

TASFİYESİ TAMAMLANMIŞ ŞİRKETLER HAKKINDA VERGİ İNCELEMESİ

TAX AUDITS ON COMPLETED LIQUIDATION COMPANIES



Murat YILDIRIM*

ÖZ

Vergi incelemeleri, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılmasına yönelik idari işlemlerdir. Ticaret sicilinden silinme ise, tasfiyesi tamamlanan şirketlerin tüzel kişiliğini kaybetmesi sonucunu doğurmaktadır. Çalışmada, ticaret sicilinden silinen şirketler hakkında vergi incelemesi yapılıp yapılamayacağı konusu tartışılmış, ayrıca, bu inceleme için şirketin ek tasfiyeye sokulması yönteminin uygulanabilirliği üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Tasfiyesi tamamlanmış şirket, ek tasfiye vergi incelemesi, ticaret sicili

Jel Sınıflandırması Kodları: K34, M42, G33

ABSTRACT

Tax audits are administrative process to investigate the correctness of the tax due. The extinguishment from the commercial registry makes a result to disincorporate the companies which the liquidation have been completed. In this article, it was discussed whether tax audit will be made for companies that extinguished from the commercial registry and it was mentioned about applicability for a method to put the company into an additional liquidation for the audit.

Keywords: Completed Liquidation Company, Additional Liquidation, Tax Audit, Trade Registry

JEL Classification Codes: K34, M42, G33

* İdari Hakim, Adalet Bakanlığı, muratyildirim38@gmail.com, ORC-ID: 0000-0002-4979-8645.

Yıldırım, M. (. (Eylül 2019). Tasfiyesi Tamamlanmış Şirketler Hakkında Vergi İncelemesi, *Vergi Raporu*, 240, (78-85).

GİRİŞ

Ticaret şirketleri ticaret siciline tescille tüzel kişilik kazandığı gibi, girecekleri bir tasfiye sürecinin sonuçlanması akabinde de ticaret sicilinden silinerek tüzel kişiliklerini kaybetmektedir. Tasfiye edilerek tüzel kişiliğini kaybetmiş bir şirketin fiili veya hukuki bir eylemi ifa etmesi söz konusu olamayacağından, vergisel bir olay gerçekleştirmesi de mümkün bulunmamaktadır. Diğer yandan, tasfiye edilmiş bir şirketin geçmişte gerçekleştirdiği vergisel olaylarının bir araştırmaya konu edilecek olması, diğer bir tabirle, şirketin geçmişteki mükellefiyetinin gereği gibi yerine getirilip getirilmediğine ilişkin bir vergi incelemesi yapılmasına ihtiyaç duyulması, sıkça karşılaşılabilecek bir durumdur. Bu incelemenin ne şekilde yapılacağı ise, güncel bir sorun haline gelmiştir. Nitekim bu şirketlerin tasfiye edilmiş olması vergi idaresince dikkate alınmayarak doğrudan vergi incelemesine tabi tutulduğu, diğer yandan, bu incelemeler sonucunda şirket kanuni temsilcisi veya tasfiye memurları adına yapılan tarhiyatlara ve kesilen cezalara karşı bu kişilerce açılan davaların, tüzel kişiliği sona ermiş şirket hakkında vergi incelemesi yapılamayacağı ve eğer inceleme yapılacaksa bu incelemenin şirketin ek tasfiyeye sokulması suretiyle gerçekleştirilebileceği gerekçesine dayalı olarak iptal kararlarıyla sonuçlanabildiği görülmektedir.

Çalışmamızda, tasfiye edilerek tüzel kişiliği sona eren şirketler hakkında doğrudan vergi incelemesi yapıp yapılamayacağı, diğer bir tabirle de, tasfiyesi tamamlanmış şirket hakkında vergi incelemesi yapılabilmesi için Türk Ticaret Kanununun "ek tasfiye" başlıklı 547. maddesi hükümlerine göre ek tasfiye kararı alınmasına gerek bulunup bulunmadığı tartışılmıştır. Bu bağlamda; çalışmanın 1. kısmında tasfiye edilmiş şirketler hakkında -şirket ek tasfiyeye sokulmaksızın- vergi incelemesi yapılamayacağı tezine, 2. kısmında aksi yöndeki değerlendirmelerimize yer verilmiş, 3. kısmında inceleme mak-

satlı ek tasfiyenin hukuki ve fiili uygulanabilirliği tartışılmıştır.

