

**T. C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI

**İHSAN KAĞAN BAYRAKTAR
2501100490**

**TEZ DANIŞMANININ UNVANI, ADI, SOYADI
PROF. DR. S. ATEŞ OKTAR**

İSTANBUL 2015



Y Ü K S E K L İ S A N S

TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN

Adı ve Soyadı : İHSAN KAĞAN BAYRAKTAR

Numarası : 2501100490

Anabilim/Bilim Dalı : MALİYE / MALİ HUKUK

Danışman : PROF. DR. S. ATEŞ OKTAR

Tez Savunma Tarihi : 25.03.2015

Saati : 13.30

Tez Başlığı : VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI

TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜ'NE OYBİRLİĞİ / ~~OYÇOKLUĞUYLA~~ karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. S. ATEŞ OKTAR		Kabul
2- PROF. DR. ELİF SONSUZOĞLU		Kabul
3- PROF. DR. BİNHAN ELİF YILMAZ		Kabul
4- YRD. DOÇ. DR. Z. ERTUNÇ ŞİRİN		Kabul
5- YRD. DOÇ. DR. YASEMİN TAŞKIN		Kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1-PROF. DR. UFUK BAKKAL		
2-DOÇ. DR. İRFAN BARLASS		

ÖZ

VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI

İHSAN KAĞAN BAYRAKTAR

Diğer hukuk dallarında olduğu gibi, vergi hukukunda da zamanaşımı kamu yararı amacıyla düzenlenmiştir. Zamanaşımı süreleri, idareyi işlerini daha sıkı takip etmeye zorlarken, mükelleflerin işlemin üzerinden uzun süreler geçtikten sonra vergi tarhiyatları ve vergi cezaları beklemesine ve yargı organlarının da iş yüküne tabi olmasına engel olarak kamu yararına hizmet eder. Bu çalışmada, vergi hukukundaki zamanaşımı süreleri, mevzuattaki düzenlemeye paralel olarak, vergilendirme aşamaları itibariyle irdelenmiştir. Çalışmada, tarh zamanaşımı, vergi cezalarında zamanaşımı ve tahsil zamanaşımı ayrı ayrı açıklanmış, her bir zamanaşımı tipi için; zamanaşımının şartları, zamanaşımını durduran ve kesen nedenler ile zamanaşımının hukuki sonuçlarının yanı sıra tartışmalı konulara da yer verilmiştir. Vergi hukukunda zamanaşımı sürelerinin farklı mevzuatlarda düzenlenmiş olması ve sık sık değişikliğe uğraması, birbiri ile bağlantılarının kopmasına neden olmuştur. Buna ek olarak idarenin, zamanaşımı süresini uzatmak amacıyla yaptığı işlemlerin hukukiliği, doktrinde en çok tartışılan konuların başında gelmektedir. Diğer yandan bazı vergiler için zamanaşımı süresinin başlangıcının, vergiyi doğuran olaydan ayrılarak geciktirilmesi, zamanaşımının kamu yararı amacıyla gelişmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi , Ceza, Zamanaşımı,

ABSTRACT

STATUTE OF LIMITATION IN TAX LAW

İHSAN KAĞAN BAYRAKTAR

Like other branches of law, statute of limitation is incorporated in tax law to uphold the public interest. Firstly, statute of limitation forces the tax authority to operate more rigorously. Secondly, statute of limitation provide taxpayers a sense of security by preventing back taxes and tax-penalties after a certain time period has elapsed. Thirdly, it reduces the work load of judicial authorities. This paper examines the statute of limitation in tax law with respect to different phases in taxation process. Statute of limitation in back taxes, tax penalties and tax collection is explained separately and for each type statute of limitation, events that stop or interrupt the statute are discussed. Since legislative rules regarding statute of limitation has been enacted in a number of different laws and these rules change often, it can be quite challenging to evaluate and grasp the concept as a whole. In addition, legitimacy of recent attempts of the tax authority to stop and/or interrupt the statute via administrative actions have been a hot issue for discussion in academic literature. In this respect, we believe separation of the beginning of the statute from the tax event to delay the limitation is a violation of the public interest.

Key Words: Tax, Penalty, Statute of Limitation

ÖNSÖZ

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

Zamanaşımı, vergi mevzuatında, vergilendirme aşamaları itibariyle ayrı ayrı düzenlenmiştir. Çalışmamızda öncelikle zamanaşımı kavramı, vergi hukuku özelinde olmak üzere, diğer hukuk dallarındaki zamanaşımı kavramları ile karşılaştırmalı olarak açıklanmaya çalışılmıştır. Akabinde sırasıyla tarh zamanaşımı, idari para cezalarında ve hürriyeti bağlayıcı cezalarda zamanaşımı, tahsilat zamanaşımı konuları incelenmiştir.

Bu konulara ilişkin zamanaşımının şartları, zamanaşımını durduran ve kesen nedenler, zamanaşımının hukuki sonuçları ve bu zamanaşımı süreleri ile ilgili özellikli durumlar detaylı olarak irdelenmiştir. Özellikle vergi hukuku ile ilgili olup, farklı maddelerde ve/veya kanunlarda düzenlenmiş olan zamanaşımı kurumlarının birbirleri ile olan ilişkisi ve uyumu değerlendirilmeye çalışılmıştır. Her bölümde uygulama konusunda ortaya çıkan yorum farklılıklarının neden olduğu hukuki tartışmalar üzerinde durularak, konu ile ilgili doktrinde ileri sürülen görüşlere yer verilmiştir. Yeri geldikçe idarenin uygulamaları ve mahkemelerin görüşlerine de yer verilerek, karar birimlerinin konu hakkındaki düşünceleri yansıtılmaya çalışılmıştır.

Bu çalışmanın hazırlanması sürecinde çok değerli katkılarından dolayı tez danışmanım sayın Prof. Dr. S. Ateş OKTAR'a ve desteğini her zaman hissettiğim aileme, teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ.....	v
KISALTMALAR	ix
GİRİŞ	1
I. ZAMANAŞIMI TEORİSİ	3
A. Kavram	3
1. Tanımı	3
2. Vergi Hukukunda Zamanaşımının Diğer Kanunlardaki Zamanaşımı ve Benzeri Müesseseler İle Karşılaştırılması	5
a. Özel Hukuktaki Zamanaşımı İle Karşılaştırma	5
b. Ceza Kanunundaki Zamanaşımı İle Karşılaştırma	7
B. Zamanaşımının Kabul Edilme Sebepleri	8
1. Özel Hukukta Zamanaşımının Kabul Edilme Sebepleri	8
2. Ceza Hukukunda Zamanaşımının Kabul Edilme Sebepleri	9
3. Vergi Hukukunda Zamanaşımının Kabul Edilme Sebepleri	10
II. TARH ZAMANAŞIMI	13
A. Kavram	13
B. Koşulları	16
1. Vergiyi Doğuran Olayın Gerçekleşmesi	16
2. Tarh İşleminin Kanunda Öngörülen Sürede Yapılmaması	17
3. Tebliğin Kanunda Öngörülen Sürede Yapılmaması	18
C. Zamanaşımını Durduran Ve Kesen Nedenler	22
1. Zamanaşımını Durduran Nedenler	23
a. Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Başvurulması	23
(1) 01.01.2005 Tarihinden Önceki Dönemler İle İlgili 08.07.2010 Tarihi İtibariyle Takdir Komisyonunda Bekleyen Dosyalar	25
(2) Salt Zamanaşımının Durdurulması İçin Takdir Komisyonuna Başvurulması	28
b. Mücbir Sebep Nedeniyle Sürelerin İşlememesi	30
2. Zamanaşımını Kesen Nedenler	32
D. Özellikli Durumlar	33
1. Şarta Bağlı İstisna Veya Muafiyet Uygulamalarında Zamanaşımı	33
a. Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası	34
b. Yatırım Teşvik Belgesi Sahibi Mükelleflere Tanınan KDV İstisnası	35
c. Döviz Kazandırıcı Faaliyetlere İlişkin Damga Vergisi İşlemler	35
d. 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunu Uyarınca Ayrılan Fonların İşletmeden Çekilmesi	36
2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Zamanaşımı	37
3. Kurumların Tasfiyesinde Zamanaşımı	38
4. Veraset ve İntikal Vergisinde Zamanaşımı	40
5. Motorlu Taşıtlar Vergisinde Zamanaşımı	42
6. Damga Vergisinde Zamanaşımı	43
7. Emlak Vergisinde Zamanaşımı	45

a. Genel Kural	45
b. Bildirim Dışı Kalan Binalarda Zamanaşımı	46
8. Gelir ve Kurumlar Vergisi Tevkifatında Zamanaşımı	47
9. Gelir ve Kurumlar Vergisinin İadesinde Zamanaşımı	49
10. Devreden Katma Değer Vergisinde Zamanaşımı	50
11. Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi İadesinde Zamanaşımı ..	51
12. Mahkeme Kararları Sonucunda İptal Edilen İşlemlerde Zamanaşımı	54
13. Özel Hesap Dönemi Kullanan Mükelleflerde Zamanaşımı	55
14. İthalde Alınan Vergilerde Zamanaşımı	56
15. Zamanaşımı Süresinin Dolmasına 3 Ay Kala Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yapılamaması	56
E. Hukuki Sonuçları	58
1. Tarhiyat Yapılamaması	58
2. Hataların Düzeltilememesi	60
3. Vergi İncelemesi Yapılamaması	62
4. Defter ve Belgelerin İbrazının İstenememesi	64

III. İDARİ PARA CEZALARINDA VE HÜRRİYETİ BAĞLAYICI CEZALARDA ZAMANAŞIMI

A. İdari Para Cezalarında Zamanaşımı	66
1. Tanımı ve Kapsamı	66
a. Vergi Ziyat Cezasında Zamanaşımı	68
b. Usulsüzlük Cezalarında Zamanaşımı	69
2. Ceza Kesme Zamanaşımını Durduran ve Kesen Nedenler	71
a. Durduran Nedenler	71
b. Kesen Nedenler	72
3. Özellikli Durumlar	72
a. Şarta Bağlı İstisna Veya Muafiyet Uygulamalarına İlişkin Cezalarda Zamanaşımı	72
b. Damga Vergisine İlişkin Cezalarda Zamanaşımı	73
(1) Hükmünden Yeniden Faydalanılan Kağıtlara İlişkin Cezalarda Zamanaşımı	73
(2) Hükmünden Yeniden Faydalanılan Kağıtlara İlişkin Noterlere Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezalarında Zamanaşımı	73
c. Veraset ve İntikal Kanunu'nun 17'inci Maddesi Uyarınca Kesilecek Cezalarda Zamanaşımı	74
d. Tasfiye Halinde Ceza Kesmede Zamanaşımı	76
e. Mücbir Sebebin Ceza Kesmede Zamanaşımına Etkisi	76
f. Gümrük Kanununa Göre Kesilen Para Cezalarında Zamanaşımı	77
4. Hukuki Sonuçları	78
B. Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Hürriyeti Bağlayıcı Cezalarda Zamanaşımı	78
1. Dava Zamanaşımı	80
a. Zamanaşımının Durması	83
(1) Soruşturma Ve Kovuşturma Yapılmasının İzin Veya Karar Alınmasına Bağlı Olması	84
(2) Soruşturma Ve Kovuşturma Yapılmasının, Diğer Bir Mercide Çözülmesi Gereken Bir Meselenin Sonucuna Bağlı Bulunması	84
(3) Kanun Gereğince Hakkında Kaçak Olduğu Hususunda Karar Verilmiş Olunması	87

b. Zamanaşımının Kesilmesi	87
c. Hukuki Sonuçları	88
2. Ceza Zamanaşımı	89
a. Zamanaşımının Durması	89
(1) Milletvekili Sıfatının Kazanılması	90
(2) Hükümlünün Asker Olması	90
(3) Hükümlünün Bir Başka Cezadan Dolayı Ceza İnfaz Kurumunda Bulunması	90
(4) Cezanın İnfazının Ertelenmesi Veya Durdurulması	91
b. Zamanaşımının Kesilmesi	91
c. Hukuki Sonuçları	91
IV. TAHSİL ZAMANAŞIMI	92
A. Kavram	92
B. Koşulları	92
1. Kamu Alacağının Vadesinin Gelmesi	93
2. Tahsil İşleminin Kanunda Öngörülen Sürede Yapılmaması	96
C. Tahsil Zamanaşımını Durduran ve Kesen Nedenler	97
1. Tahsil Zamanaşımını Durduran Nedenler	97
2. Tahsil Zamanaşımını Kesen Nedenler	98
a. Ödeme	99
b. Haciz Tatbiki	101
c. Cebren Tahsil Ve Takip Muameleleri Sonucunda Yapılan Her Çeşit Tahsilat	102
d. Ödeme Emri Tebliği	103
e. Mal Bildirimi, Mal Edinme Ve Mal Artmalarının Bildirilmesi	104
f. Kefile Veya Yabancı Şahıs Ve Kurumlar Mümessillerine Tatbik Edilen Veya Bunlar Tarafından Yapılan Bazı İşlemler	105
g. İhtilafı Alacaklarda Kaza Mercilerince Bozma Kararı Verilmesi	105
h. Amme Alacağının Teminata Bağlanması	106
i. Kaza Mercilerince İcranın Tehirine Karar Verilmesi	107
j. İki Amme İdaresi Arasında Mevcut Bir Borç İçin Alacaklı Amme İdaresi Tarafından Borçlu Amme İdaresine Borcun Ödenmesi İçin Yazı İle Müracaat Edilmesi	107
k. Amme Alacağının Özel Kanunlara Göre Ödenmek Üzere Müracaatta Bulunulması Ve/Veya Ödeme Planına Bağlanması	108
D. Özellikli Durumlar	108
1. Kısıtlı Arazilerde Zamanaşımı	108
2. 6183 Sayılı Kanun Uyarınca Yapılan Tecilin Zamanaşımına Etkisi	108
3. İflas Ertelemenin ve Konkordatonun Tahsilat Zamanaşımına Etkileri	109
4. Şirket Ortaklarının ve/veya Yöneticilerinin Takip Edilmesi	111
5. İşe Başlarken Verilen Teminatın Zamanaşımına Etkisi	112
E. Hukuki Sonuçları	112
F. İdari ve Adli Para Cezalarında Tahsil Zamanaşımı	116
SONUÇ	118
KAYNAKÇA	120

KISALTMALAR

bs.	Bası
bsk.	Baskı
C.	Cilt
E.	Esas
K.	Karar
KDV	Katma Değer Vergisi
Md.	Madde
No	Numara
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
s.	Sayfa
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
vb.	Ve Benzeri

GİRİŞ

Zamanaşımı kavramı, özel hukukta, belli bir sürenin geçmesi ile bazı hakların kaybolması veya kazanılmasına yararken, ceza hukukunda devletin cezalandırma yetkisinin ortadan kaldırır. Vergi hukukunda ise zamanaşımı devletin vergi tarh etme, ceza kesme ve bunlar tahsil etme yetkisini ortadan kaldırmaktadır.

Zamanaşımı, bütün hukuk dallarında, kamu yararı amacıyla kabul edilmiştir. Vergi hukuku açısından kamu yararı; devletin alacaklarını daha dikkatli takip etmesi sonucu kamu alacaklarının daha hızlı tahsil edilmesi, mükelleflerin uzun yıllar takibat korkusuyla yaşamaması, uzun yıllara ilişkin inceleme ve tarhiyatların ihtilaf sayısını ve dolayısıyla yargı organlarının iş yükünü daha da artırmaması gibi faydaların toplamından oluşur.

Zamanaşımı; vergisel yükümlülüklerini zamanında, eksiksiz bir şekilde yerine getiren dürüst mükelleflerde, adaletsizlik duygusunun yerleşmesine neden olmasının yanı sıra, kamu gelirlerini de azaltıcı bir etkisi vardır. Ancak bu temel toplumsal maliyetlerin, yukarıda sayılan toplumsal yararlardan daha az olduğuna inanıldığından, zamanaşımı müessesesinin kamu yararını artırıcı bir etkisi olduğu konusunda doktrinde fikir birliği vardır. Bu nedenle vergi hukukunda zamanaşımı resen uygulanır. Zamanaşımı hükümlerinin mükellef tarafından, idari aşamada veya yargı organlarında ileri sürülmesine gerek yoktur. Gerek idare gerekse de yargı organları vergi hukukundaki zamanaşımı hükümlerini, bu konuda müracaat olmaksızın uygulamak zorundadırlar.

Vergi hukukunda verginin tarh edilmesi, ceza kesilmesi ve vergilerin tahsili ile ilgili üç farklı zamanaşımı kurumu düzenlenmiştir. Bunlardan tarh zamanaşımı ve ceza kesmede zamanaşımı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmişken, tahsil zamanaşımı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda düzenlenmiştir. Diğer yandan vergi kanunlarının bazı maddelerinde de tarh zamanaşımı ve ceza kesmede zamanaşımı ile ilgili Vergi Usul Kanunu'ndaki genel kuraldan ayrılan özel hükümlere de yer verilmiştir. Vergi yasaları ile bazı fiiller için hürriyeti bağlayıcı cezalar da öngörülmesi nedeniyle, bu cezalar ile ilgili ceza hukukundaki zamanaşımı hükümleri uygulanır.

Bu çalışma, giriş ve sonuç bölümleri haricinde dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde zamanaşımı teorisine yer verilmiş, zamanaşımının kabul edilmesindeki gerekçeler incelenmiş, diğer kanunlardaki zamanaşımı kurumları vergi hukukundaki zamanaşımı kurumu ile karşılaştırılmıştır.

İkinci bölümün konusunu Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olan tarh zamanaşımı oluşturmaktadır. Bu bölümde tarh zamanaşımının şartları, zamanaşımını durduran ve kesen nedenler, tarh zamanaşımı ile ilgili özellikli durumlar ve tarh zamanaşımının hukuki sonuçları incelenmiştir.

Üçüncü bölümün konusunu Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olan idari para cezalarında zamanaşımı ve hürriyeti bağlayıcı cezalarda uygulanacak Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen dava ve ceza zamanaşımı oluşturmaktadır. Bu bölümde zamanaşımının şartları, zamanaşımını durduran ve kesen nedenler ile birlikte ceza kesmede zamanaşımının tarh zamanaşımı ile çelişen yönlerine yer verilmiştir.

Dördüncü bölümün konusunu ise Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda düzenlenmiş olan tahsil zamanaşımı oluşturmaktadır. Amme alacağının tahsil zamanaşımına uğramasının şartları, zamanaşımını durduran ve kesen nedenler, tahsil zamanaşımı ile ilgili özellikli durumlar ve tahsil zamanaşımının hukuki sonuçları incelenmiştir.

I. ZAMANAŞIMI TEORİSİ

A. Kavram

1. Tanımı

Zaman bir işin, bir oluşun içinde geçtiği, geçeceği veya geçmekte olduğu süre, vakit olarak tanımlanmaktadır¹. Zaman doğal ve sosyal yaşamda olduğu kadar hukukta da önemli etkilere sahip olan bir kavramdır. Hukukta normların yürürlüğü, hakların kazanılması ve kaybedilmesi, yaptırımların uygulanması belirli sürelerle bağlanmıştır. Ancak hukukun her dalında sürelerin türleri ve nitelikleri birbirinden farklı olup, bu süreler değişik sonuçlar doğurmaktadır². Belirli bir sürenin geçmesinin, gerek kamu hukukunda gerekse özel hukukta, birbirinden farklı gerekçelerle bir takım değişikliklere yol açtığı kabul edilmiştir³.

Genel olarak zamanaşımı bir hakkın kazanılması veya kaybedilmesi için kanunda gösterilmiş olan sürenin geçmiş olması demektir⁴. Başka bir ifade ile zamanaşımı belirli bir sürenin geçmesiyle bir hakkın talep edilmesinin imkansız hale gelmesidir⁵. Bazı hakların veya yetkilerin kullanılmasının hukuk düzeni tarafından belirli zaman dilimleriyle sınırlandırılması, zamanaşımının özünü oluşturmaktadır⁶. Bunlar dışında da zamanaşımının doktrinde birçok tanımını bulmak mümkündür.

¹ Büyük Türkçe Sözlük, **Türk Dil Kurumu**, (Çevrimiçi)
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.53f5df2d6091f7.78646299, 21 Ağustos 2014.

² Mehmet Akif Tulumlu, **Türk Borçlar Hukukunda Zamanaşımı ve Uygulaması**, Ankara, Kazancı Yayınları, 1991, s.5.

³ Fahri Gökçen Taner, **Ceza Hukukunda Zamanaşımı**, 1. bsk., Ankara, Seçkin Yayınları, 2008, s.18.

⁴ Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, İstanbul, Oluş Yayıncılık, 2007, s.355.

⁵ Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu**, 2. bsk., Ankara, Adalet Matbaacılık, 1995, s.157.

⁶ Recai Dönmez, **Genel Vergi Hukuku**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012, s.147.

Zamanaşımı kanunda öngörülen sürelerin geçmesi ile bir hak kazanmak, bir yükümlülüğten kurtulmak, bir hak veya yetkiyi kaybetmek gibi sonuç doğuran, başlangıcı ve sonu belirli zaman parçasıdır⁷.

Bir başka tanıma göre zamanaşımı, kanun koyucu tarafından belirlenen sürelerin geçmesi ve şartların gerçekleşmesi ile fiili bir durumun, kanuni duruma çevrilerek devlet otoritesi tarafından korunmasıdır⁸.

Özel hukukta borç alacak ilişkisi tarafların iradeleri ile oluştuğu halde vergi hukukunda bu ilişki kanundan doğar. Bu ilişkinin alacaklı tarafı devlet bir takım üstün yetenekler ile donatılmıştır⁹. Devlete belli süreler geçtikten sonra alacağını isteme yetkisi tanınmamıştır. Bu nedenle alacaklı kamu idaresi, kanunlarda belirlenmiş süreler içerisinde vergiyi tahakkuk ettirmedeği ya da tahsil etmediği takdirde artık bu işlemi yapma yetkisini kaybeder¹⁰.

Vergilendirme yetkisi; devletin, sahip olduğu hukuki ve fiili zorlama gücüne dayanarak, ülkede yaşayan kişi ve kurumlardan mali taleplerde bulunabilmesidir. Devlet egemenliğinin çok geniş olarak ele alındığı geçmiş yüzyıllardan farklı olarak günümüzde vergilendirme yetkisini çeşitli saiklerle sınırlandırılmıştır¹¹. Zamanaşımı da vergilendirme yetkisini zaman itibarıyla sınırlandıran bir kavramdır.

Özel hukukta ise kazandırıcı zamanaşımı ve düşürücü zamanaşımı olmak üzere iki tür zamanaşımı türü vardır. Kazandırıcı zamanaşımında süre geçmesi suretiyle haklar kazanılırken, düşürücü zamanaşımında belli süre geçmesi suretiyle bazı haklar kaybedilir¹².

⁷ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, Afyonkarahisar, Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, 2006, s.216.

⁸ Mehmet Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s.26.

⁹ Nami Çağan, **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1975, s.103.

¹⁰ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 22. bs., Ankara, Turhan Kitapevi, 2013, s.132.

¹¹ Özhan Uluatam, **Vergi Hukuku**, 2. bsk., Ankara, Adım Yayıncılık, 1994, C:1, s.15.

¹² Sefa Resioğlu, **Borçlar Kanunu Genel Hükümler**, 24. bsk., İstanbul, Beta Yayınları, 2013, s.422-423.

Vergi hukukunda vergi borcunu ortadan kaldıran bir neden olarak karşımıza çıkan zamanaşımı mükellefi parasal yükten kurtaracağı için kaybettirici bir zamanaşımıdır¹³.

Vergi mevzuatımızda Vergi Usul Kanunu'nda; tarh zamanaşımı, ceza kesmede zamanaşımı ve düzeltme zamanaşımı, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ise tahsil zamanaşımı olmak üzere dört farklı zamanaşımı kavramına yer verilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nda bazı fiillerin hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacağı hükme bağlandığından Türk Ceza Kanununda yer alan zamanaşımı hükümleri de vergi hukuku ile doğrudan ilgilidir.

Vergi alacağının doğması ve kalkması ile ilgili kurallar maddi vergi hukukunun, vergileme tekniği olarak da ifade edilen tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemleri le vergisel uyumsuzlukların idari ve yargısal çözüm yollarına ilişkin kurallar şekli vergi hukukunun konusunu oluşturur¹⁴. Vergi hukukunda zamanaşımı süreleri şekli hukuk kurallarını düzenleyen kanunlarda yer almasına rağmen, bunlar esasında maddi vergi hukukuna ilişkindir¹⁵.

2. Vergi Hukukunda Zamanaşımının Diğer Kanunlardaki Zamanaşımı ve Benzeri Müesseseler İle Karşılaştırılması

a. Özel Hukuktaki Zamanaşımı İle Karşılaştırma

Borçlar hukukunda zamanaşımı alacak hakkını değil, dava ve takip hakkını ortadan kaldırır. Bir başka deyişle zamanaşımı borçlu açısından borcu sona erdiren bir sebepken, alacaklı açısından alacağın dava ve takip edilme hakkını sona erdiren bir sebep olmaktadır¹⁶.

¹³ Aykut Herekmen, **Genel Vergi Kuramı**, Ankara, Kalite Matbaası, 1976, s.101.

¹⁴ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 9. bsk., İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2013, s.137.

¹⁵ Çağan, **Vergi Hukukunda Süreler**, s.104.

¹⁶ Ahmet M. Kılıçoğlu, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 17. bsk., Ankara Turhan Kitabevi, 2013, s.866.

Hak düşürücü süreler ise zamanaşımından farklı olarak sadece dava ve takip hakkını değil, hakkı ortadan kaldırır. Zamanaşımından farklı olarak, hak düşürücü sürelerin geçmiş olması borçluya defî değil itiraz hakkı verir. Hak düşürücü sürenin geçtiğini borçlu yargılamanın her safhasında ileri sürebildiği gibi hakim de kendiliğinden dikkate almak zorundadır¹⁷. Hak düşürücü süreden önceden vazgeçmek mümkün olmadığı gibi sürelerin durması ve kesilmesi de söz konusu değildir¹⁸.

Vergi hukukundaki zamanaşımı, özel hukuktaki borç alacak ilişkisini düzenleyen zamanaşımından farklı nitelikler taşır ve kamu hukukundaki zamanaşımının özelliklerini gösterir. Zira özel hukukta borç alacak ilişkisinde zamanaşımı taraflarca ileri sürülmesi gereken bir husus olup hakim tarafından kendiliğinden araştırılıp dikkate alınmazken vergi hukukunda mükellefin bu konuda bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder¹⁹. Salt bu açıdan bakıldığında vergi hukukundaki zamanaşımı özel hukuktaki hak düşürücü süreye benzemektedir. Ancak hak düşürücü süreden farklı olarak kanunlarda yazılı sebeplerle durması ve kesilmesi mümkündür. Bunun nedeni vergi borcu ilişkisinin serbest irade ile değil devletin egemenlik gücünün bir sonucu olarak yasa ile meydana gelmesidir²⁰.

Zamanaşımının kamu alacağı üzerindeki etkisi hak düşürücü süreden zayıf fakat özel hukuktaki zamanaşımından ise daha kuvvetlidir²¹.

Vergi hukukundaki zamanaşımı düzenlemesinde bir boşluk olduğu takdirde, bu konuda özel hukuk hükümleri vergi hukukuna uygulanmaz; bunun için vergi kanunlarında özel hukuk hükümlerine açıkça gönderme yapılması gerekmektedir²².

¹⁷ Eraslan Özkaya, **Özel Hukukumuzda Zamanaşımı ve Hak Düşürücü Süreler**, 1. bsk., Ankara, Seçkin Yayınları, 2012, s.27.

¹⁸ Ahmet Çelik, **Tazminat ve Alacaklarda Sorumluluk ve Zamanaşımı**, 1. bsk., Ankara, Bilge Yayınevi, 2012, s.15.

¹⁹ Uluatam, **Vergi Hukuku**, C:1, s.152.

²⁰ Mehmet Yücel, "Vergide Zamanaşımını Önleme Uygulamasına Anayasal Fren: Takdir Komisyonuna Sevk Tarh Zamanaşımını Durdurmayacak Ya da Vergi İnceleme Elemanlarını Bekleyen Tehlike", **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Şubat 2010, s. 247.

²¹ Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2006, s.149

Kanunda belirtilen sürece devam eden ve itiraza uğramayan zilyetliğine dayanarak, bir malın mülkiyetini kazanmaya, zamanaşımı ile edinme denir. Bir kimse kazandırıcı zamanaşımı ile taşınmazı edinirken önceki hak sahibi hakkını yitirmektedir²³. Kazandırıcı zamanaşımının vergi hukukundaki zamanaşımı ile benzerliği bulunmamaktadır.

b. Ceza Kanunundaki Zamanaşımı İle Karşılaştırma

Suçun işlenmesi veya cezanın verilmesinden belli bir süre geçtikten sonra devletin artık faile ceza verme hakkından vazgeçmesi haline ceza hukukuna zamanaşımı adı verilmektedir²⁴.

Ceza hukukunda belirli bir süre geçmesiyle kamu davası açılmasını engelleyen ya da açılmış bir dava varsa bu davanın düşmesine yol açan dava zamanaşımı, kesin hükmün üzerinden belirli bir süre geçmesiyle hükümde yer alan cezanın infazını önleyen süre ise ceza zamanaşımı olarak adlandırılır²⁵.

Türk Ceza Kanunu'nun 72'inci maddesi uyarınca ceza hukukunda da zamanaşımı resen dikkate alınır. Kişiler zamanaşımından vazgeçemez. Bu yönüyle Türk Ceza Kanunundaki zamanaşımı vergi hukukundaki zamanaşımına benzemektedir. Ancak iki hukuk kolunun yöneldikleri amaç farklı olduğundan karşılaştırmada daha ileri gitmemek gerekir²⁶.

Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezalar için doğrudan Türk Ceza Kanunundaki dava ve ceza zamanaşımı süreleri uygulanacaktır. Vergi Usul Kanununda düzenlenen ceza kesmede zamanaşımının dava zamanaşımına, kesilen cezaların tahsilat zamanaşımına uğramasının ise ceza zamanaşımına karşılık geldiği ileri sürülebilir.

²² Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.145.

²³ Şeref Ertaş, **Eşya Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2008, s.320

²⁴ Doğan Soyaslan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 3. bsk., Ankara, Yetkin Yayınları, 2005, s.581.

²⁵ Fahri Gökçen Taner, **Ceza Hukukunda Zamanaşımı**, s.22.

²⁶ Çağan, **Vergi Hukukunda Süreler**, s.116.

B. Zamanaşımının Kabul Edilme Sebepleri

1. Özel Hukukta Zamanaşımının Kabul Edilme Sebepleri

Hukuki ilişkinin taraflarından birinin, sahip olduğu bir kısım hak ve yetkileri kullanma imkânını diğer taraf açısından sürekli bir tehdit unsuru hale getirmesi hukuk düzeni tarafından kabul edilmemiştir. Bir tarafın sahip olduğu bir hak veya yetkiyi ilelebet ileri sürüp kullanmasının mümkün olması, diğer taraf açısından katlanılamaz nitelikte bir hukuki belirsizlik ve güvensizlik durumuna yol açacaktır. Bu olumsuz durumu önlemek için getirilmiş çözüm zamanaşımı müessesesi olmuştur²⁷.

Özel hukukta zamanaşımının altında yatan nedenlerin başında, borçluyu koruma amacı gelmektedir. Borcun doğumundan sonra aradan uzun zaman geçmiş olması nedeniyle borçlu, borçlu olmadığını kanıtlayacak hukuki araçları kaybetmiş olabilir. Zira borçlu olmadığını ispatlayacak kanıtları sonsuza kadar ibraz etme yükümlülüğü altında tutulamaz²⁸. Zamanaşımı kurumunun kabul edilmesinde zamanla ispat araçlarının kayıp veya yok olacağı hususu da etkili olmuştur²⁹.

Diğer yandan özel hukukta zamanaşımı kamu menfaatini korur. Zamanaşımı tarafların hukuki uyumsuzluklarını bir an önce sonuçlandırmalarına teşvik eder. İlelebet davaların sürmesini engeller³⁰. Taraflar uzun süre borç ilişkisi nedeniyle karşı karşıya getirmek bunlar arasında dolayısıyla toplumda gerginliğe yol açar³¹.

Bütün bu olarlarda zamanın getirdiği yerleşmiş hali ve oluşan dengeyi korumak fikri yatar. Alacağını zamanında almayan kişi için onun önemli olmadığını varsaymak mümkündür. Oysa ki ödemek durumunda olan kişi için önemlidir.

²⁷ İdris Hakan Furtun, "Vergi Hukukunda Bir Zamanaşımı Türü Olarak Vergi Ceza Zamanaşımına Dair Bir İnceleme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Ağustos 2014, s. 55.

²⁸ Meliha Sermin Paksoy, **Zamanaşımından Feragat**, 1. bsk., İstanbul, On İki Levha Yayınları, 2012, s. 43.

²⁹ Kılıçoğlu, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, s.867.

³⁰ Paksoy, **Zamanaşımından Feragat**, s. 43.

³¹ Kılıçoğlu, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, s.867.

Zamanaşımının kabulünde önemsiz bir olgu için önemli bir olguya neden olmamak düşünülmüştür³².

Özel hukukta zamanaşımının geçirdiği evreler, tarih boyunca kişi hakkı ile toplumsal yarar arasındaki ebedi anlaşmazlığın bir safhasıdır. Kanunların birey haklarına ve ferdi mülkiyete bahşettiği himaye arttıkça veya eksildikçe zamanaşımı süresi de uzamış veya kısalmıştır³³.

2. Ceza Hukukunda Zamanaşımının Kabul Edilme Sebepleri

Ceza hukukunda zamanaşımının kabul edilme sebepleri ile ilgili olarak çok sayıda görüş ortaya atılmıştır.

Cezalandırma erkini sahip olan devlet belli sürelerde, suçluları takip etmeli, yargılatmalı ve cezasını çektirmelidir. Devletin sonsuza kadar suçluların peşinde olmak hakkı yoktur³⁴.

Suç işleyen failin uzun süre cezalandırılma korkusu ile yaşamasıyla aslında bu kişilerin cezasını çektiği ileri sürülerek, failin uzun süre sonra cezalandırılması durumunda aynı fiilden iki ceza verilmiş olacaktır. Bu görüş failin manevi açıdan ceza çekip çekmediğinin bilinemeyeceği ve devletin vereceği ceza ile failin çekeceği cezanın vicdan azabının birbirinin yerini tutamayacağı iddiasıyla eleştirilmiştir³⁵.

Konu ile ilgili ileri sürülen diğer bir önemli görüş de zaman geçtikçe toplumun suçu unuttuğu, bu nedenle belli bir süre sonra devletin suça ceza yaptırımını ile müdahalesinin gerekli olmayacağı iddiasıdır³⁶. Geçen zamanın suçun

³² Selahattin Özmen, **Amme Alacaklarının Tahsil – Ödeme Kılavuzu**, İstanbul, Beta Yayınları, 1996, s.585.

³³ Henri Decugis, Tercüme Ferzan Arif ARAS, "Zamanaşımı", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 3, Sayı 3, 1946, s.676.

³⁴ Zeki Hafızoğulları, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara, US-A Yayıncılık, 2008, s.516.

³⁵ Soyaslan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.582.

³⁶ Taner, **Ceza Hukukunda Zamanaşımı**, s.39.

aydınlatılmasına yarayacak delillerin elde edilmesini zorlaştırması da dava zamanaşımının kabul edilme gerekçelerindendir³⁷.

Uzun zaman suç işlemeyen ve kendisini kamu otoritesine belli etmeden yaşayan fail ıslah olmuş sayılır. Artık ceza verilmesine gerek yoktur³⁸.

Zamanaşımı; fiil ile kovuşturma arasında uzunca bir süre girmesinin cezanın amaçlarının gerçekleşmesini engellediği bu nedenle suç politikası açısından kovuşturma yapılmasının artık gerekli olmadığı, düşüncesine dayanır. Özel önleme açısından bakıldığında uzun süre suç işlememiş bir kişi üzerinde ceza yoluyla etkiye bulunmak mümkün değildir. Genel önleme açısından bakıldığında ise uzun süre geçmesine rağmen fiilin cezalandırılmamasının toplum üzerinde caydırıcı bir etki yaratması beklenemez³⁹.

Diğer yandan doktrinde toplumda sürekli huzur ve güvenin tesisi isteniyorsa suçların her yerde ve her zaman kovuşturulması gerektiğini ileri sürenler de olmakla birlikte bu düşünce günümüzde kabul görmemektedir⁴⁰.

Her suçun kamu vicdanında bıraktığı etki aynı değildir. Ağır suçlar daha güç unutulur. Bu nedenle cezada tek bir zamanaşımı süresi değil suçun ağırlığına göre tespit edilmiş birkaç zamanaşımı süresi bulunur⁴¹.

3. Vergi Hukukunda Zamanaşımının Kabul Edilme Sebepleri

Hukukun diğer alanlarındaki zamanaşımı kurumunun yaratılmasını gerekli kılan nedenler vergi hukukunda da belli süreler geçtikten sonra devletin vergi alacağını isteme hakkının ortadan kalkmasını zorunlu kılmıştır⁴².

³⁷ İsmet Ünsal, "Vergi Ceza Hukukunda Dava Zamanaşımı: Zamanaşımı Süresinin Başlangıcı Olarak Deftere Kayıt Tarihi mi Yoksa Beyanname Verme Tarihi mi Esas Alınmalıdır?", **Terazi Hukuk Dergisi**, Mart 2009, Sayı 31, s. 143.

³⁸ Veli Özer Özbek, Mehmet Nihat Kanbur, Koray Doğan, Pınar Bacaksız, İlker Tepe, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 3.bsk., İzmir, Seçkin Yayınları, 2012, s.695.

³⁹ Bahri Öztürk, Mustafa Ruhan Erdem, **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, 12. Bsk., Ankara, Seçkin Yayınları, 2012, s.17.

⁴⁰ Zeki Hafızoğulları, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.516.

⁴¹ Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, s.373

Vergi Hukukunda zamanaşımının müessesesinin kabul edilmesinin nedeni kamu yararıdır. Devletin vergi alma yetkisinin belirli sürelerle sınırlandırılması vergiden doğan hukuki ilişkinin uzun zaman askıda kalmasını önler, vergi idaresinin alacaklarını izleme konusunda daha titiz olmaya zorlar. Böylece kamu yararı korunmuş olur⁴³. Zamanaşımı süresi ne kadar kısa olursa vergi idaresi güncel ekonomik faaliyetleri o kadar hızlı takip edebilir. Vergi idaresinin işlemleri hızlanır⁴⁴.

Vergi alacağının uzun süre askıda kalması elde edilecek gelirin faydasını düşürür. Bu durum yüksek enflasyon oranlarına sahip ekonomilerde daha şiddetli hissedilir⁴⁵. Bu nedenle hazinenin üzerinden uzun yıllar geçmiş bir takım vergi alacaklarını kanıtlamak ve izlemek için vakit kaybetmeyip yeni alacaklarının tarh ve tahsiline zaman ayırması daha yararlı olacaktır⁴⁶.

Zamanaşımı mükelleflerin de menfaatinedir. Defter ve belgelerin uzun zamanda yitirilmiş olması ispat zorluğu doğurur⁴⁷. Diğer yandan kişilerin süresiz olarak kamuya borçlu kalmaları, kişiler üzerinde büyük psikolojik baskı yaratır. İleriye güvenle bakamazlar, iş ve yatırım yapmaktan korkar hale gelirler⁴⁸.

Zamanaşımı uygulaması vergisini düzenli şekilde ödeyenler aleyhine adaletsizlik yaratır. Kamu gelirlerinin düşmesine neden olabilir. Ancak bu sakıncalı durumlara rağmen, tüm dünyada, zamanaşımında mevcut olduğu düşünülen kamu yararı zamanaşımının yarattığı bu adaletsizliğe tercih edilmektedir⁴⁹.

Zamanaşımının kamu yararı açısından doğurduğu sonuçlardan birisi de yargı organlarının yükünü azaltıcı etkisidir⁵⁰. Bu etki özel hukuka nazaran vergi

⁴² Uluatam, **Vergi Hukuku**, Cilt:1, s.151.

⁴³ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.132.

⁴⁴ Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, İstanbul, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2002, s.229.

⁴⁵ Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, s.200

⁴⁶ Herekmen, **Genel Vergi Kuramı**, s.102.

⁴⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.132.

⁴⁸ Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, s. 230.

⁴⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.132.

⁵⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.132.

hukukunda daha çok hissedilir. Bunun sebebi zamanaşımı olgusunun vergi hukukunda resen dikkate alınmasıdır⁵¹.

Devlet üstün yetkiler ile donatılmıştır, diğer taraftan kamu yarar kadar kişi haklarının da korunması gerekmektedir, Bu itibarla zamanaşımını belirlemekte kamu yararı ile yükümlünün yararı arasında dengeyi sağlamak, bu nedenle de zamanaşımının ne o kadar uzun ne de o kadar kısa olmayıp ortalama bir süre ile sınırlandırılması gerekmiştir⁵².

Görüldüğü üzere, yukarıda sayılan kamusal yararlar, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının ortadan kalkmasına tercih edilmektedir. Bu kamusal yararların vazgeçilen gelirin sağlayacağı yarardan daha fazla olacağı düşünüldüğünden zamanaşımı müessesesi kabul edilmiştir⁵³.

⁵¹ Çağan, **Vergi Hukukunda Süreler**, s.104.

⁵² Bahaettin Kayışoğlu, "Vergi Hukuku Bakımından Zamanaşımı", (Çevrimiçi) <http://www.ankarabarosus.org.tr/siteeler/ankarabarosus/tekmakale/1980-6/5.pdf>, 18 Ağustos 2014.

⁵³ Neslihan Coşkun Karadağ, "Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından Mücbir Sebepler ve Ödeme Emrine Eleştirel Bakış", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 61, Sayı 3, 2012, s. 1026.

II. TARH ZAMANAŞIMI

A. Kavram

Tarh zamanaşımı; Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olup, sadece bu yasa kapsamındaki kamu alacakları (genel bütçe ile il özel idareleri ve belediyelerden oluşan bir kısım yerel yönetime tarafından tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile bunların ferileri) hakkında uygulanacak bir zamanaşımı türüdür¹.

Vergi Usul Kanunu'nun 113'üncü maddesinde zamanaşımının mahiyeti aşağıdaki gibi hüküm altına alınmıştır.

"Madde 113-Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır.

Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder."

Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinde zamanaşımı süreleri ile ilgili aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

"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.

¹ Furtun, "Vergi Hukukunda Bir Zamanaşımı Türü Olarak Vergi Ceza Zamanaşımına Dair Bir İnceleme", s. 58.

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

Vergi Usul Kanunu’nun 114’üncü maddesinde; vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı hükme bağlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu’nun 114’üncü maddesine göre zamanaşımı süresi vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlar. Vergi Usul Kanunu’nun 19’uncu maddesine göre vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergiyi doğuran olay ise her vergi kanununda ayrı ayrı hükme bağlanmıştır.

Kanun koyucu vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihi takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içerisinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağını hüküm altına almıştır. Bir başka deyişle verginin zamanaşımına uğramaması için sadece tarh edilmesi yetmemekte aynı zamanda tebliğin de zamanaşımı süresi içerisinde gerçekleşmesi gerekmektedir.

Öğretide, Vergi Usul Kanunu’nun 114’üncü maddesinde düzenlenmiş olan zamanaşımı kavramı için tarh zamanaşımı, tahakkuk zamanaşımı ve tebliğ zamanaşımı ifadeleri kullanılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu’nun 15’inci maddesinin birinci fıkrası, 114’üncü maddesinin üçüncü fıkrası ve 138’inci maddesinin 2’nci fıkrasında tarh zamanaşımı ifadesi kullanılmaktadır. Kanunda kullanılan bir ifade olması nedeniyle tarh zamanaşımı ifadesinin kullanılması gerektiği savunulmaktadır². Tarh işleminin süresinde yapılması, bu işlem mükellefe tebliğ edilmedikçe verginin zamanaşımına uğramasını engellemeyecektir. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu’nun 114’üncü maddesinde

² Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, s.106.

hüküm altına alınmış düzenlemenin tarh zamanaşımı olarak anılmasının doğru olmadığı ileri sürülmüştür³.

Vergi Usul Kanunu'nun 22'nci maddesinde; verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi olarak tanımlanmıştır. Tarh ve tebliğ aşamalarını tamamlayan vergi tahakkuk etmektedir. Bu nedenle bazı yazarlar Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinde yer alan zamanaşımını kurallarını tahakkuk zamanaşımı olarak adlandırmaktadırlar^{4,5}. Tebliğ verginin tahakkuk aşamasını başlatmasına rağmen verginin tahakkuk etmesi demek anlamına gelmez. Tebliğ edildikten sonra vergi tahakkuk ettiği ana kadar belirli bir zaman dilimi geçer. Bir verginin zamanaşımına uğramaması için beş yıllık süre içerisinde tarh ve tebliğ edilmesi yeterli olup tahakkukun beklenmesine gerek bulunmamaktadır. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinde hüküm altına alınmış düzenlemenin tahakkuk zamanaşımı olarak anılmasının doğru olmadığı ileri sürülmüştür^{6,7}.

Tebliğin süresinde yapılıp yapılmaması tarh işleminin zamanaşımına uğrayıp uğramadığının tespiti açısından hayati bir rol oynamaktadır. Bu nedenle zamanaşımına uğranılan durumu tebliğ ile ilişkilendirecek ve bu temelde açıklayacak deyimini tebliğ zamanaşımı olduğunu savunulmaktadır⁸.

Diğer yandan kanunda, vergi alacağı zamanaşımına konu edildiği için "vergi alacağı zamanaşımı" kavramı kullanılması da önerilmiştir⁹.

İfade çok isabetli olmasa da, kanun koyucunun, Vergi Usul Kanunu'nda tarh zamanaşımı ifadesini kullanmış olması nedeniyle, Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü

³ Doğan Şenyüz, "Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme: Tebliğ Zamanaşımı", **Yaklaşım Dergisi**, Mart 2008, (Çevrimiçi) <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=8530>, 12 Mayıs 2014.

⁴ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.137.

⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.133.

⁶ Şenyüz, "Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme: Tebliğ Zamanaşımı", (Çevrimiçi) 12 Mayıs 2014.

⁷ Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, s.148.

⁸ Şenyüz, "Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme: Tebliğ Zamanaşımı", (Çevrimiçi) 12 Mayıs 2014.

⁹ Aziz Taşdelen, "Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama Ve Bir İşlem", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 56, Sayı 1, 2007, s. 306.

maddesinde hüküm altına alınmış olan zamanaşımı müessesesi için tarh zamanaşımı ifadesinin kullanılması gerektiği düşünülmektedir.

B. Koşulları

Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesi uyarınca; vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. Buna göre verginin zamanaşımına uğraması için vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihi takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içerisinde tarh ve tebliğ işlemlerinin tamamlanmaması gerekmektedir. Görüldüğü üzere, zamanaşımını tanımlayan kuralda vergi idaresinin zaman yönüyle yetkili olduğu işlemler de belirtilmektedir. Bu işlemler tarh ve tebliğ olup, her ikisinin de vergiyi doğuran olaydan itibaren beş yıllık süre içerisinde yapılması zorunludur¹⁰.

Tarh zamanaşımı süresinin hesaplanabilmesi için öncelikle vergiyi doğuran olayın tarihinin tespit edilmesi gerekmektedir. Bu tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içerisinde vergi tarh ve tebliğ edilmediği takdirde vergi zamanaşımına uğrayacaktır. 5 yıllık süre içerisinde hem tarh işleminin hem de tebliğ işleminin yapılması gerekmektedir.

1. Vergiyi Doğuran Olayın Gerçekleşmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesinde, vergi alacağının vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı hüküm altına alınmıştır. Verginin konusu ile mükellefi arasında, kanunun aradığı şartların ve ilişkilerin oluşmasıyla vergiyi doğuran olay gerçekleşir¹¹. Vergi ilişkisi vergiyi doğuran olay ile başlar. Vergiyi doğuran olay vergi ilişkisinin sebep unsurudur¹². Verginin tarh ve tebliği gibi usule ilişkin işlemlerin yapılması vergi

¹⁰ Taşdelen, "Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama Ve Bir İşlem", s. 304.

¹¹ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. bsk., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999, s.49.

¹² Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.87.

borcunun doğuş zamanı ile ilgili değildir. Vergiyi doğuran olay ile, vergi alacaklısı kamu idaresi vergiyi tarh etme yetkisine sahip olur¹³.

Vergiyi doğuran olay vergi idaresinin dışında fakat vergi yükümlüsüne doğrudan bağlı olarak gerçekleşen bir durumdur. Verginin konusuna göre vergiyi doğuran olay, harcama yapılması, sözleşme imzalanması gibi aktif işlemler olabileceği gibi, bir iktisadi kıymetin transferi gibi pasif pasif nitelikli de olabilir. Bunları belirleyecek şey, vergilendirilecek konuyu saptayan vergi kanunlarıdır¹⁴.

Vergiyi doğuran olayın nasıl gerçekleşeceği, bir başka deyişle verginin hukuki sebebi, her vergi kanununda ayrı ayrı hüküm altına alınmıştır. Bazı kanunlarda, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinde olduğu gibi, vergiyi doğuran olay maddede açıkça yazılmıştır. Bu olayın gerçekleşmesi ile vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olur. Bazı Kanunlarda ise vergiyi doğuran olay açıkça belirtilmemiş olmakla birlikte, Kanundaki, hükümlerden yola çıkılarak vergiyi doğuran olay ve zamanı belirlenir. Örneğin Gelir Vergisi Kanunu'nda vergiyi doğuran olay başlıklı bir madde bulunmamaktadır, ancak kanundaki hükümlerinin incelenmesi neticesinde vergiyi doğuran olayın gerçek kişilerce kazanç ve irat elde edilmesi olduğu anlaşılmaktadır.

2. Tarh İşleminin Kanunda Öngörülen Sürede Yapılmaması

Vergi Usul Kanunu'nun 20'nci maddesinde vergi tarhı, vergi alacağının vergi kanunlarında gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muamele olarak tanımlanmıştır. Tarh işlemi bireysel (sübjektif), yükümlendirici, asli bir işlemdir. Eğer işlem yeni bir hukuki durum yaratıyorsa inşai işlem, yeni bir durum yaratmayıp varolan durumu saptamakta ise belirtici bir işlem söz konusu olmaktadır. Tarh işleminin inşai mi belirtici mi olduğu uzun süre doktrinde tartışılmış, bir vergiyi doğuran olayın tanımı gereği tarh işleminin belirtici olduğu kabul görmüştür. Tarh

¹³ Çağan, **Vergi Hukukunda Süreler**, s.118.

¹⁴ Erdoğan Arslan, "**Tarh Zamanlaşımı**", Vergi Dünyası Dergisi, Ekim 2007, s. 28.

zamanaşımı süresinin başlangıcının vergiyi doğuran olayın tarihine bağlanması da tarh işleminin belirtici bir işlem olduğunu göstermektedir¹⁵.

Tarh işlemi çeşitli şekillerde uygulanır. İlk usul olağan tarh usulü olan beyannameye dayanan tarh usulüdür. Bazı durumların varlığı halinde de olağan dışı tarh usullerine başvurulabilir. Bunlar; ikmalen vergi tarhı, re'sen vergi tarhı ve verginin idarece tarhı usulleridir¹⁶.

Vergi Usul Kanunu'nun 25'inci maddesi uyarınca vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Bu esasa göre, vergi dairesince beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk fişi tanzim olunur ve bunun bir nüshası mükellefe veyahut beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi edene verilir. Bu suretle vergi tahakkuk etmiş olur. Vergi Usul Kanunu'nun 27'nci maddesi uyarınca vergi beyannamesini ilgili vergi dairesine tevdi eden kimsenin kendisine verilen tahakkuk fişini almaması, beyannamede yazılı matrah üzerinden tarhı gereken verginin tahakkukuna engel olmaz. Bu durumda beyanname verilmesi ile tahakkuk fişi düzenlenir ve vergi tahakkuk etmiş olur.

Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihi takip eden yıl başından itibaren beş yıl içerisinde bu tarh usullerinden birisi ile tarh işleminin gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu süre geçtikten sonra tarhiyat yapılması zamanaşımı hükmü nedeniyle imkan dahilinde bulunmamaktadır.

3. Tebliğin Kanunda Öngörülen Sürede Yapılmaması

Vergi Hukuku bakımından tebliğ, vergilendirme ile ilgili olan ve bir hukuki sonuç yaratan belge ve yazıların mükellefe, vergi sorumlusuna veya diğer ilgililere, önceden belirlenmiş usul ve şekillere göre iletilmesidir¹⁷. Vergi idaresinin yaptığı

¹⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.90-91.

¹⁶ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.110.

¹⁷ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s.130.

işlemlerin mükellef açısından bir değer ifade edebilmesi için, bu işlemten mükellefin haberdar olabilmesi gerekir¹⁸.

Hukukumuzda tebligat 7201 Sayılı Tebligat Kanunu'na göre yapılır. Ancak vergilendirme ile ilgili tebliğler Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir. Bu özel düzenlemenin nedeni vergilendirme işleminin kişilerin temel hak ve hürriyetleri ile ilgili bulunmasıdır¹⁹. Tebligat Kanunu madde 51 uyarınca, Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunmayan hallerde Tebligat Kanunu uygulanacaktır.

Zamanaşımı süresinin bitimi tebliğ işlemine bağlandığından, geçerli bir tebliğ işlemi olup olmaması zamanaşımı açısından önem arz etmektedir. Mevzuatın belirlediği usul ve şekle uyulmadan yapılan tebligat geçersizdir. Ve tebliğ konusu işlem kesinleşmemiştir. Tebliğ icrai bir idari işlem değil, usuli bir işlemdir. Hukuki sakatlıklar taşıyan tebligat işlemlerinin ilgililer açısından hukuki sonuçlar doğurabilmesi olanağı yoktur²⁰.

Vergi Usul Kanunu'nun 108'inci maddesinde; tebliğ edilen belgelerde yapılan hatalar, esasa etkili olan ve esasa etkili olmayan olarak ikiye ayrılmış ve sadece esasa etkili olan hataların tebliği hükümsüz kılacağı hüküm altına alınmıştır²¹. Aynı maddede esasa etkili hataların neler olduğu tek tek belirtilmemiş; ancak vergi ihbarı ile ilgili belgelerde; mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veya bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunmasının tebliği hükümsüz kılacağı ifade edilmiştir. Bu hataları içeren bir belgenin tebliği hükümsüz olduğundan, böyle bir belgenin tebliği verginin tarh zamanaşımına uğramasına engelleyemez.

Zamanaşımının dolmasına çok az bir süre kalması tebliğ usulünden sapmayı gerektirmez. Kanunda zamanaşımının dolmasına az süre kalması durumunda uygulanacak özel bir tebliğ usulü bulunmamaktadır.

¹⁸ Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4. bsk., İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2008, s. 93.

¹⁹ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 4. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2007, s.263.

²⁰ Bekir Baykara, "Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğ Ve Tebligat Yapılacak Kimseler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım 2005, s.13.

²¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.104.

Danıştay 4. Dairesinin 02.12.1983 tarih ve E.1982/3517, K. 1983/9321 sayılı kararında, tebliğin muhatabının hileli hareketler ile tebliği engelleyerek zamanaşımına uğratmak çabasında olması, yasaların kötü niyetli davranışları himaye etmeyeceği gerekçesiyle, Danıştay tarafından hatalı sayılabilecek tebliğ geçerli sayılmıştır²². Ancak bu karara katılmak mümkün değildir. Vergi Usul Kanunu uyarınca bir tebliğin yapılabilmesi için mükellefin tebliği kabul edip etmemesinin bir önemi bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 102'nci maddesinin 6'ncı fıkrası uyarınca muhatap tebligatı almaktan imtina ederse tebliğ edilecek evrak önüne bırakılmak suretiyle tebliğ edilir. Muhatap bilinen adresinde bulunamıyorsa Vergi Usul Kanunu'nun 103 ila 106'ncı maddeleri uyarınca tebligat ilanen de yapılabilir. Muhatapın bir takım hileli hareketler ile tebligatı almak istememesi, idarenin Vergi Usul Kanununda öngörülen usulleri yerine getirmemesine dayanak teşkil edemez. Kanun koyucu bu durumlarda idarenin nasıl bir yol izlemesi gerektiğini açıkça hüküm altına almıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 94'üncü maddesi uyarınca gerçek kişilerde tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır. Vergi Usul Kanunu'nun 95'inci maddesine göre, mükellef yerine geçen veli, vasi veya kayyım gibi vergi sorumlusu birden fazla olursa, tebliğ bunlardan yalnız birine yapılabilir. Şayet tebliğin mevzuu olan işe ayrı bir vasi veya kayyım bakmakta ise, tebliğ bunlara yapılır.

Vergi Usul Kanunu'nun 94'üncü maddesi uyarınca tüzel kişilerde tebliğ bunların başkan, müdür ve kanuni temsilcilerine yapılır. Başkan müdür kanuni temsilci birden fazla ise tebliğ bunlardan herhangi birisine yapılabilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 94'üncü maddesi uyarınca tebliğ, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılır. Muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görünüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekir. İkametgahta bulunanlara tebliğ için bunların aile ferdi olması, mükellefle birlikte oturması şartı

²² Ahmet Ozansoy, "Vergi Hukukunda Tebligat Usulü", **İdari ve Mali Mevzuat Dergisi**, Mayıs 2013, s.22

aranmamaktadır. İkametgah adresinde bulunan herhangi birisine tebliğ yapılabilir. Buna karşılık işyerinde asıl muhatap dışında tebliğ yapılacak kimselerin mutlaka muhatabın memur ve müstahdemi olması gerekmektedir²³.

Vergi Usul Kanunu'nun 103'üncü maddesi uyarınca muhatabın adresi hiç bilinmezse, muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olur ve bu yüzden gönderilmiş olan mektup geri gelirse, başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa, yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa tebliğ ilan yoluyla yapılabilir. İlan yoluyla tebliğde ilan üzerine bizzat veya bilvekele müracaat edenlere yerinde tebliğ yapılır. Adres bildirenlere ise posta ile tebliğ yapılır. Posta ile yapılan tebliğde tebligat muhatabına posta idaresi tarafından teslim edildiği tarihte yapılmış sayılır. İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde ne vergi dairesine müracaat yapmış ve ne de adresini bildirmiş olanlara bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılır. Verginin zamanaşımına uğramaması için ilan yoluyla tebligatın yılın son gününe kadar yapılmış olması gerekmektedir. Önem arz eden husus ilan tarihi değil tebligatın yapılmış sayılacağı tarihtir.

7201 Sayılı Tebligat Kanunu'nun 32'nci maddesinin 1'inci fıkrasında; tebliğ usulüne aykırı yapılmış olsa bile muhatabı tebliğe muttali olmuş ise muteber sayılır hükmü yer almaktadır. Muhatabın tebliğ evrakının varlığından değil bu evrakın konusundan ve içeriğinden haberdar olması gerekmektedir. Bu durumda muhatabın tebliğin içeriğini öğrendiğini gösteren beyanda bulunduğu tarih tebliğ tarihi olacaktır²⁴.

