

**T.C.
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA
ZAMANAŞIMI MÜESSESESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan

Uğur ÖZCAN

Danışman

Prof.Dr. Elif Sibel ÇAKAR

**Temmuz-2018
KIRIKKALE**

**T.C.
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA
ZAMANAŞIMI MÜESSESESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan

Uğur ÖZCAN

Danışman

Prof.Dr. Elif Sibel ÇAKAR

**Temmuz-2018
KIRIKKALE**

KABUL – ONAY

Prof. Dr. Elif Sibel ÇAKAR danışmanlığında Uğur ÖZCAN tarafından hazırlanan “TÜRK VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI MÜESSESİ” adlı bu çalışma jürimiz tarafından Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuk Anabilim dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

31/07/2018

(İmza)

Prof. Dr. Elif Sibel ÇAKAR

(İmza)

Doç. Dr. İştar CENGİZ

(İmza)

Doç. Dr. Cem Barlas ARSLAN

KİŞİSEL KABUL SAYFASI

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum *Türk Vergi Hukukunda Zamanaşımı Müessesesi* adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve faydalandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak faydalanılmış olduğunu beyan ederim.

Uğur ÖZCAN

ÖNSÖZ

Belirli bir sürenin geçmesiyle belli bir hakkın kaybedilmesi veya belli bir sorumluluktan kurtulunması anlamına gelen zamanaşımı müessesesi hukuki uygulamalarda eski tarihlerden beri uygulanagelmıştır.

Vergi hukukunda zamanaşımı kavramıyla devletin süresiz bir şekilde vergi yükümlüsünü takibat hakkı olmayacağı ifade edilmektedir. Bu durumda devletin en önemli gelir kaynaklarından biri olan verginin yükümlülerden tahsili imkânı kalmayacaktır. Vergi yükümlülerinin süresiz bir şekilde vergi takibatı altında kalması hem verginin alacaklısı olan devleti hem de verginin borçlusu olan mükellefin zararına olacaktır. Zira alacağın üzerinden uzun bir süre geçtikten sonra devletin alacağı miktarın değeri kaybolmuş, mükellef da süresiz bir şekilde belgeleri saklamak ve her an vergisinin tahsil edilme korkusunu yaşamış olacaktır. Bu nedenle devletin vergiyi tarh ve tahsil etme yetkisi belli bir süre ile sınırlandırılmalıdır. Bu sürenin alacaklı taraf ve borçlu taraf için uygun bir süre olması gerekmektedir. Zamanaşımı mükellefin bu konuda herhangi bir müracaatının olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade etmektedir ve bu nedenle re'sen dikkate alınması gereken bir konudur.

Vergi hukukunda zamanaşımı devletin vergilendirme yetkisini süre açısından sınırlandıran bir kavramdır ve diğer hukuk dallarında olduğu gibi kamu yararı amacıyla kabul edilmiştir.

Bu çalışmada hukuk düzeni içerisinde önemli bir yer işgal eden zamanaşımı kavramının diğer hukuk dallarıyla karşılaştırılması yapılacak, özellikle vergi hukukundaki yansımaları tartışılacaktır.

ÖZ

Özcan, Uğur, “Türk Vergi Hukukunda Zamanaşımı Müessesesi”, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale, 2018.

Zamanaşımı, hukuk düzeni içerisinde, zaman olgusu referans alınarak belirlenmiş bir kavramdır. Zamanaşımını, yasanın belirttiği şartlar altında, bir sürenin geçmesiyle bir hak kazanmak, bir yükümlülüğün kurtulmak, bir hak veya yetkiyi kaybetmek gibi bir sonuç doğuran, başlangıcı ve sonu belirli bir zaman parçasıdır. Bu hususlar dikkate alınarak hazırlanan bu çalışma da vergi hukukunda zamanaşımı kavramının ayrıntılı olarak incelenmesi, vergi hukukunda zamanaşımına neden ihtiyaç olduğunun tartışılması, kanunlardaki yeri ve vergi hukukundaki zamanaşımı türleri incelenmektedir. Bu noktada öncelikle zamanaşımı konusunda teorik bilgilere yer verilmiş ve zamanaşımına ilişkin vergi uygulamalarındaki sorunlar ve bu sorunlara ilişkin yargı kararları dikkatle incelenmiştir. Söz konusu sorunlara yönelik birtakım öneriler sunulularak değerlendirilmeler yapılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Zamanaşımı, Tarh Zamanaşımı, Tahsil Zamanaşımı, Zamanaşımının Durması, Zamanaşımının Kesilmesi

ABSTRACT

Özcan, Uğur, “Establishment of Limitation in Turkish Tax Law”, MSc Dissertation, Kırıkkale, 2018.

Lapse of time is a concept, within the law order, which is determined in reference to time fact. The lapse of time, under the indicated circumstances by the law, can be described as duration of time which can result in to be entitled, to be discharged from an obligation, to lose right or authority during the allocated time period. This study has been prepared under the lights of these issues and aimed to investigate the phenomena of the lapse of time on taxation law in detail by discussing the reasons of the need of lapse of time in tax law, its importance in the law and the types of lapses. At this point, primarily, theoretical information has been elucidated and the problems of the application of tax in relation to the concept of the lapse of time and the jurisdictional decisions on the matter have been investigated intently. It has been evaluated by putting forward some proposals on the relevant issues.

Keywords: Lapse of Time, Time Limits for Tax Levy, The Time Limits for Collection, The Stopping of Timeout, Tolling of The Statute of Limitations

SİMGELER VE KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BK	: Borçlar Kanunu
Bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
Dnş.	: Danıştay
E.	: Esas
ed.	: Editör
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
KK	: Kabahatler Kanunu
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
md.	: Madde
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
S.	: Sayı
s.	: Sayfa
ss.	: Sayfadan sayfaya
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TMK	: Türk Medeni Kanunu
vb.	: Ve benzeri
vd.	: Ve diğerleri
VİVK	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
TÜRKÇE_ÖZET SAYFASI.....	ii
İNGİLİZCE_ÖZET (ABSTRACT) SAYFASI	iii
SİMGELER VE KISALTMALAR.....	iv
İÇİNDEKİLER	v
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM GENEL OLARAK ZAMANAŞIMI

1.1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE	3
1.1.1. Zamanaşımı Kavramı ve Unsurları	3
1.1.2. Genel Olarak Hukukta Zamanaşımı.....	5
1.2. VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI.....	6
1.2.1. Vergi Hukukunda Zamanaşımı Uygulamasının Hukuki Kaynakları.....	7
1.2.1.1. Vergi Usul Kanunu	7
1.2.1.2. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun.....	8
1.2.1.3. Türk Ceza Kanunu.....	9
1.3. VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMINA YER VERİLMESİNİN SEBEPLERİ.....	10
1.3.1. Hukuki Sebepler.....	10
1.3.2. Ekonomik Sebepler	11
1.3.3. İdari Sebepler	11
1.4. VERGİ HUKUKUNDA SÜRELER VE HESAPLANMASI.....	12
1.4.1. Vergi Hukukunda Süreler	12
1.4.1.1. Vergi Hukukunda Kanuni Süreler	12
1.4.1.2. Vergi Hukukunda İdari Süreler	13
1.4.1.3. Vergi Hukukunda Yargısal Süreler	13
1.4.2. Vergi Hukukunda Sürelerin Hesaplanması.....	14

1.5. ZAMANAŞIMINI ÖZEL HUKUK SÜRELERİYLE KARŞILAŞTIRMA	15
1.5.1. Hak Düşümü Açısından Karşılaştırma.....	15
1.5.1.1. Kurumsal Özellikler Açısından Karşılaştırma.....	17
1.5.1.1.1. Ortak Unsur: Kendiliğinden Dikkate Alınması.....	17
1.5.1.1.2. Farklı Unsur: Sürenin Durması ve Kesilmesi	19
1.5.1.2. Hukuki Sonuçlar Açısından Değerlendirme.....	19
1.5.1.2.1. Ortak Unsurlar.....	19
1.5.1.2.1.1. İdarenin Talep Hakkının Olmaması	19
1.5.1.2.1.2. İdarenin Dava Yoluyla Alacağını Elde	
Edememesi	20
1.5.1.2.2. Farklı Unsur	20
1.5.2. Eksik Borç Açısından Karşılaştırma	21
1.5.2.1. Kurumsal Özellikler Açısından Karşılaştırma.....	22
1.5.2.1.1. Ortak Unsurlar.....	22
1.5.2.1.1.1. Sürenin Durması ve Kesilmesi.....	22
1.5.2.1.1.2. Sözleşme ile Değiştirilememesi	23
1.5.2.1.1.3. Feragatta Bulunulamaması	23
1.5.2.1.2. Farklı Unsur: Kendiliğinden Dikkate Alınması	24
1.5.2.2. Hukuksal Sonuçlar Açısından Karşılaştırma.....	25
1.5.2.2.1. Ortak Unsurlar.....	25
1.5.2.2.1.1. Zamanaşımı Sonrasında İfa Edilebilmesi.....	25
1.5.2.2.1.2. İdarenin Cebri Takipte Bulunamaması.....	25
1.5.2.2.2. Farklı Unsurlar	26
1.5.2.2.2.1. İdarenin Talep Hakkının Bulunmaması	26
1.5.2.2.2.2. İdarenin Dava Yoluyla Alacağını Elde	
Edememesi	26
1.6. VERGİ BORCUNU SONA ERDİREN DİĞER NEDENLER İLE	
ZAMANAŞIMINI KARŞILAŞTIRMA	27
1.6.1. Terkin ile Karşılaştırma	27
1.6.2. Takas ile Karşılaştırma.....	28
1.6.3. Af ile Karşılaştırma	29
1.6.4. Hata Düzeltme ile Karşılaştırma	30
1.6.5. Uzlaşma ile Karşılaştırma	31
1.7. VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI ÇEŞİTLERİ.....	32

1.7.1. Tarh (Tahakkuk) Zamanaşımı.....	32
1.7.2. Tahsil Zamanaşımı.....	33

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI ÇEŞİTLERİ

2.1. VERGİ HUKUKUNDA TARH ZAMANAŞIMI.....	34
2.1.1. Tarh Zamanaşımı: Kavram ve Terim.....	34
2.1.2. Tarh Zamanaşımının Kapsamı ve Koşulları	35
2.1.2.1. Tarh Zamanaşımının Kapsamı.....	35
2.1.2.1.1. Tarh Zamanaşımının Koşulları	36
2.1.2.1.2. Vergi Alacağının Doğmuş Olması	36
2.1.2.1.3. Yasada Belirlenen Süre İçinde Tarhiyatın Gerçekleşmemiş Olması.....	37
2.1.2.1.4. Yasada Belirlenen Süre İçinde Tebligatın Gerçekleşmemiş Olması.....	38
2.1.2.1.5. Tarh Zamanaşımı Süresinin Dolmuş Olması	39
2.1.2.2. Tarh Zamanaşımının Başlangıcı.....	39
2.1.2.3. Tarh Zamanaşımının Sonuçları	42
2.1.2.4. Tarh Zamanaşımının Durması	44
2.1.2.4.1. Vergi Dairesince Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Başvurulması	44
2.1.2.4.2. Vergi Dairelerinin/Mükelleflerin Takdir Komisyonu Kararlarına Karşı Dava Açmaları	46
2.1.2.4.3. Mücbir Sebepler	48
2.1.2.4.4. Mükellefe Vergi/Ceza İhbarnamesi Tebliği.....	49
2.1.2.5. Tarh Zamanaşımının Kesilmesi.....	50
2.1.3. Tarh Zamanaşımında Özellik Taşıyan Durumlar.....	51
2.1.3.1. Yıllara Sâri (Yaygın) İnşaat ve Onarma İşlerinde Zamanaşımı ...	51
2.1.3.2. Emlak Vergisinde Zamanaşımı	52
2.1.3.3. Veraset ve İntikal Vergisinde Zamanaşımı	53
2.1.3.4. Damga Vergisinde Zamanaşımı	54
2.1.3.5. Kurumların Tasfiyesinde Zamanaşımı	55
2.1.3.6. Motorlu Taşıtlar Vergisinde Zamanaşımı.....	57

2.1.3.7. Özel Hesap Dönemlerinde Zamanaşımı	58
2.1.3.8. İthalde Alınan Vergilerde Zamanaşımı	59
2.1.3.9. Harçlarda Zamanaşımı.....	59
2.1.3.10. Ar-Ge İndiriminde Zamanaşımı	59
2.1.3.11. Mahkeme Kararları Sonucunda İptal Edilen İşlemlerde Zamanaşımı	60
2.1.3.12. Amortisman Giderlerinde Zamanaşımı	62
2.1.3.13. Vergi Dairesince Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Başvurma Durumu	63
2.1.3.14. Geçmiş Yıl Zararlarında Zamanaşımı	65
2.2. VERGİ HUKUKUNDA TAHSİL ZAMANAŞIMI	67
2.2.1. Tahsil Zamanaşımının Kavramsal Çerçevesi.....	67
2.2.2. Tahsil Zamanaşımının Kapsamı ve Koşulları	69
2.2.2.1. Tahsil Zamanaşımının Kapsamı	69
2.2.2.2. Tahsil Zamanaşımının Koşulları	71
2.2.2.2.1. Vergi Alacağıın Tahakkuk Etmiş Olması	71
2.2.2.2.2. Belirlenen Süre İçinde Tahsilatın Gerçekleşmemiş Olması	72
2.2.2.2.3. Tahsil Zamanaşımı Süresinin Dolmuş Olması.....	73
2.2.2.3. Tahsil Zamanaşımının Başlangıcı	73
2.2.2.4. Tahsil Zamanaşımının Durması ve Nedenleri	74
2.2.2.4.1. Yükümlünün Yabancı Ülkede Bulunması	75
2.2.2.4.2. Yükümlünün Hileli İflas Etmesi	75
2.2.2.4.3. Terekenin Tasfiyesi Hakkında Yükümlü Hakkında Kovuşturma Yapılmasına İmkân Bulunmaması.....	76
2.2.2.5. Tahsil Zamanaşımının Kesilmesi ve Nedenleri.....	77
2.2.2.5.1. Ödeme	77
2.2.2.5.2. Haciz Uygulamaları	80
2.2.2.5.3. Cebren Tahsil ve Takip Muamelesi Sonucunda Yapılan Tahsilatlar	81
2.2.2.5.4. Ödeme Emri Tebligatı.....	81
2.2.2.5.5. Yükümlünün Mal Bildiriminde Bulunması	82
2.2.2.5.6. Kefalet Uygulaması.....	83

2.2.2.5.7. İhtilafı Kamu Alacaklarında Yargı Yerlerince Bozma Kararı Verilmesi.....	84
2.2.2.5.8. Kamu Alacağının Teminata Bağlanması	84
2.2.2.5.9. Yargı Yerlerince Yürütmenin Durdurulmasına Karar Verilmesi	85
2.2.2.5.10. Borçlu Kamu İdaresine Borcun Ödenmesi İçin Yazıyla Başvurulması.....	85
2.2.2.5.11. Kamu Alacağının Özel Kanunlara Göre Ödenmek Üzere Müracaatta Bulunulması ve/veya Ödeme Planına Bağlanması	86
2.2.2.6. Tahsil Zamanaşımının Sonuçları	86
2.3. VERGİ KABAHAHAT VE SUÇLARI İLE YAPTIRIMLARINDA ZAMANAŞIMI.....	88
2.3.1. Vergi Yaptırımlarında Zamanaşımı (Kabahat ve Suç Açısından)	88
2.3.1.1. Vergi Yaptırımlarında Uygulanan Zamanaşımı Hükümleri	88
2.3.1.2. Vergi Yaptırım Hukukunda Zamanaşımı Kurumuna Başvurma Nedenleri	89
2.3.2. İdari Cezalarda (Yaptırım) Zamanaşımı	89
2.3.2.1. Vergi Ziyat Cezasında Zamanaşımı	90
2.3.2.1.1. Ceza Kesmede Zamanaşımı	91
2.3.2.1.2. Tahsil Zamanaşımı	92
2.3.2.2. Usulsüzlük Cezalarında Zamanaşımı	93
2.3.2.2.1. Ceza Kesmede Zamanaşımı	94
2.3.2.2.2. Tahsil Zamanaşımı	94
2.3.2.3. Kabahatler Kanunu'nun Ceza Kesmede Zamanaşımı ve Tahsil Zamanaşımına Etkisi	95
2.3.3. Hürriyeti Bağlayıcı Cezalarda Zamanaşımı	96
2.3.3.1. Kaçakçılık Cezasında Zamanaşımı	97
2.3.3.1.1. Dava Zamanaşımı.....	98
2.3.3.1.2. Ceza Zamanaşımı	101
2.3.3.2. Vergi Mahremiyetine Uymama Cezasında Zamanaşımı.....	102
2.3.3.2.1. Dava Zamanaşımı.....	103
2.3.3.2.2. Ceza Zamanaşımı	104
2.3.3.3. Yükümlünün Özel İşlerini Yapma Cezasında Zamanaşımı	104

2.3.3.3.1. Dava Zamanaşımı.....	105
2.3.3.3.2. Ceza Zamanaşımı	105

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

UYGULAMADA ZAMANAŞIMI İLE İLGİLİ KARŞILAŞILAN DURUMLAR, YARGI MERCİİLERİNCE YORUMU VE YARGI KARARLARI

3.1. VUK’UN 114/2. MADDESİ HÜKÜMLERİNİN UYGULANMASI İLE İLGİLİ UYUŞMAZLIKLAR	106
3.1.1. Zamanaşımı Süresinin Bitmesine Çok Az Bir Zaman Kala Takdire Sevk Durumu.....	106
3.1.1.1. Takdire Sevk Edilen Mükellef Hakkında Sevk Tarihinden Sonra Vergi İnceleme Raporu, Vergi Tekniği Raporu Düzenlenmesi Hali	107
3.1.1.2. Takdire Sevk Edilen Mükellef Hakkında Herhangi Bir Vergi İnceleme Raporu Ya Da Vergi Tekniği Raporu Olmaksızın Matrah Belirlenmesi Hali.....	108
3.1.2. Duran Zamanaşımının Komisyon Kararının Vergi Dairesine Tevdiini Takip Eden Günden İtibaren Kaldığı Yerden İşlemeye Başlaması	109
3.2. VUK’UN 126. MADDESİNİN UYGULANMASINDA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR	115
3.3. 6183 SAYILI KANUN’UN 103. MADDESİNDE YER ALAN TAHSİL ZAMANAŞIMINI KESEN ÖDEMENİN İDARECE KÖTÜYE KULLANIMINA İLİŞKİN ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR.....	120
SONUÇ	123
KAYNAKÇA.....	125

GİRİŞ

Zamanaşımı genel olarak bazı hukuki ve sosyolojik gerekçelerle hukuk sistemleri tarafından kabul görmüş bir müessesedir. Hukuk açısından zaman kavramı ele alındığında, bu kavramın önemli bir boyutunu zamanaşımı teşkil etmektedir. Belli bir sürenin geçmesi anlamına gelen zamanaşımı; kanunlar tarafından tayin edilen şartlar altında bir zaman geçmesi sonucu bir hak kazanma veya bir külfetten kurtulma yoludur. Kamu hukuku içerisinde yer alan vergi hukuku için de zamanaşımı önemli bir kurumdur. Vergi hukukunun kendine özgü prensiplerinin olması ve kamu hukukunun getirdiği birtakım özellikler, zamanaşımına değişik boyutlar kazandırmakta ve konunun önemini arttırmaktadır.

Vergi hukukunda zamanaşımı süreleri, vergi yükümlüsü ile vergi idaresi arasındaki vergi borcu ilişkisini etkileyen hukuki kurumların başında gelmektedir. Zaman ölçüt alınarak oluşturulan bu kurumun, vergi hukukunda kabul edilmesinin sebebi kamu yararı düşüncesidir. İlk bakışta vergisini zamanında ödeyenlere haksızlık olacağı gibi düşünülmesine neden olsa da zamanaşımı uygulaması vergi hukuku için gerekli ve faydalı bir uygulamadır. Zamanaşımı nedeniyle devletin süresiz bir şekilde mükellefleri takip etmesi engellenmektedir. Böylelikle kamuyu oluşturan mükelleflerin yararı da korunmuş olmaktadır. Ayrıca zamanaşımı yargı organlarının iş yükünü hafifletmekte, iktisadi ve hukuki düzenin istikrar kazanması açısından da yararlı olmaktadır.

Bu araştırma her şeyden önce hukuki, idari ve mali kapsamı olan bir çalışmadır. Dolayısıyla çalışmada yöntem olarak, ilgili metinlerden belge toplanması, verilerin sınıflandırılması, yorumlanması ve sorun-çözüm odaklı önerilerde bulunulması şeklinde bir yol izlenmiştir.

Vergi hukukunda zamanaşımı kavramının ve öneminin incelendiği bu çalışma, üç ana bölüm ve bu ana bölümleri izleyen alt bölüm ve başlıklardan oluşacak şekilde kurgulanmıştır. Ayrıca bazı bölümlerde karşılaştırmalar yapılarak konular arasında bütünlük sağlanması ve konunun sistematik bir biçimde açıklanması yoluna gidilmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde; zamanaşımı kavramına teorik açıdan yaklaşılarak zamanaşımının vergi hukukundaki yerinin anlaşılması ve kavramsal

erevesinin izilmesi için zamanaşımının uygulanmasının sebepleri, zamanaşımının hukuki kaynakları, benzer kavramlar ile karşılaştırılması ve zamanaşımının türleri anlatılmıştır.

İkinci bölümde; vergi hukukunda yer alan tarh, tahsil ve vergi kabahat ve suçlarında karşımıza çıkan zamanaşımı eşitleri ayrıntılı şekilde irdelenmiştir.

Çalışmamızın üçüncü bölümünde ise uygulamada zamanaşımı ile ilgili karşılaşılan durumlar, yargı mercilerince yorumu ve bazı yargı kararları çerçevesinde konunun pratikteki yansımaları incelenmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK ZAMANAŞIMI

1.1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1.1. Zamanaşımı Kavramı ve Unsurları

Soyut bir kavram olan “zaman” insan yaşantısını çok yönlü ve güçlü bir biçimde etkilemektedir. Zaman kavramı soyut olduğundan dolayı; saat, gün, ay, yıl gibi döngüsel birimlerle sınırlandırılmış ve önceden belirlenmiş zaman kesimleri olarak ifade edilen sürelerle ayrılarak somutlaştırılmıştır. Zaman bu şekilde rol oynamaya başladığı takdirde “zaman” olmaktan çıkıp “süre” dönüşmektedir. Bu anlamda hukukta yer alan “süre” kavramı soyut bir kavram olan “zaman”ın somut kesimini ifade etmektedir. Bu somut anlamıyla süre, bir hukuk kuralını ya da hukuki olayı başlangıç aşamasından sona erinceye kadar etkiler¹. Görüldüğü üzere süre kavramı, soyut olan zaman kavramını somutlaştırmakta ve zamanın başlangıcı ve sonu belli olan bir kısmını ifade etmektedir. Zamanaşımı müessesesi de bu anlamda hukuk düzeni içerisinde, zaman olgusu temel alınarak ihdas edilmiş bir kurumdur.

Hukuk literatüründe zamanaşımı genel olarak; “kanun tarafından tayin edilen sürelerin geçmesi ve şartların gerçekleşmesi ile fiili bir durumun kanuni duruma çevrilerek devlet otoritesi tarafından korunması²”; “kanun tarafından tayin edilmiş (belirtilmiş) şartlar altında ve belli bir süre içinde alacaklının hareketsiz kalması sonucu alacağın ifasını isteme yetkisinin sona ermesi³”; “yasanın belirttiği şartlar altında bir sürenin geçmesiyle bir hak kazanmak bir yükümlülüğün kurtulmak, bir hak veya yetkiyi kaybetmek gibi bir sonuç doğuran, başlangıç ve sonu belirli bir zaman durumu⁴” şeklinde izah edilmiştir.

¹ Nami Çağan, *Vergi Hukukunda Süreler*, AÜHFY Sevinç Matbaası, Ankara, 1975, s.1; Zehra Odyakmaz, “Hukukta Zaman ve İdari Yargıda Makul Süre Sorunu”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 2010, Vol.1, No.2, 13 Aralık 2012, s.2.

² Mehmet Arslan, *Vergi Hukukunda Zamanaşımı*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, s.25.

³ Turgut Akıntürk, *Borçlar Hukuku*, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006, s.183.

⁴ Hasan Hüseyin Bayraklı, *Vergi Ceza Hukuku*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını, Afyon, 1996, s. 216.

Yargı kararlarında ise zamanaşımı “alacak hakkının, belli bir süre kullanılmaması nedeniyle ‘dava edilebilmesi’ niteliğinden yoksun kalınmasını ifade ederek, sürüp giden eylemli durumu, kesin ve dokunulmaz hukuki duruma çeviren bir kurum⁵” olarak tarif edilmiştir.

Vergi hukukunda zamanaşımı, “alacaklı kamu idaresinin yasaların belirlediği süreler içinde vergiyi tahakkuk ettiremediği ya da tahsil etmediği takdirde, idareye bu işlemleri yapma olanağını kaybettiren süreler” olarak ifade edilmektedir. Zamanaşımı sürelerinin işlemesiyle vergi hukukunda vergi idaresinin vergiyi isteme yetkisi ortadan kalkmaktadır⁶.

İngilizce “prescription”, “lapse of time”, Almanca “Verjährung”, Fransızca “prescription” sözcüklerinin karşılığı zamanaşımıdır. Bu kavram etimolojik olarak Latince kökenli olup Roma Hukukundaki “praescriptio” kavramından gelmektedir. Latince sözcüklerinin karşılığı olan praescriptio kelimesinin karşılığı ise sözlüklerde “iddia, mazeret, bahane ve kurtuluş çaresi” olarak gösterilmektedir⁷.

Hukuk terimi anlamında zamanaşımı ise yasanın belirttiği koşullarda bir işin, bir borcun vb. üzerinden belli bir zaman geçmesiyle geçersiz kalması; bir hakkın kazanılması ya da kaybı sonucunu doğuran yasayla belirlenmiş bir sürenin geçmesi şeklinde açıklanmaktadır. Bazı kaynaklarda süreaşımı ve yıllanma sözcüklerinin de kullanıldığı görülmektedir⁸.

Osmanlı literatüründe zamanaşımı “mürur-i zemân” olarak geçmekte ve bir davanın açılması veya hükmün yerine getirilmesi için kanunen muayyen ve belli olan sürenin geçirilmesi şeklinde tarif edilmektedir⁹.

Mali hukukta zamanaşımı terimi, vergi yasalarında belirlenmiş zamanın geçmesi ile devletin vergi alacağına sona ermesi anlamının yüklendiği bir hukuki kurumu karşılamaktadır¹⁰.

Zamanaşımının unsurları; taraflar arasında zamanaşımına tabi bir hukuki ilişkinin olması, taraflar arasında hukuki ilişkinin doğmuş olması, belirli bir sürenin

⁵ Anayasa Mahkemesinin 15.10.2009 tarih ve 2006/124 Esas ve 2009/146 Karar sayılı kararı.

⁶ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Yayınevi, Ankara, 2008, s.132.

⁷ Mehmet Erdem, **Özel Hukukta Zamanaşımı**, 1. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, s. 5.

⁸ Arslan, a.g.e., s.27.

⁹ Ferit Devellioğlu, **Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lügat**, Aydın Kitabevi Yayınları, 21. Baskı, Ankara, 2004, s.736.

¹⁰ Mahmut Sekdur, Muhsin Altun, **Mali Hukuk Ansiklopedisi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, s.771.

geçmiş olması ve sürenin işlemlerini engel olan nedenlerin olmaması şeklinde dört grupta halinde sayılabilir¹¹.

a) Hukukta kişiler arasında zamanaşımının etki edebileceği bir ilişki olmalıdır. Bu ilişkiye borçlar hukukundan, ceza hukukundan veya vergi hukukundan doğabilir. Bazı istisnalar hariç genel olarak her türlü borç zaman aşımına uğrar.

b) Alacaklının alacağını isteyebilmesi borçlunun da borcunu yerine getirmesi için hukuki ilişkinin doğması gerekir. Vergi alacağında ise vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekir.

c) Bir hak ve alacağın doğumundan veya muaccel olmasından itibaren, hak sahibi veya alacaklı belirli bir süre içerisinde hakkını istemeli veya yetkisini kullanmalıdır. Sürenin başlangıcı taraflar arasında hukuki ilişkinin doğumu ile başlar, kanunda belirtilen sürenin son günü çalışması saati sonu itibarıyla sona erer.

d) Zamanaşımından söz edilebilmesi için bu süreci kesen ya da durduran nedenlerin bu süreçte oluşmaması gerekir. Bu nedenlerin oluşması halinde zamanaşımı sürece kesilebilir ya da durabilir. Dolayısıyla zamanaşımı süresi bu nedenlerin kalkmasıyla ya baştan başlar ya da durduğu yerden devam eder.

1.1.2. Genel Olarak Hukukta Zamanaşımı

Vergi hukukunda zamanaşımı konusunu ayrıntılı şekilde incelemeye geçmeden önce özel ve kamu hukuku çerçevesinde zamanaşımı kavramına kısaca değinmek ve bazı benzer kavramlardan ayırmak faydalı olacaktır.

Özel hukuk alanında kazandırıcı ve düşürücü zamanaşımı olmak üzere iki tür zamanaşımı mevcuttur. Düşürücü zamanaşımından farklı olarak kazandırıcı zamanaşımında, zamanın geçmesi bazı hakların kazanılmasını sağlar. Eşya hukukunda görülen bu tip zamanaşımında bir ayni hakkın belli şartlarla belli süre devam eden zilyetlik sonucu iktisap edilmesini ifade eder. Bu türdeki zamanaşımına ayrıcalık kazandıran husus, vergi hukukunun da bünyesinde yer alan düşürücü zamanaşımının aksine, kazandırıcı olmasıdır. Eşya hukukuna göre böyle bir durumda, hakkın aslen iktisabı meydana gelmektedir. Zamanaşımı kurumu bu boyutuyla, bir hakkın doğrudan doğruya ilk sahibi olarak kazanılmasında rol oynamaktadır. Bu durumdaki iktisapta

¹¹ Mustafa Alpaslan, Eda Kaya, **Vergi Uygulamasında Zamanaşımı (Kavram, Uygulama, Örnekler)**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016, ss.21-22.

hak, iktisap edildiği anda doğmaktadır. Zira bir kimsenin aslen hak kazanması anında, başka birinin hakkının sona ermekte olup olmaması önem taşımaz¹².

Bazı hakların yasa veya sözleşme ile belirlenen süre içerisinde kullanılmamasının, doğrudan doğruya hakkın sona ermesi sonucunu doğuran hak düşürücü sürede, zamanaşımından daha ağır bir yaptırım söz konusudur. Bu tür sürede, yasada kesin ifadeyle belirtilmiş olan süre içinde bir hakkın korunmasına ilişkin eylemin yapılmaması halinde, dava hakkından başka hakkın kendisi de düşmektedir¹³.

Kamu hukukunun kendine özgü karakteristik birtakım özellikleri, özel hukukta geliştirilen bazı ilkelerden sapılmasına yol açar. Bu hüküm, zamanaşımı süreleri bakımından da geçerlidir. Çünkü kamu hukukunda bir hakkın zamanaşımına uğradığı, yargı organları tarafından re'sen dikkate alındığı halde; özel hukukta bir hakkın zamanaşımına uğradığı, borçlu tarafından def'i olarak ileri sürülmesi gerekir. Bu husus, kamu hukukunda hukuk kurallarının zorlayıcı nitelikte olmasından kaynaklanır. Vergi hukuku ve ceza hukuku gibi kamu hukuku dallarında zamanaşımının bir def'i olarak değil de re'sen dikkate alınmasının nedeni, vergi borcu ilişkisi ve ceza-suç ilişkisi gibi ilişkilerin tarafların serbest iradeleriyle değil, yasayla meydana gelmesidir. Buna uygun olarak zamanaşımının etkileri konusunda kişilere bir irade serbestisi tanınmamıştır. Bu konuda daha da ileri gidilerek tersine bir çözümün kabulünün, yani devlet vergi talepleri hakkında ya da cezalar hakkında bir def'i ileri sürüp sürmeme konusunda bir serbesti tanınmasının, devletin otorite ve egemenlik haklarıyla bağdaşamayacağı gibi eşitlik ilkesine de aykırı düşer¹⁴.

1.2. VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI

Vergilendirme yetkisi, devletin münhasıran sahip olduğu hukuki ve fiili cebir gücüne dayanarak, kişi ve kurumlardan mali taleplerde bulunabilmesidir. Devletin sahip olduğu bu vergilendirme yetkisi çeşitli saiklerle sınırlanabilir. Zamanaşımı da vergilendirme yetkisini zaman itibarıyla sınırlandıran bir kavramdır¹⁵.

¹² M. Kemal Oğuzman, Nami Barlas, *Medeni Hukuk Giriş, Kaynaklar, Temel Kavramlar*, Arıkan Yayınevi, İstanbul, 2006, s. 172.

¹³ S. Sulhi Tekinay, Sermet Akman, Haluk Burcuoğlu, Atilla Altop, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993 s.1032; Mehmet Akif Tutumlu, *Türk Borçlar Hukukunda Zamanaşımı ve Uygulaması*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007 s.33.

¹⁴ Çağan, a.g.e., s.108.

¹⁵ Özhan Uluatam, *Vergi Hukuku*, Adım Yayıncılık, Ankara, 1994, s.15.

1.2.1. Vergi Hukukunda Zamanaşımı Uygulamasının Hukuki Kaynakları

Vergi hukukunda zamanaşımı ile ilgili düzenlemeler genel olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da ve bazı suçlar dolayısıyla da Türk Ceza Kanunu'nda yer almaktadır. Bunun yanı sıra Gümrük Kanunu'nda da zamanaşımına ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Zamanaşımı süreleri vergi hukukunda tarh zamanaşımı ve tahsil zamanaşımı olmak üzere iki başlıkta incelenmektedir. VUK'ta yer alan zamanaşımı tarh zamanaşımı, AATUHK'ta geçen zamanaşımı ise tahsil zamanaşımı kurumudur.

1.2.1.1. Vergi Usul Kanunu

VUK'un 113. ve 114. maddelerinde tarh zamanaşımı ile ilgili hükümler yer almaktadır. Bu maddeler, "*Vergi Alacağının Kalkması*" başlığı altında, ikinci bölümü olarak "*Zamanaşımı ve Terkin*" başlığı altında düzenlenmiştir.

Zamanaşımının mahiyeti alt başlığı ile VUK 113. Madde zamanaşımının içeriğini ortaya koymaktadır: "*zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır. Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder.*"

Zamanaşımı süreleri alt başlığı ile VUK madde 114:

"Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.

Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz.

Şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi, istisna veya muafiyet şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlar.

Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakin hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde mezkûr evraka ait vergi alacağı yeniden doğar."

Kanunun şümulü gereği, VUK gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler hariç, genel bütçeye giren tüm vergi, resim, harçlar ile il özel idaresine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır (VUK, md.1,2).

Diğer yandan, VUK'un 126. maddesinde “düzeltmede zamanaşımı” ve 374. maddesinde “ceza kesmede zamanaşımı” kurumları düzenlenmiştir.

Düzeltme zamanaşımı alt başlığı ile VUK madde 126:

“114 üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Şu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresi:

a) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı;

b) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği;

c) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre hacizin yapıldığı;

Tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.”

Ceza kesmede zamanaşımı alt başlığı ile VUK madde 374:

“Aşağıda yazılı süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmez:

1. vergi ziyai cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden; 353 ve mükerrer 355 inci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl (114 üncü maddenin ikinci fıkrası hükmü ceza zamanaşımı için de geçerlidir.);

2. Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl;

Ancak 336 ncı madde hükmüne göre vergi ziyai cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde kesilecek ceza, vergi ziyai cezası için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesilir.

Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur.” şeklindedir.

1.2.1.2. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

AATUHK'nin “Zamanaşımı, Terkin, Yasaklar ve Cezalar ve Son Hükümler” başlığı altında, üçüncü kısmın birinci bölümünde yer alan zamanaşımı kurumu “tahsil

zamanaşımı”dır. Bahse konu Kanun’un 102. Maddesi: “*Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlarındaki zamanaşımı hükümleri mahfuzdur. Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur.*” şeklindedir.

Zamanaşımının kesilmesi alt başlığı ile AATUHK madde 103:

“*Aşağıdaki hallerde tahsil zamanaşımı kesilir: 1. Ödeme, 2. Haciz tatbiki, 3. Cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat, 4. Ödeme emri tebliği, 5. Mal bildirimi, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi, 6. Yukardaki 5 sırada gösterilen muamelelerden her hangi birinin kefile veya yabancı şahıs ve kurumlar mümessillerine tatbiki veya bunlar tarafından yapılması, 7. İhtilaflı amme alacaklarında kaza mercilerince bozma kararı verilmesi, 8. Amme alacağının teminata bağlanması, 9. Kaza mercilerince icranın tehirine karar verilmesi, 10. İki amme idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı amme idaresi tarafından borçlu amme idaresine borcun ödenmesi için yazı ile müracaat edilmesi. 11. Amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması.*

Kesilmenin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren zamanaşımı yeniden işlemeye başlar. Zamanaşımının bir bozma kararıyla kesilmesi halinde zamanaşımı başlangıcı yeni vade gününün rastladığı; amme alacağının teminata bağlanması veya icranın kaza mercilerince durdurulması hallerinde zamanaşımı başlangıcı teminatın kalktığı ve durma süresinin sona erdiği tarihin rastladığı; takvim yılını takip eden takvim yılının ilk günüdür.”

Zamanaşımının işlememesi alt başlığı ile AATUHK madde 104:

“*Borçlunun yabancı memlekette bulunması, hileli iflas etmesi veya terekesinin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına imkân yoksa bu hallerin devamı müddetince zamanaşımı işlemmez. Zamanaşımı, işlememesi sebeplerinin kalktığı günün bitmesinden itibaren başlar veya durmasından evvel başlamış olan cereyanına devam eder.*” şeklindedir.

1.2.1.3. Türk Ceza Kanunu

Kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal ve yükümlünün özel işlerini yapma suçuna karşı verilecek cezalarda uygulanacak zamanaşımı hükümleri Türk Ceza

Kanunu’nda yer alan zamanaşımı sürelerine göre uygulanır¹⁶. Bu türden vergi suç ve cezaları hakkında uygulanacak zamanaşımı süreleri TCK madde 66’da düzenlenen “dava zamanaşımı” ve TCK madde 68’de düzenlenen “ceza zamanaşımı”na göre tespit edilecektir.

1.3. VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMINA YER VERİLMESİNİN SEBEPLERİ

Vergi hukukunda zamanaşımının uygulanma sebepleri hukuki, ekonomik ve idari sebepler şeklinde sınıflandırılabilir.

1.3.1. Hukuki Sebepler

Hukuki yönden, vergi hukukunda zamanaşımının kabul edilmesinin en temel nedeni “kamu yararı”dır. Salt kamu yararı açısından zamanaşımı süreleri, yargı organlarının yükünü azaltan ve dava sayılarını makul seviyede tutan bir özellik taşır. Bunun yanında, ispat ve delil kurumunun kolaylıkla işleyebilmesi açısından da kamu yararına hizmet eder. Kamusal yararda, bireysel yararlar toplum yararı birbiriyle çelişebilir. Ancak, zamanaşımı sürelerinde böyle bir çelişki meydana gelmemektedir. Zamanaşımında, kişilerin bireysel çıkarları ile toplumun çıkarları birleşmektedir. Vergi borçlarının uzun süre ödenmeden kalması, yükümlülerin ticari ve iktisadi hayatının devamlılığı ile diğer yükümlülerin ticari güvenlikleri bakımından sakıncalıdır. Ayrıca bütün yükümlüler defter ve belgelerini yıllarca saklama külfetinden ve gereksiz vergi incelemelerinden kurtulurlar. Böylece, bu gibi durumlarda hem kamu yararı hem de bireysel yarar birlikte sağlanabilmektedir. Devlet ile yükümlü arasında doğan uzun süreli borç-alacak ilişkisinin askıda bırakmanın ortaya çıkarabileceği belirsizliklerin giderilmesi toplum çıkarını korurken, yükümlülerin kişisel çıkarlarına da hizmet etmektedir¹⁷.

¹⁶ Bayraklı, a.g.e., s.220.

¹⁷ Çağan, a.g.e., ss.104-106.

1.3.2. Ekonomik Sebepler

Zamanaşımı sürelerinin varlığını kuvvetlendirici, birtakım “ekonomik yaklaşım”lara da gidilmektedir. Zamanaşımı, yükümlülerin ticari ve ekonomik hayatlarını güvence altına almasının yanında, bizzat devlet açısından da vazgeçilmez bir kurumdur. Vergi alacağının uzun süre askıda kalması, özellikle enflasyonist durumlarda verginin gerçek değerini ciddi olarak azaltır. Böyle ortamlarda verginin ekonomik değeri, verginin tahsili için yapılan giderleri karşılamayabilir. Bunların yanında verginin süresi içerisinde tahsil edilememesi “mali ve ekonomik denge”nin bozulmasına da neden olabilir¹⁸.

Hukuk düzeni içerisinde zamanaşımı sürelerine yer verilmemesi durumunda, yükümlüler, devletin sürekli kendilerini takibe alacağı hissine kapılabilirler. Böyle durumlarda yükümlüler eski yıllardan kalan borçlarını ödemeyi düşünerek, yeni ekonomik girişimlerde bulunmayabilirler. Vergisi tahsil edilmeyen yükümlülerin eski borçlarında ısrar etmek, yükümlülerin yeniden vergi ödeyebilme isteğine ve kapasitesine olumsuz etki yapabilir.

Diğer yandan zamanaşımı “bireysel çıkar”lara da hizmet etmektedir. En basit anlatımıyla zamanaşımı, defter ve belgelerin uzun süre muhafaza edilememesi ya da elden çıkmış olması halinde doğacak ispat zorluklarını ortadan kaldırmakta ve mükelleflerin ticari güvenliklerini sağlamaktadır¹⁹.

1.3.3. İdari Sebepler

Zamanaşımının kabulünde “vergi idaresinde etkinlik sağlamak” düşüncesi de yer almaktadır. Zamanaşımı sürelerini dikkate almak zorunda kalan vergi idaresi, vergi alacağını en kısa zamanda tahsil etmeye ve daha özenli takip etmeye yönelecektir. Zamanaşımı süreleri aynı zamanda diğer kuralların yerleşmesinde de idari etkinlik sağlayacaktır; buna paralel olarak vergi idaresinin etkin olması devletin planlı ekonomide amaçlarının gerçekleşmesi açısından önemlidir. Vergi idaresinin etkinliği, elde edeceği vergi gelirlerinin zamanında toplanması yanında; vergilendirilebilir fakat vergilendirilmemiş kaynakların da vergilendirilmesini gerektirir. Vergi idaresi geçmiş

¹⁸ Arslan, a.g.e., ss.44-45.

¹⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.132.

yıllara ait ekonomik verimliliği azalmış ve güncelliğini yitirmiş vergilerle uğraşmak yerine, yeni vergi kaynaklarını belirlemeyle ve tahsiliyle uğraşmalıdır²⁰.

1.4. VERGİ HUKUKUNDA SÜRELER VE HESAPLANMASI

1.4.1. Vergi Hukukunda Süreler

Diğer tüm hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da süreler çok önemlidir. Vergilendirme sürecinin her aşamasında belirli süreler bulunmaktadır. Vergi hukukunda gerek vergi alacaklısının yetkileri, gerek vergi yükümlü ve sorumlularının hakları ve yükümlülükleri ile ilgili çeşitli süreler düzenlenmiştir. Ön görülmüş süreler içinde vergi idaresinin vergilendirme işlemlerinin tamamlanması, mükelleflerin de haklarını kullanmaları ve ödevlerini yerine getirmeleri gerekmektedir. Bu sürelere uyulması vergi idaresine yükümlünün aleyhine sonuçlar doğurabilecek işlemlere girişme yetkisi vermesinin yanında yükümlüler hakkında cezai yaptırımların uygulanmasına da yol açmaktadır²¹.

1.4.1.1. Vergi Hukukunda Kanuni Süreler

Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince vergi hukukunda süreler kanun tarafından belirlenmektedir. Bu süreler kanun tarafından konulan ve sınırları belirlenmiş belli bir iradeye bağlı bulunmayan sürelerdir. Bu süreler kesin olup, uzatılamaz ve kısaltılamaz ve bir herhangi bir kişinin veya organın inisiyatifine de bırakılmamaktadır. Kanuni süreler sadece kanunlarda belirtilmek şartıyla ve sınırlanmış nedenlerle arttırılıp azaltılabilirler. Bu kanuni süre içerisinde yapılması gereken işlem veya ödevler yerine getirilmezse o hak düşeceği gibi mükellef vergi hukuku açısından cezaya da muhatap olabilmektedir. Sürelerin kanun ile düzenlemesi kişilere güvence verilmesi amacına yöneliktir. VUK'un 14/1 maddesine göre, vergi işlemlerinde süreler vergi kanunu ile belli edilir. Vergi kanunlarında mükelleflerin vergi ödevlerini kanunda belirlenen sürelerde yerine getirmeleri beklenirken bu sürelere ödev süreleri denilmektedir. Aynı zamanda vergi hukukunda idarenin

²⁰ Arslan, a.g.e., s.43.

²¹ Yiğit Kovancı, *Vergi Hukukunda Zamanasımı*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010, s.20.

vergilendirme işlemini zamanında yapmasına ilişkin süreler de ön görülmüştür. Bu sürelerle işlem süreleri adı verilmektedir. İşlem süreleriyle vergilendirme işlemlerinin zamanında yerine getirilmesi amaçlanmaktadır²².