1- TASFİYE EDİLMİŞ ŞİRKETLER HAKKINDA DOĞRUDAN (ŞİRKET EK TASFİYEYE GİRMEKSİZİN) VERGİ İNCELEMESİ YAPILAMAYACAĞI TEZİ

Bu görüşe göre, tasfiyesinin tamamlanmasına müteakip ticaret sicilinden silinerek tüzel kişiliğini kaybeden bir şirket, tüzel kişilikle birlikte hak ve borçlara ehil olma vasfını da kaybedecek, bir vergi incelemesinin sujesi haline de gelececektir. Öyle ki, hukuken mevcut bulunmayan bir şirket hakkında vergi incelemesi yapılması bir yandan hukuki imkansızlık içermekteyken, diğer yandan, hukuki varlığı bulunmayan bu şirketi vergi incelemesinde kimin ve nasıl temsil edeceği gibi teknik sorunları da içinde barındırmaktadır. Buna karşın, vergi idaresi, hakkında vergi incelemesi yapacağı tasfiye edilmiş şirketin ek tasfiyeye sokulması istemiyle ticaret mahkemesinde dava açabilecek, mahkemeye şirketin ek tasfiyeye girmesi yönünde hüküm verilmesi halinde şirket yeniden ticaret siciline tescil edilerek tüzel kişilik kazanacak, idare de bu aşamadan sonra vergi incelemesine başlayabilecek ve incelemenin tamamlanmasından sonra da ek tasfiye kapatılacaktır.

Tasfiye edilmiş şirket hakkında, şirket ek tasfiyeye sokulmaksızın vergi incelemesi yapılamayacağı görüşü, vergi yargısında da hakim görüş niteliğinde olduğundan, bu incelemeler sonucunda tarh edilen vergi ve kesilen cezalara karşı açılan davalar, bu gerekçeye dayalı olarak iptalle sonuçlanabilmektedir.

2- ŞİRKETİN TASFİYE EDİLMİŞ OLMASININ VERGİ İNCELEMESİNE ENGEL OLMADIĞI TEZİ

Çalışmanın 2.1. kısmında tasfiye edilmiş şirketlerin de doğrudan vergi incelemesine tabi tutulabileceğine ilişkin değerlendirmelerimize yer

verilmiş, 2.2. kısmında da bu incelemeye ilişkin teknik sorunların çözümü üzerinde durulmuştur.

2.1- Tasfiye Edilmiş Şirketler Hakkındaki Vergi İncelemesinin Hukukiliği

Vergi incelemesinin hukuki mahiyetini yasa lafzıyla tespit eden Vergi Usul Kanununun 134. maddesindeki “*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır.*” hükmünden, vergi incelemelerinin iki temel amacı içerdiği anlaşılmaktadır. Bu amaçlardan birisi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması ve tespit edilmesi, diğeri ise ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun sağlanmasıdır. Bu yasal tanımda her ne kadar “*vergilerin doğruluğunun sağlanması*” lafzına yer verilse de, vergi incelemelerinin bu türden icrai bir fonksiyonunun bulunmadığını belirtmek gerekir. Nitekim ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu, inceleme yapılmasıyla değil, inceleme sonucunda resen veya ikmalen vergi tarh edilmesiyle sağlanabilmektedir. Bu silsilede, vergi incelemelerini, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlayacak tarh işlemlerinin ifasını sağlayan öncül işlem olarak değerlendirmek daha doğru olacaktır.

Vergi incelemelerinin mahiyetine ilişkin bu açıklamalardan sonra, tasfiye edilmiş şirketlerin de doğrudan (ek tasfiyeye gerek olmaksızın) vergi incelemesine tabi tutulabileceğine ilişkin değerlendirmelerimizi maddeler halinde sıralayalım:

1- Vergi incelemesi, Yasadaki tanımında da açıkça yer aldığı üzere, bir tür araştırmadır ve bu araştırma, idarenin resen uygulayacağı, idare hukuku bakımından icrailik taşımayan ve tek taraflı işlemiyle ifa edilmektedir. Yasanın “vergi incelemesi” adını

verdiği bu araştırma, muhatabının medeni haklarını kullanması veya borç altına girmesiyle ilişkilendirilemeyecek bir işlem olduğundan, bu işlemin ifası için muhatabın hali hazırdaki hukuki mevcudiyetine de gerek bulunmamaktadır.