6009 sayılı Kanun ile getirilen Vergi Usul Kanunu 107/A maddesi Maliye Bakanlığına, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirleme yetkisi vermiştir. Ancak Maliye Bakanlığı bu güne kadar bu yetkisini kullanmamış ve konuya ilişkin bir

²³ Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s. 293.

²⁴ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.127.

belirleme yapmamıştır²⁵. Elektronik ortamda tebligat uygulaması başlayınca, idare zamanaşımı ile ilgili önemli bir sorunu da aşmış olacaktır.

C. Zamanaşımını Durduran Ve Kesen Nedenler

Zamanaşımı alacaklının alacağını takip etme konusunda gösterdiği ihmalin bir sonucudur. Ancak alacaklı alacağını ihmal ettiği gösteren davranışlarda bulunmadıysa²⁶, bir başka deyişle alacaklı kamu idaresi alacağını izlemek üzere bazı işlemler yaptıysa veya alacağını izlemesi bazı durumlar nedeniyle olanak dışıysa yasalarda belirtilen sürelerin geçmiş olması alacağın zamanaşımına uğraması için yeterli sayılmamıştır²⁷. Zamanaşımı kurumu mükellef yararına sonuçlar doğurmaktadır. Ancak bazı durumlarda vergi alacaklısının da yararının gözetilmesi böylece dengenin sağlanması gerekmektedir. Bu dengeyi sağlamak amacıyla zamanaşımını durduran ve kesen nedenlere yer verilmiştir.

Zamanaşımı, zamanaşımının durması ve kesilmesi verginin kurucu öğelerinden olup, kanunla düzenlenmesi gereken müesseselerdendir²⁸.

Zamanaşımının durması halinde süreler işlemez. Durma sebebi ortadan kalktıktan sonra süreler kaldığı yerden işlemeye devam eder. Zamanaşımının kesilmesi halinde ise daha önce işlemiş olan süreler ortadan kalkar ve zamanaşımı baştan itibaren yeniden işlemeye başlar²⁹.

Zamanaşımının durması ile kesilmesi arasındaki en önemli fark zamanaşımının durma halinde, durma tarihine kadar geçen süreler hesaba katılırken, kesilmede geçmiş olan sürelerin baştan işlemeye başlamasıdır³⁰.

²⁵ Cenk Murat Aslan, "7201 Sayılı Kanun Çerçevesinde Elektronik Tebligat Uygulaması ve Vergi Usul Kanununda Elektronik Tebliğe İlişkin Düzenlemeler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Mart 2013, s.19.

²⁶ Çağan, **Vergi Hukukunda Süreler**, s.54.

²⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.136.

²⁸ Gülsen Güneş, **Vergilerin Yasallığı İlkesi**, 2. bsk., İstanbul, On iki Levha Yayıncılık, 2008, s.17.

²⁹ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.139-140.

³⁰ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi)**, 18. bsk., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2008, s.115.

1. Zamanaşımını Durduran Nedenler

Vergi Usul Kanunu'nda tarh zamanaşımı süresini durduran iki durum söz konusudur. Bunlar Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinde düzenlenmiş olan matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması ve 15'inci maddede düzenlenmiş olan mücbir sebep müessesidir.

a. Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Başvurulması

Tarh zamanaşımını durduran nedenlerden matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenmiştir. Söz konusu hükme göre; 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 konuda önem arz eden nokta zamanaşımını durduran nedenin matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmuş olmasıdır. Yoksa emsal bedel tayini, kıymet takdiri gibi nedenler ile takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurmamaktadır³¹.

Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması durumunda duran zamanaşımı süresinin her hal ve takdirde bir yıldan fazla olamayacağı hükmü 01.07.2010 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 6009 sayılı kanunla getirilmiştir.

6009 sayılı kanunla değiştirilmeden önce dosyanın takdir komisyonunda kalma süresi ile ilgili olarak kanunda herhangi bir süre sınırlaması bulunmamaktaydı. Bu nedenle Anayasa Mahkemesi matrah takdiri için takdir komisyonuna

³¹ Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, s. 203.

başvurulmasının zamanaşımı süresinin durduracağı hükmünü 15.10.2009 tarih ve E:2006/124, K.2009/146 sayılı kararıyla³² iptal etmiştir.

Anayasa mahkemesinin iptal gerekçesi, Anayasa'nın 2 inci maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan hukuksal güvenlik ilkesine dayanmaktadır. Karara göre hukuksal güvenlik ilkesi belirlilik ile sağlanır. Söz konusu kanun hükmünde, zamanaşımını durduran nedenlerin, durma süresinin, duran zamanaşımının işlemeye başlama tarihinin, açık, belirgin, somut ve öngörülebilir şekilde yasada belirlenmemiş olması belirlilik ve verginin yasallığı ilkesine aykırı bulunmuştur³³.

Diğer yandan söz konusu kararda, karşı oy kullanılmıştır. Karşı oy gerekçesinde özet olarak kamu görevlisi olmayan kimi kişileri de içinde barındıran takdir komisyonunun merkezi idare içerisinde vergi dairelerinden ayrı özel bir oluşum olduğu, bu nedenle vergi dairesinin tarh ve tebliğ işlemi için kendisinden bağımsız olan bu komisyonun kararını beklerken zamanaşımı süresinin işlememesinin doğal bir hukuksal sonuç olduğunu belirtmiştir.

Söz konusu karara getirilen bir eleştiride; matrah takdirine sevk işleminin zamanaşımını durdurması hükmünün, belirlilik ilkesine aykırı olmadığı, nitekim hükmün mükellef ve idare açısından son derece açık, anlaşılır ve belirli olduğu, zamanaşımının duracağı sürenin kötüye kullanılacağına ilişkin ön yargı ile karar verilmemesi gerektiği, böyle bir tespitin yapılması halinde ilgililerin hukuki ve cezai sorumluluklarına gidilebileceği belirtilmektedir³⁴.

Vergi Usul Kanunu'nun 72'inci maddesi uyarınca, takdir komisyonunun üyelerinin 3'ünün vergi idaresinden 2'sinin meslek odalarından olması gerekmektedir. Takdir komisyonunun karar almaya yetkili çoğunluğu vergi idaresini temsil etmektedir. Takdir komisyonu başkanı ilgili vergi dairesinin müdürü, üyeleri de vergi dairesinin memurları olabilmektedirler. Bu durumda organik olarak farklı yapılar

³² 08.01.2010 tarih ve 27456 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³³ Yusuf İleri, "Zamanaşımı Müessesesine Yargı Müdahalesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2010, s.100-101.

³⁴ Nami Çağan, "Anayasa Mahkemesine Göre Zamanaşımının Durması", **Prof. Dr. Tunçer Karamustafaoğlu'na Armağan**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2010, s. 45-46.

olsalar dahi vergi daireleri ile takdir komisyonları iç içe geçmiş durumdadırlar. Bu nedenle söz konusu gerekçeye katılmak mümkün değildir. Vergi Usul Kanunu'nun 377/2'nci maddesinde vergi dairesinin takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabileceğinin hüküm altına alınması ve vergi daireleri ile takdir komisyonlarının fiilen farklı idareler olması hukuki belirlilik ilkesinin çiğnendiği gerçeğini ortadan kaldırmamaktadır.

(1) 01.01.2005 Tarihinden Önceki Dönemler İle İlgili 08.07.2010 Tarihi İtibariyle Takdir Komisyonunda Bekleyen Dosyalar

Anayasa Mahkemesi, verdiği iptal kararının Resmi Gazetede yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesine karar verdiğiinden, iptal hükmü 08.07.2010 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Söz konusu tarihe kadar herhangi bir Yasal düzenleme yapılmadığından 08.07.2010 tarihinde Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinin ikinci fıkrası yürürlükten kalkmıştır.

Anayasa Mahkemesinin iptal ettiği hüküm ile düzenleme 6009 sayılı Kanunla yapılmıştır. 6009 sayılı Kanun Resmi Gazetede 01.08.2010 tarihinde yayımlanmış olmasına rağmen, söz konusunu Kanun ile yapılan Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinin ikinci fıkrası ile ilgili düzenleme geriye yürütülerek, söz konusu hükmün yürürlük tarihi 01.07.2010 olarak belirlenmiştir.

Diğer yandan yine 6009 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'na eklenen Geçici 28'inci maddenin madde ile; 1.1.2005 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak, 01.07.2010'dan önce matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmiş olup, komisyonca takdir edilen matrah üzerinden 31/12/2012 tarihine kadar tarh ve tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı hüküm altına alınmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun Geçici 28'inci maddesinin yürürlük tarihi de geçmişe etkili olarak (01.07.2010 tarihine) belirlenmiştir.

Anayasa Mahkemesi kararına göre, iptal hükmü 08.07.2010 tarihinde yürürlüğe girdiğinden ve bu tarihe kadar herhangi bir yasal düzenleme yapılmadığından, 08.07.2010 tarihinden önce matrah takdiri için takdir komisyonuna

başvurulmuş olmakla birlikte 08.07.2010 tarihi itibariyle matrah takdiri yapılmamış olan vergilendirme dönemleri için zamanaşımının durması ya da uzamış sayılması söz konusu olmayacağından 5 yıllık normal zamanaşımı süresi dolmuş vergiler 08.07.2010 tarihi itibariyle zamanaşımına uğramıştır.

Ancak Vergi Usul Kanunu'nun Geçici 28'inci maddesine geçmişe etkili olacak şekilde eklenen hüküm bu durumda zamanaşımının gerçekleşmesini engellemektedir. Bu yönüyle 6009 sayılı Kanun'un 16'ncı maddesinde tarhiyat ve vergi cezaları açısından öngörülen düzenleme tarhiyat ve ceza kesilme imkanı bulunmayan bir alanı tekrar tarhiyat ve cezalandırma içine aldığından geçmişe etkili ve geriye yürüyen bir hüküm içermektedir³⁵.

Hukukun temel ilkelerinden olan yasaların ancak yürürlüğe girdikten sonraki olaylara uygulanması vergi hukuku açısından da geçerlidir. Bu ilke kişilerin yürürlükteki hukuka güvenmelerine, geleceğe yönelik planlarını buna göre yapmalarına olanak tanır. Ayrıca vergi yasalarının geçmişe yürütülmemesi ekonomik ve ticari yaşamın istikrarını ve belirliliğini bozmayacaktır. Bu nedenle vergi yasalarının geçmişe yürütülmesi hukuk devleti ilkesine aykırılık teşkil edecektir³⁶.

Vergi Usul Kanunu'nun Geçici 28'inci maddesinin geriye yürütülmesinden dolayı Anayasaya aykırı olduğu değerlendirilmektedir³⁷. 2002 Eylül dönemi katma değer vergisi matrahının tespiti için 21.08.2007 tarihinde takdir komisyonuna başvuruda bulunulan, takdir komisyonunun 15.01.2010 tarihli kararıyla tespit edilen matrah üzerinden adına vergi ve ceza ihbarnamesi düzenlenip kendisine 24.02.2010 tarihinde tebliğ edilen bir mükellef, kendisine tebliğ edilen KDV ve vergi ziyaı cezasının kaldırılması istemiyle 03.03.2010 tarihinde vergi dairesi aleyhine dava açmıştır. Davada yukarıda sözünü ettiğimiz VUK'un geçici 28. maddesinin Anayasaya aykırılığı da öne sürülmüş ve zamanaşımı nedeniyle cezalı tarhiyatın iptali istenmiştir. Kocaeli 1. Vergi Mahkemesi tarafından, Anayasa'ya aykırılık

³⁵ Tahir ERDEM, "Takdir Komisyonunda Geçen Sürelerin Zamanaşımına Etkisi Yönünden 6009 Sayılı Kanun'la Getirilen Düzenlemeler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 2010, s.145.

³⁶ Nami Çağan, "Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi", (Çevrimiçi) http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg1/namicagan.pdf, 22 Ocak 2014.

³⁷ Şaban Küçük, "Takdir Komisyonu Vergi Zamanaşımını En Fazla Bir Yıl Süreyle Durdurabilir", **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2010, s. 72.

iddiaları ciddi bulunmuş konu Anayasa Mahkemesi'ne götürülmüştür. Anayasa Mahkemesi, tarhiyatın yapıldığı 24.02.2010 tarihinde, Anayasa Mahkemesinin 08.07.2013 tarihinde geçerli olmak üzere iptal ettiği Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinin ikinci fıkrasının yürürlükte olduğunu, bu tarih itibarıyla Vergi Usul Kanunu'nun Geçici 28'inci maddesinin uygulanmasının imkan dahilinde bulunmadığını, bu nedenle de bu hükmün başvuruda bulunan Mahkeme'nin bakmakta olduğu davada uygulanma olanağı bulunmadığını öne sürerek görevsizlik kararı vermiştir³⁸. Bir başka deyişle esasa girmemiştir.

Ancak daha sonra aynı konu itiraz yoluyla önüne geldiğinde Anayasa Mahkemesi E.2011/74 sayılı kararı ile söz konusu yürürlük maddesini iptal etmiştir. İptal kararı 21.07.2012 tarih ve 28360 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Mahkemenin iptal gerekçesi; yürürlük maddesinin, mükelleflerin sorumluluklarını geçmişe dönük olarak arttırması ve zamanaşımına uğramış vergi borçlarını canlandırması hukuk kurallarının geriye yürütülmesi anlamına geldiği ve bu durumun Anayasa'da yer alan hukuk devleti kapsamındaki hukuk güvenliği ilkesi ile bağdaşmadığıdır.

Danıştay 3. Dairesi 27.4.2010 tarih E.2008/5391, K. 2010/1360 sayılı kararında Anayasa Mahkemesinin verdiği iptal kararlarının, bu karardan önce açılmış ve bakılmakta olan davaların çözümünü etkileyeceğinden, Anayasa Mahkemesinin iptal kararıyla ortadan kaldırılan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinin 2'nci fıkrası hükmünün, zamanaşımının tespitinde dikkate alınmasının mümkün olmayacağını belirtmiştir³⁹.

Danıştay 4'üncü dairesi de, 25.04.2011 tarih E.2010/6214, K.2011/2757 sayılı kararında takdir komisyonuna başvurulması nedeniyle işlemeyen zamanaşımı süresinin bir yıldan fazla olamayacağının ve bu süre sonunda, duran zamanaşımının

³⁸ Akın Gencer Şentürk, "Takdir Komisyonu Kararlarının Tarh Zamanaşımına Etkisi: Anayasa Mahkemesi Kararları Üzerinden Bir Durum Tespiti", **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2011, s.270.

³⁹ Danıştay Kararı, (Çevrimiçi), <http://66.221.165.113/cgi-bin/highlight/ibb/highlight.cgi?file=ibb/files/3d-2008-5391.htm&query=zamanaşımı#fm>, 20.05.2014

kaldığı yerden işlemeye devam ettiğinin görülmekte olan davalar yönünden de kabulü gerektiğine karar vermiştir⁴⁰.

Görüldüğü gibi Danıştay iptal kararını mevcut uyuşmazlıklara da uygulayarak, iptal kararını geriye yürütmüştür.

(2) Salt Zamanaşımının Durdurulması İçin Takdir Komisyonuna Başvurulması

Uygulamada vergi müfettişleri tarafından zamanaşımına uğraması muhtemel dönemlere ilişkin olarak mükelleflerin, zamanaşımı süresinin kesilmesi için, matrah takdiri amacıyla takdir komisyonuna sevk edildiği, daha sonra incelemenin tamamlanarak vergi inceleme raporu düzenlendiği ve takdir komisyonunun bu rapora uygun şekilde matrah takdir ettiği gözlenmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesi uyarınca; re'sen vergi tarhı, takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden yapılmaktadır. Bu hükme göre inceleme elemanının takdir komisyonu yerine matrahı takdir etme yetkisi vardır. Dolayısıyla matrah takdiri için, bu takdir yetkisinin kullanılması gerektiğinden takdir komisyonuna başvurulmasının yasal dayanağı yoktur⁴¹.

Diğer yandan, beyannamenin verilmemesi gibi bazı takdir nedenleri dışındaki takdir nedenleri vergi incelemesi ile saptanabilir. Vergi incelemesini hemen başında örneğin defterin tasdik edilmemesi gibi bir takdir nedeni saptanmamışsa, matrahın takdir komisyonuna gönderilmesi için vergi dairesine yazı yazılması ve zamanaşımı dolduktan sonra incelemenin tamamlanıp inceleme raporuna bağlanması ve bu inceleme raporuna göre takdir komisyonunun matrah takdir etmesi böylece zamanaşımının uzatılması mümkün değildir. Bu durumda incelemeye başlamanın

⁴⁰ Danıştay Kararı, (Çevrimiçi), <http://66.221.165.113/cgi-bin/highlight/ibb/highlight.cgi?file=ibb/files/4d-2010-6214.htm&query=zamanaşımı#fm>, 20.05.2014

⁴¹ Şefik ÇAKMAK, "Zamanaşımı ve Anayasa Mahkemesi Kararlarının Vergi Uygulamasına Etkisi", **Ankara SMMMO Bülten Dergisi**, Sayı: 194, 2011, s. 71.

zamanaşımını durduğu anlamında bir uygulama yaratılmış olur. Oysa Vergi Usul Kanununun 114. maddesinde ancak takdir komisyonuna başvurma işleminin zamanaşımını durduracağı hükme bağlanmıştır. Bunun dışındaki nedenlerle zamanaşımını durdurmanın, dolayısıyla uzatmanın yasal dayanağı olamaz⁴².

Diğer yandan bir mükellefin matrahının re'sen tarh edilmesi için Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesindeki sebeplere ihtiyaç bulunmaktadır. Söz konusu takdir sebepleri mevcut değilken mükellefler takdir komisyonuna sevk edilemez. Bu sebepler somut olarak ortaya koyulmaksızın yapılan takdir komisyonuna sevk işlemleri de hukuka aykırıdır. İdari işlem ve kararların gerekçeli bir şekilde kaleme alınması gerekmemekle birlikte, işlem dava konusu yapıldığında bir işlem yaptığında o işlemi dayandırdığı sebebi ortaya koymak ve kanıtlamak zorundadır. Mahkeme İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 20'nci maddesinin 1'inci fıkrasına göre bakmakta olduğu bir davanın sebebini bildirmesini idareden isteyebilir⁴³. İdarenin takdire sevk sebebini açık olarak ortaya koyabiliyor olması gerekmektedir.

Re'sen takdir nedenlerinin bulunması takdire sevk işleminin sebep unsurunu oluşturur. İdare hukukunda sebep dendiğinde, idareyi bu işlemi yapmaya yöneltten etken anlaşılır. İdari işlemin nedeni idari işlemin gerekçesidir⁴⁴. İdarenin kararında gösterdiği ya da istek üzerine açıkladığı sebep, o işlem için öngörülen sebep değilse yada gösterilen sebep başka bir hukuksal sonuç doğuruyorsa sebep yönünden sakatlık durumu ortaya çıkar ve işlemin iptali gerekir⁴⁵.

Nitekim Danıştay 9'uncu Dairesi de E. 2012/9726, K. 2013/5028 nolu kararında; zamanaşımı süresinin takdir komisyonuna başvurulması nedeniyle durması için, gerçek bir resen takdir nedeninin saptanmış olması, diğer bir deyişle

⁴² Şefik ÇAKMAK, "Matrahın Takdir Komisyonuna Gönderilmesi İle Duran Zamanaşımı Süresi, Anayasa Mahkemesi'nin, 08.01.2010 Tarihli Kararı İle VUK'un 11. Maddesinin 2. Fıkrasının İptal Edilmesi, 01.08.2010 Tarihinde Resmi Gazete'de Yayımlanan 6009 Sayılı Yasa İle VUK'un 114. Maddesine Eklenen Fıkra ve VUK'un Geçici 28. Madde Hükümü", **Oluş Mali Hukuk Bürosu Yayını**, 15.01.2011 tarih ve IV/128 sayılı Sirküler.

⁴³ Metin Günday, **İdare Hukuku**, 10. bsk., Ankara, İmaj Yayınları, 2011, s.154.

⁴⁴ A. Şeref Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2006, s. 417.

⁴⁵ A. Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, **İdare Hukuku**, 5. bs., Ankara, Cilt 2, Turhan Kitabevi, 2012, C:II, s.488.

salt zamanaşımını durdurmak amacıyla olayın gerçekte var olmayan bir resen takdir nedenine dayandırılmamış olmasının şart olduğunu vurgulamıştır⁴⁶.

Vergi Usul Kanunu'nun 72'inci maddesi uyarınca takdir komisyonları daimi veya geçici olabilirler. Mezkur madde uyarınca takdir komisyonu; illerde defterdarın, ilçelerde malmüdürünün (müstakil vergi dairesi olan ilçelerde ilgili vergi dairesi müdürünün) veya bunların tevkil edecekleri memurların başkanlığı altında ilgili vergi dairesinin yetkili iki memuru ile seçilmiş iki üyeden kurulur. Uygulamada vergi daireleri bünyesinde geçici takdir komisyonları kurulmaya başlanmıştır. Vergi dairesi müdürleri hem vergi dairesi müdürü olarak hem de geçici takdir komisyonu başkanı olarak görev yapmaktadırlar. Vergi Usul Kanunu'nun 135'inci maddesi uyarınca vergi incelemesi yapmaya da yetkili olan vergi dairesi müdürü, yine kendisinin başkanlık ettiği takdir komisyonuna başvurarak uygulamada zamanaşımını durdurmaktadır. Ancak burada da takdire sevk sebeplerinin bulunması gerekmektedir.

b. Mücbir Sebep Nedeniyle Sürelerin İşlememesi

Vergi Usul Kanununun 13'üncü maddesinde vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk halleri, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler, kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler, sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması gibi haller mücbir sebep olarak sayılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 15'inci maddesinde ise 13'üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği ve tarh zamanaşımının işlemeyen süreler kadar uzayacağı hüküm altına alınmıştır. Tarh zamanaşımı süresi, sadece mücbir sebep nedeniyle zamanında yerine getirilemeyen vergi ödevleri için uzayacaktır.

Bu sonuçların oluşması açısından mücbir sebebin başlangıcı ve sona erme tarihi önem arz etmektedir. Mücbir sebebin başlama tarihi çoğu zaman açık bir

⁴⁶ Danıştay Kararı, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 311, Ağustos 2014, s.169

şekilde ortaya konulabilmektedir. Ancak, aynı şeyi mücbir sebebin sona ermesi için söylemek her zaman mümkün değildir. Mücbir sebebin sona erme anı veya tarihi ile ilgili olarak genel bir kural koymak mümkün değildir. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olan durumun ortadan kalktığı tarihi her olayın özelliğine göre değerlendirmek gerekmektedir⁴⁷.

Mezkur maddeye göre bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi lazımdır. Neticede tarh zamanaşımında mücbir sebep malumsa, bir başka deyişle Maliye Bakanlığı ilan etmişse, mücbir sebep zamanaşımına otomatik olarak etki eder. Ancak ispat ve tevsik edilmesi gereken mücbir sebeplerde, mücbir sebebin zamanaşımına etkisi, mükellefin mücbir sebebi idareye bildirmiş olmasına bağlıdır⁴⁸. İdareye bildirilmeyen, ispat ve tevsik edilmeyen mücbir sebeplerin, zamanaşımı süresine etki etmesi imkan dahilinde bulunmamaktadır.

Kanun koyucu mücbir sebebi sadece yükümlüler açısından düzenlemiştir. Vergi idaresinin mücbir sebeplerin etkisi ile vergi tarhını yapamaması zamanaşımını durdurmaz. Bu itibarla zamanaşımı kamu borçlusu lehine kabul edilmiş olan, idarenin içinde bulunduğu şartlar ne olursa olsun işlemeye devam eden bir süreçtir. Ancak kamu borçlularının mücbir sebep gerekçesi ile sürelerin durmasından yararlanması halinde aynı süre boyunca idare de tarh zamanaşımının durmasından yararlanacağı ileri sürülmektedir⁴⁹. İdarenin alacağını tarh etme konusundaki yetersizliklerinin, mükelleflerin iradesi dışında meydana gelen üstelik mükellefin çıkarı düşünülerek getirilen düzenlemeler ile giderilmeye çalışılması eleştirilmektedir⁵⁰.

Ancak kanunda bir engel bulunmamasına rağmen; verginin aktif süjesi konumunda bulunan ve vergiye ilişkin düzenleme yapma hak ve yetkisini elinde

⁴⁷ Mehmet Batun, "Mücbir Sebepler ve Sonuçları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2010, s. 71.

⁴⁸ Neslihan Coşkun Karadağ, İbrahim Organ, "İdari ve Yargısal Açından Mücbir Sebepler ve Vergi Usul Kanunu'nda Yapılması Gereken Düzenlemeler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2011, s. 154.

⁴⁹ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.326.

⁵⁰ Karadağ, "Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından Mücbir Sebepler ve Ödeme Emrine Eleştirel Bakış", s. 1039.

bulunduran vergi idaresinin, daha zayıf ve edilgen halde bulunan verginin pasif süjesi konumundaki vergi mükellefine tanınmış olan VUK'un 13'üncü maddesindeki korunma hükümlerinden yararlanamayacağını savunan yazarlar da bulunmaktadır⁵¹.

Konu ile ilgili Danıştay 9. Dairesi, 07.06.2007 tarih ve E.2007/5007, K.2007/2230 sayılı kararında; vergi İdaresinin deprem nedeniyle Bolu ve Düzce'de 12.11.1999 – 31.05.2001 tarihleri arasında mücbir sebep ilan ettiği, bu nedenle 2000 yılına ilişkin defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz ödevlerinin ve tarh zamanaşımının 31.05.2006 tarihine kadar uzadığı iddiasına karşılık, idare tarafından yükümlüler lehine getirilen mücbir sebep halinin idare lehine ve idareyi kapsayacak şekilde uygulanamayacağına hükmetmiştir⁵².

2. Zamanaşımını Kesen Nedenler

Esas itibarıyla Vergi Usul Kanunu'nda tarh zamanaşımının kesen bir sebep bulunmamaktadır. Kanunlarda tarh zamanaşımını kesen bir sebebin bulunmaması, bir eksiklik değildir. Çünkü tarh işleminin yapılarak mükellefe tebliği ile vergilendirme sürecinde bir sonraki aşamaya geçilmekte olduğundan, sonraki aşamanın kuralları uygulanacaktır⁵³.

Vergi borcunun mükellefe tebliği ile zamanaşımının kesileceğini kabul edenler bulunmaktadır⁵⁴. Ancak bu durumda zamanaşımının kesilmesi söz konusu değildir. Zira vergi tarh ve tebliğ edildikten sonra tarh zamanaşımı süresi baştan başlamamaktadır. Çünkü verginin tarh ve tebliğ edilmesi ile vergide tahsil aşamasına geçilmiş olur. Artık bu noktadan sonra tahsil zamanaşımı süresi işlemeye başlayacaktır⁵⁵.

⁵¹ Ahmet EROL, "Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler Ve Sonuçları", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 2012, (Çevrimiçi) <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2013-103-1232>, 20 Ağustos 2014.

⁵² Karadağ, "Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından Mücbir Sebepler ve Ödeme Emrine Eleştirel Bakış", s. 1039.

⁵³ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.327.

⁵⁴ Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, s.143.

⁵⁵ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.140-141.

Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında yer alan "damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde mezkûr evraka ait vergi alacağı yeniden doğar hükmü" zamanaşımının kesilmesi ile benzer bir sonucu doğurmakta, zamanaşımı süresini yeniden başlatmaktadır. Ancak burada zamanaşımını kesilmesi değil vergi alacağının yeniden doğması söz konusudur. Çünkü damga vergisi ancak zamanaşımı süresi dolduktan sonra kağıdın hükmünden faydalanılması durumunda yeniden doğmaktadır. Zamanaşımının kesilmesinde ise zamanaşımı süresinde bir olay nedeniyle zamanaşımı süresi baştan başlamaktadır.

D. Özellikli Durumlar

1. Şarta Bağlı İstisna Veya Muafiyet Uygulamalarında Zamanaşımı

Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinin üçüncü fıkrasına göre; 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.

Bu hükmün uygulama alanı bulabilmesi için istisna ve muafiyet faydalanmanın bir şarta bağlanmış olması ve şartın ileriye dönük bir şart olması ve şart gerçekleşmez ise verginin alınacağına açıkça hüküm altına alınması gerekmektedir.

Uzayan zamanaşımı süresi içerisinde, beş yıllık normal tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra, sadece şartın ihlali ile ilgili tarhiyat yapılabilir. İstisnanın diğer şartları veya istisna ile ilgili olmayan konularda zamanaşımı süresi uzamaz.

Diğer yandan, madde lafzında açıkça muafiyet ve istisna kavramları kullanıldığından, şarta bağlı indirimlerde şartın ihlali ile zamanaşımı süresi uzamaz.

İndirim istisna ve muafiyetten farklı bir kavram olup; çeşitli gerekçeler ile kurum kazancının azalmasını sağlayan neden olarak tanımlanabilir⁵⁶.

a. Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası

Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının e bendinde Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan bazı kıymetlerin satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Aynı bentte bu istisnanın, satışın yapıldığı dönemde uygulanacağı ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulacağı hükme bağlanmıştır. İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğrayacağı Kanunda açıkça belirtilmiştir. Buna göre satışın gerçekleştiği tarihi takip eden 5'inci yılın sonuna kadar özel fon hesabı işletmeden çekilirse istisna şartı ihlal edilmiş olacak ve zamanaşımı süresi şartın ihlal edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından başlayacaktır. Burada uzayan zamanaşımı süresi sadece şarta ilişkin tarhiyatın yapılmasına imkan sağlar.

Örneğin 2010 yılında satışı gerçekleştirilen taşınmazla ilgili ayrılan özel fon 2014 yılında ortaklara dağıtılsa 2010 hesap dönemine ilişkin zamanaşımı süresi bu konu ile sınırlı olarak 01.01.2015 tarihinde başlayacaktır. Söz konusu zamanaşımı süresi sadece istisna kazancın ihlal edilen şartı ile ilgili olarak uzamaktadır. 2010 yılına ilişkin, özel fonun işletmeden çekilmesi dışında başka konularda 01.01.2016 tarihi itibarıyla tarhiyat yapılması imkan dahilinde bulunmamaktadır.

