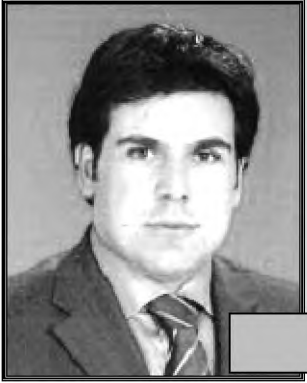


HUKUKİ VARLIKLARI SONA EREN TÜZEL KİŞİLER ADINA SALINACAK VERGİ ve CEZALARDA TARHİYATIN MUHATABI İLE DEFTER ve BELGELERİ SAKLAMA ve İBRAZ YÜKÜMLÜLÜĞÜ

İsa TEKİN^(*)Hikmet DERE^(**)

1 - GİRİŞ

Tüzel kişilik, belli bir amacı gerçekleştirmeye yönelik olarak bağımsız bir şekilde örgütlenen, haklara ve borçlara sahip olabilen kişi ve mal topluluklarıdır. Amaçların gerçekleştirilmesi veya amaçların gerçekleşmesinin imkânsız olması veya sürenin dolması gibi durumlarında dağılma (infisah), yetkili organın kararı veya yargı kararları ile son bulması haline ise dağıtılma (fesih) ile tüzel kişilikler son bulmaktadır.

Tüzel kişiliklerin hukuki varlıkları sona erse de, tüzel kişiliklerin sona ermeden önceki tarihleri kapsayan dava ve/veya vergi incelemelerine muhatap olabilmektedirler. Çalışmamızda tüzel kişiliği son bulan kurumların tasfiye ve öncesi dönemlerine ait vergi ve cezalar karşısındaki durumları ile defter ve belgelerin ibraz yükümlülüğü ele alınacaktır.

2- TÜZEL KİŞİLİĞİN SONA ERMESİ ve HUKUKSAL SONUÇLARI

“Tüzel kişiler toplumsal yaşayışta bireylerin dağınık güçlerini bir araya toplayan, onları koruyan, faaliyet alanlarını genişleten ve insanların tek başlarına gerçekleştiremeyecekleri bireyüstü amaçları gerçekleştiren amaç birlikleridir (Özsunay, 1982, 3)”

Tüzel kişilik, belli bir amacı gerçekleştirmeye yönelik olarak bağımsız bir şekilde örgütlenen, haklara ve borçlara sahip olabilen kişi ve mal topluluklarıdır. Tüzel kişilik başlangıcı, serbest kuruluş, izin ve normatif sistem olarak farklı kuruluş sistemlerine tabi olmaktadır.

Ticaret Kanununda düzenlenen ticaret ortaklıkları da tüzel kişi olup, Ticaret Kanuna tabidirler. Ticaret ortaklıkları hakkında özel hüküm bulunmayan hallerde ise Medeni Kanundaki tüzel kişilere ilişkin hükümleri uygulanır (Taşkın, www.ankara.edu.tr). Medeni Kanunu (TMK)'nun

^(*) Vergi Müfettişi

^(**) Vergi Müfettişi

48. Maddesine göre “Tüzel kişiler, cins, yaş, hı-sımlık gibi yaradılış gereği insana özgü nitelikle-re bağlı olanlar dışındaki bütün haklara ve borç-lara ehildirler”. Medeni Kanundaki bu ayrık du-rum dışında kişi sayılma bakımından gerçek ve tüzel kişiler arasında fark gözetilmemiştir. İzle-yen maddede ise “Tüzel kişiler, kanuna ve kuru-luş belgelerine göre gerekli organlara sahip ol-makla, fiil ehliyetini kazanırlar”. Tüzel kişilerin fiil ehliyeti, kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakla başlar. Ticaret Ticaret Kanunu (TTK) hükümlerine göre tüzel ki-şilik kazanabilmesi için işlemlerin tescil ve ilan edilmeleri gerekmektedir.

Tüzel kişilerin, amaçların gerçekleştirilmesi veya amaçların gerçekleşmesinin imkansız olma-sı veya sürenin dolması gibi durumlarında dağıl-ma (infisah), yetkili organın kararı veya yargı ka-rarları ile son bulması haline ise dağıtılma (fesih) ile tüzel kişilikler son bulmaktadır. Tüzel kişiliğin iflas haricinde tasfiye yolu ile sona ermesinde iş-lemler tasfiye memurları tarafından yürütülür.

Tasfiye, kelime anlamı arıtma, ayıklama, te-mizleme, hesabı kapatmak, iktisadi anlamda ise bir işletmenin batması veya kapanması duru-munda, varlıklarının satılarak alacaklılara dağıtıl-ması (www.tdk.gov.tr) anlamındadır. Tasfiye ile tüzel kişiliğin hukuki varlıkları ile birlikte işletme ve kuruluşların ekonomik faaliyetleri de sona erer. TTK’da ve Vergi Kanunlarında tasfiyeye ait özel bir tanım yapılmamıştır. Ancak tanımlama-larda ekonomik faaliyetlerin sona ermesi için, iş-letme ve kuruluşların mevcutlarının satılması, alacaklarının tahsil edilmesi, borçlarının öden-mesi ve geriye bir değer kalırsa bununda ortakla-ra dağıtılmasıdır.

Tasfiye ortaklığın sona erdirilmesi amacıyla kanunen düzenlenmiş bir usuldür. İflas nedeniy-

le ortaklığın sona ermesi dışında, tasfiye işlemleri tasfiye memurları tarafından yapılır. Buna kar-şılık diğer organların görev ve yetkileri tasfiyenin yapılabilmesi için gerekli olan ve fakat niteliği gereği tasfiye memurlarınca yapılamayan işlemlerle sınırlıdır (Şener, 159).

