

**TASFIYE
MEMURLARININ
SORUMLULUKLARI
NE
ZAMAN
SONA
ERER**



Kemal TİRELİOĞLU
Vergi Kontrol Memuru

Mükellef (veya Vergi Sorumlusu) - Kanuni Temsilci İlişkisi:

Vergi hukukunda mükellef veya sorumluların kanunlardan kaynaklanan vergi ödevleri esas itibariyle kendileri tarafından yerine getirilir. Ancak, diğer hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da kanunlarda yer alan vergi işlemlerinin bazı hallerde kanuni temsilciler tarafından yerine getirilmesi zorunludur.

Temsilci, başkasının nam ve hesabına hareket ederek, irade beyanı ile temsil ettiği kişiyi hak sahibi veya borçlu kılabilen kişidir. Temsilci, temsil yetkisini kanunlar veya sözleşmelerden alır. Kanuni temsilcinin yetkileri ve bu yetkilerin gereği gibi kullanılmamasından doğan sorumlulukları, kanunlarla belirlenmiştir. Kaynağını sözleşmelerin oluşturduğu temsilde ise temsilci, temsil edilenin talimatlarına uygun davranmak zorundadır. Sözleşmelere aykırı hareket edenler özel hukuk hükümlerine göre sorumlu olurlar.

Vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesi açısından her iki temsil türü de geçerlidir. Ancak, medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmayanlar veya bu hakları kısıtlı olanlar ile tüzel kişilerin bu ödevlerinin yerine getirilmesinde kanuni temsil esastır.

Vergi Usul Kanunu'nun 10'ncu maddesine göre, tüzel kişilerin

mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilciler tarafından yerine getirilir.

Yukarıdaki açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde vergi kanunları açısından kanuni temsilci; mükelleflerin veya sorumluların vergi ile ilgili ödevlerinin zamanında ve tam olarak yerine getirilmesi konusunda (Vergi Kanunları ile) yükümlü kılınan kişi olarak tanımlanabilir.

Tasfiye Memurlarının Kanuni Temsilci Sıfatı:

İnfisah eden veya Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre feshine veya tasfiyesine karar verilen kurumlarda tasfiye işlemleri genelde tasfiye memurları tarafından yürütülür (İflas sözkonusu ise tasfiye iflas idaresince, İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre yapılır). Tasfiye memurları esas sözleşme, genel kurul kararı veya mahkeme kararı ile tayin edilebilirler.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş olmaları varlıklarını ortadan kaldırmaz. Vergi Usul Kanunu'nun 162'nci maddesine göre tasfiye ve iflas hallerinde mükellefiyet vergi ile ilgili muamelelerin tamamen sona ermesine kadar devam eder. Ancak, bu dönem içerisinde tüzel kişiliğin yerine getirmesi gereken vergi ile ilgili ödevler, kanuni temsilci sıfatıyla, tasfiye memurları tarafından yerine getirilir.

Tasfiye Memurlarının Sorumlulukları:

Tasfiye memurlarının, başta Vergi Usul Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Türk Ticaret Kanunu, İcra ve İflas Kanunu olmak üzere muhtelif kanunlardan kaynaklanan birçok yükümlülük ve sorumlulukları vardır. Bu yükümlülüklerden bazıları da; Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması gereken kanuni defterleri tasdik ettirip tutmak, gerekli belgeleri düzenlemek (Vermek-Almak), bu defter ve belgeleri muhafaza ederek (Muhafaza süresi içinde) yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmektir.

Bu yükümlülüklerin üzerinde durmamızın nedeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 35'nci maddesinin zaman zaman yanlış değerlendirilmesidir. Bilindiği üzere anılan madde;

"Tasfiye beyannamesinin verilmesiyle birlikte tasfiye memurları muamelelerin vergi bakımından incelenmesini bir talepname ile isterler.

Talepnamenin verilmesinden itibaren en geç bir ay içinde vergi incelemelerine başlanarak aralıksız devam olunur.