1.4.1.2. Vergi Hukukunda İdari Süreler

Bazı durumlarda kanun kendisi doğrudan süre koymamış ve sürenin belirlenmesi idareye bırakılmıştır. Vergi kanunlarında idari süreler, esas itibariyle Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Örnek olarak VUK md.30/3, VUK md.139 ve VUK 148 hükümleri gösterilebilir. VUK 30/3 madde hükmüne göre; mükellef beyannamesinde vergi matrahına ilişkin bilgileri göstermemişse kendisine 15 günden az olmamak üzere süre verilir. Bu sürede mükelleften eksiği tamamlaması istenilir. VUK 139 madde hükmüne göre; vergi incelemesi yapılırken mükelleften defter ve belgelerini daireye getirmesi istenebilir. Haklı bir mazeret öne süren mükelleflere, defter ve belgelerini getirmeleri için '*uygun bir süre*' verilir. VUK 148 madde hükmüne göre ise "bilgi verme yükümlülüğü kapsamında, vergi idaresi mükelleften veya mükellefle ilişkide bulunan diğer kişilerden yazılı veya sözlü bilgi isteyebilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile bildirilir ve kendilerine '*uygun bir süre*' verilir. Yukarıda belirtilen idari sürelerdeki hükümlerde belirtilen '*uygun bir süre*', VUK'un 14/2.maddesi hükmü gereği 15 günden az olamayacaktır²³.

1.4.1.3. Vergi Hukukunda Yargısal Süreler

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7.maddesine göre "*Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür*". Bu süreler; idari uyuşmazlıklarda; yazılı bildirimin yapıldığı, vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda, tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilâtın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda

²² Arslan, a.g.e., s.32.

²³ Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005, s.79.

ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği; tarihi izleyen günden başlamaktadır”.

1.4.2. Vergi Hukukunda Sürelerin Hesaplanması

Vergi hukukunda sürelerin hesaplanması, esas itibariyle VUK’un 18. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre; *“süre gün olarak belli edilmişse başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün tatil saatinde biter; süre hafta veya ay olarak belli edilmişse başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün tatil saatinde biter. Sürenin bittiği ayda, başladığı güne tekabül eden bir gün yoksa süre o ayın son gününün tatil saatinde bitmektedir. Sonu belli bir gün ile tayin edilen sürelerde, süre o günün tatil saatinde biter iken resmi tatil günleri süreye dâhildir. Şu kadar ki, sürenin son günü resmi tatile rastlarsa tatili takip eden ilk iş gününün tatil saatinde bitmektedir”*.

İYUK 8. maddesinde de süreler ile ilgili genel esaslara yer verilmiştir. Bu madde hükmüne göre; *“süreler, tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar. Tatil günleri süreler dâhildir. Şu kadar ki, sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, süre tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzamaktadır. Bu kanunda yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına (1 Ağustos-5 Eylül) rastlarsa bu süreler, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamış sayılır”*. 5604 sayılı ‘Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun’ ile mali tatil uygulaması başlamıştır. Uygulanan mali tatilde 1 Temmuz-20 Temmuz (20 Temmuz dâhil) tarihleri arasında 5604 Sayılı Kanunun 1. Maddesi uyarınca; *“Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirli sürelerde yapılması gereken muhasebe kayıt süreleri, bildirim süreleri ve vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma süreleri malî tatil süresince işlemez. Belirtilen süreler malî tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlar.”* denilerek mali tatil süresince işlemeyen süreler belirtilmiş olup, mali tatile denk gelen süreler, tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren 5 gün uzayacaktır.

1.5. ZAMANAŞIMINI ÖZEL HUKUK SÜRELERİYLE KARŞILAŞTIRMA

Zamanın haklar üzerinde iki türlü etkisi vardır. Bunlardan birincisi, zamanın hakkı düşüren etkisi; ikincisi ise hakkı engelleyen etkisidir. Birincisinde belirli bir zaman geçmesiyle hak kesin olarak ortadan kalkar; buna zamanın hak düşürücü etkisi denir. İkincisinde ise, hak düşmez, ortadan kalkmaz; ancak hak sahibinin bunu ileri sürmesi halinde, hak engellenir. Zamanaşımı, alacak hakkını zayıflatır; zamanaşımının etkisi bu zayıflatmadan ibarettir²⁴.

Zamanaşımı sürelerinin hukuki niteliği hakkında değerlendirme, özel hukukta geliştirilen süre kuramlarına göre yapıldığında, iki uç sonuca ulaşılmaktadır. Birincisi, vergi hukukundaki zamanaşımı süreleri mahkemece re'sen dikkate alındığı için borçlar hukukundaki hak düşürücü sürelere benzer, bu yüzden alacak hakkını ortadan kaldıran bir süre tipidir. Çünkü VUK'un 113. maddesinde, *“zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır. Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder”* denmiştir. İkincisi, AATUHK göz önüne alındığında, vergi borcunun borçlar hukukundaki gibi eksik bir borç mahiyeti alacağı da söylenebilir, çünkü 102. maddenin ikinci fıkrasında, *“zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur”* denmiştir. Buna göre, vergi hukukunda zamanaşımı süreleri vergi borcunu ortadan kaldırmaz. O halde, borçlar hukukundaki hak düşümü ve zamanaşımı özelinde eksik borç kurumları vergi yasalarında yer alan ifadelerle birlikte ilişkilendirme yoluna gidilebilir²⁵.

1.5.1. Hak Düşümü Açısından Karşılaştırma

Bir hakkın düşümü, söz konusu hakkın yasa veya sözleşme ile belirlenen süre içerisinde kullanılmamasının, doğrudan doğruya hakkı sona ermesi sonucunu doğurmasıdır. Böyle bir durumda, yasada kesin ifadeyle belirtilmiş olan süre içinde bir hakkın korunmasına ilişkin eylemin yapılmaması halinde, dava hakkından başka hakkın kendisi de düşmektedir. Özel hukukta bir hakkın düşebilmesi için yasada veya

²⁴ Fikret Eren, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2003, s.32.

²⁵ Berkan Karagöz, *Vergi Hukukunda Zamanaşımı*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008, s.82.

sözleşmede öngörülen sürenin geçmesi gerekir ve bu sürelerle ‘hak düşürücü süreler’ denir. Hak düşümünün meydana gelmesi için yasada belirtilen sürelerin geçmesi gerekmektedir ve bu sürelerin gösterdiği ortak özellikler, kuramlar ve içtihatlarla belirlenmiştir. Buna göre; özel hukukta yasada belirtilen hak düşürücü özelliğe sahip bir sürenin geçmesi bir ‘olay’dır ve ihtilafta bu ‘olayın ileri sürülmesi’ onun bir savunma aracı olarak ‘itiraz’ niteliğinde olması demektir²⁶. Hak düşürücü süreler hâkim tarafından kendiliğinden dikkate alınır. Özel hukukta itirazlar kendiliğinden bir hakkın doğumuna engel olduğu veya doğmuş bir hakkı ortadan kaldıran bir sonuç yarattığı için hâkim tarafından kendiliğinden dikkate alınır. Hakkın devam edip etmemesi konusunda hukuki ilişkinin taraflarına herhangi bir irade tanınmaz. Bir hakkın süreyle düşümü ile onun hâkim tarafından kendiliğinden dikkate alınması arasında sıkı bir bağ vardır. Bu bağ, hakkın büsbütün ortadan kalktığını teyit etmek demektir. Çünkü bir hakkın düştüğünün kendiliğinden dikkate alınması, yasada öngörülen bir sürenin geçmesiyle bir hakkın dava yoluyla elde edilebilme olanağının ortadan kalktığını ve hakkın talep edilebilirliğinin son bulduğunu gösterir. Diğer bir deyişle, hak düşürücü sürenin hâkim tarafından re’sen göz önünde bulundurulması demek, artık borçlunun hukuki durumdan vazgeçememesi ve bu yüzden hakkın tamamen ortadan kalkması demektir²⁷.

Hak düşürücü sürelerin kesilmesi ya da durması söz konusu olamaz. Hak düşürücü sürelerin uzatılıp kısaltılmasında tarafların iradesi hiç rol oynamaz. Bunlara bağlı olarak özel hukukta hak düşürücü sürenin hukuki niteliği, kendiliğinden bir hakkı ortadan kaldırmasıdır. Hak düşürücü sürenin söz konusu olduğu hallerde, sadece dava ve takip hakkını değil, talep hakkını da ortadan kaldırır. Talep hakkının da yitirilmesi hakkın kendisinin tamamen ortadan kalkması demektir²⁸. Bunun da en somut göstergesi hâkimin kendiliğinden süreyi dikkate alabilmesidir. VUK 113. maddesinde “*zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır. Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder*” denilmektedir. Burada şu iki soru gündeme gelmektedir; ilk soru vergi hukukunda zamanaşımının hâkim tarafından kendiliğinden dikkate alınmasının nedeni nedir? İkinci soru vergi hukukunda düzenlenen zamanaşımı süreleri bir hukuki olaya mı yoksa yükümlüye vergi borcu ilişkisinde yasa ile tanınan bir savunma hakkına mı daha

²⁶ Eren, a.g.e., ss.33-34.

²⁷ Ahmet Çelik, *Tazminat ve Alacaklarda Zamanaşımı*, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2004, ss.47-48.

²⁸ Ahmet Kılıçoğlu, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, s.14.

yakındır? Bu soruların cevabının aranması, hak düşümüne denk sonuçlar oluşturup oluşturmadığını gösterecektir²⁹.

1.5.1.1. Kurumsal Özellikler Açısından Karşılaştırma

Kurumsal özellikler açısından karşılaştırmayı ortak ve farklı unsurlar şeklinde sınıflandırabiliriz.

1.5.1.1.1. Ortak Unsur: Kendiliğinden Dikkate Alınması

Özel hukukta durum; Hak düşürücü süre, hakkın düşmesine yol açtığından, bunun sadece borçlu tarafından ileri sürülmesi zorunlu değildir. Bir dava söz konusu olduğunda yargıç bunu kendiliğinden göz önünde tutar. Bir başka ifadeyle, bir hak ile ilgili hak düşürücü sürenin geçmiş olması def'i niteliğinde bir savunmaya değil, itiraz niteliğinde bir savunmaya yol açar. İtiraz, hakkın doğmadığını veya sona erdiğini ifade eder³⁰.

Vergi hukukunda durum; VUK 113. madde "*Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır. Zamanaşımı, yükümlünün bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder.*" şeklindedir. Hak düşürücü süre ile talep edilen hak ortadan kalktığı için, bu bir olaydır ve taraflar ileri sürmese bile, hâkim tarafından re'sen göz önünde tutulur. Zira hak düşürücü süre sonuçlarını kendiliğinden meydana getirdiği için, bunun teknik anlamda bir def'i ile ileri sürülmesi gerekmez³¹. Diğer bir ifadeyle, özel hukukta, hukuki 'olay'ların tek taraflı bir vazgeçme iradesiyle ortadan kalkmasının mümkün olmaması, 'itiraz'ların hâkim tarafından kendiliğinden dikkate alınmasını gerektirmektedir³². 'İtiraz' ve itirazın 'hâkimin kendiliğinden dikkate alınması' olayı işaret etmekte ve hakkın ortadan kalktığını göstermektedir. VUK md. 113 açısından bakıldığında da zamanaşımı ile hâkimin söz konusu durumu kendiliğinden dikkate alması arasında bir bağ kurulmuştur. Bu bağ, vergi hukukunda zamanaşımı sürelerinin sonuçlarını kendiliğinden meydana getirdiğini işaret etmekte ve alacak hakkının büsbütün ortadan

²⁹ Kovancı, a.g.t., s.27.

³⁰ Eren, a.g.e., s.72.

³¹ Eren, a.g.e., s.1234.

³² Kılıçoğlu, a.g.e., ss.14-15.

kalktığını göstermektedir³³. Çünkü vergi mahkemesine re'sen dikkate alma yetkisi vermek, yükümlüye def'i ileri sürülmesine benzer bir savunma hakkının tanınmamasıdır. Diğer bir ifadeyle, vergi hukukunda ihtilaf esnasında vergi yükümlüsüne sürenin geçtiğini belirten bir def'i ileri sürme gerekliliği getirilmemiştir. Bu durum, vergi hukukundaki zamanaşımının özel hukukta belirtilen “olay”a yaklaşmasına ve kendiliğinden hüküm yaratmasına neden olmaktadır³⁴. Oysa bir borç-alacak ilişkisinde sürenin geçmesi borçluya tanınan bir def'i hakkıdır ve borçlu bu def'i hakkını ileri sürerek sonuç yaratır. Özel hukukta olayların doğrudan hâkim tarafından dikkate alınmasının sebebi, olayların tek taraflı bir vazgeçme iradesiyle ortadan kalkmasının mümkün olmamasıdır. Oysa vergi hukukunda zamanaşımının yargı organı tarafından dikkate alınmasının nedeni özel hukuktakinden oldukça farklıdır ve vergi hukukunun bir kamu hukuku olmasından ve vergi hukuku-idare hukuku arasındaki yakın ilişkiden kaynaklanır. Vergi hukukunda vergi borcu ilişkisinin doğması tarafların iradesine değil yasayla meydana gelmektedir ve buna uygun olarak zamanaşımının etkileri konusunda yükümlülere bir irade serbestisi (def'i ileri sürme gibi) tanınmamıştır; yasayla meydana gelen bir ilişki, ancak zorlayıcı hükümlerle düzenlenebilir³⁵.

Özel hukukta, bir borç ilişkisi ihtilafında davayı açan alacaklı, davalı ise borçludur ve borçluya alacaklı karşısında bir def'i sunma fırsatı verilmiştir. Vergi hukukunda ise vergi borcu ilişkisi ihtilafında davayı açan alacaklı değil, borçlu olan vergi yükümlüsüdür. Vergi yükümlüsü genel olarak üç durumda dava açabilir; ek vergi tarh edilmesi durumunda, ihtirazi kayıtla beyanname vermesi durumunda ve tarhiyat hataları hakkında. Bu durumlar vergi idaresinin her zaman davalı olması anlamına gelir ve davacı olan vergi yükümlüsüne bir def'i sunma fırsatı verilmesi gereksizdir. Bunun yanında devlet karşısında yükümlüye bir def'i ileri sürüp sürmeme konusunda bir serbesti tanınması, devlet-yükümlü arasındaki eşitsizliği daha da bozarak yükümlü aleyhine sonuçlar doğurur³⁶.

Bu hususlar vergi hukukunda zamanaşımı sürelerinin geçmesinin bir savunma hakkından ziyade, özel hukuktaki “olay”a benzer bir niteliğe sahip olduğu sonucunu göstermektedir. Bu açıdan VUK 113'te belirtilenler dikkate alınır, zamanaşımının

³³ Sekdur, Altun, a.g.e., s.771.

³⁴ Mehmet Nadir Arıcı, *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu*, Yeni Cenup Matbaası, Ankara, 1989, s. 414.

³⁵ Çağan, *Süreler*, a.g.e., s.107.

³⁶ Çağan, *Süreler*, a.g.e., s.108.

hak düşümüne denk sonuçlar ortaya koyduğu söylenebilir. Bu durum, zamanaşımı sürelerinin hak düşürücü süreler gibi kendiliğinden sonuç yaratması anlamına gelmektedir³⁷.

1.5.1.1.2. Farklı Unsur: Sürenin Durması ve Kesilmesi

Özel hukukta durum; Hak düşürücü süre hakkı ortadan kaldırdığından bu süre bir kez işlemeye başladığında bunun kesilmesi veya durması söz konusu değildir.

Vergi hukukunda durum; Zamanaşımı sürelerinin kesilmesi ve durması halleri VUK madde 114 ve AATUHK madde 103 ve 104'te düzenlenmiştir. Dolayısıyla söz konusu durma ve kesme hallerinin varlığı, özel hukuktaki zamanaşımından hareket edilerek yola çıkıldığını göstermektedir. Zira zamanaşımı süresi işlerken alacaklı veya borçlunun bazı işlemleri borç ilişkisini yakından etkiler ve bu sürenin durmasına ya da kesilmesine neden olur³⁸.

1.5.1.2. Hukuki Sonuçlar Açısından Değerlendirme

Hukuki sonuçlar açısından karşılaştırmayı ortak ve farklı unsurlar şeklinde sınıflandırabiliriz.

1.5.1.2.1. Ortak Unsurlar

1.5.1.2.1.1. İdarenin Talep Hakkının Olmaması

Özel hukukta durum; Hak düşürücü sürenin söz konusu olduğu hallerde, sadece dava ve takip hakkı değil, talep hakkı da ortadan kalkar. Hak düşümünün kapsamında, hak sahibi hakkını talep edemez. Diğer bir deyişle, hak bütütün ortadan kalkar.

Vergi hukukunda durum; Vergi idaresi talep yetkisi kalmadığı halde zamanaşımına uğramış bir alacağını talep ederse ve borçlu bunu bilmeden öderse; bu durum AATUHK madde 102/2'de zamanaşımından sonra yükümlünün rızaen

³⁷ Mustafa Gülseven, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1999, s. 647.

³⁸ Karagöz, a.g.t., s.87.

yapacağı ödemelerin kabul olunacağına dair hükme aykırı olacağı için hataen yapılmış bir ödeme olarak kabul edilir. Böyle bir durumda ifa geçersiz olacaktır³⁹.

Bu durum VUK madde 113/1’de düzenlenmiş “*zamanaşımı, süre geçmesiyle vergi alacağının kalkmasıdır*” hükmünü de doğrulamaktadır. Böylelikle hak düşürücü sürede olduğu gibi, zamanaşımına uğramış vergiler açısından idarenin herhangi bir talep yetkisi kalmamaktadır.

1.5.1.2.1.2. İdarenin Dava Yoluyla Alacağını Elde Edememesi

Özel hukukta durum; Hak düşümü kendiliğinden sonuç yarattığı için, hâkim tarafından re’sen dikkate alınır ve yasada öngörülen bir sürenin geçmesiyle hakkın dava içinde gerçekleştirilmesi söz konusu değildir. Diğer bir deyişle, hak düşürücü sürenin hâkim tarafından re’sen göz önünde bulundurulması demek, artık borçlunun hukuki durumdan vazgeçememesi ve bu yüzden hakkın tamamen ortadan kalkması demektir⁴⁰.

Vergi hukukunda durum; Vergi ilişkisinin zorlayıcı hükümlerle kurulması, VUK madde 113/2’ye neden olmaktadır ve bu durum, dava sonunda vergi idaresinin alacağı olması durumunda hiçbir zaman alacağını dava sonunda elde edemeyeceği anlamına gelmektedir.

Çıkış noktaları farklı olmasına rağmen, davacı vergi yükümlüsünün açtığı vergi davasında zamanaşımı süresinin geçmesi durumunda idarenin alacağı olsa bile dava sonunda alacağını elde etme olasılığı yoktur⁴¹.

1.5.1.2.2. Farklı Unsur

Özel hukukta durum; hak düşürücü süreye tabi bir hak sürenin bitmesiyle, hukuki durumun geçerli bütün nitelikleri ortadan kalkmakta ve hiçbir niteliği korunmamaktadır.

Vergi hukukunda durum; AATUHK madde 102/2’de zamanaşımından sonra yükümlünün rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur. Bu hüküm, vergi ilişkisinde vergi borcunun bazı niteliklerini koruduğunu göstermektedir. 1954 yılına kadar tarh

³⁹ Çağan, *Süreler*, a.g.e., s.112.

⁴⁰ Çelik, a.g.e., s.47.

⁴¹ Karagöz, a.g.t., s.88.

zamanaşımı ile ilgili maddede yükümlünün rızaen yapacağı ödemeler ‘kabul olunmaz’ şeklinde bir hüküm vardı ve bu hüküm zamanaşımı sürelerinin ‘tabii borç’ statüsünde olmadığını açıkça göstermekteydi. Ancak AATUHK’nun 102/2 fıkrasıyla beraber getirilen hüküm artık borçlunun istediğinde borcunu ifa edebileceğini belirtmekteydi. Buna göre, zamanaşımı alacaklı vergi idaresinin talep hakkı olmamasından ötürü alacaklı açısından hak düşümüne denk sonuçlar yaratmakta; ancak borçlu vergi yükümlüsü açısından varlığını fiilen devam ettirmektedir⁴².

1.5.2. Eksik Borç Açısından Karşılaştırma

Özel hukukta bir alacak hakkı üzerinden yasanın öngördüğü süre geçtikten ve gerekli diğer koşullar gerçekleştikten sonra, zamanaşımı olgusu ortaya çıkar. Zamanaşımına uğrayan bir alacak ise sona ermemekte yani borç ortadan kalkmamakta ancak alacak eksik bir borç (tabii borç) haline dönüşmektedir.

Özel hukukta zamanaşımının ortaya çıkardığı etki (hukuki nitelik), alacak hakkının ortadan kalkmaması “eksik borç haline” gelmesidir. Eksik borç haline gelen bir hukuki ilişki şu niteliklere sahiptir⁴³:

a) Böyle bir hukuki ilişkide, borç varlığını sürdürmektedir. Diğer bir deyişle, alacaklının borcu talep hakkı devam etmektedir. Alacaklı bu hakkını borçludan her daim doğrudan veya dava yoluyla talep edebilir.

b) Borçlar hukukunda eksik borç haline gelen bir ilişki için alacaklı yargıya başvurmuşsa, borçlunun borcun ifasını reddetmesi durumunda (def’i aracıyla), alacaklı dava ve cebri icra yoluyla borcun ifasını sağlayamaz. Bu durumda, yasalardaki hak arama süreleri geçirilmiş ve karşı taraf zamanaşımı savunmasına sığınmış ise, davacı yüzde yüz haklı olsa bile artık bu hakkını elde edemeyecektir.

c) Eksik borç haline gelmiş bir hukuki ilişkide, borçlu dava açılmadan ya da dava açıldıktan sonra borcunu öderse, bu ifa geçerlidir. Borçlu borcunu kendi rızasıyla ödediği için geri isteyemez.

d) Eksik borç mahiyetine girmesi için gerekli koşulun sağlanmaması durumunda (def’inin sunulması gibi) borçlu ifaya mahkûm edilir.

Söz konusu hukuki niteliklerden birincisini ve dördüncüsünü vergi hukukundaki zamanaşımı sürelerinin yarattığı etkiler arasında gösteremeyiz. Çünkü

⁴² Çelik, a.g.e., s.47.

⁴³ Safa Reisoğlu, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 20. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2008, s. 34.

vergi hukukunda yer alan AATUHK 102/2 birinci saptamanın gerçekleşmesini, VUK 113/2 ise dördüncü saptamanın gerçekleşmesini engeller⁴⁴.

Eksik borca neden olan zamanaşımı sürelerinin gösterdiği ortak özellikler kuramlar ve içtihatlarla belirlenmiştir. Buna göre;

a) Zamanaşımına uğramış bir alacağın “eksik borç ilişkisi” haline gelmesi için borçluya bir hak olarak tanınan zamanaşımı def’isinin kullanılması gerekmektedir. Alacaklının dava yoluyla ifa talebi ancak “def’i hakkını kullanarak” reddedilebilir. Zamanaşımı def’inde bulunulması, kesin hüküm kadar önemli bir hukuk kuralıdır.

b) Zamanaşımını sürelerinin kesilmesi ve durması halleri yasada ayrıca düzenlenmiştir.

c) Genel olarak, borç ilişkisinde taraflar sözleşme ile zamanaşımı sürelerini değiştiremezler.

d) Özel hukuk kuramlarına göre, zamanaşımı süresinden veya savunmadan önceden vazgeçilemez.

Vergi hukukunda zamanaşımının özelliklerine baktığımızda da yukarıda sayılan dört maddenin birincisinden sapılmaktadır. Bunun nedeni de VUK madde 113/2’de yer alan “*Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder*” hükmüdür⁴⁵.

1.5.2.1. Kurumsal Özellikler Açısından Karşılaştırma

1.5.2.1.1. Ortak Unsurlar

1.5.2.1.1.1. Sürenin Durması ve Kesilmesi

Özel hukukta durum; Zamanaşımını sürelerinin kesilmesi ve durması halleri kanunda ayrıca düzenlenmiştir (BK. m. 132, 133, 136). Özel hukukta zamanaşımının hak düşürücü sürelerden başlıca farklarından biri durma ve kesme halleriyle donatılmasıdır. Bazı durumlarda ve ilişkilerde bir alacağın talep edilmesi ya çok güç ya da olanaksızdır. Böyle bir durumda zamanaşımının işlemesi alacaklı aleyhine sonuç yaratır⁴⁶.

⁴⁴ Karagöz, a.g.t., s.90.

⁴⁵ Çağan, *Süreler*, a.g.e., s.108.

⁴⁶ Tutumlu, a.g.e., s. 331.

Vergi hukukunda durum: Zamanaşımı sürelerinin kesilmesi ve durması halleri VUK madde 114 ve AATUHK madde 103 ve 104’te düzenlenmiştir. Demek ki söz konusu durma ve kesme hallerinin varlığı, özel hukuktaki zamanaşımından hareket edilerek yola çıkıldığını göstermektedir.

1.5.2.1.1.2. Sözleşme ile Değiştirilememesi

Özel hukukta durum; yasa koyucunun zamanaşımı süreleri üzerinde sözleşme özgürlüğüne sınırlama getirmesinin amacı zamanaşımı kurumunun borçluyu koruma önceliğidir.

Vergi hukukunda durum; Zamanaşımı süreleri, esasları vergi yasalarında açıkça belirtilmiş ve sınırları ile içeriği kesin çizgilerle belirtilmiş süreler olup “kanuni süreler” içerisinde yer almaktadır. VUK 8/3’e göre vergi yasalarıyla kabul edilen durumlar müstesna olmak üzere, yükümlülüğe veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel mukaveleler vergi idaresini bağlamaz. Böyle bir sınırlama getirmenin amacı ise kamu hukukunca “irade serbestisi ilkesi”nin kabul edilmeyişinin bir yansımasıdır⁴⁷.

Kabul ediliş nedenleri farklı olsa da sözleşme ile zamanaşımı sürelerinin değiştirilemeyeceği gerek borçlar hukukunda gerekse vergi hukukunda bulunmaktadır.

1.5.2.1.1.3. Feragatta Bulunulamaması

Özel hukukta durum; Zamanaşımı süresinden veya savunmadan önceden vazgeçilemez. Diğer bir anlatımla, bir alacak hakkında henüz zamanaşımı işlemeye başlamadan önce borçlu, zamanaşımından vazgeçtiğini veya ileride böyle bir savunmada bulunmayacağını alacaklıya taahhüt etmiş olsa bile, böyle bir beyan hukuken geçerli olmayacaktır.

Vergi hukukunda durum; Vergi hukukunda VUK md.8/3, 73 ve 113/2 gereği, borçlunun zamanaşımı işlemeye başlamadan önce zamanaşımından vazgeçtiği ve zamanaşımının mahkemede re’sen dikkate alınmaması beyanında bulunamaz. Ancak, vergi yükümlüsünün zamanaşımı süresi dolduktan sonra rızası ile ödeme yapması mümkündür⁴⁸.

⁴⁷ Çağan, *Süreler*, a.g.e., s.113.

⁴⁸ Karagöz, a.g.t., s.92.

1.5.2.1.2. Farklı Unsur: Kendiliğinden Dikkate Alınması

Özel hukukta durum; Özel hukukta bir alacak hakkının eksik borç haline dönüşebilmesi için mutlak şart olarak zamanaşımı def'inde bulunulması zorunludur. Alacak, zamanaşımına uğramış olsa bile, bu olgu savunma olarak ileri sürülmedikçe, bir talep hakkının bütün unsurlarını taşımaya devam eder⁴⁹.

Vergi hukukunda durum; VUK'un 113. maddesinde zamanaşımını yükümlünün bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceğini belirtmiştir.

Borçlar hukukunda bir alacağın salt zamanaşımına uğramış olması, onun eksik borca dönüşmesine yetmemektedir; bunun için borçlunun def'isine ihtiyaç vardır. Diğer bir anlatımla, bir alacağın eksik borç olması ile def'i ileri sürülmesi arasında sıkı bir bağ vardır. Borçlar hukukunda def'i, borçlunun kendine tanınmış bir haktır. Zamanaşımı def'isi de bu haklardan bir tanesidir. Def'i hakları, hak sahibine, bir başkası tarafından ileri sürülen bir hakkı, belirli oranda etkisiz kılma veya sonuçlarını tamamen ortadan ya da kısmen sınırlama, engelleme veya ortadan kaldırma imkânı veren haklardır⁵⁰.

Def'i hakkı yönelttiği hakkı ortadan kaldırmayıp, sadece engellemektedir. Bir def'i hakkının mevcut olabilmesi için her şeyden önce def'i hakkı sahibine karşı kullanılabilecek bir hakkın mevcut olması gerekir. Def'i hakkının kullanılması başkasına ait olan bir hakkı ortadan kaldırmaz. Fakat o hakkın, def'i hakkı sahibine karşı kullanılmasına engel olur. Bu bakımdan zamanaşımı def'isinin ileri sürülmesi bir borcu, eksik borç niteliği kazanmasına neden olur ve alacaklı dava yoluyla alacağını elde edemez; ancak alacaklının talep hakkı devam eder⁵¹. Oysa vergi hukukunda böyle bir özellik yoktur. Vergi hukukunda zamanaşımı re'sen dikkate alınır ve re'sen dikkate alınmak suretiyle talep hakkının unsurları tamamen ortadan kalkar. Borçlar hukukunda zamanaşımından faydalanıp faydalanmamak, borçluya kalmış bir iştir. Çünkü borç ilişkisinin kurulmasında arkasında devlet zoru ya da gücü bulunmamaktadır ve bu yüzden alacaklının korunması veya borçlunun borcuna uygun davranmaması sebebiyle devletin yetkili organları aracılığıyla sorumlu tutulması ve alacaklı lehine yaptırıma uğratılması söz konusu değildir. Vergi hukukunda ise zamanaşımından

⁴⁹ Tutumlu, a.g.e., s.440.

⁵⁰ Kılıçoğlu, a.g.e., ss.15-16.

⁵¹ Çelik, a.g.e., s.110.

faydalanmak borçluya bırakılmamıştır. Bizzat borçlu lehine ve alacaklı aleyhine bir kurum olan “kendiliğinden araştırma ilkesi”ne bağlanmıştır⁵².

1.5.2.2. Hukuksal Sonuçlar Açısından Karşılaştırma

1.5.2.2.1. Ortak Unsurlar

1.5.2.2.1.1. Zamanaşımı Sonrasında İfa Edilebilmesi

Özel hukukta durum; Eksik borç haline gelmiş bir hukuki ilişkide, borçlu dava açılmadan ya da dava açıldıktan sonra borcunu öderse, bu ifa geçerlidir. Borçlu borcunu kendi rızasıyla ödediği için geri isteyemez.

Vergi hukukunda durum; AATUHK madde 102/2’e göre zamanaşımından sonra yükümlünün rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur. AATUHK 102/2 vergi hukukunda zamanaşımı kurumuna, eksik borç mahiyetini andıran bir sonuç katmaktadır. Ancak vergi hukuku zamanaşımında borçlunun vergi borcunu istediğinde ifa etmesi mümkün olmasına rağmen, alacaklının alacağını talep etme yetkisi mümkün değildir. Bu husus, alacağı eksik borç olarak nitelendirmeyi engellemektedir⁵³.

1.5.2.2.1.2. İdarenin Cebri Takipte Bulunamaması

Özel hukukta durum; Borçlunun def’i sunması durumunda, alacaklı cebri icra yoluyla borcun ifasını sağlayamaz.

Vergi hukukunda durum; Zamanaşımının hâkim tarafından kendiliğinden dikkate alınması durumunda artık alacaklı vergi idaresi alacağını takip edemez⁵⁴.

⁵² Karagöz, a.g.t., s.93.

⁵³ Karagöz, a.g.t., s.94.

⁵⁴ Karagöz, a.g.t., s.94.

1.5.2.2.2. Farklı Unsurlar

1.5.2.2.2.1. İdarenin Talep Hakkının Bulunmaması

Özel hukukta durum; Eksik borçta borç varlığını sürdürdüğü için alacaklının doğrudan talep etme hakkı devam etmekte, sadece dava yoluyla ve cebri yollarla takibi engellenmektedir. Diğer bir deyişle, alacaklı her zaman borçluya alacağını ödemesi konusunda talepte bulunabilir.

Vergi hukukunda durum; vergi idaresi talep yetkisi kalmadığı halde zamanaşımına uğramış bir alacağını talep ederse ve borçlu bunu bilmeden öderse; bu durum VUK 113/2 ve AATUHK madde 102/2’de zamanaşımından sonra yükümlünün rızaen yapacağı ödemelerin kabul olunacağına dair hükme aykırı olacağı için hataen yapılmış bir ödeme olarak kabul edilir. Böyle bir durumda ifa geçersiz olacaktır⁵⁵. Hatta alacaklı talep etmeden yükümlü bilmeden vergi borcunu ödemişse, sonradan bunun iadesini bile isteyebilir. Bu hususlar, vergi hukukunda zamanaşımının kendiliğinden sonuç doğurması anlamına geldiği için, zamanaşımını eksik borç karakterinden uzaklaştırmaktadır⁵⁶.

1.5.2.2.2.2. İdarenin Dava Yoluyla Alacağını Elde Edememesi

Özel hukukta durum; Özel hukukta borç-alacak ilişkisinde zamanaşımının geçmesi durumunda alacaklının dava yoluna başvurması durumunda, eğer borçlu def’i ileri sürmezse borcunu ifa edecektir ve bu durum hâkimler tarafından da hatırlatılamaz.

Vergi hukukunda durum; Vergi ilişkisinin zorlayıcı hükümlerle kurulması, VUK madde 113/2’ye neden olmaktadır ve bu durum, dava sonunda vergi idaresinin alacağı olması durumunda hiçbir zaman alacağını dava sonunda elde edemeyeceği anlamına gelmektedir. Vergi hukukunda zamanaşımının def’i vasfını taşıması, eksik borç ilişkisinin kurulmayacağı anlamına gelmektedir. Bu husus da vergi hukukunda zamanaşımını, özel hukuktaki eksik borç kurumundan uzaklaştırmaktadır⁵⁷.

⁵⁵ Çağan, *Süreler*, a.g.e., s.112.

⁵⁶ Yavuz Atar, *Vergi Hukuku*, 3. Baskı, Mimoza Yayınları, Konya, 2000, s.95,98.

⁵⁷ Karagöz, a.g.t., s.95.

Bu anlatılanlar çerçevesinde vergi hukukundaki zamanaşımı süreleri, özel hukuktaki zamanaşımı süre kavramından oldukça farklılaşmış; vergi hukuku bünyesinde kendine özgü karakter kazanmış bir süre tipidir. Sonuçları itibariyle vergi hukukunda zamanaşımının borç üzerinde yarattığı etki eksik borçtan ziyade, hakkın düşümüne denktir⁵⁸.

1.6. VERGİ BORCUNU SONA ERDİREN DİĞER NEDENLER İLE ZAMANAŞIMINI KARŞILAŞTIRMA

Barışçıl çözüm yolları vergilendirmenin sadece idari boyutunda ve genel olarak tahsil sürecinde devreye girmektedir. Hâlbuki zamanaşımı süreleri, bir verginin kurucu unsuru olarak vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasından tahsilatın tamamlanmasına kadar ki tüm vergi süreci içerisinde rol oynamaktadır. Bu yönüyle zamanaşımı kurumu, barışçıl usullere göre vergi hukukunda daha geniş bir alana etki yaparak devreye girmektedir.

1.6.1. Terkin ile Karşılaştırma

Terkin, bazı koşulların sağlanması halinde vergi alacağını bütün hukuki sonuçları ile birlikte ortadan kaldıran idari bir işlemdir. Vergi hukukunda sözcük olarak “*silme*” anlamına gelen terkin için kamu alacağının doğmuş, tahakkuk etmiş ya da kesinleşmiş olması zorunlu değildir. Kanunlarla belirtilen nedenler var ise, tahakkuk etmiş, fakat henüz tahsil edilmemiş kamu alacakları da terkin edilir. Borcun doğumundan önce yapılan terkin borcun doğmasına engel olmakta; tahakkuk etmesinden veya kesinleşmesinden sonra yapılan terkin ise, doğmuş bir borcu sona erdirmektedir. Terkinin mümkün olması durumunda, tahakkuk eden vergi alacağı silinir; tahsil edilen vergi ise yükümlüye iade edilir.

Terkin işleminin temelinde ya bir haksız iktisap ya da bir alacaktan feragat etme vardır. Buna bağlı olarak terkin kurumunun iki bölümden oluştuğu söylenebilir. Birincisi, yükümlü aleyhine yapılan hataların düzeltilmesi veya re’sen, ikmalen tarh edilen vergilerin vergi yargı organlarının verdikleri karar üzerine kaldırılması ile ilgili terkinlerdir. Bu çeşit terkinlerde vergi idaresi borcun bulunmadığını kabul ve teyit

⁵⁸ Karagöz, a.g.t., s.97.

eder. İkincisi, tahsil imkânsızlığı veya doğal afetler nedeniyle yapılan terkinlerdir. Bu tür terkinde ise tarh, tahakkuk ya da tahsil edilen bir kamu alacağı bulunmakta olup, idare bu alacağından feragat etmektedir. Söz konusu ikinci terkin türünün VUK'ta ve AATUHK'da zamanaşımı ile aynı bölüm içerisinde düzenlendiği görülmektedir. Aynı bölüm içerisinde düzenlenen bu kurumlar karşılaştırıldığında, aslında gerek zamanaşımının gerekse tahsil imkânsızlığına ve doğal afetlere dayanan terkinin birbirinden oldukça farklı bir yapıya ve çalışma sistemine sahip olduğu görülmektedir. Öncelikle, yapısal olarak terkin bir idari işlemdir; aynı zamanda sübjektif ve özel bir işlemdir. Oysa zamanaşımı hukuki bir süreç olup, objektif ve genel bir nitelik taşır. Terkin sonucunda vergi borcu tamamen ortadan kalkarken, zamanaşımında vergi idaresinin vergi alacağını talep ve takip edebilme yetkisi ortadan kalkmakta, ancak yükümlünün isteği üzerine ödeme kabul edilmektedir. İşleyiş sistemine bakıldığında, terkinin ortada mevcut bulunan, tahakkuk veya tahsil edilen veya edilebilecek bir kamu alacağını sildiği görülmektedir. Diğer bir deyişle, vergi idaresi ile yükümlü arasında kamu alacağı açısından bir tereddüt ya da belirsizlik bulunmamaktadır. Ancak zamanaşımı kurumunda belirsiz halde ve tarh ya da tahsil edilemeyen bir kamu alacağı mevcuttur. Bu durumda, terkin ile zamanaşımı işleyiş süreci olarak birbirinin zıttı olan kurumlardır⁵⁹.

1.6.2. Takas ile Karşılaştırma

Takas, 6183 sayılı Kanun'un 23. maddesi "*Tahsil Edilen Amme Alacaklarından Yapılacak Reddiyat Sebebiyle Mahsuplar*" başlığı altında düzenlenmiştir. Vergi idaresinin tahsil ettiği, ancak yükümlüye iade etmesi gereken bir borcu bulunması durumunda, bu iadeyi yapmadan önce aynı kişiden vadesi gelmiş bir alacağı bulunup bulunmadığını araştırır. Kişinin idareye borcu varsa, bunu alacağını takas eder. Böylece yükümlünün iade isteğini reddedilerek ödeme yoluna gidilir⁶⁰. Takasın yapılması sonucunda yükümlü açısından henüz ödenmemiş bir vergi borcu sona ermiş olur⁶¹. Ancak vergi hukukunda takas yolunun kullanılabilmesi sadece kamu alacakları için, yükümlünün alacağının kesinlik kazanmış bulunması ve

⁵⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.150; Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004, s.194; Bilici, a.g.e., ss.121-123.

⁶⁰ Bilici, a.g.e., s.108.

⁶¹ Atar, a.g.e., s.109.

borcunun muaccel olması gerekir⁶². Takas ile vergi borcu ifayla sonuçlanmaktadır. Hâlbuki zamanaşımında vergi alacağı idare tarafından elde edilememektedir. Takas kurumu özellikleri ve hukuki sonuçları itibariyle zamanaşımından oldukça farklı bir kurumdur.

1.6.3. Af ile Karşılaştırma

Vergi affında devlet, kendisiyle sorun yaşayan vergi yükümlülerine fırsatlar tanıyarak onları yeniden kazanmayı ve vergi sistemine dâhil etmeyi hedeflemektedir. Böylelikle devlet ceza alacaklarından vazgeçerek, çoğu kez tahsil edilemeyen vergi alacaklarını tahsil eder. Böylece, devlet hazinesine girmesi ihtimali zayıf olan vergi alacaklarını elde etme fırsatı yakalamakta bir taraftan da sorunlu olduğu yükümlüleri yeniden kazanmaktadır. Burada ortaya çıkan sorun ise, vergi affı getiren bir kanunun eşitlik ilkesine zarar vermesi ve ekonomik rekabet şartlarını bozmasıdır. Bu durumda, af yasaları aftan yararlananları ve diğer tarafta mağdurları karşı karşıya getirmektedir. Bundan daha tehlikelisi ise, toplumda sürekli af beklentisinin olması yükümlülerin ödevlerini yerine getirmedeki özenini olumsuz etkilemesidir⁶³.

Vergi afları esas itibariyle vergi cezalarını ortadan kaldıran bir kurumdur. Oysa zamanaşımı temelde vergi aslını ilgilendiren bir kurumdur, bu süre sonunda vergi idaresinin alacağını talep etme hakkını ortadan kalkar. Aralarında kurumsal olarak bir benzerlik bulunmamasına rağmen, zamanaşımı hep vergi affıymış gibi gösterilmektedir. Çünkü yurttaşların zihninde vergi affı, borcun kalkmasını çağrıştırmaktadır. Bunun dışında “yapanın yanına kar kaldığı” fikri hem vergi afları hem de zamanaşımı için kullanılagelmektedir. Bunun nedeni ise vergi sisteminin bozukluklarının vergi aflarında ve zamanaşımında ortaya çıkması ve görünür hale gelmesidir. Diğer bir anlatımla, yükümlüler vergi sisteminin yetersizliklerini vergi afları ve zamanaşımı aracılığıyla görmektedir. Ancak öte yandan, zamanaşımı kurumunun vergi aflarıyla birlikte değerlendirilmesi, yükümlülerde vergi bilincinin gelişmediğini gösterir. Vergi cezasının belirli bir koşula bağlı olmadan affedilmesi, vergi suçu işleyen yükümlü karşısında kamu egemenliği ile ilgili hakların gerçek

⁶² Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 192.

⁶³ Duran Bülbül, “Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-II”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 11, Sayı: 132, Aralık 2003, s. 178; Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, 4. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s. 152; Bayraklı, a.g.e., s.232.

anlamda terk edilmesidir ya da bir başka ifadeyle zamanaşımı sürelerinin öne alınmasıdır⁶⁴. Buna göre, vergi cezalarının affı, zamanaşımı ile aynı hukuki etkiyi doğurarak her ikisi de vergi cezasını sona erdirir.

Ayrıca uygulamalara bakıldığında vergi aflarının meşruiyetinin kamu yararına dayandırıldığı görülmektedir. Zamanaşımının da tıpkı koşullu aflar gibi kamu yararını gözetmesi, her ikisinin de vergi ihtilaflarını çözmeye yönelik olduğunu göstermektedir. Ancak koşullu veya koşulsuz vergi aflarının olumsuz yanı, sıradan olmaması ve ne zaman ortaya çıkacağını belli olmamasıdır. Zaten söz konusu olağanüstülük “siyasi ve iktisadi yönü”nün ağır bastığını göstermektedir⁶⁵.

Öte yandan, vergi aflarının amaçları arasında, genel olarak vergi toplamayı kolaylaştırmak, vergi reformlarının yürütülmesini sağlamak, vergi dönüşlerini arttırmak, kara parayı kayıt altına almak olduğu için maddi amaçlar ön plandadır. Ancak zamanaşımının felsefesinde maddi amaçlardan ziyade vergi ihtilaflarını azaltmak, yargı organlarının yükünü azaltmak gibi hukuksal amaçlar ön plandadır. Bu nedenle iki kurum, amaçsal açıdan önemli farklılıklara sahip olduğu sonucuna ulaşılabilir⁶⁶.

1.6.4. Hata Düzeltme ile Karşılaştırma

Vergi hatası, vergiyle ilişkili hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK md.116). Vergi yükümlüsü ile idareyi barışçıl yollarla buluşturan bu kuruma başvurulmasıyla, eksik veya fazla hesaplanmış vergi matrahının veya vergi miktarının ya da mükerrer vergilendirmenin düzeltilmesine yönelik süreç başlamaktadır. Vergi yasalarında “hesap hataları” olarak adlandırılan bu durumların çözümü için, yükümlüler vergi dairesine müracaat ederek düzeltme kurumundan yararlanabilirler (VUK md.117, 119 ve 122). Bunun dışında vergi memurlarca hata bulunması, incelemeler sonucunda hata görülmesi, teftiş sırasında bulunması durumunda idare re’sen düzeltme yoluna gidebilir (VUK md.118 ve 122). Her durumda, vergi

⁶⁴ Dönmez, a.g.e., s.18.

⁶⁵ Saban, a.g.e., ss. 153-154; Bülbül, a.g.m., s. 178.

⁶⁶ Dönmez, a.g.e., s. 15.

hatalarının düzeltilmesine ilgili vergi dairesi müdürü karar verecektir (VUK md.120)⁶⁷.