Şirketin tasfiye haline girmesiyle, işletme ko-nusunun gerektirdiği faaliyetler durur. TTK’nın genel hükümleri gereği şirket, pay sahipleri ve üçüncü kişilerle olan ilişkilerinde tüzel kişiliğini, hukuki ehliyeti tasfiye amacı ile sınırlı olarak mu-hafaza eder. Tasfiye halindeki şirketlerin, tasfiye-den önce başlanmış olup da henüz neticelendi-rilmemiş olan işleri dışında (TTK md. 430), sade-ce tasfiye amacına yönelik işlemlerde bulunabi-lecekleri öngörülmüştür. Bu amacın dışında ka-lan iş ve muameleler, hukuki ehliyet dışında kal-dıklarından, şirketi ilzam etmez (Apak, www.alo-maliye.com).

Tasfiye memurları, 5520 sayılı Kurumlar Ver-gisi Kanunu (KVK)’nın 17/7 maddesine göre; ku-rumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyan-namelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer iti-razlı tarhiyatlar için, 2004 sayılı İcra ve İflas Ka-nunu (İİK)’nin 207. maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı Kanun’un 206. maddesinin dör-düncü sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve or-taklara paylaşırma yapamazlar, aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.

Vergi Kanunlarında işi bırakma olarak kabul edilen tasfiye sürecinde, mükellefiyet, vergi ka-nunlarının yapılmasını emrettiği işleri tamamlaya-n kadar sürer. Mükellefiyetin başlangıcında işe başlamayı bildirmek zorunda olan kurumlar vergisi mükellefleri tasfiye, devir ve bölünme ne-deniyile faaliyetlerinin sona erdiğini, faaliyetleri-nin sona erdiği tarihten itibaren 1 ay içinde ilgili vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. Kurum-

lar vergisi mükelleflerinin faaliyetlerine son verdiklerini, “İşe Başlama/İşi Bırakma Bildirimi” veya dilekçe ile vergi dairesine bildirmeleri gerekir.(Çomaklı, 2007,49) TTK’nın 545. Maddesine göre “tasfiyenin sona ermesi üzerine şirkete ait ticaret unvanının sicilinden silinmesi tasfiye memurları tarafından sicil müdürlüğünden istenir. İstem üzerine silinme tescil ve ilan edilir” hükmü yer almakta, şirket unvanının ticaret sicilinden silinmesi ile birlikte hukuki varlıklarının son bulacağı hususu yer almaktadır.

3- TASFİYE HALİNDE VERGİ ve CEZALARDA TARHİYATIN MUHATABI

TTK’nın bir önceki bölümde yer alan hükümlerine göre tasfiyeye giren kurumların tasfiye halinde, tasfiye ve öncesi dönemlere ait vergi ve cezalarından, kurum tüzel kişiliği son bulmadığından tarhiyat, tasfiye halindeki kurum adına yapılmaktadır. 6762 sayılı TTK’nın 219 ve 440., 6102 sayılı TTK’nın ise 280 ve 539. Maddelerine göre “Tasfiye hâlinde bulunan şirketi mahkemelerde ve dışarıda tasfiye memurları temsil eder.” Kanunun 534. Maddesine göre de, “iflas halinde tasfiyede, iflas idaresi tarafından İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre yapılır. Şirket organları temsil yetkilerini, ancak şirketin iflas idaresi tarafından temsil edilmediği hususlar için korurlar.” Bu maddeye göre iflas halinde temsil yetkisi iflas masasına geçmektedir.

KVK’nın 17/7 maddesine göre; tasfiye memurları, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için, 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 207. maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı Kanunun 206. maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapamazlar. Aksi takdir-

de bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.

a) Yukarıda belirtilen vergiler ile sekizinci fıkraya uyarınca tasfiye işlemlerinin incelenmesi sonucu tarh edilecek vergilerin asılları ve zamları, tasfiye sırasında dağıtım, devir, iade veya satış gibi yollarla kendisine bir iktisadî kıymet aktarılan ya da tasfiye kalanı üzerinden kendisine paylaşırma yapılan ortaklardan da aranabilir. Ortaklardan tahsil edilmiş olan vergi asılları için ayrıca tasfiye memurlarına başvurulmaz.

b) Tasfiye memurları, bu madde gereğince ödedikleri vergilerin asıllarından dolayı, yukarıda belirtilen yollarla kendisine bir iktisadî kıymet aktarılan veya tasfiye kalanından pay alan ortaklara ya da ortakların aldıkları bu değerler vergileri karşılamaya yetmezse İcra ve İflas Kanununun 207. maddesine uygun oranlar dahilinde aynı Kanunun 206. maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılarını tamamen veya kısmen tahsil eden alacaklılara rücu edebilirler.

Yukarıda yer alan madde hükümlerine göre tasfiye ve öncesi dönemlere ait tarhiyatlar, tasfiye halindeki kurum adına yapılmaktadır. Bu vergi ve cezalarda tarhiyatın muhatabı tasfiye halindeki kurum dolayısıyla tasfiye memurlarıdır. Tarhiyatın muhatabı tasfiye halindeki kurum olduğundan, bu vergi ve cezalarına dava ehliyeti tasfiye öncesi dönemlere ait olsa dahi tasfiye memurlarına aittir.

Konu hakkında, Danıştay 11. Dairesi’nin bir kararında “tasfiye halinde olan şirket adına düzenlenen ihbarnamenin (tasfiye memuruna değil) şirket ortağına tebliğ edilmiş olması, bu kişi (ortak) hakkında hukuki sonuç doğurmayacağından, (ortak) dava açma ehliyeti bulunmadığı” (Danıştay 11. D., E 1995/1156 K 1995/3190) görüşüne yer verilmiştir.