Vergi incelemelerinin bitmesini takip eden onbeş gün içinde vergi dairesi neticeyi tasfiye memurlarına yazı ile bildirir. Buna göre kurumdan aranan vergilerin neticesi alınıncaya kadar tasfiye memurlarının 34'üncü maddede yazılı sorumluluğu devam eder." hükmünü taşımaktadır.

Yukarıda da belirtildiği üzere infisah eden bir kurum hakkında tasfiye hükümleri geçerli olur. Tüzel kişilik devam etmekle birlikte kurumun idaresinde bir değişiklik meydana gelir. Normal olarak kurumun çeşidine göre yönetim kurulu, ortaklardan biri veya görevlendirilen müdür v.b. tarafından yüklenilen (idarî) yetki ve sorumluluklar, kurumun infisahı ile birlikte tasfiye memurlarına geçer ve kurumu temsil sorumluluğu da tasfiye memurlarına ait olur. Bu andan itibaren kurumu üçüncü şahıslara karşı temsil yetkisi ile vergi kanunlarında yer alan yetki, yükümlülük ve sorumluluklar da bu kişilere geçer. Vergi kanunlarını, Türk Ticaret Kanunu'nu ve genel hukuk kurallarını birlikte değerlendirdiğimizde, yetki ve sorumluluğun birlikte bulunması gerektiği, bunları yüklenen tasfiye memurlarının sorumluluğunun da, tasfiyeden kaynaklanan (vergi ile ilgili) işlemlerin sona ermesine kadar devam edeceği ortaya çıkmaktadır. Öyle ki, tasfiye memurunun istifa etmesi bile onu sorumluluktan kurtarmamaktadır. Bu konuda Danıştay tarafından verilen bir kararda;

"Tasfiye memurunun görevinden istifası onun sorumluluktan tamamen kurtulmasını sağlamaz." şeklinde bir hükme yer verilmiştir. (Danıştay 11. D. 21.12.1966 Tarih ve E. 1966/2, K: 1966/323 sayılı kararı.)

Vergi incelemesine (ve konumuz olan tasfiye hesaplarının incelenmesine) başlama tarihinden ne anlaşılması gerektiği konusu vergi kanunlarında yeterince açıklanmamıştır. Bu nedenle, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 35'nci maddesinde yer alan "Talepnamenin verilmesinden itibaren en geç bir ay içinde vergi incelemesine başlanılarak aralıksız devam olunur." hükmü konusunda değişik görüşler bulunmaktadır. Bu tartışmalar genellikle "vergi incelemesine başlama tarihi" konusunda yoğunlaşmaktadır.

Bir görüşe göre, bir aylık süre içerisinde konunun inceleme elemanına intikali ve inceleme elemanınca (incelemeye başladığını tasfiye memuruna taahhütlü mektupla duyurmak üzere) yazı çıkarılmış olması gerekmektedir.

Bir başka görüşe göre, ilgili vergi dairesinin, inceleme talebini yazı ile inceleme birimlerine intikal ettirmesi; incelemeye başladığını göstermesi açısından yeterlidir.

Birinci görüşü savunanlar, inceleme talepnamesinin verildiği tarihten itibaren bir ay içinde incelemeye başlanmaması durumunda, tasfiye beyannamesinin aynen kabul edilmiş sayılacağını ve tasfiye memurlarının sorumluluklarının ortadan kalkacağını ileri sürmektedirler. Bu görüşü savunanlar bununla da kalmamakta; zaman zaman, tasfiye memurlarının bir aylık süreden sonra, tasfiye dönemlerine ait defter ve belgeleri inceleme için ibraz etmek zorunda olmadıklarını da savunmaktadırlar.