2- Tasfiye edilmiş bir şirkete vergi incelemesi maksadıyla yeniden tüzel kişilik kazandırılacak olması halinde, ticari işletmelerin “kişilik” ilkesi gereğince tarhiyat ve cezalara da doğrudan şirketin muhatap kılınması gerekecek, gerçek kişilerin sorumluluğu ise ancak bunu takip eden aşamalarda söz konusu olabilecektir. Buna karşın, vergi yasaları bu türden tarhiyat ve cezalar için “ek tasfiye”ye girmiş şirketi değil, gerçek kişileri muhatap kılmaktadır. Bu durum da, tasfiye edilmiş şirketler hakkında vergi incelemesi yapılabilmesi için “ek tasfiye” gibi bir yöntemin vergi yasalarında benimsenmediğini göstermektedir. Ayrıca; verginin tarhı ve vergi cezalarının kesilmesi gibi icrai işlemler için şirketin ihyasına gerek görmeyen yasaların, icrailik taşımayan vergi incelemesi için şirketin ihya edilmesi gibi bir külfeti vergi idaresine yüklemiş olması beklenmemelidir.

3- Kurumlar Vergisi Kanununa göre kurumların nitelikleri arasında tüzel kişiliğe haiz olma şartına yer verilmemiş, aksine, tüzel kişi olmayan iktisadi birimlerin de kurum niteliği kazanabileceği Yasada açıkça düzenlenmiştir. Bu durumda vergi incelemesi yapılabilmesi için gerçek veya tüzel bir kişiliğin mutlaka bulunmasının şart koşulması halinde, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler¹ ve tüzel kişiliği

¹ Dernek veya vakfa ait iktisadi işletme, aynı zamanda bir ticaret şirketiye, dernek veya vakfa ait iktisadi işletme olarak değil, ticaret şirketi olarak kurum vasfı kazanacaktır. Bu da dernek veya vakfa ait iktisadi işletmelerin genel olarak tüzel kişilikten yoksun işletmeler olduğunu göstermektedir.

bulunmayan iktisadi kamu kuruluşları ve iş ortaklıkları hakkında vergi incelemesi yapılması da mümkün bulunmayacaktır. Sonuç olarak, kurum olma ile tüzel kişi olma kavramları arasında mutlak bir bağlantı bulunmadığı gibi, tüzel kişiliğin devam etmesi ile vergi incelemesi yapılabilmesi arasında da bu mutlak bağlantının aranmaması gerekmektedir.

- 4- Ticaret şirketlerinin tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmeyle son bulduğu gibi, gerçek kişilerin kişiliği de ölümle son bulmaktadır. Diğer yandan, bir gerçek kişinin ölümle kişiliğinin son bulması, kişiliğe haiz olduğu dönemlerdeki vergisel olayları da dahil olmak üzere, iş ve işlemlerin bir araştırmaya konu edilmesine engel değildir. Nitekim Vergi Usul Kanununun 139. maddesinde incelemenin dairede yapılabileceği haller arasında “ölüm” haline yer verilmiş olması da, vergi incelemesine tabi tutulan/tutulacak gerçek kişinin ölümle kişiliğinin son bulmasının, vergi incelemesi yapılmasına veya yapılmakta olan incelemenin tamamlanmasına mani olmadığını açıkça göstermektedir. Gerçek kişiliğin ölümle son bulması dahi vergi incelemesine mani değilken, tüzel kişiliğin sicilden silinme ile son bulmasının vergi incelemesine engel teşkil etmesi, kendi içinde tezat doğuracaktır.