İstisnadan faydalanabilmek için satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı da açıkça hüküm altına alınmıştır.

⁵⁶ Aslan, "Tarh Zamanaşımı", s.36.

b. Yatırım Teşvik Belgesi Sahibi Mükelleflere Tanınan KDV İstisnası

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/d maddesinde yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makina ve teçhizat teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiş ancak yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, zamanında alınmayan verginin alıcıdan, vergi ziyaı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edileceği hükme bağlanmıştır. Söz konusu maddede zamanında alınmayan vergilerde zamanaşımının, verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlayacağı ayrıca hükme bağlanmıştır.

Yatırım, teşvik belgesinde öngörülen şekilde gerçekleşmesine rağmen, KDV istisnasından faydalandırılmaması gereken tedariklerin istisnadan faydalandırılması durumunda, normal beş yıllık zamanaşımı süresi geçerlidir. Zamanaşımı süresi yatırımın teşvik belgesinde öngörülen şekilde gerçekleşmesi durumunda uzamaz.

Yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşip gerçekleşmediği Ekonomi Bakanlığı tarafından tespit edilir. Bakanlık tarafından yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmediği belirtilirse, vergi dairesi tarafından alıcı adına gerekli tarhiyat yapılır⁵⁷. Diğer yandan vergi ithal aşamasında alınan bir vergi ise, tarhiyatı gümrük idaresinin yapması gerekmektedir.

c. Döviz Kazandırıcı Faaliyetlere İlişkin Damga Vergisi İşlemler

Damga Vergisi Kanunu'nun Ek 2'nci Maddesi uyarınca döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden müstesnadır.

⁵⁷ Nihat Uzunoğlu, **Herkes İçin Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, 2 c., İstanbul, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2014, C:II, s. 1268.

Döviz kazandırıcı faaliyetlerin kısmen veya tamamen gerçekleştirilmemesi halinde, gerçekleşmeyen kısma ait alınmayan damga vergisi, mükelleflerden, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ceza ve gecikme faizi ile birlikte geri alınır.

Zamanaşımı süresi, Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca, istisna veya muafiyet şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlayacaktır.

Yine mezkur maddeye göre damga vergisi istisnası uygulamak suretiyle işlem yapan kuruluşlar, istisnaya konu işlemin mahiyeti ile alınmayan vergi tutarını, işlemin yapıldığı tarihi takip eden otuz gün içinde ilgililerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Döviz kazandırıcı faaliyetin gerçekleşmediğinin tespit edildiği tarihi takip eden otuz gün içinde, bu durumu vergi dairesine bildirmeyen kuruluşlar damga vergisi, ceza ve gecikme faizinin ödenmesinden ilgililerle birlikte müteselsilen sorumludurlar.

Burada sorumluluk müteselsil sorumluluk olduğundan, verginin tarhı ve tebliği, taahhüt ettiği faaliyeti gerçekleştirilmeyen kişiye yapılacağından, müteselsil sorumlu hakkında da tarhiyatın muhatabı için öngörülen zamanaşımı süresi geçerlidir.

d. 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunu Uyarınca Ayrılan Fonların İşletmeden Çekilmesi

5746 Sayılı Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 7'nci fıkrası uyarınca "Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde bulunanların; kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları destekler özel bir fon hesabında tutulacaktır. Mezkur madde uyarınca bu fon, 193 sayılı Kanun ve 5520 sayılı Kanuna göre vergiye tabi kazancın ve ilgili yılda yapılan Ar-Ge harcaması tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Bu tür hibelerin gelir yazılmaması bu Kanun kapsamındaki projeler için sağlanmış özel bir avantaj niteliğindedir. Şöyle ki; 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde (Bölüm 10.2.9.2.4. Diğer kurumlardan sağlanan Ar-Ge destekleri) ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumlardan bu mahiyette sağlanacak her türlü destek tutarlarının ticari kazancın bir unsuru olarak kazanca dahil edileceği açıklanmıştır⁵⁸.

5746 Sayılı Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunu'nun aynı maddesinde, bu fonun, elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde sermayeye ilâve dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca, desteğin fon hesabına alınması ve bu fonun elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde başka hesaba nakledilmemesi veya işletmeden çekilmemesi durumunda, istisnanın koşuludur. Fon başka hesaba nakledilir veya işletmeden çekilirse, tarh zamanaşımı süresi desteğin alındığı tarihten değil, fonun başka hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği tarihten başlayacaktır.

2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Zamanaşımı

Gelir Vergisi Kanununun 42'inci maddesi uyarınca; birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir. Tarh zamanaşımı vergi alacağının doğduğu tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlar. Yıllara yaygın inşaat işinde vergi alacağı işin bittiği yılın geliri olduğundan zamanaşımı da işin bittiği yılı takip eden takvim yılı başından itibaren başlayacaktır⁵⁹.

⁵⁸ Şahin Savcı, "5746 Sayılı Kanunla Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerine Yönelik Olarak Getirilen Destekler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül 2008, s.30.

⁵⁹ Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, s. 208.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 44'üncü maddesine göre İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.

Fiili iş bitim tarihi veya geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarih, işe başlandığı tarih ile aynı takvim yılında olmasına rağmen, çeşitli nedenlerle geçici kabul tutanağının yetkili makam tarafından ertesi takvim yılında onaylanması durumunda yıllara yaygın inşaat ve onarma işi oluşmuştur⁶⁰. Bu durumda zamanaşımı süresi de geçici kabul tutanağının yetkili makam tarafından onaylandığı tarihte başlayacaktır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile diğer işleri birlikte yapanların, müşterek giderlerini bu işler arasında nasıl bölüştürecekleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 43'üncü maddesinde hükme bağlanmıştır. Söz konusu gider dağıtımı ile tarhiyatlarda ve hata düzeltme taleplerinde; Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile diğer işleri birlikte yapanların giderlerinin zamanaşımı bakımından ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekir⁶¹.

3. Kurumların Tasfiyesinde Zamanaşımı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17'inci maddesine göre her ne sebeple olursa olsun, tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olur. Tasfiye, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlar ve tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona erer.

Başlangıç tarihinden aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı ve tasfiyenin sona erdiği dönem için ilgili takvim yılı başından tasfiyenin bitiş tarihine kadar olan dönem bağımsız bir tasfiye dönemi

⁶⁰ Yavuz Arslan, "Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarma İşlerinde İşin Bitim Döneminin Tespitinde Özellikli Durumlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz 2008, (Çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5055>, 8 Ağustos 2014.

⁶¹ Mustafa Alpaslan, Eda Kaya, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2014, s.47.

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 tasfiye 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 değerlendirilmesinin nedeni budur⁶².

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17'inci 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 dolmasıyla veya genel kurul kararıyla sona ermiş ise, pay sahipleri arasında şirket malvarlığının dağıtımına başlanılmamış olmak şartıyla, genel kurul şirketin devam etmesini kararlaştırabilir. Devam kararının sermayenin en az yüzde altmışının oyu ile alınması gerekir⁶³.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin 1'inci fıkrasının 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

⁶² Yılmaz Özbacı, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, İstanbul, Oluş Yayıncılık, 2006, s.490.

⁶³ Ersin Nazalı, **Vergisel ve Yeni Türk Ticaret Kanunu Yönüyle Anonim ve Limited Şirketlerde Tasfiye, Devir, Birleşme, Bölünme ve Tür Değişimi İşlemleri**, Ankara, 3. Bsk., Yaklaşım Yayıncılık, 2013, s.60

beyannamelerinin, normal faaliyet dönemi beyannamelerinin yerine geçeceği ayrıca hüküm altına alınmıştır. Yani tasfiyeden vazgeçme ile birlikte, mükellefler hiç tasfiyeye girmemiş kabul edilmiştir⁶⁴. Bu nedenle tasfiyeden vazgeçilmesi durumunda, 5 yıllık zamanaşımı süresi geçmiş vergiler, tasfiyeden vazgeçildiği takvim yılının ilk günü itibarıyla zamanaşımına uğrar.

4. Veraset ve İntikal Vergisinde Zamanaşımı

Veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olay, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle karşılıksız olarak bir kişiden diğer bir kişiye intikali ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.

Ancak veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olay meydana gelmekle birlikte mükellefiyetin doğuşu farklı hukuki olaylara bağlanmıştır.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 20'nci maddesi uyarınca veraset ve intikal vergisinde veraset ve intikal vergisi mükellefiyeti:

- a) Beyanname verildiği takdirde, beyannamede gösterilen mallar için beyanname tarihinde;
- b) Verilen beyannamede gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarihte;
- c) Terekenin tahriri, defter tutma veya resmi tasfiye hallerinde mahkemece bu muamelelerin ikmal edildiği tarihte başlar.

Görüldüğü gibi verasete konu mal ve haklar idarenin ıttılasına girmedeği müddetçe veraset ve intikal vergisinde zamanaşımı süresi başlamamaktadır. Bir

⁶⁴ Erdem Erdoğan, "Tasfiyeye Girmek Tasfiye Edilmek Değildir", **Vergi Dünyası Dergisi**, Ağustos 2013, s.37-38.

başka deyişle veraset ve intikal vergisi açısından zamanaşımı süresi vergiyi doğuran olay ile birlikte başlamamaktadır⁶⁵.

Zamanaşımı süresi idarenin intikale konu olan malları öğrendiği tarihte başlamaktadır. Zamanaşımı başlangıcının bu şekilde belirlenmiş olmasının veraset ve intikal vergisinde vergi alacağının zamanaşımına uğraması ihtimalini azaltmaktadır⁶⁶.

İdare Vergi Usul Kanunu'nun "Ölüm Vakalarını ve İntikalleri Bildirme" başlıklı 150. Maddesi uyarınca aşağıda yazılı resmi makamlarla gerçek ve tüzel kişiler, her ay muttali oldukları ölüm vakaları ile intikalleri ertesi ayın 15. günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar.

- Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları;
- Yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar (Memur oldukları yerde ölen Türk tebaasının soyadı, adı ve sıfatları ile Türkiye'deki ikametgahlarını Maliye Bakanlığı'na bildirirler);
- Mahalle ve köy muhtarları (Kendi mahalle veya köylerinde ölenleri bildirirler);
- Banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler (Mevduat, şirket hissesi, emanet para ve eşya veya sair suretle alacak sahiplerinden birinin ölümü halinde, ölenin soyadını, adını, alacağının nev'ini ve miktarını bildirirler).

Vergi Usul Kanunu'nun 148'inci maddesi uyarınca kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzelkişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.

İdarenin elinde, yukarıdaki hükümler gibi, ölümleri ve intikal edecek malları tespit edecek bir çok olanak bulunmaktadır. Buna rağmen zamanaşımı süresi vergiyi doğuran olay ile başlamamaktadır.

⁶⁵ Mehmet Tahir Ufuk, "Veraset ve İntikal Vergisinde Zamanaşımı", **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2002, s. 116.

⁶⁶ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.322.

Zamanaşımında benimsenen bu anlayış, bizatihi zamanaşımı kavramının vergi idaresini alacaklarını özenli olarak izlenmesine yöneltme ve devlet-yükümlü arasındaki alacak-borç ilişkisini uzun süre askıda (belirsiz) bırakmama amaçlarına ters düşmektedir⁶⁷. Konunun Anayasa Mahkemesinin önüne gitmesi durumunda Anayasa Mahkemesinin bu düzenlemeyi, takdir komisyonuna matrah takdiri için başvurulmasının zamanaşımını süresiz olarak durdurduğu Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinin 2'inci fıkrasındaki hüküm gibi iptal etmesi imkan dahilindedir.

Veraset ve intikal vergisinin zamanaşımına uğraması Kanun ile oldukça güçleştirilmiş olmakla birlikte, Vergi Usul Kanunu'nun 342'nci maddesinde yer alan *"Veraset ve intikal vergisine ilişkin mükellefiyetlerde tahakkuk muamelesi yapılmak için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün beklenir. Beyanname bu süre içinde verilirse vergi ziyaı olmamış sayılır. Ayrıca mükellefe tebliğ edilmek şartı ile yeniden 15 günlük mühlet verilir. Bu hususta da yukarıdaki hüküm cari olur."* hükmü nedeniyle; süresi geçtikten sonra kendiliğinden veya idarenin tebligatı üzerine veraset ve intikal vergisi beyannamesi verilmesi durumunda, vergi ziyaı cezası kesilmeyeceği gibi, tarhiyat resen, ikmalen ve idarece yapılmadığından gecikme faizi de hesaplanmayacaktır. (İdarenin konu ile ilgili görüşü 2000/1 sayılı Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu İç Genelgesinde açıklanmıştır.)

Veraset ve intikal vergisinde değerlendirme gününün ölüm günü veya ivazsız intikal günü olması nedeniyle, eski tarihlerde intikal etmiş servet unsurlarının tarhiyata konu olabilecek matrahları enflasyon nedeniyle ciddi miktarda eriyebilmektedir⁶⁸.

5. Motorlu Taşıtlar Vergisinde Zamanaşımı

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 7'inci maddesinde; motorlu taşıtlar vergisi mükellefiyetinin motorlu taşıtların trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığı tarafından tutulan sivil hava vasıtaları siciline kayıt ve tescili ile başlar. Mükellefiyet;

⁶⁷ Arslan, "Tarh Zamanaşımı", s. 33.

⁶⁸ Mehmet Maç, Veraset, Hibe ve Ölüm, e-kitap, (çevrimiçi) <http://www.bdo.com.tr/vergi/dosyalar/veraset/ver20.pdf>, 15.04.2014

- 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'uncu maddesi uyarınca motorlu taşıtlar vergisi, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından her yıl Ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılır. Mezkur maddeye göre tahakkuk ettirilen vergi, ayrıca mükellefe tebliğ olunmaz ve vergi tahakkuk ettirilen 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.

6. Damga Vergisinde Zamanaşımı

Vergi Usul Kanununun 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'inci maddesine göre Damga Vergisi Kanununa ekli I sayılı listede yer alan yazılı kağıtlar damga vergisine tabidir. Bu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu 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

kağıtlarda vergiyi doğuran olay yazılı kağıtların imza edilmesidir. Yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlarda ise damga vergisi, kağıdın Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalandığı tarihte doğar.

Damga vergisinde zamanaşımı süresi de bu tarihleri takip eden yıl başından itibaren başlayacaktır. Ancak damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalandığı takdirde kağıda ait vergi alacağı yeniden doğar. Bir başka deyişle vergiyi doğuran olay tekrar meydana gelir. Kağıdın hükmünden yeniden yararlanılması halinde, vergileme için kağıdın, hükmünden yeniden yararlanılma tarihindeki durumuna bakılması ve yararlanmanın gerçekleştiği tarihte geçerli olan vergi oranlarının uygulanması gerekmektedir⁶⁹.

Kağıdın hükümlerinden yeniden yararlanılması durumunda yeniden yararlanma tarihindeki matrah üzerinden, bu tarihteki oranlar ve istisna hükümleri dikkate alınarak vergileme yapılması gerekmektedir⁷⁰.

Yeniden doğmadan maksadın kağıdın ilk düzenlendiği andaki vergi borcunun yeniden doğması olduğunu savunan yazarlar da bulunmaktadır⁷¹. Ancak kanun lafzında vergi alacağı yeniden doğar demek suretiyle vergiyi doğuran olayın tekrar gerçekleştiği açıkça ortaya konmaktadır. Nitekim vergiyi doğuran olay Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesinde, "vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar" şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre vergi alacağının tekrar doğması vergiyi doğuran olayın tekrar meydana gelmesidir.

Kağıdın hükmünden yararlanılması kavramı da vergi mevzuatımızda açıkça tanımlanmamıştır. Kağıdın hükmünden faydalanma, bir hakkın ya da hususun tayin

⁶⁹ Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, s. 207-208.

⁷⁰ Nuri Değer, "Damga Vergisinde Zamanaşımı Uygulaması-II", **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2007, (Çevrimiçi) <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=7934>, 8 Ağustos 2014.

⁷¹ Savaş ERAY, Damga Vergisinde Zamanaşımının Vergi Usul Kanunun 113 ve 114'üncü Maddeleri Yönünden Değerlendirilmesi, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ekim 2008, s.54.

ve ispatı, onun herhangi bir hukuki, ticari veya benzeri bir amaca bağılı olarak kullanılmasını, sözleşmeyle öngörülen hak ve yükümlülöklere işlerlik kazandırılması olarak tanımlanabilir⁷².

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

Damga Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesi uyarınca bir kağıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem bulunduğı takdirde bunların her birinden ayrı ayrı vergi alınır. Bir kağıtta, birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem varsa, zamanaşımı süresi dolduktan sonra, bu kağıtta yer alan akit ve işlemlerden hangisinin hükmünden faydalanıldıysa, ona ilişkin damga vergisi yeniden doğacaktır.

7. Emlak Vergisinde Zamanaşımı

a. Genel Kural

Emlak Vergisi Kanununun birinci kısmında bina vergisi ikinci kısmında arazi vergisi düzenlenmiştir. Üçüncü kısım da ise müşterek hükümler bulunmaktadır.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesi uyarınca bina vergisi, Emlak Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesi uyarınca arazi vergisi; dört yılda bir defa olmak üzere takdir işleminin yapıldığı yılı takip eden yılın Ocak ve Şubat aylarında yıllık olarak tarh olunur. Bu suretle tarh olunan vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılır ve mükellefe bir yazı ile bildirilir. Yapılan tarh ve tahakkuku takip eden yıllarda, 29 uncu maddeye göre tespit edilen vergi değeri üzerinden hesaplanan

⁷² Ekrem Işık, **Damga Vergisi Kanunu Açıklama ve Yorumu**, İstanbul, Pwc Business School Yayınları, 2011, s.82.

emlak vergisi, her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılır. Görüldüğü gibi emlak vergisinin mükellefe tebliği söz konusu değildir.

Emlak vergisi her yıl kendiliğinden tahakkuk etmektedir. Belediye tarafından tahakkuk ettirilmeyen emlak vergisi ancak ilgili olduğu yılı takip eden 5'inci yılın sonuna kadar tahakkuk ettirilebilir.

b. Bildirim Dışı Kalan Binalarda Zamanaşımı

Emlak Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinde 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 başlayacağı hüküm altına alınmıştır.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesi uyarınca, Kanunun 33 üncü maddesinde (8 numaralı fıkra hariç) yazılı vergi değerini tadil eden nedenlerin bulunması halinde (geçici ve daimi muafiyetten faydalanılması hali dahil) emlak vergisi bildirim verilmesi zorunludur. Kanun'un 33'üncü maddesinde yer alan nedenler şunlardır:

- Yeni bina inşa edilmesi (Mevcut binalara ilaveler yapılması veya asansör veya kalorifer tesisleri konulması yeni inşaat hükmündedir).
- Bir binanın yanması, yıkılması suretiyle veya sair sebeplerle tamamen veya kısmen harap olması veya binada mevcut asansör veya kalorifer tesislerinin kısmen veya tamamen kaldırılması;
- Bir binanın kullanım tarzının tamamen değiştirilmesi veya bir binanın ikamete mahsus mahallerinden bir kısmının dükkan, mağaza, depo gibi ticaret ve sanat icrasına mahsus mahaller haline kalbedilmesi, (Bu hükmün uygulanmasında bir apartmanın her dairesi bir bina sayılır ve tadil sebebi, yalnız kullanım tarzı tamamen veya kısmen değiştirilen daire için geçerli olur).
- Arazinin fidanlandırılması veya ağaçlandırılması, bağ haline getirilmesi;
- Fidanlı, ağaçlı veya kütüklü bir arazinin tarla haline getirilmesi veya gelmesi;

- Tarım yapılan bir arazinin tabii bir afet veya arıza sebebiyle veya sair sebepler yüzünden tarıma elverişsiz hale gelmesi;
- Tarım yapılmayan bir arazinin tarıma elverişli hale getirilmesi;
- Arazinin parsellenmek suretiyle arsalar haline getirilmesi;
- Bir binanın mütemmimi durumunda olan arazinin mütemmimlik durumundan çıkması veya bir arazi ve arsanın bina mütemmimi durumuna girmesi;
- Bir bina veya arazinin taksim veya ifraz edilmesi veya mükellefinin değişmesi (Araziden bir kısmının istimlak edilmesi de ifraz hükmündedir).
- Müteaddit arazi ve arsaların tek bir arazi ve arsa haline getirilmesi veya müteaddit hisseler ayrılmış olan bir binanın bütün hisselerinin birleştirilmesi.

Yukarıdaki durumların herhangi birisinin varlığı durumunda bildirim verilmemesi halinde, zamanaşımı süresinin arazinin bildirim dışı bırakıldığıının idarece öğrenildiği tarihten itibaren işleyeceği hüküm altına alınmıştır.

8. Gelir ve Kurumlar Vergisi Tevkifatında Zamanaşımı

Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinin 2'nci fıkrasında "*vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi*" şeklinde tanımlanmıştır. Vergi sorumlusunun bu tanımı genel bir tanım olup, vergi sorumlusu; bazı hallerde mükellef adına tevkif edilen verginin vergi dairesine yatırılmasından sorumlu tutulan kişiyi, bazı hallerde asıl vergi borçlusu ile birlikte vergiyi kendi malvarlığından ödemek durumundan olan kişiyi, bazı hallerde ise vergileme ile ilgili ödevlerin doğru bir şekilde yerine getirilmesinden sorumlu tutulan kişiyi ifade etmektedir⁷³.

Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesi uyarınca "*yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip*

⁷³ Adnan Gerçek, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri Ve Türlerinin İncelenmesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 54, Sayı 3, 2005, s.160.

ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar.” Bu maddede bahsi geçen sorumluluk, mükellef adına tevkif edilen verginin vergi dairesine yatırılması sorumluluğudur. Vergi hukukunda bu niteliklerde bir vergi sorumlusunun kullanılmasının amacı vergi alacağının kolaylıkla ve en az masrafla tahsilini sağlamaktır. Böylece, vergi dairesi binlerce mükellef ile uğraşmak yerine, onlarla ilişki içinde olan ve ödemede bulunan az sayıdaki kişiyi muhatap alarak, verginin bunlar tarafından vergi dairesine ödenmesi imkanını elde etmektedir⁷⁴.

Hangi hallerde vergileme ile ilgili üçüncü kişilerin sorumlu tutulacağı vergi kanunlarında belirtilmektedir. Bu durum, vergilerin kanuniliği ilkesinin de bir gereğidir⁷⁵.

Vergiye doğuran olay, vergi kesen konumundaki vergi sorumlusunun kişiliğinde gerçekleşmez; vergi sorumlusu mükellefle girdiği ekonomik ilişkinin bir uzantısı olarak onun malvarlığından vergileri kesip vergi dairesine yatırır⁷⁶. Sorumluluk, genellikle sorumluluğun ilgili olduğu vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğar. Ancak bazı durumlarda vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden önce de vergi sorumluluğu doğabilir. Bu durumlarda vergi sorumluluğunu doğuran olay ile vergiyi doğuran olayın ayrıştırılması gerekir⁷⁷.

Vergiye doğuran olay ile vergi sorumluluğunu doğuran olayın aynı takvim yılına rastlaması durumunda zamanaşımı süresi, mükellef ve sorumlu için aynı anda başlamakta ve tamamlanmaktadır. Ancak vergi sorumluluğunu doğuran olayın vergiyi doğuran olaydan önce gerçekleşmesi durumunda, vergi sorumlusu açısından zamanaşımı süresi vergi sorumluluğunu doğuran olay ile başlar. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/2'inci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15/1-a ve 30/1-a maddeleri uyarınca yapılacak tevkifatta, vergi sorumluluğunu doğuran olay vergiyi doğuran olaydan önce

⁷⁴ Gerçek, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri Ve Türlerinin İncelenmesi”, s.160.

⁷⁵ Mustafa Ali Sarılı, **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınevi, 2004, s. 33.

⁷⁶ Gerçek, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri Ve Türlerinin İncelenmesi”, s.161.

⁷⁷ Mustafa Akkaya, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", (Çevrimiçi) <http://acikarsiv.ankara.edu.tr/browse/1126/1708.pdf>, 29 Ocak 2014.

gerçekleşmektedir. Bu durumda vergi sorumlusu açısından zamanaşımı süresi, vergi sorumluluğunu doğuran olayın, nakden ve hesaben ödemenin, gerçekleştiği tarihi takip eden takvim yılı başından başlar.

Vergi mükellefi ile ilgili zamanaşımını durduran sebeplerin ortaya çıkmasının vergi sorumlusu açısından bir hükmü olmadığı gibi, vergi sorumlusu ile ilgili zamanaşımını durduran sebeplerin ortaya çıkmasının da vergi mükellefi açısından bir hükmü yoktur. Örneğin vergi mükellefinin matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmesi, vergi sorumlusunun zamanaşımı süresini durdurmaz.

Kanun koyucu bazı durumlarda, gelir elde etmek amacıyla, bazı istisna kazançlar üzerinden, mükelleflerin kendi kendilerine vergi tevkif etmelerini istemektedir. Örneğin Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 61'inci maddesinin ikinci fıkrasında, gerçek kişilerin ve kurumların teşvik belgeli yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın, dağıtılmasın %19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Yatırım indirimi tevkifatında vergiyi sorumluluğunu doğuran olay gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin verilmesi ve bu beyannameler üzerinden yatırım indiriminden faydalanılmasıdır. Dolayısıyla zamanaşımı, gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin ait olduğu yılı takip eden yıldan değil, yıllık gelir-kurumlar vergisi beyannamelerinin verildiği mart-nisan aylarını takip eden yıldan itibaren başlar⁷⁸.

9. Gelir ve Kurumlar Vergisinin İadesinde Zamanaşımı

Gelir Vergisi Kanununun 121 ve Kurumlar Vergisi Kanununun 34'üncü maddelerinde; beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan tevkif edilen vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan vergiye mahsup edileceği, mahsubu yapılan miktarın gelir ve kurumlar vergisinden fazla olması halinde aradaki farkın vergi dairesince mükellefe bildirileceği ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunacağı belirtilmiştir.

⁷⁸ Ersin Nazalı, "Yatırım İndirimi Stopajında Zamanaşımı", Vergi Dünyası Dergisi, Ocak 2011, s. 50.

Görüldüğü gibi tevkif edilen vergilerin iadesi, iade alacağının mükellefe tebliğinden itibaren 1 yıl içerisinde, mükellef tarafından talep edilmelidir. Aksi halde iade alacağı düşecektir. Bu hak düşürücü bir süredir. Vergi idaresinin ayrıca bir tebliğ yapmasına gerek olmadığı konusunda farklı görüşler ileri sürülmüştür. Bir görüşe göre tahakkuk fişinin mükellefe verilmesi iade alacağının tebliğidir bu nedenle 1 yıllık süre tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile başlar. Diğer bir görüş göre ise tahakkuk fişi tebliğ esaslarına tabi değildir. Kanunda iade alacağının beyan edileceği açıkça hükme bağlandığından 1 yıllık süre iade alacağının vergi dairesi tarafından mükellefe tebliği ile başlar⁷⁹.

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120 nci maddesinde ise; üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici verginin, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği, mahsup edilemeyen tutarın mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edileceği, bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarının da o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edileceği belirtilmiştir. Bu esaslar kurumlar vergisi mükellefleri açısından da geçerlidir. Görüldüğü gibi geçici vergi de vergi dairesinin herhangi bir bildirim yapmasına gerek görülmemiştir. İade edilmesi gereken vergi tutarı mükellef tarafından beyanname ile beyan edildiğinden bu tutarın mükellefe tekrar tebliğ edilmesinin bir izahı da bulunmamaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili yapılmış olan tevkifatların iadesinde 1 yıllık hak düşürücü süre, işlemin gelirlerinin yansıtıldığı beyannamelerde iade edilecek vergi çıkması ile başlar.

10. Devreden Katma Değer Vergisinde Zamanaşımı

Katma değer vergisi uygulamasında, gerçekleştirilen her işlem için hesaplanıp beyan edilerek ödenmesi gereken vergi, bazı durumlarda sistemde mevcut indirim mekanizması nedeniyle işlemin gerçekleştiği, bir başka deyişle vergiyi doğuran olayın meydana geldiği dönemde değil de daha sonraki bir dönemde vergi idaresine ödenebilmektedir. Zamanaşımı süresinin başlangıcı, vergiyi doğuran olaya

⁷⁹ Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.367.

bağlandığından, ödenecek vergi beyan edilmemiş olması zamanaşımı süresini uzatmayacaktır⁸⁰. Katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay ile başlayan zamanaşımı, devreden katma değer vergisi nedeniyle uzamayacaktır.

11. Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi İadesinde Zamanaşımı

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesinde; Kanundaki tam istisna kapsamında işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisinin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirileceği, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisinin işlemleri yapanlara iade edileceği hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 120'nci maddesinde, iade işlemleri de bir düzeltme işlemi olarak kabul edilmiştir. Bu nedenle KDV iade talebinin de düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde yapılması gerekmektedir. İdare de düzenleyici işlemlerinde buna aykırı bir düzenlemeye gitmemiştir.

Ancak Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinde indirimli orana ilişkin KDV iadeleri ile ilgili olarak; *"yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir"* hükmü yer almaktadır. Buna göre indirimli orana tabi işlerde katma değer vergisi iadesinin alınabilmesi için, en geç takip edilen yılın son gününe kadar iade için başvurulmalıdır. Bu bir zamanaşımı süresi değil hak düşürücü süredir.