4- TASFİYESİ TAMAMLANMIŞ OLAN KURUMLARINDA VERGİ ve CEZALARDA TARHİYATIN MUHATABI

Hukuki varlığı sona ermiş olan kurumlarda, tasfiye ve öncesi dönemlere ait vergi ve cezaların muhatabı ile ilgili olarak 2009 yılına kadar bir vergi kanunlarda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Tasfiyesi tamamlanarak hukuki varlığı sona ermiş olan kurumlar için, her ne kadar 5904 sayılı Kanun ile KVK 17. Maddesine eklenen 9.fıkra hükmü tarhiyatın muhatabını açık olarak belirtmiş olsa da, vergi daireleri tarafından düzenlenen vergi ve ceza ihbarnameleri yine **“Tasfiye Halinde”** ibaresi taşıyan hukuki varlığı son bulan kurum adına düzenlenmektedir.

Tasfiyesi tamamlanan kurum adına yapılan tarhiyatlara ait vergi ve ceza ihbarnameleri kurumun tasfiyeye girmeden önceki kanuni temsilcilerine tebliğ edilse de, tarhiyat hukuki varlığı son bulan kurum adına yapıldığından, vergi mahkemelerine açılan davalar, ehliyet yönünden mahkemece reddedilmektedir. Konu hakkında verilen yargı kararlarında ise;

“Tasfiyesi tamamlanıp ticaret sicilinden silinmek sureti ile hukuk alemindeki varlığı sona eren (münfesi) şirketin, temyiz dahil yargılamanın hiçbir aşamasında taraf olma ehliyetinin bulunmadığı” na hükmetmiştir. Kararının gerekçesinde ise, Ticaret Kanunu hükümlerine göre, şirketlerin tüzel kişiliklerinin, ticaret sicilinden silinmeleriyle sona ereceğini, bu tarihten sonra, adı geçen şirketin haklara sahip olmasının, borçlu kılınma-

sının ve temsiline hukuk olarak olanaklı olmadığını, bunun sonucu olarak, tüzel kişiliğin sona ermesinden önceki dönemlerle ilgili olsa dahi, münfesi şirket adına tarh ve ceza kesme işlemi tesis edilemeyeceğini; tesis edilen işlemlerin de, herhangi bir hukuki sonuç doğurmayacağını, hukuki sonuç doğurmayan; başka deyişle, hukuk düzeninde varlık kazanmayan işlemlerin ise, herhangi bir kişinin menfaatinin ihlal etmesinin söz konusu olamayacağını belirtmiştir (Danıştay 7. D., E. 2000/711 ve K. 2003/23). Tasfiyesi tamamlanıp ticaret sicilinden silinmekle hukuk alemindeki varlığı sona eren şirketin de yargılamanın hiçbir aşamasında davaya taraf olma ehliyeti de bulunmamaktadır. Bu nedenle davacı ortaklar varlığı sona eren şirketi temsil edemezler”¹

Benzer bir kararda ise mahkeme, “Tasfiye dönemi tamamlandıktan sonra tüzel kişiliği sona eren münfesi şirket adına yapılan vergilendirme işlemlerinin hukuki geçerliliğinin bulunmadığına” hükmetmiştir (Danıştay 4. D., E. 2004/639, K. 2005/578).

Aşağıda yer alan kararlarda ise Danıştay Dava Dairelerinin ve Vergi Dava Daireleri Kurulu(VDDK)’nın tasfiye sonrasında şirket adına yapılan tarhiyatlar için ortak ve tasfiye memurlarının dava ehliyetinin bulunduğu dair kararları yer almaktadır.

- “Tasfiye edilerek ticaret sicilindeki kaydı silinen limited şirket adına yapılan tarhiyata karşı menfaati ihlal edilen ortağın dava açma hakkı doğacağı (Danıştay 4. D., E. 1997/3219 K.

¹ İstanbul 8. Vergi Mahkemesi, 13.05.2011 gün E 2011/1056 K 2011/1628 sayılı kararı. Kararda Danıştay’ın ehliyet yönünden davanın reddi yönündeki görüşü tekrarlanmıştır. Danıştay 7. Daire , 01.04.2004 gün ve E. 2001/4136, K. 2004/801 sayılı Kararı (www.danistay.gov.tr). Aynı yönde Danıştay’ın 7. Dairesi’nin kararları için, 16.10.2003 gün E. 2000/9558 ve K. 2003/4325 sayılı, 03.03.2004 gün E. 2001/2031 ve K. 2004/574 ve 01.04.2004 gün ve E. 2001/4136, K. 2004/801 sayılı Kararlarına bakılabilir.

1998/81)",

- "Tasfiye dönemi tamamlandıktan sonra tüzel kişiliği sona eren münfesiş şirket adına yapılan vergilendirme işlemlerinin hukuki geçerliliği bulunmadığından, düzenlenen ödeme emirleri hakkında bir karar verilmesi gerekirken, davanın ehliyet yönünden reddinde kanuna uyarlık görülmediği" yönünde görüş bildirmiş, ancak bir üye bu kararda karşı oy kullanarak, "tasfiyesi tamamlanıp ticaret sicilinden silinmek suretiyle hukuk alemindeki varlığı sona eren (münfesiş) şirketin, temyiz dahil yargılamanın hiçbir aşamasında taraf olma ehliyeti bulunmadığı gerekçesiyle temyiz isteminin reddi gerektiği görüşüyle karara katılmıyoruz" şeklinde davanın ehliyet yönünden reddi gerektiğini savunmuştur (Danıştay 4. D., E. 2004/639 K. 2005/578).