Yukarıdaki hukukilik değerlendirmelerini özetlersek; vergi incelemesi bir tür araştırma niteliğinde olduğundan, bu incelemenin yapılabilmesi için muhatabının hukuki varlığına gerek bulunmamakta; tasfiye edilmiş şirketlerin geçmişteki vergisel olaylarından kaynaklanan tarihyat ve cezalar için gerçek kişileri muhatap kılan düzenlemeler, vergi yasalarında “ek tasfiye” gibi bir yöntemin benimsenmediğini göstermekte; kurumlar vergisi mükellefiyeti için dahi tüzel kişilik şartının aranmaması, tüzel kişiliğini kay-

betmiş şirketler hakkında vergi incelemesi yapılabileceğini göstermekte; gerçek kişiliğin ölümle son bulmasının vergi incelemesine engel olmaması, tüzel kişiliğin ticaret sicilinden silinmeyle son bulmasının da vergi incelemesine engel olmayacağına işaret etmektedir.

2.2- Tasfiye Edilmiş Şirketler Hakkındaki Vergi İncelemesinin Teknik Bakımdan Değerlendirilmesi

Tasfiye edilmiş şirketler hakkında ek tasfiyeye gerek bulunmaksızın vergi incelemesi yapılabileceğinin kabulü halinde, bu incelemelerde şirket kimin ve nasıl temsil edeceği ve defter belge ibrazı, açıklayıcı beyanların alınması vb konularda kimin muhatap olacağı gibi sorunlar gün yüzüne çıkabilmektedir. Aşağıda da değineceğimiz üzere, bu sorunların suni sorunlar olduğu ve vergi incelemesinin hukuki veya fiili imkansızlığına yol açmayacağı kanaatindeyiz.

Öncelikle belirtelim ki, tasfiye edilerek hukuk alemindeki varlığı sona ermiş bir şirketin herhangi bir şekilde “temsil” edilmesi söz konusu olamayacaktır. Diğer yandan, vergi incelemelerinde muhatabın temsiline duyulan ihtiyaç, mutlak nitelikte bir ihtiyaç da değildir. Öyle ki; yetkililerine ulaşamayan veya davet yazısını karşılıksız bırakan, dolayısıyla da incelemede temsil edilemeyen şirketler hakkında da tabi olarak vergi incelemesi yapılabilmektedir. Bu bağlamda, incelemede temsil, ancak hukuki ve fiili imkanların elverdiği ölçüde gereklilik taşımakta olup, şirketin temsil edilememesi, idarenin tek taraflı ve icrailik taşımayan bir işlemi olan “vergi incelemesi” yapılmasına engel teşkil etmeyecektir.

Vergi incelemesinde temsil her ne kadar zorunlu olmasa da, bu incelemenin sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi için; defter ve belgelerin saklanması, inceleme elemanına ibrazı, şirket işlemlerine ilişkin açıklayıcı beyanların verilmesi gibi konularda kimin muhatap olacağı hususu önemini korumaktadır. Bu konunun çözümünün

de Vergi Usul Kanununun 10. maddesinde bulunduğu kanaatindeyim. Bahse konu maddenin ilk dört fıkrasını alıntı yaparak inceleyelim:

Madde 10 – Tüzel kişilerle küçüklerin ve kı-sıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sor-umlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşek-külleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

(Değişik: 3/12/1988-3505/2 md.) Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da uygulanır.

Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz.

Maddenin 1. fıkrası, faal dahi olsa bir tüzel kişiden herhangi bir ödevi yerine getirmesinin beklenemeyeceğinden hareketle, şirketlere ilişkin her türlü ödevin yerine getirilmesi sorumluluğunu kanuni temsilcilere yüklemektedir. Bu sorumluluklar arasında şirket vergilerinin noksansız ödenmesine ilişkin parasal ödevler bulunduğu gibi, faturaların düzenlenmesi, beyannamelerin verilmesi, bildirimlerin yapılması, kayıt düzenine uyulması, defterlerin tutulması, saklanması, incelemeye ibraz edilmesi gibi her türlü şekli ödev de bulunmaktadır.

Maddenin 2. fıkrasına göre, şirketin kanuni temsilcisinin 1. fıkrada yüklenen ödev sorum-

luluğunu yerine getirmemesi halinde oluşacak vergi kaybı ve bağlı alacakların şirketten tahsil edilememesi halinde, bu alacaklar ödevi yerine getirmeyen kanuni temsilcinin malvarlığından alınacaktır.