Vergi alacağı açısından bakıldığında, düzeltme ile birlikte eksik veya fazla hesaplanan vergi miktarının ortadan kaldırıldığı görülmektedir. Diğer bir ifadeyle, yükümlü aleyhine yapılmış olan ve vergilendirme hatalarının düzeltilmesi halinde düzeltilen miktar kadar, yani vergi borcu tamamen ya da kısmen ortadan kalkmaktadır. Zamanaşımı süreleriyle birlikte vergi idaresinin mevcut olan vergi alacağını talep etme olanağı ortadan kalkmaktadır. Aradaki temel fark ise terkin de yükümlünün talebi üzerine idari süreç başlamakta, oysa zamanaşımı kendiliğinden işleyerek sonuç doğurmaktadır⁶⁸.

Öte yandan düzeltme kurumu tıpkı zamanaşımı kurumu gibi vergi sürecinin tüm safhalarında (tarh, tahakkuk, tahsil) uygulama alanı bulmaktadır. Bir başka ifadeyle, yükümlü hata düzeltmeyi yapılan hatanın ilgili olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen tarihten itibaren zamanaşımı süresi (yani beş yıl) içinde isteyebilir (VUK md.126). Bu maddeye göre düzeltme kurumu, zamanaşımı gibi vergiyi doğuran olaya bağlanmaktadır⁶⁹.

1.6.5. Uzlaşma ile Karşılaştırma

Uzlaşma, vergi idaresi ile yükümlünün aralarındaki ihtilafı karşılıklı görüşme ve tartışma yöntemleriyle çözmeleri esasına dayalı bir idari yoldur. Uzlaşmayla, yükümlü ile vergi idaresi arasındaki zedelenen ilişki giderilmeye çalışılır. Yükümlü ile vergi idaresinin uzlaşma yönünde belirttikleri serbest iradelerine bağlı olarak, yükümlü ve vergi dairesi anlaştıkları tutar itibarıyla vergi miktarını ve buna bağlı vergi cezalarını ödenmesini kabul ederler. Her iki tarafının çıkarına olan uzlaşma gerçekleştiği takdirde, idarenin vazgeçtiği miktardaki vergi borcu sona ermiş olmaktadır. VUK ek 1. maddeye göre, uzlaşma talebinin vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde yapılması gerektiğinden, uzlaşma sonucunda henüz tahakkuk

⁶⁷ Elif Sonsuzoğlu, “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulü ve Yargısal Çözüm”, *Vergi Dünyası*, Sayı 167, Temmuz 1995, ss.136-145.

⁶⁸ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, a.g.e., s. 197; Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Ekin Basım Yayım, Bursa, 2007, s. 208.

⁶⁹ Bilici, a.g.e., s.121.

etmemiş, yani tarh edilmekle birlikte ödenmesi gerekli duruma gelmemiş borç ortadan kalkar⁷⁰.

Uzlaşma ile zamanaşımı karşılaştırıldığında, vergi alacağı açısından birtakım farklılıklar olduğu görülmektedir. Uzlaşma sonucunda idare vergi alacağının sadece belirli bir kısmından vazgeçmesine karşın, zamanaşımında idare vergi alacağının tümünü talep etme hakkını kaybetmektedir. Bunun yanında, uzlaşma sürecinde zamanaşımının aksine idarenin takdir yetkisi kullanmasına ilişkin açık yetki verilmektedir. Söz konusu kurumlarda bir başka farklılık da vergi sürecinde görülmektedir. Uzlaşma kurumu; verginin tarh edilmesi durumunda veya vergi incelemesine dayanarak “tarhiyat öncesi” devreye girebilmektedir. Buna karşın zamanaşımı kurumu vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasıyla birlikte izleyen takvim yılın başından itibaren işlemeye başlamakta ve tahsil sürecinin sonlanmasına kadar kapsama alanı devam etmektedir⁷¹.

Uzlaşma sürecinin başlaması için yasada belirtilen koşullara ve sürelerle bağlı olmak şartıyla yükümlünün talebi ve idarenin kabulü gerekmektedir. Buna karşın zamanaşımı yükümlü veya idarenin herhangi bir isteği olmaksızın kendiliğinden çalışır⁷².

1.7. VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI ÇEŞİTLERİ

Vergi hukukunda vergi aslı açısından zamanaşımı ‘*Tarh Zamanaşımı*’ ve ‘*Tahsil Zamanaşımı*’ olarak ikiye ayrılmaktadır. Tarh (tahakkuk) zamanaşımı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenirken tahsil zamanaşımı 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da düzenlenmektedir.

1.7.1. Tarh (Tahakkuk) Zamanaşımı

Literatürde ‘Tahakkuk Zamanaşımı’ olarak da ifade edilen tarh zamanaşımı, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden itibaren kanunda belirtilen sürenin

⁷⁰ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, a.g.e., s. 196; Yılmaz Aliefendioğlu, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”, *Danıştay Dergisi*, Yıl: 1, Sayı:1, 1971, s. 47; Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 152; Battal Doğan, “Vergi Hukukumuzda Yer Alan Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi” *Vergi Sorunları Dergisi*, 2000, ss.74-82.

⁷¹ Adnan Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, ss.122-126.

⁷² Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, a.g.e., s. 196.

geçmesine rağmen, verginin tarh edilerek mükellefe tebliğ edilmediği, yani tahakkuk ettirilmediği durumda meydana gelen zamanaşımıdır. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle vergi alacağı doğmuş olup; ancak tarh ve tebliğ işlemleri yapılmamış olması nedeniyle mükellef için hukuki sonuç ortaya çıkmamıştır. Çünkü kanun vergi dairesinin mükellefin ödemesi gereken vergi miktarını hesaplayarak usulüne uygun bir şekilde bildirimini belli bir süre ile sınırlandırmıştır. Bu düzenleme ile tahakkuk zamanaşımı süresi beş yıl olarak kabul edilmiş olup, vergi alacağının doğduğu takvim yılı başlangıç olarak kabul edilip, beşinci yılın dolmasıyla vergi zamanaşımına uğramaktadır. Ancak hesap döneminin takvim yılı ve özel hesap dönemi olmasına göre zamanaşımının başlangıcı değişebilmektedir. Hesap dönemi takvim yılı olanlarda vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından itibaren beş yıl geçmesi zamanaşımını oluşturmaktadır. Ancak özel hesap döneminde hesap döneminin kapandığı yılı izleyen yılın başından itibaren beş yıl geçmekle zamanaşımı süresi dolmaktadır⁷³.

1.7.2. Tahsil Zamanaşımı

Tahsil zamanaşımı, kamu alacağın vadesinin rastladığı takvim yılının başından itibaren kanunda belirtilen sürenin geçmesine rağmen, kamu alacağının tahsil edilemediği durumda geçerli olan zamanaşımıdır. Bu zaman aşımı vergiler ve diğer kamu alacakları için geçerlidir. Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder. Tahsil daireleri amme alacağının tahsilinde zamanaşımını re'sen (kendiliğinden) dikkate almak zorundadırlar. Çünkü zamanaşımına ilişkin hüküm kamu düzenindendir. Ancak 6183 sayılı Kanun kapsamına girmeyen akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğan alacaklar hakkında bu hüküm uygulanamayacaktır.

Zamanaşımı türlerinden bahsedildikten sonra bu iki zamanaşımı çeşidini detaylı olarak incelenmesi gerekmektedir. İkinci bölümde tarh zamanaşımı ayrıntılı olarak incelenecektir.

⁷³ Mehmet Ali Özyer, *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, HUD Yayınları, İstanbul, 2001, s.140; Salim Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2005, s.107.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI ÇEŞİTLERİ

2.1. VERGİ HUKUKUNDA TARH ZAMANAŞIMI

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen zamanaşımı, verginin tarhı ile ilgili zamanaşımıdır. VUK 113 ve 114. maddelerde yer alan zamanaşımı, tarh ve tebliğ edilecek aşamaya gelmiş bir vergi borcunun, zamanaşımı süresinin dolması nedeniyle vergi idarelerince vergi işlemi yapma yetkisinin hukuken ortadan kalkması sonucunu doğurmaktadır. Madde lafzına göre, tarh zamanaşımının geçmesiyle artık bir verginin tarh, tahakkuk ve tahsilinden bahsedilemeyecektir. Çünkü tarhın oluşmaması vergi borcunun somutlaşmaması, tebligatın yapılmaması da vergi borcunun belirginleşmemesi anlamına gelmektedir⁷⁴.

2.1.1. Tarh Zamanaşımı: Kavram ve Terim

Tarh (tarhiyat) sözcüğünün kökeninin Arapça olduğu ve dağıtma, bölme, tayin, düzenleme, çıkarma gibi anlamlara geldiği görülmektedir. Tarh kavramının mali hukuktaki karşılığı ise vergilendirme, vergi koyma, yasalarla belirtilen vergi oranını matraha uygulamak ve vergi kesmektir⁷⁵. Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari bir işlem olarak nitelendirilmiştir. Buna göre idare, vergiyi doğuran olayı göz önünde tutarak söz konusu vergi alacağını, matrah ve vergi oranlarını uygulayarak saptayan bireysel nitelikte icrai bir işlemi gerçekleştirmektedir⁷⁶.

Yasa koyucu, VUK'un 113. ve 114. maddesinde yer alan zamanaşımının betimlemeye ilişkin, söz konusu maddelerde herhangi bir ifade kullanmamış,

⁷⁴ Arslan, a.g.e., s.110; Adnan Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği*, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, s.21.

⁷⁵ Onur Özcan, "Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. LXXV, S. 1, 2017, s.163.

⁷⁶ Erdoğan Arslan, "Tarh Zamanaşımı", *Vergi Dünyası*, Sayı. 314. Ekim 2007, s. 29.

maddelerin başlığında ve içeriğinde sadece “zamanaşımı” ifadesine yer vermekle yetinmiştir. Ancak, vergi hukuku kaynaklarında farklı zamanaşımı hükümlerinin ve türlerinin bulunması, VUK’un 113. ve 114. maddesinde düzenlenen zamanaşımının adlandırılmasını gerekli kılmaktadır. Öte yandan doktrine bakıldığında, VUK 113. ve 114. maddede düzenlenen zamanaşımının adlandırılmasına yönelik farklı görüşler bulunmaktadır. Literatürde söz konusu maddelerde geçen zamanaşımının, “*tarh zamanaşımı*”⁷⁷, “*tahakkuk zamanaşımı*”⁷⁸, “*tarh ve tebliğ zamanaşımı*”⁷⁹ ya da “*tebliğ zamanaşımı*”⁸⁰ gibi farklı şekillerde ifade edildiği görülmektedir.

Vergi Usul Kanunu’nun bütünü incelendiğinde mücbir sebeple ilgili 15. maddesinde⁸¹, 114. maddenin son fıkrasında⁸² ve 138. maddesinde⁸³ “*tarh zamanaşımı*” ifadesine yer verildiği görülmektedir. Söz konusu maddelerde “*tarh zamanaşımı*” deyiminin rastgele kullanılamayacağı ve VUK içerisindeki terminolojiye daha uygun olacağı için VUK 113. ve 114. maddede düzenlenen zamanaşımı için tarh zamanaşımı teriminin tercih edilmesinin daha doğru olduğu düşünülmektedir.

2.1.2. Tarh Zamanaşımının Kapsamı ve Koşulları

2.1.2.1. Tarh Zamanaşımının Kapsamı

VUK 114. madde, tarh zamanaşımının başlangıcı ile sonuçlarını ve durma sebeplerini düzenlemektedir:

Tarh zamanaşımı genel kural olarak, “*vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılını izleyen yılın birinci gününden başlar*”. Ancak bu genel kuralın istisnaları da bulunmaktadır.

⁷⁷ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, a.g.e., s. 244; Arslan, a.g.e., s.106.

⁷⁸ Nami Çağan, *Süreler*, a.g.e., s.116; Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.133; Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010, s.111.

⁷⁹ Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, s.168.

⁸⁰ Doğan Şenyüz, “Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme: Tebliğ Zamanaşımı”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 16, Sayı: 183, Mart 2008, s.17.

⁸¹ “...mücbir sebeplerden her hangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemeyiz. Bu takdirde tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar.”

⁸² “...uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde...”

⁸³ “...neticesi alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar...”

Vergi alacağı, belirlenen takvim yılını izleyen yılın birinci gününden başlayarak beş yılsonunda tarh zamanaşımına uğrar. Tarh zamanaşımının kural olarak genel süresi “beş yıl” olmakla birlikte istisnaları da bulunmaktadır.

Yasada tarh zamanaşımını durduran bazı haller yer almakla birlikte tarh zamanaşımını kesen durumlar bulunmamaktadır.

Tarh zamanaşımına uğrayan bir vergi artık tahakkuk edemez yani yükümlü vergiden kurtulur. Yasalara göre yükümlünün ödediği fazla verginin iadesi talebi de zamanaşımı süresi içinde yapılabilir.

Tarh zamanaşımına konu olan vergi, resim ve harçlar Vergi Usul Kanunu’nun birinci maddesinde belirtildiği için bu kapsam dışında olan (örneğin gümrük vergileri gibi) vergilerde farklı tarh zamanaşımı uygulaması görülmektedir.

2.1.2.1.1. Tarh Zamanaşımının Koşulları

Tarh zamanaşımından söz edilebilmesi için bazı şartların oluşması gerekmektedir. Bunlar; bir vergi alacağının doğmuş olması, tarh zamanaşımı sürelerinin geçmiş olması ve yasada belirlenen süre içinde tarhiyatın ve tebligatın yapılmamış olmasıdır⁸⁴.

2.1.2.1.2. Vergi Alacağının Doğmuş Olması

Bir vergi borcunun doğabilmesi için koşul, vergide yasallık ilkesinin gereği olarak bir “vergi yasası” hükmünün bulunması gerekir. Yürürlükteki bu kanun hükmü, aynı zamanda vergilendirme işleminin de hukuki sebebinin oluşturmaktadır. Ayrıca vergi yasasının uygulanabilmesi için bütçe ile “ön-izin” verilmiş olması (Bütçe Kanunu’nun C cetvelinde yer alması), başka bir anlatımla, o vergi yasasının belirli bir mali yılda uygulanacağı yolunda bütçe yasasında hüküm bulunması gerekir. Böylece, bütçe yasaları da vergi alacaklarını tayin etmektedir. Bu iki ön şart sağlandıktan sonra iktisadi mahiyetteki bir unsur olan “vergiyi doğuran olay”ın meydana gelmesi gerekir⁸⁵.

Vergiye doğuran olayın gerçekleşmesi ile vergi alacağı ilişkisi hukuksal olarak kurulmuş yani doğmuş olmaktadır. Buna bağlı olarak da vergiyi doğuran olay, daha

⁸⁴ Arslan, a.g.e., s.111.

⁸⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.87; Özcan, a.g.m., s.160.

sonraki işlemlerin ön şartıdır ve vergilendirme işleminin sebep unsurudur. Vergiyi doğuran olay kişiliğinde gerçekleşmiş olan kimse, yükümlü statüsüne girmektedir⁸⁶.

Vergiyi doğuran olayla birlikte vergi alacağının doğması, özel hukukta olduğu gibi bir hukuki olayın veya hukuki eylemin oluşmasından kaynaklanır⁸⁷. Ayrıca özel hukukta zamanaşımının işleyebilmesi için, alacağın doğmuş olmasının yanında “muaccel olması” da aranmaktadır. Hâlbuki vergi hukukunda zamanaşımının işlemesi için alacağın muaccel olması aranmaz, vergi alacağının doğumu yeterlidir⁸⁸.

2.1.2.1.3. Yasada Belirlenen Süre İçinde Tarhiyatın Gerçekleşmemiş Olması

Vergiyi doğuran olayın oluşumu, tahsile yetkili vergi idaresini hukuken alacaklı sıfatına kavuşturur. Bunun için tarh işlemiyle, vergi alacağının vergi kanunlarında gösterilen oran ve matrahlar üzerinden hesaplanarak miktar itibarıyla tespitinin gerçekleştirilmesi gerekir. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle mükellef nezdinde ortaya çıkan soyut vergi borcu, tarh ile miktarı belirli somut bir borç haline dönüşmektedir⁸⁹. Verginin tarh zamanaşımına uğraması için, beş yıl içinde idare tarafından tarh işleminin yapılmamış olması gerekir.

Tarh işlemi, bireysel vergi borcunu doğuran idari bir işlemdir. Tarh, yükümlünün, vergi yasalarına göre matrahın belirlenip, vergi yasalarındaki oranlara tabi tutularak vergi borcunun tayin edilmesidir. Vergi tarhı idare tarafından gerçekleştirilmekle birlikte, beyana dayalı vergilerde yükümlünün beyanı üzerine gerçekleştirilir. Öte yandan, kendiliğinden tahakkuk eden vergiler ile tahakkuku tahsiline bağlı vergilerde tarh zamanaşımının gerçekleşmesi beklenmez. Beyana dayalı tarhiyatta ise tahakkukun tarh işlemine adeta yapışık olması nedeniyle tarh zamanaşımının başlaması söz konusu olmamaktadır. Beyana dayalı tarh usulünde, tarh zamanaşımının başlaması ancak, yükümlünün beyanda bulunmamasına bağlıdır⁹⁰.

VUK madde 20’ye göre tarh, “*vergi alacağının yasalarda gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi idaresi tarafından hesaplanarak, bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muamele*” şeklinde tanımlanmıştır. Hukuk tekniği açısından

⁸⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.87.

⁸⁷ Saban, a.g.e., s.129.

⁸⁸ Arslan, a.g.e., s.113.

⁸⁹ Özcan, a.g.m., s.160.

⁹⁰ Karagöz, a.g.t., s.123.

idari işlem olarak (icrai karaktere sahip) karşımıza çıkan tarh işlemi sübjektif (bireysel, öznel) idari işlemin en tipik örneğidir. Sübjektif işlem yeni bir hukuki durumun doğmasına sebep olur veya bireysel hukuki durumda değişiklik oluşturur. Bu yüzden sübjektif işlemler daima kişiden kişiye değişiklik gösterirler. Vergi mükelleflerinin ödeyecekleri vergi, her bir mükellef için ayrı ayrı beyan ettikleri kazanç üzerinden ve onların evli-bekâr, çocuklu-çocuksuz gibi özel durumları dikkate alınarak hesaplanır. Bu itibarla her bir vergi mükellefinin ödeyeceği vergi birbirinden farklıdır. Öte yandan, vergi tarhiyatı bireysel belli sorumluluklar getirici özelliğinden dolayı, yükümlendirici işlemler kategorisine girer. Tarh işlemi taşıdığı kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem nedeniyle bir asli (icrai) işlem görünümündedir. Tarh işlemi diğer yandan belirtici (tespit edici) işlem konumundadır. Tarh işlemi tek bir idari organın (vergi dairesinin) irade açıklaması ile ortaya çıktığından yalın (basit) işlemlere örnek teşkil etmektedir. Yine tarh işlemi, yürütmenin durdurulması konusunda diğer idari işlemlerden farklılık arz ettiğinden askıda geçerli bir işlem niteliği taşımaktadır⁹¹.

2.1.2.1.4. Yasada Belirlenen Süre İçinde Tebligatın Gerçekleşmemiş Olması

Hukuki terim olarak tebliğ (çoğulu tebligat), bir işlemin ilgili kimsenin bilgisine sunulması için yetkili makamın, yasaya ve yöntemine (usulüne) uygun bir biçimde yazı ile veya ilan yoluyla yaptığı belgeleme işlemidir⁹². Vergi hukuku alanında ise tebliğ, yükümlü, sorumlu ya da ilgili hakkında hukuksal sonuç doğuracak vergilendirme ile ilgili belge ve yazıların bu kimselere usulüne uygun olarak iletilmesidir⁹³.

Tarh işlemi yapılmayan bir vergi alacağının tebliği de gerçekleşmeyeceği için VUK 114'te belirtilen zamanaşımı süreleri işlemeye başlar. Öte yandan tarh edilen bir vergi alacağı, beş yıl içinde yükümlüye “*tebliğ*” edilmemişse yine tarh zamanaşımına uğrayacaktır.

VUK madde 21'e göre tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından yükümlüye veya ceza sorumlusuna yazı

⁹¹ Özcan, a.g.m., ss.165-167.

⁹² Ejder Yılmaz, Tacar Çağlar, *Tebligat Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s.39.

⁹³ Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İstanbul, 1986/1987, s.112.

ile bildirilmesidir. Yükümlünün adına salınan vergiden haberdar olması için tarh işleminin kendisine bildirilmesi gerekir. Bu resmi bildirimden sonra yükümlü ya borcu kabul eder ya da işleme karşı hukuki yollara başvurur. Zira idari ve yargısal sürelerin işlemeye başlamasında belirleyici unsur tebliğ tarihi olmaktadır⁹⁴. Vergilendirme sürecinde tarh ile ortaya çıkan sonucun ilgisine iletiliş şekli zamanaşımı süresinin başlangıcı açısından da oldukça önemlidir. Çünkü özellikle, vergi idaresinin tek tarafı olarak yaptığı re'sen, ikmalen ve idarece tarhiyat sonucu ortaya çıkan vergilerin yükümlüler tarafından haberdar olunmasında tebliğ en önemli aşamadır. Tebligatın yapıldığı tarih de zamanaşımı süresinin başlangıcını belirlemede büyük önem taşımaktadır. Yükümlünün beyanı üzerine tarh edilen vergilerde ise, tebliğ idarenin düzenlediği tahakkuk fişinin aynı anda yükümlüye veya sorumluya verilmesi üzerine gerçekleşmektedir⁹⁵.

2.1.2.1.5. Tarh Zamanaşımı Süresinin Dolmuş Olması

VUK'un 114. maddesinde tespit edilen beş yıllık tarh zamanaşımı süresinin tamamlanması gerekmektedir. Beş yıllık sürenin tamamlanıp tamamlanmadığı konusunda, tarh zamanaşımını durduran bir durumun da ortada bulunmaması gerekir. Çünkü fiili veya hukuki nedenlerle alacağın takibi o an için mümkün görünmemesi yüzünden tarh zamanaşımı süresi durabilir ve durma süresi kadar uzar. Öte yandan tarh zamanaşımını durduran veya kesen sebebin var olup olmadığı yargı organları ve idare tarafından re'sen dikkate alınır. Yükümlü tarafından verginin tarh zamanaşımına uğradığı ileri sürülmemesinin, bu verginin tahsil edilebilir hale gelmesini sağlamaz⁹⁶.

2.1.2.2. Tarh Zamanaşımının Başlangıcı

VUK'un 114. maddesinde zamanaşımı süresi ve işleyişi düzenlenmiştir. İlgili maddede *“vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar”* şeklinde belirtilmiştir. Buna göre tarh zamanaşımının genel süresi beş yıl

⁹⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.103.

⁹⁵ Bilici, a.g.e., s.68.

⁹⁶ Arslan, a.g.e., ss.114-115.

olarak kabul edilmektedir⁹⁷. Kanun koyucu, vergi alacağının doğduğu yılı izleyen yılın birinci gününü tarh zamanaşımı süresinin başlangıcı olarak esas almakta ve beş yıl içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergilerin beşinci yılın dolmasıyla zamanaşımına uğrayacağını ifade etmiştir. Tarh zamanaşımının başlangıcını belirlemede temel unsur ise vergiyi doğuran olay⁹⁸ olarak belirtilmiştir. Nitekim vergiyi doğuran olay VUK'un 19. maddesinde, vergi kanunlarının verginin doğumunu bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun tamamlanması ile doğacağı hükme bağlanmıştır. Tarh ve tebliğ gibi işlemlerin yapılması soyut vergi borcunun doğuş zamanı bakımından etkili değildir. Yükümlülük vergiyi doğuran olayla birlikte ortaya çıkmaktadır. Buna göre, öncelikle vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geldiğinin tespit edilmesi gerekir⁹⁹.

Vergiyi doğuran olay denildiğinde genellikle ekonomik faaliyet anlaşılsa da vergilendirilmek istenen konunun niteliğine göre hukuki bir işlem, bir fiil ya da durum gibi çeşitli görünümelerde de ortaya çıkabilmektedir. Vergiyi doğuran olayın belirlenmesi vergi borcunun doğduğu zamanı bilme; dolayısıyla uygulanacak vergi kanunu, vergiye esas alınacak matrahı, istisna ve muafiyetleri, uygulanacak vergi oranını tespit etme; ceza, gecikme zammı/faizi gibi vergi borcunu arttıran ya da zamanaşımı gibi vergi borcunun takip yetkisini sona erdiren durumların bulunup bulunmadığına karar verebilme açısından önem taşımaktadır¹⁰⁰. Yine vergiyi doğuran olay, tarh zamanaşımının başlamasında da temel belirleyici rol oynamaktadır. Ancak vergiyi doğuran olayın oluşumu, tahsile yetkili vergi idaresini hukuken alacaklı sıfatına kavuşturmamaktadır. İdareyi alacaklı sıfatına kavuşturan, alacağı ve miktarını tespit eden tarh işlemlerinin yapılmasıdır¹⁰¹.

⁹⁷ VUK'da bu süre daha önce 3 yıl, kaçakçılık suçlarında ise 5 yıl olarak düzenlenmişti.

⁹⁸ Vergi borcunun doğması ile ilgili olarak doktrinde iki farklı görüş vardır. Birinci görüşe göre vergi borcu, kanunda belirtilen vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile başka herhangi bir idari işleme gereksinim kalmadan doğmaktadır. Bu görüşe göre kanunlarda belirtilen vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi halinde vergi borcu kendiliğinden doğmaktadır. İkinci görüş de ise, vergi borcu, ancak kanunlarla belirlenmiş vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi sonucunda idare tarafından bir idari işlem ile doğmaktadır ki bu işlemler tarh ve tahakkuktur. Bedî Necmettin Feyzioğlu, "Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiyi Doğuran Hadise)", *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, C.7, S.1, 1952, ss.73-77.

VUK'un 19. maddesi göz önüne alındığında, Türk vergi mevzuatının birinci usulü kabul ettiği söylenebilir.

⁹⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.134.

¹⁰⁰ Özcan, a.g.m., s.162.

¹⁰¹ A. Bumin Doğrusöz, "Tarh Zamanaşımı ve Özellikleri", <http://www.turmob.org.tr/turmobweb/kurumsal/turmob/basinodasi/BasinDetay.aspx?param=r7UiHVLsdz7YLDQ+4XT6b5o3/orVMnVKuoQsiWBf0xWmXz+nUotrFg==> (31.10.2017).

Diğer taraftan kanun hükmü tarh edilen verginin belirli bir süre içinde tebliğ edilmesini gerekli kılmaktadır. Yükümlünün adına salınan vergiden haberdar olması için tarh işleminin kendisine bildirilmesi gerekir. Bu resmi bildirimden sonra yükümlü ya borcu kabul eder ya da işleme karşı hukuki yollara başvurur. Zira idari ve yargısal sürelerin işlemeye başlamasında belirleyici unsur tebliğ tarihi olmaktadır. Dolayısıyla süresinde tarh işlemi yapılmayan bir vergi alacağının tebliğinin de gerçekleşmeyeceğinden dolayı, zamanaşımı süreleri tarh aşamasında iken işlemeye başlar. Öte yandan vergi alacağı tarh edilmiş olsa bile beş yıl içinde yükümlüye tebliğ edilmeyen ilgili vergi alacağı da yine tarh zamanaşımına uğrayacaktır. Buradan hareketle tarh zamanaşımının gerçekleşebilmesi için şu 3 unsurun gerçekleşmesinin gerektiği söylenebilir;

- Bir vergi alacağının doğmuş olması,
- Beş yıllık sürenin geçmiş olması (genel kural beş yıllık olmakla birlikte istisnaları da mevcuttur),
- Bu süreler zarfında tarhiyatın ve/veya tebligatın yapılmamış olması gerekmektedir¹⁰².

Ayrıca belirtmek gerekir ki, zamanaşımı hesap döneminin takvim yılı ve özel hesap dönemi olmasına göre değişebilmektedir. Hesap dönemi takvim yılı olanlarda vergi alacağının doğduğu takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde zamanaşımı süresi dolarken, özel hesap döneminde hesap döneminin kapandığı yılı izleyen yılın başından itibaren beş yıl geçmekle¹⁰³ zamanaşımı süresi dolmaktadır (VUK md. 174). Eğer sürenin son günü resmi tatile rastlaması halinde bu sürenin tatil gününü izleyen ilk günü mesai saati sonuna kadar uzayacağı ile ilgili bir fıkranın VUK'un 114. maddesine eklenmesi gerekmektedir¹⁰⁴.

Yine Danıştay'ın yerleşik görüşlerine göre objektif hukuk kuralları yürürlüğe girdikleri tarihten itibaren hüküm ifade eder ve ilişkin bulundukları her olaya uygulanır. Bunların yürürlüklerinden önce geçmiş olaylara uygulanmaları kazanılmış bir hakkın bulunmaması halinde mümkündür. Yükümlüler için zamanaşımı ancak

¹⁰² Arslan, a.g.e., s.111.

¹⁰³ Örneğin; 01.06.2016 - 31.05.2017 özel hesap dönemini takip eden bir şirketin zamanaşımı süresi takip eden yılın birinci gününden yani 01.01.2018'de işlemeye başlar ve 5. yılın sonu olan 31.12.2022 tarihinde biter bu süre içerisinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergi alacağı zamanaşımına uğramış olur.

¹⁰⁴ Bu duruma ilişkin Danıştay'ın zamanaşımı süresinin uzamayacağına dair kararları da mevcuttur. Danıştay 4. D., 17.12.1996, E. 1995/609 K. 1996/5649 sayılı kararı (Aktaran: Adil Nas, "Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 60, Sayı. 2, 2011, s.315).

meydana geldiği tarihte kazanılmış bir hak doğurur; yine hukukun temel ilkelerine göre mali yasalar hemen etki gösteren yasalardır. Aksine hüküm bulunması durumu hariç olmak üzere, yalnız yasaların yürürlüğe girmesinden sonra doğacak olaylara değil, halen mevcut öteki durumların gelecekteki sonuçlarına da uygulanabilmektedir¹⁰⁵.

Amme alacağının tahsili aşamasında da tarh zamanaşımına ilişkin inceleme yürütülebilmektedir. Bu beş yıllık süre aksine bir hüküm bulunmadıkça, VUK'un kapsamına giren vergiler için geçerlidir. VUK'un 1. maddesine istinaden zamanaşımına konu olan vergi, resim, harçlar ve bunlara bağlı zamların kendi özel kanunlarında zamanaşımına ilişkin hükümler yoksa zamanaşımı konusunda VUK'un 114. maddesinde belirtilen genel hükümler uygulanacaktır. Bu durumda VUK'un 1. maddesi kapsamında yer alan tüm vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı olan zamlar hakkında beş yıllık tarh zamanaşımı süresi geçerli olmaktadır. Ancak bazı kanunlarda zamanaşımı süresi veya başlangıcına yönelik ayrıca özel hükümler var ise bu özel hükümlere göre işlem yapılacaktır¹⁰⁶.

2.1.2.3. Tarh Zamanaşımının Sonuçları

Tarh zamanaşımının dolmasıyla alacaklı vergi dairesinin vergiyi tarh ve tebliğ etme yetkisi sona erer ve dolayısıyla artık yükümlüye vergi ihbarnamesi veya ödeme emri gönderilemez. İhbarname gönderilse dahi, zaman itibarıyla yetkisizlik nedeniyle işlem iptal ettirilebilecektir. Ancak zamanaşımının dolmasından sonra yükümlünün rızaen yapacağı ödemeler de kabul edilecektir¹⁰⁷.

Tarh zamanaşımı sürelerinin dolmasıyla, vergi idaresinin alacağı tarh etme yetkisi ortadan kalkmaktadır. Söz konusu durum, vergi hukukunda sorumlular için ayrı bir zamanaşımı süresi kabul edilmediğinden, ilke olarak yükümlü için geçerli zamanaşımı süreleri, vergi sorumluları için de geçerlidir. Bu durumda, kamu alacağının tarh zamanaşımına uğramasıyla vergi idaresinin ikmalen, re'sen ve idarece vergi tarhı yetkisi kalmamaktadır. Zamanaşımına uğramasına rağmen bu işlemler yapılırsa, kanuni dayanaktan yoksun olurlar. Bunun yanında zamanaşımı süreleri dolmuş olsun ya da olmasın dava yoluyla tarhiyatın esastan kaldırılması halinde de,

¹⁰⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.141.

¹⁰⁶ Arslan, a.g.e., s.116.

¹⁰⁷ Arslan, a.g.e., s.146.

aynı verginin yeniden istenmesi keza söz konusu olamaz. Ayrıca, yükümlüye haksız yere iade edildiği anlaşılan vergiler, zamanaşımı müddeti içinde geri istenebilir. Aynı şekilde, yükümlüler vergi iadesi taleplerini ancak tarh zamanaşımı süresi içinde isteyebilirler. Öte yandan, bir yükümlü beyana dayalı tarhiyat usulüne tabi bir vergiyi, tarh zamanaşımı geçtikten sonra beyan edip tahakkuk etmesine neden olmuşsa, ödediği vergi borcunu geri isteyebilir¹⁰⁸.

Tarh veya tebliğ işleminin usul yönünden hatalı olduğu durumlarda, usul yönünden bozulan muameleler hiç yapılmamış olduğundan, hatalı durumun düzeltilebilmesi için tarh zamanaşımı süresinin dolmamış olması gerekir. Diğer taraftan, yükümlüye vergilendirme işlemlerinde yapılan bir hatayı ancak beş yıllık tarh zamanaşımı süresi içinde düzelttirme imkânı tanınmıştır. Öte yandan, zamanaşımı süresinin son gününün resmi tatile rastlaması halinde, takip eden ilk iş gününde biteceği hakkındaki VUK'un 18/4 maddesindeki kural, zamanaşımına uygulanmaz ve zamanaşımı süresi uzamaz¹⁰⁹.

Bu anlatılanlar çerçevesinde tarh zamanaşımının sonuçları maddeler halinde aşağıdaki şekilde özetlenebilir¹¹⁰.

- Tarh zamanaşımı süresinin dolmasıyla vergi alacağı kendiliğinden ortadan kalkmaktadır.
- Vergi idaresinin vergiyi tarh ve tebliğ etme yetkisi sona ermektedir.
- İkmalen ve re'sen tarhiyat yapılamaz.
- Mükellefe vergi/ceza ihbarnamesi ve dolayısıyla ödeme emri gönderilemez.
- Zamanaşımına uğrayan vergi alacağı için vergi incelemesi yapılamaz.
- Mükellefin vergi idaresine defter ve belge ibraz etme yükümlülüğü ortadan kalkar.
- Mükelleften bilgi istenemez.
- Usule aykırılık nedeniyle yargı kararıyla kaldırılan bir vergi, zamanaşımı gerçekleşmişse yeniden tarh edilemez.
- Mükellef için zamanaşımı süresinin dolması vergi sorumluları için de geçerlidir.

¹⁰⁸ Arslan, a.g.e., ss.146-147.

¹⁰⁹ Arslan, a.g.e., s.117.

¹¹⁰ Fatma Turna, *Türk Vergi Hukukunda Zamanaşımı*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2014, ss.94-95.

- Vergi hatalarında düzeltmede zamanaşımı süresi genel olarak tarh zamanaşımı süresi ile sınırlandırılmakta olup, bu süreden sonra ortaya çıkarılan vergi hatalarında düzeltme yapılamamaktadır.
- Vergi cezalarının kesilmesine ilişkin zamanaşımı gerçekleşmesi durumunda, mükellefin ceza ile ilgili her hangi bir başvurusunun olup olmadığına bakılmaksızın, vergi cezaları ortadan kalkacaktır.
- Bu sonuçların sağlanması mükellefin müracaatına bağlı değildir, zamanaşımının gerçekleşmesine bağlı olarak kendiliğinden hüküm ifade edecektir.

2.1.2.4. Tarh Zamanaşımının Durması

Vergi hukukunda zamanaşımının durması yasada sayılan hallerin ortaya çıkması ile zamanaşımı süresinin işlememesini ifade etmektedir. Zamanaşımını durduran nedenlerin bulunması halinde bu durum vergi yargısı organlarınca re'sen dikkate alınır. Ancak bu engellerin meydana gelip gelmediği konusunda uyuşmazlığın ortaya çıkması durumunda, zamanaşımının durduğu, bundan yararlanacak olan vergi alacaklısı idare tarafından ispatlanmalıdır¹¹¹. Tarh zamanaşımını durduran haller alt başlıklar şeklinde aşağıda incelenmiştir.

2.1.2.4.1. Vergi Dairesince Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Başvurulması

Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesi 2. fıkrasına göre, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı, takdir komisyonu kararının vergi dairesine gelmesini izleyen günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen bu süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz.

Söz konusu hüküm 6009 Sayılı Kanun ile getirilmiş olup takdir komisyonundaki bekleme süresinin zamanaşımına olan etkisine *bir yıllık* sınırlama getirilmiştir. Anılan Kanundan önce takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımını durduracağı ve komisyon kararının vergi dairesine teslimini takip eden

¹¹¹ Çağan, *Süreler*, a.g.e., s.156.

günden itibaren zamanaşımının işleyeceğine yönelik bir düzenleme yapılmıştır. Yani takdir komisyonlarında beklenen süre zamanaşımını sınırsızca uzatmıştır. Bu durum mükellef haklarını önemli ölçüde zedelemiş olup; iş yoğunluğu nedeniyle takdir komisyonunda yılarca beklenen süre mükellefe gecikme faizi olarak yansıtılmıştır. Şüphesiz bunda takdir komisyonlarının, hizmetin gereklerine göre örgütlenmesi ve iyi çalışma koşullarının oluşturulmamış olmasından kaynaklanmaktadır¹¹².

Madde gereği zamanaşımının durabilmesi için, vergi dairesinin başvurduğu takdir komisyonunun yetkili olması ve usulüne uygun olarak toplanması şarttır. Takdire sevk işleminin tarh zamanaşımını durdurabilmesi için, Kanun'un 30. Maddesinde yazılı re'sen takdir nedenlerinden herhangi birisinin olması gerekir. Yoksa emsal bedeli tayini, kıymet takdiri gibi nedenlerle takdir komisyonuna başvuruda bulunulması, matrah takdiri sayılmayacağından zamanaşımını durdurmamaktadır¹¹³. Takdir komisyonu kararının zamanaşımı süresinin dolmasından önce ya da bu süre dolduktan sonra vergi idaresine gelmesi arasında fark yoktur; iki halde de zamanaşımı takdir komisyonundan geçen süre kadar durur. Takdir komisyonuna başvurulması sonunda zamanaşımı durduğu için inceleme yapılabilir; ancak vergi idaresince yükümlü hakkında inceleme yapılması amacıyla inceleme yazısının yazılması veya yükümlünün incelemeye sevk edilmiş olması zamanaşımını durdurmaz¹¹⁴. Takdir komisyonunda geçen süre zamanaşımını durdurmakla birlikte, takdir komisyonunda geçen süre içinde yapılan incelemede ihbarnamenin düzenlenerek zamanaşımı süresi içinde tebliğ edilmemesi halinde tarh zamanaşımına uğrayacaktır¹¹⁵.

Bazen takdir komisyonlarının matrah takdir etmemeleri veya eksik matrah takdir etmeleri sebebiyle vergi daireleri matrah takdiri için vergi yargısı organlarına başvurumaktadırlar. Bu durumda tarh zamanaşımı süresi çoğu kez yargı organlarının kararı, vergi dairesine gelmeden önce dolmaktadır. Bu durumda kanunda vergi yargısı organlarında geçen süre içinde zamanaşımının işlemeyeceğine dair herhangi bir hüküm yoktur. Danıştay içtihatlarına göre, böyle bir durum zamanaşımını durduran bir sebeptir¹¹⁶.

¹¹² A. Bumin Doğrusöz, "Takdir Komisyonu Kararına Dayalı Tarhiyatlar", http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=5882 (31.10.2017).

¹¹³ Mehmet Ali Özyer, *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, HUD Yayınları, İstanbul, 2001, s.171.

¹¹⁴ Arslan, a.g.e., s.138.

¹¹⁵ Özyer, a.g.e., s.171.

¹¹⁶ Çağan, Süreler, a.g.e., s.157.

2.1.2.4.2. Vergi Dairelerinin/Mükelleflerin Takdir Komisyonu Kararlarına Karşı Dava Açmaları

Takdir komisyonlarının yaptığı matrah takdirine karşı vergi dairesi/mükellef tarafından yargı yoluna gidilmesi mümkündür. VUK'un 377. maddesine göre "*vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir.*" Ancak burada takdir edilen matrahın gerçekten uzak olduğunun ispatı vergi dairesine düşmektedir. Yine Danıştay bir kararında takdir komisyonlarınca takdir edilen matrahın doğru olmadığına vergi mükelleflerince kanıtlanması gerektiğini belirtmiştir. Nitekim uygulamada bu yöndedir. Ancak bir vergi idaresi/mükellef tarafından yapılan bu başvuruların çoğunda, tarh zamanaşımı süresi yargı organlarının kararı vergi dairesine tevdi edilmeden dolmaktadır. Dolayısıyla yargı organlarında geçen süre için zamanaşımının işlemeyeceğine ilişkin bir hükmün yasada yer alması gerekmektedir¹¹⁷. Bu uygulama bir anlamda verginin yasallığı¹¹⁸ ilkesine de ters düşmektedir. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi kurumlarının hukuksal yapısının temel koşulu olup; vergi oranı, salınma biçimi, alınma zamanı gibi vergiye ilişkin birçok unsurun yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanmaktadır. Bir vergi tarhının usule aykırı olarak yapıldığının yargı organlarınca belirlenmesi halinde yargıda geçen süre içinde zamanaşımı süresinin duracağına ya da kesileceğine ilişkin bir kanun hükmünün yer almaması idarenin yargı kararına uygun olarak yeniden vergi tarhını gerçekleştirmek istemesi durumuna engel olacaktır. Zira zamanaşımı süresi dolmuş olacağından vergi tarhı da yapılamayacaktır¹¹⁹.

Ancak Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu bu durumda zamanaşımının durması gerektiğini kabul etmiştir¹²⁰. Diğer taraftan karşı görüşte olan Danıştay Kararları da mevcuttur. Örneğin Danıştay bir kararında VUK'un 114. maddesinde

¹¹⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.137.

¹¹⁸ Verginin yasallığı ilkesi, idarenin keyfi, takdiri ve sınırsız ölçülere dayalı uygulamalarının önlenmesi amacını gütmektedir. Bu amacın tam manası ile gerçekleştirebilmesi için verginin yasallığı ilkesini bütünleyen bazı alt ilkeler bulunmaktadır. Bu alt ilkeler bireyler yönünden, temsilsiz vergi olmaz ilkesi, yasadışı vergi olmaz ilkesi ve verginin belirgin olması ilkesidir. Devlet yönünden verginin yasallığı ilkesinin uzantıları ise verginin alınmasının zorunluluğu ilkesi ve verginin zorla yürütüm yoluyla (cebren) alınması ilkesidir. Gülsen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, XII Levha Yayıncılık, 4. Baskı, İstanbul, 2014, ss.14-22.

¹¹⁹ Nas, a.g.m., , ss.324-325.

¹²⁰ Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, 8.3.1979, E. 1969/6, K. 1970/13 sayılı kararı (Aktaran: Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., s.137).

hüküm bulunmadığından; idari yargı mercilerinde geçen sürenin tarh zamanaşımını durdurmayacağını ifade etmiş ve terkin kararı veren vergi mahkemesi kararını onamıştır¹²¹.

Aslında zamanaşımı alacaklının alacağını takip etme konusunda göstermiş olduğu ihmalden kaynaklanmaktadır. Ancak alacaklı vergi idaresi alacağını ihmal ettiğine yönelik davranışlarda bulunmayıp, aksine alacağının takibine yönelik bazı işlemlerde bulunabilmektedir. Takdir komisyonu bunlardan biri olup zamanaşımını durduran unsur olarak ilgili kanunlarda yer almaktadır. Vergi dairesinin takdir komisyonlarına karşı dava açması da alacağın ihmaline yönelik bir davranıştan ziyade alacağın takibine yönelik yapılması gereken bir işlemdir. Bu durumda Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun vermiş olduğu karar olması gereken hukuk açısından doğrudur. Zira vergi idaresi alacağını takip etme konusunda bir ihmal göstermemekte ve alacağını takip edebilme adına bu yola başvurmaktadır. Bu nedenle VUK'un 114. maddesine eklenecek bir fıkra ile vergi idaresi tarafından matrah takdiri için yargı organlarına başvurulması halinde tarh zamanaşımının duracağına yönelik bir düzenleme yapılması gerekmektedir¹²².

Kısacası bir vergi tarhının usule aykırı olarak yapıldığının yargı organlarınca karara bağlanması halinde, idare karara uygun olarak yeniden vergi tarhına girdiğinde zamanaşımı süresi dolmuş ise artık vergi tarhi yapılamayacaktır. Bu sakıncalı durumun ortadan kaldırılması gerekmektedir. VUK'un md. 114/2 fıkrasına göre zamanaşımı süresinin işlemlerini engelleyen neden olarak sadece takdir komisyonuna başvurulması belirtilmiş; yargıya başvurulmasından hüküm verilene kadar geçen süre ise ilgili madde de belirtilmemiştir. Bu nedenle zamanaşımının durması ve kesilmesi ancak yasaların açık hükümleri ile mümkün olabileceğinden VUK'un 114. maddesine eklenecek bir fıkra ile vergi dairelerinin takdir komisyonu kararlarına karşı yargı organlarına başvurmaları veya yükümlülerin re'sen ve ikmalen tarh edilen vergilere karşı dava açmaları halinde yargı organlarında geçen süre içinde zamanaşımının duracağı yönünde bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmaktadır¹²³.

¹²¹ Danıştay 3.D., 07.06.1988, E. 1987/2205, K. 1988/1621 sayılı kararı (Aktaran: Sedat Apak, "Tarh Zamanaşımı Koşullarının İlgili Anayasa Mahkemesi Kararı Işığında Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 270, Mart 2011, s.8).