Danıştay'ın Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK) ise, **"Limited şirket kaydının ticaret sicilinden silinmesinden sonra tasfiye dönemi için kesilen cezanın tahsili amacı ile şirket adına düzenlenen ödeme emrine karşı tasfiye memurunun açtığı davanın kabulü ile ödeme emrinin iptalinde hukuka aykırılık bulunmadığına"** karar vermiştir (VDDK, E. 2003/311 K.2003/74). Söz konusu uyuşmazlıkta ilk derece yargı yeri olan ...Vergi Mahkemesi, tasfiye dönemine ait olarak münfesiş şirket adına ve süresinde verilmeyen vergi beyannameleri nedeni ile kesilen usulsüzlük cezalarını iptal etmiş, temyiz istemini inceleyen Danıştay Yedinci Dairesi 06.06.2002 tarih ve E. 2000/6636, K. 2002/2278 sayılı Kararıyla; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 15 inci maddesinin 1 inci fıkrasının (b) bendinde ehliyetsiz kişi tarafından açılan davanın reddine karar verileceğinin hükme bağlandığı, İdari Yargılama Hukukunda, ehliyetin kişinin medeni hakları kullanabilme yeteneği yanında, idari dava açmakta menfaatinin olması gerektiğini ifade ettiği,

şirket adına kesilen usulsüzlük cezasının ilan edilerek kesinleşmesi üzerine ödeme emri düzenlenerek tasfiye memuruna tebliğ edildiği, davanın tasfiye memuru sıfatıyla münfesiş şirketi temsilen açıldığının anlaşıldığı, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre, şirketlerin tüzel kişiliklerinin ticaret sicilinden silinmesiyle sona erdiği, olayda, adına ceza kesme işlemi tesis edilen şirketin tüzel kişiliğinin, ticaret sicilinden silindiği bu tarihten sonra adı geçen şirketin haklara sahip olması, borçlu kılınması ve temsili hukuken mümkün olmadığı, tüzel kişiliğin sona ermesinden önceki dönemlerle ilgili olsa dahi, olmayan şirket adına tarh ve ceza kesme işlemlerinin tesis edilemeyeceği, tesis edilen işlemlerin de, herhangi bir hukuki sonuç doğurmayacağı, feshedilmekle tüzel kişiliği sona eren şirketin temsili de söz konusu olmayacağı, tasfiye memuru tarafından açılan davanın ehliyetsizlik nedeniyle reddi gerekirken, ödeme emrinin iptalinde hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesi ile kararı bozmuştur.

...Vergi Mahkemesi ise, davacı şirketin Ticaret Sicili Gazetesi'nde tescil ve ilan edilerek, şirketin tasfiyesinin tamamlandığını, tasfiye memurunun ibra edildiğini ve şirket tüzel kişiliğinin sona erdiğinin anlaşıldığını, tüzel kişilik sona erdiğine göre, bu tarihten sonra münfesiş şirket adına ceza ihbarnamesi düzenlenerek tebliğe çıkarılması ve tebliğ edilememesi üzerine ilan yoluyla tebliğ edilerek kesinleştiğinden bahisle ödeme emri düzenlenerek tebliğ edilmesinde hukuki isabet bulunmadığını, ödeme emrinde yazılı kamu alacağının şirketin tasfiye dönemlerini kapsaması karşısında tasfiye memurunun dava açma ehliyetinin bulunduğu sonucuna varıldığını ifade ederek kararında direnmiştir.

Kurulun bir üyesi ise özetle; davanın açıldığı tarihte, hukuken var olmayan şirketin, yine huku-

ken var olmayan temsilcisinin söz konusu olduğunu belirterek, hukuken var olmayan şirketin, hukuken var olmayan temsilcisi tarafından açılan davanın da hukuki varlığından bahsedilemeyeceğini, bu bakımdan; hukuken olmayan bir davada esas hakkında karar verilmesinin, yargı yerlerinin ancak bir dava ile harekete geçebilecekleri, hukuken geçerli bir dava olmadıkça bir uyuşmazlık hakkında karar veremeyecekleri yolundaki temel yargılama hukuku kuralına aykırı olduğunu, öte yandan da; hukuken var olmayan şirket hakkında kesilen usulsüzlük cezasının ve bu cezanın tahsili için düzenlenen ödeme emrinin hukuki akibetinden endişe duymanın, yargı yerlerinin görevleri arasında olmadığını, bu nedenlerle, yargılama hukukunun temel kurallarına aykırılığı açık bulunan direnme kararının bozulması gerektiğini ifade ederek, kurulun oy çokluğu ile almış olduğu karara katılmadığını ifade etmiştir(Çavuş, 2006, 41).

Uyuşmazlık Mahkemesi de konu hakkında “tüzel kişiliği sona eren şirketin, medeni haklardan yararlanma ve bu hakları kullanma ehliyeti de son bulacağından, münfesihten tüzel kişiliğin gerek yargı mercilerinde, gerekse diğer resmi merciler önünde temsil edilebileceğinden bahsetmek olanaklı değildir. Dolayısıyla, tasfiyesi tamamlanıp ticaret sicilinden silinmek suretiyle hukuk alemindeki varlığı sona eren (münfesihten) şirketin, yargılamanın hiçbir aşamasında taraf olma ehliyeti de bulunmamaktadır. (Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümü E. 2004/15, K. 2006/104 T. 10.7.2006)

Yukarıda yer alan kararlarda görüldüğü üzere, Danıştay genelde, tasfiyesi tamamlanıp ticaret sicilinden kaydı silinen kurumların hukuki varlığından bahsedilemeyeceği, bu nedenle bu şirketler adına ödeme emirleriyle salınan vergi ve cezaların hukuken geçerli olmadığını ve bu şirket-

lerin temsil dahi edilemeyecekleri yönündedir.

Bu yöndeki yargı kararları doğrultusunda KVK’ya, 5904 sayılı Kanunun 6. Maddesi ile Kanun’un 17. Maddesine eklenen 9. fıkra ile “tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak salınacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezalar, müteselsilen sorumluluk olmak üzere; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumluluk olurlar. Şu kadar ki, bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır” hükmü getirilmiştir.