Maddenin 4. fıkrasına göre, şirketin tasfiye edilmiş olması, kanuni temsilcinin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmayacaktır. Bu fıkrada yer verilen sorumluluk ifadesinin hem 1. fıkrada yer alan her türlü şekli ve maddi sorumluluğu, hem de bu sorumlulukların yerine getirilmemesi sonucunda doğan ve 2. fıkrada düzenlenen mali sorumluluğu kapsadığı görülmektedir. Bu durumda kanuni temsilcilerin, tasfiye edilmiş şirketin vergi borçlarına ilişkin sorumluluğu devam ettiği gibi, tasfiyeyle sona ermeyecek şekli ödevlere ilişkin sorumluluğu da devam etmektedir. Kanuni temsilcilerin şirketin tasfiyesiyle sona ermeyen bu sorumlulukları, defter/belgelerin saklanması ve ibraz² gibi teknik sorunları da çözüme kavuşturmaktadır. Ayrıca, doğrudan Yasadan kaynaklanan bu sorumluluklar, tasfiye edilmiş şirketin kanuni temsilci tarafından temsil edilmesi anlamı da taşımamaktadır.

3- VERGİ İNCELEMESİ AMAÇLI EK TASFİYE MÜMKÜN MÜ?

Öncelikle belirtelim ki, tasfiye edilmiş şirketler hakkında doğrudan vergi incelemesi yapılamayacağı tezi, bu incelemenin yapılabilmesi için Türk Ticaret Kanunu’ndaki “ek tasfiye” düzenlemesine atıfta bulunmakta ve incelemenin bu usul yönteminin izlenmesi suretiyle yapılabileceği hususunu da içinde barındırmaktadır. Mutlak inceleme yasağı yerine usuli yöntem işletilmeksizin inceleme yasağı içeren bu görüşün, kanunların sistematik yorumu sonucunda ortaya çıktığını;

² Türk Ticaret Kanunu’nda tasfiyesi tamamlanmış şirketlere ait defterler sulh hukuk mahkemelerinde saklanacağı düzenlemesine yer verilmiştir. Kanuni temsilcilerin defter ve belgeleri yasa gereği bir makama tevdi etmiş olmaları halinde saklama ve ibraz yükümlülüklerinin de bundan etkileneceği açıktır.

aksi durumda, tasfiye edilmiş bir şirket hakkında hiç bir şekilde vergi incelemesi yapılamayacağına ilişkin bir yorumun, şirketleri belli periyotlarla tasfiye edilme ve farklı isimler altında yeniden kurulma yoluna iterek vergi incelemelerini tamamen imkansız hale getireceğini ve vergi kanunlarının ruhu ile uyumlu olmayacağını vurgulamak gerekir. Buna karşın, ek tasfiye yöntemi de, hukuki ve teknik sorunlar içermektedir.

Konuya, Türk Ticaret Kanunu'nun 547. maddesinde yer alan ek tasfiye³ düzenlemesini inceleyerek devam edelim:

“Tasfiyenin kapanmasından sonra ek tasfiye işlemlerinin yapılmasının zorunlu olduğu anlaşılırsa, son tasfiye memurları, yönetim kurulu üyeleri, pay sahipleri veya alacaklılar, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden, bu ek işlemler sonuçlandırılıncaya kadar, şirketin yeniden tescilini isteyebilirler.

Mahkeme istemin yerinde olduğuna kanaat getirirse, şirketin ek tasfiye için yeniden tesciline karar verir ve bu işlemlerini yapmaları için son tasfiye memurlarını veya yeni bir veya birkaç kişiyi tasfiye memuru olarak atayarak tescil ve ilan ettirir.”

Yukarıda yer verilen yasal düzenlemeye göre; şirketlerin tasfiyesinin kapanmasından sonra zorunlu olması halinde ek tasfiye istenebilecektir. Ek tasfiyeyi ancak; şirketin tasfiye memurları, yönetim kurulu üyeleri, ortaklar ve alacaklılar isteyebilecektir. Ek tasfiye istenecek merci, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki ticaret mahkemeleridir. Mahkeme, istemin yerinde olduğuna kanaat getirirse şirketin ek tasfiye için yeniden tesciline karar verecek ve tasfiye memuru ataması yapacaktır.