¹²² Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, a.g.e., s.325; Nas, a.g.m., s.325.

¹²³ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.137; Apak, a.g.m., ss. 8-9.

2.1.2.4.3. Mücbir Sebepler

Mücbir sebeplerin ortaya çıkması, vergi hukukunda sürelerin işlemlerini durduran genel bir hukuki nedendir. Buna bağlı olarak zamanaşımı sürelerini de durduran bir sebeptir. Herhangi bir kimse tarafından alınacak bütün tedbirlere rağmen önüne geçilmesine imkân olmayan ve borcun yerine getirilmesine engel teşkil eden, borçlunun iradesi dışında gelişen beklenmedik olaylar mücbir sebep teşkil eder¹²⁴. Mücbir sebebin unsurları kusursuzluk, sezilemezlik (öngörülemezlik), karşı konulmazlık (önlenemezlik) ve gerçeklik şeklinde sıralanabilir¹²⁵. VUK madde 13’de düzenlenen mücbir sebepler¹²⁶, örnekleme yoluna gidilerek izah edilmiş ayrıca mücbir sebeplerin genel bir tanımı yapılmamıştır. Bu sayılan hallerin dışında olabilecek benzer durumlar için kanun maddesinin ucu açık bırakılmış ve “gibi” edatı kullanılmıştır. Böylece kanunda sayılmadığı halde benzer nitelikte olan ve belirli kriterler çerçevesinde idare ve yargı organlarınca mücbir sebep olarak kabul edilebilecek olay ve durumların da madde kapsamında değerlendirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

VUK madde 15’e göre, mücbir sebeplerin bulunması halinde, bu sebepler ortaya kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği ve tarh zamanaşımının işlemeyen süreler kadar uzayacağı belirtilmiştir. Buna bağlı olarak, diğer hukuk kollarında mücbir sebebin süreler etkisi vergi hukukundaki kadar açık ve doğrudan değildir. Söz konusu hükümlerde belirtildiği gibi, mücbir sebepler vergi yükümlüsünün yapmak zorunda oldukları vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olmaktadır. Mücbir sebeplerin sürelerin işlemlerini durdurucu etkisi, kural olarak yalnız vergi yükümlüleri ve sorumluları bakımından kendisini gösterir¹²⁷. Olayların mücbir sebep olarak kabul edilmesi için, bunların bazı şartlar altında gerçekleşmiş olması gerekir;

- Ortada vergilendirme sürecini engelleyen bir kuvvetin var olması,

¹²⁴ Meydan Larousse, Büyük Lügat ve Ansiklopedi, 9. Cilt, Meydan Yayınevi, İstanbul, 1979, s.118.

¹²⁵ A. Pulat Gözübüyük, *Mücbir Sebepler Beklenmeyen Haller*, Elit Matbaacılık, Ankara, 1977, s.85.

¹²⁶ Mücbir sebepler:

1. Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;
2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;
3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;
4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir.

¹²⁷ Çağan, Süreler, a.g.e., s. 140; Arslan, a.g.e., s.142.

- Bu vergilendirmeyi engelleyen kuvvetin kişinin iradesi dışında meydana gelmesi,
- Meydana gelmiş olayın, kişinin bilinç ve iradesi içinde olmamasıdır¹²⁸.

Bunlara bağlı olarak, mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar. Fakat bu hükmün uygulanabilmesi için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi gerekir. Bir olayın mücbir sebep olup olmadığını vergi idaresi takdir edecektir. Eğer vergi idaresi takdir yetkisini kullanarak mücbir sebep iddiasını kabul etmemişse veya bu yetkisini hiç kullanmamışsa, vergi yükümlüleri bu konuda vergi yargısına başvurabilir. Bununla beraber, yasa mücbir sebeplerden idarenin etkilenebileceğini kabul etmemekte ve etkilenmiş olsa bile bunun zamanaşımını durdurmasına olanak vermemektedir¹²⁹.

Bunun yanında, mücbir sebeplerin, sürelerin işleminin durdurucu etkisinin bir sonucu olarak, mücbir sebep ortadan kalktıktan sonra yapılan işlem ve ödevler zamanında yapılmış gibi geçerli olur. Böylelikle, mücbir sebebin varlığı halinde aleyhine süre işleyen sürelerin uzaması imkânından yararlanması söz konusudur. Bu bakımdan mücbir sebepler yükümlüye fırsat tanımak için düzenlenmiş olsa da tarh zamanaşımını süresini de durdurması vergi idaresi lehine bir durum doğurmaktadır. Ancak her mücbir sebep halinin tarh zamanaşımı süresinin işleminin durduracağı söylenemez. Bir durdurmadan bahsedilebilmesi için, mücbir sebep halinin vergileme ile ilgili yükümlülüğün yerine getirilme süresi içinde ortaya çıkmış olması ya da daha önce meydana gelmiş olmakla beraber söz konusu yükümlülüğün yerine getirilme süresi içinde de devam etmesi zorunludur¹³⁰.

2.1.2.4.4. Mükellefe Vergi/Ceza İhbarnamesi Tebliği

VUK'un 374'üncü maddesi hükmüne göre, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak vergi ziyai cezası ve özel usulsüzlükte 5 yıl içinde, genel usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl içinde ceza

¹²⁸ M. Kamil Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006, s. 152.

¹²⁹ Çağan, Süreler, a.g.e., s.153; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, a.g.e., s. 249.

¹³⁰ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, a.g.e., s.249; Arıca, a.g.e., s. 423.

ihbarnamesi tebliğ edilmekle ceza zamanaşımı kesilmiş olmaktadır. Ancak kanunda, mükellefe ceza ihbarnamesi tebliğinin tarh zamanaşımını keseceği şeklinde bir hükme yer verilmiştir. Bu tarh zamanaşımın kesilmesine yönelik yanlış bir düzenleme olarak görülmektedir. Burada “*kesilme*” kavramı ceza kesmede zamanaşımı süresinin baştan başlamasını değil, cezanın kesilip mükellefe (borçluya) ceza ihbarnamesinin tebliğ edilmesinden sonra artık “ceza kesmede zamanaşımının” söz konusu olmayacağını ifade etmektedir¹³¹.

2.1.2.5. Tarh Zamanaşımının Kesilmesi

Vergi hukukunda süreleri durmasına neden olan haller dışında kesilmesine de neden olan haller de bulunmaktadır. Zamanaşımının kesilmesi ya da “kat’ı”, “yasada öngörülen sebeplerden birinin meydana gelmesiyle olan zamanaşımının işlemiş kısmının ortadan kalkması, işlemekte olan zamanaşımının işlemiş kısmının hiçbir etkisinin kalmamasıdır. Zamanaşımı sürelerinin durması ile kesilmesi arasındaki en büyük fark ise, durmadan ve kesilmeden önce geçen sürelerin hesaba katılıp katılmaması ile ilgilidir. Zamanaşımının durmasında, geçen süreler daha sonra hesaba dâhil edilmekte; kesilmede ise, geçen süreler silinmekte ve zamanaşımı yeniden işlemeye başlamaktadır¹³².

Tarh zamanaşımının kesilmesi hali olarak yasalarda herhangi bir düzenlemeye rastlanılmamaktadır. Tarh zamanaşımını kesen herhangi bir halin kanunlarda yer almaması bir noksanlık değildir. Çünkü zamanaşımını kesen bir halin kabul edilebilmesi için, zamanaşımının işlemekte olduğu aşamanın son aşama olması gerekir. Aksi halde, alacağın takibine yönelik bir işlem gerçekleştiğinde bir sonraki aşamaya geçilmeyeceğinden önceki aşama için zamanaşımı konusu ortadan kalkmaktadır. Başka bir deyişle, tarh işleminin yapılması ve yükümlüye tebliği, işlemiş olan zamanaşımı süresini hükümsüz hale getirmektedir. Bu yapıldığı takdirde, vergilendirme sürecinde bir sonraki aşamaya, yani tahakkuk ve tahsil aşamasına geçilmiş olduğundan artık bu kuruma ilişkin kurallar ve kurumlar işlemeye başlar¹³³.

Uygulamada ve yargı kararlarında, vergi borcunun yükümlüye tebliği ile zamanaşımının kesileceği kabul edilmektedir. Bu durumda, tarh zamanaşımı verginin

¹³¹ Oktar, a.g.e., s.137.

¹³² Arslan, a.g.e., s.53; Bilici, a.g.e., s.116.

¹³³ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, a.g.e., ss.249-250.

yükümlüye tebliği ile kesilecektir. Ancak tebliğle birlikte zamanaşımının kesilmesi için, hem tebligatın hem de tebliğe esas olan işlemlerin usulüne uygun yapılmış olması gerekmektedir¹³⁴. Diğer taraftan kaza mercilerince verilen kararlara göre bazı durumlarda da zamanaşımı kesilebilir. Ancak bir kesme nedeninin meydana gelip gelmediği konusunda bir uyuşmazlık çıkması halinde, zamanaşımının kesildiği, bundan yararlanacak olan vergi idaresi tarafından ispatlanması gerekir¹³⁵.

2.1.3. Tarh Zamanaşımında Özellik Taşıyan Durumlar

Tarh zamanaşımı, genel kural olarak vergiyi doğuran olayı takip eden yılın ilk gününden itibaren başlar ve beş yıllık bir süreç içinde dolar. Ancak çeşitli özel vergi yasaların uygulanmasında bu genel kuralı bozan istisnalara ve düzenlemelere rastlanılmaktadır. Bu düzenlemelerin bir kısmı teknik sebeplerden bir kısmı da devletin kendi alacağını güvence altına almak istemesinden kaynaklanmaktadır. Ayrıca bazı özel vergi yasalarında teknik sebeplerle farklı zamanaşımı uygulamalarına da rastlanılmaktadır. Bu anlamda bazı vergiler ve durumlar açısından farklılık arz eden durumlar aşağıda özetlenmiştir.

2.1.3.1. Yıllara Sâri (Yaygın) İnşaat ve Onarma İşlerinde Zamanaşımı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesine göre, *“birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir.”* Buna göre, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde vergi alacağının doğumu, işin bittiği yıl gerçekleşir.

Bu durumda tarh zamanaşımı da işin tamamlandığı yılı takip eden takvim yılının başlangıcı olacaktır. Ancak farklı yıllarda biten birden fazla inşaat ve onarım işinin bulunması veya inşaat ve onarım işi ile diğer işlerin bir arada yapılması halinde ortak giderlerin zamanaşımı yönünden nasıl bir işleme tabi tutulacağı farklılık arz etmektedir.

¹³⁴ Arslan, a.g.e., s.143.

¹³⁵ Mehmet Tahir Ufuk, “Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna Göre Zamanaşımı”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 10, Sayı: 113, Mayıs 2002, s.143; Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.137.

Dağıtılan müşterek genel giderlerden yıllara yayılan inşaat ve onarma işlerinde isabet eden kısım, ilgili yılda masraf olarak kaydedilir. Bu giderler bakımından zamanaşımının başlangıcı, masraf kaydedildikleri yılı takip eden takvim yılı başından itibaren değil, inşaat ve onarma işinin tamamlandığı yılı takip eden, takvim yılının başından itibaren başlar. İnşaat ve onarma işi dışındaki diğer işlere denk gelen müşterek genel gider paylarında ise, zamanaşımının başlangıcı ilgili işe masraf yazıldıkları yılı takip eden yılın başından itibaren başlar ve beş yıllık sürenin dolmasıyla zamanaşımına uğrar¹³⁶.

2.1.3.2. Emlak Vergisinde Zamanaşımı

Emlak vergisinde vergiyi doğuran olay, Türkiye sınırları içindeki bina ve araziye malik olunması, intifa hakkı tesis edilmişse, malik veya intifa hakkı sahibi yoksa bunlara malik gibi tasarruf edilmeye başlanmasıdır. Bu durumda zamanaşımı süreleri vergiyi doğuran olayı takip eden yılbaşından itibaren başlayacaktır ve emlak vergisinde zamanaşımı süresi genel kural gereği beş yıldır¹³⁷. Ancak, Emlak Vergisi Kanunu, bina ve arazi vergilerinde zamanaşımı başlangıcını özel olarak hükme bağlamıştır. Buna bağlı olarak, Emlak Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde belirtilen hususa göre, bildirim dışı kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımı, bu bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığına idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlar. Bu hükmün anlamı, emlak vergisinde tıpkı veraset ve intikal vergisinde olduğu gibi tarh zamanaşımı süresinin işlememesidir.

Gerek Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun gerekse Emlak Vergisi Kanunu'nun vergide tarh zamanaşımı bakımından koyduğu hükümler, zamanaşımı kavramına bir ölçüde, istisna teşkil etmektedir. Her iki vergide de vergiyi doğuran olaylar, gerçekte sonsuz olarak vergi dairesinin takip yetkisi altında kalmaktadır. Bunun yanında uygulamada bina ve arazinin beyan dışı kaldığını idarenin öğrendiği tarihin tespit edilmesi her zaman mümkün değildir¹³⁸.

¹³⁶ Mehmet Tahir Ufuk, "Vergi Hukukunda Zamanaşımı", *Vergi Dünyası*, Yıl: 17, Sayı: 202, Haziran 1998, s. 25.

¹³⁷ Arslan, a.g.e., s.130.

¹³⁸ Arslan, a.g.e., s.131; Doğan Alantar, "Vergi Kanunlarında Tahakkuk Zamanaşımı", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:12, Sayı:134, Şubat 2004, s.104.

2.1.3.3. Veraset ve İntikal Vergisinde Zamanaşımı

Veraset ve İntikal Vergisinde (VİV) zamanaşımının başlangıcında vergiyi doğuran olayın (ölüm ya da ivazsız intikalin) tarihi değil, mükellefiyetin başlangıcı esas alınmıştır. VİVK'nun 20. maddesine göre veraset ve intikal vergisi mükellefiyeti beyanname verildiği takdirde, beyanname de gösterilen mallar için beyanname tarihinde; verilen beyannamede gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarihte; terekenin tahriri, defter tutma veya resmi tasfiye hallerinde mahkemece bu muamelelerin ikmal edildiği tarihte gerçekleşmiş sayılmaktadır. VİV'de tarh zamanaşımı ise bu hükme uygun olarak maddede belirtilen durumların meydana geldiği takvim yılını izleyen yılın birinci gününden itibaren işlemeye başlayacaktır¹³⁹.

Burada her ne kadar vergiyi doğuran olay ölüm ya da ivazsız intikale bağlansa da beyannamenin verilmemesi ya da eksik verilmesi hali vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi bakımından yeterli görülmemektedir. Diğer yandan idarenin bilgisi dışında bırakılan vergi konusu malların vergi idaresi tarafından öğrenilmesi zamanaşımının işlemesi bakımından esas alınmaktadır¹⁴⁰.

Emlak vergisinde olduğu gibi bu vergi türünde de zamanaşımı, mükellefiyet kavramının anlamı ile vergiyi doğuran olay arasındaki illiyet bağı koparılarak ya da ondan süre olarak uzaklaştırılmak suretiyle gerçekleşmektedir. Yani kanun koyucunun VİV zamanaşımının başlangıcını vergi alacağının doğumuna bağlı olması ilkesinden ayrılması, vergi alacağının zamanaşımına uğraması ihtimalini azaltmakta beraberinde, intikal olayı beyan ve idarece tespit edilinceye kadar verginin doğmamasına yol açmaktadır. Ayrıca bu süre içinde matrahlar ve ödenecek vergi tutarları enflasyon nedeniyle reel olarak küçülmekte ve bu küçülmenin telafisi olmadığı gibi geç beyanın usulsüzlük cezası dışında herhangi bir cezaya konu olmaması durumu da söz konusu olmaktadır. Nitekim bu gibi durumlarda intikale konu malların mükellefler tarafından idarece beyana davet edilmeden kendi rızalarıyla veya beyana çağrı ile tanınan ek süre içinde ek beyanname ile beyanı halinde yapılan tarhiyat, bu mallar için ilk tarhiyat olmaktadır. Belirtilen durumlarda ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyattan söz

¹³⁹ Nas, a.g.m., s.315.

Ayrıca konuya ilişkin 1 Seri No'lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde tarh zamanaşımı süresinin tespitinde mükellefiyetin başlangıç tarihinin dikkate alınacağını ve bu süreden sonra tarh zamanaşımının hesaplanacağını belirtmiştir.

¹⁴⁰ Kaneti, a.g.e., s.126.

edilemeyeceğinden tahakkuk eden vergiler için gecikme faizi, gecikme zammı ve vergi ziyai cezası uygulanmayacaktır¹⁴¹.

Ayrıca zamanaşımının başlangıç tarihi olarak vergi alacağının doğduğu ölüm/intikal tarihi esas alınsa idi, idarenin haberdar olmadığı ölümler/intikaller üzerinden beş yıl geçmesi ile verginin tahsili imkânı ortadan kalkardı. Söz konusu hükmün amacı sadece beyanname tarihini değil; aynı zamanda zamanaşımının başlangıcını da belirlemektir. Ancak gerek Emlak Vergisi Kanunu’nun 40. maddesi olsun gerekse VİVK’nun 20. maddesi olsun her iki vergi türü de zamanaşımı hükümleri açısından değerlendirildiğinde zamanaşımının kamu düzenini sağlamak amacıyla bağdaşmayacak ölçüde uzaması sonucunu doğurduğundan eleştirilmektedir¹⁴².

Sonuç olarak beş yıllık zamanaşımı süresi aksine hüküm bulunmadıkça VUK’a giren bütün vergiler için geçerli olmaktadır. Ancak VİVK ile EVK koydukları istisnai hükümlerle bu süreyi sonsuza kadar uzatmaktadır. Dolayısıyla bu konuda gerekli yasal düzenlemelerin yapılarak denetim olanaklarının artırılması gerekmektedir¹⁴³.

2.1.3.4. Damga Vergisinde Zamanaşımı

Vergi Usul Kanunu’nun 114’üncü maddesi uyarınca; damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalandığı takdirde mezkûr evraka ait vergi alacağı yeniden doğar.

Damga Vergisi Kanununun 1. Maddesine göre; Damga Vergisi Kanunu’na ekli 1 sayılı listede yer alan yazılı kâğıtlar damga vergisine tabidir. Bu kanunda kâğıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir husus ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder. Damga vergisinde yurt içinde düzenlenen kâğıtlarda vergiyi doğuran olay yazılı kâğıtların imza edilmesidir. Yabancı memleketlerde Türkiye’deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kâğıtlarda ise damga vergisi kâğıdın Türkiye’de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine

¹⁴¹ Mehmet Tahir Ufuk, “Veraset ve İntikal Vergisinde Zamanaşımı”, *Yaklaşım*, Sayı: 120, (Aralık 2002), s. 116; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, a.g.e., s.322.

¹⁴² Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, a.g.e., s.322.

¹⁴³ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., ss.132-133.

devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanıldığı tarihte doğar.

Damga vergisinde zamanaşımı süresi de bu tarihleri takip eden yılbaşından itibaren başlayacaktır. Ancak damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde kâğıda ait vergi alacağı yeniden doğar. Bir başka deyişle vergiyi doğuran olay tekrar meydana gelir. Kâğıdın hükmünden yeniden yararlanılması halinde, vergilemeye için kâğıdın, hükmünden yeniden yararlanma tarihindeki durumuna bakılması ve yararlanmanın gerçekleştiği tarihte geçerli olan vergi oranlarının uygulanması gerekmektedir. Kâğıdın hükümlerinden yeniden yararlanılması durumunda yeniden yararlanma tarihindeki matrah üzerinden, bu tarihteki oranlar ve istisna hükümleri dikkate alınarak vergileme yapılması gerekmektedir.

Kâğıdın hükmünden yararlanılması kavramı vergi mevzuatımızda açıkça tanımlanmamıştır. Kâğıdın hükmünden faydalanma bir hakkın ya da hususun tayin ve ispatı, onun herhangi bir hukuki ticari veya benzeri bir amaca bağlı olarak kullanılmasını, sözleşmeyle öngörülen hak ve yükümlülüklerle işlerlik kazandırılması olarak tanımlanabilir.

Damga vergisinde vergi alacağının yeniden doğması ile ilgili diğer bir husus da hükmünden yeniden faydalanmanın, mutlaka vergi ve cezanın zamanaşımına uğradığı tarihten sonra olması gerekmesidir. Bu nedenle öncelikle kâğıda ilişkin verginin doğduğu tarih belirlenecek, akabinde zamanaşımı süresi hesaplanacak ve süre sonunda kâğıdın hükmünden tekrar faydalanıldıysa vergi alacağı yeniden doğacaktır.

Damga Vergisi Kanunu 6. Maddesi uyarınca bir kâğıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem bulunduğu takdirde bunların her birinden ayrı ayrı vergi alınır. Bir kâğıtta, bir birinden tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem varsa, zamanaşımı süresi dolduktan sonra, bu kâğıtta yer alan akit ve işlemlerden hangisinin hükmünden faydalanıldıysa, ona ilişkin damga vergisi yeniden doğacaktır¹⁴⁴.

2.1.3.5. Kurumların Tasfiyesinde Zamanaşımı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesine göre, her ne sebeple olursa olsun, tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine

¹⁴⁴ İhsan Kağan Bayraktar, *Vergi Hukukunda Zamanaşımı*, Hud Yayınları, İstanbul, Mayıs 2016, ss.52-54.

tasfiye dönemi geçerli olur. Tasfiye, kurumun tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona erer. Başlangıç tarihinden aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemde sonraki her takvim yılı ve tasfiyenin sona erdiği dönem için ilgili takvim yılı başından tasfiye bitiş tarihine kadar olan dönem bağımsız bir tasfiye dönemi sayılır. Tasfiyenin başladığı takvim yılı içinde sona ermesi halinde tasfiye dönemi, kurumun tasfiyeye girdiği tarihten başlar ve tasfiyenin bittiği tarihe kadar devam eder.

Tasfiyenin zararlar kapanması halinde tasfiye sonucu, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltilir ve anılan dönemlerde fazla ödenen vergi mükellefe iade edilir. Görüldüğü gibi vergilemede her tasfiye dönemi bağımsız bir dönem olarak dikkate alınmakta ancak tasfiyenin nihai sonucu önceki dönemlerine göre düzeltilmektedir.

Tasfiye dönemlerinin karlı veya zararlı olması, kurum varlıklarından karlı veya zararlı olarak elden çıkarılacak olanların önce veya sonra satılmış olmasına bağlıdır. Tasfiyenin bir bütün olarak değerlendirilmesini nedeni budur¹⁴⁵.

Kurumlar Vergisi Kanunu 17. Maddesinde bir yıldan fazla süren tasfiyelerde tarh zamanaşımının, tasfiyenin sona erdiği dönemi izleyen yıldan itibaren başlayacağı hüküm altına alınmıştır. Zamanaşımı süresinin bu şekilde uzatılmasının nedeni tasfiye sonunda bütün tasfiye dönemlerinin tek bir dönem gibi dikkate alınarak gerekli düzeltmelerin yapılmasını sağlamaktır.

Şirket, süresinin dolması ile veya genel kurul kararı ile sona ermiş ise, pay sahipleri arasında şirket mal varlığının dağıtımına başlanılmamış olmak şartıyla, genel kurul şirketin devam etmesine kararlaştırılabilir, bu devam kararının sermayenin en az yüzde altmışının oyu ile alınması gerekir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 17. Maddesinin 1/d bendinde; *“tasfiyeden vazgeçilmesi halinde Kurum hakkında tasfiye hükümleri uygulanmaz, böyle bir durumda, tasfiyeden vazgeçme kararı, bu kararın alındığı dönemin başından itibaren geçerli olur”* hükmü yer almaktadır. Mezkur maddede tasfiyeden vazgeçme kararının alındığı tarihe kadar verilen tasfiye dönemi beyannamelerinin, normal faaliyet dönemi beyannamelerinin yerine geçeceği ayrıca hüküm altına alınmıştır. Yani tasfiyeden vazgeçme ile birlikte, mükellefler hiç tasfiyeye girmemiş kabul edilmiştir. Bu nedenle tasfiyeden vazgeçilmesi durumda, 5

¹⁴⁵ Yılmaz Özbacı, *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, İstanbul, 2006, s.490.

yıllık zamanaşımı süresi geçmiş vergiler, tasfiyeden vazgeçildiği takvim yılının ilk günü itibariyle zamanaşımına uğrar¹⁴⁶.

2.1.3.6. Motorlu Taşıtlar Vergisinde Zamanaşımı

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 7. Maddesinde; “*motorlu taşıtlar vergisi mükellefiyetinin motorlu taşıtların trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığı tarafından tutulan sivil hava vasıtaları siciline kayıt ve tescili ile başlar. Mükellefiyet;*

- *Takvim yılının ilk altı ayı içinde yeni kayıt ve tescil edilen taşıtlarda kayıt ve tescilin yapıldığı takvim yılı başından, son altı ayı içinde yeni kayıt ve tescil edilen taşıtlarda ise, son altı aylık dönemin başından itibaren,*
- *Kayıt ve tescilli olup da devir ve temlik sebebiyle kayıt ve tescil yapılan taşıtlarda değişiklik, takvim yılının ilk altı ayında yapılmış ise takip eden son altı aylık dönemin başından; son altı ayında yapılmış ise takip eden takvim yılı başından itibaren,*

nazara alınır.”

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nun 9. maddesine göre; motorlu taşıtlar vergisi, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından her yıl Ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılır. Mezkûr maddeye göre tahakkuk ettirilen vergi, ayrıca mükellefe tebliğ olunmaz ve vergi tahakkuk ettirildiği günde tebliğ edilmiş sayılır. Yine aynı maddede tahakkuk ettirilmesi gereken motorlu taşıtlar vergisinin eksik tahakkuk ettirilmesi veya hiç tahakkuk ettirilmemesi halinde, bu vergi ilgili vergi dairesi tarafından ikmalen tarh edileceği açıkça hüküm altına alınmıştır. Buna göre motorlu taşıtlar vergisinde tarh ve tebliğ işlemleri olmadığından, zamanaşımı ancak verginin 5 yıl içerisinde tahakkuk ettirilmemesi ile meydana gelebilir. Bir başka deyişle, tahakkukun yapılması gerektiği tarihi takip eden yılbaşından itibaren 5 yıl içerisinde motorlu taşıtlar vergisi tahakkuk ettirilmez ise bu vergi zamanaşımına uğrayacaktır.

¹⁴⁶ Bayraktar, a.g.e., ss.48-49.

2.1.3.7. Özel Hesap Dönemlerinde Zamanaşımı

Yasalara göre gelir vergisi ve kurumlar vergisi, gerçek kişinin ya da kurumlar vergisine tabi kurumların bir takvim yılı içinde elde ettiği gelirleri ve karları üzerinden alınır. Burada belirtilen “*bir takvim yılı*” gelirin veya karın tespit edilmesinde kullanılan esas zaman dilimidir. Ancak VUK’un 174/3. maddesine göre takvim yılı döneminin faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmaması durumunda bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12’şer aylık özel hesap dönemleri belirleyebilir¹⁴⁷.

Ancak bu konu vergi adaleti açısından bazı eşitsizliklere neden olmaktadır. Bir örnekle açıklayacak olursak; 01.06.2013 – 31.05.2014 özel hesap dönemini takip eden bir şirketin, zamanaşımı süresi takip eden yılın birinci gününden itibaren yani 01.01.2015’de işlemeye başlar ve beşinci yılın sonu olan 31.12.2019 tarihinde sona erer. Bu süre içerisinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergi alacağı zamanaşımına uğrar. Burada zamanaşımı her ne kadar beş yıl olarak belirtilse de zamanaşımının başlangıcı özel hesap döneminin kapanış tarihini izleyen yılın başından itibaren başlaması nedeniyle zamanaşımı süresi 6 ay (5 yıl + 6 ay) kadar uzamaktadır.

Diğer taraftan normal hesap dönemini takip eden (01.01.2014 – 31.12.2014) bir şirketin ise zamanaşımı süresi vergi alacağının doğduğu yılı takip eden yılın başından itibaren yani 01.01.2015 tarihinde başlayacak ve 31.12.2019 tarihine kadar devam edecektir. Bu durumda ise zamanaşımının beş yıllık genel kuralı uzamayarak süresinde tamamlanmaktadır. Dolayısıyla vergilendirme dönemlerinde zamanaşımının başlangıcı mükellefler arasında eşitsizliğe neden olmakta ve vergi adaletine uygun düşmemektedir. Söz konusu eşitsizliğin giderilmesi için zamanaşımı başlangıcının, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından itibaren değil; vergi alacağının doğduğu yılın ya da dönemin tarihinden itibaren başlaması gerekmektedir. Böylece zamanaşımı süresi bakımından mükellefler arasında eşitsizlik giderilerek vergi adaleti sağlanabilir¹⁴⁸.

¹⁴⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.246.

¹⁴⁸ Turna, a.g.t., ss.58-59.

2.1.3.8. İthalde Alınan Vergilerde Zamanaşımı

Vergi Usul Kanunu'nun 2. maddesinde yer alan hüküm nedeniyle gümrük idaresi tarafından alınan vergiler, Vergi Usul Kanunu kapsamına girmemektedir. Bu vergiler ile ilgili Gümrük Kanunu hükümleri uygulanmaktadır. Gümrük Kanunu'nun 197/2 maddesine göre yapılan denetimler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen veya tahakkukundan sonra beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerinde yükümlüye tebliğ edilemeyen gümrük vergilerine ilişkin tebligat, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren 3 yıl içinde yapılır. Gümrük yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili olarak dava açılması zamanaşımını durdurur. Görüldüğü üzere ithalde alınan vergilerde zamanaşımı süresi 3 yıldır. Katma Değer Vergisi Kanununun 48 inci maddesine göre, bu kanuna göre vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek yurda sokulan eşyaların hiç alınmamış veya eksik alınmış Katma Değer Vergileri hakkında Gümrük Kanunundaki esaslara göre işlem yapılır. Benzer bir hüküm de Özel Tüketim Vergisi Kanununun 6/3 maddesinde yer almaktadır. Bu nedenle ithalde alınan KDV ve ÖTV'de de zamanaşımı süresi yine 3 yıldır¹⁴⁹.

2.1.3.9. Harçlarda Zamanaşımı

VUK gereği, Harçlar Kanunu'na göre alınan harçlarda tarh zamanaşımı, harcı doğuran olayın vaki olduğu takvim yılını takip eden yılın ilk gününden başlar ve beş yılsonunda sonuçlanır. Harçlar Kanunu'nda yer alan konular ile Damga Vergisi Kanunu'na dâhil olan konular iç içe özellik arz etmektedirler. Harç Kanunu'na tabi olan bir işlemin makbuzu ispat gereği damga vergisine de tabidir. Bu durumda VUK 114/4'de düzenlenen özellikli duruma göre, damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde, mezkûr evraka ait vergi alacağı yeniden doğar¹⁵⁰.

2.1.3.10. Ar-Ge İndiriminde Zamanaşımı

Ar-Ge indiriminde de matrahın yetersiz olması durumunda ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar sonraki hesap dönemine devredilmektedir. Bu

¹⁴⁹ Bayraktar, a.g.e., ss.64-65.

¹⁵⁰ Karagöz, a.g.t., ss.161-163.

durumda zamanaşımının başlangıç tarihini saptama yönünden belirsizlik yaşanmaktadır. Kanun indirim konusu yapılamayan tutarın sonraki dönemlere devredeceğini öngörmüş olmakla beraber, bundan yararlanabilme süresini belirlememiştir. Ancak Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun'unun 3. maddesinde, bu harcamaların VUK'a göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edileceğini, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılacağı belirtilmiştir. Ayrıca Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği'nin Damga Vergisi İstisnası başlıklı 13/6 fıkrasında Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle ilgili olarak düzenlenen ve istisnaya konu olan kâğıtlar ile istisnanın uygulanmasına dayanak teşkil eden belgelerin, kâğıtların düzenlendiği tarihten itibaren 5 yıl muhafaza edileceğini ve gerektiğinde ilgili kişi ve kurumlara ibraz edileceği belirtilmiştir. İlgili maddelere göre, Ar-Ge faaliyetlerinde düzenlenen belgelerin beş yıl muhafaza edileceğini ve amortisman giderlerine benzediğini söyleyebiliriz. Bu anlamda Ar-Ge indirimlerinde zamanaşımı tıpkı amortisman giderlerinde olduğu gibi indirimin yapıldığı yılı izleyen yıl başından itibaren başlamakta ve 5 yıl olarak sürmektedir. İlgili belgeleri muhafaza süresi ise muhtemelen Ar-Ge indiriminin yapıldığı yılı/yılları izleyen yılın başından itibaren 5 yıl olarak gerçekleşmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak yıllara sâri inşaat ve onarım işleri, zarar mahsubu, yatırım indirimi uygulaması, Ar-Ge indirimi gibi bir yılı aşan indirim konuları süre bakımından farklı olsalar bile zamanaşımı başlangıç süreleri söz konusu indirim konularının ilgili yıldaki vergilendirme dönemini etkilediği yılı izleyen yılbaşından itibaren başlayarak 5 yıl sürecektir. Defter ve belgeleri muhafaza süresinin başlangıcı ise söz konusu indirim konularının tamamen sonlandığı yılı izleyen yılbaşından itibaren başlayarak 5 yıl sürmesi gerekmektedir¹⁵¹.

2.1.3.11. Mahkeme Kararları Sonucunda İptal Edilen İşlemlerde Zamanaşımı

Vergi davaları sonucunda, idari işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduğu yargısına varılacak olursa, işlemin iptaline, idari işlemin hukuka uygun olduğuna karar verilirse davanın reddine, idari işlemin

¹⁵¹ Turna, a.g.t., ss.57-58.

kimi bölümü itibariyle hukuku uygun kimi bölümü itibariyle hukuka aykırı olduğuna karar verilirse dava konusu işlemin kısmen iptali kısmen davanın reddine karar verilir¹⁵². İYUK madde 28/5 uyarınca vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümlülükler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir hükmü yer almaktadır. İdari işlem iptal edilirse ancak hukuka aykırılık giderildikten sonra işlem tekrar tesis edilebilir. Örneğin usul hükümlerine uyulmadığı gerekçesiyle iptal edilen bir idari işlem, usul hükümlerine uyularak tekrar tesis edilebilir. Vergi mahkemesince vergi tarhının usule aykırı olarak yapıldığının tespiti durumunda, idare usule uygun olarak tarh işlemini tekrar yaparken, zamanaşımı süresine de göz önünde bulundurmak zorundadır. Nitekim tarhiyat işlemi dava safhasındayken, tarh zamanaşımı süresinin duracağına veya kesileceğine ilişkin bir hüküm vergi mevzuatımızda bulunmamaktadır¹⁵³.

Aynı durum kısmi iptalde de geçerlidir. Tarh işleminin bir kısmı için ret bir kısmı için iptal kararı verildiği durumda, karara uygun yapılan tarhiyat yeni bir idari işlemidir. Bu nedenle bu tarhiyatın da zamanaşımı süresi içerisinde yapılması gerekmektedir. Kısmi iptal sonucunda vergilendirme işleminin kanuna aykırı olmayan kısmının mahkemece tasdik edildiği, idari işlemin bu tasdik edilen kısmının hukuk düzeninde varlığını devam ettireceği, bu kısım ile ilgili yeni bir idari işlem olmayacağı öne sürülmüştür. Ancak ortada tek bir idari işlem olduğundan kısmi iptal durumunda dahi idari işlem iptal edildiğinden bu sav doğru değildir¹⁵⁴. Kısmi kabul kısmi ret kararlarında, davanın reddedilen kısmına ilişkin vergi mahkemesi kararının uygulanması amacıyla yeniden hesaplanan vergi ve ceza tutarlarının bildirimine ilişkin işlemlerin dava konusu yapılmasında bir engel bulunmamaktadır. Ancak bu davada ilk tahakkukta ileri sürülen hukuka aykırılıkların incelemesi mümkün olmayıp sadece ikinci tahakkukta var olduğu ileri sürülen hukuki ve maddi hatalar ileri sürülebilir.

Danıştay 4. Dairesinin 06.10.2005 tarih ve E.2005/288, K.2005/1693 sayılı kararında; mahkeme kararı üzerine gönderilen tarhiyat da idari bir işlem sayılmıştır. Bunun sonucu olarak bu işlemin zamanaşımı süresi içerisinde yapılması gerekmektedir. Söz konusu karara konu olayda, tarhiyata karşı açılan davada Vergi

¹⁵² Turgut Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011, ss.613-614.

¹⁵³ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.138.

¹⁵⁴ Candan, *İdari Yargılama*, a.g.e., ss.220-222.

Mahkemesi davanın süre aşımından reddine karar vermiş, bu karar üzerine düzenlenen ve dava konusu edinilen ihbarname ile gelir vergisi ve fon payının yanı sıra karar harcı hesaplanmış, gecikme faizinin hesaplanacağı belirtilmiştir. Karara göre bu ihbarname, yasa gereği düzenlenmiş olup amacı, mahkeme kararına göre belirlenen vergi ve ceza tutarının davacıya bildirilmesine yönelik olmakla birlikte, aynı zamanda gecikme faizi ve karar harcı davacıya bu şekilde bildirildiğinden ve ödemede bulunulamaması halinde 6183 sayılı kanunda yer alan takip usulleri kapsamında cebren tahsil yoluna gidileceğinden, davacının menfaatini etkileyen, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem niteliğindedir¹⁵⁵.

2.1.3.12. Amortisman Giderlerinde Zamanaşımı

Amortisman bir yıldan fazla kullanılan iktisadi kıymetin yıpranmasına, aşınmasına veya kıymetten düşmesine bağlı olarak belli bir süre içerisinde itfa edilmesi işlemidir ve özü itibariyle bir giderdir. Amortisman kayıtları, amortismana başlandığı tarihten itibaren her yılın amortismanı ayrı ayrı gösterilmek şartıyla birbirine bağlanmakta (VUK, md. 189) ve bu şekilde zamanaşımı süresinden çok daha uzun süren amortisman ayırma işlemlerinin tıpkı geçmiş yıl zararlarında olduğu gibi tevsiki mümkün olabilmektedir. 31 Aralık 2003 tarihinden sonra iktisadi kıymet için Maliye Bakanlığı tarafından faydalı ömür esasına göre amortisman ayırımı yapılmaktadır. Buna göre ülkemizde 31 Aralık 2003 tarihinden itibaren amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömrü 2 yıl ile 50 yıl arasında belirlenmekte ve amortisman oranları da buna göre hesaplanmaktadır. Bu itibarla yasa maddesinde saklama süresi zamanaşımı süresine bağlanmış olmakla beraber zamanaşımı süresinin vergiyi doğuran olay nedeniyle değişebildiği durumlara herhangi bir atıf yapılmamıştır. Buna karşılık uygulamada, amortisman tabi kıymetin iktisabı ile ilgili belgeler ve önceki yıllarda ayrılmış aşınma payı kayıtları bakımından beş yıllık muhafaza süresi kıymetin tamamen itfa edildiği yılı izleyen takvim yılı başından itibaren kayıt ve belgelerin saklanması gerekmektedir.

¹⁵⁵ Bayraktar, a.g.e., ss.62-63.

Ayrıca, Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 tarih ve 2006/14 E. ve 2009/146 K. sayılı kararında, *"usule aykırılık nedeniyle yargı kararıyla kaldırılan bir verginin yeniden tarh edilebilmesi zamanaşımı süresinin dolmamış olmasına bağlıdır"* ifadesi yer almaktadır. (Aktaran: Bayraktar, a.g.e., s.64).

Amortisman giderlerinde zamanaşımı başlangıcı ise gider kaydedildikleri yılı takip eden yılın başından itibaren başlamaktadır. Şüphesiz bu durum geçmiş yıl zararlarında olduğu gibi söz konusu giderin ilgili yılın vergilendirme dönemini etkilemesinden kaynaklanmaktadır. Ancak bu konuya istisna olarak yıllara sâri inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle diğer işlerde müşterek kullanılan amortisman tabii kıymetlerin amortismanında zamanaşımı, inşaat ve onarma işinin bittiği yılı takip eden yılın başından itibaren işlemektedir. Bu durum ortak amortisman giderlerine yönelik uygulanan zamanaşımının istisnasını oluşturmaktadır¹⁵⁶.

2.1.3.13. Vergi Dairesince Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Başvurma Durumu

VUK'un 114/2 fıkrasına göre vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurmaktadır. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine teslimini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam etmekte ve işlemeyen süre her hal ve takdirde bir yıldan fazla olmamaktadır. Vergi yükümlüsünün idare tarafından incelemeye sevk edilmiş olması durumunda ise zamanaşımı durmamaktadır. Ancak uygulamada vergi inceleme elemanları sürdürmekte oldukları vergi incelemeleriyle ilgili olarak zamanaşımının bitmesine az bir zaman kala mükelleflerin matrah takdirini görünüşte komisyon tarafından yapılan bir işlem olarak göstermekte fakat kendileri yapmaktadır. Yani matrah takdiri yine inceleme elemanları tarafından yapılırken ek bir süre kazanabilmek adına kanun hükmünün arkasından dolanarak bir anlamda bu yetkilerini takdir komisyonuna devretmiş gibi görünerek inceleme yapmaktadırlar. İnceleme elemanı raporunu yazmakta, komisyonda raporda önerilen matrah üzerinden tarhiyat ve ceza öneren kararı vergi dairesine tevdi etmektedir. Bilindiği üzere tarhiyat yetkisi sadece vergi dairesine aittir. Vergi matrahı takdir yetkisi ise takdir komisyonu ve/veya inceleme elemanına aittir. İnceleme elemanı bizzat kendisi gibi vergi matrahı takdir yetkisi bulunan takdir komisyonuna yetkisini devretmektedir ki; bu işlem hukuka aykırıdır.

VUK'ta vergi matrahının hangi durumlarda takdir komisyonlarınca takdir edileceği, hangi durumlarda vergi inceleme elemanları vasıtasıyla belirleneceği

¹⁵⁶ Arslan, a.g.e., s.120; Turna, a.g.t., ss.56-57.

konusunda her hangi bir ayırım veya ölçü yer almamaktadır. Böyle bir ayırma açıkça yer vermeyen VUK'un 30. maddesi, re'sen vergi tarhını gerektiren sebeplerin varlığı halinde vergi matrahının takdir komisyonlarınca takdiri ya da inceleme elemanları vasıtasıyla belirlenmesi konusundaki yetkiyi vergi idaresine ait kılmıştır. Yani vergi idaresi bu yetkiyi dilediği şekilde kullanabilmekte ve vergi matrahının harici karinelere göre takdirinin gerektiği durumlarda işlemi takdir komisyonlarına sevk edebilmektedir. Ancak vergi matrahının sağlıklı bir şekilde belirlenmesinin yolu da vergi incelemesinden geçmektedir. Gerçi VUK'un 75. maddesinde takdir komisyonlarına matrah takdiri ile ilgili görevlerinden dolayı vergi inceleme yetkileri verilmiştir. Takdir komisyonlarının bu yetkilerini harici verilere göre kullandıkları dikkate alındığında, bu tür durumlarda defter ve belgeler ya yoktur ya ibraz edilmemiştir ya da ulaşmak mümkün olmamaktadır. Bunun dışında takdir komisyonlarına giden işler (beyanname verilmemesi gibi) inceleme elemanlarının iş yükünü azaltmaya yönelik re'sen takdir nedenlerinden oluşmaktadır. Dolayısıyla takdir komisyonlarında amaç vergi matrahının tespittir ve zamanaşımını durdurmada bir araç fonksiyonu olarak kurulmamışlardır. Söz konusu bu hukuksuz uygulamaya son verilmesi gerekmektedir¹⁵⁷.

Diğer taraftan olayı vergi incelemesi açısından değerlendirecek olursak vergi inceleme elemanları tarh zamanaşımı süresi içerisinde inceleme yapabilir. Zamanaşımını uzatmak için takdir komisyonunu kullanan inceleme elemanları, inceleme süresini uzatmaktadır. Ancak defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz zorunluluğu beş yıldan sonra bulunmamaktadır. Bu durumda VUK'un 30/3 bendinde yer alan idarece ve ikmalen tarhiyat yapılamayacaktır. Yine VUK'un md. 359/a-2 alt bendinde yer alan kaçakçılık cezası ve VUK'un mükerrer md. 355'te belirtilen özel usulsüzlük cezası kesilemeyecektir¹⁵⁸. Üstelik matrah takdiri belirleme konusunda hem vergi inceleme elemanları hem de takdir komisyonları görevli olduğu halde sadece takdir komisyonlarına sevk işleminin tarh zamanaşımını durdurması çelişkilidir. Görünen o ki vergi kanunlarını uygulamada hukuki çerçevede değerlendirmek yerine kamu yararını gözeterek değerlendirmeye çalışmak ya da hukuki çerçevede değerlendiriliyor imajını yaratarak esasta kamu yararı adı altında

¹⁵⁷ Yusuf İleri, "Zamanaşımı Müessesesine Yargı Müdahalesi", *Vergi Dünyası*, Sayı:345, 2010, ss.99-100.

¹⁵⁸ Cemali Oktay, "Tarh Zamanaşımı Dolan Ancak Takdir Komisyonuna Sevk Edilen Mükelleften Defter Belge İbrazi İstenip İnceleme Yapılabilir Mi?", *Vergi Sorunları*, Sayı:203, 2005, s.53.

hazineci bir yaklaşımı savunmak, sadece hukuki anlayışı değil kamu yararı adı altında gizlenen hazineci yaklaşımı da zedelemektedir. Vergi kanunları ilkeleri ve amaçları doğrultusunda düzenlenmediği ya da uygulanmadığı takdirde sadece kişilere değil devlet bütçesine zararı da beraberinde getirmektedir¹⁵⁹.