Bu görüşe katılmak mümkün değildir. Vergi kanunlarında, tasfiye incelemelerine bir ay içerisinde başlanmadağı takdirde bunun sonuçlarının ne olacağı belirtilmemiştir. Ancak, vergi ile ilgili sorumluluk ve yükümlülüklerin neler olduğu ve bunlarla ilgili süreler Vergi Usul Kanunu'nda ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Bunlardan konumuzla ilgili olanları (birbirleriyle bağlantılı olarak) şöyle sıralayabiliriz;

— Yukarıda açıklamaya çalıştığımız mükellef-kanunî temsilci ilişkisinin sonucu olarak; tasfiye halinde bulunan kurumu temsil yetkisi ve sorumluluğu tamamen tasfiye memurlarına geçer,

— Vergi kanunları ile getirilen yükümlülükler, tüzel kişilik adına tasfiye memurları tarafından yerine getirilir,

— Belirtilen sorumluluklar, vergi ile ilgili işlemler tamamen sona ermesine kadar devam eder, (Ki, tasfiye dönemine ilişkin vergi incelemesi bitmeden vergi ile ilgili işlemler sona ermiş sayılmaz).

— Tutulan defterlerle kullanılan belgeler, ilgili bulundukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza ve bu süre içerisinde incelemeye arz edilir.

Sonuç

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 35'nci maddesinin ikinci fıkrası hükmü, tasfiyesi tamamlanmış bir kurumda, işlemlerin bir an önce sonuçlandırılması amacıyla getirilmiştir. Bu süre, idareyi (işlemlerin hızlandırılması yönünde ve konunun hemen inceleme birimlerine intikal ettirilmesi için) uyarıcı nitelikte bir süre olup; bu süreyi tasfiye memurlarının sorumluluklarını ortadan kaldırmaya yönelik olarak yorumlamak mümkün değildir. Aksi halde bu yorum, Vergi Usul Kanunu'nun temel hükümlerinden olan beş yıllık tarh zamanaşımı (Md. 114), defter ve belgeleri beş yıl süre ile muhafaza (Md. 253), ibraz ve inceleme için arz etme (Md. 256) gibi hükümlerinin de uygulanamaması sonucunu ortaya çıkaracaktır.

Konu ile ilgili olarak Danıştay'a intikal eden olaylarda Danıştay; ('60'lı ve '70'li yıllarda) bir aylık süreden sonra başlanan inceleme sonuçlarından tasfiye memurlarının sorumlu tutulamayacağına dair kararlar vermiştir. Ancak, Danıştay'ın son yıllardaki kararları bunun aksi yöndedir. Örneğin, Danıştay'ın 6.12.1988 tarihli bir kararında (Dn. 3. D. 6.12.1988 T. ve E: 1988/60, K: 1988/2928).

"Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 35'nci maddesindeki bir aylık sürenin, tasfiyesi tamamlanmış bir kurumda vergi açısından da gerekli işlemlerin bir an önce yapılıp sonuçlandırılması amacıyla konulduğu,

Bu sürenin vergi dairesini uyarıcı nitelikte bir süre olduğu, tasfiye memurlarının sorumluluklarını ortadan kaldırmaya yönelik bir süre olarak nitelendirmenin mümkün olmadığı,

Bir aylık süreden sonra tasfiye memurlarının sorumluluklarının kalkacağını kabul etmenin, Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinde yer alan beş yıllık tarh zamanasına ilişkin hükmün bertaraf edilmesi sonucunu doğuracağı,

Açıklanan nedenlerle bir aylık sürenin geçirilmesinden sonra başlatılan vergi incelemesine dayanılarak tasfiye memuru adına tarhiyat yapılması gerektiği..." şeklinde açıklamalara yer verilmiştir.

Bu görüşlere katılmamak mümkün değildir. Çünkü, sözkonusu süre, idare için uyarıcı nitelikte bir süre olup, konunun bir an önce inceleme birimlerine intikal ettirilmesi için getirilmiştir. Bu sürenin, tasfiye memurlarının sorumluluklarıyla bir ilgisi bulunmamaktadır. Bu nedenle, (inceleme taleplerinin verilmesinden itibaren) bir aylık süreden sonra inceleme elemanınca incelemeye başlanması, hiç bir şekilde tasfiye memurlarının sorumluluklarını ortadan kaldırmayacak ve vergi kanunlarından kaynaklanan tüm sorumluluk ve yükümlülükleri aynen devam edecektir.