Tasfiye edilmiş şirketlerin vergi incelemesi maksatlı ek tasfiyeye sokulması yönteminin içinde barındırdığı hukuki ve teknik sorunlara ilişkin değerlendirmelerimizi maddeler halinde sıralarsak;

- 1-** Yasal düzenlemede açıkça görülmektedir ki, ek tasfiye isteyebilecek kişiler arasında vergi incelemesi yapacak idareye yer verilmemiştir. Öyle ki; şirket dışından ek tasfiye isteyebilecek kişinin mutlaka alacaklı konumunda olması gerekmektedir. Oysa henüz vergi incelemesi (araştırma) dahi yapılmamış, ek tasfiye için mahkemeye başvuracak vergi idaresi de hiçbir şekilde “alacaklı” vasfını kazanmamıştır. Ayrıca; vergi incelemesinden sonra idare alacaklı hale gelse dahi, bu alacağın borçlusu şirket değil, yasadaki özel hükümler uyarınca kanuni temsilci ve tasfiye memurları olacaktır.
- 2-** İlgili madde gerekçesi incelendiğinde, ek tasfiye düzenlemesinin, bir kısım varlıkların eksik tasfiye edilmesi veya değersiz hale gelmiş bir kısım alacakların sonradan tahsil edilmesi gibi eski veya sonradan ortaya çıkan tasfiye noksanlıklarının giderilmesi amacıyla getirildiği anlaşılmaktadır. Bu bağlamda, ancak tasfiyedeki noksanlıkların giderilmesi için istenebilecek ek tasfiye, bir tür araştırma olan ve tasfiye noksanlığıyla ilgisi bulunmayan vergi incelemesi maksadıyla istenemeyecek ve bu maksatla da kullanılamayacaktır.
- 3-** İdari işlemlerin temel özelliklerinden birisi, bir makamın iznine tabi olmaksızın icra edilebilmesidir. Buna karşın, vergi incelemesi maksatlı ek tasfiye istemiyle mahkemeye başvurulması, idari işlemin ifasını dolaylı yollardan da olsa bir makamın vereceği izne bağlı kılacak ve idare hukuku ilkeleriyle uyum göstermeyecektir.
- 4-** Yasal düzenlemeye göre, mahkemeler ek tasfiye kararını, istemin yerinde olduğuna

³ Bu düzenleme anonim şirketler için getirilmiş olup, ilgili atıf uyarınca limited şirketler için de geçerli hale gelmiştir.

kanaat getirmesi halinde verebilecektir. Bu durumda vergi idaresi incelemeye alacağı tasfiye edilmiş şirketin ek tasfiyeye girmesi istemiyle dava açarken, şirketin vergi kaçırdığına ilişkin emarelerin neler olduğu, şirketin tahakkuk etmiş vergilerinin iş hacmi karşısındaki durumu, şirket hesaplarının yeterince incelenip incelenmediği gibi kriterleri öne sürerek incelemenin haklılığını ispatlamaya çalışacak; idarenin bu isteminin mahkemece yerinde görülmesi halinde de ek tasfiye kararı verilebilecektir. İdarenin fiilen tesis ettiği işlemlerinin idari yargı yerlerinde yerindelik denetimine tabi tutulması Anayasada yasaklanmışken,⁴ henüz tesis etmediği işlemlerinin adli yargı yerlerinde bir tür yerindelik denetiminden geçmesi, hukuki tezatlıklar doğuracaktır.

- 5-** Vergi Usul Kanunu, verginin tarh ve tebliği için, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından itibaren beş yıllık bir süre belirlemiş, vergi incelemesinin de ancak zamanaşımı suresi içerisinde yapılabileceğini düzenlemiştir. Bu zamanaşımı, mükellefler bakımından, geçmiş dönemlerin yükümlülüklerinden kurtulmaları yönünde bir hak; idare bakımından ise, görevin ifasının gecikmeksizin yerine getirilmesi yönünde bir sorumluluk niteliğindedir. Buna karşın, tasfiye edilmiş bir şirket hakkında vergi incelemesi yapılabilmesinin şirketin mahkeme kararıyla ek tasfiyeye girmesi şartına bağlanması, idarenin inceleme görevini zaman bakımından ve kanunlarda öngörülmemiş şekilde⁵