Getirilen bu düzenleme ile tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükellefler adına salınacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezalar için;

- Tasfiye öncesi dönemler için, tasfiye öncesi kanuni temsilcilerden,

- Tasfiye dönemleri için, tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır.

Bu düzenleme ile yargı mercilerinde ortaya çıkan dava ehliyetinin bertaraf edilerek, hukuki olarak son bulan kurum adına tarhiyat yapılmadan tasfiye öncesi dönemler için tasfiye öncesi kanuni temsilciler, tasfiye dönemleri içinse tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu kişiler adına yapılacak tarhiyatlar nedeniyle hukuki anlamda “menfaat ihlali” bulunacağından, dava ehliyetine sahip olan bu kişiler adına yargı mercileri esasa ilişkin karar verebileceklerdir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı (AVDB) “tasfiyenin sona ermesinden sonraki bir tarihte verilmesi gereken 2005 yılına ilişkin “Form Ba” ve

“Form Bs” bildirim formlarının verilmemesi nedeniyle ceza kesilmesi Kanun ve Tebliğ hükümlerine uygun olmakla beraber, gerek Türk Ticaret Kanununun ilgili hükümleri ve gerekse 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10, 94 ve 333 üncü maddelerine göre özel usulsüzlük cezasına ait ihbarnamenin ilgili dönemde şirketin kanuni temsilcisi olan tasfiye memuru adına düzenlenerek yine aynı kişiye tebliğ edilmesi” gerektiği yönünde mukteza vermiştir (AVDB, 32, 2007).

Yukarıda yer alan KVK’nın madde hükmü açık bir düzenleme getirdiğinden vergi inceleme raporları her ne kadar tasfiyesi tamamlanmış olan şirket adına yapılmış olsa da, vergi daireleri tarafından düzenlenecek vergi ve ceza ihbarnamelerinin, tasfiyesi tamamlanmış olan bu kurumlar adına değil Maddede yer alan ilgili kişiler adına düzenlenmesi gerekmektedir.

5- HUKUKİ VARLIKLARI SONA EREN TÜZEL KİŞİLERDE DEFTER ve BELGELERİ SAKLAMA ve İBRAZ YÜKÜMLÜLÜĞÜ

VUK ve TTK saklama süreleri ile ilgili olarak farklı süreler öngörmektedirler. Hukuki varlıkları sona eren işletmelerde, saklama ve ibraz yükümlülüğü hakkında VUK’ta herhangi bir belirleme yapılmamıştır. TTK’da ise saklama hususunda 69, (6102 sayılı TTK’nın 82, 290 ve 544.) madde hükümleri geçerli iken, ibraz etme konusunda açık bir hüküm bulunmamaktadır.

5.1- Hukuki Varlıkları Sona Eren Tüzel Kişilerde Defter ve Belgeleri Saklamakla Yükümlülüğü

VUK’un 253. Maddesine göre defter tutmak

mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle, Kanunun üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar. Bu maddede genel anlamda 5 yıl saklama zorunluluğu getirilmiş olsa da, vergi ile ilgili özellikli durumlarda² bu sürenin uzaması söz konusu olmaktadır.

6762 sayılı TTK’nın “Saklama Müddeti” başlıklı 68. maddesine göre; “*Defter tutmak mecburiyetinde bulunan kimse ve işletmeye devam eden halefleri defterleri son kayıt tarihinden ve saklanması mecburi olan diğer hesap ve kayıtları tarihlerinden itibaren 10 yıl geçinceye kadar saklamaya mecburdurlar.*” Bu bende göre saklama yükümlülüğü şahıs işletmelerinde defter tutan tacir ve işletmeye devam eden halefleri, tüzel kişiliklerin devir, birleşme, bölünme ve kanuni temsilcilerinin değişmesi durumunda yükümlülük devir alana, yeni kanuni temsilciye geçmektedir.

“*Hakiki şahıs tacirin ölümü halinde mirasçısı ve ticareti terk etmesi halinde kendisi defter ve kayıtları birinci fıkra gereğince saklamakla mükelleftirler. Ancak mirasın resmi tasfiyesi halinde defter ve kayıtlar, birinci fıkrada yazılı müddetle sulh mahkemesi tarafından saklanır.*”

Kollektif ve adi komandit şirketlerin her ne suretle olursa olsun infisahı (tasfiyesinden) halinde bunlara ait defter ve kayıtlar şirket merkezinin bulunduğu yerdeki selahiyetli (yetkili) mahkeme tarafından birinci fıkra gereğince saklanmak üzere ortaklardan birine veya notere, diğer şirketlerin (anonim, sermayesi paylara bölünmüş komandit, limited ve kooperatif) infisahı halinde

² VUK’a göre saklama ve ibraz yükümlülüğünün 5 yıldan uzun sürelerle uzamasının ayrıntıları için; İsa TEKİN- R. Engin AKIN, “Defter Ve Belge Saklama Ve İbraz Süresinin İstisnaları”, Vergi Raporu Dergisi, Mart 2011, sayı 1 s. 1

ise notere³ tevdi olunur. Noter hava ve ücreti şirket mevcudundan ödenir.