İdarenin uygulamasına göre, iadesi talep edilen tutarın indirim hesaplarından çıkarılmış olması halinde, ayrıca bir dilekçe verilmemiş olsa dahi iade talebinin yapıldığı kabul edilir⁸¹.

⁸⁰ Uzunoğlu, **Herkes İçin Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, C:I, s. 1016-1017.

⁸¹ Mahmut Vural, **Uygulayıcılar İçin KDV**, Ankara, TÜRMOB Yayınları, C:I., 2012, s.726.

Bir yıllık süre ile ilgili Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği'nde⁸² iade talebi en erken izleyen yılın Ocak dönemine ait olup Şubat ayı içinde verilecek, en geç Kasım dönemine ait olup Aralık ayı içinde verilecek KDV beyannameleri ile yapılabileceği ifade edilmiştir. Kasım ayı katma değer vergisi beyannameleri 24 Aralık akşamına kadar verilebilecektir. Bu nedenle kanun lafzına uygundur.

Mezkur tebliğde süresinde iade hakkını kullanmayan mükelleflerin, daha sonra düzeltme beyannameleri ile iade talebinde bulunmalarının ve/veya süresinde iade talebinde bulunan mükelleflerin de düzeltme beyannamesi vermek suretiyle talep edilen iade tutarını artırmalarının mümkün olmadığı belirtilmiştir. Tebliğde süresinde talep edilen iade tutarının, aynı yıl içerisinde düzeltme beyannamesi ile artırılması mümkün olup bu şekilde artırılan kısmın iadesi münhasıran vergi inceleme raporuna göre yerine getirileceği belirtilmiştir.

Genel tebliğ ile yapılan, süresinden sonra düzeltme beyannamesi ile iade talep edilmesi veya talep edilen iadenin artırılması hususunun, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen düzeltme hükümlerine aykırı olduğu ileri sürülmektedir⁸³.

Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği'nde yapılan düzenleme ile indirimli orana tabi bir ürün ihraç kayıtlı teslim edilecekse, katma değer vergisi iadesinde iki ayrı sistem uygulanacaktır. Öncelikle faturada gösterilen hesaplanan katma değer vergisi, tecil terkin kapsamında iade edilecek, kalan yük ise indirimli orana tabi usul ve esaslar ile iade edilecektir. Bu durumda normalde beş yıl olan ihraç kayıtlı teslimlere ilişkin iade zamanaşımı süresi, bu iadenin indirimli orandan önce yapılma zorunluluğu nedeniyle, indirimli oranın zamanaşımı süresine olan bir yıl ile sınırlanmış olmaktadır⁸⁴.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun da ÖTV iadesi temel olarak; ihracata ilişkin ve Gümrük Kanununun ihracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına yurt dışına çıkışlarında istisnâli olarak satılan petrol ürünlerine ilişkin olarak

⁸² 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁸³ Uzunoğlu, **Herkes İçin Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.2193.

⁸⁴ Halil Bağdın, "Yeni İndirimli Oran KDV İade Sisteminin Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 2012, s. 43.

öngörülmüştür. Bunlar ile ilgili bir süre belirtilmediğinden ve Vergi Usul Kanunu'nun 120'nci maddesinde, iade işlemleri de bir düzeltme işlemi olarak kabul edildiğinden, KDV iade talebinin de düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde yapılması gerekmektedir.

8/10/2012 tarihli ve 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen malların, imalatçılar tarafından imalatla kullanılmaları halinde vergi tutarlarının indirimli uygulanmasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu Kararnamede düzenlenen indirimli vergi uygulamalarından kaynaklanan vergi farklılaştırmalarının alıcılara iade yöntemi ile uygulanması, Özel Tüketim Vergisi Kanununun 12 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasında Maliye Bakanlığına verilen yetkiye istinaden Maliye Bakanlığınca da uygun görülmüş olup bu düzenlemelerin uygulama usul ve esasları 25 seri nolu ÖTV Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

Söz konusu tebliğde verginin iadesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olmasına rağmen, iadeye, malın ithalat tarihinden itibaren 1 yıl içerisinde başvurulması gerektiğine ilişkin bir düzenleme yapmıştır. Bir başka deyişle tebliğ ile hak düşürücü bir süre getirmiştir. Daha önce Katma Değer Vergisi Kanunu'nda indirimli orana tabi işlemlerdeki 1 yıllık hak düşürücü sürenin Genel Tebliğ ile getirilmesi yargı organları nezdinde kabul görmemiştir. Konu ile ilgili olarak Danıştay 7. Dairesinin 09.11.2004 tarih ve E.2003/1094, K. 2004/2800 sayılı kararında yürürlükteki vergi mevzuatında iadeler ile ilgili bir süre belirtilmediğinden, genel zamanaşımı süresi içerisinde her zaman iade talep edilebileceği, kanunda öngörülmeeyen bir sürenin tebliğ ile getirilemeyeceğine hükmetmiştir⁸⁵. Benzer hukuki tartışmaların 25 seri Nolu ÖTV Genel Tebliği uyarınca yapılan özel tüketim vergisi iadelerinde de yaşanması muhtemeldir.

⁸⁵ Uzunoğlu, Uzunoğlu, **Herkes İçin Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.2192.

12. Mahkeme Kararları Sonucunda İptal Edilen İşlemlerde Zamanaşımı

Vergi davaları sonucunda; idari işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biriyle hukuka aykırı olduğu yargısına varılacak olursa, işlemin iptaline, idari işlemin hukuka uygun olduğuna karar verilirse davanın reddine, idari işlemin kimi bölümü itibariyle hukuka uygun kimi bölümü itibariyle hukuka aykırı olduğuna karar verilirse dava konusu işlemin kısmen iptaline kısmen davanın reddine karar verilir⁸⁶.

İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 28'inci maddesinin 5'inci fıkrasında, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir hükmü yer almaktadır. vergi idaresince yapılan bu işlem Vergi Usul Kanunu'nun 20'nci maddesinde tanımlanan tarh işleminden başka bir şey değildir⁸⁷.

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 süresini de göz önünde bulundurmak zorundadır. Nitekim tarhiyat işlemi dava safhasındayken, tarh zamanaşımı süresinin duracağına veya kesileceğine ilişkin bir hüküm vergi mevzuatımızda bulunmamaktadır⁸⁸.

Aynı durum kısmi iptalde de geçerlidir. Tarh işleminin bir kısmı için red bir kısmı için iptal kararı verildiği durumda, karara uygun yapılan tarhiyat yeni bir idari işlemdir. Bu nedenle bu tarhiyatın da zamanaşımı süresi içerisinde yapılması

⁸⁶ Turgut Candan, **Açıklamaları İdari Yargılama Usul Kanunu**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2011, s.613-614.

⁸⁷ Candan, **Açıklamaları İdari Yargılama Usul Kanunu**, s.676.

⁸⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.138.

gerekmektedir⁸⁹. 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 dolayısıyla zamanaşımının da söz konusu olmayacağı öne sürülmüştür. Ancak ortada tek bir idari işlem olduğundan kısmi iptal durumunda dahi idari işlem iptal edildiğinden bu sav doğru değildir⁹⁰.

Anayasa mahkemesinin 15.10.2009 tarih ve 2006/124 esas 2009/146 karar sayılı kararında *“usule aykırılık nedeniyle yargı kararıyla kaldırılan bir verginin yeniden tarh edilebilmesi zamanaşımı süresinin dolmamış olmasına bağlıdır”* ifadesi yer almaktadır.

Vergi Usul Kanunu değişiklik tasarısına 1975 yılında yalnız resen ve ikmalen tarh edilen vergiler ile ilgili olarak yargı organlarında geçen süre boyunca zamanaşımının duracağına ilişkin bir hüküm yer almıştır⁹¹ ancak söz konusu tasarı yasalaşmamıştır.

13. Özel Hesap Dönemi Kullanan Mükelleflerde Zamanaşımı

Vergi Usul Kanunu’nun 174’üncü maddesine göre hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12’şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir. Bu maddeye göre özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır. Zamanaşımı da hesap döneminin kapandığı takvim yılını takip eden yıl başından başlayacaktır.

⁸⁹ Candan, **Açıklamaları İdari Yargılama Usul Kanunu**, s.222.

⁹⁰ Candan, **Açıklamaları İdari Yargılama Usul Kanunu**, s.220.

⁹¹ Çağan, **Vergi Hukukunda Süreler**, s.110.

14. İthalde Alınan Vergilerde Zamanaşımı

Vergi Usul Kanunun 2'nci maddesinde yer alan hüküm nedeniyle gümrük idaresi tarafından alınan vergiler Vergi Usul Kanunu kapsamına girmemektedir. Bu vergilerle ilgili Gümrük Kanunu hükümleri uygulanmaktadır. Gümrük Kanununun 197'nci maddesinin 2'nci fıkrasına 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 üç yıl içinde yapılır. Görüldüğü gibi ithalde alınan vergilerde zamanaşımı süresi üç yıldır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 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 Kanunu'nun 16'ncı maddesinin 3'üncü fıkrasında yer almaktadır. Bu nedenle ithalde alınan KDV'de ve ÖTV'de de zamanaşımı süresi üç yıldır.

15. Zamanaşımı Süresinin Dolmasına 3 Ay Kala Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yapılamaması

Uzlaşma, yapılan vergi tarhiyatı ile kesilen ceza üzerinde vergi dairesi ile yükümlünün pazarlık sonucu anlaşmalarına imkan veren bir müessesedir⁹². Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma olmak üzere iki tip uzlaşma vardır.

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1'inci maddesi uyarınca ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusunu oluşturmaktadır. Mezkur Kanunun Ek 11'inci maddesinde ise, tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalar olarak belirlenmiştir. Tarh edilen vergiler ile ilgili bulunmayan özel usulsüzlük cezaları, vergi incelemesine dayanılarak kesildiyse tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına girmekte ancak tarhiyat sonrası uzlaşmanın

⁹² Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.170.

kapsamına girmemektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma ile tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı bu noktada farklılaşmaktadır⁹³.

Vergi Usul Kanununun Ek 11'inci maddesinde tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usullerin yönetmelik ile belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma vergi idaresi tarafından tarh işleminden sonra gerçekleştirilirken, tarhiyat öncesi uzlaşma Vergi Denetim Kurulu'nun grup veya ekip başkanlıklarında tarh işleminden önce gerçekleştirilmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebi olması halinde önce uzlaşma toplantısı yapılmakta, uzlaşma vaki olursa vergi dairesi tarafından uzlaşma sonucuna göre, uzlaşma vaki olmaz ise vergi inceleme raporuna göre tarh işlemi yapılmaktadır. Mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma başvurusunda bulunması tarh işleminin yapılmasını uzlaşma gününe kadar ertelemektedir⁹⁴. Ancak Kanunda tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin zamanaşımını durduracağına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin⁹⁵ uzlaşma talep süresi başlıklı 9'uncu maddesinin üçüncü fıkrasında *"incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez."* düzenlemesi bulunmaktadır.

Söz konusu düzenlemenin mevhumu muhalifinden, incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan fazla bir zaman kalması halinde mükellefe uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığının sorulması veya mükellefin uzlaşmaya davet edilmesinin zorunlu olduğu sonucu çıkmaktadır⁹⁶.

⁹³ Cevdet Okan Bahar, "Genel Olarak Uzlaşma Müessesesi Ve Tarh Zaman Aşımının Son Üç Ayında Uzlaşma", **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım 2002, (Çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3012>, 12 Ağustos 2014.

⁹⁴ Azmi Demirci, "Uzlaşma İçin Öneriler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım 2007, (Çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4827>, 12 Ağustos 2014.

⁹⁵ 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁹⁶ Yusuf İleri, "Zamanaşımı Koşullarında Uzlaşma", **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2012, s. 172.

Ancak incelemeye yetkili kişi sormasa dahi mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunabilir. Nitekim mezkur Yönetmeliğin 8'inci maddesinde uzlaşma için nezdinde vergi incelemesi yapılan kimsenin incelemeyi yapana veya bağılı bulunduğu birime yahut ekip Başkanlığına başvurusu gerektiğı düzenlenmiştir. Bu durumda tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının başvurusu reddetmeleri gibi bir imkanları mevzuatımızda bulunmamaktadır. Yasada mükellefin bu hakkını kısıtlayıcı bir hüküm mevcut değildir. Konuya ilişkin bu yönetmelik tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin yasa maddesinin nasıl uygulanması gerektiğini açıklamak amacıyla çıkarılmış olup yasaya aykırı hükümler taşıması zaten düşünülemez⁹⁷.

Tarhiyat öncesi uzlaşma ile tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamları farklı olduğundan, incelemenin sonuçlandığı tarihte zamanaşımının sona ermesine 3 aydan az kaldığı gerekçesiyle tarhiyat öncesi uzlaşma reddedilirse, bu reddin bir dayanağı bulunmadığından, yasal haklar kullanılamaması tarhiyat işlemini sakatlamaktadır.

E. Hukuki Sonuçları

1. Tarhiyat Yapılamaması

Zamanaşımı Vergi Usul Kanunu'nun 113'üncü maddesinde süre geçmesi suretiyle vergi alacağının ortadan kalkması olarak tanımlanmıştır. Zamanaşımı süresinin dolmasından sonra alacaklı vergi dairesinin vergiyi tarh ve tebliğ etme, bir başka deyişle tahakkuk ettirme yetkisi ortadan kalkmaktadır⁹⁸. Verginin doğumunun gerçekleştiğı tarihi takip eden takvim yılının başından başlayarak beş yıl içerisinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğramaktadır. Kanunda öngörölen süre geçtikten sonra mükellef adına herhangi bir tarhiyat yapılamaz. Zamanaşımı süresi, vergi idaresini yetki bakımından bağlamakta; zamanaşımı sürenin dolması ile idare açısından zaman yönüyle yetkisizlik doğmaktadır⁹⁹.

⁹⁷ Ruhi Önoğlu, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ve Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2009, s. 26.

⁹⁸ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.142.

⁹⁹ Taşdelen, "Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama Ve Bir İşlem", s. 305.

Söz konusu maddenin ikinci fıkrasına göre tarh zamanaşımı mükellefin müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder. Bu nedenle zamanaşımı, mahkemeler tarafından resen dikkate alınmalıdır. Bu hüküm nedeniyle tarh zamanaşımı özel hukuktaki zamanaşımı kavramından ziyade, hak düşürücü süre kavramına benzemektedir¹⁰⁰.

Tarh zamanaşımına uğramış verginin rızaen ödenip ödenemeyeceği tartışmalara yol açmıştır. 1950 yılında yürürlüğe giren 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 103/3'üncü maddesinde yer alan mükellefin yapacağı vergi ödemeleri kabul edilmez hükmünün 1954 yılında yürürlüğe giren Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile yürürlükten kaldırılması ve bu Kanuna zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur hükmünün konulması üzerine, 1960 yılında yürürlüğe giren Vergi Usul Kanununda zamanaşımı süresinden sonra ödeme yapılması ile ilgili hüküm konulmaması nedeniyle Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanundaki hükmün tarh zamanaşımı için de geçerli olacağı öne sürülmüştür¹⁰¹. Bir başka görüşe göre ise zamanaşımı süresi geçtikten sonra mükellefçe yapılacak tahakkukun ya da ödeme başvurusunun kabul edileceğine dair bir hüküm bulunmadığından, vergi borcu mükellefin istemesi halinde dahi ödenemeyecektir¹⁰². Diğer yandan madde başlığının vergi alacağının kalkması şeklinde olmasından hareketle tarh zamanaşımının vergi alacağını tamamen kaldırdığı söylenebilir¹⁰³.

6183 sayılı Amme alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 53'üncü maddesi uyarınca; kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu; ödeme emrinin tebliği aşamasında tarh zamanaşımının yargı mercilerince resen incelenebileceği ve tarh zamanaşımının varlığı halinde böyle bir borcun olmaması gerekçesiyle ödeme emrinin iptal edilebileceğine karar vermiştir. Mezkur kararda

¹⁰⁰ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.146.

¹⁰¹ Çağan, **Vergi Hukukunda Süreler**, s.110.

¹⁰² Oktar, **Vergi Hukuku**, s.143.

¹⁰³ Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, s.150

tarh zamanaşımı süresi geçtikten sonra verginin tahsilinin mümkün olmadığı belirtilmiştir¹⁰⁴.

2. Hataların Düzeltilememesi

Vergi Usul Kanunu'nun 116'ncı maddesinde vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmıştır.

Vergi hatası, vergi alacağının doğmasından tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarına kadar ya da yargı aşamasında söz konusu olabilen ve sonuçta bu alacağın haksız yere fazla veya eksik alınmasına neden olabilen usulsüz işlemlerdir¹⁰⁵.

Vergi Usul Kanunu'nun 124'üncü maddesinde *"114'üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez"* hükmü yer almaktadır.

Madde lafzından da anlaşılacağı üzere vergi hatalarının düzeltilmesinde, esas olan süre düzeltmenin yapıldığı tarih değil düzeltmenin meydana çıkarıldığı tarihtir.

Vergi Usul Kanunu'nun 119'uncu maddesi uyarınca, vergi hataları; ilgili memurun hatayı bulmasıyla, üst memurların yaptıkları incelemeler neticesin, teftiş sırasında, vergi incelenmesi sırasında veya mükellefin müracaatı ile ortaya çıkarılabilir. Bu durumlar dışında da vergi hatasının ortaya çıkabilmesi mümkündür. Asıl olan vergi hatalarının ortaya çıkarılmasıdır. Bu nedenle, madde de sayılmayan kişiler veya eylemler nedeniyle bir vergi hatasının ortaya çıkarılması durumunda da gerekli işlemlerin yapılması gerekmektedir¹⁰⁶.

Vergi hatalarının düzeltilmesinde, resen düzeltme ve mükellefin talebi üzerine düzeltme olmak üzere iki yol bulunmaktadır. Resen düzeltmede hatanın idare

¹⁰⁴ 16.07.1987 tarih ve 19519 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁰⁵ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 19. bsk., Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2011, s.109.

¹⁰⁶ Hande Tortop Bayraktar, "Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Haziran 2011, s. 120.

tarafından meydana çıkarıldığı tarih itibariyle, mükellefin talebi üzerine düzeltmede mükellefin başvuru tarihi itibariyle zamanaşımı süreleri dolmamış olmalıdır.

Madde lafzında 114'üncü maddeye atıf yapıldığından, zamanaşımı süresinin söz konusu madde uyarınca hesaplanması bir başka deyişle zamanaşımını durduran nedenlerin de dikkate alınması gerekmektedir¹⁰⁷.

Böylece düzeltme zamanaşımı bazı durumlarda tarh zamanaşımı süresini aşabilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 126'ncı maddesi uyarınca; zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı; İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği; İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre hacizin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz. Bu düzenlemeler ile amaçlanan mükellefe sonradan fark edilebilecek bir hatanın düzeltilmesine imkan sağlayacak bir fırsatın verilmesidir¹⁰⁸. Diğer yandan vergi hatalarının zamanaşımı süresi içerisinde düzeltilmesi usulü yalnız vergi mükellefleri lehine işleyen bir yol değildir. Vergi dairesi de eksik vergi tarh etmişse zamanaşımı süresi içinde olmak koşuluyla idare lehine düzeltme yapabilir¹⁰⁹.

Diğer yandan zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergiler ile ilgili olarak kullanılan "hatanın yapıldığı tarih" ifadesi yoruma açıktır. Hata normalde ihbarnamede yapılır. İhbarnamenin düzenlendiği tarih ile mükellefe tebliğ tarihi arasında önemli bir süre geçmiş olabilir. Bu nedenle düzenlemenin mantığı içerisinde hatanın yapıldığı tarih ifadesinden, tebliğ tarihini anlamak gerekmektedir¹¹⁰.

Vergi hukukunda zamanaşımı genellikle mükellefin lehine sonuçlar doğururken, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla vergi istenmesi veya alınması durumunda hata

¹⁰⁷ Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, s. 210.

¹⁰⁸ Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, s. 210.

¹⁰⁹ Çağan, **Vergi Hukukunda Süreler**, s.103.

¹¹⁰ Yılmaz Özbalcı, **Vergi Davaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, t.y., s. 118

düzeltilme zamanaşımında mükellef aleyhine bir sonucun ortaya çıkmasına sebep olacaktır¹¹¹.

6327 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf Ve Yatırım Sistemi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un Geçici 1'inci maddesinde; 7/10/2001 tarihinden sonra akdedilmiş bireysel emeklilik ve şahıs sigorta poliçeleri ile ilgili olarak bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından yapılan ödemeler üzerinden tevkif edilerek ödenen vergilerin, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesine bu Kanunla eklenen dördüncü fıkra hükmüne göre belirlenen menkul sermaye iradı üzerinden bu Kanunun yayımlandığı tarihte yürürlükte olan orana göre hesaplanan tutarı aşan kısmının, Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca red ve iade edileceği hüküm altına alınmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı 83 nolu Gelir Vergisi Sirkülerinde; *"hak sahiplerince yapılan red ve iade talepleri, başvuruda eksiklik bulunmaması koşuluyla, Vergi Usul Kanununun düzeltme zamanaşımı hükümleri dikkate alınarak yerine getirilecektir. Hak sahiplerince daha önceki bir tarihte ilgili vergi dairesine düzeltme başvurusunda bulunulmuş olması halinde, düzeltme zamanaşımı hükümlerinin uygulanmasında bu başvuru tarihi dikkate alınacaktır"* açıklaması yapılmıştır. Görüldüğü gibi İdare, 6327 sayılı Kanunda Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme hükümlerine yapılan atıf nedeniyle; mezkur Kanuna göre yapılan iadelere, düzeltme zamanaşımı hükümlerini uygulamıştır.

3. Vergi İncelemesi Yapılamaması

Vergi incelemesi Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesinde ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olarak tanımlanmıştır. Vergi Usul Kanununun 138'inci maddesinde vergi incelemesinin, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

¹¹¹ Furtun, "Vergi Hukukunda Bir Zamanaşımı Türü Olarak Vergi Ceza Zamanaşımına Dair Bir İnceleme", s. 58.

Görüldüğü gibi vergi incelemesi yapılabilecek süre ile idarenin vergi tarihine yetkili olduğu tarh zamanaşımı süresi birbirine uyumlu olarak düzenlenmiştir. Zamanaşımında özel düzenlemeler ile beş yıllık genel süreden sapıldığı durumlarda, vergi incelemesi yapılabilecek süre de zamanaşımı süresi ile birlikte değişmektedir.

Vergi incelemesinin tarh zamanaşımı süresinin sonuna kadar yapılabileceği hükmü, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılacak geçmiş yıl zararlarının mahsubunda tartışmalara yol açmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesi uyarınca; kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla geçmiş beş yıla ilişkin geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar indirim konusu yapılır. Benzer hüküm gelir vergisi mükellefleri için Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesinde de bulunmaktadır.

Zararın doğduğu yıl zamanaşımına uğramış olmakla birlikte zarar mahsubunun yapıldığı yılın tarh zamanaşımına uğramaması durumunda, devreden zarar miktarı ile ilgili inceleme yapılıp yapılmayacağı tartışmalara sebep olmuştur.

Bir görüşe göre; Mahsubuna imkan tanınan zarar mali zarardır. Bir zararın mali zarar olarak nitelendirilebilmesi için ilgili dönemde yürürlükte bulunan kanun hükümlerine uygun ve gerçek durumu yansıtan bir zarar olması gerekmektedir. Vergi alacağının geçmiş yıl zararlarının mahsubu sonrasında doğması ve vergi incelemesinden maksadın ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak olması nedeniyle mahsup edilen geçmiş yıl zararlarına ilişkin inceleme, mahsubun yapıldığı döneme ilişkin tarh zamanaşımı süresi dolana kadar yapılabilir¹¹². Geçmiş yıl zararları mahsup edildiği yıla ait matrah unsuru olarak mütalaa edilmekte ve tevsiki mükellef tarafından zorunlu bulunmaktadır¹¹³.

Ancak bu görüşe katılmak mümkün değildir. Devreden zarar miktarının azaltılması da bir idari işlemdir. Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel

¹¹² İlyas Ünal, "Tarh Zamanaşımına Uğramış Dönemlerden Naklolunan Zararların Mahsup ve Tevsiki", **Vergi Dünyası Dergisi**, Ocak 2010, s.76,77.

¹¹³ Onur Temizyürek, "Tarh Zamanaşımı, Tarh Zamanaşımının Hukuki Sonuçları ve Zamanaşımı Süresi Dolmuş Dönemlere İlişkin Defter ve Belge İbrazi", **Yaklaşım Dergisi**, Kasım 2010, s. 127.

Kurulu'nun E.2005/201, K.2005/308 sayı ve 23.12.2005 tarihli kararında da; *"Dava konusu olayda, inceleme raporu ile 1998 yılını zararlar kapadığını beyan eden davacının bu yıla ait bildirdiği kurum kazancı re'sen belirlenmiş, zararı kabul edilmemiş, ancak sahip olduğu yatırım indirimi hakkı nedeniyle tarhi gereken bir Kurumlar Vergisi hesaplanmamıştır. Yükümlülerin inceleme dönemine ait ve izleyen yıla devreden zarar ve indirim tutarlarının azaltılması yolundaki vergi inceleme raporları, yükümlülerin haklarını sınırlamaları, daha sonraki dönemdeki vergilendirilmelerini doğrudan etkilemeleri ve yürütülmesi zorunlu nitelik taşımaları nedeniyle idari davaya konu edilebileceğine"* hükmedilmiştir¹¹⁴. İdarenin incelemesini zararın doğduğu yıl zamanaşımına uğrayana kadar yapması gerekmektedir. Aksi yorum zamanaşımının kamu yararı gerekçelerine aykırıdır.

4. Defter ve Belgelerin İbrazının İstenememesi

Vergi Usul Kanunu'nun 253'üncü maddesinde *"Bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar"* hükmüne yer verilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 254'üncü madde ise, defter tutmak mecburiyetinde olmayanların almaya mecbur oldukları belgeleri bunların tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecbur oldukları hüküm altına alınmıştır.

Buna göre defter tutmak mecburiyetinde olanların, defter ve belgeleri, bu defter ve belgelerin ilgili olduğu yılı takip eden yıldan itibaren beş yıl süreyle muhafazaları zorunluyken, defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar almak zorunda oldukları belgeleri belgenin alındığı tarihten itibaren beş yıl süreyle muhafazaları zorunludur¹¹⁵.

Vergi Usul Kanununun 256'ncı maddesinde ise mükelleflerin muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter ve belgeyi muhafaza süresi içerisinde yetkili

¹¹⁴ Bumin DOĞRUSÖZ, "İnceleme Raporu Dava Edilebilir mi?", **Referans Gazetesi**, 03.05.2010, (çevrimiçi) <http://www.bumindogrusoaz.com/m.aspx?id=206>, 20 Mayıs 2014

¹¹⁵ Mehmet Arabacı, "Zararlı Yıllar Ve Amortisman Kayıtları İle İlgili Defter Ve Belgelerin Muhafaza Süreleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım 2002, (Çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2999>, 15 Mayıs 2014.

makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Ancak muhafaza ve ibraz süresinin tarh zamanaşımı süresini geçtiği durumlarda, zamanaşımı süresi dolmuş dönemlere ilişkin herhangi bir tarhiyat yapılamayacaktır¹¹⁶.

¹¹⁶ Övül Çölgezen, "Defter Ve Belge İbrazi İle İlgili Özellikli Durumlar", **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2010, (Çevrimiçi) <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11709>, 16 Mayıs 2014.

III. İDARİ PARA CEZALARINDA VE HÜRRİYETİ BAĞLAYICI CEZALARDA ZAMANAŞIMI

Vergi Usul Kanunu'na göre iki ana grup hukuka aykırı fiil söz konusudur. Bunlardan birincisi vergi kabahatleri diğeri vergi suçlarıdır¹. Vergi Kanunları hükümlerine aykırı olan ve Kanunda suç veya kabahat olarak tanımlanan fiilleri icra edenler Vergi Usul Kanununda yazılı vergi cezaları ile cezalandırılırlar².

Vergi cezaları, vergi yasalarında yer alan yükümlülöklere aykırı hareket eden vergi mükellefleri, vergi sorumluları ve vergilendirmede görevli kişilere uygulanan, ceza mahkemesi tarafından hükmedilen veya vergi idaresi tarafından kesilen, kişiyi yoksunluklara iten yasa ile tespit edilmiş yaptırımlardır³.

Vergi Usul Kanununun 331'inci maddesinde vergi kanunlarına uymamanın yaptırımı olan cezalar; vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezaları ve diğeri cezalar olarak üçe ayrılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nda, kabahat olarak düzenlenen vergi ziyai ve usulsüzlük için idari para cezası, suç olarak düzenlenen kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma fiilleri için hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörölmüştür. Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş olan hürriyeti bağlayıcı cezalar, Vergi Usul Kanunu'nun 331'inci maddesindeki tanımda diğeri cezalar kavramı içerisinde yer almaktadır. Vergi mevzuatında karşılığı adli para cezası olan bir suç bulunmamaktadır.

A. İdari Para Cezalarında Zamanaşımı

1. Tanımı ve Kapsamı

Kabahatler Kanunu'nun 2'nci maddesinde kabahat; kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık olarak tanımlanmıştır. Buna göre vergi

¹ Yusuf KARAKOÇ, "Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Özel Sayı (2010), 2012, s. 6 (3-26)

² Oktar, **Vergi Hukuku**, s.137.

³ Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, s.76.

ziyayına yol açan fiiller de birer kabahattir. Mezkur Kanunun 3'üncü maddesinde Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Kabahatler Kanunu genel kanun, Vergi Usul Kanunu özel kanundur. Yeni genel kanunun, eski özel kanunu mutlak suretle yürürlükten kaldırdığı kabul edilemez, böyle bir durumda kanun koyucunun amacını ve menfaatler dengesine dikkat ederek bir sonuca ulaşmak gerekecektir. Vergi hukuku kendine has kuralları olan bir ihtisas dalıdır. Bu nedenle genel Kanun olan Kabahatler Kanunu'nun Vergi Usul Kanunu'nun kendisi ile çelişen hükümlerini kaldırdığı söylenemez. Diğer yandan Kabahatler Kanunu'na, 5348 sayılı kanunla getirilen ek madde 1 ile vergi mahkemelerinin görev alanına giren hükümlerin saklı olduğu belirtilerek ayrı bir ihtisas olan vergi hukukuna ilişkin bu farklılık vurgulanmıştır. Ayrıca Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 01.06.2005 tarihinden bu yana Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da görülen davalarda da Kabahatler Kanunu'nun genel kanun niteliğine uygun olarak Vergi Usul Kanunu uygulamasına devam edilmiştir⁴.

Bu nedenle Kabahatler Kanunu'nda yer alan soruşturma zamanaşımı ve yerine getirme zamanaşımı kavramlarının usulsüzlük ve vergi ziya cezaları açısından bir önemi bulunmamaktadır.

Vergi Usul Kanununda yer alan idari para cezaları; vergi ziya cezası (md. 344), usulsüzlük cezaları (md. 352) özel usulsüzlük cezaları (md. 353, md. 355 ve md. Mükerrer 355) olarak düzenlenmiştir. Bu cezalara ilişkin ceza kesme zamanaşımı Vergi Usul Kanunu'nun 374'üncü maddesinde aşağıdaki gibi hüküm altına alınmıştır:

“Aşağıda yazılı süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmez.

1. Vergi ziya cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden; 353 ve mükerrer 355'inci maddeler

⁴ Tahsin Torunoğlu, "Vergi Ziyai Kabahati", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel S., 2010, (Basım Yılı: 2012), s.496, 497.

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.”

Kanun koyucu; vergi hukukundaki idari para cezalarında zamanaşımı süresini, idari para cezasının türüne göre farklı farklı belirlemiştir. Vergi ziyai cezasında ve 353 ve mükerrer 355'inci maddelere göre kesilecek özel usulsüzlük cezalarında zamanaşımı süresi beş yılken, 352'inci madde uyarınca kesilecek usulsüzlük cezasında ve 355'inci madde uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasında zamanaşımı süresi iki yıldır.

Kesilmiş vergi cezalarının tahsili açısından ise 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda düzenlenmiş tahsil zamanaşımı hükümleri uygulanacaktır⁵.

a. Vergi Ziyai Cezasında Zamanaşımı

Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesi uyarınca; 341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir. Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.

⁵ Furtun, "Vergi Hukukunda Bir Zamanaşımı Türü Olarak Vergi Ceza Zamanaşımına Dair Bir İnceleme", s. 59.

Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci maddesinde; vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesi olarak ifade edilmiştir. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmündedir.

Vergi ziyai cezasında zamanaşımı süresi, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıldır. Bu durumda vergi ziyai cezasında zamanaşımı süresi vergiyi doğuran olaya paralel olarak düzenlenmiştir. Tarh zamanaşımı süresinin de vergiyi doğuran olaya bağlandığı göz önünde tutulunca vergi ziyai cezası açısından ceza kesme zamanaşımı süresi ile tarh zamanaşımı süresi arasında genel olarak bir uyum olduğu söylenebilir.

b. Usulsüzlük Cezalarında Zamanaşımı

Vergi Usul Kanunu'nun 351. maddesinde usulsüzlük "*vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesi*" olarak tanımlanmıştır. Vergi Kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümleri, vergi mükellefi ve sorumlularına yapma, yapmama, bildirme, belge verme, alma, bulundurma gibi yükümlülükler getiren ve bu yükümlülüklerin yerine getirilişindeki yöntemleri öngören düzenlemelerdir. Bu düzenlemelerin amacı; vergi idaresinin denetimini kolaylaştırarak vergi güvenlik mekanizması oluşturmaktır. Dolayısıyla bu düzenlemelerde öngörülen yükümlülüklere aykırı hareket edilmesi denetim mekanizmasını etkisiz hale getirerek devletin vergi gelirlerinin azalmasına neden olabilecektir. Bu nedenle anılan yükümlülüklere aykırı davranışlar yaptırıma bağlanmıştır⁶.

Vergi Usul Kanunu usulsüzlükleri ve cezalarını usulsüzlükler ve özel usulsüzlükler olarak tasniflemiş; Vergi Usul Kanunu'nun 352'inci maddesinde

⁶ Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, İstanbul, y.y., 2004, s.156.

usulsüzlükleri birinci derece ve ikinci derece usulsüzlükler olarak ikiye ayırmıştır. Özel usulsüzlükleri ise fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması (md. 353), damga vergisinde özel usulsüzlükler (md. 355), bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257. madde hükmüne uymayanlar için cezalar (mük. md. 355) olarak üçe ayırmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 374'üncü maddesine göre; Vergi Usul Kanununun 353 ve Mükerrer 355'inci maddeleri uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezalarında zamanaşımı süresi, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıldır.

Mezkur madde uyarınca diğer usulsüzlük cezalarında ise zamanaşımı süresi, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıldır. Buna göre Vergi Usul Kanunu'nun 352'nci maddesi uyarınca kesilecek usulsüzlük cezası ile 355'inci maddesi uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasında zamanaşımı usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıldır.

Görüldüğü gibi usulsüzlük cezalarında zamanaşımı süresi farklı olmakla birlikte, tamamı usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlamaktadır.

Vergi Usul Kanununun 374'üncü maddesinde, 336'ncı madde hükmüne göre vergi ziyai cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde kesilecek cezanın, vergi ziyai cezası için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesileceği hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanunu, böylece suçların birleşmesi durumunda daha hafif suçun ağır suçun içerisinde erimesi ve sadece daha ağır suça ilişkin zamanaşımı sürelerinin uygulanması hakkında ceza hukuku kuralını benimsemiş olmaktadır⁷.

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanununun 336'ncı maddesi uyarınca cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyai ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir. Madde metninde sadece

⁷ Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, s.326

usulsüzlük ifadesi kullanıldığından, Vergi Usul Kanunu'nun birçok maddesinde usulsüzlük ifadesi hem Vergi Usul Kanunu'nun 352'inci maddesindeki usulsüzlük cezası için hem de özel usulsüzlük cezaları için kullanıldığından, özel usulsüzlük cezaları da 336'ncı madde kapsamında vergi ziyai cezası ile birleşebilir. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinde, bu cezalar hakkında 336 ncı madde hükmünün uygulanmayacağı hüküm altına alındığından, 353'deki özel usulsüzlük cezaları için zamanaşımı süresi vergi ziyai cezasına göre belli edilemez. Diğer yandan Vergi Usul Kanunu'nun 355. maddesinde düzenlenmiş olan, özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren fiil aynı zamanda vergi ziyai cezası kesilmesini gerektirmediğinden, 355'inci madde uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasında Vergi Usul Kanunu'nun 336. maddesi kapsamına giren bir durum söz konusu değildir. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 355'inci maddesi uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezası, 336'ncı madde kapsamında düşünülebilir⁸. Bu durumda sadece Vergi Usul Kanunu'nun 352'inci maddesinde ve Mükerrer 355'inci maddesinde yer alan usulsüzlük cezalarında zamanaşımı süresi, tek bir fiil ile vergi ziyasına da sebep olunduyorsa, vergi ziyai için öngörülen zamanaşımı süresine tabi olacaktır.

2. Ceza Kesme Zamanaşımını Durduran ve Kesen Nedenler

Ceza kesmede zamanaşımını durduran nedenlerin ortaya çıkması durumunda, zamanaşımı süresi işlemez. Nedenin ortadan kalkması durumunda süre kaldığı yerden işlemeye devam eder. Zamanaşımını kesen nedenlerin ortaya çıkması durumunda ise, zamanaşımı süresi baştan başlar.

a. Durduran Nedenler

Vergi Usul Kanununun 374'üncü maddesinde 114'üncü maddenin ikinci fıkrasının ceza zamanaşımı için de geçerli olduğu hükmü yer almaktadır. Buna göre vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, ceza

⁸ İhsan Kağan BAYRAKTAR, Özel Usulsüzlük Cezaları Vergi Usul Kanunu'nun 336'ncı Maddesi Kapsamında Değerlendirilebilir mi? , Yaklaşım Dergisi, Kasım 2010, Sayı 215, s.137.

zamanaşımını da 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.

b. Kesen Nedenler

Vergi Usul Kanununun 374'üncü maddesinin son fıkrasına göre söz konusu maddedeki süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilirse zamanaşımı kesilmiş olur. Burada kanun koyucu yanlış bir ibare kullanmıştır. Zamanaşımının kesilmesi, kesilmeyi gerçekleştiren olayın ortadan kalkması sonucu zamanaşımı süresinin baştan başlamasıdır. Vergi ceza zamanaşımını kesen her hangi bir neden yoktur. Ceza ihbarnamesinin düzenlenmesi ile ceza kesme işlemi zaten tamamlanmıştır⁹. Bunu teknik anlamda bir kesilme olarak da değerlendirenler vardır. Buna göre zamanaşımı süresi vergi cezaları için ihbarnamenin tebliği ile tekrar başlar¹⁰.

3. Özellikli Durumlar

a. Şarta Bağlı İstisna Veya Muafiyet Uygulamalarına İlişkin Cezalarda Zamanaşımı

Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinin üçüncü fıkrasına göre; 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.

Ceza zamanaşımı ile ilgili benzer bir düzenleme olmadığından şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin kesilecek cezalarda zamanaşımı süresi şartın ihlal edildiği tarihte başlamaz.

Ancak bazı kanunlarda ceza kesme zamanaşımı ile ilgili açıkça düzenleme yapılmıştır. Örneğin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/d maddesinde yatırım

⁹ Arslan, "Tarh Zamanaşımı", s. 39.

¹⁰ Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, s. 327.

teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makina ve teçhizat teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiş ancak yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, zamanında alınmayan verginin alıcıdan, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edileceği hükme bağlanmıştır. Söz konusu maddeye göre zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

b. Damga Vergisine İlişkin Cezalarda Zamanaşımı

(1) Hükmünden Yeniden Faydalanılan Kağıtlara İlişkin Cezalarda Zamanaşımı

Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında, damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde mezkûr evraka ait vergi alacağı yeniden doğar hükmü zamanaşımını durduran veya kesen bir neden değildir. Daha önce açıklandığı üzere bu durumda vergi alacağı tekrar doğmaktadır. Bu nedenle vergi alacağı tekrar doğduktan sonra, vergi kanunlarındaki görevler yerine getirilmezse, vergi cezası uygulanabilecektir.

(2) Hükmünden Yeniden Faydalanılan Kağıtlara İlişkin Noterlere Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezalarında Zamanaşımı

Vergi Usul Kanunu'nun 355'inci maddesinde, damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına her kâğıt için tahsil edilmeyen Damga Vergisi üzerinden maktu vergilerde % 50, nispî vergilerde % 10 oranında özel usulsüzlük cezası kesileceği hükme bağlanmıştır.

Damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları, vergi ve cezası tahsil etmeden tasdik etmeleri veya örneklerini çıkarıp vermeleri durumunda noterlerin mütemadi suç işlemiş olacakları (mütemadi suçlar hareketin yapılmasıyla tamamlanan ve icrası devam eden suçlardır) mütemadi suçlarda zamanaşımının

suçun sona erdiği tarihte başlayacağı, ceza hukukunun ilkelerinin vergi hukukunda geçerli olduğu, bu nedenle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinde yer alan hükme göre damga vergisine tabi bir kağıt tarh zamanaşımına uğradıktan sonra, herhangi bir surette hükmünden yararlanılması durumunda da vergi alacağı yeniden doğacağı için, noterin cezai sorumluluğunun da devam edeceği ileri sürülmüştür¹¹.

c. Veraset ve İntikal Kanunu'nun 17'inci Maddesi Uyarınca Kesilecek Cezalarda Zamanaşımı

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 17. Maddesinin birinci fıkrası uyarınca, amme idare ve müesseseleri, bankalar, bankerler, kasa kiralayanlar, sigorta şirketleri sair şirket ve müesseseler, mahkemeler ve icra daireleri veraset ve intikal vergisinin konusuna giren herhangi bir işlem dolayısıyla para ve senet verebilmek için verginin ödenmiş olduğuna ilişkin yazı talep ederler. Bu zorunluluk sadece maddede yazılı kişilere ve sadece para ve senet vermeleri durumunda getirilmiştir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin ikinci fıkrasına göre; *"Tasdikname ibraz etmeyen hak sahiplerinin istihkaklarından, veraset yoluyla intikallerde yüzde beş, ivazsız intikallerde yüzde onbeş oranında vergi karşılığı olarak tevkifat yaptıktan sonra, bakiyesini verebilirler. Tevkifatı yapanlar, tevkif ettikleri parayı en geç bir hafta içinde bulundukları yerin mal sandığına yatırmaya ve keyfiyeti bağlı bulundukları vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar."*

Bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi durumunda uygulanacak yaptırım ise maddenin üçüncü fıkrasında aşağıdaki gibi hükme bağlanmıştır:

"Tevkifat yapmadan para ve senet verenlerle tevkif ettikleri parayı yukarıda belirtilen süre içinde mal sandığına yatırmayanlardan (hakimler hariç), tevkif etmeye ve yatırmaya mecbur oldukları paralar Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre gecikme zammı tatbik edilerek tahsil edilir. Tevkifatı yapan ilgili kuruluşların, bu görevleri süresinde yerine getirmeyen sorumlularından, tevkif

¹¹ Görkem Pehlivan, "Vergi Usul Kanunu Madde 355 Uyarınca Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezalarında Zamanaşımı Süresi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Ağustos 2010, s.102-103.

etmeye ve yatırmaya mecbur oldukları paraların % 10'u oranında ayrıca ceza tahsil olunur."

Buna göre tevkifat yapmak zorunda olanların;

- Tevkifat yapmadan para ve senet vermesi durumunda veya

- Tevkifat yapmakla birlikte tevkif ettikleri parayı bir hafta içerisinde mal sandığına yatırmamaları durumunda

tevkif etmeye ve yatırmaya mecbur oldukları paralar 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre hesaplanacak gecikme zammı ile birlikte tatbik edilir.

Tevkifatı yapıp 7 gün içerisinde mal sandığına yatırmayanlardan, tevkif etmeye ve yatırmaya mecbur oldukları paraların % 10'u oranında ayrıca ceza tahsil olunur. Burada ceza tevkifat yapması gereken kuruluşa değil kuruluştaki bu sorumluluğu yerine getirmeyen kişilere kesilir. Burada dikkat çeken husus hiç tevkifat yapmayan değil, tevkifat yapıp da süresinde mal sandığına (vergi dairesine) bu tevkifatı yatırmayanların cezaya muhatap tutulmasıdır. Bu cezanın bir ismi yoktur. Başka bir deyişle, bu ceza VUK'un 331. maddesinde ismen sayılan idari para cezaları olan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası olarak sayılmamıştır¹².

Vergi Usul Kanunu'nda sadece usulsüzlük ve vergi ziyai cezası için zamanaşımı süresi belirlenmiştir. Veraset ve İntikal Vergisinin 17'nci maddesi uyarınca kesilecek cezalarda zamanaşımı süresinin olmadığı söylenemez. Kabahatler Kanunu'nun 3'üncü maddesinde bu Kanunun genel hükümlerinin, idari para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu durumda özel Kanun olan Vergi Usul Kanunda hüküm bulunmayan durumlarda, genel Kanun olan Kabahatler

¹² İhsan Kağan Bayraktar, "Uzlaşmaya Konu Olmayan, Pişmanlık Ve Cezada İndirim Hükümlerinden Faydalanamayan İsimsiz Bir Vergi Cezası", **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2010, s. 136.

Kanunu uygulanabilecektir. Kabahatler Kanunu'nun 20'nci maddesine göre soruşturma zamanaşımının dolması halinde kabahatten dolayı kişi hakkında idarî para cezasına karar verilemez. Nispî idarî para cezasını gerektiren kabahatlerde zamanaşımı süresi sekiz yıldır, zamanaşımı süresi, kabahate ilişkin tanımdaki fiilin işlenmesiyle veya neticenin gerçekleşmesiyle işlemeye başlar. Buna göre, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesi uyarınca tevkifat yapıp, yapılan tevkifatın 7 gün içerisinde mal sandığına yatırılmaması durumunda, 7. günün dolmasıyla soruşturma zamanaşımı süresi başlamaktadır. Bu günden itibaren 8 yıl içerisinde para cezası kesilmezse, ceza zamanaşımına uğramış olur.

d. Tasfiye Halinde Ceza Kesmede Zamanaşımı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17'inci maddesinde bir yıldan fazla süren tasfiyelerde tarh zamanaşımının, tasfiyenin sona erdiği dönemi izleyen yıldan itibaren başlayacağı hüküm altına alınmıştır. Diğer yandan vergi cezaları açısından böyle bir hükme yer verilmediğinden, tasfiyeye girilmesinin ceza kesmede zamanaşımı süresini etkilememektedir.

e. Mücbir Sebebin Ceza Kesmede Zamanaşımına Etkisi

Vergi Usul Kanununun 15'inci maddesinde mücbir sebep halinde, işlemeyen süre kadar tarh zamanaşımının uzayacağı belirtilmiş; ancak ceza zamanaşımının uzayacağına ilişkin bir hükme yer verilmemiştir. Bir başka ifadeyle mücbir sebep halinde, ceza zamanaşımının işlemeyen süre kadar uzamasını sağlayacak bir kanuni düzenleme yapılmamıştır. Bu nedenle, mücbir sebebin ceza zamanaşımı süresini durdurmayacağını kabul etmek gerekir^{13,14}. Ancak mücbir sebebin ceza kesmede zamanaşımını durduracağını ifade eden yazarlar da mevcuttur¹⁵.

¹³ Batun, "Mücbir Sebepler ve Sonuçları", s.62.

¹⁴ Ahmet Erol, "Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler Ve Sonuçları", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 2012, (Çevrimiçi) <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2013-103-1232>, 20 Ağustos 2014.

¹⁵ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2007, s. 215.

Danıştay 3. Dairesi; 16.09.1987 tarih, E. 1987/670, K. 1987/1843 sayılı kararında; Vergi Usul Kanunu'nun 15'inci maddesinde, mücbir sebep bulunması halinde işlemeyen süre kadar tarh zamanaşımının uzayacağı belirtilmekle yetinilmiş, ceza zamanaşımının uzayacağına ilişkin bir hükme yer verildiği için mücbir sebebin zamanaşımını uzatmayacağına karar vermiştir¹⁶.

f. Gümrük Kanununa Göre Kesilen Para Cezalarında Zamanaşımı

Gümrük Kanunu'nun 231'inci maddesi uyarınca; Gümrük vergileri alacağına bağlı idari para cezalarının zamanaşımı, bu idari para cezalarına ilişkin gümrük vergilerinin zamanaşımına tabidir. Gümrük Kanunu da, vergi ziyai cezasında olduğu gibi, vergi aslına bağlanmış idari para cezalarında zamanaşımı süresini vergi alacağının zamanaşımı süresine endekslemiştir.

Aynı maddenin ikinci fıkrası uyarınca; idari yaptırıma konu fiilin, ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve zamanaşımı daha uzun bulunan bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olmak kaydıyla, idari yaptırım kararları Türk Ceza Kanunundaki dava ve ceza zamanaşımı süreleri içerisinde uygulanacaktır. Buna göre eğer fiil kabahat değil, suç teşkil ediyorsa, dava ve ceza zamanaşımı süreleri geçmedikçe, ceza kesme zamanaşımı süresi dolmayacaktır.

Gümrük vergi alacağına bağlı olmayan idari para cezalarında zamanaşımı süresi ile ilgili Gümrük Kanunu'nda bir hüküm bulunmamaktadır. Bu durumda 5326 sayılı Kabahatler Kanununun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi hükmü gereğince, gümrük vergileri alacağına bağlı olmayan idari yaptırım kararlarına ilişkin zamanaşımı süreleri anılan Kanunun 20 nci (Soruşturma Zamanaşımı) ve 21 inci (Yerine Getirme Zamanaşımı) maddesi hükümlerine tabi olacaktır. Gümrük ve

¹⁶ Danıştay Kararı, (Çevrimiçi), <http://66.221.165.113/cgi-bin/highlight/ibb/highlight.cgi?file=ibb/files/3d-1987-670.htm&query=zamanaşımı#fm>, 15.05.2014

Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü 2013/38 Sayılı Genelgesinde aynı yönde açıklamalarda bulunmuştur¹⁷.

4. Hukuki Sonuçları

Kanunla belirlenen belli sürelerin geçmesi durumunda (vergi ziyaı cezası, özel usulsüzlük cezası ve vergi ziyaı ile birleşen usulsüzlük cezalarında beş yıl; usulsüzlük cezalarında iki yıl) vergi cezalarının kesilmesi ve dolayısıyla tahsil edilmesi olanağı ortadan kalkmaktadır. Vergi idaresi ceza kesme zamanaşımı süreleri sonunda yasaya aykırı davranış için yaptırım uygulama yetkisini kaybetmektedirler¹⁸. Bu nedenle, 374'üncü maddede usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyaı cezaları için hükme bağlanan sürelerin geçmesinden sonra, bu cezaları gerektiren fiillerin tespiti halinde, ceza ihbarnamesi düzenlenerek bu cezaların kesilmesi ve tebliğ edilmesi mümkün olmayacaktır¹⁹.

Vergi Hukukunda zamanaşımı Vergi Usul Kanunu'nun 113/2'nci maddesi uyarınca, yükümlülerin müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder. Vergi idaresi ve yargı organları re'sen dikkate almak zorundadırlar²⁰. Bu hüküm idari para cezası öngörülen vergisel kabahatler için de geçerlidir.

B. Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Hürriyeti Bağlayıcı Cezalarda Zamanaşımı

Vergi Usul Kanununda "Hürriyeti Bağlayıcı Suçlar Ve Cezaları" başlığı altında, Kaçakçılık (Md. 359), Vergi Mahremiyetini İhlal (Md. 362) ve Mükellefin Özel İşlerini Yapma (Md. 363) suçları düzenlenmiştir.

¹⁷ Danıştay Kararı, (Çevrimiçi), 25.02.2014)
<http://ggm.gtb.gov.tr/data/5211d701487c8e0bb8bb229a/2013-38%20say%C4%B1%C4%B1%20Genelge.pdf>, 15.05.2014

¹⁸ Furtun, "Vergi Hukukunda Bir Zamanaşımı Türü Olarak Vergi Ceza Zamanaşımına Dair Bir İnceleme", s.55.

¹⁹ Azmi Demirci, "Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Zamanaşımı Sürelerinin Yeni Türk Ceza Kanunu İle Uyumu", **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2006, s. 30.

²⁰ Övül Çölgezen Batun, **Vergi Hukukunda Süreler Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, Ankara, Seçkin Yayınları, Ocak 2013, s.130.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde; fiiller itibariyle öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezaların süreleri farklılaştırılmıştır. Mezkur maddeye göre

a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar,
- Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar,
- 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,
- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağı;

b) 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,
- Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar

hakkında üç yıldan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağı;

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar hakkında iki yıldan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağı

hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesinde Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk

Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır. Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesine 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, şikayet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.

Vergi Usul Kanunu'nun 363'üncü maddesi uyarınca, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanununun 257 nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır. Türk Ceza Kanununun 257 nci maddesine göre kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 5'inci maddesinde bu Kanunun genel hükümlerinin, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş olan hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması gereken suçlar için de 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümleri geçerlidir.

5237 Sayılı Türk Ceza Kanununda dava zamanaşımı ve ceza zamanaşımı olmak üzere iki tür zaman aşımı süresi öngörülmüştür. Eğer suçun işlenmesinden bir süre geçmiş olmasına rağmen sanık hakkında dava açılmamışsa dava zamanaşımı, sanığın cezasının kesinleşmiş olmasına rağmen infaz edilmemiş ise ceza zamanaşımı söz konusudur²¹.

1. Dava Zamanaşımı

Dava zaman aşımı Türk Ceza Kanunu'nun 66 ve 67'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre Türk Ceza Kanunu'nun 66'ncı maddesinde düzenlenen sürelerde kamu davası açılmadıysa yeni dava açılamaz, açılmış olan davalara devam edilemez. Sürenin geçmesiyle davalar düşer.

²¹ Soyaslan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.583.

Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 175'inci maddesi uyarınca iddianamenin kabulüyle, kamu davası açılmış olur. Buna göre iddianamenin dava zamanaşımı süresi içerisinde kabul edilmesi gerekmektedir.

5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 72'nci maddesi uyarınca dava zamanaşımı mahkemeler tarafından resen dikkate alınır, zamanaşımından vazgeçilemez.

Zamanaşımı sürelerinin belirlenmesinde, somut ceza sistemi veya soyut ceza sistemi benimsenebilir. Somut ceza sisteminde kanunda yazılı cezanın üst sınırı esas alınmakta, bunun yanında ağırlaştırıcı ve hafifletici sebepler de göz önünde bulundurularak elde edilen ceza miktarı zamanaşımı süresinin tespitinde esas alınmaktadır. Soyut ceza sisteminde ise kanunda yazılı cezanın üst sınırı dikkate alınmakta ancak ağırlatıcı ve hafifletici sebepler dikkate alınmamaktadır. Türk Ceza Kanunu'nun 66'ncı maddesinin 3 ve 4'üncü fıkraları uyarınca, zamanaşımı sürelerinin tespitinde üst sınırla birlikte nitelikli hallerin de göz önünde tutulması gerekmektedir. Dava zamanaşımı hesaplanırken sadece üst sınırı arttıran etkenlerin dikkate alınması, o suça ilişkin verilebilecek en yüksek ceza miktarının esas alınacağıının göstergesidir²². Bu nedenle kanundaki sistematik somut ceza sistemine benzemekte ise de, aslında soyut ceza sistemi benimsenmiştir²³.

Türk Ceza Kanunu'nun 66'ncı maddesinde kamu davasının, beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda sekiz yıl geçmesiyle düşeceği hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçlarına, suç teşkil eden filler göz önüne alınarak bir yıldan üç yıla, üç yıldan beş yıla ve iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası verileceği hüküm altına alınmıştır. Vergi Mahremiyetini İhlal suçu bir yıldan üç yıla kadar Mükellefin Özel İşlerini Yapma suçu ise altı aydan üç yıla kadar hapis cezası gerektirmektedir. Bu suçların nitelikli halleri yoktur. Bu durumda Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen suçlarda dava zamanaşımı süresi sekiz yıldır.

²² İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 6. bs., Ankara, Seçkin Yayınevi, 2011, s. 769.

²³ Fatih Selami Mahmutoğlu, "Dava Zamanaşımı – Lehe Kanun – Aleyhe Bozma Yasağı", **Uğur Alacakaptan'a Armağan**, Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008, s. 530.

Türk Ceza Kanunu'nun 66/2'inci maddesi uyarınca zamanaşımı süresi; tamamlanmış suçlarda suçun işlendiği günden, teşebbüs halinde kalan suçlarda son hareketin yapıldığı günden, kesintisiz suçlarda kesintinin gerçekleştiği ve zincirleme suçlarda son suçun işlendiği günden, çocuklara karşı üstsoy veya bunlar üzerinde hüküm ve nüfuzu olan kimseler tarafından işlenen suçlarda çocuğun onsekiz yaşını bitirdiği günden itibaren işlemeye başlar.

Vergi Usul Kanununun 359. maddesindeki hareketlerden birinin yapılması, vergi suçunun oluşumu için yeterlidir. Böylece vergi suçu, neticesi harekete bitişik suç, şekli suç veya sırf hareket suçu olarak adlandırılan suç sınıfına girmiştir. Bu durumda, vergi suçunda dava zamanaşımı için vergi kaybının oluşması beklenmeyecektir. Dava zamanaşımı, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde belirlenen hareketler yapıldığı günden itibaren işlemeye başlayacaktır²⁴.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesindeki suçlardan sadece "defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler" için öngörülen suçta; suçun oluşması için vergi matrahının azalması sonucu şart koşulmuştur. Sonuç suçlarında dava zamanaşımı bakımından öğretideki hakim görüş, dava zamanaşımı süresinin, suçun tüm unsurları ile gerçekleştiği günden, bir başka deyişle sonucun gerçekleşme tarihinden, başlayacağıdır²⁵. Bu nedenle bu suç ile ilgili zamanaşımı süresi vergi matrahının azaldığı tarih itibarıyla başlayacaktır.

Yukarıda bahsedilen dışında, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde yer alan suçlardan belge kullanma ve düzenleme suçları dışında kalan suçlar açısından, zamanaşımının başlangıcı ile ilgili özellikli bir durum bulunmamaktadır.

²⁴ Bekir Baykara, "Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2004, (Çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3334>, 16 Ağustos 2014.

²⁵ Fahri Gökçen Taner, **Ceza Hukukunda Zamanaşımı**, s.70.

Defter ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek fiillerinin gerçekleştiği anda suç da tamamlanmış olacak ve zamanaşımı süresi işlemeye başlayacaktır²⁶.

Yargıtay sahte fatura düzenleme suçlarında suçun tanzim tarihinde oluştuğunu kabul ederken, sahte fatura kullanma suçlarında beyanname verme tarihinde oluştuğunu kabul etmektedir (Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 05.03.2002 tarih ve 2002/11 E ve 2008/7 K. Sayılı kararı, ile 15.04.2008 tarihli ve 2008/7E ve 2008/82 sayılı Kararı). Ancak zamanaşımının deftere kayıt tarihi yerine beyanname tarihinden başlatılması bu suçun yapısına aykırıdır. Çünkü sahte fatura kullanma suçunda faturaların alınması hareketi, deftere kayıt ise neticeyi oluşturur²⁷.