sınırlayacaktır. Hatta idarenin vergi incelemesi yapma görevini yerine getirip getiremeyeceği, yargılamada geçen süreye göre değişebilecek, ortalama yargılama süresinin fazla olduğu yargı çevrelerinde, ticaret sicilinden silinen tüzel kişi hakkında vergi incelemesi yapılması tamamen imkansız hale gelebilecektir. Bu durum ayrıca, şirketleri belli periyotlarla tasfiye olarak yeniden kurulma yoluna itebilecek, özel teşebbüslerdeki kurumsallaşmayı da olumsuz yönde etkileyecektir.

- 6-** Tasfiye edilmiş şirketler hakkında ek tasfiye kararı olmaksızın vergi incelemesi yapılamayacağı tezi, bu suretle yapılan vergi incelemesi sonucunda tarh edilen vergilerin hukuka aykırılığını ortaya çıkaracağı gibi, bu suretle düzenlenen vergi tekniği raporlarını da hukuka aykırı delil niteliğine sokabilecek ve bu raporların üçüncü kişiler nezdinde yürütülen vergi incelemelerinde delil olarak kullanılmasına engel teşkil edebilecektir. Ayrıca; münhasıran sahte belge düzenlemek için mükellefiyet tesis ettiren kurumların faaliyetlerine tasfiye halinde devam etmeleri ve vergi incelemesine girmeleri halinde de tasfiyeyi kapatarak sicilden silinmeleri ve bu suretle incelemenin sonuçlanmasının önüne geçmeleri söz konusu olabilecektir. Bu mükellefler nezdinde yürütülen incelemelerin sonuçlandırılmaması veya gecikmeyle yapılabilmesi, sahte belge kullanma incelemelerine de etki ederek türev sorunlar doğmasına sebebiyet verecektir.

⁴ Anayasa 125/4 (Değişik cümle: 07/05/2010-5982 S.K./11. md.) Yargı yetkisi, idarî eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı verilemez.

⁵ Yasalarda bu konunun zamanaşımı karşısındaki durumuna yönelik bir düzenleme bulunmamaktadır.

SONUÇ

Tasfiyesi tamamlanarak tüzel kişiliği sona eren şirketler hakkında ek tasfiye kararı olmaksızın vergi incelemesi yapıp yapılamayacağı hususu, güncel bir sorun niteliğindedir.

Şahsi kanaatim, vergi incelemesinin bir tür araştırma niteliğinde olması ve icrailik taşınması nedeniyle, ticaret sicilinden silinmesiyle tüzel kişiliği sona eren şirketler hakkında doğrudan vergi incelemesi yapılmasına hukuki bir engel bulunmadığı yönündedir. Şirketin inceleme maksatlı olarak ek tasfiyeye sokulması yöntemi ise, içinde çok sayıda hukuki ve teknik sorunlar barındıran işlevsellikten uzak bir yöntemdir. Çalışmada ayrıntıları üzerinde durduğum bu sorunların da tasfiyesi tamamlanmış şirketler hakkında doğrudan vergi incelemesi yapıp yapılamayacağı tartışmasına dahil edilmesi ve konunun bütün olarak dikkate alınması önem arz etmektedir. Aksi takdirde bulunan çözümler,

konuyu doğru ve uygulanabilir şekilde çözüme kavuşturma noktasında yetersiz kalabilecektir.

Gelinen noktada, çalışmaya konu ettiğimiz bu tartışmanın yasal düzenleme ile aşılabileceği görülmektedir. Bu konuda yapılacak yasal değişiklikte, tasfiyesi tamamlanmış şirketlerin de vergi incelemesine alınabileceği hususu açıkça düzenlenebileceği gibi, şirket hakkında vergi incelemesi maksatlı ek tasfiye kararının vergi idaresi tarafından verilebilmesine yönelik bir düzenleme yapılması da mümkündür.

KAYNAKÇA

- 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, T.C. Resmi Gazetesi, Mükerrer 17863.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, T.C. Resmi Gazetesi, 10703 - 10705.
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, T.C. Resmi Gazetesi, 26205.
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, T.C. Resmi Gazetesi, 27846.