2.1.3.14. Geçmiş Yıl Zararlarında Zamanaşımı

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında geçmiş yıl zararlarının 5 yıllık genel zamanaşımı hükümlerine tabi olduğu dolaylı olarak belirtilmiştir. Ancak geçmiş yıl zararlarının mahsubunda zarar edilen yıla ilişkin zamanaşımının ne zaman başlayacağına ilişkin kanunda herhangi bir belirleme ya da özel hüküm bulunmamaktadır. Arslan'a göre geçmiş yıl zararlarının indiriminde zarar edilen yıla ilişkin zamanaşımı süresinin başlangıcı, zarar indiriminin yapıldığı dönemi izleyen yılbaşından itibaren başlamalıdır. Zira kanunlarda zararın gelir olarak kar ile birlikte ele alınması, yine gelir ve kurumlar vergisinde işletme faaliyetleri zararlar sonucunda olsa dahi, bu sonucun yıllık beyanname ile beyan edilmesi geçmiş yıl zararlarında zamanaşımının başlangıcı konusunda bu şekilde düşünmeye sevk etmektedir. Ancak geçmiş yıl zararlarının bir vergi alacağını doğurmadığını, dolayısıyla vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yıldan itibaren başlayan tarh zamanaşımının zararın doğduğu yıldan itibaren başlayamayacağını ileri sürenler de mevcuttur. Bu görüş ilk etapta anlam olarak makul görülse de vergiyi doğuran olay, verginin tarhı kavramları ve bu kavramları işletme gelirlerinin vergilendirilmesindeki uygulaması karşısında pek de haklı olarak görülmemektedir. Sonuçta işletmenin dönem faaliyet sonucu ne olursa olsun, gelir ve kurumlar vergisi bakımından yıllık beyanname verilmesi zorunluluğu vardır. Gelir ve kurumlar vergisi bu beyanname sonucunda tarh edilmekte ve geçmiş yıl zararı da zamanaşımı süresi içinde kalan dönemin vergilendirilmesini etkilemektedir. Bundan ötürü, geçmiş yıl zararlarının indiriminde zarar edilen yıla ilişkin zamanaşımı süresinin başlangıcı, zarar indiriminin yapıldığı dönemi izleyen yılbaşından itibaren başlatılması işin mahiyetine daha uygun bir düşünce olarak görülmektedir¹⁶⁰.

¹⁵⁹ Fatma Turna, "Vergi Hukukunda Zamanaşımı Süresinin Bazı Durumlarda Uzaması Halinde Defter ve Belgelerin Muhafaza ve İbraz Durumu", <http://www.vmhk.org.tr/vergi-hukukunda-zamanasimi-suresinin-bazi-durumlarda-uzamasi-halinde-defter-ve-belgelerin-muhafaza-ve-ibraz-durumu-2016/>, (09.10.2017).

¹⁶⁰ Erdoğan Arslan, "Tarh Zamanaşımı", *Vergi Dünyası*, Sayı: 314, Ekim 2007, ss.37-38.

Ayrıca belirtmek gerekir ki; kayıtların tevsik edilmesi, mükelleflerin muhafaza ve ibraz yükümlülüğü ile yakından ilgilidir. Mükelleflerin muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün süresi ise zamanaşımı süresine paralel olarak düzenlenmiştir. Nitekim kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle kanunda belirtilen belgeleri ilgili bulundukları yılı izleyen takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeli (VUK md. 253) ve bu süre içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmeleri gerekmektedir (VUK md. 256). Üstelik kanunda muhafaza ve ibraz süresini uzatan herhangi bir istisna bulunmadığı gibi vergi incelemelerinin neticesi alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere tarh zamanaşımı süresi içerisinde yapılabileceğine işaret edilmiştir (VUK md.138). Danıştay’ın yerleşik içtihadına göre geçmiş yıl zararları, mahsup edildiği yıla ait bir matrah unsuru olmakta ve bu nedenle mahsup edildiği yılda tevsiki mecbur olmaktadır. Örneğin 2011 yılı zararını 2016 yılı beyannamesi üzerinde mahsup eden bir mükellef, 2011 yılı defter ve belgelerini 2016 yılı ile ilgili beş yıllık zamanaşımı süresinin sonu olan 31.12.2021 tarihine kadar saklaması gerekmektedir. Aksi takdirde, 2016 yılı beyannamesinde yer alan ve o yıl matrahının teşekkülünü etkileyen unsurlardan biri tevsik edilmemiş sayılmakta ve bu nedenle söz konusu zarar mahsubu kabul edilmemektedir. Ancak bu konuda bağlayıcı düzenleme yoktur¹⁶¹.

Dolayısıyla tarh zamanaşımı süresinin herhangi bir nedenle uzaması halinde, vergi incelemesi yapılma süresi de buna bağlı olarak uzamakta ancak defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz süreleri konusunda ise böyle bir bağlantı kurulmamıştır. Buna göre, tarh zamanaşımının beş yıldan uzun bir süreye tekabül ettiği dönemlerde beş yıldan önceki dönemler için hukuken vergi incelemesi yapma imkânı olmakla birlikte, bu dönemlere ait defter ve belgelerin mükelleften ibrazının istenmesi halinde mükelleflerin söz konusu defter ve belgeleri ibraz etme zorunluluğu bulunmamaktadır. Mükellefler ancak defter ve kayıtları gönüllü olarak ibraz edebilirler. İbraz etmedikleri takdirde ise söz konusu giderin tevsik edilmemesi sebebiyle reddedilmesi mümkündür. Sonuç olarak geçmiş yıl zararlarında zamanaşımının başlangıcı, defter ve belgelerin

¹⁶¹ Danıştay 4. Dairesi’nin 29.03.1973, E.1972/1565, K.1973/1524 sayılı kararında Türk Ticaret Kanunu’nun 82. maddesinde belirtilen 10 yıllık muhafaza süresini esas alarak “*geçmiş yıl zararının ne derece gerçek olduğunun araştırılması için defter ve belgeleri istenen yükümlünün muhafaza mecburiyeti kalmadığından bahisle ibrazdan kaçınması halinde zarar tevsik edilememiş sayılır*” şeklinde hüküm vermiştir.

muhafaza ve ibraz süreleri ile paralel olup zarar indiriminin yapıldığı dönemi izleyen yılbaşından itibaren başlayarak beş yıl sürmektedir¹⁶².

2.2. VERGİ HUKUKUNDA TAHSİL ZAMANAŞIMI

2.2.1. Tahsil Zamanaşımının Kavramsal Çerçevesi

Tahsil kavramı Arapça kökenli bir kelime olup hâsıl etme, ele geçme, irat toplama anlamlarına gelmektedir¹⁶³. Türk Dil Kurumu ise tahsili “*mali ve ticari belgelerin, alınan talimat uyarınca ödenmesinin ve/veya kabulünün sağlanması, ödeme ve/veya kabul karşılığında veya diğer koşullara bağlı olarak belgelerin teslimi için bankalarca işlem yapılması*” şeklinde¹⁶⁴ tanımlamaktadır. Yine aynı sözlükte bu kavram “*bir alacak veya borcun ödenmesiyle hesabın kapatılması*” olarak da tanımlanmakta ve bu anlamıyla ödeme kavramıyla benzerlik göstermektedir. Ancak mali mevzuatta tahsil ile ödeme kavramı birbirinden farklılık arz etmektedir. En basitinden tahsilat kavramı, ödeme kavramından daha geniş bir anlam ifade etmekte ve cebren tahsilat işlemlerini de içinde barındırmaktadır. Nitekim vergilerin tahsilatı yerine daha önceleri “vergilerin cibayeti” kavramı kullanılmaktaydı. Cibayet kavramı hem verginin tahsili veya toplanmasını hem de mükellefçe ödenmesi veya yatırılmasını ifade etmektedir¹⁶⁵. Ayrıca “ödeme” kavramı borcun kendiliğinden ve süresi içerisinde yerine getirilmesini ifade ederken; “tahsil” kavramı ise yükümlülüğün kendiliğinden ve süresi içerisinde yerine getirilmemesi halinde kamu borçlusundan kamu alacağının cebren tahsil edilmesini ifade etmektedir. Bu anlamda ödemede kendi isteği ile “verme”, unsuru bulunur iken; tahsilde “zorla alma” unsuru bulunmaktadır. Tahsil işlemi, tek taraflı, kesin ve yürütülmesi zorunlu idari bir işlem olarak karşımıza çıkmaktadır¹⁶⁶.

Vergilendirme sürecinin son halkasını oluşturan tahsil işlemi, kamu alacağının veya vergi borcunun ortadan kalkması sonucunu doğurduğu için ayrı bir idari işlem

¹⁶² Danıştay’ın defter ve belgeleri saklama süresi olarak sadece VUK’un 5 yıllık süresini değil; aynı zamanda TTK’nın 10 yıllık süresini de esas alması ayrı bir soru işareti oluşturmaktadır. Turna, a.g.t., ss.54-56.

¹⁶³ Devellioğlu, a.g.e., s.1022.

¹⁶⁴ Türk Dil Kurumu (TDK), Büyük Türkçe Sözlük, “tahsil”, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5a1edc79083795.29772012 (29.10.2017).

¹⁶⁵ Selahattin Tuncer, *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, ss.149-150.

¹⁶⁶ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, a.g.e., s.285.

niteliği taşımaktadır. Tahsil işleminin hukuki niteliği, tarh işlemi gibi bireysel (sübjektif) nitelikte bir idari işlemdir. Miktarı tarh işlemiyle belirlenmiş olan borç, tahsil işlemi ile her yükümlü yönünden ayrı ayrı sona ermekte ve böylece özel ve kişisel bir sonuç doğurmaktadır. Ayrıca tahsil işlemi ilgililerin vergi borçlarını ödemelerine yönelik davranışlarda bulunmalarını gerektirdiği için yükümlendirici işlemler grubuna girmektedir. Diğer yandan tahsil işlemiyle, kamu hukuku ilişkisi sona erdirildiğinden (borçlu statüsü sonlandırıldığından) tarh işleminin aksine, tahsil işlemi inşai (yapıcı) bir idari işlem niteliği taşımaktadır. Tarh işlemi gibi tahsil işlemi de kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğinden dolayı asli (icrai) işlem sayılmaktadır. Bu nedenle tahsil işlemi de tarh işlemi gibi doğrudan iptal davasına konu olabilmektedir. Mükellefin vergi borcunu kendi rızası ile gönüllü olarak vadesinde/vadesinden sonra (gecikme zammına katlanmak şartıyla) ödemesi durumu bir tarafa bırakılırsa mükellefin vadesi geçmesine rağmen kendi iradesi ile borcunu ödememesi halinde idare, vergi alacağını cebren tahsil yöntemine başvurarak tahsil etme yetkisine sahip olmaktadır. Vergi alacağının bu şekilde kamu icra hukuku hükümlerine göre cebren tahsil işlemi uygulanarak alınması durumu isteğe bağlı olmayan idari işlem kategorisinden sayılabilir. Aynı zamanda tek bir idari organın (vergi dairesinin) irade açıklaması ile ortaya çıktığı için tahsil işlemi yalın (basit) işlemlere de örnek teşkil eder¹⁶⁷.

Kamu alacaklarının takip ve tahsilinde kamu gücünün kullanılmasının hukuki çerçevesini oluşturan 6183 sayılı AATUHK'nun 102. maddesinde düzenlenen "*tahsil zamanaşımı*", yükümlüye güvence sağlayan bir müessese olarak vergi hukuku içerisinde yerini almaktadır. Ayrıca tahsil zamanaşımı, devletin kamu alacağına bir an evvel kavuşmasını temin eden ve bunu zaman ile sınırlandıran bir zaman dilimidir¹⁶⁸. Tahsil zamanaşımı tarh zamanaşımından farklı olarak her türlü kamu alacağını kapsamaktadır. Vergi borçlarının da bir kamu alacağı olması ve işlemin tahsilât aşamasıyla ilgili olması nedeniyle 6183 Sayılı AATUHK'daki hükümler aynen vergi borcu için de geçerli olmaktadır¹⁶⁹.

¹⁶⁷ Özcan, a.g.m., s.181.

¹⁶⁸ Bayraklı, a.g.e., s.219.

¹⁶⁹ Kızılot ve diğerleri, a.g.e., s.170.

2.2.2. Tahsil Zamanaşımının Kapsamı ve Koşulları

Bu başlık altında tahsil zamaşıımının kapsamı, koşulları, başlangıcı, durması, kesilmesi gibi temel konulara değinilecektir.

2.2.2.1. Tahsil Zamaşıımının Kapsamı

Tahsil zamaşıımı hükümleri, 6183 sayılı Kanun'a özgü bir kural olduğundan sadece 6183 sayılı Kanun'un kapsamına (şümulüne) giren devlete, il özel idaresine veya belediyelere ait kamu alacakları için geçerli olmaktadır. Bunlar dışında yer alan kamu iktisadi teşebbüsleri, sosyal sigortalar, fonlar ve köy gelirlerinden kaynaklanan kamu alacakları tahsil zamaşıımı kapsamında değildir¹⁷⁰.

Tahsil zamaşıımı AATUHK'nın 1'inci maddesine göre;

- Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli kamu alacakları,
- Gecikme zammı, gecikme faizi gibi fer'i kamu alacakları,
- Aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve kamu hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları,
- Yukarda yer alanların takip masraflarını konu edinmektedir.

Buna göre tahsil zamaşıımı kapsamına giren kamu alacakları vadesinin rastladığı takvim yılını izleyen yılın başından itibaren başlayarak 5 yıl içinde tahsil zamaşıımına (AATUHK, md.102/1). Ancak para cezalarına ait özel kanunlardaki zamaşıımı hükümlerinin saklı tutulduğu aynı fıkranın ikinci cümlesinde ifade edilmiştir. Böylece özel/genel kanun ilişkisi çerçevesinde Türk Ceza Kanunu, Kabahatler Kanunu ve diğer kanunlarda yer alan para cezalarına zamaşıımı bakımından bu hükmün uygulanmayacağı belirtilmek istenmiştir. Örneğin 6183 sayılı kanun kapsamına girmeyen sözleşmelerden, haksız fiillerden, sebepsiz zenginleşmeden doğan kamu alacakları Borçlar Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre takip edilmesi gerektiğinden bu tür kamu alacakları için AATUHK'nın bu maddesi

¹⁷⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.160; Adnan Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, 3. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2013, ss.4-8.

uygulanmayacaktır¹⁷¹. Ayrıca para cezalarının zamanaşımı ile ilgili olarak özel kanunlarda bir hüküm varsa 6183 sayılı kanun değil cezanın düzenlendiği yasa uygulanacaktır. Buradaki amacın, kanun gerekçesinde¹⁷² bahsedildiği üzere, para cezalarında zamanaşımının ceza hukuku prensiplerine göre belirlenmesidir.

AATUHK'nın 102'nci maddesinin 2'nci fıkrasına göre tahsil zamanaşımı süresi dolduktan sonra vergi dairesinin vergiyi tahsil edebilme yetkisi ortadan kalkmaktadır. Bu noktada vergi dairesi zamanaşımını re'sen dikkate almak zorundadır. Ancak zamanaşımı süresi dolduktan sonra mükellefin rızası ile yapacağı ödemeler kabul edilmektedir. Diğer taraftan AATUHK'da vadesinde ödenmeyen kamu alacağının tahsili amacı ile düzenlenen ödeme emrine karşı böyle bir borcun olmadığı veya kısmen ödendiği veya zamanaşımına uğradığı iddiaları ile dava açılabileceği öngörülmüştür. Ayrıca AATUHK'nın 26'ncı maddesinde bazı özel yapıda zamanaşımı hükümlerine de rastlamaktayız. Buna göre ivazsız tasarrufların hükümsüzlüğü (md. 27), bağışlama sayılan tasarruflar (md. 28), hükümsüz sayılan diğer tasarruflar (md. 29) ve kamu alacağının tahsiline imkân bırakmamak amacıyla yapılan tasarruflar (md. 30) hakkında bunların meydana geldiği tarihten itibaren 5 yıl geçtikten sonra dava açılmamaktadır.

Tahsil zamanaşımı vergi açısından ele alındığında tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları tamamlanmış ve ödenmesi kesinleşmiş olan vergileri kapsamaktadır. Tahsil zamanaşımına uğramış vergilerde mükellef bu vergiyi ödememekte vergi dairesi de tahakkuku tamamlanmış bir vergi borcu için ödeme emri düzenlemeyerek cebren tahsil yoluna gitmemektedir. Ancak yukarıda belirtildiği üzere zamanaşımı süresi dolduktan sonra mükellefin rızası ile yapacağı ödemeler kabul edilmektedir¹⁷³. Bunun yanında AATUHK'da 103 ve 104'üncü maddelerinde tahsil zamanaşımı süresinin işlemesine engel olan nedenler belirtilmektedir. Bunlar ise ayrı başlık altında incelenecektir.

¹⁷¹ Yılmaz Özbacı, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, İstanbul, 2008, s.862.

¹⁷² "...ancak para cezaları hususi kanunlarında zamanaşımı müddetlerine terkedilerek ceza prensiplerine göre tayin edilmiş olan bu müddetlere riayet edilmiştir." Bayraktar, a.g.e., s.96.

¹⁷³ Turna, a.g.t., s.100.

2.2.2.2. Tahsil Zamanaşımının Koşulları

Tahsil zamanaşımından söz edebilmek bir vergi alacağının doğmuş olması, o vergi alacağının tarh ve tahakkuk etmiş olması ancak tahsil edilmemiş bulunması, tahsil olunmayan bu vergi bakımından 6183 sayılı Kanun'da belirtilen beş yıllık sürenin geçmiş olması gerekir¹⁷⁴.

2.2.2.2.1. Vergi Alacağının Tahakkuk Etmiş Olması

Tahsil zamanaşımının gerçekleşebilmesinin ilk koşulu, vergi alacağının tahakkuk etmesidir. Bu koşulun ortaya çıkması için de tarh zamanaşımı gerçekleşmeden vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle başlayan ve vergilendirme aşamalarıyla devam eden sürecin tahsil aşamasına kadarki kısmının gerçekleşmesi gerekmektedir. Çünkü tahakkuk aşamasına gelen bir vergi alacağı ile birlikte yükümlü ile vergi idaresi arasındaki tahsilat öncesi tüm ihtilaflar ve tartışmalar son bulmakta ve verginin kesinleşmesi ortaya çıkmaktadır¹⁷⁵.

Vergi borcunun ödenecek duruma gelmesini ifade eden tahakkuk aşaması, başka hiçbir idari muamele veya tasarrufa gereksinim duymaksızın vergi borcunun kendiliğinden geldiği bir aşamayı ve olguyu ifade eden bir saptama olup, tarh işlemini teyit edici bir işlemdir. Bu aşama ya belli dava süresinin geçirilmesi ile kendiliğinden ya da yargı organının açılan davayı ret kararı üzerine gerçekleşir. Bu kendiliğinden gerçekleşme özelliği tahakkuku, birer idari işlem olarak tarh ve tahsil işlemlerinden ayıran en önemli husustur. Tahakkuk aşaması, tebliğ edilen hususlara yönelik itirazların yapılmasını ya da dava yoluna gidilmesini içeren süreyi içinde barındırmaktadır¹⁷⁶.

Beyana dayalı vergilerde verginin tahakkuku, tahakkuk fişinin yükümlüye verilmesi ile gerçekleşmektedir. Çünkü yükümlünün kendi beyanı üzerine hesaplanan vergilere karşı itiraz hakkı kural olarak yoktur. Bu yüzden beyana dayalı vergilerde tarh ile tahakkuk aşamaları adeta birbirine yapışıktır. Tarhiyat işleminin yapılmasıyla vergi tahakkuk eder¹⁷⁷. Bazı vergilerin ise tahakkuku tahsile bağlıdır. Damga pulu

¹⁷⁴ Arslan, a.g.e., s. 192.

¹⁷⁵ Karagöz, a.g.t., s.176.

¹⁷⁶ Özcan, a.g.m., s.179.

¹⁷⁷ Bilici, a.g.e., s.63.

yapıştırmak suretiyle ödenen damga vergisi gibi bu tür vergiler tahsil işlemi sırasında tahakkuk etmiş de olmaktadır. Bu yüzden tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, bir vergi zamanında tahsil edilememesi durumunda bu niteliğini yitireceğinden ödenebilir hale gelmesi için ödeme emrinden önce yükümlüye vergi ihbarnamesi tebliğ edilerek tahakkuk aşamasının oluşturulması gerekmektedir¹⁷⁸. Bir diğer durum ise kendiliğinden tahakkuk eden vergiler de ortaya çıkmaktadır. Bunun tipik örneği motorlu taşıtlar vergisi ve emlak vergisidir. Bu tür vergilerde tahakkuk ettirilen vergi, ayrıca yükümlüye tebliğ olunmaz ve tahakkuk ettirilen günde tebliğ edilmiş sayılır¹⁷⁹.

Tahakkuk aşamasının açıkça görüldüğü durumlar ise re'sen, ikmalen ve idarece tarh usullerindedir. İdare tarafından tek taraflı tarhı gerektiren bu durumlarda tahakkuk aşaması uzun bir süreçte gerçekleştirilir. Bu süreç sonunda yükümlüye veya ceza muhatabına vergi ya da ceza ihbarnamesi ile tebliğ gönderilir. Tebligattan itibaren otuz günlük dava açma süresi mevcuttur. Eğer yükümlü dava açmazsa otuz günün bitiminde tahakkuk gerçekleşir¹⁸⁰.

2.2.2.2.2. Belirlenen Süre İçinde Tahsilatın Gerçekleşmemiş Olması

Tahsil zamanaşımından söz edebilmek için, vergilendirme sürecinin dördüncü ve son aşaması olan tahsilin yasada belirlenen süre içinde gerçekleşmemiş olması gerekir. Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir (VUK, md. 23). Tahsil vergilendirme işlemleri zincirinin son halkasıdır ve ayrı bir idari işlem niteliği taşır. Bu aşamaya kadar tarh, tebliğ ve tahakkuku VUK kuralları ile belirlenen vergilendirme işlemi, tahsil aşamasında AATUHK'a geçer. Vergiler yasalarda gösterilen süreler içinde ödenir; ödeme süresinin son günü verginin vadesi tarihidir (VUK, md. 111). Vade gününün geçmesi yani ödemenin gerçekleşmemesi tahsil zamanaşımı için bir ön şarttır¹⁸¹.

¹⁷⁸ Öncel, Çağan, Kumrulu, a.g.e., s.108.

¹⁷⁹ Bilici, a.g.e., s.69.

¹⁸⁰ Bilici, a.g.e., s.69.

¹⁸¹ Öncel, Çağan, Kumrulu, a.g.e., s. 108; Saban, a.g.e., s. 143.

2.2.2.2.3. Tahsil Zamanaşımı Süresinin Dolmuş Olması

Tahsil zamaşıımı hükümlerinin uygulanabilmesi için, AATUHK'un 102. maddesinde tespit edilen *beş yıllık* tahsil zamaşıımı süresinin tamamlanması gerekmektedir. Beş yıllık sürenin tamamlanıp tamamlanmadığı konusunda, tahsil zamaşıımını durduran veya kesen bir durumun da ortada bulunmaması gerekir. Öte yandan, kamu alacağını zamaşıımına uğratmak kastıyla hareket eden yükümlünün davranışı hüsnüniyet kaidelerine aykırı olduğundan kanunen himaye edilemez¹⁸².

2.2.2.3. Tahsil Zamaşıımının Başlangıcı

6183 sayılı kanun tahsil zamaşıımının başlangıcını “*vade tarihine*” bağlamıştır. Buna göre tahsil zamaşıımı alacağın vadesinin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı başından itibaren başlamaktadır. Örneğin; 2017 yılı gelirleriyle ilgili 2018 yılının Nisan ayında ödenmesi gereken Kurumlar Vergisinin ödenmemesi durumunda bu borçla ilgili zamaşıımı 2019 takvim yılının başından itibaren işlemeye başlayacak ve 31.12. 2023 tarihinde sona erecektir. Bu durumda 01.01.2024 tarihinden itibaren söz konusu vergi alacağı tamamen zamaşıımına uğramış olacaktır. Ancak daha önce değinildiği üzere mükellef, kendi rızası ile ödeme yapabilmekte ve vergi idaresi de bu ödemeyi kabul edebilmektedir.

Tahsil zamaşıımının vade tarihinden itibaren değil de vadenin rastladığı yılı izleyen takvim yılının başından itibaren başlamasının nedeni noktasında, tahsil idaresini tek tek bütün yükümlülerin tabi oldukları zamaşıımını ayrı ayrı belirleme külfetinden kurtarmak olduğu yönündeki görüşler ağırlık kazanmaktadır¹⁸³. Dolayısıyla tahsil zamaşıımının başlangıcında öne çıkan kavram, ‘vade tarihi’dir. Diğer bir deyişle, bir vergi hakkında tahsil zamaşıımı süresinin tespiti için öncelikle söz konusu özel vergi yasasında özgülennmiş olan vade tarihinin tespit edilmesi gerekir. Çünkü vergiler için ödeme süreleri, ait oldukları özel vergi yasalarında belirlennmiştir. Bununla beraber, bazı sürelerin uzaması ödeme vadesinin de uzamasına neden olabilir. Tahakkukla ilgili süreler; mücbir sebep, zor durum, ölüm ve diğer nedenlerle

¹⁸² M. Cengiz Ünlü, *Açıklamalı İctihatlı 6183 Sayılı A.A.T.U.H.K.*, Seçkin Yayınevi, Ankara, Şubat 1995, s. 855; Bayraktar, a.g.e., s.100.

¹⁸³ Atar, a.g.e., s. 99; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, a.g.e., s. 251.

uzayabilir¹⁸⁴. Bu durumlarda ödeme vadesi de buna uygun olarak kendiliğinden uzamaktadır. Diğer yandan kamu alacağında vade, ancak usulü dairesinde tahakkuk etmiş, tahsil edilebilir hale gelmiş alacaklar için söz konusudur¹⁸⁵.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 19. maddesine göre ödeme zamanı, verginin tahakkuktan itibaren üç yıl içinde ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere yıllık iki eşit taksitle ödenir şeklinde belirtilmiştir. Verginin Mayıs ve Kasım aylarında tahakkuk ettirilmesi halinde, ödeme tahakkuku takip eden bir sonraki taksit ayından başlayacaktır. Ancak, gerçek ve tüzel kişiler tarafından düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerden kesilen vergiler beyanname verme süresi içinde ödenecektir (VİVK, md. 19).

Katma değer vergisinde vade ise yükümlüler tarafından verilen beyannameye bağlıdır. Yükümlüler vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmi dördüncü günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine verirler, buna bağlı olarak ödemenin son günü beyannamenin verildiği ayın yirmi altıncı günü akşamıdır (KDVK, md. 41, 46).

Görüldüğü üzere vergi sisteminde vergiler, yasalarda gösterilen süreler içinde ödenir, ancak eğer özel yasalarda ödeme zamanı tespit edilmemişse Maliye Bakanlığı'nca belirtilen usule göre ödenecektir. Buna göre, ödeme süresinin son günü verginin vadesi tarihidir. Özel kanunlarda ödeme zamanı tespit edilmeyen kamu alacakları Maliye Bakanlığınca belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenmektedir (AATUHK, md. 37). Buna göre zamanaşımı AATUHK'nın 37'nci maddesine göre Maliye Bakanlığınca düzenlenecek tebliğname ile tahakkuk ettirildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlatılması gerekmektedir.

2.2.2.4. Tahsil Zamanaşımının Durması ve Nedenleri

AATUHK'un 104. maddesiyle yükümlünün yabancı ülkede bulunması, hileli iflas etmesi veya terekesinin tasfiyesi dolayısıyla hakkında tatbikat yapılmasına imkân yoksa bu hallerin devamı müddetince zamanaşımının işlemeyeceği getirilmiştir¹⁸⁶.

¹⁸⁴ Arslan, a.g.e., s.198.

¹⁸⁵ Karagöz, a.g.t., s.179.

¹⁸⁶ Danıştay Dava Daireleri Kurulu, 23.12.1966, E. 1966/56, K. 1966/1653 sayılı kararına göre, asliye hukuk mahkemelerinde açılan istihkak davaları zamanaşımını durdurmaz: "Davanın konusu 1943-1944 yılları vergi borcundan dolayı düzenlenen ve tebliğ edilen ödeme emri üzerine mükellefin eşyaları üzerine 14.11.1958 tarihinde uygulanan haciz işlemi sebebiyle açılan istihkak davasının zamanaşımını durdurup durdurmayacağı hususu teşkil etmektedir.

Tahsil zamanaşımı, sürenin işlememesine neden olan sebebin kalktığı günün bitmesinden itibaren işlemeye devam edecektir (AATUHK, md. 104/2).

2.2.2.4.1. Yükümlünün Yabancı Ülkede Bulunması

Yükümlü tahakkuk etmiş vergi borcundan kurtulmak ya da idarenin takibinden uzaklaşmak için yurt dışına çıkma eğilimi gösterebilmektedir. Vergi dairesi böyle bir durumda vergi borcunu takip ve tahsil etme imkânından mahrum kalmakta ve vergi dairesi açısından vergi borcunu takip etme maliyetleri artmaktadır. Bu nedenle yükümlünün yurt dışında bulunduğu süre boyunca tahsil zamanaşımının işlemeyeceği belirtilmiştir. Zamanaşımı süresi verginin kesinleşmesinden sonra yükümlünün Türkiye sınırlarının terk ettiği tarihte başlamakta ve yükümlünün tekrar Türkiye sınırlarına girdiği günü takip eden günle birlikte kaldığı yerden devam etmektedir. Böylece vergi idaresine vergi alacağının güvenliği açısından kolaylık sağlanmış olmaktadır¹⁸⁷.

2.2.2.4.2. Yükümlünün Hileli İflas Etmesi

İflas hukukunun konusu külli icra olduğu yani burada borçlunun karşısında bütün alacaklılar bulunduğu için borçlunun hacze uygun bütün malları satılmakta ve satış bedelinden borçlunun bütün borçları ödenmektedir. Hileli iflas ise borçlunun iflasından önce veya sonra alacaklarını zarara sokmak kasdıyla ve özellikle İcra ve İflas Kanunu'nun (İİK) 311'inci maddesinde¹⁸⁸ sayılan fiillerle mallarını bir başkasına

.....aynı kanunun 103. maddesinin 2. bendi de haciz tatbikinin zamanaşımını keseceğini, son fıkrası da kesilmenin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren yeniden işlemeye başlayacağını hükme bağlamıştır.

Mükellefin eşyaları üzerine, annesi ve eşi tarafından Asliye Hukuk mahkemesinde bir istihkak davası açılmış olması tahsil zamanaşımını durduran veya kesen hallerden bulunmamaktadır.

..... Mükellefin eşyaları üzerine 14.11.1958'de uygulanan haciz muamelesi nedeniyle kesilen zamanaşımı süresi adı geçen 103. maddenin son fıkrasına gereğince 1.1.1959 tarihinden itibaren yeniden başlayacağına göre yukarıda 102. maddede yazılı 5 yıllık tahsil zamanaşımı 1.1.1964 tarihinde sona ermiş olacaktır.” (Aktaran: Gülseven, a.g.e., s. 655.)

¹⁸⁷ Arslan, a.g.e., s.200.

¹⁸⁸ Hileli iflas halleri:

Madde 311 – İflasından evvel veya sonra alacaklılarını zarara sokmak kasdıyla ve hususiyle aşağıdaki suretlerle hileli muamelelerde bulunan kimse hileli müflis sayılır ve Türk Ceza Kanununa göre cezalandırılır:

- 1. Alacaklıların müşterek rehini makamında olan mallarını tamamen veya kısmen kaçıırır, gizler veya tahrip ederse;*
- 2. Alacaklıların zararına olarak hakikata aykırı makbuzlar verir veya yazı ile borç ikrar ederse;*
- 3. Muvazaalı satışlar, muameleler yahut bağışlamalar yaparsa;*

kaçırmasıdır. Bu durumda vergi borcu kesinleşmiş bir yükümlü kasıtlı olarak iflasa yönelerek devlete olan borcundan kurtulma eğilimi gösterebilir. Bu sebeple hileli iflas süresince tahsil zamanaşımı işlemeyecektir. Ancak iflas hileli değilse, zamanaşımı işlemeye devam etmektedir. Bu fiiller nedeniyle alacaklı vergi idaresinin vergi yükümlüsüne karşı açmış olduğu iflas davası Ticaret Mahkemesi tarafından karara bağlanmakta ve bu kararın ilanından itibaren tahsil zamanaşımı durmaktadır. Duran zamanaşımı iflas kapandığı ve ilan edildiği süre boyunca devam eder ve ilandan sonra tahsil zamanaşımı işlemeye başlar¹⁸⁹.

2.2.2.4.3. Terekenin Tasfiyesi Hakkında Yükümlü Hakkında Kovuşturma Yapılmasına İmkân Bulunmaması

VUK'un 12'nci maddesine göre mirasçılar ölenin vergi borçlarından dolayı miras hisseleri oranında sorumludurlar. Bu sorumluluğun gerçekleşmesi mirasın kabulüne bağlanmaktadır. Bundan dolayı mirası reddettikleri mahkeme ilamı ile sabit olan mirasçılar, VUK'un 12'nci maddesi uyarınca ölünün vergi borcundan sorumlu olmayacaklarından, mirasın doğabilecek vergi borçlarının tahakkuk işlemleri için mirasçılar adına tarhiyat yapılamayacaktır. Bu durumda ölen kişi ile ilgili olarak yapılmış olan tarhiyata ait ihbarnamelerin, Türk Medeni Kanun hükümleri uyarınca terekenin tasfiye işlemlerini yürütecek olan tereke hâkimliğine tebliğ edilmesi gerekmektedir. Böyle bir durumda vergi idaresinin alacağını takip etmesi imkânsız hale geldiğinden tahsil zamanaşımı işlemeyecektir. Yani terekenin tasfiyesi nedeniyle tahsil zamanaşımının durması için, alacaklı vergi idaresinin alacağını takip etmesinin imkânsız hale gelmiş olması gerekmektedir. Diğer taraftan terekenin tasfiyesinin

4. Evlenme mukavelesinde hakikaten getirilmemiş bir çeyizi getirilmiş gibi tanır ve karı da bu mukaveleyi kocasının alacaklılarına karşı istimal kalkışırsa;

5. Hakikata aykırı borç ikrar etmek yahut muvazaalı muameleler ve mukaveleler yapmak suretiyle alacaklılarını zarara sokarsa;

6. Borcu mevcudu ile alacağından ziyade olduğunu bildiği halde ehemmiyetli kıymeti haiz ticari mallarını yahut fabrikasının mahsullerini hem satış gününün piyasasından, hem de mal olduğu veya satın alındığı kıymetten pek aşağı bir fiyatla satmak suretiyle mevcudunu israf ederse;

7. Konkordato mukavelesi haricinde alacaklıya hususi menfaatler temin ederse;

8. Hakikate aykırı muhasebe ve sahte bilançolarla aktifini hakikatte olduğundan fazla veya noksan gösterirse.

Bir numaralı bentte yazılı malların kıymetine göre Türk Ceza Kanununun 522 nci maddesi tatbik olunur.

¹⁸⁹ Arslan, a.g.e., s.200.

tamamlanması sonucunda vergi idaresi kısmen de olsa vergi alacağının bir kısmını elde edebilecektir¹⁹⁰.

2.2.2.5. Tahsil Zamanaşımının Kesilmesi ve Nedenleri

AATUHK'un 103. maddesinde belirtilen tahsil zamanaşımının kesilmesine neden olan durumlar 11 başlık altında incelenecektir. Bu madde hükmünde sayılan nedenler sınırlı sayıda (numerus clausus) olduğundan, bunların kıyas yoluyla genişletilmesi mümkün değildir.

2.2.2.5.1. Ödeme

Ödeme borcu sona erdiren nedenlerden biridir. 6183 sayılı kanunun 40. maddesi gereği, ödeme alacaklı vergi idaresinin yetkili ve mesul memurları tarafından verilecek makbuz karşılığı yapılır. Bu durumda makbuzun düzenlendiği tarihte tahsil zamanaşımı kesilmiş olmaktadır. Buna göre, yasanın 40. maddesi uyarınca, alacaklı tahsil idaresinin yetkili memurlarına makbuz karşılığı borcun bir bölümünün ödenmesi (tamamı ödenirse ortada borç kalmaz) durumunda ödendiği tarih itibarıyla zamanaşımı kesilir. Buna ek olarak, ödeme 41. maddeye bağlı olarak özel ödeme şekilleriyle yapılmışsa, çekin tahsil dairesine, postaya veya bankaya verildiği; paranın bankaya veya postaneye yatırıldığı; münakale emrinin bankaya veya postaya verildiği gün ödeme yapılmış sayıldığından, zamanaşımı da o gün kesilmiş sayılır. Öte yandan, çek veya münakale emrinin herhangi bir nedenle tediye edilmemesi halinde kamu alacaklısının borçluya karşı rücu hakkı saklı olduğundan bu hallerde zamanaşımı kesilmesinden söz edilemez¹⁹¹.

Ödenen bir borcun zamanaşımına uğraması söz konusu olamayacağından zamanaşımını kesen bir neden olarak ödemenin kısmi ödeme olarak anlaşılması gerekmektedir. Bu durumda miktarı ne olursa olsun, borca mahsuben yapılacak bir kısmi ödeme zamanaşımını kesecektir. Burada ödemenin nakden yapılmasına gerek bulunmamaktadır, mahsuben ödemeler de zamanaşımını kesecektir. Ancak mahsup

¹⁹⁰ Arslan, a.g.e., s.201.

¹⁹¹ Mustafa Gülseven, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 1999, s.651.

talebinin mükelleften gelmesi gerekmektedir¹⁹². Uygulamada bazı vergi dairesi çalışanlarının tahsilat zamanaşımını kesmek amacıyla mükellef adına kısmi ödeme yaptıkları, böylece ileride doğabilecek hukuki ve cezai sorumluluklardan kaçırmaya çalıştıkları bilinen bir gerçektir. Vergi dairesi çalışanları, kamu alacağının zamanaşımına uğraması durumunda harcama hukuku ve ceza hukuku uyarınca karşılaşılabilecekleri yaptırımlar nedeniyle zamanaşımını kesmek amacıyla uygulamayı yapmaktadırlar¹⁹³.

Doktrinde ve yargı kararlarında bu konuda yani borçlunun istek ve iradesine dayalı olmayan ödemelerin, ödeme sayılmayacağı dolayısıyla zamanaşımının kesmeyeceği noktasında fikir birliği mevcuttur¹⁹⁴. Bunun gerekçesi 6183 sayılı kanun 37. ve 46. maddeleri uyarınca ödemenin ancak, amme borçlusu, borçlunun kanuni temsilcisi veya mirasçıları tarafından ya da amme borçlusunun yetkili kıldığı kişilerce ve rızaen yapılabilecek olmasıdır¹⁹⁵. Diğer yandan ödemenin idare tarafından yapılmış olduğu ile ilgili ispat zorunluluğunun kime ait olduğu konusunda farklı görüşler mevcuttur. Bir görüşe göre VUK'un 3. maddesi uyarınca ispat yükümlülüğü borcun kendisi tarafından yatırılmadığını iddia eden borçluya aittir¹⁹⁶. Ancak biz bu görüşe katılmıyoruz. Çünkü VUK'un 3. maddesi uyarınca iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir. Zamanaşımının son günü çok küçük bir borç ödemesi yapılması ticari hayatın icaplarını uymayan bir durumdur ve VUK'un 3. maddesi uyarınca ispat yükü bu ödemenin yapıldığını iddia eden idareye aittir. Buna ek olarak 6183 sayılı kanun bir vergi kanunu değildir, bu nedenle ispat

¹⁹² Danıştay 7. Dairesi 06.12.2005 tarih ve 2003/924 E. 2005/3145 K. Nolu kararına göre de idarenin kendiliğinden yaptığı mahsup işlemleri zamanaşımını kesmeyecektir.

¹⁹³ S. Ateş Oktar, Yasemin Taşkın, "Tahsil Zamanaşımını Kesmek Amacıyla Vergi İşlemleri İle Görevli Memurların Mükellefin Nam Ve Hesabına Yaptıkları Ödemelerin Hukuki Niteliği", *Vergi Dünyası*, Kasım 2013, ss.37-38.

¹⁹⁴ Danıştay 4. Dairesi, 16.03.2011 tarih 2009/6087 E., 2011/1117 K. sayılı Kararı; "Mahkemece, şirket adına düzenlenen ihbarnamelerin 30.11.2000 tarihinde ilanen tebliğ edildiği, zamanaşımı süresinin 31.12.2005 tarihinde sona erdiği, şirket tarafından yapıldığı ileri sürülen cuz'i miktardaki ödemelerin şirket tarafından zamanaşımını kesecek olmasına rağmen, kendi aleyhine sonuç doğuracak şekilde yapılması hayatın olağan akışına aykırı olduğundan zamanaşımının kesildiğinden söz edilemeyeceği, şirket adına düzenlenen ödeme emirleri, amme alacağı zamanaşımına uğradıktan sonra 20.11.2006 tarihinde ilanen tebliğ edildiğinden, zamanaşımına uğrayan vergi borcu için davacı adına düzenlenen ödeme emrinde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu ödeme emrinin iptaline karar verilmiş ise de, dava konusu ödeme emri içeriğinde yer alan vergi borcuna ilişkin ihbarnameler 15.11.2000 ve 30.11.2000 tarihlerinde ilan edilmiş olup, 213 sayılı Kanunun 106 ncı maddesi uyarınca bu tarihlerden bir ay sonra tebliğ edilmiş sayılması nedeniyle, vadesi 2001 yılı Ocak ayında dolan amme alacağı için zamanaşımı süresi de 31.12.2006 tarihi itibarıyla sona ermektedir."

¹⁹⁵ Oktar, Taşkın, a.g.m., s.39; Özbalcı, *Amme Alacakları*, a.g.e., s.868.

¹⁹⁶ Arslan, a.g.e., s.202.

hukuku açısından VUK değil idare hukukunun genel esasları referans alınmalıdır. İdare hukukunda ise re'sen araştırma ilkesi geçerlidir. İdari yargılama usulünün kendisine tanıdığı olduğu bu araştırma yetkisi çerçevesinde idari yargı yeri, uyuşmazlığın çözümü ve tarafların iddia ve savunmalarının doğruluğunun saptanması amacıyla gerekli her türlü belge ve bilgiyi ilgili kişi ve kuruluşlardan isteyebilir. Bu nedenle iddia sahibi iddiasını ispatlayacak bilgi ve belgeleri bizzat mahkemeye sunmasına gerek bulunmamaktadır¹⁹⁷. Diğer yandan ödemeye ilişkin düzenlenen makbuzda mükellefin veya ödemeyi yapanın imzasının alınacağına ilişkin herhangi bir düzenleme olmadığı gibi, ödemeye ilişkin makbuz tek taraflı olarak idare tarafından düzenlenip mükellefe verilen bir belge niteliğindedir. Dolayısıyla makbuzdan hareketle de ödemenin kim tarafından yapıldığı tespit edilemeyecektir. Ayrıca bir kişinin ödemeyi yapmadığını ispat etmesi fiilen de mümkün değildir zira ödeme zaten amme borçlusunun bilgisi ve onayı dışında yapılmıştır. Keza, zamanaşımına uğramasına çok az bir süre kala borçlu tarafından cüzi bir ödeme yapılması hayatın olağan akışına da aykırıdır¹⁹⁸.

Vergi alacağını korumaya yönelik dahi olsa, tahsil zamanaşımının vergi dairesi çalışanları tarafından mükellef adına ödeme yapılarak kesilebilmesi, vergi hukukunda zamanaşımına yer verilmesinin bütün amaçlarını ortadan kaldırmaktadır. Uzayan zamanaşımı süreci nedeniyle bir taraftan geçmişin yükü geleceğe taşınmakta, idarenin ve yargının yükü artmakta, diğer taraftan ise vergi mükellefi ödenemez hale gelmiş borçları ödememek için devletten kaçarak yaşamaya zorlanmaktadır¹⁹⁹. Diğer taraftan anne borçlusunun birden çok borcu bulunması durumunda ödemenin hangi alacaklara mahsup edileceği 6183 sayılı kanunun ödemenin mahsup edileceği alacaklar başlıklı 47. maddesinde düzenlenmiştir. İlgili madde; *“Amme alacağına karşılık rızaen yapılan ödemeler sırasıyla; ödeme süresi başlamış henüz vadesi geçmemiş, içinde bulunulan takvim yılı sonunda zamanaşımına uğrayacak, aynı tarihte zaman aşımına uğrayacak alacaklarda her birine orantılı olarak, vadesi önce gelen ve teminatsız veya az teminatlı olana mahsup edilir. Ödemenin, alacak aslı ile fer'ilerinin tamamını*

¹⁹⁷ Bayraktar, a.g.e., ss.103-104.

¹⁹⁸ Danıştay 3 Dairesi 2010/4340 E. 2012/3047 K. sayılı kararında 22.11.2008 tarihinde yapılan 1 kuruluş tutarındaki ödemenin davacı tarafından yapıldığının kabulü iktisadi icaplara uygun düşmediği gibi hayatın olağan akışına göre normal bir durum da sayılamayacağından söz konusu ödeme nedeniyle zamanaşımı süresinin kesildiğinden bahsedilmesine olanak olmayacağına karar vermiştir. (Aktaran: Bayraktar, a.g.e, s.104).