Vergi mahremiyetini ihlal suçu ile mükellefin özel işlerini yapma suçlarında da vergi suçunun oluşumu için hareket yeterlidir. Zamanaşımı süresi de vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi ile veya mükellefin özel işlerinin yapılması ile başlayacaktır.

Aynı fiilden dolayı, yeniden yargılamayı gerektiren hallerde, mahkemece bu husustaki talebin kabul edildiği tarihten itibaren fiile ilişkin zamanaşımı süresinin baştan itibaren yeniden başlayacağı Türk Ceza Kanunu'nun 66/5'inci maddesinde hüküm altına alınmıştır.

a. Zamanaşımının Durması

Dava zamanaşımını durduran sebeplerin varlığı halinde dava zamanaşımı süresi işlemeyecek, bu sebebin ortadan kalktığı tarihten itibaren süre kaldığı yerden işlemeye devam edecektir. TCK'da durma sebeplerinin gösterilmesi ile birlikte, durma süresinin üst sınırının ne olacağı konusunda hüküm bulunmamaktadır²⁸.

Türk Ceza Kanunu'nun 67/1'inci maddesi uyarınca, soruşturma ve kovuşturma yapılmasının, izin veya karar alınması veya diğer bir mercide çözülmesi gereken bir

²⁶ İbrahim Nihat BAYAR, **Vergi Kaçakçılığı**, Ankara, Mali Akademi Yayınları, Haziran 2013, s.149

²⁷ Ünsal, "Vergi Ceza Hukukunda Dava Zamanaşımı: Zamanaşımı Süresinin Başlangıcı Olarak Deftere Kayıt Tarihi mi Yoksa Beyanname Verme Tarihi mi Esas Alınmalıdır?", s. 32.

²⁸ Murat Çakır, "Türk Ceza Hukukunda Dava Zamanaşımı", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 71, Sayı: 1, s.221- 222.

meselenin sonucuna bağılı bulunduğı hallerde; izin veya kararın alınmasına veya meselenin çözümüne veya kanun gereğince hakkında kaçak olduğı hususunda karar verilmiş olan suç faili hakkında bu karar kaldırılıncaya kadar dava zamanaşımı durur.

(1) Soruşturma Ve Kovuşturma Yapılmasının İzin Veya Karar Alınmasına Bağılı Olması

Kamu davası açılması için başka kurumca izin veya karar verilmesinin gerekmesi durumunda dava zamanaşımı süresi duracaktır. Çünkü savcı dava açılması konusunda serbest değildir. Örneğın Anayasa'nın 83/2'nci maddesine göre seçimden önce veya sonra bir suç işlediğı öne sürülen milletvekili Meclis kararı olmadıkça tutulamaz, sorguya çekilemez, tutuklanamaz ve yargılanamaz²⁹.

(2) Soruşturma Ve Kovuşturma Yapılmasının, Diğer Bir Mercide Çözülmesi Gereken Bir Meselenin Sonucuna Bağılı Bulunması

Soruşturma ve kovuşturma yapılmasının, diğer bir mercide çözülmesi gereken bir meselenin sonucuna bağılı bulunması durumunda zamanaşımı süresi duracaktır. Ceza yargılamasında muhakemenin devam edebilmesi savcılık makamının veya ceza mahkemesinin yetkisi dışında kalan bir meselenin çözümüne bağılı olabilir. Böyle bir durumda bekletici mesele yapılarak, sürecin devam edebilmesi için meselenin çözümü beklenecektir³⁰. İşte böyle bir durumda dava zamanaşımı süresi duracaktır.

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen kaçakçılık suçunun işlendiğı bilgisine ulaşan cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder. Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine kadar ertelenir. Vergi incelemesi sonucunda kaçakçılık suçunun işlendiğı tespit edilirse bir vergi suçu raporu yazılacaktır. Vergi Usul

²⁹ Soyaslan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.587.

³⁰ Çakır, "Türk Ceza Hukukunda Dava Zamanaşımı", s.220.

Kanunu'nun 367'inci maddesi uyarınca, vergi suçu raporu ile birlikte rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası Cumhuriyet Başsavcılığına gönderilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 367'inci maddesinde yer alan bu hükmün amacı, teknik ve özel bilgi gerektiren kaçakçılık suçlarından dolayı yükümlülerin, bir ön inceleme yapılmadan ceza mahkemelerinde yargılanmalarının sakıncalı olduğu düşüncesidir³¹.

Vergi suçu raporu, ceza muhakemesinde uzman ve yetkili memur tarafından verilmiş bir mütalaadır. Vergi suçu raporu bir ceza muhakemesi şartıdır. Bu şartın bulunmaması muhakemeye engel olur. Fakat bulunması muhakemeyi gerektirmez. Vergi suçu raporu, olmadan hazırlık soruşturmasına başlamış ise, farkına varıldığında soruşturmaya ara verilir ve vergi incelemesini talep eder. Soruşturma, inceleme sonucu düzenlenen vergi suçu raporundan sonra devam eder. Vergi suçu raporunda ulaşılan sonuç, savcıyı bağlamaz. Yani mütalaa olumlu olduğu halde savcı kamu davası açmayacağı gibi, olumsuz olmasına rağmen dava açabilir.³². Aynı hususlar 6009 sayılı Kanunla getirilen, vergi suçu raporlarına rapor değerlendirme komisyonları tarafından verilen mütalaalar içinde geçerlidir.

Görüldüğü gibi vergi suçu raporu ve mütalaa soruşturmanın şartıdır. Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 223'üncü maddesinin 8'inci fıkrası uyarınca soruşturmanın veya kovuşturmanın yapılması şarta bağlı tutulmuş olup da şartın henüz gerçekleşmediği anlaşırsa; gerçekleşmesini beklemek üzere, durma kararı verilir. Bununla bağlantılı olarak da Cumhuriyet savcısının inceleme talep etmesi halinde dava zamanaşımı Türk Ceza Kanunu'nun 67'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca durur.

Yukarıda da bahsedildiği üzere Cumhuriyet Savcısı kaçakçılık suçunun işlendiği bilgisine (vergi suçu raporu düzenlenmesi hali dışında) ulaştığında, soruşturma yapması için inceleme yapılması gerekmektedir. Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun "İnceleme Zamanı" başlıklı 138'inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca

³¹ Uğur YİĞİT, **Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, İstanbul, Beta Yayınları, 2004, s.171.

³² Baykara, "Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri", (Çevrimiçi).

inceleme, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar yapılabilir. Bu hükümden, tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra vergi incelemesi yapılamayacağı anlamı çıkmaktadır. Dolayısıyla, kaçakçılık suçu için dava açma zamanaşımı süresinin 8 yıl olarak belirlenmiş olmasının, uygulamada bir anlam ifade etmediği ileri sürülmektedir³³.

Yıllık tarh zamanaşımı ve vergi inceleme süresi geçmiş, ancak Türk Ceza Kanunu'nun 66'ncı maddesine göre 8 yıllık dava zamanaşımı geçmemiş (5 ile 8 yıl aralığında tespit edilen) vergi suçları bakımından, Cumhuriyet Savcılıkları Vergi Usul Kanunu kapsamında vergi incelemesi yapılmasını talep edemeyecek olmakla birlikte; 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 161'inci maddesine göre Cumhuriyet Savcılarının soruşturma aşamasında bu konuda ihtiyaç duydukları bilgi ve belgeleri bütün kamu görevlilerinden talep etme hakları bulunduğu gibi; yine aynı Kanun'un 63'üncü maddesine göre bu konuda yapılan soruşturma ve açılacak davalarda, Cumhuriyet Savcılıklarının veya ceza mahkemelerinin vergi denetim elemanlarını bilirkişi olarak atayarak, söz konusu suçların tespit ve delillendirilmesinde görevlendirmeleri mümkündür. Bu şekilde yürütülen görevlendirmelerde suç teşkil eden fiillerin tespiti ve delillendirilmesinde Vergi Usul Kanunun değil, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun hükme bağladığı yetkiler kullanılacaktır³⁴. Kaçakçılık suçunun işlenip işlenmediğinin incelemesi yapılırken mükellefin ilişkide bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler nezdinde gerçekleşen fiili durumların tetkiki de gereklidir. Defter ve belge ibraz süresi geçmiş olmasına rağmen mükellefin defter ve belgelerinin ibrazının sağlanması durumunda dahi mükellefle ilişkide bulunan gerçek ve tüzel kişilerden tarh zamanaşımı süresi dolmuş vergilendirme dönemlerine ait defter, kayıt ve belgelerin ibrazı isteğine bu kişi ya da kurumların uyma zorunluluğu yoktur. Bu nedenle kaçakçılık suçlarının işlendiğinin tespiti zor görünmektedir³⁵.

³³ Fatma Taş, "Kaçakçılıkta Dava Açma Zamanaşımı ve Bir Sorun", **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2012, s.296.

³⁴ Demirci, "Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Zamanaşımı Sürelerinin Yeni Türk Ceza Kanunu İle Uyum", s. 31

³⁵ Onur Temizyürek, "Kaçakçılık Suçlarında 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Uyarınca Dava Zamanaşımı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Şubat 2009, s.148.

Tarih zamanaşımı ve ceza kesme zamanaşımı süresi geçtikten sonra tespit edilen vergi suçlarının ceza mahkemeleri tarafından hürriyeti bağlayıcı cezayla cezalandırılması önemli sorunlara yol açacak nitelikte olmamakla birlikte; bu fiiller için Vergi Usul Kanununun öngördüğü yaptırımların tamamının değil, sadece hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanmasına neden olacak, söz konusu fiillerden doğan vergi ziyayı için vergi tarhiyatı yapılamayacak vergi cezası kesilemeyecektir.

(3) Kanun Gereğince Hakkında Kaçak Olduğu Hususunda Karar Verilmiş Olunması

Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 247'nci maddesinin birinci fıkrasında kaçak *"hakkındaki kovuşturmanın sonuçsuz kalmasını sağlamak amacıyla yurt içinde saklanan veya yabancı ülkede bulunan ve bu nedenle mahkeme tarafından kendisine ulaşılamayan kişi"* olarak tanımlanmıştır. Kişiler hakkında kaçak kararı ancak Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 248'nci maddesinin ikinci fıkrasında yazılı suçları işleyenler açısından verilebilir. Mezkur maddede Vergi Usul Kanununda yer ala suçlar sayılmadığından, Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş olan suçlar ile ilgili kaçak kararı verilemez.

b. Zamanaşımının Kesilmesi

Türk Ceza Kanunu'nun 67'nci maddesinin 2'inci fıkrasında bir suçla ilgili olarak;

- Şüpheli veya sanıklardan birinin savcı huzurunda ifadesinin alınması veya sorguya çekilmesi,
- Şüpheli veya sanıklardan biri hakkında tutuklama kararının verilmesi,
- Suçla ilgili olarak iddianame düzenlenmesi,
- Sanıklardan bir kısmı hakkında da olsa, mahkûmiyet kararı verilmesi,

halinde, dava zamanaşımı kesileceği hüküm altına alınmıştır. Vergi incelemesi aşamasında, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca kişinin ifadesinin alınması dava zamanaşımını kesmeyecektir. Sadece savcı huzurunda ifade alınması zamanaşımını kesmektedir.

Mezkur maddeye göre dava zamanaşımı kesildiğinde, zamanaşımı süresi yeniden işlemeye başlar. Dava zamanaşımını kesen birden fazla nedenin bulunması halinde, zamanaşımı süresi son kesme nedeninin gerçekleştiği tarihten itibaren yeniden işlemeye başlar. Kesilme halinde, zamanaşımı süresi ilgili suça ilişkin olarak Kanunda belirlenen sürenin en fazla yarısına kadar uzar.

İştirak halinde işlenen suçlarda, dava zamanaşımının birisi için kesilmesi durumunda, diğer şeriklere de etki edip etmeyeceğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak öğretide zamanaşımını kesen bir sebebin tüm şerikler bakımından zamanaşımını keseceği ileri sürülmektedir³⁶.

c. Hukuki Sonuçları

Dava zamanaşımının sonucu en önemli sonucu kamu davasının düşmesidir. Eğer muhakeme devam ederken fiilin zamanaşımına uğradığı tespit edilirse muhakemeye son verilmelidir. Ancak Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 223/9'uncu maddesinde yer alan "derhal beraat kararı verilebilecek hallerde, durma, düşme veya ceza verilmesine yer olmadığına karar verilemez" hükmünün de göz önüne alınması gerekmektedir³⁷.

Cumhuriyet savcısının soruşturma aşamasında zamanaşımı süresinin dolduğunu fark etmemesi veya iddianamenin mahkemeye sunulduğu tarihten kabul edildiği tarihe kadar dava zamanaşımı süresinin geçmesi durumunda, mahkeme iddianameyi iade edemez. Çünkü iddianamenin hangi hallerde iade edileceği Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 174'üncü maddesinde sayılmıştır. Zamanaşımı bu maddede yer almadığından, mahkeme iddianameyi kabul etmeli ve düşme kararı vermelidir³⁸.

Zamanaşımı nedeniyle verilen düşme kararı, uyumsuzluğu çözmediğinden, ne bis idem etkisine sahip değildir. Bunun sonucu olarak da sonradan ortaya çıkan deliller suçun niteliğinin değişmesine yol açmış ve yeni suç daha uzun bir

³⁶ Özbek, Kanbur, Doğan, Bacaksız, Tepe, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.718.

³⁷ Öztürk, Erdem, **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, s.504.

³⁸ Taner, **Ceza Hukukunda Zamanaşımı**, s.122.

zamanaşımı süresine tabiyse; önceden verilen düşme kararı yeniden yargılamaya engel değildir³⁹.

Zamanaşımı nedeniyle davanın düşürülmesine karar verilmesi durumunda, sanığa yargılama giderleri yükletilemez. Yapılan giderler hazinece karşılanacaktır⁴⁰.

Türk Ceza Kanunu'nun 72'nci maddesi uyarınca, dava zamanaşımı re'sen uygulanır ve bundan şüpheli, sanık ve hükümlü vazgeçemezler.

2. Ceza Zamanaşımı

Ceza zamanaşımı mahkemelerce hükmedilen cezaların infazı ile ilgilidir. Bu durumda ceza zamanaşımı cezanın hukuki sonuçlarını ortadan kaldırmaz, sadece infazı önler⁴¹.

Türk Ceza Kanunu'nun 68/5'inci maddesi uyarınca; ceza zamanaşımı hükmün kesinleştiği veya infazın herhangi bir suretle kesintiye uğradığı tarihten itibaren işlemeye başlar.

Türk Ceza Kanununun 68'inci maddesine göre beş yıla kadar olan hapis cezalarında ceza zaman aşımı süresi 10 yıldır. Hükmün kesinleşmesinden itibaren on yıl içerisinde infaz edilmeyen cezalar zamanaşımına uğrar.

a. Zamanaşımının Durması

Türk Ceza Kanunu'nda ceza zamanaşımının durmasına ilişkin bir hüküm bulunmamakla birlikte, Anayasa'da, Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanunda ve Ceza Muhakemesi Kanunu'nun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'da ceza zamanaşımının durmasına ilişkin hükümler bulunmaktadır.

³⁹ Öztürk, Erdem, **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, s.498.

⁴⁰ Niyazi Güney, Zekeriya Yılmaz, **Ceza Hukukumuzda Dava ve Cezanın Düşürülmesi**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2008, s.99.

⁴¹ Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 139.

(1) Milletvekili Sıfatının Kazanılması

Anayasa'nın 83/3'üncü maddesi uyarınca milletvekili seçilmeden önce ve sonra verilmiş bir ceza hükmünün yerine getirilmesi, üyelik sıfatının sonuna bırakılacaktır. Görüldüğü gibi milletvekili sıfatı kazanılması ceza zamanaşımı süresini durdurmaktadır.

(2) Hükümlünün Asker Olması

Ceza Ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun'un 118'inci maddesine göre sırf askerî suçlar ile askerî disiplin suçları ayrık olmak üzere, askere alınmadan önce ve askerlikleri sırasında işledikleri suçlardan dolayı er ve erbaşlar ile yedek subaylar hakkında kısa süreli hapis cezaları yerine hükmedilen Türk Ceza Kanununun 50 nci maddesinin birinci fıkrasının (c), (e) ve (f) bentlerinde yazılı tedbirler ile bu Kanunun 106 ncı maddesinde yazılı adlî para cezasının yerine getirilmesi askerlik hizmetlerinin sonuna bırakılır. Bu süreler içinde zamanaşımı işlemez.

Türk Ceza Kanunu'nun 50'nci maddesi kısa süreli hapis cezaları ile ilgili olduğundan, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen suçlar söz konusu maddenin birinci fıkrası kapsamına girmemektedir. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen suçlar ile ilgili ceza zamanaşımı bu sebeple durmamaktadır.

(3) Hükümlünün Bir Başka Cezadan Dolayı Ceza İnfaz Kurumunda Bulunması

Ceza Muhakemesi Kanunu'nun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un 15/1'inci maddesi uyarınca, birden fazla mahkumiyeti olan kişi bu mahkumiyetlerden birisine ilişkin cezayı infaz kurumunda çektiği sürece diğer cezalar açısından zamanaşımı işlemez.

(4) Cezanın İnfazının Ertelenmesi Veya Durdurulması

Ceza Muhakemesi Kanunu'nun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un 15/2'inci maddesi uyarınca infazı ertelenen ya da durdurulan cezaların zamanaşımı duracaktır.

b. Zamanaşımının Kesilmesi

Türk Ceza Kanununun 71'inci maddesine göre mahkûmiyet hükmünün infazı için yetkili merci tarafından hükümlüye kanuna göre yapılan tebligat veya bu maksatla hükümlünün yakalanması ceza zamanaşımını keser. Bir suçtan dolayı mahkûm olan kimse üst sınırı iki yıldan fazla hapis cezasını gerektiren kasıtlı bir suç işlediği takdirde de ceza zamanaşımı kesilir. Her kesilmeden sonra ceza zamanaşımı tekrar işlemeye başlar. Bunun sınırı yoktur⁴².

c. Hukuki Sonuçları

Ceza kanunda gösterilen süreler içerisinde cezası yerine getirilmeyen hükümlü, daha sonra ele geçirildiğinde mahkum olduğu cezası infaz edilmez. Bu hükmün anlamı ceza zamanaşımı ile ceza ortadan kalkar ancak ceza mahkumiyeti kalkmaz⁴³. Türk Ceza Kanunu'nun 72'nci maddesi uyarınca, ceza zamanaşımı re'sen uygulanır ve bundan şüpheli, sanık ve hükümlü vazgeçemezler.

Savcı ceza zamanaşımı süresinin dolup dolmadığı ile ilgili duraksamaya düşerse, Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun uyarınca hükmü veren mahkemeden karar verilmesini ister⁴⁴.

⁴² Öztürk, Erdem, **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, s.506.

⁴³ Zeki Hafızoğulları, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.523.

⁴⁴ Öztürk, Erdem, **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, s.506.

IV. TAHSİL ZAMANAŞIMI

A. Kavram

Tahsil zamanaşımı, vadesinin üzerinden kanunda belirtilen sürenin geçmesine rağmen, kamu alacağının tahsil edilememesi halinde söz konusu olan zamanaşımıdır²¹⁴. Tarh zamanaşımında kamu alacağının doğması engellendiği halde, tahsil zamanaşımında kamu alacağı sadece tahsil edilebilirliğini yitirmektedir. Bir başka deyişle borç vardır ancak tabii borç niteliğindedir. Bu nedenle borcun rızaen ödenmesi halinde, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 103'üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca ödeme geçerlidir²¹⁵.

Yalnız amme idarelerinin 6183 sayılı Kanun'un kapsamına girmeyen sözleşmeden, haksız fiilden ve sebepsiz zenginleşmeden doğan alacakları hakkında, 6183 sayılı Kanundaki zamanaşımı hükümlerinin uygulanmasına imkan bulunmamaktadır. Bu alacaklar tamamen genel hükümlere tabidir²¹⁶.

B. Koşulları

Tahsil zamanaşımı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 102'inci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde aşağıdaki gibidir:

“Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlardaki zamanaşımı hükümleri mahfuzdur.

Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur.”

Tarh zamanaşımı sadece Vergi Usul Kanununa tabi olan vergi, resim ve harçlar ile ilgiliyken tahsil zamanaşımı amme alacakları ile ilgilidir. 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesinde amme alacağı kavramının söz konusu kanunun 1'inci ve 2'nci maddeleri şümulüne giren

²¹⁴ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.139.

²¹⁵ Turgut Candan, **Açıklamalı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, 2. bsk., Ankara, Maliye Ve Hukuk Yayınları, 2011, s 582-583.

²¹⁶ Kemal Aykaç, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Genel Tebliği**, Ankara, Kardeş Matbaası, 1974, s.294.

alacakları ifade ettiği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu maddelere göre amme alacağı kavramına;

- Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli alacaklar,

- Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait gecikme zammı, faiz gibi fer'i alacaklar,

- Devletin, il özel idarelerinin ve belediyelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masraflarından doğan alacaklar,

- Muhtelif kanunlarda 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna veya Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar dahildir.

Kamu kurumlarının 6183 sayılı Kanun kapsamına girmeyen, sözleşmeden, haksız fiilden ve sebepsiz zenginleşmeden doğan alacaklar için 6183 sayılı Kanun'un 102'nci maddede düzenlenen zamanaşımı süresini uygulamak mümkün deđildir²¹⁷.

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 102'nci maddesinin ikinci fıkrasına göre para cezalarına ait özel kanunlardaki zamanaşımı hükümlerinin mahfuzdur. Bir başka deyişle para cezalarının zamanaşımı ile ilgili olarak özel kanunlarda bir hüküm varsa 6183 sayılı yasa değil cezanın düzenlendiği yasa uygulanır.

1. Kamu Alacağının Vadesinin Gelmesi

Tahsil zamanaşımı süresi amme alacağının vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından başlayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle amme alacağının vadesinin tespiti tahsilat zamanaşımında önem arz etmektedir.

²¹⁷ Yılmaz Özbacı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, İstanbul, Oluş Yayıncılık, 2008, s.862.

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 37'inci maddesinde amme alacaklarının özel kanunlarında belli edilen zamanlarda ödeneceği, özel kanunlarında ödeme zamanı tespit edilmemiş amme alacakları yapılacak tebliğ işleminden itibaren bir ay içinde ödeneceği hükme bağlandıktan sonra, bu ödeme sürelerinin son gününün amme alacağının vadesi olduğu belirtilmiştir. Buna göre amme alacağının vadesi ödeme süresinin son günüdür.

Genel kural ödeme süresinin vergi kanunlarında hükme bağlanmasıdır. Örneğin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesinde kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ay sonuna kadar ödeneceği hüküm altına alınmıştır. Bu durumda kurumlar vergisinin vadesi beyannamenin verildiği ayın son günüdür.

Özel kanunlarda bir ödeme zamanı belirlenmediyse, 6183 sayılı Kanun'un 37'inci maddesi uyarınca, tebliğden itibaren bir ay içerisinde ödenmesi gerekmektedir. Özel Kanunda ödeme zamanı belirtilmeyen kamu alacakları için alacaklı kamu idarelerince bu tebligatın yapılması, kamu alacağının vadesinin belirlenmesi ve dolayısıyla zamanaşımı süresinin işleyebilmesi için zorunluluktur²¹⁸. Söz konusu tebligatta, bu süreden kısa veya uzun vade belirlenemez²¹⁹.

Tahakkuk ile ilgili sürelerin mücbir sebep, zor durum, ölüm ve diğer nedenler ile uzaması halinde ödeme vadesi de buna paralel olarak kendiliğinden uzamaktadır²²⁰.

Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesi uyarınca; beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında maddede yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez. Söz konusu maddelerde yer alan şartlardan birisi de haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün

²¹⁸ Candan, **Açıklamalı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s 584-585.

²¹⁹ Candan, **Açıklamalı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s 586.

²²⁰ Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, s.199.

içinde ödenmesidir. Bu on beş günlük süre pişmanlıkla beyan edilen verginin vadesidir ve tahsil zamanaşımının başlangıcıdır.

Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü maddesinde sayılan mücbir sebeplerin ortaya çıkması durumunda, bu sebeplerin, pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi gereken vergi ve pişmanlık zammının ödenme süresine etkisinin bulunup bulunmadığı konusunda farklı değerlendirmeler bulunmaktadır. Bu konuda yapılan değerlendirmelerin bir kısmında, Vergi Usul Kanununun 13'üncü maddesinde düzenlenen mücbir sebeplerin esasen vergi ödevlerinin yerine getirilmesiyle ilgili olduğu, pişmanlık uygulamasının ise yükümlüler yönünden bir ödev değil seçimlik hak olduğu ifade edilerek, mücbir sebep bulunsa dahi, bu durumun pişmanlıkla ilgili beyanname verme ve ödeme sürelerini etkilemeyeceği sonucuna varılmaktadır. Aynı konudaki değerlendirmelerin bir bölümünde de, mücbir sebeplerin sadece vergi ödevleriyle ilgili olanları değil, bütün süreleri etkilediği ve dolayısıyla pişmanlıkla ilgili ödeme sürelerini de etkilediği ifade edilmektedir. Yine konuyla ilgili olarak yapılan diğer bir değerlendirmede ise, mücbir sebeplerin esasen vergi ödevleriyle ilgili süreleri etkilediği olduğu kabul edilmekle birlikte, pişmanlık uygulamasının başlangıçta mükellefler için ödev değil hak olduğu, ancak bu hakkı kullanan yükümlülerin, pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde pişmanlık beyanname verme ve ödeme yükümlülüğünü üstlenmeleri nedeniyle, mücbir sebeplerin varlığının pişmanlıkla ilgili süreleri de etkileyeceği sonucuna varılmaktadır²²¹. Pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten sonra ancak on beş günlük ödeme süresinin dolmasından önce ortaya çıkan mücbir sebeplerin on beş günlük ödeme süresi durdurması durumunda, tahsilat zamanaşımı süresi de mücbir sebep devam ettiği sürece duracaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 112'inci maddesinde özel ödeme zamanları düzenlenmiştir. Tahsil zamanaşımının hesabında, vadeyi tespit ederken, bu özel ödeme zamanlarının dikkate alınması gerekmektedir. Tahsil zamanaşımı süresi de vadeyi takip eden yılın ilk gününden başlayacaktır.

²²¹ Azmi Demirci, "Pişmanlık ve Islah Uygulamasında Yaşanan Sorunlar, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mart 2009, Sayı 331, s.16.

İkmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergiler taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse; geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir.

Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını mucip haller dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir. Mükellefin, vadeleri mezkûr süreden sonra gelen vergileri de aynı süre içinde alınır. Bu fıkra yazılı tahsil süreleri Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun mucibince teminat gösterildiği takdirde, Vergi Kanunu ile belli taksit zamanına kadar ve taksit zamanı geçmiş ise üç ay uzatılır.

2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 27/3'üncü maddesi uyarınca iptali istenen idari işleme konu vergi ve cezaların tahsilatı kendiliğinden durur. Bu davalarda vade, dava idare tarafından kazanılırsa 2577 sayılı Kanun'un 28/5'inci maddesi uyarınca düzenlenecek ihbarname ile tebliği tarihinden itibaren bir ay içerisinde ödenmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 8'inci maddesi uyarınca; uzlaşma vaki olduğu takdirde, uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir.

2. Tahsil İşleminin Kanunda Öngörülen Sürede Yapılmaması

Tahsil zamanaşımı süresi amme alacağının vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından başlar. Tahsil zamanaşımı ödeme süresinin son gününü takip eden yıl başından başlar.

Amme alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 8'inci maddesi uyarınca aksine bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanır. Vergi Usul Kanunu'nun 18'inci maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca sürenin son günü resmi tatile rastlarsa, süre tatili takip eden

ilk iş gününün tatil saatinde biter. Buna göre amme alacağının vadesi 31 Aralık tarihine gelirse ve 31 aralık tarihi resmi tatil ise (cumartesi veya pazara denk geldiyse) vade ertesi yılın ilk gününe uzayacak, tahsil zamanaşımı süresi de ertesi yılı takip eden yıl başından itibaren işlemeye devam edecektir.

Tahsil zamanaşımı süresinin, vadeyi izleyen takvim yılı başından başlamasının nedeni, bütün amme borçlularının tabi oldukları zamanaşımı sürelerini ayrı ayrı incelemekten idareyi kurtararak idarenin daha kolay çalışmasını sağlamaktır²²².

C. Tahsil Zamanaşımını Durduran ve Kesen Nedenler

1. Tahsil Zamanaşımını Durduran Nedenler

Tahsil zamanaşımını durduran nedenler 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 104'üncü maddesinde zamanaşımının işlememesi başlığı altında hüküm altına alınmıştır. Söz konusu maddeye göre borçlunun yabancı memlekette bulunması, hileli iflas etmesi veya terekesinin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına imkan yoksa bu hallerin devamı müddetince zamanaşımı işlemez. Tahsil zamanaşımı süresinin durması için iki şartın gerçekleşmesi gerekmektedir.

(1) Borçlunun yabancı memlekette bulunması, hileli iflas etmesi veya terekesinin tasfiyesi işleminin yapılması gerekmektedir.

(2) Kanunda yazılı bu sebeplerin borçlu nezdinde takibat yapılmasına imkan vermemesi gerekir.

Mezkur maddeye göre tahsil zamanaşımı, işlememe sebeplerinin kalktığı günün bitmesinden itibaren kaldığı yerden devam eder.

Borçlunun Türkiye sınırlarını terk ettiği tarihte zamanaşımı süresi durur. Borçlu tekrar yurda dönünce zamanaşımı süresi kaldığı yerden işlemeye başlar.

²²² Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.132.