6762 sayılı TTK'nın 229 ve 448. Maddelerine göre, **“Tasfiyenin sonunda belgelerin ve defterlerin saklanması hakkında”** 69. Madde, 6102 sayılı yeni TTK'nın ise 290 ve 544. Maddelerine göre, 82. madde hükmü uygulanır. Kanunun 82. Maddesinin 5. Bendine göre saklama süresi eski 6762 sayılı TTK ile aynı olup, 10 yıldır. Madde- nin 8. Bendinde “Gerçek kişi olan tacirin ölümü hâlinde mirasçıları ve ticareti terk etmesi hâlinde kendisi defter ve kâğıtları birinci fıkra gereğince saklamakla yükümlüdür. Mirasın resmî tasfiyesi hâlinde veya tüzel kişi sona ermişse defter ve kâğıtlar birinci fıkra gereğince on yıl süreyle sulh mahkemesi tarafından saklanır.” Saklama başlı- ğındaki 6762 sayılı Kanun'un 68. Maddesindeki “Kollektif ve adi komandit şirketlerin her ne su- retle olursa olsun infisahı (tasfiyesinden) halinde bunlara ait defter ve kayıtlar şirket merkezinin bulunduğu yerdeki selahiyetli (yetkili) mahkeme tarafından birinci fıkra gereğince saklanmak üze- re ortaklardan birine veya notere,” ibaresi kaldırılarak farklı olarak yeni Kanun'da “tüzel kişi” ibaresi kullanılmıştır. Kollektif şirketlerin tüzel ki- şiliği olduğu için yeni Kanun'un tüzel kişi ibare- si içerisine girmesine rağmen, adi komandit şir- ketler hakkında bir düzenlemeye gidilmemiştir.

Ancak yine de “sulh mahkemesi” tarafından ka- rar verilmesi gerekecektir.

6762 sayılı Kanun'dan farklı olarak 6102 sa- yılı Kanun tüzel kişilerin defter ve belgelerinin saklanmasını notere değil, tümü ile sulh mahke- mesine bırakılmaktadır. Henüz konu hakkında bir uygulama bulunmamakla beraber, sulh mah- kemesi defter ve belgelerin saklanmasını genel olarak ortaklardan birine, özellikle durumlarda ise notere tevdi edilmesini isteyebilecektir.

İki Kanun arasında saklama süresi bakımın- dan diğer fark ise, 6762 sayılı TTK'nın “Saklama Müddeti” başlıklı 68. maddesine göre; **“Defter tutmak mecburiyetinde bulunan kimse ve işlet- meye devam eden halefleri defterleri son kayıt tarihinden ve saklanması mecburi olan diğer he- sap ve kayıtları tarihlerinden itibaren 10 yıl,** 6102 sayılı TTK'nın 82/6 bendi gereğince sakla- ma süresi ise, ticari defterlere son kaydın yapıldı- ğı, envanterin çıkarıldığı, ara bilançonun düzen- lendiği, yıl sonu finansal tablolarının hazırlandı- ğı ve konsolide finansal tabloların hazırlandı- ğı, ticari yazışmaların yapıldığı veya muhasebe bel- gelerinin olduğu **takvim yılının bitişiyle başlar** ve aynı maddenin 5. bendine göre 10 yıl sakla- ma süresi bulunmaktadır.

Saklama süresi bakımından önceki Kanun ka- yıt tarihini, yeni Kanun ise kayıt tarihini takip

³ Kollektif ve adi komandit ortaklıklarda, defterlerin ortaklardan birine mi yoksa notere mi tevdi edileceği bir yargıla- mayı (sulh mahkemesi kararını) gerektirir. Mahkeme yapacağı yargılama sonucunda, defterlerin ortaklardan biri tara- fından güvenle saklanacağına kanaat getirirse, onları bu ortağa verecek, aksi taktirde notere defter ve belgelerin tevdi edilmesini isteyecektir. Ancak diğer ortaklıklar (anonim, sermayesi paylara bölünmüş komandit, limited ve kooperatif) bakımından sadece notere tevdi öngörüldüğünden, mahkemeye başvurulmasını ve yargılama yapılmasını gerektiren bir durum yoktur. Defterler ortaklık merkezindeki herhangi bir notere tevdi edilebilir. Ayrıca bu varılan sonucu TTK 68/II- l'un sözü de dikkatli okununca doğrulamaktadır. Çünkü hükümde kanun koyucu “diğer şirketlerin infisahı halinde ise, (defter ve belgelerin) notere tevdi olunacağını” belirtmektedir. Mahkeme kararı ise sadece kollektif ve adi komandit or- taklıklar bakımından aranmaktadır (ŞENER, 2004, 240).

eden takvim yılını esas almıştır.

5.2- Hukuki Varlıkları Sona Eren Tüzel Kişilerde Defter ve Belgeleri İbraz Yükümlülüğü

VUK'un 256. maddesinde ise "Geçen maddelerde yazılı **gerçek ve tüzel kişiler** ile mükerrer 257'nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar" hükmü yer almaktadır. Madde metninde gerçek ve tüzel kişiler ibaresi yer almakta olup, tasfiyesi tamamlanarak, hukuki varlıkları sona eren işletmeler hakkında herhangi bir ifade kullanılmamaktadır.

Tasfiye memurları, VUK 162. maddesine göre tasfiye kararlarını ve tasfiyenin kapandığını vergi dairesine ayrı ayrı bildirmek zorundadırlar. Madde hükmüne göre tasfiye memurları, tasfiye kararının alınması ile tasfiyenin bittiğinin vergi dairesine bildirilmesi arasındaki süre içinde sorumludurlar. Tasfiye dönemi içerisinde gerçekleşen, beyan ve bildirim yükümlülüğü tasfiyenin sona erdiği tarihten sonraki tarihlere isabet eden yükümlülüklerde de tasfiye memuru sorumlu olmaktadır.⁴

Vergi kanunları açısından tasfiyesi tamamlanmış olan tüzel kişilerin temsili hakkında VUK'un 10. maddesi açık bir hüküm taşımaktadır. Maddeye göre, "Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş

veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz." Tasfiyesi tamamlanmış olan tüzel kişilerin tasfiye ve öncesi dönemlere ait vergisel ödevleri bu tüzel kişilerin son kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir. KVK'nın 17/9 maddesi ile getirilen hüküm de VUK 10. maddesini tamamlayıcı nitelikte olmakla birlikte, tasfiye dönemine ait ibraz yükümlülüğü, tasfiye tamamlandıktan sonra tasfiye öncesi dönemdeki son kanuni temsilciler tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir.