¹⁹⁹ Neslihan Coşkun Karadağ, “Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından Mücbir Sebepler Ve Ödemeye Eleştirel Bakış” *AÜHFD*, C.61 S.3, 2012, ss.1044-1045.

karşılammaması halinde mahsup alacağın asıl ve fer'ilerine orantılı olarak yapılır.” şeklinde düzenlenmiştir. Buna göre birden fazla amme borcu olan kişi bütün borçlarına yetmeyecek kısmi bir ödeme yaptığından, bu ödemenin mahsup edileceği alacaklar amme borçlusu veya amme alacaklısı tarafından belirlenemeyecektir. Kanun koyucu, ödemenin mahsup edileceği alacakları belirlemiştir ki ödemenin öncelikle ödeme süresi başlamış ancak henüz vadesi geçmemiş alacaklara mahsup edilmesi gerekmektedir. Daha sonra artan bir ödeme kalırsa bu alacakların zamanaşımına uğrayacağı tarihlere göre mahsup işlemi yapılacaktır²⁰⁰.

2.2.2.5.2. Haciz Uygulamaları

Borçlunun menkul, gayrimenkul malları ile alacak ve haklarına haciz uygulanması halinde zamanaşımı kesilmektedir. Tahsil zamanaşımının kesilmesine neden olan haciz uygulaması kesin (kat'i) haciz uygulamasıdır. Bu haciz tabiri muaccel hale gelmiş kamu alacaklarını kapsamaktadır. Bu anlamda teminat haczi veya ihtiyati haciz uygulamalarının bu fıkra ile herhangi bir ilişkisi bulunmamakta ve zamanaşımı süresini kesmemektedir. Ancak AATUHK 10'uncu maddesine göre teminat istenmesi veya gösterilmesi halinde bir kısım teminatlar (menkul ve gayrimenkul mallar) haciz varakalarına dayanılarak haczolunur. Bir kısım teminatlar (para, bankalar tarafından verilen teminat mektupları, hazine tahvil ve bonoları vb.) için ise haciz işlemi yapılmadan teminat alınmakta ve kabul edilmektedir. Dolayısıyla bir kısım teminatların hacze dayanılarak kabul edilmesi hali ile AATUHK'nın 103/2 maddesinde yer alan ve zamanaşımının kesilmesi sonucunu doğuran “Haciz tatbiki” işlemini birbirine karıştırmamak gerekmektedir. Gösterilen teminatın tahsil dairesince kabul edilmesi işlemi bazı durumlarda haciz tatbiki ile bazı durumlarda ise gösterilen teminatın fiilen alınarak tahsil dairesinde saklanması şeklinde gerçekleşir ve şahsi kefalette kanunen belli şekillere (hukuki işlemlere) uyulmak suretiyle tamamlanmaktadır. Bu anlatılanlar doğrultusunda örneğin AATUHK'nın 9'uncu maddesine göre alınmış olan bir teminatın zamanaşımını kesmesinden söz edilemeyecektir. Zira bu maddeye dayanan teminatların menkul ve gayrimenkullerden sağlandığı ve bunların haciz varakalarına dayanılarak haczedildiği kabul edilse bile ortada henüz tahakkuk etmiş bir amme alacağı bulunmadığından zamanaşımının

²⁰⁰ Bayraktar, a.g.e., ss.104-105.

kesilmesi de söz konusu olmayacaktır. Ayrıca zamanaşımının başlangıcı için vadenin belli olması gerekmektedir. Oysaki söz konusu maddeye göre istenen teminat ile ilgili kamu alacağı henüz tarh edilmemiştir. Hem tarh edilmiş olsa dahi henüz kesinleşmediği için vade belli değildir. Dolayısıyla teminat haczi zamanaşımını kesemeyecektir²⁰¹.

Ayrıca zamanaşımı süresinin kesilebilmesi için haciz kararının alınmış olması yeterli değildir. Alınan kararın uygulanması ve borçlunun hacze uygun malları üzerine haciz konulmuş olması gerekmektedir. Bu yapılmadıkça tahsil zamanaşımı süresi kesilmez. Yine haczin hukuka uygun olarak alınan haciz kararına dayanıyor olması da zamanaşımı süresinin kesilebilmesi için zorunludur. Aksi takdirde yine zamanaşımı süresinin kesilmesi mümkün değildir²⁰².

2.2.2.5.3. Cebren Tahsil ve Takip Muamelesi Sonucunda Yapılan Tahsilatlar

6183 sayılı kanunun 54'üncü maddesindeki cebren tahsil ve takip esaslarına göre yapılan tahsilâtlar ve kamu borçlusunun hacedilen taşınır ve taşınmaz mallarıyla her türlü alacak ve haklarının ilgili kanunun 74'üncü maddesi uyarınca paraya çevrilmesi sonucu yapılan tahsilâtlar zamanaşımını kesmektedir. Dolayısıyla teminatın paraya çevrilmesiyle, kefilin takibiyle ve borçlunun iflasını istemek suretiyle yapılan tahsilâtlar zamanaşımını kesmektedir. Eğer tahsilât yukarda belirtilen niteliklerde değilse zamanaşımı kesilmeyecektir²⁰³.

2.2.2.5.4. Ödeme Emri Tebligatı

Kamu alacağının vadesinde ödenmemesi durumunda, kamu borçlusuna borcunu ödemesi konusunda son bir uyarı mahiyetinde düzenlenen ödeme emri, kamu borçlusunu ödeme yapmaya davet eden bir çağrıdır. Dolayısıyla amme alacağını ödemeyenlere yedi gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları gerektiği ödeme emri ile bildirilmektedir. Ödeme emri, ayrıca cebri icra sürecinin de

²⁰¹ Özbalcı, *Amme Alacakları*, a.g.e., s.867-868.

²⁰² Turgut Candan, *Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2011, s.567.

²⁰³ Özbalcı, *Amme Alacakları*, a.g.e., s. 869; Candan, *Amme Alacakları*, a.g.e., s. 567.

ön şartını oluşturmaktadır. Bu nedenle idare tarafından kamu borçlusuna ödeme emri tebliğ edilmeden, cebren tahsil yollarına başvurulamaz. Ödeme emrinde; borcun asıl ve fer'ilerinin niteliği ve tutarı, borcun nereye ödeneceği, süresinde ödenmediğinde mal bildiriminde bulunulması gerektiği, mal bildiriminde bulunmadığı takdirde bildirimde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis cezası ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirim halinde hapisle cezalandırılacağı kayıtlı bulunur. Alacaklı kamu dairesinin tek taraflı irade beyanı ile düzenlenen ödeme emri, kesin ve uygulanması zorunlu niteliği sebebiyle tipik bir idari işlemdir²⁰⁴.

AATUHK'nın 55'inci maddesi uyarınca borçluya, vadesinde ödenmeyen kamu alacağının 15 gün içinde ödenmesi veya mal bildiriminde bulunulması için ödeme emri tebliğ tarihinde veya köylerde ödeme cetvellerinin tebliğ tarihinde zamanaşımı kesilmiş olmaktadır²⁰⁵. Ödeme emrinin işlemekte olan tahsil zamanaşımı süresini kesebilmesi, usulüne uygun olarak tebliğ edilmesine bağlı tutulmaktadır. Örneğin; kamu borçlusu adına tebligatı almaya yetkili olmayan kişilerin imzasına yapılmışsa ya da isim benzerliği sebebiyle başka birine tebliğ olunmuşsa ve bu durum yargı kararı ile sabit hale gelmişse salt tebligat, işlemekte olan tahsil zamanaşımını kesmemektedir. Vergi yükümlüsünün aynı vergi borcuna ilişkin olarak ikinci kez ödeme emri tebliğ edilmesi tahsil zamanaşımını kesmeyecektir. Yine 55. madde de yazılı şekle uygun olmayan ve bu nedenle ödemeye çağrı mektubu olarak adlandırılan ödeme talepleri de ödeme emri sayılamayacaklarından tahsil zamanaşımını kesmemektedir²⁰⁶.

2.2.2.5.5. Yükümlünün Mal Bildiriminde Bulunması

AATUHK madde 55'e göre, kamu alacağını vadesinde ödemeyenlere yedi gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları istenir. AATUHK madde 103 gereği yükümlünün mal bildiriminde bulunması halinde tahsil zamanaşımı kesilmektedir. AATUHK'un 59. maddesine göre, mal bildirimi, borçlunun gerek kendisinde gerekse üçüncü kişiler elinde bulunan mal, alacak ve haklarından borcuna yetecek miktarın, çeşidini, mahiyetini, vasfını, değerini ve her türlü gelirlerini veya

²⁰⁴ Gerçek, *Kamu Alacakları*, a.g.e., s.193; Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayınları, 23. Baskı, Ankara, Mart 2014 s.475.

²⁰⁵ Recep Beyazkılıç, *6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Arıkan Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2006, ss.463-464.

²⁰⁶ Candan, *Amme Alacakları*, a.g.e., s.590.

haczi kabil mal veya geliri bulunmadığını ve yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını ve buna nazaran borcunu ne suretle ödeyebileceğini yazı ile veya sözle tahsil idaresine bildirmesidir²⁰⁷. Ayrıca mal bildiriminde malı olmadığını gösteren veyahut borca yetecek kadar mal göstermemiş olan borçlu, sonradan edindiği malları ve gelirindeki artmaları, edinme ve artma tarihinden başlayarak on beş gün içinde tahsil idaresine bildirmeye mecburdurlar (AATUHK, md. 61). Bu durumda mal edinme ve mal artma bildirmeleri de tahsil zamanaşımını kesmektedir²⁰⁸.

Kamu görevlilerinin belirli tarihlerde ya da belli sebeplerin ortaya çıkması durumunda vermek zorunda oldukları mal beyanının, beyanda bulunanın kamu borçları için işlemekte olan zamanaşımı süresini kesici etkisi yoktur²⁰⁹.

2.2.2.5.6. Kefalet Uygulaması

6183 sayılı kanunun tahsil zamanaşımını kesen halleri düzenleyen 103. maddenin ilk beş bendinde belirtilen ödeme, haciz tatbiki, ödeme emri tebliği, mal bildiri ve her türlü tahsilat girişiminin herhangi birisinin kefile veya yabancı şahıs ve kurumlar mümessillerine tatbiki veya bunlar tarafından yapılması tahsil zamanaşımını kesmektedir.

6183 sayılı kanunun 57. maddesi kefil, yabancı şahıs veya kurumların mümessillerin AATUHK hükümlerine göre ve aynen asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip olacağını belirtmektedir. O halde kefil veya kurum mümessilleri tarafından gerçekleştirilecek ödemeler, kefil veya kurum mümessiline yapılan haciz tatbiki, ödeme emri tebliği ile kefil veya kurum mümessilinin mal bildiri tahsil zamanaşımını kesmektedir. Zira 6183 sayılı kanunun 11. maddesi gereği teminat gösteremeyen yükümlüler, muteber bir şahsi müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilir. Vergi borcunun asıl borçlu tarafından ödenmemesi üzerine kefilden talep edilmesi halinde, kefilin bu borcu yedi gün içinde ödemesi gerekir. Aksi takdirde kefalet ettiği borçlardan dolayı kendisine cebri icra yöntemleri uygulanır.

²⁰⁷ Mal bildiri mutlaka bir malın bildirilmesini ifade etmez. Haczi kabil malı olmayan yükümlülerin malları olmadığını bildirmeleri de mal bildiri hükmündedir. Öte yandan asıl olan borcu karşılayacak miktarda mal bildiriminde bulunmak yeterlidir. Buna karşılık, mal bildiriminde malın değerini de bildirmekle beraber, bildirilen malın borcu karşılayıp karşılamayacağını takdiri vergi idaresine aittir. Mal bildirimindeki beyanın borca yetmemesi durumunda ilave bildirimde bulunulması istenir. Ancak bu talebin ödeme emri ile değil yazıyla veya sözle yapılarak usulüne göre belgelenmesi gerekir. Gerçek, *Tahsilat İşlemi*, a.g.e., s.174.

²⁰⁸ Gülseven, a.g.e., s.652.

²⁰⁹ Candan, *Amme Alacakları*, a.g.e., s.590.

Kefile karşı her türlü tahsilat girişimi veyahut kefilin kısmi ödemeleri tahsil zamanaşımını kesecektir²¹⁰.

2.2.2.5.7. İhtilaflı Kamu Alacaklarında Yargı Yerlerince Bozma Kararı Verilmesi

Yargı mercilerince bozma kararı verilmesi zamanaşımını kesen sebepler arasında sayılmıştır. Zamanaşımının kesilmiş sayılması için kararın tebliğinden söz edilmediğinden kararın verildiği tarihte zamanaşımının kesilebileceği düşünülebilir. Ancak gerekçede de ifade edildiği üzere borçluya borçlu sıfatını ihtar eden her muamelede zamanaşımının kesileceği kabul edilmemektedir. Bu nedenle zamanaşımının kesilmesi için yargı kararının borçluya tebliğ edilmesi şartı aranmakta ve bozma kararının borçluya veya temsilcilerine tebliğ tarihinde zamanaşımının kesildiği kabul edilmektedir²¹¹.

2.2.2.5.8. Kamu Alacağının Teminata Bağlanması

Amme alacağının teminata bağlanması halinde zamanaşımı kesilmektedir²¹². Teminat, kamu alacağını güvence altına almak üzere Usul kanunları (VUK ve AATUHK) ile belirtilen hallerden alınmaktadır. Ancak burada önemli olan sadece bir teminatın gösterilmesi değil, alacağın teminata bağlanması olup; borçlu ile tahsil dairesinin bir teminat konusunda anlaşmasıdır. Bu durumda teminat konusunda anlaşmaya varıldığı anda zamanaşımı kesilmiş olmakta ve teminat kalkıncaya kadar zamanaşımının kesilmesi devam etmektedir²¹³.

Tarafların anlaşması gösterilen teminatların nev'ine göre; ya haciz tatbiki veya fiilen kamu borçlusundan alınarak veznede veya kasada saklanması veya şahsi kefalette olduğu gibi kefilin ya da kefillerin kabul edilmesi ve bunlara dair hukuki işlemlerin tamamlanması suretiyle kamu alacağının güvence altına alınmasını ifade

²¹⁰ Özbalcı, *Amme Alacakları*, a.g.e., s. 870.

²¹¹ Özbalcı, *Amme Alacakları*, a.g.e., s. 870; Beyazkılıç, a.g.e., s. 464.

²¹² Danıştay 7.D., 18.05.1999, E. 1998/2266, K. 1999/2062 sayılı kararı; “Teminata bağlı alacaklarda tahsil zamanaşımı kesileceği ve teminatın kaldırılmasına kadar işlemeyeceği” (Aktaran: Candan, *Amme Alacakları*, a.g.e., s. 592).

²¹³ Özbalcı, *Amme Alacakları*, a.g.e., s. 867; Beyazkılıç, a.g.e., s. 464.

etmektedir²¹⁴. Yine teminatın zamanaşımını kesebilmesi için 6183 sayılı kanunun 10'uncu maddesinde²¹⁵ sayılanlardan olması gereklidir²¹⁶.

2.2.2.5.9. Yargı Yerlerince Yürütmenin Durdurulmasına Karar Verilmesi

Kaza mercilerince (Vergi mahkemeleri, İdare mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay) yürütmenin durdurulmasına (icranın tehirine) karar verilmesi ve bunun yükümlüye tebliği ile birlikte tahsil zamanaşımı kesilmektedir. Bu durumda tahsil zamanaşımı durma kararının tebliğ edildiği takvim yılını takip eden takvim yılının başında tekrar baştan işlemeye başlamaktadır²¹⁷.

2.2.2.5.10. Borçlu Kamu İdaresine Borcun Ödenmesi İçin Yazıyla Başvurulması

Zamanaşımı süresini kesen bu sebep hem alacaklı hem de borçlunun kamu idaresi olduğu durumlarda söz konusu olmakta ve iki kamu idaresi arasındaki kamu alacağı için geçerli olmaktadır. Zamanaşımı süresinin kesilebilmesi için alacaklı kamu idaresinin borçlu kamu idaresine yazı ile başvurması gerekmektedir. Zamanaşımı süresi de bu başvuruya ilişkin yazının borçlu kamu idaresinin kaydına geçtiği tarihte kesilmiş olmakta ve bu tarihin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı başından itibaren yeni bir zamanaşımı süresi olarak işlemeye başlamaktadır²¹⁸.

²¹⁴ Özbalcı, *Amme Alacakları*, a.g.e., s. 871.

²¹⁵ *Teminat ve değerlenmesi:*

Madde 10 – Teminat olarak şunlar kabul edilir:

1. Para,

2. Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları,

3. Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler (Nominal bedele faiz dâhil edilerek ihraç edilmiş ise bu işlemlerde anaparaya tekabül eden satış değerleri esas alınır.),

4. Hükümetçe belli edilecek Milli esham ve tahvilat "Bu esham ve tahvilat, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden % 15 noksanıyla değerlendirilir.",

5. İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idaresince haciz varakasına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar.

Teminat sonradan tamamen veya kısmen değerini kaybeder veya borç miktarı artarsa, teminatın tamamlanması veya yerine başka teminat gösterilmesi istenir.

Borçlu verdiği teminatı kısmen veya tamamen aynı değerde başkalarıyla değiştirebilir.

²¹⁶ Danıştay 7.D., 14.10.1997, E. 1996/766, K. 1997/3438 sayılı kararı; "İthalat sırasında tahakkuk ettirilen vergilerin ödenmesinin, ihracatı teşvik tebliği uyarınca taahhüt edilmesinin teminat niteliğinde olmadığı ve bu nedenle zamanaşımını kesmeyeceği" (Aktaran: Candan, *Amme Alacakları*, a.g.e., s.570).

²¹⁷ Arslan, a.g.e., s.209; Özbalcı, *Amme Alacakları*, a.g.e., s.871.

²¹⁸ Candan, *Amme Alacakları*, a.g.e., s.593.

2.2.2.5.11. Kamu Alacağının Özel Kanunlara Göre Ödenmek Üzere Müracaatta Bulunulması ve/veya Ödeme Planına Bağlanması

Kamu alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere sadece müracaatta bulunulması ya da sadece ödeme planına bağlanması tahsil zamanaşımını kesmektedir. Bunun sonucu olarak kamu alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması veya ödeme planına bağlanması durumları aynı tarihte olabileceği gibi farklı tarihlerde de olabilmektedir. Aynı tarihte olması durumunda genel kural geçerlidir. Ancak farklı takvim yılları içerisinde olması durumunda başvuru ile kesilen ve bu tarihi izleyen takvim yılı başından itibaren yeni bir zamanaşımı süresi olarak işlemeye başlayan zamanaşımı, ödemenin plana bağlanmasıyla yeniden kesilmiş olacaktır. Ayrıca özel kanun hükmünden yararlanmak üzere yapılan başvurunun zamanaşımı süresini kesebilmesi için bu özel yasanın öngördüğü süre içerisinde yapılmış olması ve alacaklı tahsil dairesinin kaydına girmiş olması gerekmektedir. Tahsil zamanaşımının kesilmesi başvurunun tahsil dairesinin kaydına girdiği tarihte gerçekleşmiş olmaktadır²¹⁹.

2.2.2.6. Tahsil Zamanaşımının Sonuçları

Tahsil zamanaşımının süresi, kamu alacağının tahakkukundan sonraki aşama ile ilgilidir. Tarh zamanaşımında kamu alacağının hukuk düzeninde doğması engellenirken; tahsil zamanaşımında kamu alacağı yalnızca tahsil edilebilirliğini yitirmektedir. Yani borç esasında vardır; ancak eksik borç niteliğinde olduğundan borcun rızaen ödeme hali geçerli olmaktadır. Alacaklı idare, mükellefi borcunu ödemeye zorlayamamakla birlikte alacaklılık vasfını süresizce devam ettirmektedir²²⁰. Burada zamanaşımı süresinin dolmuş olması söz konusu kamu alacağı için alacaklı tahsil dairesince ödeme emri düzenlenmesini ve diğer cebri tahsil yöntemlerinin uygulanmasını engellemektedir. Yükümlünün tahsil zamanaşımına uğramış vergi borcunu rızaen ödeyeceğini beyan etmesi durumunda ise vergi idaresi lehine yeni bir talep etme hakkı doğmamaktadır²²¹. Yükümlünün AATUHK madde 102/2 gereği,

²¹⁹ Candan, *Amme Alacakları*, a.g.e., ss.593-594.

²²⁰ Kızılot ve diğerleri, a.g.e., s.170.

²²¹ Candan, *Amme Alacakları*, a.g.e., s. 560.

rızaen ödeme talebinde bulunması durumunda tahsil fişine “*kendi rızasıyla ödenmiştir*” şerhi konulmak suretiyle alınmaktadır. Böylelikle aynı zamanda AATUHK 102/2 ile zamanaşımının yargı organları tarafından re’sen dikkate alınmasının getirdiği sonuçlar hafifletilmiş olmaktadır²²². Tahsil zamanaşımında vergi alacağının ortadan kalkmasıyla, bazı duygularının dürtüsü ile zamanaşımına uğramış borcunu yerine getirmek isteyen yükümlünün artık vergi ödemesi değil gönüllü ödeme yani bağış niteliğinde bir aktarma yaptığı görüşü öne çıkmaktadır. Böyle bir durumda artık vergi idaresinin tek taraflı, yasaya dayalı zorlaması kalmadığı ve yaptırımla güçlendirilmiş bir ödemenin söz konusu olmadığı belirtilmektedir²²³.

Vergilendirmede tahsil zamanaşımı, kamu alacaklısı yönünden alacağın tahsil olanağını ortadan kaldırması ve alacağın kamu borçlusundan talep edilemez bir hukuki duruma getirmesi bakımından infisahi etkiye sahiptir²²⁴.

Amme alacağının aslı zamanaşımına uğradığı takdirde, fer’ileri de zamanaşımına uğrar²²⁵. Tahsil zamanaşımına uğramış bir kamu alacağına ilişkin ödeme emrine karşı açılan davada borcun zamanaşımına uğradığı ileri sürülmese bile bu hususun yargı organlarınca re’sen dikkate alınması gerekir²²⁶.

Tahsil zamanaşımı, vergi idaresinin hareketsiz kalması ile hiçbir vergilendirme işlemi yapmamasının sonucu olarak kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Bu yüzden eğer vergi idaresi kendi hatası sonucu tahsil zamanaşımına uğrayan bir vergi alacağını ödeme emriyle talep ederse, ödeme emrine karşı yükümlü yedi gün içinde itiraz veya savunmanın içine zamanaşımına uğradığı gerekçesiyle borcunun olmadığını iddia edebilir²²⁷. Ancak, tarh zamanaşımının geçmesiyle tahsili olanaksız hale giren bir vergi borcu için gönderilen ödeme emrine karşı yükümlü AATUHK madde 58’de sayılan itiraz nedenlerinden “zamanaşımına uğradığı” yönünde itiraz yolunu tercih edemez; ancak “böyle bir borcun olmadığı” şeklindeki itiraz yolunu kullanabilir. Çünkü AATUHK 58’de belirtilen “zamanaşımına uğradığı” yönündeki itiraz ifadesinden kasıt tahsil zamanaşımıdır. Bu durumda ödeme emrine karşı “böyle bir borcun olmadığı” yönünde açılan davada tarh zamanaşımı iddiası dikkate alınabilir.

²²² Çağan, *Süreler*, a.g.e., s.111; Arslan, a.g.e., s. 210.

²²³ Arslan, a.g.e., s. 12.

²²⁴ Serkan Açar, *Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Şubat 2009, s.331.

²²⁵ Ünlü, a.g.e., s.856.

²²⁶ Yusuf Karakoç, *Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar*, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2000, s.140.

²²⁷ Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı, 3.4.1987, E.1986/3, K.1987/1 (Aktaran: Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku*, 17. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2006, s.149).

Yükümlü dava sürecinde tarh zamanaşımı iddiasını belirtmemişse bile yargı organları da re'sen inceleyerek, tarh zamanaşımının varlığını tespit edebilirler. Öte yandan, kendisine ödeme emri gönderilen yükümlü, borcu olmadığı ya da zamanaşımına uğradığı iddiasıyla dava yoluna başvurması durumunda söz konusu iddialar sebep ve konu unsurlarına ilişkin olup, yargı organının bir işlem olarak ödeme emrini diğer unsurlar yönünden incelenmesine engel olmaz²²⁸.

2.3. VERGİ KABAHAHAT VE SUÇLARI İLE YAPTIRIMLARINDA ZAMANAŞIMI

Vergiler nedeniyle mükellef ve devlet arasında bir ilişki doğar ve bu ilişkilerin düzenli bir şekilde varlığını devam ettirmesi için devlet egemenlik gücüne dayanarak bazı kurallar ve yaptırımlar getirir. Yükümlülerden üzerlerine düşen bazı ödevleri yerine getirmeleri ya da bazı şeyleri yapmaları istenir. Buna aykırı hareket edenlereyse ceza verilir. Bahsedilen bu haller vergi hukukunun bir dalı olan vergi ceza hukuku alanına girer. Vergi yükümlülerinin kendilerine yüklenen ödevleri yerine getirmemeleri ya da vergi yasalarına itaat etmemeleri durumunda suç oluşmakta ve bunun karşılığında da cezalar uygulanmaktadır. Ülkemiz uygulamasında vergiye ilişkin suç ve ceza hükümleri ayrı bir ceza yasasıyla düzenlenmemiştir. Burada VUK, devletin vergilendirme alanındaki suç ve ceza siyasetini gösteren bir yasa olarak vergi hukukunda yerini almaktadır. Ancak vergi hukukunda suç ve cezadan söz edilirken ceza hukukunun temel ilkeleri göz önünde bulundurulur. Öte yandan, vergi yasaları incelendiğinde devlet açısından vergi cezalarının iki temel amacı olduğu görülmektedir. Bunlar, vergilendirme alanında istenmeyen davranışların engellenmesi (caydırma) ve ülkede geçerli olan hukuk prensiplerine göre adaletin sağlanmasıdır²²⁹.

2.3.1. Vergi Yaptırımlarında Zamanaşımı (Kabahat ve Suç Açısından)

2.3.1.1. Vergi Yaptırımlarında Uygulanan Zamanaşımı Hükümleri

Yasa koyucu tarafından oluşturulan vergi suç ve ceza sisteminde vergi cezaları, idari nitelikli ve cezai nitelikli olarak ikiye ayrılmaktadır. Vergi ceza hukukunun sahip

²²⁸ Candan, *Amme Alacakları*, a.g.e., s.137.

²²⁹ Karagöz, a.g.t., s.206.

olduğu ikili yapı, vergi cezalarında uygulanacak zamanaşımı sürelerine doğrudan yansımaktadır. Zamanaşımı konusunda idari nitelikteki cezalar için VUK ve AATUHK uygulanırken; cezai nitelikteki cezalar için TCK uygulanmaktadır. Ayrıca, idari nitelikteki cezalar için Kabahatler Kanunu'nun ilgili hükümlerinin de ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir²³⁰.

2.3.1.2. Vergi Yaptırım Hukukunda Zamanaşımı Kurumuna Başvurma Nedenleri

Vergi ceza hukukunda zamanaşımı kurumuna başvurulma nedenleri; vergi dairesini eski suçların tespiti ile uğraşmaktan kurtarmak ile ispatlanması oldukça güçleşmiş ve toplum belleğinden silinmiş cezaların tekrar gündeme getirilmesinin makul bir tutum olmamasıdır²³¹. Öte yandan, suçluluk psikolojisi içinde yaşamış yükümlü, zamanaşımıyla birlikte ceza kesilmemesi suretiyle tekrar topluma kazandırılabilir. Zira yaptırım ile suç arasına uzun bir zaman girmesi durumunda, yaptırımın önleyici etkisi ortadan kalkar²³².

2.3.2. İdari Cezalarda (Yaptırım) Zamanaşımı

Kamu yararını ve idari düzeni korumayı amaçlayan idareye, idari yaptırım uygulama yetkisinin verilmesinin sebebi, idarenin işlevlerini etkin bir şekilde yerine getirmesini sağlamaktır. İdari yaptırımların caydırıcılık fonksiyonuyla, idari ihlallerin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır²³³.

Vergi cezalarında idari yaptırıma karar verebilecek merci, vergi idaresidir. Ancak vergi idaresinin bu hareketini zaman bakımından kısıtlayan zamanaşımı hükümleri tesis edilmiştir. Vergi idaresinin idari yaptırıma hükmedebilmesi ve idari yaptırımı tahsil edilebilmesi için yasada öngörülmüş olan zamanaşımı sürelerinin sona ermemiş olması gerekir. İdari nitelikteki cezalar açısından, “ceza kesmede zamanaşımı” (VUK, md. 374) ve “tahsil zamanaşımı” (AATUHK, md. 102) olmak üzere iki tür zamanaşımı bulunmaktadır.

²³⁰ Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 3. Baskı, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005, s.25.

²³¹ Bayraklı, a.g.e., s.216.

²³² Mahmut Koca, İlhan Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s.596.

²³³ Mustafa Özen, *İdari Ceza Hukuku*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s.20.

VUK 374’de düzenlenen ceza kesmede zamanaşımı, vergi idaresi tarafından cezası kesilecek vergi suçlarının tespiti ve cezalarının kesilmesi hususunda ceza kesme yetkisini süre olarak sınırlandıran bir zaman dilimi olduğu için bu sürenin dolmasıyla, vergi idaresinin ceza kesme yetkisi ortadan kalkar²³⁴.

6183 sayılı kanunun 1. maddesi gereği, vergi cezalarının tahsili konusunda da söz konusu yasanın tahsil zamanaşımı hükümleri tatbik olunmaktadır. İdari cezaların tahsil zamanaşımına tabi olması, kesinleşmiş vergi cezalarının vadesinde ödenmemesi halinde vergi idaresinin zor kullanarak tahsil etme yetkisini sınırlandıran bir zaman dilimidir. Tahsil etme yetkisinin zaman ile sınırlandırılması, devletin kamu alacağına bir an evvel kavuşması amacına yöneliktir²³⁵.

İdari para cezalarında tahsilat zamanaşımı ile ilgili farklılık arz eden bir durum 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun 93. Maddesinde yer almaktadır. Bu madde uyarınca SGK’nın kestiği idari para cezalarında zamanaşımı, ödeme süresinin dolduğu tarihi takip eden takvim yılı başından başlayarak on yıldır. Ancak yine zamanaşımından sonra kişilerce yapılan ödemeler kabul edilmektedir²³⁶.

2.3.2.1. Vergi Ziyai Cezasında Zamanaşımı

Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle, verginin zamanında tahakkuk ettirmemesi veya eksik tahakkuk ettirmesi ile oluşur. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile diğer şekillerde verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine neden olunması da vergi ziyai olarak kabul edilir. Mükellef veya sorumlunun Vergi Usul Kanununun 341. maddesinde yazılı hallerde vergi ziyasına neden olması “vergi ziyai suçu” olarak nitelendirilir. Bu suçu işleyenlere, vergi kaybına bağlı olarak vergi ziyai kesilmesi yoluna başvurulacaktır. Vergi ziyai cezasının, vergi aslına, vergi aslı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle hesaplanmasına dair hüküm Anayasa Mahkemesi’nin 06.01.2005 tarih ve E.2001/3 ve 2005/4 sayılı kararı ile iptal edilmiş ve bu hüküm 08.04.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5479 Sayılı

²³⁴ Şenyüz, a.g.e., s.176.

²³⁵ Bayraklı, a.g.e., s.218.

²³⁶ Bayraktar, a.g.e., s.120.

Kanun ile yapılan değişiklik uyarınca da ziyaa uğratılan verginin bir katı olarak yeniden düzenlenmiştir. Bununla birlikte kanunda “nitelikli” olarak değerlendirilen fiillerin işlenmesi halinde vergi kaybına neden olunması halinde, hapis cezasının yanında vergi ziyai cezasının da üç kat olarak kesilmesi öngörülmüştür. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden önce verilmek şartıyla, kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilen vergi beyannameleri için kesilecek vergi ziyai cezası %50 oranında uygulanacaktır²³⁷. Ancak söz konusu cezaların kesilebilmesi ve tahsil edilebilmesi için öngörülen zamanaşımı sürelerinin dolmaması gerekmektedir.

2.3.2.1.1. Ceza Kesmede Zamanaşımı

Vergi kaybına neden olan vergi ziyai suçuna karşı VUK madde 344’e göre hesaplanan vergi ziyai cezasını kesmede zamanaşımı, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın birinci gününde başlayarak 5 yıl içinde dolmuş olmaktadır (VUK, md. 374). Vergi ziyai cezasını kesmede zamanaşımını durduran neden, matrah takdiri için dosyanın takdir komisyonuna gönderilmesidir. Cezalar için takdir komisyonuna müracaat halinde, tarh zamanaşımı süresinin durması, matrah takdirine ilişkin bulunduğundan; bu haldeki durma sadece vergi aslına bağlı cezalar yönünden olacaktır. Duran süre, takdir kararının vergi idaresine tevdi ile kaldığı yerden devam etmektedir. Ancak söz konusu durma nedeninin içeriğinin TCK madde 67’ye göre doldurulması gerekir. Buna karşın, VUK 15. maddede düzenlenen mücbir sebep halleri, ceza kesmede zamanaşımına atıf yapmadığı için, ceza kesmede zamanaşımı süresini durdurmayacaktır. Durma sonucunda, duran süre kadar vergi ziyai cezası kesmede zamanaşımına ilave süre eklenmiş olmaktadır. Ceza zamanaşımını kesen işlem ise, vergi idaresi tarafından yükümlüye ceza ihbarnamesi gönderilmesidir (VUK, md. 374/3). Yeni işleyecek süre konusunda VUK’ta açık hüküm yoktur. VUK zel ceza kanunu olması nedeniyle, TCK’daki, kesilme sonrası uygulanacak hükümlerin uygulanması gerekir. TCK 67/4’de, yeni işleyecek sürelerin en fazla, yasada öngörülen srelere yarısı ilave edilmek suretiyle bulunacak süreden daha fazla olamayacağı belirtilmektedir. Bu hüküm vergi ziyai cezası kesmede zamanaşımı uygulanacak olursa, kesilmeler nedeniyle uygulanacak süre, ne kadar

²³⁷ Pwc, Vergi Ziyai Cezası, <https://www.vergiportali.com/KContent.aspx?id=535> (18.11.2017).

ihbarname tebliğ edilirse edilsin, en fazla yedi buçuk yıl olabilir. Zamanaşımının kesilmesi, ihbarnamenin yapıldığı takvim yılını takip eden yılın başından itibaren başlayacaktır²³⁸. Ceza zamanaşımı süresi içerisinde vergi ziyai cezası kesilmemişse, sürenin dolmasından sonra vergi idaresi artık ceza kesemez. Bu durum, idari makamlarca kendiliğinden dikkate alınabileceği gibi yükümlü tarafından da ileri sürülebilir. Zamanaşımına yasayla getirilen bu özellik, zamanaşımını idare açısından hak düşürücü süre haline getirmektedir, bu durumda idare istese de zamanaşımına uğramış bir cezayı kesememektedir. Ancak vergi cezası, zamanaşımına uğramış bile olsa ceza muhatabı tarafından ödenebilir. Ceza kesme zamanaşımının dolmasına rağmen, vergi idaresinin cezayı kesmesi halinde ise, yükümlü vergi cezasının zamanaşımına uğradığını ve vergi cezasının ortadan kalktığını ileri sürecektir²³⁹. Öte yandan, vergi ziyaya sebebiyet vermekten dolayı ceza kesilen ve cezası da kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyasında beş yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyai cezası yüzde elli oranında artırılmak (VUK, md. 339) suretiyle uygulanır²⁴⁰.

2.3.2.1.2. Tahsil Zamanaşımı

6183 sayılı kanunun 102. maddesine göre, tahsil zamanaşımı süresi, vergi ziyai cezasının ödeneceği son günü izleyen takvim yılı başından başlamaktadır. Ödemenin son günü olan vade, ceza muhatabının ceza ihbarnamesinin tebliğinden sonra yargı yoluna gidip gitmemesine göre farklılık arz etmektedir²⁴¹. Ceza muhatabı ihbarnamenin tebliğinden itibaren otuz gün içinde yargı yoluna gitmemiş ise, otuz günlük sürenin bitiminden itibaren bir ay içerisinde vergi cezasını ödemesi gerekir. O halde vade günü, bir aylık ödeme süresinin son günüdür ve vergi ziyai cezası için tahsil zamanaşımı, bu tarihi izleyen takvim yılı başında başlar. Ceza muhatabı, ihbarname üzerine yargı yoluna başvurmuş ise, tahsilat kendiliğinden durur. Vergi mahkemesinin kararı üzerine düzenlenen ceza ihbarnamesinin tekrar gönderilmesi üzerine, bir ay içinde vergi cezasının ödenmesi gerekir²⁴². Bu bir aylık sürenin son gününün rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı başından itibaren süre işlemeye başlayacaktır. Söz

²³⁸ Mutluer, a.g.e., ss.326-327.

²³⁹ Şenyüz, a.g.e., s.177.

²⁴⁰ Karagöz, a.g.t., ss.210-202.

²⁴¹ Bayraklı, a.g.e., s.218.

²⁴² Bayraklı, a.g.e., s.219.

konusu maddeye göre vergi ziyai cezasında tahsil zamanaşımı süresi 5 yıldır. Sürelere ilişkin diğer hükümler, tahsil zamanaşımı için de geçerlidir. Vergi ziyai cezası tahsil zamanaşımının durması halleri AATUHK madde 103, kesilmesi halleri AATUHK madde 104'te ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Sürenin kesilmesiyle birlikte işleyecek süre AATUHK'a göre yine 5 yıldır. Vergi ziyai cezası için tahsil zamanaşımının dolmasıyla, vergi idaresinin kesinleşmiş cezayı tahsil etme yetkisi ortadan kalkar²⁴³. Ancak cezanın zamanaşımına uğraması yükümlünün isteği ile yapabileceği ödemelerin kabulüne engel değildir. Demek ki, vergi idaresinin talebi olmaksızın tahsil zamanaşımına uğradığını bilmeden bir vergi cezasını ödeyen yükümlü, daha sonra bunun geri verilmesini isteyemez²⁴⁴. Burada, idari cezalar, ceza hukukundan ayrılır. Çünkü TCK madde 72/2'de "*dava ve ceza zamanaşımı re'sen uygulanır ve bundan şüpheli, sanık ve hükümlü vazgeçemezler*" demektir. Kendi rızasıyla ödeme yapan yükümlünün vezne alındısına ise "kendi rızası ile ödenmiştir" şerhi vurulur. O halde, zamanaşımına uğramış cezayı zorla takip eden vergi idaresi işlemleri iptal edilebilir²⁴⁵.

2.3.2.2. Usulsüzlük Cezalarında Zamanaşımı

VUK madde 351'e göre usulsüzlük suçlarının konusunu, vergi yasalarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması oluşturmaktadır. Usulsüzlük suçlarında, yasada belirtilen fiillerin tarh döneminden önce veya sonra ortaya çıkarılmasının, yani vergi ziyayının olup olmasının hiçbir önemi bulunmamaktadır²⁴⁶. VUK'ta genel usulsüzlük suçları ve özel usulsüzlük suçları olmak üzere iki tür usulsüzlük suçu düzenlenmiştir. Genel usulsüzlük suçları ise, birinci ve ikinci derece usulsüzlükler olmak üzere iki grup halinde VUK'un 352. maddesinde sayılmıştır. Aynı madde genel usulsüzlük suçlarının yasaya bağlı cetvele göre cezalandırılacağını da hüküm altına almıştır. Adı geçen cetvel, ceza miktarlarını suçun birinci derecede veya ikinci derecede usulsüzlük olmasını ve usulsüzlüğü yapan kişinin kimliğini göz önünde tutarak belirlemiştir. Özel usulsüzlük suçları ve karşılığında kesilecek idari cezalar VUK'un 353. maddesinde ayrı ayrı düzenlenmiştir²⁴⁷.

²⁴³ Şenyüz, a.g.e., s.176.

²⁴⁴ Mutluer, a.g.e., s.327.

²⁴⁵ Bayraklı, a.g.e., s.220.

²⁴⁶ Bilici, a.g.e., s.87.

²⁴⁷ Bilici, a.g.e., ss.89-92.

2.3.2.2.1. Ceza Kesmede Zamanaşımı

Gerek genel usulsüzlük gerekse özel usulsüzlük suçlarına karşı ceza kesmede zamanaşımı suçların işlendiği günü takip eden takvim yılının birinci günü başlamaktadır. Genel usulsüzlük suçlarına ilişkin ceza kesme zamanaşımı 2 yıl, özel usulsüzlük suçlarına ilişkin ceza kesme zamanaşımı 5 yıldır (VUK, md. 374). Özel hesap dönemi uygulanan yükümlülerde süre, dönemin kapandığı takvim yılını izleyen takvim yılının birinci gününde başlamaktadır²⁴⁸. Usulsüzlük cezalarını kesmede zamanaşımını durduran neden, matrah takdiri için dosyanın takdir komisyonuna gönderilmesidir. Ceza kesme zamanaşımını kesen işlem ise, vergi idaresi tarafından yükümlüye ceza ihbarnamesi gönderilmesidir (VUK, md. 374/3). Ceza ihbarnamesinin gönderilmesi ile kesilen süre sonucu baştan işlemeye başlayacak olan süre TCK 67/4'de göre, en fazla 3 yıl olabilir. Zamanaşımının kesilmesi, ihbarnamenin yapıldığı takvim yılını takip eden yılın başından itibaren başlayacaktır²⁴⁹. Usulsüzlük cezalarını kesmede zamanaşımının ortaya çıkardığı hukuki sonuçlar vergi ziyai cezalarında olduğu gibidir. Kısaca, belirlenen süre içinde usulsüzlük cezası kesilmemişse, sürenin dolmasından sonra artık vergi idaresinin ceza kesme yetkisi ortadan kalkmaktadır. Öte yandan, usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası da kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere 2 yıl içinde tekrar usulsüzlük cezası kesilmesi durumunda, usulsüzlük cezası %25 oranında artırılmak suretiyle (VUK, md. 339) uygulanır²⁵⁰.

2.3.2.2.2. Tahsil Zamanaşımı

6183 sayılı kanunun 102. maddesine göre, usulsüzlük cezalarının tahsilinde işleyecek olan zamanaşımı süresi 5 yıldır. Usulsüzlük cezalarında tahsil zamanaşımının belirlenmesinde de vade günü önemlidir. AATUHK madde 102'de düzenlenen ve vergi ziyai cezası ile ilgili olan tüm kurallar usulsüzlük cezaları için de geçerlidir. Usulsüzlük cezaları bakımından tahsil zamanaşımı süresinin kesilmesiyle birlikte tekrar sil baştan işleyecek süre AATUHK'a göre yine beş yıldır. Vergi ziyai cezası için tahsil zamanaşımının ortaya çıkardığı tüm hukuki sonuçlar tüm cezaları için

²⁴⁸ Bayraklı, a.g.e., s.217.

²⁴⁹ Mutluer, a.g.e., s.326.

²⁵⁰ Karagöz, a.g.t., s.215.

de geçerlidir. Tahsil zamaşıımı süresinin dolmasıyla, vergi idaresinin kesinleşmiş usulsüzlük cezasını tahsil etme yetkisi ortadan kalkmaktadır²⁵¹.

2.3.2.3. Kabahatler Kanunu’nun Ceza Kesmede Zamaşıımı ve Tahsil Zamaşıımına Etkisi

Kabahatler Kanunu ile toplum düzenini, genel ahlakı, genel sağlığı, çevreyi ve ekonomik düzeni korumak amaçlanmıştır. Bu amaç çerçevesinde kabahatlere ilişkin genel ilkeler, kabahat karşılığında uygulanabilecek olan idari yaptırımların türleri ve sonuçları, kabahat dolayısıyla karar alma süreci, idari yaptırıma ilişkin kararlara karşı kanun yolu, idari yaptırım kararlarının yerine getirilmesine ilişkin esaslar belirlenmiş ve çeşitli kabahatler tanımlanmıştır. 5326 sayılı Kabahatler Kanun Tasarısının genel gerekçesinde, idari nitelikteki ceza yaptırımlarına ilişkin düzenlemeler bakımından sistem birliğinin ve ahengin sağlanması düşüncesiyle tasarısının hazırlandığı belirtilmiştir. Dolayısıyla Kabahatler Kanununun amacının, toplum düzenini, genel ahlakı, genel sağlığı, çevreyi ve ekonomik düzeni koruma ve idari nitelikteki ceza yaptırımlarına ilişkin düzenlemeler bakımından sistem birliğinin ve ahengin sağlanması²⁵² olduğu söylenebilir²⁵³.

Bu manada Kabahatler Kanunu’nun genel kanun olmakta ancak, sadece idari para cezalarının düzenlendiği özel kanunlarda belirlenmiş olan kanun yollarının uygulanması saklı tutulmaktadır. Diğer bir deyişle, 5326 sayılı Kanun’un kanun yolu dışındaki tüm genel hükümleri, tüm idari para cezaları için uygulanacaktır. Bu yüzden Kabahatler Kanunu’nun kanun yolu dışındaki genel hükümlerinin idari vergi cezalarında da uygulanması gerektiğine ilişkin doktrinde görüşler bulunmaktadır. Zira, TCK ve KK’nın genel kanun niteliği taşımaları nedeniyle, VUK’ta değişiklikler yapmak üzere 5728 sayılı Kanunla yeni düzenlemeler de getirilmiştir. Bu yasayla birlikte vergi ceza hukukunda vergi kabahati ve vergi suçu ayrımı daha net hale geldiği

²⁵¹ Karagöz, a.g.t., s.216.

²⁵² Kabahatler Kanunu’nun 3. maddesine göre; “*Bu Kanunun;*

a) İdarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde,

b) Diğer genel hükümleri, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında, uygulanır.”

