakanlığı ile Adalet Bakanlığı'nın bu konuda aralarında yapacakları bir protokolün sorunu çözeceği kanısındayız.