Hukuki varlıkları sona eren tüzel kişilere ait defterlerin saklanması ile ilgili olarak TTK'da hüküm bulunmasına rağmen, bu aşamadan sonraki ibraz yükümlülüğünün kime ait olduğu hususunda bir düzenleme bulunmamaktadır.

Danıştay 11. Dairesi konu hakkında "10.5.1994 tarihinde şirketin tasfiyesine karar verildiği, tasfiyenin 18.7.1995 tarihinde sonuçlandığı, ... 1994 yılına ait defter ve belgelerini incelemeye ibrazı için 25.4.1997 tarihinde tasfiye memurundan yazı ile defter ve belgelerin istendiğinin anlaşıldığı, dolayısıyla yükümlü şirketin tasfiye dönemi ve sonrasında bu döneme ilişkin yasal işlemleri süresinde yerine getirdiği, tasfiye memurunun görevini tamamlayarak defter ve belgeleri tasfiyesi sona eren şirketin ortağına teslim ettiği bu hususların davalı idarenin bilgisi dahilinde gerçekleştiği, görevi ve sorumlulukları sona eren tasfiye memurundan istenen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle yapılan tarhiyatta isabet bulunmadığı" (Danıştay 11. D., E: 1998/3228, K: 1999/3436) yönünde karar vermiştir.

Kararın gerekçesinde de görüleceği üzere, tasfiye memurunun "saklama" ve "ibraz" yüküm-

⁴ Konu hakkında bakınız; AVDB, 05.07.2007 tarih B.07.1.GİB.4.06.18.02/32 sayılı muktezası

lülüğü, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemine ait defter ve belgeler için, tasfiye tamamlanıncaya kadar olup, tasfiye kararının tescilinden sonra tasfiye memurunun herhangi bir yükümlülüğünün olamayacağı yönündeki ilk derece mahkemesinin kararını onamıştır.

İbraz ile birlikte hukuki varlığı sona eren tüzel kişileri kimin temsil edeceği sorunu ortaya çıkmaktadır. Danıştay konu hakkında tüzel kişilerin “dava ehliyetlerinin, tüzel kişiliklerinin kazanıldığı tarihte doğup; bu kişiliğin kaybedildiği tarihte sona erdiği; tüzel kişilerin ancak bu iki tarih arasında bir davaya taraf olabilecekleri ve bu davada kanuni organları vasıtasıyla usuli işlemler yapabilecekleri; tüzel kişiliğin sona erdiği tarihten sonra herhangi bir biçimde davaya taraf olmalarının ya da sona eren kişilikleri adına sıfatları tüzel kişilikle birlikte ortadan kalkan organları tarafından dava açılmasının olanaklı bulunmadığı sonucu çok açık bir biçimde çıkmaktadır (Danıştay, VDDK E. 2003/311 ve K. 2003/74),” şeklinde karar vererek, hukuki varlığı sona eren tüzel kişi organlarının temsil yetkisini tüzel kişiliğin sona ermesi ile birlikte ortadan kalkacağından bu organların temsil yetkisinin bulunmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

6- SONUÇ ve ÖNERİLER

Uzun bir süre yargı mercileri farklı kararlar vermiş olsa da, son verilen kararlarda görüş birliği sağlandığı verilen kararlardan gözlenmektedir. Tasfiyesi tamamlanan kurumlar adına düzenlenen ihbarnameler için, ortak ve tasfiye memurlarının dava açma ehliyetinin hukuki varlığı bulunmayan bir kurum nedeniyle menfaat ihlali bulunmayacağından, ehliyet yönünden açılan davalar reddedilmektedir.

Yargı mercilerinin bu görüşleri doğrultusunda Bakanlık KVK’da bu durumu bertaraf etmek için

düzenlemeye gitmiştir. Ancak yine de, vergi dairelerinin hukuki varlıkları sona eren tüzel kişiler adına salınacak vergi ve cezalar için düzenledikleri ihbarnamelerinin tasfiye halinde ibaresini taşıyan kurum adına düzenlendiği gözlenmektedir. Özellikle “tasfiye halinde” ibaresi ile tasfiyesi tamamlanmış olan tüzel kişilik adına düzenlenen bu ihbarnameler dolayısıyla kanuni temsilciler mecburen dava açmakta, ilk derece mahkemesi yukarıda yer alan dava ehliyeti yönünden esasa girmeden reddetmekte, sonrasında Danıştay’a temyiz başvurusu da aynı sonuçla sonuçlanmaktadır. Uzun bir zamanı alan bu dava süresinin tamamlanmasından sonra, vergi dairesi ödenmeyen vergi ve cezalar için kanuni temsilci ve/veya tasfiye memurları adına ihbarname düzenlemektedir.

Bu yersiz ve uzun bir dava sürecini bertaraf edebilmek için vergi dairelerinin, önce kurum adına ihbarname düzenlemesine gitmeden, bu kurumlar adına yapacakları tarhiyatlarda KVK 17/9 fıkrası hükümleri doğrultusunda ihbarname düzenlemeleri gerekmektedir. Aksi durumlarda zaman kaybı ile birlikte davalı idare her davada dava masraflarını ödemekle yükümlü kalacaktır.

Yukarıda yer alan durumlarda tüzel kişiliği sona eren kurumların, tasfiye öncesi kanuni temsilcileri, KVK 17/9. maddesinin aksine kurum adına yapılan tarhiyatlar için öncelikle vergi dairesine bu madde hükmüne göre işlem tesisi için başvurmaları, yargılama süreci açısından önem taşımaktadır.