²⁵³ Elif Bekar, “Kabahatler Kanunu’nun Genel Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, *İÜHFİM*, C. LXIX, S.1-2, s.1035.

belirtilmektedir²⁵⁴. Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte VUK'taki vergi kabahatlerine ilişkin genel düzenlemeler zımnen ilga edildiğinden, bunlar hakkında Kabahatler Kanunu'nun genel hükümleri uygulanması gerekir²⁵⁵. Bu itibarla, idari yaptırım kararlarında bulunması gereken hususlar, kararların ilgililere tebliğ usulü, özel kanununda hüküm bulunmaması koşuluyla idari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümler, ödeme usulü, zamanaşımı, idari para cezalarının gelir kaydedilebileceği kamu idareleri gibi düzenlemeler genel hükümler olup, ilgili yasalarda aksine hüküm bulursa dahi Kabahatler Kanunu hükümleri uygulanmalıdır²⁵⁶. O halde söz konusu görüşlere göre, vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezasında uygulanacak zamanaşımı için de Kabahatler Kanunu'nun genel kanun olma niteliğinden hareketle, Kabahatler Kanunu'nda öngörölmüş olan zamanaşımı hükümleri dikkate alınmalıdır.

İdari para cezası uygulayan idareler, kanuni ödeme sürelerinde ya da kesinleşme süresi içinde tahsil edilemeyen ve kesinleşen idari para cezalarına ilişkin idari yaptırım kararlarını 6183 sayılı Kanun gereği, takip ve tahsilinde vergi daireleri yetkilidir. İdari yaptırım kararlarının kesinleşmesi tarihi, idari para cezasının zamanaşımının başlangıç tarihi olduğundan, kesinleşme tarihi vergi idaresince dikkatlice izlenmektedir. Yaptırımla karşılaşp yerine getirmeyen kişilere ödeme emri tebliğ olunur. Kişiler yasada belirtilen koşullara bağılı olarak ayrıca yargıya başvurma hakkına sahiptir. Öte yandan, idari para cezası gerektiren vergi ziyai ve usulsüzlükler vergi kabahati niteliğı taşımakla birlikte, vergi hukukunun kendisine özgü özellikleri dolayısıyla bunlar hakkındaki yargılama sürecinde Kabahatler Kanunu yerine VUK'un usule ilişkin hükümlerinin uygulanması benimsenmiştir²⁵⁷.

2.3.3. Hürriyeti Bağılayıcı Cezalarda Zamanaşımı

Yasa koyucu, vergi yasalarına karşı ağır ihlallerin hürriyeti bağılayıcı cezalarla cezalandırılması gerektiğini düşünerek kaçakçılık suçu, vergi mahremiyetini ihlal suçu ve yükümlünün özel işlerini yapma suçunda cezalandırma yetkisini ceza

²⁵⁴ Adnan Gerçek, "Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Yapılan Değişikliklerden Sonra Vergi Cezalarının Durumu", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 16, Sayı: 183, Mart 2008, ss.273-274.

²⁵⁵ Funda Başaran Yavaşlar, "Vergi Ceza Hukukundaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri", *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl:31, Sayı: 233, Şubat 2008, ss.73-77.

²⁵⁶ Tahir Erdem, "Yeni Ceza Yasası ve Kabahatler Kanunu'nun 'Genel Kanun' Niteliğı", *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl: 30, Sayı: 231, Aralık 2007, s.118.

²⁵⁷ Gerçek, "Temel Ceza Kanunları", a.g.m., s.275.

mahkemelerine vermiştir²⁵⁸. Bu yüzden VUK'ta tespit edilmiş söz konusu vergi cezaları için ceza mahkemeleri ve TCK'nın genel hükümleri devreye girmektedir. Örneğin zamanaşımı, kast, tekerrür, müsadere, teşebbüs, suçların toplanması gibi genel hükümler mutlak suretle uygulanacaktır²⁵⁹. Buna bağlı olarak, TCK'nın 5. maddesinde belirtilen “*Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında uygulanır*” hükmü gereği TCK'da yer alan “*dava zamanaşımı*” ve “*ceza zamanaşımı*” hükümleri, VUK madde 359'da düzenlenen kaçakçılık suçu cezası, VUK madde 352'de düzenlenen vergi mahremiyetini ihlal suçu cezası ve VUK madde 363'te düzenlenen kamu hizmetinin asli ve sürekli görevlerde çalışan memurların görevlerini yaparken yükümlülerin özelde yapamayacağı işlerini yapma cezası için de uygulanır²⁶⁰. Dava ve ceza zamanaşımı, 5237 sayılı TCK'nın birinci kitabının dördüncü bölümünde davanın ve cezanın düşürülmesi başlığı altında düzenlenmiştir. Dava zamanaşımı süresinin dolması kamu davasının düşmesine yol açmaktadır. Ceza zamanaşımının dolması ise, sanık hakkında verilen cezanın düşmesine ve böylece infaz edilebilme imkânının ortadan kalkmasına yol açmaktadır.

2.3.3.1. Kaçakçılık Cezasında Zamanaşımı

VUK 359(a)'ya göre, defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler; defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar “*on sekiz aydan üç yıla kadar*” hapis cezasına çarptırılır. VUK 359(b)'ye göre, vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, “*üç*

²⁵⁸ Şenyüz, a.g.e., s.229.

²⁵⁹ Mustafa Çolak, “Vergi Usul Hukuku Alanında Hürriyeti Bağlayıcı Cezalarda Yapılan Son Düzenlemeler ve Suçlar Bazında Değerlendirme”, <http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/VERGI-USUL-HUKUKU-ALANINDA-HURRIYETI-BAGLAYICI-CEZALARDA-YAPILAN-SON-DUZENLEMELER-ve-SUCLAR-BAZINDA-DEGERLENDIRME/3741252b-4938-4847-94a8-6c9c5c0bfc2> (22.11.2017).

²⁶⁰ Karagöz, a.g.t., s.222.

yıldan beş yıla kadar” hapis cezası ile cezalandırılır. VUK 359(c)’ye göre, Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar *“iki yıldan beş yıla kadar”* hapis cezası ile cezalandırılır.

VUK 359 (a)’da ekonomik faaliyetlerle ilişkilendirilmiş suç türleri bulunurken, VUK 359 (b) ve 359 (c)’de ekonomik faaliyetlerle ilgili olmayan ya da kamu düzenini bozmada daha cüretkâr özellik taşıyan fiiller bulunmaktadır²⁶¹. Yasa koyucu bu suçlarda somut bir zarar yani vergi ziyayının gerçekleşip gerçekleşmediğini aramamakta sadece bu hareketler ile tehlikenin oluşacağını kabul etmektedir. Kaçakçılık sonucu vergi ziyayı da ortaya çıkmışsa, bu suçlara idari ceza da uygulanacaktır (VUK, md. 359/ 4). Bu durumda ceza normal vergi ziyayı cezasının üç katı tutarında, iştirak edenlerde bir katı uygulanır (VUK, md. 344/2). O halde kaçakçılık sonucu meydana gelen vergi ziyayı cezası için VUK madde 374 ve AATUHK madde 102’de düzenlenen zamanaşımı hükümleri uygulanacaktır. Hapis cezası konusunda ise TCK madde 66 ve 68’de tespit edilen zamanaşımı hükümleri devreye girecektir²⁶².

2.3.3.1.1. Dava Zamanaşımı

TCK madde 66’ya göre, kanunda başka türlü yazılmış olan haller dışında kamu davası; ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda otuz yıl, müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmi beş yıl, yirmi yıldan aşağı olmamak üzere hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmi yıl, beş yıldan fazla ve yirmi yıldan az hapis cezasını gerektiren suçlarda on beş yıl, beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda sekiz yıl geçmesiyle düşer. Bu noktadan VUK’daki kaçakçılık suçları değerlendirildiğinde; VUK madde 359 ve 360’da düzenlenen kaçakçılık ve kaçakçılığa iştirak suçlarında beş yıldan fazla olmayan hürriyeti bağlayıcı cezalar hükmolunduğu görülmektedir. Bu durumda kaçakçılık suçu karşısında öngörülen dava zamanaşımı süresi sekiz yıldır. Kaçakçılık fiilleri nedeniyle sekiz yıl içinde dava açılmazsa bu sürenin sonunda dava açılması mümkün değildir;

²⁶¹ Bayraklı, a.g.e., s.242.

²⁶² Karagöz, a.g.t., s.225.

zamanaşımı süresinin dolmasıyla dava açılmış olsa bile davaya devam edilemez ve cezaya hükmedilemez²⁶³.

TCK'da dava zamanaşımının başlangıcı, suçların cinsine ve işleniş tarzına göre farklı farklılık gösterir. Tamamlanmış suçlarda, fiilin yapıldığı günde başlar. Diğer yandan, suçun işlendiği günün belli olmaması halinde, failin daha çok yararına olan gün suçun işlendiği gün olarak kabul edilir. Kaçakçılık suçu neticesi harekete bitişik suçtur ve bu tür suçlarda teşebbüs yoktur. Bu yüzden vergi kaçakçılığında dava zamanaşımı başlangıcını, tamamlanmış suçlar kapsamında değerlendirilmelidir.

Kaçakçılık suçlarında artık vergi ziyayı neticesi aranmadığından (sahte belge muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek, anlaşma olmadığı halde basılan ve sahte olarak basılan belgeleri kullanmak suçları hariç) tüm suçlarda fiillerin işlendiği tarihler, suç tarihleridir. Suçun işlendiği günden anlaşılması gerekenin, suçun tüm kurucu unsurlarının gerçekleştiği gün olduğu yönündedir. Yargıtay sahte fatura düzenleme suçunda suç tarihinin fatura düzenleme tarihi değil, suçun bir unsuru olan, sahte faturaların kullanılması ile vergi ziyama yol açıldığı gün olduğuna hükmetmiştir²⁶⁴. Dava zamanaşımı, suçun işlendiği tarihin rast geldiği ay ve günü karşılayan son yılın aynı gününde sona erecektir ve bu süre yasada öngörülen haller dışında uzamamaktadır. Buna bağlı olarak resmi tatil gün ve saatleri süreye dâhil olup son günün son saatinde süre sona (TCK, md. 72/1) erecektir²⁶⁵.

TCK madde 66/2'ye göre, fiili işlediği sırada on iki yaşını doldurmuş olup da on beş yaşını doldurmamış olanlar hakkında, normal zamanaşımı süresinin yarısının; on beş yaşını doldurmuş olup da on sekiz yaşını doldurmamış olanlar hakkında, üçte ikisinin geçmesiyle kamu davası düşer. Bu durumda, vergi kaçakçılığı, kaçakçılığa iştirak ve azmettirme fiillerinin 12 yaşını doldurmuş 15 yaşını doldurmamış kişiler tarafından işlenmesi halinde dava zamanaşımı süresi dört yıl; 15 yaşını doldurmuş ama 18 yaşını doldurmamış kişiler için ise dava zamanaşımı süresi beş yıl dört ay olacaktır²⁶⁶. Kaçakçılık cezası için genel olarak sekiz yıl olan dava zamanaşımını durduran nedenler ise TCK madde 67'de sayılmıştır; soruşturma ve kovuşturma

²⁶³ Ömer Şahin, Mesut Uçak, "VUK'un 359 ve 360. Maddelerindeki Fiiller Yönünden Dava Zamanaşımı Süresi", *Vergi Raporu*, Yıl: 14, Sayı: 80, Şubat 2006, s.10.

²⁶⁴ Yargıtay 11. CD., E. 2004/6446, K. 2004/8552, T. 22.11.2004. Fahri Gökçen Taner, *Ceza Hukukunda Zamanaşımı*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2007, s.84.

²⁶⁵ Bayraklı, a.g.e., s.221.

²⁶⁶ Doğan Alantar, "Eski ve Yeni TCK Açısından Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Cezası Gerektiren Fiillerde Dava Zamanaşımı", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 13, Sayı: 151, Temmuz 2005, s.235.

yapılmasının, izin veya karar alınması veya diğer bir mercide çözülmesi gereken bir meselenin sonucuna bağlı bulunduğu hallerde; izin veya kararın alınmasına veya meselenin çözümüne veya kanun gereğince hakkında kaçak olduğu hususunda karar verilmiş olan suç faili hakkında bu karar kaldırılıncaya kadar dava zamanaşımı durur.

Vergi kaçakçılığı suçunu VUK madde 367/1’de belirtilen görevliler haricinde öğrenen Cumhuriyet Savcısının, madde 367/2-3 uyarınca durumu ilgili vergi dairesine bildirmesi ve kamu davasının inceleme neticesinin bildirilmesine talik olunması halinde, bu zaman içinde veya bildirim yetkisi olmayan memur tarafından ve mütalaa olmaksızın Cumhuriyet Başsavcılığına ihbar yapılması durumunda; evrak gereği için vergi dairesine gönderilecek ve kamu davası mütalaa bildirimine kadar erteleneceğinden süre boyunca zamanaşımı duracaktır²⁶⁷. Ayrıca, VUK madde 367’deki usullere uyulmadan kamu davası açılması halinde mahkeme, durumu vergi dairesine bildirecek ve bu süre zarfında davayı durduracağından, vergi dairesinin inceleme sonucu gelene kadar zamanaşımı durur²⁶⁸.

Kaçakçılık cezası için genel olarak sekiz yıl olan dava zamanaşımı süresinin kesilmesi halinde, kesilme süresi TCK 67/4 gereği en fazla dört yıl olabilir. Buna göre kaçakçılık cezası için dava zamanaşımı süresi en fazla dört yıl daha uzayabilir. TCK 67/2’de sayılan kesilme halleri; şüpheli veya sanığın savcı huzurunda ifadesinin alınması veya sorguya çekilmesi, şüpheli veya sanıklardan biri hakkında tutuklama kararı verilmesi, suçla ilgili olarak iddianame düzenlenmesi, sanıklardan bir kısmı hakkında da olsa mahkûmiyet kararı verilmesidir. Mahkûmiyet dışında toplum yararının varlığını gösteren önemli usul işlemlerinin yapılması halinde, bu faydanın devam ettiğini ve zamanaşımının dolmuş sayılamayacağından hareketle mahkûmiyet dışındaki söz konusu haller getirilmiştir. Söz konusu hallerin birinin varlığı durumunda, engel ortaya çıkıncaya kadar geçen süre geçmemiş sayılarak yanar ve engelin gerçekleşmesinden sonra yasada belirlenen süre yeni baştan işlemeye başlar. TCK 73/3’e göre, dava zamanaşımını kesen birden fazla neden bulunması halinde, zamanaşımı süresi son kesme nedeninin gerçekleştiği tarihten itibaren başlar. TCK 76/5’e göre ise, aynı fiilden dolayı tekrar yargılanmayı gerektiren hallerde,

²⁶⁷ Mutluer, a.g.e., s.214.

²⁶⁸ Uğur Yiğit, *Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar, Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, Beta Yayınları, İstanbul, 2004, s.241.

mahkemece bu husustaki talebin kabul edildiği tarihten itibaren fiile ilişkin zamanaşımı süresi yeni baştan işlemeye başlar²⁶⁹.

2.3.3.1.2. Ceza Zamanaşımı

TCK'da cezaların ağırlıklarına ve türlerine göre, bazı ceza zamanaşımı süreleri tespit edilmiştir. TCK 68'de düzenlenen ceza zamanaşımı hükümlerine göre; ağırlaştırılmış müebbet hapis cezalarında kırk yıl, müebbet hapis cezalarında otuz yıl, yirmi yıl ve daha fazla süreli hapis cezalarında yirmi dört yıl, beş yıldan fazla hapis cezalarında yirmi yıl, beş yıla kadar hapis ve adli para cezalarında on yıl geçmesiyle cezalar infaz edilmez. Kaçakçılık suçu ile bu suça iştirak suçuna verilecek cezaların süresi beş yıldan fazla olmayan hapis cezaları olduğuna göre, TCK 68/e gereği kaçakçılıkta ceza zamanaşımı on yıldır²⁷⁰.

Ceza zamanaşımının nasıl hesap edileceği, dava zamanaşımı ile ortak olarak yasanın 72. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Ceza zamanaşımı süresinin başlangıcı ise hükmün kesinleştiği veya infazın herhangi bir suretle kesintiye uğradığı günden itibaren işlemeye başlar (TCK, md. 68/5). Mahkeme kararının kesinleşmesi ve üst yargı mercilerine başvuru yollarını tüketilmesi ile ceza zamanaşımı işlemeye başlar²⁷¹.

TCK 68/2'de dava zamanaşımında olduğu gibi on sekiz yaşından küçüklere zamanaşımı indirimi getirmiştir. TCK 68/2 gereği, on yıllık ceza zamanaşımına tabi kaçakçılık suçlarında, on iki yaşını doldurup da on beş yaşını doldurmamış olanlar için beş yıllık, on beş yaşını doldurmuş ama on sekiz yaşını doldurmamış olanlar için altı yıl yedi aylık süre öngörülmüştür. TCK 68/4 gereği de, türleri başka başka cezaları içeren hükümler, en ağır ceza için konulan sürenin geçmesiyle infaz edilmez.

TCK'nın 71. maddesinde ceza zamanaşımının kesilmesine ilişkin bir hüküm bulunmasına rağmen, ceza zamanaşımının durması konusunda yasada herhangi bir hüküm yoktur. Bu nedenle, ceza zamanaşımı sürelerinin herhangi bir nedenle durmasının mümkün olmadığı sonucunu çıkarmak mümkündür²⁷². TCK madde 71/1'e göre ceza zamanaşımını kesen nedenler; ceza infazının hükümlüye bildirilmesi,

²⁶⁹ Karagöz, a.g.t., s.229.

²⁷⁰ Mutluer, a.g.t., s.325.

²⁷¹ Bayraklı, a.g.e., s.223.

²⁷² Mutluer, a.g.e., s.325.

hükümlünün yakalanması, hükümlünün üst sınırı iki yıldan daha fazla olan kasıtlı bir suç işlemesidir. Söz konusu maddede yer alan kesme sebepleri cezanın infazına başlamadan veya kesinti gerçekleşikten sonra meydana çıkan sebeplerdir. Bu durumlarda kaçakçılık için genel olarak öngörülen on yıllık süre, sürenin kesildiği günden itibaren tekrar baştan işlemeye başlar. Ceza savcı veya yargı organları ceza zamanaşımını re'sen dikkate alır ve hükümlünün bundan vazgeçmesi rol oynamaz (TCK, md. 72/2). Ceza zamanaşımı sadece cezanın infazına engel olur, ceza sayılmayan yaptırımlar yerine getirilir²⁷³.

2.3.3.2. Vergi Mahremiyetine Uymama Cezasında Zamanaşımı

Vergi idaresi ile mükellefler arasındaki ilişkide mükellefler hakkında edinilen bilgilerin güvenliğinin sağlanması, mükelleflerle ilgili bilgilerin ifşa edilmemesi ve diğer kişiler yararına kullanılmaması gerekleri mükelleflerin “vergi mahremiyeti” olarak adlandırılan temel haklarından birini oluşturur²⁷⁴.

Vergi yasalarının uygulanmasıyla ilgili yetkili kişiler, yükümlüler hakkında önemli bilgilere sahip olmaktadır. Bu bakımdan yasa koyucu söz konusu bilgilerin üçüncü kişilerle paylaşılmasını engellemek amacıyla VUK madde 5 tesis edilmiştir. Görevleri nedeniyle vergi yükümlülerinin özel hayatını ya da mesleki sırlarını öğrenenler, söz konusu bilgileri açıkladıklarında suç işlemiş olacaklardır. Söz konusu suçu işleyenler VUK madde 362'e göre; “*Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır.*”

VUK madde 5'e göre vergi mahremiyeti, yükümlünün ve yükümlü ile ilgili kimselerin şahıslarına, işlem ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine ve mesleklerine ilişkin olmak üzere vergi idaresince öğrenilen sırlarının veya gizli kalması gereken diğer hususların ifşa edilememesi ve kullanılamamasıdır. Buna göre yükümlü ve yükümlü ile ilgili kimselerin söz konusu durumlarını vergi memurları; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar; vergi yasalarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler; vergi işlerinde görev alan bilirkişiler ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına (nef'ine)

²⁷³ Bayraklı, a.g.e., s.226.

²⁷⁴ Işıl Fulya Orkunoğlu Şahin, “Bilgi Edinme Hakkının Kullanılmasında Bir İstisna: ‘Vergi Mahremiyeti’”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XVI, 2012, S. 2, ss.200-201.

kullanamazlar (VUK, md. 5). Ancak bu genel kurala VUK 5’de istisnalar getirilmiş ve vergi mahremiyetini ihlal suçu sayılmayan haller ayrıca sıralanmıştır. Vergi mahremiyetinin ihlali, TCK’deki sırrın ifşası suçunun özel bir türüdür²⁷⁵.

2.3.3.2.1. Dava Zamanaşımı

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunda ceza, TCK madde 239’a atıfla belirlenmiştir. TCK madde 239/1’e göre, “*Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.*” VUK madde 362 uyarınca TCK 239/1’e göre tespit edilen ceza bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası olduğuna göre, söz konusu suçlara ilişkin dava açma süresi TCK madde 66/1(e) gereği sekiz yıldır. Bu süre vergi mahremiyetine uymama suç fiilinin işlendiği günden itibaren işlemeye başlayacaktır²⁷⁶.

Vergi mahremiyetini ihlal cezasında dava zamanaşımı kesen nedenler TCK 67/2’de belirtilmiştir. Diğer yandan, vergi sırrını ifşa eden kamu görevlilerine karşı açılacak kamu davasında, zamanaşımı süresini durduran nedenler, TCK 67/1’e göre uygulama alanı bulacaktır. TCK madde 67’nin birinci fıkrasında yer alan durma hükümlerine göre dava zamanaşımını durduran iki neden tesis edilmiştir; İzin veya karara bağlı kovuşturmanın veya bekletici bir sorunun bulunması.

Vergi mahremiyetini ihlal cezasında, eğer ceza davasının çözümlenmesi her şeyden önce başka bir mercide belirli bir sorunun çözümüne bağlı ise bu durumda, sözü geçen sorun çözülmedikçe ceza davası olduğu yerde duracaktır. Diğer taraftan, vergi sırlarını ifşa etmeme kuralını ihlal eden yetkililerin soruşturulması ve kovuşturulması için belirli bir merciin izni gerekmektedir. Bu yüzden bu tür suçlar, soruşturulması veya kovuşturulması izne veya karara bağlı suçlardan olduğundan ötürü, ilgili yasanın gösterdiği idari merciden izin alınıncaya kadar geçen süre için ceza davası olduğu yerde duracaktır. Çünkü Anayasa’nın 129. maddesinin son fıkrasına göre “*memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında işledikleri iddia edilen suçlardan ötürü ceza kovuşturması açılması, kanunla belirlenen istisnalar dışında, kanunun gösterdiği idari*

²⁷⁵ Yiğit, a.g.e., s.205.

²⁷⁶ Bayraklı, a.g.e., s.221.

merciin iznine bağlıdır”. Diğer bir deyişle, savcının ceza davası açabilmesi için, yetkili resmi makamların fail hakkında dava açılmasını uygun görmeleri gerekir²⁷⁷.

2.3.3.2.2. Ceza Zamanaşımı

TCK 68’de düzenlenen ceza zamanaşımı hükümlerine göre, “beş yıla kadar hapis ve adli para cezalarında on yıllık” zamanaşımı süresi kabul edilmiştir. Cezaların türlerine ve ağırlıklarına göre tespit edilen bu sürelerin nasıl hesap edileceği ise 72. maddede hüküm altına alınmıştır. O halde vergi sırrını ifşa edenler hakkında tespit edilen ceza bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası olduğuna göre, vergi sırrını ifşa edenler için de uygulanacak ceza zamanaşımı süresi on yıldır. Öngörülen süre mahkeme kararının kesinleşmesi ve üst yargı mercilerine başvuru yollarını tüketilmesi ile işlemeye başlamaktadır. Vergi sırrını ifşa etmede ceza zamanaşımı kesen nedenler için de TCK 71/1 uygulama alanı bulacaktır²⁷⁸.

2.3.3.3. Yükümlünün Özel İşlerini Yapma Cezasında Zamanaşımı

Kamu hizmetinin asli ve sürekli görevlerde çalışan memurların görevlerini yaparken, görev tanımı dışına çıkmamaları ve vatandaşa eşit, objektif ve tarafsız davranmaları asıldır. Memurların vergi mükelleflerinin 'özel işlerini' görmeleri, eşit davranma ve tarafsızlık ilkelerini zedeleyebilecek nitelikte bir davranış olmasının yanı sıra idare ile mükellefin taraf olduğu bir ilişkide, idare adına uygulama yapacak bir memurun mükellefin özel işlerini yapması, mükellefin yanında yer alması anlamına gelir. Kanun koyucu bunu dikkate alarak, vergileme işlerinde çalışan bazı görevlilerin yapamayacağı işleri ayrıca belirlemiştir²⁷⁹.

VUK 6 ncı maddenin son fıkrasına göre, vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar, yükümlülerin vergi yasalarının uygulanmasına uygulama ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar. Yasa koyucunun böyle bir yasak getirmesinde, vergi işlemlerinde görev alan yetkililerin tarafsızlıktan ayrılmamalarını

²⁷⁷ Bahri Öztürk, Mustafa Ruhan Erdem, *Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku*, 9. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006, s.119.

²⁷⁸ Bayraklı, a.g.e., s.223.

²⁷⁹ Şenyüz, a.g.e., s.460.

sağlamak düşüncesi yatmaktadır. Ayrıca görevleri itibariyle kamu gücünü kullanan bu kişiler, görevlerini ifa ederken tarafsızlıktan ayrılarak ailevi ve hukuki bağlar nedeniyle yükümlülerin yanında yer alabilecekleri öngörülmüştür²⁸⁰. Buna göre, yasak kapsamı içerisinde kalan memurların, devletle vergi yükümlüleri arasında çıkan çıkar çelişkisinde, yükümlülerin yanında yer almaları durumunda, VUK gereği cezaya çarptırılmaları söz konusudur. VUK 363'e göre VUK 6'nın son fıkrası gereğince yükümlülerin vergi yasalarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar TCK 257'e göre ceza görürler. Söz konusu hareketlerle vergi ziyana neden olunması halinde, kişiye ayrıca VUK'un 344 üncü maddesine göre vergi ziyai cezası kesilir. Böylelikle, yasa koyucu, vergi yükümlülerinin özel işlerinin yapılmasını memuriyetin kötüye kullanılması olarak değerlendirmiştir²⁸¹.

2.3.3.3.1. Dava Zamanaşımı

VUK 363'ün atfına göre, suçun cezası TCK 257/1'de yazılı olan cezadır. Görevi kötüye kullanma başlığı altında düzenlenen bu maddenin birinci fıkrasına göre, kamu görevini kötüye kullanan kamu görevlisi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Buna göre, yükümlünün özel işlerini yapmama suçunu ihlal eden kamu görevlileri için dava zamaşımı süresi TCK 66/1(e) gereği sekiz yıldır. Süre yükümlünün özel işlerini yapmama suçunu ihlal ettiği tarih itibariyle başlar. Eylemin fiilen gerçekleştiği tarihi tespit etmenin zor olduğu hallerde suçun inceleme tarihinde işlendiği kabul edilir²⁸².

2.3.3.3.2. Ceza Zamaşımı

TCK 68'de düzenlenen ceza zamaşımı hükümleri ile TCK 257/1'de belirtilen ceza süreleri karşılaştırıldığında, yükümlünün özel işlerini yapmama suçunda ceza zamaşımının 10 yıl olduğu görülmektedir. Öngörülen süre mahkeme kararının kesinleşmesi ve üst yargı mercilerine başvuru yollarını tüketilmesi ile işlemeye başlamaktadır.

²⁸⁰ Yiğit, a.g.e., ss.210-211.

²⁸¹ Saban, a.g.e., ss.265-266.

²⁸² Bayraklı, a.g.e., s.221; Arslan, a.g.e., s.183.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
UYGULAMADA ZAMANAŞIMI İLE İLGİLİ KARŞILAŞILAN
DURUMLAR, YARGI MERCİİLERİNCE YORUMU VE YARGI
KARARLARI

3.1. VUK’UN 114/2. MADDESİ HÜKÜMLERİNİN UYGULANMASI
İLE İLGİLİ UYUŞMAZLIKLAR

Madde 114/2 “*Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz.*” hükmü, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması halinde zamanaşımının duracağını söylemektedir. Ancak burada şu soru soruya cevap aranması gerekmektedir. Vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna yapılan her sevk zamanaşımını durdurur mu? Bu sorunun cevabını yargı mercilerince verilen kararlarla cevaplamaya çalışalım.

3.1.1. Zamanaşımı Süresinin Bitmesine Çok Az Bir Zaman Kala Takdire
Sevk Durumu

Uygulamada, mükelleflerin sık sık zamanaşımı süresinin bitmesine çok az bir zaman kala takdire sevk edildiği, yine zamanaşımı süresinin bitmesine çok az bir süre kala takdire sevk edildiği ve takdirde matrah takdiri için beklerken mükellefler hakkında vergi incelemesi yapıldığı, vergi incelemesi neticesinde elde edilen matrahlar dikkate alınarak takdir komisyonunca matrah tayin ettiği, belirlenen matrahlara dayanılarak tarhiyatlar yapıldığı görülmektedir. Vergi dairesince zamanaşımı süresinin dolmasına çok az bir süre kala sırf zamanaşımını durdurmak amacıyla mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmesi işleminin VUK’un 114/2. maddesinde yer alan takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımını durduracağına ilişkin düzenlemenin, idarelere sırf zamanaşımını durdurmak için takdir komisyonuna başvurmaları yetkisi veren bir düzenleme olmadığı gerekçeleri ile

verilen yargı kararları bulunmaktadır. Bu durumla ilgili farklı olay formları ile karşılaşılmaktadır. Verilen yargı kararları ile bu olay formlarını örneklendirelim.

3.1.1.1. Takdire Sevk Edilen Mükellef Hakkında Sevk Tarihinden Sonra Vergi İnceleme Raporu, Vergi Tekniği Raporu Düzenlenmesi Hali

İstanbul 7. Vergi Mahkemesince verilen 27/10/2017 tarih ve E:2017/380, K:2017/2022 sayılı kararda "... davacı şirketin 2010 yılı hesaplarının sahte belge kullanımı yönünden sınırlı olarak incelenmek istenildiği, inceleme sonucu ortaya çıkacak vergi ve cezaların zaman aşımına uğramaması için 31.12.2015 tarihinde takdir komisyonuna sevk edildiği, takdir işlemlerine esas teşkil etmek üzere vergi müfettişi tarafından 20/12/2016 tarih ve 2016-A-3344/10 sayılı vergi tekniği raporunun düzenlendiği, takdir komisyonunca anılan vergi tekniği raporu done alınmak suretiyle takdir olunan matrahlar üzerinden de cezalı katma değer vergisi tarhiyatlarının yapıldığı, vergi inceleme elemanı tarafından düzenlenen 20/12/2016 tarih ve 2016-A-3344/10 sayılı vergi tekniği raporuna istinaden 2010/9,10 dönemleri için re'sen yapılan cezalı tarhiyatlarda, salt zaman aşımı süresini durdurmak amacıyla takdire sevk işleminin yapıldığı açık olduğundan ve uyuşmazlık konusu vergi ve cezalar 31.12.2015 tarihi itibarıyla tarh zaman aşımına uğradığından, davacı adına 30/12/2016 tarihinde tebliğ olunan cezalı tarhiyatlarda hukuka uyarlık bulunmadığı..." gerekçesi ile davanın kabulüne karar verildiği, bu karara karşı yapılan istinaf başvurusunun İstanbul Bölge İdare Mahkemesi İkinci Dava Dairesi'nin 20/03/2018 tarih ve E:2018/503, K:2018/922 sayılı kararı ile reddi, Mahkeme kararının onanmasına karar verilmiştir. İstanbul 13. Vergi Mahkemesince verilen 09/11/2017 tarih ve E:2016/2831, K:2017/2405 sayılı kararında da "27.11.2015 tarihinde takdire sevk edildiği; 2010 yılı hesap ve işlemlerinin yapılan araç satışları yönünden incelenmesinin istenilmesi üzerine 08.06.2016 tarih ve 2016-A-1762/28 sayılı vergi tekniği raporunun tanzim edildiği; söz konusu raporla davacı hakkında cezalı tarhiyatların önerildiği; bunun üzerine takdir komisyonunca inceleme elemanı tarafından tanzim edilen raporda belirlenen tutarlar done alınarak takdir edilen matrahlar üzerinden yapılan tarhiyata ilişkin ihbarnamenin 15.12.2016 tarihinde davacıya tebliğ edildiği olayda tarh edilen vergi ve kesilen ceza, takdir komisyonunca yapılan matrah takdiri sonucuna değil esas itibarıyla vergi inceleme elemanı tarafından

tanzim edilen raporda belirtilen belirlemelere dayanmaktadır. Matrah takdiri amacı dışında sadece vergi incelemesinde zamanaşımı süresini durdurma sonucunu doğuracak şekilde takdir komisyonuna başvurulmasının vergi tekniği raporuna göre gerçekleştirilen tarhiyat işlemine herhangi bir etkisi bulunmamakta ve söz konusu işlemin niteliğini de değiştirmemektedir. Zira takdir komisyonuna başvurulması; takdir komisyonu için özel biçimde öngörülen kimi hükümlerin uygulanmasını zorunlu olarak beraberinde getirmekte olup, belirtilen husus ancak bu süreçle birlikte varlık kazanmakta ve bir anlam ifade etmektedir. Bu durumda, uyuşmazlık konusu amme alacağının 2010 yılında doğması ve zamanaşımı süresinin 31.12.2015 tarihinde dolması, dava konusu cezalı tarhiyata ilişkin ihbarnamenin ise 15.12.2016 tarihinde tebliğ edilmesi karşısında; zamanaşımı sebebiyle yapılan dava konusu cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık görülmemiştir." gerekçesi ile davanın kabulüne kararı verildiği, karara karşı yapılan istinaf başvurusunun İstanbul Bölge İdare Mahkemesi İkinci Dava Dairesi'nin 27/02/2018 tarih ve E:2018/235, K:2018/578 sayılı kararı ile reddi ve Mahkeme kararının onanmasına karar verilmiştir.

3.1.1.2. Takdire Sevk Edilen Mükellef Hakkında Herhangi Bir Vergi İnceleme Raporu Ya Da Vergi Tekniği Raporu Olmaksızın Matrah Belirlenmesi Hali

Sevk edilen takdir komisyonunca alınan kararlarda zamanaşımını durdurmak amacıyla sevkinin sağlandığını açıkça ortaya koyan bilgi ve belgelere atıf yapıldığı durumlarla karşılaşıldığı gibi bu iradenin açıkça ortaya konulmadığı durumlarla da karşılaşılmaktadır.

Örneğin bazı durumlarda takdire sevkin dayanağı yazıda ya da matrah takdir edilmesi için takdire sevkinin sağlanması için yazılan servis yazılarında "zamanaşımlı" "zamanaşımı nedeniyle takdire sevkinin sağlanması" gibi ibarelerin yer aldığı görülmektedir. Bu gibi ibarelerin yer aldığı durumlarda vergi dairelerinin sırf zamanaşımı nedeniyle takdir komisyonuna sevk ettiği açık olduğundan takdir komisyonunca yapılan matrah takdiri işlemlerinin geçersiz olduğu ve vergi borcunun zamanaşımına uğradığı yönünde kararlar verilmektedir.

Ancak bazı hallerde sırf zamanaşımı nedeniyle takdir komisyonuna sevk edildiği yazılı bir irade ile açıkça ortaya konulmasa da, zamanaşımı süresinin son günü olan 31 Aralık döneminde takdire sevkin sağlandığına rastlanılmaktadır. Bu hallerde

nasıl bir yol izlenilmesi gerekir? 31 Aralıkta takdire sevk edilmesi halinde sırf zamanaşımını durdurmak kastı aranabilir ancak burada da şu sorulara cevap aranması gerekmektedir. Daha önceki bir tarihte örneğin 15 Aralık tarihinde yapılan takdire sevk aynı şekilde değerlendirilebilir mi? Ya da sırf zamanaşımı nedeniyle sevk edildiğinin açıkça belli olmadığı durumlarda böyle bir irade olduğunu ortaya koyan makul süre nedir?

Bu hallerde yargı mercilerince verilen kararlar değişiklik gösterebilmektedir. Bazı dosyalarda, örneğin 31.12 tarihinde takdire sevki sağlanan mükellefler hakkında vergi dairesince zamanaşımını durdurma iradesi açıkça ortaya konulmamışsa; (sevkten sonra tanzim edilen rapora, zamanaşımını durdurma iradesine yönelik yazıya atıf ya da dava dosyasında bu iradeye yönelik herhangi bir bilgi belge yoksa) bazı görüşler zamanaşımını durdurma iradesi olduğu gerekçesi ile davanın kabulü gerektiğini düşünürken bazı görüşler zamanaşımını durdurma iradesinin olmadığı gerekçesi ile dava dosyasının diğer yönlerden incelenmesi gerektiğini söylemektedir.

Buraya kadar ele alınan olaylardan çıkarılması gereken sonuçların en başında sırf zamanaşımını kesmek maksadıyla takdir komisyonuna sevk (sevkten sonra tanzim edilen rapora, zamanaşımını durdurma iradesine yönelik yazıya atıf ya da dava dosyasında bu iradeye yönelik herhangi bir bilgi belge varsa) zamanaşımını durdurmayacağı ve bu sonucun yargı kararları ile de açıkça hüküm altına alındığı görülmektedir. Ancak sevkten sonra tanzim edilen rapora, zamanaşımını durdurma iradesine yönelik yazıya atıf ya da dava dosyasında bu iradeye yönelik herhangi bir bilgi belge yoksa sırf zamanaşımın nedeniyle sevk edildiği gerekçesiyle davanın kabulüne karar görüşe katılmıyorum, çünkü hangi tarihe kadar makul süre kabul edilebilir sorusunun cevabı herkesçe farklı değerlendirilebilir, idarenin inceleme ve araştırma yetkisinin kısıtlanması gibi sonuçlar doğurabilir, mükellefler hakkında farklı muamele yapılmasına neden olabilir ki eşitlik ilkesi ihlal edilebilir.

3.1.2. Duran Zamanaşımının Komisyon Kararının Vergi Dairesine Tevdiini Takip Eden Günden İtibaren Kaldığı Yerden İşlemeye Başlaması

213 sayılı Kanun'un 114/2.maddesinde "...Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder." düzenlemesi yer almaktaydı ancak takdir komisyonunca yapılacak matrah

takdirinin ne kadar bir süre içerisinde yapılacağına ilişkin herhangi bir süre belirlenmediğinden "takdir komisyonuna tevdi nedeniyle zamanaşımında durmanın süreyle sınırlandırılmamasının idarenin farklı ve keyfi uygulamalarına yol açtığı, takdir komisyonunda geçen sürenin hukukun genel ilkelerinden hak ve nesafet ilkesini zedelediği, zamanaşımı müessesini işlemez hale getirdiği, idarenin geç işleyişinden kaynaklanan gecikme sebebiyle mükelleflerin fazladan gecikme faiziyle karşı karşıya kaldığı, bu nedenle kuralın Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğu ileri sürülerek Anayasa Mahkemesi'ne başvuru yapıldığı, Anayasa Mahkemesi'nin E:2006/124, K:2009/146 sayılı kararında; "(...) Anayasa'nın 2'inci maddesinde yer alan hukuk devletinin en önemli ilkelerinden olan hukuk güvenliği, belirliliği zorunlu kılar. Vergilemede belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir. Vergilendirme mükellefler yönünden güvensiz bir sisteme dönüşmemelidir.

Zamanaşımı, alacak hakkının, belirli bir süre kullanılmaması nedeniyle "dava edilebilme" niteliğinden yoksun kalınmasını ifade eder; sürüp giden eylemli durumu, kesin ve dokunulmaz hukuki duruma çeviren bir kurumdur. Yasa koyucu, zamanaşımının amacını göz önünde tutarak olayın niteliği ve önemi ile borçlu ve alacaklıların durumuna göre uygun göreceği zamanaşımı sürelerini öngörürken hukukun genel esaslarına ve özellikle Anayasa'nın ilkelerine bağlı kalmak zorundadır.

Vergi alacaklısı olan devleti vergi alacağını takip etme ve harekete geçirme konusunda itici bir güç olan zamanaşımı, vergilendirmenin temel öğeleri arasındadır ve süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması sonucunu doğurur. Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunmaması için vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, yaptırım gibi vergilendirmenin temel öğelerinden olan zamanaşımının da yasalarla belirlenmesi gerekir.

Verginin yasallığı ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönetiminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır.

Zamanaşımının durma süresinin belirsizliği, makul ve adil bir sürenin bulunmaması, vergi dairesince matrah takdiri için başvurunun sırf zamanaşımını durdurmak için keyfi olarak kullanılmasında güvence sağlamayacağı gibi yükümlüye vergi tahsilâtının geciktiği süre kadar gecikme zammı ve faizi uygulanacak olması da yükümlünün vergi yükünü artırarak haksız sonuçlar doğmasına neden olabilir.

Zamanaşımı hükümlerindeki açıklık, sadece zamanaşımı süresinin, başlangıç ve bitişinin yasada gösterilmesiyle kendisini göstermez. Vergilemede hukuksal kararlılığın sağlanması amacıyla getirilen zamanaşımını durduran nedenlerle, durma süresinin ve duran zamanaşımının işlemeye başlama tarihinin de açık, belirgin, somut ve öngörülebilir olması, keyfiliğe izin vermemesi yasallık ve hukuk devleti ilkesinin gereğidir." açıklamalarına yer verilerek madde hükmünün iptaline hükmedilmiş ve 23.07.2010 tarihinde yapılan düzenleme ile ilgili madde ""Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz." bu halini almıştır.

Ancak yapılan düzenleme, takdir komisyonunda geçen sürenin en fazla bir yıl mı olacağı ya da takdir komisyonunca, matrah takdiri isteminin bir yılda karara bağlanmamasının idare bakımından duran zaman aşımı süresinin işlemeye devam etmesi şeklinde mi değerlendirileceği konusunda tartışmaları da beraberinde getirmiştir.

Yargı mercilerince bu hüküm belirtilen iki gerekçe ile de yorumlanmaktadır.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Birinci Vergi Dava Dairesi'nin 28.02.2017 tarih ve E:2016/523, K:2017/886 sayılı kararında, " ...26.09.2014 tarihinde takdir komisyonuna sevk edilmiş,05.11.2015 tarihinde de takdir komisyonu kararı alınmıştır. Bu duruma göre matrah takdirinin mükellefin takdir komisyonuna sevkinden itibaren bir yıl geçtikten sonra yapıldığı anlaşılmaktadır. Hukuk devletlerinde, idarenin eylem ve işlemlerinde belirlilik esastır ve bu durum bireyler açısından hukuki güvence sağlar. Anayasa Mahkemesinin, anılan kararında, belirlilik takdir komisyonunda geçen süreyi dikkate alarak zamanaşımı bağlamında değerlendirilmiş ise de, belirlilik ilkesi sadece zamanaşımıyla ilgili olmayıp, her türlü değişimden doğrudan veya dolaylı olarak etkilenmeye açık olan ekonomik hayatın dinamikliliği de göz önüne alındığında, mükelleflerin ticari hayatta ve ekonominin diğer alanlarında alacakları kararları etkilemesi nedeniyle ayrıca öneme sahiptir. Bu kapsamda, mükelleflerin ticari

faaliyetlerini, mal varlıklarını ve ileriye dönük kararlarını doğrudan etkileyecek olan tarhiyatların temelinde yer alan takdir komisyonu kararlarının alınma süresinin de belirli olması gerekmektedir. Anayasa Mahkemesi kararında belirtilen bir yıllık süre, sadece zamanaşımının duracağı süreye ilişkin olmayıp, söz konusu bir yılı aynı zamanda takdir komisyonunun matrah takdiri için kullanabileceği azami süre olarak kabul etmek, yukarıda yapılan açıklamalar uyarınca mükelleflere hukuki güvence sağlayan belirlilik ilkesinin de bir gereğidir. Aksi halde, sınırsız veya genel zamanaşımıyla sınırlı sürede matrah takdir edilebileceği, ancak bu sürenin sadece bir yıllık kısmının zamanaşımını durduracağının kabul edilmesi, Anayasa Mahkemesinin kararında sözü edilen ve eleştirilen idarenin öngörülemez keyfilikliğini doğurur ki bu durumda açıkça hukuk devletine aykırılık teşkil eder. Bu nedenle takdir komisyonu kararı bir yıllık azami süre aşılarak alındığından, söz konusu idari işlem şekil yönünden hukuka aykırı olduğu" gerekçesi ile takdir komisyonunda geçirilecek sürenin bir yıl ile sınırlandırıldığı dile getirilmiştir.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi İkinci Vergi Dava Dairesi'nin 27/12/2017 tarih ve E:2017/4802, K:2017/5197 sayılı kararında ise takdirde geçen sürenin bir yıl ile sınırlandırıldığı, şekle aykırılık bulunduğu değerlendirilip oyçokluğuyla karar alınmış ancak yazılan karşı oy ger ise gerekçesinde " takdir komisyonunca, matrah takdiri isteminin bir yılda karara bağlanmamasının idare bakımından yaptırımının, "duran zaman aşımı süresinin işlemeye devam etmesi" olarak belirlendiği, bunun dışında, kanunda, duran zaman aşımının işlemeye devam etmesi sonucunu doğuracağı açıkça belirtilen gecikmenin, takdir komisyonu kararını sakatlayacağı yönünde bir düzenleme de mevcut olmadığı hususları bir arada değerlendirildiğinde, takdir komisyonu kararının, salt 1 yıl içerisinde matrah takdir edilmemesi nedeniyle şekil yönünden hukuka aykırı hale geldiğinden söz etme imkânının bulunmadığı" dile getirilmiştir.