KAYNAKÇA

- T.C. Yasalar (09.07.1956), **6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu**, Ankara: Resmi Gazete (9353 sayılı)
- T.C. Yasalar (10.01.1961), **213 sayılı Vergi Usul Kanunu**, Ankara: Resmi Gazete (10703 sayılı)

• T.C. Yasalar (21.06.2006), **5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**, Ankara: Resmi Gazete (26205 sayılı)

• T.C. Yasalar (14 Şubat 2011), **6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu**, Ankara: Resmi Gazete (10703 sayılı)

• T.C. Uyuşmazlık Mahkemesi, Hukuk Bölümü, E. 2004/15, K. 2006/104 T. 10.7.2006

• <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/10/20061007.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/10/20061007.htm>

• <http://www.edb.ada-let.gov.tr/Ymb/pdf/312.pdf> (Erişim Tarihi: 01.08.2011)

• Danıştay, VDDK (16.05.2003) **E. 2003/311 ve K. 2003/74 sayılı Kararı**,

• <http://www.danistay.gov.tr/kararlar3.htm> (Erişim Tarihi: 01.06.2011)

• Danıştay 11. Dairesi (20.11.1995) **E 1995/1156 K 1995/3190 sayılı kararı** <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=1953>(Erişim Tarihi: 01.06.2011)

• Danıştay 7. Daire (20.01.2003) **E. 2000/711 ve K. 2003/23 sayılı Kararı**

• (www.danistay.gov.tr). (Erişim Tarihi: 01.06.2011)

• Danıştay 4. Daire (07.04.2005) **E. 2004/639, K. 2005/578 sayılı Kararı**

• (www.danistay.gov.tr). (Erişim Tarihi: 01.06.2011)

• Danıştay 4. Dairesi (14.01.1998) **E 1997/3219 K 1998/81 sayılı Kararı** <http://www.danistay.gov.tr/kararlar122.htm>(Erişim Tarihi: 01.06.2011)

• Danıştay 4. Dairesi (07.04.2005) **E 2004/639 K 2005/578 sayılı Kararı**

http://www.alomaliye.com/nisan_06/danistay_e_2004_639.htm (Erişim Tarihi: 02.06.2011)

• Danıştay 11. Daire (06.10.1999) **E: 1998/3228, K: 1999/3436 sayılı Kararı**

• <http://www.huseyinust.com/printthree-ad.php?tid=14804>(Erişim Tarihi: 03.06.2011)

• İstanbul 8. Vergi Mahkemesi (13.05.2011) **E 2011/1056 K 2011/1628 sayılı Kararı**

• Danıştay 7. Daire, 01.04.2004 gün ve E. 2001/4136, K. 2004/801 sayılı Kararı (www.danistay.gov.tr).

• Danıştay'ın 7. Dairesi, 16.10.2003 gün E. 2000/9558 ve K. 2003/4325 sayılı, 03.03.2004 gün E. 2001/2031 ve K. 2004/574 ve 01.04.2004 gün ve E. 2001/4136, K. 2004/801 sayılı Kararları (www.danistay.gov.tr).

• AVDB, 05.07.2007 tarih B.07.1.GİB.4.06.18.02/32 sayılı muktezası,

• <http://www.avdb.gov.tr/y/mukteza/muktezadeta.asp?id=105114>(Erişim Tarihi: 01.08.2011)

• ÇAVUŞ, Mehmet(2006), “**Tasfiyesi tamamlanmış olan sermaye şirketleri adına re’sen veya ikmalen vergi tarh edilebilir mi? Vergi cezası kesilebilir mi?**”, E-Yaklaşım (Aralık 2006, sayı 41) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006128763.htm>(Erişim Tarihi: 01.05.2011)

• ŞENER, Oruç Hami (2004), “**Ticari Defterlerin ve Belgelerin Saklanması, Zıyat, Zayi Belgesi, Böyle Bir Belgenin Alınması ve Alınmamasının Hüküm ve Sonuçları**”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt : 6, Sayı : 1, (2004) s.240.

• <http://web.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/Dergi-Miz6-1/PDF/sener7.pdf> (Erişim Tarihi: 01.06.2011)

• ÖZSUNAY, Ergun (1982), “**Medeni Hukukumuzda Tüzel Kişiler**” 5.Bası. İstanbul (1983) s. 3.

• TAŞKIN, Alim, “Tüzel Kişilerin Kişilik Haklarının Korunması”, s.207, <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1991-1992-42-01-04/AUHF-1991-1992-42-01-04-Tas-kin.pdf> (Erişim Tarihi: 01.06.2011)

• ŞENER, Oruç Hami, “Anonim Ortaklıklarda Tasfiye Memurunun Mahkemece Azli ve Atanması” s. 159, http://74.125.155.132/scholar?q=cache:14qUXVicTWEJ:scholar.google.com/+t%C3%BCzel+ki%C5%9Filik,+fe-sih,+infisah&hl=tr&as_sdt=0 (Erişim Tarihi: 04.06.2011)

• APAK, Talha “Tasfiye Halinde ve Tasfiye Sonunda Kurumların Vergilendirilmesi”, <http://www.alomaliye.com>, (Erişim Tarihi: 01.06.2011)

• ÇOMAKLI, Şafak Ertan (2007) “Hukuki Varlıkları Sona Eren Kurumların Vergi Cezaları Karşısındaki Durumları” E-Yaklaşım / Ağustos 2007 / Sayı: 49 <http://www.huseyinust.com/printthread.php?tid=1599> (Erişim Tarihi: 04.06.2011)

• Türk Dil Kurumu, <http://tdkterim.gov.tr/?kelime=tasfiye&kategori=terim&hng=md> (Erişim Tarihi 28.05.2011)