Uygulamada her iki gerekçeye dayanılarak verilen kararlar bulunmaktadır.

İdarenin eylem ve işlemlerinde belirlilik, bireyler açısından hukuki güvence ilkeleri gereğince takdir komisyonunca verilecek kararların en geç sevk tarihinden itibaren 1 yıl içerisinde verilmesi gerekmektedir.

Buraya kadar yapılan tüm açıklama, değerlendirmeler yargı mercilerinin önüne gelen tarhiyatların incelenmesi aşamasında yapılmaktadır. Peki bu zamanaşımı ile ilgili değerlendirmeler ödeme emrinin dava konusu edildiği safhada da bu şekilde değerlendirme yapılabilir mi?

Bilindiği üzere 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58. maddesinde, kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahsın böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı iddiası ile tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait davalara bakan vergi mahkemesi nezdinde dava açabileceği düzenlenmiştir. "Yapılan açıklama ve çıkarımların, ödeme emrine karşı dava açıldığında ileri sürülebilecek zamanaşımı iddiası kapsamında değerlendirilmesi mümkün mü?" sorusunun cevabını yargı kararlarından örnekler vererek açıklamaya çalışalım.

-Sırf zamanaşımını durdurmak için takdire sevk hali;

İstanbul 8. Vergi Mahkemesi'nin 04/05/2017 tarih ve E:2016/1210, K:2017/998 sayılı kararında "davalı idarece zamanaşımı süresinin dolmasına çok az bir süre kala sırf zamanaşımını durdurmak amacıyla davacı dosyasının takdir komisyonuna sevk edilmesi işleminin; 213 sayılı Kanun'un 114/2. maddesinde yer alan takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımını durduracağına ilişkin düzenlemenin dava konusu olayda olduğu gibi idarelere sırf zamanaşımını durdurmak için takdir komisyonuna başvurmaları yetkisi veren bir düzenleme olmaması nedeniyle dava konusu cezalı tarhiyatlara ilişkin zamanaşımı süresini durdurmayacağı ve olayda zamanaşımı süresinin 31.12.2014 tarihinde dolduğunun kabulü gerekeceği açık olmakla, zamanaşımına uğrayan dava konusu ödeme emri içeriği vergi ziyai cezasında bu nedenlerle yasal isabet görülmediği" gerekçesi ile davanın bu kısmı hakkında kabul kararı verildiği, karara karşı yapılan istinaf başvurusunun İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Altınca Vergi Dava Dairesi'nin 21.12.2017 tarih ve E:2017/4832 sayılı kararı ile istinaf başvurusunun reddi kararı verildiği, yine 29.03.2018 tarih ve E:2018/165, K:2018/1105 sayılı kararında da bu yönde karar verilmiş olup vergi dairesince yapılan istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

Ancak bu konu hakkında karşı yönde kararlar da verilmektedir.

-Takdir komisyonunca, matrah takdiri isteminin bir yılda karara bağlanmaması hali;
İstanbul 8. Vergi Mahkemesi'nin 28.12.2016 tarih ve E:2016/2579 sayılı dosyasında yürütmenin durdurulması isteminin "takdir komisyonunda yukarıdaki kanun hükmünde anılan bir yıllık süre geçirildikten sonra 15.11.2014 tarihinde karara bağlanıp 17.11.2014 tarihinde tebliğ edildiği anlaşıldığından, zamanaşımına uğrayan vergi borcu için ödeme emri düzenlenmesinde hukuka açık aykırılık bulunduğu" gerekçesi ile kabulüne karar verildiği, bu karara karşı yapılan itirazın İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Altınca Vergi Dava Dairesi'nin 08/02/2017 tarih ve Y.D. İtiraz

No:2017/142 sayılı kararı ile "Bilindiği üzere, ödeme emirleri kesinleşmiş amme alacaklarının tahsili amacıyla düzenlenmekte olup, bu nedenle itiraz sebepleri yasa koyucu tarafından sınırlandırılmıştır. Uyuşmazlıkta, dava konusu ödeme emrinin dayanağı vergi/ceza ihbarnamelerinin 17.11.2014 tarihinde davacının bilinen işyeri adresinde bizzat kendisine usulüne uygun olarak tebliğ edilmesinden sonra dava açma yoluna gidilmeyerek tarhiyatın kesinleştiği görülmekle, bu aşamada davacı itirazlarının yasada sayma yoluyla belirtilenler arasında olmadığı ve irdelenebilirliğinin bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu durumda, kesinleşmiş amme alacağının tahsili amacıyla düzenlenen dava konusu ödeme emrinde hukuka aykırılık görülmemiştir. Diğer taraftan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinin ikinci fıkrasında ise; vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımını durduracağı, duran zamanaşımının mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam edeceği, ancak işlemeyen sürenin her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamayacağı hüküm altına alınmıştır. Olayda, dava konusu ödeme emri muhteviyatı 2008/1-12 dönemi gelir vergisi, 2008/10-12 dönemi gelir geçici vergisi ve 2008/11 dönemi katma değer vergisi matrahlarının hesaplanması amacıyla, 31.12.2013 tarihinde sona erecek zamanaşımı süresinin bitmesine 72 gün kala 01.10.2013 tarihinde takdir komisyonuna sevk edilmesi nedeniyle zamanaşımının durduğu, yukarıda yazılı kanun hükmüne göre 01.10.2014 tarihinde yeniden işlemeye başlayan sürenin 48'nci gününde yani 17.11.2014 tarihinde davacıya tebliğ edildiği göz önüne alındığında, vergi alacağının zamanaşımına uğramadığı anlaşılmış olup, dava konusu ödeme emrinde bu yönüyle de hukuka aykırılık bulunmadığı sonuç ve kanaatine varılmıştır." gerekçesi ile itiraz başvurusunun oy çokluğu ile kabul edildiği ve yürütmenin durdurulması kararının kaldırıldığı, aynı dosyanın esası hakkında verilen İstanbul 13. Vergi Mahkemesi'nce verilen 30/03/2017 gün ve E:2016/2579, K:2017/888 sayılı "davanın reddine" kararına karşı yapılan istinaf başvurusunun İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Altınca Vergi Dava Dairesi'nin 31/01/2018 tarih ve E:2017/4166, K:2018/346 sayılı kararında oyçokluğu ile reddedildiği, karşı oy gerekçesinde ise, "zamanaşımının son yılı içerisinde takdir komisyonuna sevk edildiği, ... sayılı vergi ceza ihbarnamelerinin takdir komisyonunda yukarıdaki kanun hükmünde anılan bir yıllık süre geçirildikten sonra 15.11.2014 tarihinde karara bağlanıp 17.11.2014 tarihinde tebliğ edildiği anlaşıldığından, zamanaşımına uğrayan

vergi borcu için ödeme emri düzenlenmesinde hukuki isabet görülmediği" belirtilmiştir.

Yapılan açıklama ve karar örneklerinden, Sırf zamanaşımını durdurmak için takdire sevk halinin ödeme emri aşamasında da dikkate alındığı ancak karşıt görüşlerin de olduğu; takdir komisyonunca, matrah takdiri isteminin bir yılda karara bağlanmaması halinin ise, tarhiyat aşamasında yapılan takdir komisyonunda geçen sürenin en fazla bir yıl mı olacağı ya da takdir komisyonunca, matrah takdiri isteminin bir yılda karara bağlanmamasının idare bakımından duran zaman aşımı süresinin işlemeye devam etmesi şeklinde mi değerlendirileceği konusundaki tartışmaların ödeme emri safhasında da devam ettiği ve görüş farklılıklarının bulunduğu görülmektedir.

Yine idarenin eylem ve işlemlerinde belirlilik, bireyler açısından hukuki güvence ilkeleri gereğince takdir komisyonunca verilecek kararların en geç sevk tarihinden itibaren 1 yıl içerisinde verilmesi gerektiği ve (ödeme emirlerinin dayanağı tarhiyatlarsa eğer) ödeme emri aşamasında da dikkate alınması kanaatindeyim.

3.2. VUK'UN 126. MADDESİNİN UYGULANMASINDA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

“Madde 126 - 114 üncü Maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Şu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresi:

- a) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı;*
- b) (Değişik bent: 23/06/1982 - 2686/26 md.) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği;*
- c) (Ek bent: 04/12/1985 - 3239/11 md.) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre hacizin yapıldığı;*

Tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz. ”

VUK'un 126. maddesinde, 114. maddedeki genel zamanaşımı süresinin düzeltme talebinde de uygulanacağını düzenlemiş olup, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde düzeltme talebiyle ilgili yerlere başvurulabileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu maddede vergi hatalarının beş yıllık zamanaşımı süresinde düzeltilmesinin talep edilebileceği düzenlenmiş ise de; düzeltme talebinin ilgili merci tarafından ne kadar sürede değerlendirilmesi gerektiği, suskun kalması durumunda düzeltme talebinin reddi mi kabulü mü anlamına geldiği, düzeltme talebinin ilgili mercilerce

reddi üzerine yapılacak şikayet başvurusunun ne kadarlık bir sürede yapılması gerektiği, düzeltme mercii tarafından bu süreçte verilen kesin olmayan cevapların ne şekilde değerlendirileceği hususlarında herhangi bir düzenleme yer almaktadır.

VUK'un 126. maddesinde düzeltme için beş yıllık zamanaşımı süresi açıkça düzenlenmiş olsa da şikayet başvurusu için ilgili madde ya da başka bir yerde açık düzenleme yer verilmediği görülmektedir. Bu durumda düzeltme zamanaşımı geçirildikten sonra doğrudan şikayet başvurusu yapılmasının hukuki sonuçları ne olacağına ilişkin bir sorun ortaya çıkmaktadır.

Düzeltilme yapma yetkisinin, başvuru tarihinden itibaren hangi süre içerisinde kullanılması gerektiği hakkında Kanun'da bir açıklık olmasa da bu konuda genel hükümlere gidilerek, düzeltme yapmaya yetkili idari makamın, düzeltme başvurusuna, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10. maddesinde sözü edilen altmış günlük süre içerisinde cevaplaması gerekir. Bu süre içerisinde cevaplandırılmayan düzeltme başvurusu, yine genel hükümlere göre, ikinci ayın bitim tarihinde (zımnen) reddedilmiş sayılır ve ilgililer için şikâyet başvurusunda bulunma hakkı doğar.

Uygulamada, bu ara işleme karşı açılan davalara ait dilekçeler, merci tecavüzü var kabul edilerek, Maliye Bakanlığına/Gelir İdaresi Başkanlığına (duruma göre, ilgili valiliğe veya belediye başkanlığına) gönderilmektedir. Bu halde, adı geçen idarenin başvuruyu reddetmesi veya reddetmiş sayılması durumunda, ilgili süresi içerisinde bu idarenin husumetiyle, bu işleme karşı idari dava açma hakkına sahiptir.

Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme istemlerinin ilgili vergi dairesi müdürünce reddedilmeleri veya reddedilmiş sayılmaları halinde, ilgili, isterse, şikâyet yoluyla, Genel Bütçeye giren vergiler ve bu vergilere bağlı vergi cezalarıyla ilgili olarak Maliye Bakanlığına; il özel idare vergileri ve bu vergilere bağlı vergi cezaları hakkında valiliğe; belediye vergileri ve bu vergilere bağlı vergi cezaları ile ilgili olarak da, ilgili belediye başkanlığına başvurulabilir.

Düzeltilme isteğinin reddi veya reddedilmiş sayılması üzerine, hangi süre içerisinde, şikayet başvurusunda bulunulması gerektiği konusunda, Kanunda, açık bir düzenleme yoktur. Burada yine konuda genel hükümlere gidilerek İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. maddesinde düzenlenen üst makamlara başvuru hükmü çerçevesinde şikayet yoluna gidilebileceği; düzeltme isteminin, işlemekte olan düzeltme zamanaşımını durduracağını ve duran zamanaşımının, işlemin reddi üzerine kaldığı yerden başlayacağı; düzeltme isteminin, işlemekte olan düzeltme zamanaşımını keseceğini ve kesilen zamanaşımının işlemin reddi üzerine yeniden

başlayacağı; düzeltme isteminin reddi üzerine herhangi bir süre kısıtlaması söz konusu olmadığından her zaman şikâyet başvurusu yapılabileceği değerlendirmeleri yapılabilir.

Dava, şikâyet başvurusu üzerine İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10. maddesinde sözü edilen altmış günlük süre içerisinde isteğin reddi yolunda verilen cevabın tebliğini, bu süre içerisinde cevap verilmemesi halinde de, isteğin reddedilmiş sayılabilmesi için geçmesi gereken sürelerin dolum tarihini izleyen günden itibaren görevli idari yargı yerinin tabi olduğu genel dava açma süresi içerisinde açılır.

Bu bakımdan; şikâyet başvurusunun, kalan bu süre içerisinde yapılması, Kanun koyucunun amacına uygun düşer.

VUK'un 126. maddesi uyarınca vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde düzeltme talebinde bulunulmuş ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10. maddesinde sözü edilen altmış günlük süre içerisinde isteğin reddi yolunda verilen cevabın tebliğini ya da bu süre içerisinde cevap verilmemesi halinde şikâyet başvurusunun yapılabileceği uygulamada kabul görmektedir.

Şikâyet başvurusunun ne zaman yapılması gerektiği konusunda yukarıda belirtildiği gibi çeşitli görüşler mevcuttur. Bize göre şikâyet başvurusunun herhangi bir süreye bağlı olmadığı gerekçesine, taraflar bakımından bu kurumun kötüye kullanılması sonucu doğurağı, idare açısından ise çok uzun yıllar sonra çözümleme zorunda olunacak işlerle karşılaşılması; zamanaşımını durduran ya da kesen sebep olarak değerlendirilmesi gerekçesine, VUK'da zamanaşımını durduran ya da kesen sebeplerin düzenlenmediği gerekçeleri ile bu görüşlere katılmıyorum.

Şöyle ki; vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde düzeltme talebinde bulunulmuş ve kesin ya da zımnen ret şartları oluşmuş ise; bu tarihten sonra 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. maddesinde yer alan düzenleme gibi (üst makamlara yapılan başvurunun dava açma süresini durduracağı, kalan süre içerisinde dava açılması gerektiği) düzeltme başvurusunun yapıldığı tarihte beş yıllık zamanaşımının durduğu işlem tarihi ya da zımnen ret kararı şartlarının oluştuğu tarihten itibaren kalan zamanaşımı süresi içerisinde şikâyet başvurusunun yapılabileceği kanaatindeyim. (Aslında esas olarak düzeltme isteminin, işlemekte olan düzeltme zamanaşımını durduracağını ve duran zamanaşımının, işlemin reddi üzerine kaldığı yerden başlayacağı düşüncesiyle örtüşmektedir.) Ancak bu düşüncenin de bu kuruma başvuran kişiler bakımından

sakıncalar doğurması da mümkün. Örnek olay üzerinden anlatacak olursak, düzeltme zamanaşımının son günü düzeltme talebinde bulunan kişilerin hak kaybına uğraması çok muhtemel. Bu nedenle vergi yargılamasında sıkça karşılaşılan bir kurum olan düzeltme şikayet mekanizmasının hem kişiler hem idare açısından sakıncaları azaltmak için şikayet kurumu bakımından açık bir başvuru süresi öngörülmesi ve yasalaştırılması gerektiği kanaatindeyiz.

Düzeltilme mercii tarafından bu süreçte verilen kesin olmayan cevap verilmesi halinde nasıl bir yol izlenilmeli sorusuna da açıklık getirilmesi gerekmektedir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10. maddesinde yer alan "Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İlgililer altmış günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştaya, idare ve vergi mahkemelerine dava açabilirler. Altmış günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse ilgili bu cevabı, isteminin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemez. Ancak, bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren altı ayı geçemez. Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, altmış günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren altmış gün içinde dava açabilirler." düzenlemesi kapsamında işlemin reddi sayıp ya da kesin cevabı başvuru tarihinden itibaren altı ayı geçmemek şartıyla beklemeyip yukarıda yapılan açıklamalar ışığında şikâyet yoluna başvuru yapmaları mümkündür. Burada da şu soruyu sormak yerinde olacaktır, "6 aylık süre geçirildikten sonra yapılan düzeltme başvurusu ile şikâyet başvurusunun niteliği nedir? Yeniden yapılan düzeltme başvurusu düzeltme kurumunun yeniden kullanıldığı şeklinde değerlendirildiğinde, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde yapılması halinde şikayet sürecinin işletilmesi; beş yıl içinde yapılmaması halinde ise yeniden yapılan başvurunun zamanaşımı süresi içerisinde yapılmadığından zamanaşımına uğradığı kabul edilmelidir.

"6 aylık süre geçirildikten sonra yapılan şikayet başvurusunda ise, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10. Maddesi uyarınca düzeltme makamlarında bir işlem tesis ettirilmediğinden doğrudan yapılan şikayet hükmünde değerlendirilmesi kanaatindeyim.

Peki düzeltme zamanaşımı geçtiğinden yola başvurulmadan doğrudan yapılan şikayet başvurusu yapılmasının hukuki niteliği nedir? Şikayet makamları tarafından yapılan başvurunun esası reddedilmiş olsa bile yargı makamlarınca düzeltme

zamanaşımı içerisinde bu yolun tüketilmediği resen dikkate alınmalı mıdır? Bu soruların cevabını verilen bir yargı kararı üzerinden açıklamaya çalışalım. Ankara Bölge İdare Mahkemesi İkinci Vergi Dava Dairesi'nin 21/12/2017 tarih ve E:2017/1462, K:2017/2455 sayılı kararında, " 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 126 maddesinde öngörülen, düzeltme zamanaşımı süresi içinde olmak koşuluyla, aynı Yasanın "Düzeltilme Talebi" başlıklı 122. maddesinde; "mükelleflerin, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilecekleri", aynı Kanun'un 124. maddesinde de, "vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme başvurusu reddolunanların şikayet yolu ile Gelir İdaresi Başkanlığı'na müracaat edebilecekleri" hükmüne yer verilmiştir. Görüldüğü üzere, bu maddenin uygulanabilmesi için ilgili hakkında mutlaka aynı konuda daha önce tesis edilmiş bir işlemin bulunması ve söz konusu vergi işleminde olduğu belirtilen "vergi hatası"nın düzeltilmesi talebinin mükellefin bağlı olduğu vergi dairesince olumsuz cevaplanması veya Yasada öngörülen sürede yanıtlanmaması gerekmektedir. Şu halde, düzeltme şikayet sonrasında davaya konu edilebilecek işlem; vergi mahkemelerinde dava açma süresi geçtikten sonra yapılan vergi hatalarının düzeltilmesi istemlerinin reddi işleminin, 213 sayılı Kanun'un 124. maddesi hükmü gereğince, şikayet yoluyla yapılacak başvuru sonucu, Gelir İdaresi Başkanlığınca tesis edilecek ret işlemidir." şeklinde değerlendirme yaptığı görülmüş olup, şikayet kurumunun asıl konusunun düzeltme başvurusu neticesinde ilgili hakkında tesis işlem olduğu sonucuna varılmaktadır. O halde düzeltme zamanaşımı geçirildikten sonra yapılan şikayet başvurusu şikayet makamları tarafından esastan dahi reddedilse 213 sayılı Kanun hükümlerinin ihlal edildiğinden düzeltme zamanaşımı süresinin geçirildiği resen dikkate alınarak karar verilmesi gerekmektedir.

Dava, şikayet başvurusu üzerine de İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10. maddesinde sözü edilen altmış günlük süre içerisinde isteğin reddi yolunda verilen cevabın tebliğini, bu süre içerisinde cevap verilmemesi halinde de, isteğin reddedilmiş sayılabilmesi için geçmesi gereken sürelerin dolum tarihini izleyen günden itibaren görevli idari yargı yerinin tabi olduğu genel dava açma süresi içerisinde açılır.

3.3. 6183 SAYILI KANUN'UN 103. MADDESİNDE YER ALAN TAHSİL ZAMANAŞIMINI KESEN ÖDEMENİN İDARECE KÖTÜYE KULLANIMINA İLİŞKİN ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

AATUHK'nın 103. maddesinde vergi borcuna ilişkin yapılan ödemenin tahsil zamanaşımını keseceği belirtilmiştir. Ancak bu ödemenin kim tarafından yapılacağı veya borç miktarının ne kadarlık bir kısmının yapıldığında zamanaşımını keseceği herhangi bir hükme bağlanmamıştır. Bununla birlikte ödemenin AATUHK'nın 40 ve 41. maddelerinde yazılı esaslar dâhilinde yapılacağı da açıktır. Zira, kanuna uygun şekilde yapılan ödeme, ancak bu yolla rızaen yapılan tahsil işlemine ifade eder. Bu açıdan baktığımızda borçlunun kendi istek ve iradesi ile yapılmayan ödemeler ödeme olarak sayılmaz ve kanunun yüklediği misyonu (tahsil zamanaşımını kesme) yerine getiremez. Örneğin zamanaşımının kesilmesini sağlamak amacı ile alacaklı tahsil dairesinin görevlilerince yapılan ödemeler bu şekilde değerlendirilebilir. Bu ödemeleri yapan kamu görevlisi açısından adli ve idari bir suç açığa çıkar. Ödeme, AATUHK'nın 40. maddesi uyarınca yapılmışsa, bu maddede ön görülen alacaklı tahsil dairesinin yetkili memurları tarafından kesilecek makbuzun tarihi, ödemenin yapıldığı tarihi göstereceğinden zamanaşımı o tarih itibarıyla kesilmiş olur. Kanuna uygun olarak yapılan ödemelerin zamanaşımını keseceği açıktır. Ancak uygulamada farklı bir yöntem izlendiği görülmektedir. Vergi daireleri zamanaşımına uğrayacak vergi alacaklarının tahsil edilememe riskini ortadan kaldırmak için mükellefin bilgisi ve rızası dışında borç tutarının sembolik bir kısmını kasaya ödeyip, makbuzunu da kişinin dosyasına koymakta ve zamanaşımını kesmektedir. Vergi dairesi tarafından özellikle zamanaşımının son günlerinde bu yönteme başvurulmasının en önemli nedeni borçlu mükellefin bilinen adresinin tespit edilememesi veya tahsilât için gerekli her türlü tahkikat ve takibatın zamanında yapılmaması nedeniyle alacağın tahsil edilememesidir. Bu şekilde özelde görevli memur genelde ise vergi dairesinin gerçekleştirdiği ödeme, kendi hatalarının vergi mükellefine yansıtılmasından başka bir şey değildir. Böyle bir durumda gerek görevli memur gerekse görevli memurun amiri bir suç işlemiş olur. Burada akla gelen en önemli soru alacaklı vergi dairesinde görevli memur tarafından yapılan ödemenin tahsil zamanaşımını kesip kesmediğidir. Her şeyden önce bir ödemenin tahsil zamanaşımını kesmesi için kanuna uygun şekilde

yapılması gerekmektedir. Bu doğrultuda borçlunun kendi rızası dışında yapılan ödemenin zamanaşımını kesmesi mümkün olmayacaktır. Çünkü kanunda yer alan ibare açıktır ve borçlunun kendi isteğiyle ödeme yapması durumunu vurgulamaktadır. Mevcut duruma birde görevli memurun yaptığı sembolik ödemenin zamanaşımını kestiğini kabul ederek baktığımızda, bu şekilde muvazaalı yapılan ödemelerde zaten mükellef bulunmadığından, mükellefin buna itiraz etmesi ya da bunu ispatlaması mümkün olmayacaktır. Şayet mükellef bu durumu yargıya taşırsa ödemenin kendisi tarafından yapılmadığını ispatlamalıdır. Bu noktada mükellefin söz konusu durumu şeklen ispatlaması zordur. Burada aslında tahsilât makbuzuna ilişkin bir uygulama eksikliğini de görmekteyiz. Biliyoruz ki kesilen makbuzlarda mükellef imzaları yer almamaktadır. Bununla ilgili herhangi yasal bir düzenleme yoktur. İdare makbuzu tek taraflı düzenleyip mükellefin dosyasına koyabilir ve burada mükellef açısından şekle itiraz edecek bir durum söz konusu olmaz. Burada mükellef açısından itiraza konu edilebilecek bir unsur yapılan ödeme miktarı ile ilgili olabilir. Çünkü bu uygulama genellikle zamanaşımı süresinin son günlerine doğru yapılmakta ve çok cüzi miktarlarda olmaktadır. Bu cüzi miktarların hayatın doğal akışı çerçevesinde değerlendirildiğinde kabul edilebilirliği zayıftır. Mükellef açısından başka bir savunma yolu da internet ortamında yapılan ödemelerde söz konusu olabilir. E-Maliye uygulaması çerçevesinde ödemelerin memurlar tarafından internet ortamında yapılması söz konusu olabilir. Burada IP numarası mükellef tarafından ispat unsuru olarak kullanılabilir.

Ayrıca yine E-İmza uygulamasının da vergi borçlarının tahsilinde etkin olarak kullanılması gerekmektedir. Mağdur mükellef tarafından yargıda kullanılabilecek diğer bir unsurda makbuzun mükellefin dosyasında yer almasıdır. Normal şartlar altında makbuzun mükellefte yer alması gerekmektedir. Burada makbuza gerçek mahiyetini kazandıran koşul (tahsilât makbuzunun borçluya verilmesi) yerine getirilmemiştir. Hukuk mantığının ve belirli bir hukuki uygulamanın tersine çevrilmesi ve kötüye kullanılması durumu vardır. Bu sebeple, sadece Kanun'un lafzından hareketle ödemenin yapılmış olduğu gerekçesiyle tahsil zamanaşımının kesildiğini söylemek zamanaşımı kurumunun düzenleniş amacına ve ruhuna uygun olmayacaktır. Bu konuyla bağlantılı olduğunu düşündüğümüz Danıştay kararı şu şekildedir; Danıştay 7. Dairesinin, 06.12.2005 tarih, E:2003/924, K:2005/3145 sayılı verdiği bu kararda; *“İlgili taraftan mahsup isteminde bulunulmamış olunmasına karşın, salt*

zamanaşımını kesmek amacıyla alacaklı tahsil dairesince re'sen yapılan mahsup işleminin, işlemekte olan zamanaşımını kesmeyeceği hükmedilmiştir.”

Görüldüğü üzere yargı organları da zamanaşımını kesmek amacı ile vergi idaresinin mükellef yerine geçerek yaptığı işlemlerin zamanaşımını kesmeyeceğine hükmetmiştir. Tahsil zamanaşımının kanunla mükellefe tanınmış bir hak olduğu açıktır. Vergi idaresinin zamanaşımı süresi içinde vergi alacağını tahsil etmek için üzerine düşen yükümlülüklerini yerine getirmemesi ve zamanaşımına uğrayacak olan borç için söz konusu zamanaşımı süresini kesmek için mükellef adına sembolik olarak çok cüzi bir miktar ödeme yapması bu hakkın mükellefin elinden alınması olarak değerlendirilebilir. Böyle bir hareket mükellef hukukuna aykırıdır. Sadece mükellef hukuku değil ayrıca hukuk devletinin en önemli ilkelerinden hukuki güvenlik ilkesi açısından da sakıncalı bir durum olarak değerlendirme yapılabilir. İlgili memurların bu tarz işlemler yapması halinde hem idari hem de adli anlamda bazı yaptırımların olacağı açıktır. İlgili memurun böyle bir harekette bulunmasının en temel nedeni zamanaşımı süresi içerisinde yapılması gereken tahkikatın ve takibatın zamanında yapılmamasıdır. Başka bir ifade ile memur görevini yapmakta hukuk kurallarına uygun hareket etmemiştir. Bu durum keyfi muamele, görevi ihmal ve kötüye kullanma suçuna girmesi muhtemeldir ki, bu suçların hem hapis hem de disiplin cezaları vardır. Kısacası memurun işlediği suç idari bir suçtur²⁸³.

²⁸³ İbrahim Organ, Doğan Bozdoğan, “Tahsil Zamanaşımını Kesen Hallerden Ödemenin Danıştay Kararları Işığında İrdelenmesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı 367, Mart 2012, ss.181-182.

SONUÇ

Vergi hukukunda zamanaşımının hukuk düzeni içerisinde yer almasının nedeni kamu yararı düşüncesi olup Anayasal dayanak noktaları 1982 Anayasasının 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesi ile 73. maddesinde dolaylı olarak değinilen vergilendirme ilkeleridir. Zamanaşımı kurumu vergi hukukunun önemli kurumlarından biri olup, hem yükümlü hem de idare açısından önemli sonuçları bulunmaktadır. Zamanaşımı süreleri, bir taraftan idareyi işlerini daha sıkı takip etmeye zorlarken diğer yandan da mükelleflerin vergiyi doğuran olayın üzerinden uzun süreler geçmesine rağmen, halen vergi tarhiyatları ve vergi cezaları beklemesine engel olmaktadır.

Anayasa hükmü gereği vergi hukukunda zamanaşımı, verginin kurucu öğelerinden birisi olup, zamanaşımının yasayla açıkça belirlenmesi zorunludur. Dolayısıyla zamanaşımı konusu, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil gibi vergilendirmenin temel öğelerindendir. Bu nedenle başlangıcı, bitişi, durduran ve kesen nedenler gibi zamanaşımı ile ilgili her konunun, yasa ile düzenlenmesi bu konularda idarenin keyfi uygulamalarına izin verilmemesi gerekmektedir.

Vergi hukukunda verginin tarh edilmesi, ceza uygulaması ve vergilerin tahsili ile ilgili üç farklı zamanaşımı müessesesi düzenlenmiştir. Bunlardan tarh zamanaşımı ile cezalara ilişkin zamanaşımı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş iken tahsil zamanaşımı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir. Diğer yandan vergi kanunlarının bazı maddelerinde de tarh zamanaşımı ve ceza kesmede zamanaşımı ile ilgili VUK'taki genel kuraldan ayrılan özel hükümlere de yer verilmiştir. Vergi yasaları ile bazı fiiller için hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmesi nedeni ile bu cezalara Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenmiş olan zamanaşımı ile ilgili hükümler uygulanacaktır.

Zamanaşımı hükümlerinin farklı kanunlarda veya aynı kanunun farklı bölümlerinde birbirinden bağımsız bir şekilde düzenlenmiş olması, vergilendirme sürecinin farklı aşamaları ile ilgili olan zamanaşımı süreleri arasında uyumsuzluğu neden olmaktadır. Örneğin tarh zamanaşımı ve idari para cezalarına ilişkin zamanaşımı süresi 5 yıldır. Tarh zamanaşımının hukuki sonuçlarından birisi de

zamanaşımı süresi dolduktan sonra vergi incelemesi yapılamamasıdır. Vergi suçlarına ilişkin Türk Ceza Kanunu'nda öngörülen dava zamanaşımı süresi ise 8 yıldır. Ancak 5 ila 8. yıllar arasında mükellef nezdinde vergi incelemesi yapılması imkân dâhilinde değildir. Bu durumda da kişi hakkında muhakeme şartı olan vergi incelemesi gerçekleştirilemeyecek, gerçekleştirilebilse bile vergi tarhiyatı ve idari para cezası kesilmeyecektir. Benzer uyumsuzluklar tarh zamanaşımı ile ceza kesmede zamanaşımı kurumları arasında da mevcuttur. Bu iki zamanaşımı müessesesi aynı kanunda düzenlenmiş olmasına rağmen düzenlemeler paralel bir şekilde yapılmamıştır. Bu uyumsuzluk nedeniyle konulan kurala uyulmaması durumunda kurala uymayan kişilerin ceza uygulamasına muhatap olmaması sonucunu doğurmaktadır. Örneğin mücbir sebepler tarh zamanaşımı durdururken ceza kesmede zamanaşımını durdurmamaktadır.

Mevzuatımızda zamanaşımı müessesesine yer verilmesinin nedenlerinden birisi de zamanaşımı idareyi işlerini düzenli takip etmeye zorlamasıdır. Düzenli takip edilen alacakların zamanaşımına uğraması zamanaşımının amacı ile çelişir. Bu nedenle mevzuatımızda, idarenin alacağı ile ilgili bazı işlemler yapmasının, zamanaşımı süresini keseceği veya durduracağına ilişkin hükümler yer almaktadır. Ancak idare tarafından, zamanaşımını durduran veya kesen bu işlemler, zaman zaman, salt zamanaşımını durdurmak veya kesmek için yapılmaktadır. Bu durumda hukuki işlemde sebep yönünden sakatlık meydana gelmektedir. Örneğin inceleme konusu olan döneminin zamanaşımına uğramaması için, takdir sebepleri olmamasına rağmen, mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmesi tarh zamanaşımı ile ilgili; mükellef adına mükelleften habersiz ödeme yapılarak tahsilat zamanaşımı süresinin kesilmesi de tahsil zamanaşımı ile ilgili idarenin sıkça yaptığı işlemlerdir. Bir başka deyişle zamanaşımını durduran ve kesen nedenler idare tarafından sıkça kötüye kullanılmaktadır. Zamanaşımını durduran ve kesen nedenler hukuka aykırı olmaları nedeniyle mahkemelerce iptal edilmeleri durumunda bu işlemde ortadan kalkmış olduğundan bu işlemlerin zamanaşımını durdurması veya kesmesi de söz konusu olmayacaktır.

Vergi hukukumuzda özellikle Veraset ve İntikal Vergisi ile Emlak Vergisinde mükellefiyetin idarece tespit edildiği tarihte başlatılması zamanaşımının amacına uygun düşmemektedir. Çünkü bu durumlarda zamanaşımı süresi bir anlamda süresiz hale gelmektedir. Bu açıdan kamu yararı göz önünde tutularak bu sürelerin yeniden düzenlenmesi faydalı olacaktır.

KAYNAKÇA

Kitap

AĞAR, Serkan, *Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Şubat 2009.

AKINTÜRK, Turgut, *Borçlar Hukuku*, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006.

ALPASLAN, Mustafa, KAYA, Eda, *Vergi Uygulamasında Zamanaşımı (Kavram, Uygulama, Örnekler)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016, ss.21-22.

ARICA, Mehmet Nadir, *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu*, Yeni Cenup Matbaası, Ankara, 1989.

ARSLAN, Mehmet, *Vergi Hukukunda Zamanaşımı*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.

ATAR, Yavuz, *Vergi Hukuku*, 3. Baskı, Mimoza Yayınları, Konya, 2000.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, *Vergi Ceza Hukuku*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını, Afyon, 1996.

BAYRAKTAR, İhsan Kağan, *Vergi Hukukunda Zamanaşımı*, Hud Yayınları, İstanbul, Mayıs 2016.

BEYAZKILIÇ, Recep, *6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Arıkan Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2006.

BİLİCİ, Nurettin, *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010.

CANDAN, Turgut, *Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011.

CANDAN, Turgut, *Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2011.

ÇAĞAN, Nami, *Vergi Hukukunda Süreler*, AÜHFY Sevinç Matbaası, Ankara, 1975.

ÇELİK, Ahmet, *Tazminat ve Alacaklarda Zamanaşımı*, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2004.

DEVELLİOĞLU, Ferit, *Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lügat*, Aydın Kitabevi Yayınları, 21. Baskı, Ankara, s.736, 2004.

EDİZDOĞAN, Nihat, TAŞ, Metin, ÇELİKKAYA, Ali, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Basım Yayım, Bursa, 2007.

ERDEM, Mehmet, **Özel Hukukta Zamanaşımı**, 1. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, s.5, 2010.

EREN, Fikret, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Beta Basım Yayım, İstanbul, s.32, 2003.

GERÇEK, Adnan, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.

GERÇEK, Adnan, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, 3. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2013.

GERÇEK, Adnan, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003.

GÖZÜBÜYÜK, A. Pulat, **Mücbir Sebepler Beklenmeyen Haller**, Elit Matbaacılık, Ankara, 1977.

GÜLSEVEN, Mustafa, **Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1999.

GÜNEŞ, Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, XII Levha Yayıncılık, 4. Baskı, İstanbul, 2014.

HANYAL, Ragıp, **Müruruzaman Müessesesini Doğuran Amiller ve Vergilerimizde Tahakkuk ve Tahsil Zamanaşımı**, Maliye Vekâleti Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, Ankara, 1953.

KANETİ, Selim, **Vergi Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İstanbul, 1986/1987.

KARAKOÇ, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004.

KARAKOÇ, Yusuf, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2000.

KILIÇOĞLU, Ahmet, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005.

KIRBAŞ, Sadık, **Vergi Hukuku**, 17. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2006.

KIZILOT, Şükrü, KIZILOT, Zuhale, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayınları, 23. Baskı, Ankara, Mart 2014.

KIZILOT, Şükrü, ŞENYÜZ, Doğan, TAŞ, Metin, DÖNMEZ, Recai, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.

KOCA, Mahmut, ÜZÜLMEZ, İlhan, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009.

Meydan Larousse, Büyük Lügat ve Ansiklopedi, 9. Cilt, Meydan Yayınevi, İstanbul, s.118, 1979.

MUTLUER, M. Kamil, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006.

OĞUZMAN, M. Kemal, BARLAS, Nami, **Medeni Hukuk Giriş, Kaynaklar, Temel Kavramlar**, Arıkan Yayınevi, İstanbul, s. 172, 2006.

OKTAR, Salim Ateş, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2005.

ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet ve ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, Turhan Yayınevi, Ankara, 2008, s.132.

ÖZBALCI, Yılmaz, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, İstanbul, 2008.

ÖZBALCI, Yılmaz, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, İstanbul, 2006.

ÖZEN, Mustafa, **İdari Ceza Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013.

ÖZTÜRK, Bahri, ERDEM, Mustafa Ruhan, **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, 9. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006.

ÖZYER, Mehmet Ali, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, HUD Yayınları, İstanbul, 2001.

REİSOĞLU, Safa, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 20. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2008.

SABAN, Nihal, **Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2006.

SEKDUR, Mahmut, ALTUN, Muhsin, **Mali Hukuk Ansiklopedisi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, s.771, 2003.

ŞENYÜZ, Doğan, **Vergi Ceza Hukuku**, 3. Baskı, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005.

TEKİNAY, S. Sulhi, Akman, Sermet, BURCUOĞLU, Haluk, ALTOP, Atilla, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993.

TUNCER, Selahattin, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.

TUTUMLU, Mehmet Akif, **Türk Borçlar Hukukunda Zamanaşımı ve Uygulaması**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s.33, 2007.

Türk Hukuk Lügati, Başbakanlık Basımevi, 4. Baskı, Ankara, 1998.

ULUATAM, Özhan, **Vergi Hukuku**, Adım Yayıncılık, Ankara, s.15, 1994

ÜNLÜ, M. Cengiz, **Açıklamalı İçtihatlı 6183 Sayılı A.A.T.U.H.K.**, Seçkin Yayınevi, Ankara, Şubat 1995.

YILMAZ, Ejder, ÇAĞLAR, Tacar, **Tebliğat Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

YİĞİT, Uğur, **Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar, Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2004.

Makale

ALANTAR. Doğan, “Eski ve Yeni TCK Açısından Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Cezası Gerektiren Fiillerde Dava Zamanaşımı”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 13, Sayı: 151, Temmuz 2005, s.235.

ALANTAR. Doğan, “Vergi Kanunlarında Tahakkuk Zamanaşımı”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:12, Sayı:134, Şubat 2004, s.104.

ALİEFENDİOĞLU. Yılmaz, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 1, Sayı:1, 1971, s. 47.

APAK, Sedat, “Tarh Zamanaşımı Koşullarının İlgili Anayasa Mahkemesi Kararı Işığında Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 270, Mart 2011, s.8.

ARSLAN, Erdoğan, “Tarh Zamanaşımı”, **Vergi Dünyası**, Sayı. 314. Ekim 2007, s. 29.

ARSLAN, Erdoğan, “Tarh Zamanaşımı”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 314, Ekim 2007, ss.37-38.

BEKAR, Elif, “Kabahatler Kanunu’nun Genel Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, **İÜHFM**, C. LXIX, S.1-2, s.1035.

BÜLBÜL, Duran, “Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 11, Sayı:132, Aralık 2003, s.178

DOĞAN, Battal, “Vergi Hukukumuzda Yer Alan Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi” **Vergi Sorunları Dergisi**, 2000, ss.74-82.

ERDEM, Tahir, “Yeni Ceza Yasası ve Kabahatler Kanunu’nun ‘Genel Kanun’ Niteliği”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 30, Sayı: 231, Aralık 2007, s.118.

FEYZİOĞLU, Bedî Necmettin, “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiye Doğuran Hadise)”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, C.7, S.1, 1952, ss.73-77.

GERÇEK, Adnan, “Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Yapılan Değişikliklerden Sonra Vergi Cezalarının Durumu”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 16, Sayı: 183, Mart 2008, ss.273-274.

İLERİ, Yusuf, “Zamanaşımı Müessesesine Yargı Müdahalesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı:345, 2010, ss.99-100.

KARADAĞ, Neslihan Coşkun, “Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından Mücbir Sebepler Ve Ödemeye Eleştirel Bakış” *AÜHFD*, C.61 S.3, 2012, ss.1044-1045.

NAS, Adil, “Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 60, Sayı. 2, 2011, s.315.

ODYAKMAZ, Zehra, “Hukukta Zaman ve İdari Yargıda Makul Süre Sorunu”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 2010, Vol.1, No.2, 13 Aralık 2012, s.2.

OKTAR, S. Ateş, TAŞKIN, Yasemin, “Tahsil Zamanaşımını Kesmek Amacıyla Vergi İşlemleri İle Görevli Memurların Mükellefin Nam Ve Hesabına Yaptıkları Ödemelerin Hukuki Niteliği”, *Vergi Dünyası*, Kasım 2013, ss.37-38.

OKTAY, Cemali, “Tarh Zamanaşımı Dolan Ancak Takdir Komisyonuna Sevk Edilen Mükelleften Defter Belge İbrazi İstenip İnceleme Yapılabilir Mi?”, *Vergi Sorunları*, Sayı:203, 2005, s.53.

ORKUNOĞLU, Işıl Fulya Şahin, “Bilgi Edinme Hakkının Kullanılmasında Bir İstisna: ‘Vergi Mahremiyeti’”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XVI, 2012, S. 2, ss.200-201.

ÖZCAN, Onur, “Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. LXXV, S. 1, 2017, s.163.
Pwc, Vergi Ziyai Cezası, <https://www.vergiportali.com/KContent.aspx?id=535> (18.11.2017).

SONSUZOĞLU, Elif, “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulü ve Yargısal Çözüm”, *Vergi Dünyası*, Sayı 167, Temmuz 1995, ss.136-145.

ŞAHİN, Ömer, UÇAK, Mesut, “VUK’un 359 ve 360. Maddelerindeki Fiiller Yönünden Dava Zamanaşımı Süresi”, *Vergi Raporu*, Yıl: 14, Sayı: 80, Şubat 2006, s.10.

ŞENYÜZ, Doğan, “Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme: Tebliğ Zamanaşımı”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 16, Sayı: 183, Mart 2008, s.17.

UFUK, Mehmet Tahir, “Veraset ve İntikal Vergisinde Zamanaşımı”, *Yaklaşım*, Sayı: 120, (Aralık 2002), s.116.

UFUK, Mehmet Tahir, “Vergi Hukukunda Zamanaşımı”, *Vergi Dünyası*, Yıl: 17, Sayı: 202, Haziran 1998, s. 25.

UFUK, Mehmet Tahir, “Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna Göre Zamanasımı”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 10, Sayı: 113, Mayıs 2002, s.143.

YAVAŞLAR, Funda Başaran, “Vergi Ceza Hukukundaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl:31, Sayı: 233, Şubat 2008, ss.73-77.

Tez

KARAGÖZ, Berkan, *Vergi Hukukunda Zamanasımı*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008, s.82.

KOVANCI, Yiğit, *Vergi Hukukunda Zamanasımı*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010, s.20.

TANER, Fahri Gökçen, *Ceza Hukukunda Zamanasımı*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2007, s.84.

TURNA, Fatma, *Türk Vergi Hukukunda Zamanasımı*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2014, ss.94-95.

E-Kaynak

ÇOLAK, Mustafa, “Vergi Usul Hukuku Alanında Hürriyeti Bağlayıcı Cezalarda Yapılan Son Düzenlemeler ve Suçlar Bazında Değerlendirme”, <http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/vergi-usul-hukuku-alaninda-hurriyeti-baglayici-cezalarda-yapilan-son-duzenlemeler-ve-suclar-bazinda-degerlendirme/3741252b-4938-4847-94a8-6c9c5c0bfc2> (22.11.2017).

DOĞRUSÖZ, A. Bumin, “Takdir Komisyonu Kararına Dayalı Tarhiyatlar”, http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=5882 (31.10.2017).

DOĞRUSÖZ, A. Bumin, “Tarh Zamanasımı ve Özellikleri”, <http://www.turmob.org.tr/turmobweb/kurumsal/turmob/basinodasi/BasinDetay.aspx?param=r7UiHVLsdz7YLDQ+4XT6b5o3/orVMnVKuoQsiWBf0xWmXz+nUotrFg==> (31.10.2017).

TURNA, Fatma, “Vergi Hukukunda Zamanasımı Süresinin Bazı Durumlarda Uzaması Halinde Defter ve Belgelerin Muhafaza ve İbraz Durumu”, <http://www.vmhk.org.tr/vergi-hukukunda-zamanasimi-suresinin-bazi-durumlarda-uzamasi-halinde-defter-ve-belgelerin-muhafaza-ve-ibraz-durumu-2016/>, (09.10.2017).

Türk Dil Kurumu (TDK), Büyük Türkçe Sözlük, “süre”,
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.59db586a543a30.31462208, (09.10.2017).

Türk Dil Kurumu (TDK), Büyük Türkçe Sözlük, “tahsil”,
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5a1edc79083795.29772012, (29.10.2017).

Türk Dil Kurumu (TDK), Büyük Türkçe Sözlük, “zaman”,
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.59db586701b0f8.39903018, (09.10.2017).