Hileli iflas borçlunun, alacaklıları zarara sokmak için İcra İflas Kanununun 311'inci maddesinde yazılı şekillerde mallarını kaçırmasıdır. Amme borçlusu hakkındaki iflas davasına ilişkin kararın Ticaret Mahkemesince ilamı ile tahsil zamanaşımı süresi durur. İflasın kapandığının ilan edilmesiyle birlikte tahsil zamanaşımı süresi işlemeye devam eder²²³.

Tereke; miras bırakanın, ölmesi veya gaipliğine karar verilmiş olması halinde, mirasçılara geçen ve para ile ölçülebilen bütün hak ve borçlar ile hukuki ilişkilerini ifade eder²²⁴.

Terekenin tasfiyesi; mirasın reddedilmesi veya terekenin borca batık olması nedeniyle mirasın reddedilmiş sayılması sonucu mirasçılar ile ölenin alacaklılarının talebi doğrultusunda terekenin paraya çevrilmesidir. Terekenin tasfiyesi durumunda tahsil zamanaşımı süresi işlemez.²²⁵

2. Tahsil Zamanaşımını Kesen Nedenler

Tahsil zamanaşımını kesen nedenler 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 103'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede zamanaşımını kesen nedenler tek tek sayılmıştır.

Mezkur maddenin son fıkrasında kesilmenin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren tahsil zamanaşımı süresinin yeniden işlemeye başlayacağı hüküm altına alınmıştır. Adı geçen fıkra uyarınca; 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.

²²³ Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, s.200.

²²⁴ Turgut Akıntürk, **Medeni Hukuk**, İstanbul, Beta Yayınları, 2003, s.325.

²²⁵ Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, s.201.

a. Ödeme

Ödeme borcu sona erdiren bir nedendir. 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 kesecektir²²⁶.

Ödemenin nakden yapılmasına gerek bulunmamaktadır, mahsuben ödemeler de zamanaşımını kesecektir²²⁷. Ancak mahsup talebinin mükelleften gelmesi gerekmektedir. Danıştay 7. Dairesinin 06.12.2005 tarih ve 2003/924 esas nolu 2005/3145 karar nolu kararına göre de idarenin kendiliğinden yaptığı mahsup işlemleri zamanaşımını kesmeyecektir²²⁸.

Uygulamada bazı vergi dairesi çalışanlarının, tahsilat zamanaşımını kesmek amacıyla mükellef adına kısmi ödeme yaptıkları, böylece ileride doğabilecek hukuki ve cezai sorumluluklardan kaçınmaya çalıştıkları bilinen bir vakadır. Vergi dairesi çalışanları, kamu alacağının zamanaşımına uğraması durumunda, harcama hukuku ve ceza hukuku uyarınca karşılaşılabilecekleri yaptırım nedeniyle, zamanaşımını kesmek amacıyla bu uygulamayı yapmaktadırlar²²⁹.

Borçlunun istek ve iradesine dayalı olmayan ödemelerin ödeme sayılmayacağı dolayısıyla zamanaşımını kesmeyeceği noktasında doktrinde fikir birliği mevcuttur²³⁰. Bunun gerekçesi 6183 Sayılı Kanun'un 37 ve 46'ncı maddeleri uyarınca ödemenin ancak, amme borçlusu, borçlunun kanuni temsilcisi veya

²²⁶ Ateş Oktar, Yasemin Taşkın, "Tahsil Zamanaşımını Kesmek Amacıyla Vergi İşlemleri İle Görevli Memurların Mükellefin Nam ve Hesabına Yaptıkları Ödemelerin Hukuki Niteliği", **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım 2013, s.37-38.

²²⁷ Candan, **Açıklamalı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.589.

²²⁸ İbrahim Organ, Doğan Bozdoğan, "Tahsil Zamanaşımını Kesen Hallerden Ödemenin Danıştay Kararları Işığında İrdelenmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Mart 2010, s. 182.

²²⁹ Oktar, Taşkın, "Tahsil Zamanaşımını Kesmek Amacıyla Vergi İşlemleri İle Görevli Memurların Mükellefin Nam ve Hesabına Yaptıkları Ödemelerin Hukuki Niteliği", s.37-38.

²³⁰ Candan, **Açıklamalı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.588; Oktar, Taşkın, "Tahsil Zamanaşımını Kesmek Amacıyla Vergi İşlemleri İle Görevli Memurların Mükellefin Nam ve Hesabına Yaptıkları Ödemelerin Hukuki Niteliği", s. 39; Özbalcı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, s.868.

mirasçıları tarafından ya da amme borçlusunun yetkili kılığı kişilerce ve rızaen yapılabilecek olmasıdır²³¹.

Diğer yandan, ödemenin idare tarafından yapılmış olduğu ile ilgili ispat zorunluluğunun kime olduğu konusunda farklı görüşler ileri sürülmüştür. Bir görüşe göre, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi uyarınca ispat yükü borcun kendisi tarafından yatırılmadığını iddia eden borçluya aittir²³². Ancak bu görüşe katılmak mümkün değildir. Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü 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 icaplarına uymayan bir durumdur ve Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi uyarınca ispat yükü bu ödemenin yapıldığını iddia eden idareye aittir. Buna ek olarak 6183 sayılı Kanun bir vergi Kanunu değildir, bu nedenle ispat hukuku açısından Vergi Usul Kanunu'na değil idare hukukunun genel esaslarına tabidir. İdare hukukunda ise resen araştırma ilkesi geçerlidir. İdari Yargılama Usulünün kendisine tanıdığı 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 isteyebilir²³³. Bu nedenle iddia sahibinin iddiasını ispatlayacak bilgi ve belgeleri bizzat mahkemeye sunmasına imkan bulunmamaktadır. 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 niteliğindedir²³⁴. Dolayısıyla makbuzla da ödemenin kim tarafından yapıldığı tespit edilemeyecektir. Diğer yandan, bir kişinin ödemeyi yapmadığını ispat etmesi fiilen de mümkün değildir. 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

²³¹ Oktar, Taşkın, "Tahsil Zamanaşımını Kesmek Amacıyla Vergi İşlemleri İle Görevli Memurların Mükellefin Nam ve Hesabına Yaptıkları Ödemelerin Hukuki Niteliği", s. 38.

²³² Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, s.202.

²³³ Candan, **Açıklamaları İdari Yargılama Usul Kanunu**, s. 396.

²³⁴ Volkan Aksoyoğlu, "Vergi Borcunda Zamanaşımını Önlemek Amacıyla Memur Tarafından Yapılan Ödeme Zamanaşımını Keser (mi?)" **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2009, s. 126.

akışına aykırıdır²³⁵. Nitekim Danıştay 3. Dairesi E.2010/4340, K.2012/3047 sayılı kararında 22.11.2008 tarihinde yapılan 1 kuruş 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 vermiştir²³⁶.

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 zorlanmaktadır²³⁷.

b. Haciz Tatbiki

Salt haciz kararı alınmış olması zamanaşımını kesmez, Bunun için alınan kararın uygulanması ve borçlu borçlunun haczi kabul malları üzerine haciz konulması gerekir²³⁸. 6183 sayılı Kanun'un 64. m. "*Haciz işlemleri, tahsil dairelerince düzenlenen ve alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memuru veya tevkil edeceği memur tarafından tasdik edilen haciz varakalarına dayanılarak yapılır.*" hükmünü amirdir. Haciz işlemlerinin dayanağını teşkil eden haciz varakası icrai nitelik taşıyan ve kesin bir idari işlemdir²³⁹. Haciz varakasının düzenlenmesi ile haciz uygulaması yapıldığından, zamanaşımı da haciz varakasının düzenlenmesi ile kesilir.

²³⁵ Oktar, Taşkın, "Tahsil Zamanaşımını Kesmek Amacıyla Vergi İşlemleri İle Görevli Memurların Mükellefin Nam ve Hesabına Yaptıkları Ödemelerin Hukuki Niteliği", s. 40.

²³⁶ Danıştay Kararı, (Çevrimiçi), <http://66.221.165.113/cgi-bin/highlight/ibb/highlight.cgi?file=ibb/files/3d-2010-4340.htm&query=zamanaşımı#fm>, 20.05.2014

²³⁷ Karadağ, "Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından Mücbir Sebepler ve Ödeme Emrine Eleştirel Bakış", s. 1044-1045.

²³⁸ Candan, **Açıklamalı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s. 598.

²³⁹ Kerem Canbazoglu, "Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Temmuz - Ağustos 2010, Sayı: 89, s.187.

Borçlunun mallarına konulan haczin, hukuka uygun bir haciz kararına dayanıyor olması gerekmektedir. Haciz kararı alınmadan ya da yetkisiz makamlarca alınan haciz kararlarına dayanarak yapılan haciz uygulaması zamanaşımını kesmez²⁴⁰.

Zamanaşımını kesen haciz uygulaması, kesin haciz uygulamasıdır. Koşulları oluşsa dahi ihtiyati haciz uygulaması zamanaşımını kesmez. İhtiyati hacizde, ortada tahakkuk etmiş tahsili kabil hale gelmiş vadesi belli bir amme alacağı olmadığından, tahsil zamanaşımından söz edilemez²⁴¹.

c. Cebren Tahsil Ve Takip Muameleleri Sonucunda Yapılan Her Çeşit Tahsilat

Cebren tahsil, zamanında ödenmeyen bir alacağın kamu gücü kullanılarak alacaklısı veya alacaklı adına kamu gücü kullanma konusunda yetkili makamlar tarafından tahsil edilmesi demektir. Kamu alacakları için bu alacaklı tahsil dairesi tarafından kamu gücü kullanılmak suretiyle kamu alacağının tahsil edilmesi anlamına gelmektedir²⁴².

6183 Sayılı Kanun'un 54'üncü maddesi uyarınca, cebren tahsil aşağıdaki şekillerden herhangi birinin tatbiki suretiyle yapılır:

- Amme borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi,
- Amme borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi,
- Gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmesi.

Zamanaşımı süresinin kesilmesi için yukarıdaki işlemler neticesinde bir tahsilat yapılması gerekmektedir. Kesilen zamanaşımı süresi, cebren tahsilata konu

²⁴⁰ Candan, **Açıklamalı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s 598.

²⁴¹ Özbacı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, s.870.

²⁴² Candan, **Açıklamalı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s. 276.

alacağın tahsil edilemeyen kısmına ilişkindir. Amme borçlusunun birden çok amme borcu bulunması durumunda, zamanaşımı takip konusu yapılarak cebren kısmi tahsilat yapılan alacak ile ilgili olarak kesilecektir. Cebri takip yapılmayan alacak nedeniyle bu bent uyarınca zamanaşımı süresi kesilmeyecektir.

d. Ödeme Emri Tebliği

Ödeme emri; kesinleşmiş ancak zamanında ödenmeyen kamu alacaklarının tahsiline başlangıç olarak, alacağı süresinde ödemeyenlere, borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunma gereğini bildiren belgedir²⁴³. Cebren tahsil işlemlerinin uygulanabilmesi için borçluya öncelikle ödeme emrinin tebliği zorunludur²⁴⁴.

Ödeme emrinin zamanaşımını süresini kesebilmesi, usulüne uygun olarak tebliğ edilmesine bağlıdır. Diğer yandan 6183 sayılı Kanun'un 55'inci maddesinde yazılı şekle uygun olmayan ve bu nedenle ödemeye çağrı mektubu olarak adlandırılan ödeme talepleri de ödeme emri sayılmayacağından, zamanaşımı süresini kesmezler²⁴⁵.

Mükellefin ya da borçlunun, birden fazla sayıda ve türde vergi/ceza borçlarına ilişkin vadelerin bitmiş olması halinde, yalnızca biri için tebliğ olunan ödeme emri diğerlerinin zamanaşımı süresini etkilememekte, yani kesmemektedir²⁴⁶.

İflas yoluyla takipte, İcra İflas Kanunu'nun 155'inci maddesine göre düzenlenen ve tahsil dairesinin iflas talebini de ihtiva eden ve amme borçlusunun merkezi muamelelerinin bulunduğu icra dairesince tebliğ edilecek ödeme emri de tahsil zamanaşımını keser²⁴⁷.

²⁴³ Sami Buhur, "Danıştay Kararları Işığında Ödeme Emri ve Ödeme Emrine İtirazın İncelenmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2013, s. 111.

²⁴⁴ Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 323.

²⁴⁵ Candan, **Açıklamalı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s 590.

²⁴⁶ Yakup Tokat, "Vergi Tahsil Zamanaşımı", **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2010, s.70.

²⁴⁷ Özbalcı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, s.871.

e. Mal Bildirimi, Mal Edinme Ve Mal Artmalarının Bildirilmesi

6183 sayılı Kanun'un 59'uncu maddesinde mal bildirimi, borçlunun gerek kendisinde, gerekse üçüncü şahıslar elinde bulunan mal, alacak ve haklarından borcuna yetecek miktarın, nevini, mahiyetini, vafını, değerini ve her türlü gelirlerini veya haczi kabil mal veya geliri bulunmadığını ve yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını ve buna nazaran borcunu ne suretle ödeyebileceğini yazı ile veya sözle tahsil dairesine bildirmesi olarak tanımlanmıştır.

6183 sayılı Kanun'un 55'inci maddesi uyarınca Amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir ödeme emri ile tebliğ olunur. Görüldüğü gibi kişilerin mal bildiriminde bulunmaları için öncelikle kendilerine bir ödeme emri tebliğ edilmesi gerekmektedir. Borçlu da sadece bu ödeme emrindeki borca yetecek kadar malını mal bildiriminde göstermek zorundadır. Ödeme emri tebliğini müteakiben borçlu borcunu ödemez mal bildiriminde bulunursa, zamanaşımı sadece tebliğ edilen ödeme emrinde gösterilen borç için kesilir.

6183 sayılı Kanun'un 61'inci maddesi uyarınca; mal bildiriminde, malı olmadığını gösteren veyahut borca yetecek kadar mal göstermemiş olan borçlu, sonradan edindiği malları ve gelirindeki artmaları, edinme ve artma tarihinden başlayarak 15 gün içinde tahsil dairesine bildirmeye mecburdur. Yapılması zorunlu olan bu bildirimlerin yapıldığı tarihlerde zamanaşımı süresi kesilmiş olur. Usulü dairesinde mal bildiriminde bulunduktan sonra artış ve azalışları zamanında bildirmemek suretiyle amme alacağının tahsilini engellemiş veya zorlaştırmış olanlar, mezkur Kanun'un 112'nci maddesi uyarınca, bir seneye kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar.

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 yoktur²⁴⁸.

f. Kefile Veya Yabancı Şahıs Ve Kurumlar Mümessillerine Tatbik Edilen Veya Bunlar Tarafından Yapılan Bazı İşlemler

Kesilmenin hukuki sonuçları hem de kefil ve mümessil için söz konusudur. Yani tahsil zamanaşımı sadece kefil ve mümessil için değil asıl borçlu içinde kesilmiş olur. Çünkü borçlu sayısı kaç olursa olsun aynı alacak için tek zamanaşımı süresi söz konusudur. Borçlulardan birisi için dolan zamanaşımı süresi diğerleri için de dolmuş olur. Bunun karşılığı olarak da borçlulardan biri için kesilen zamanaşımı süresi diğerleri için de kesilir²⁴⁹.

g. İhtilaflı Alacaklarda Kaza Mercilerince Bozma Kararı Verilmesi

1982 yılından önce vergi itiraz komisyonları aracılığı ile vergi ihtilafları çözümleniyordu. Bu komisyonların kararlarına Danıştay nezdinde itiraz edilebiliyordu. Danıştay ise bu davalar sonucunda bozma veya onama kararı verebiliyordu. 1982 yılında vergi mahkemelerinin kurulması ile, vergi mahkemeleri iki dereceli olarak yapılmış ve ilk derece mahkemelerinde dava açılmasına kamu alacağının tahsilini kendiliğinden veya davaya bakan idari yargı yerinin kararı ile durdurucu etkiler tanınmıştır. Bu nedenle bozma kararı ibaresinin idari yargılama usulü kuralarına göre; ilk derece yargı yerleri için iptal, kısmen iptal; üst derece yargı yerleri için ise bozma şeklinde anlamak gerekmektedir²⁵⁰.

6183 sayılı Kanun'un Hükümet gerekçesinde, zamanaşımının borçluya borçluluk sıfatını ihtar eden muamelelerle kesileceği ifadesi yer almaktadır. Buna

²⁴⁸ Candan, **Açıklamalı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s. 590.

²⁴⁹ Candan, **Açıklamalı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s. 591.

²⁵⁰ Candan, **Açıklamalı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s. 591.

göre zamanaşımının kesilmesi için yargı kararının borçluya tebliğ edilmesi şartı da aranmak durumundadır²⁵¹.

h. Amme Alacağının Teminata Bağlanması

6183 Sayılı Kanun'un Teminat İsteme kenar başlıklı 9. maddesi, vergi zıyana sebebiyet verilmesi ya da kaçakçılık suçu oluşturacak fiillerin işlenmesine temas eden haller nedeniyle amme alacağı salınmasını gerektiren işlemlere başlanılmasını, muhtemel amme borçlusundan teminat istenmesi için yeterli sebep olarak kabul eder. Kanunun 9. maddesi hükmünce teminat, amme idaresinin talebi ve amme borçlusunun da bu talebin gereğini yerine getirmesi suretiyle oluşur²⁵².

6183 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi uyarınca teminat amme alacağı salınmadan önce talep edilebilir. Bu tarih itibarıyla amme alacağının ödeme zamanı gelmediği için tahsil zamanaşımı süresi henüz başlamamıştır. Ancak 6183 sayılı Kanun'un 103'üncü maddesinin son fıkrası uyarınca, amme alacağının teminata bağlanması halinde zamanaşımı, teminatın kalktığı tarihin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılının ilk gününden başlamaktadır.

Sadece teminat gösterilmesinin zamanaşımını kesmesi imkan dahilinde değildir. Gösterilen teminatın kabul edilerek hukuki işlemin tamamlanarak amme alacağının güvence altına alınmasını müteakip zamanaşımı süresi kesilir²⁵³. Teminatın zamanaşımını kesebilmesi için 6183 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesinde sayılan teminatlardan olmalıdır. Danıştay 7. Dairesinin 14.10.1997 tarih 1996/766 esas nolu kararında, taahhütname verilmesinin zamanaşımını kesmeyeceğine karar verilmiştir²⁵⁴.

²⁵¹ Özbacı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, s.872.

²⁵² İrfan Barlass, "6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 12. Maddesine Göre Teminat Hükmünde Olan Eşya", **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz 2011, s.153.

²⁵³ Özbacı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, s.872.

²⁵⁴ Candan, **Açıklamalı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.592.

Amme alacağının teminata bağlanmasının zamanaşımını kesebilmesi için, teminatın hangi amme alacağı için verildiğinin belli olması gerekmektedir. Ancak burada teminatın hangi amme alacağı için verildiği belli değildir.

i. Kaza Mercilerince İcranın Tehirine Karar Verilmesi

İdari yargı yerlerinde idari dava açılması kural olarak idari işlemin yürütmesini durdurmaz. Davaya karşın davalı idare işlemini, cebri takip ve tahsil muamelelerini devam ettirir. Ancak yargı organı tarafından İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 27'nci maddesinde sayılan koşulların mevcut olması durumunda yürütmenin durdurulmasına karar verilebilir. Yürütmenin durdurulması kararı tahsil zamanaşımı süresini keser²⁵⁵.

j. İki Amme İdaresi Arasında Mevcut Bir Borç İçin Alacaklı Amme İdaresi Tarafından Borçlu Amme İdaresine Borcun Ödenmesi İçin Yazı İle Müracaat Edilmesi

Borcun ödenmesi için yazı ile müracaat edilmesinin zamanaşımının kesebilmesi için hem alacaklının hem de borçlunun amme idaresi olması gerekmektedir. Bilindiği üzere merkezi yönetimi oluşturan kamu kurumlarının devlet tüzel kişiliğinden ayrı tüzel kişilikleri yoktur. Bu kurumların tamamı aynı tüzel kişilik bünyesinde olduğundan (devlet tüzel kişiliği) birbirlerine karşı dava açamazlar. Bu nedenle iki kurumun da amme idaresi olması durumunda zamanaşımının kesilmesi için yazı ile müracaat yeterli görülmüştür.

²⁵⁵ Candan, **Açıklamalı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.592-593.

k. Amme Alacağının Özel Kanunlara Göre Ödenmek Üzere Müracaatta Bulunulması Ve/Veya Ödeme Planına Bağlanması

Amme alacağının ödenmek üzere sadece müracaatta bulunulması zamanaşımını kesmektedir. Müracaattan sonra amme alacağı ödeme planına bağlanırsa zamanaşımı tekrar kesilecektir.

D. Özellikli Durumlar

1. Kısıtlı Arazilerde Zamanaşımı

Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesi uyarınca, Kanunlar veya diğer kamu düzeni koyan mevzuatla tasarrufu kısıtlanan bina, arsa ve arazinin vergisi, kısıtlamanın devam ettiği sürece 1/10 oranında tahsil olunur. Kısıtlamanın devam ettiği sürede tecil edilen verginin 9/10'u bina, arsa veya arazinin satılması, istimlak veya hibe yoluyla devir ve temlik halinde, tahsilat zamanaşımına uğramamış olanları muaccel hale gelir.

Söz konusu hükümde vergi ilgili dönemlerde tahakkuk etmekte, ancak verginin 9/10'u tecil edilmektedir. Tecil edilen vergi, bina arsa veya arazinin satılması, istimlak veya hibesi yoluyla devrinde muaccel hale gelmektedir. Bu işlem tarh zamanaşımı ile ilgili değildir. Vergi ilgili dönemlerde doğmakta, daha sonra tecil edilmektedir. Satış, istimlak ve hibe durumlarında tecil edilen vergilerden tahsil zamanaşımı süresi dolmamış olanlar muaccel hale gelmektedirler. Bu nedenle bunların vadesi devrin yapıldığı tarihtir.

2. 6183 Sayılı Kanun Uyarınca Yapılan Tecilin Zamanaşımına Etkisi

Tecil, 6183 sayılı Kanun'un 48'nci maddesinde düzenlenmiş ancak mezkur maddede tecil tanımlanmamış, sadece tecil yapmanın koşulları açıklanmıştır. Tecil, iyi niyetli fakat zor durumda olan mükelleflerin vadesi geçmiş borçlarını bir faiz

karşılığında ve prensip olarak teminat alınmak suretiyle ertelenmesini sağlayan bir müessesedir²⁵⁶.

6183 sayılı Kanun uyarınca bir amme alacağının tecil edilebilmesi için, amme borçlusunun zor duruma düşmesi, yazılı olarak başvuru yapması ve gerekiyorsa teminat göstermesi gerekmektedir.

Tecil için başvuruda bulunmak tahsil zamanaşımı süresini kesmez. Çünkü, 6183 sayılı Kanun'un 103'üncü maddesinde, amme alacağının sadece özel kanunlar uyarınca ödeme planına bağlanması zamanaşımını kesen bir sebep olarak hükme bağlanmıştır. Tecil müessesesi özel bir Kanunda değil 6183 sayılı Kanunda düzenlendiğinden, tecil başvurusu nedeniyle tahsilat zamanaşımı kesilmez.

Kamu borçlusunun alacaklı tahsil daireleri itibariyle tecil edilen borçlarının toplamı 50.000 TL'yi aşmaması durumunda teminat aranmaz. Bu tutarı aşması durumunda ise, 50.000 TL'yi aşan tutarın yarısı kadar teminat alınır²⁵⁷. İşte alınan bu teminat zamanaşımını kesmektedir²⁵⁸.

Diğer yandan tecil taksitlerinin ödenmesi de kısmi ödeme sayılacağından zamanaşımını keser.

3. İflas Ertelemenin ve Konkordatonun Tahsilat Zamanaşımına Etkileri

Bir şirket bakımından, iflas, ağır sonuçları nedeniyle son derece vahim bir olay teşkil eder. İflas açıldığı zaman artık şirketin varlığı (mevcudiyeti) söz konusu olmaktadır. Onun için hukukumuzda bu ölümcül anı ertelemeye ve giderek ortadan kaldırmaya yönelik çeşitli kurumlar vardır. İflasın ertelenmesinin yanı sıra,

²⁵⁶ Celal Çelik, "6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uyarınca Tecil Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül 2008, (Çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5099>, 16 Ağustos 2014.

²⁵⁷ Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 320.

²⁵⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.140.

konkordato, sermaye şirketlerinin uzlaşma suretiyle yeniden yapılandırılması, fevkalade mühlet hep bu amaca yönelik mekanizmalardır²⁵⁹.

İcra ve İflas Kanununun 179-b maddesinde, iflasın ertelenmesi kararının etkileri düzenlenirken, bu kararın takipler üzerindeki etkisine de açıkça değinilmiştir²⁶⁰. 4949 sayılı Kanun'la yeni getirilen İİK m. 179-b maddesinde; erteleme kararı üzerine borçlu aleyhine 6183 sayılı Kanuna göre yapılan takipler de dahil olmak üzere hiçbir takip yapılamaz ve evvelce başlamış takipler durur; bir takip muamelesi ile kesilebilen zamanaşımı ve hak düşüren müddetler işlemez hükmü yer almaktadır. Bu hüküm nedeniyle, iflas erteleme kararının tahsil zamanaşımı süresini durduracağını söylemek mümkündür. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı da, 6183 sayılı Kanuna ilişkin Seri:A Sıra No:5 Tahsilat Genel Tebliğinde²⁶¹ de bu hususu belirtmiştir.

İcra ve İflas Kanununun 289'uncu maddesi uyarınca; konkordato mühleti içinde borçlu aleyhine 6183 sayılı Kanuna göre yapılan takipler de dahil olmak üzere hiçbir takip yapılamaz ve evvelce başlamış takipler durur, ihtiyatî haciz kararları uygulanmaz, bir takip muamelesi ile kesilebilen zamanaşımı ve hak düşüren müddetler işlemez. Bu hükme göre de konkordato mühleti içerisinde tahsilat zamanaşımı süresi duracak ve işlemeyecektir. Konkordato mühleti, işlerinde doğrulukla hareket eden, özenli davranan, ancak buna rağmen mali durumu bozulan borçluya, henüz konkordato tasdik edilmeden konkordato hükümlerinden yararlanabilme imkanı sağlar, böylece borçlunun durumu daha da kötüye gitmeden konkordato daha sağlıklı bir ortamda yapılabilir²⁶². İcra ve iflas Kanunu'nun 300 maddesi uyarınca konkordato ile ilgili hüküm kesinleşince, mühletin hükümleri sona erer. İcra ve iflas Kanunu'nun 303'üncü maddesi uyarınca kamu alacakları için konkordato hükümleri uygulanmayacağından tahsilat zamanaşımı süresi kaldığı yerden devam edecektir.

²⁵⁹ Selçuk Öztekin, "İflasın Ertelenmesi", **Bankacılar Dergisi**, Sayı 59, 2006, s.45.

²⁶⁰ Güray Erdönmez, "İcra Ve İflas Kanunu'nda Yapılan Değişikliklerin Amme Alacaklarının Tahsiline Etkileri", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 57, 2005, s.147.

²⁶¹ 11/09/2013 tarih ve 28762 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

²⁶² Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay, Meral Surgurtekin Özkan, Muhammet Özkes, **İcra ve iflas Hukuku**, 11. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2013, s.784.

4. Şirket Ortaklarının ve/veya Yöneticilerinin Takip Edilmesi

6183 sayılı Kanun'un 35'inci maddesi uyarınca limited şirket ortakları; mükerrer 35'inci maddesi uyarınca tüzel kişilerin kanuni temsilcileri; tüzel kişinin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacaklarının ödenmesinden şahsen sorumludur.

Limited şirkette ortakların, diğer tüzel kişilerde ise kanuni temsilcilerin takip edilebilmesi için kamu alacağının asıl borçludan alınamaması veya alınamayacağına anlaşılmaması gerekmektedir. Ancak bu tespitten sonra limited şirkette ortak²⁶³, diğer tüzel kişilerde kanuni temsilci takip edilebilir²⁶⁴.

103'üncü maddenin birinci fıkrasının 6'ncı bendinde ilk beş bentte gösterilen muamelelerden (Ödeme, haciz tatbiki, cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat, ödeme emri tebliği, mal bildirimi, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi) herhangi birinin kefile veya yabancı şahıs ve kurumlar mümessillerine tatbiki veya bunlar tarafından yapılması ifadesi yer almaktadır. Söz konusu bentte sadece kefil ve mümessil ifadesi yer aldığından; sorumlu sıfatıyla kanuni temsilcilere veya ortaklara; haciz uygulanması, ödeme emri tebliğ edilmesi, bu kişiler tarafından mal bildiriminde bulunulması zamanaşımını kesmez. Konu ile ilgili olarak, Danıştay Üçüncü Daire, 20.01.2009 tarih ve E. 2006/3902, K. 2009/51 sayılı kararında; kanuni temsilcinin malvarlığına uygulanan haczin asıl borçlu adına yapılan bir işlem olmaması nedeniyle zamanaşımını kesmeyeceğine hükmederek Bölge İdare Mahkemesi'nin kararını kanun yararına bozmuştur²⁶⁵.

²⁶³ Candan, **Açıklamalı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s. 178.

²⁶⁴ Candan, **Açıklamalı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.197-198.

²⁶⁵ Alpaslan, Kaya, **Vergi Uygulamasında Zamanaşımı**, s.152

5. İŖe Başlarken Verilen Teminatın Zamanaşımına Etkisi

6455 sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'na 153/A maddesi eklenmiştir. Bu düzenleme ile temel olarak; sahte belge düzenlediği vergi inceleme raporu ile tespit edilip mükellefiyeti terkin edilenlerin yeniden mükellefiyet tesis ettirme talebiyle vergi dairesine işe başlama bildiriminde bulunmaları halinde, aynı kanun dışı fiilleri işlemek suretiyle telafisi güç zarar vermelerine engel olmak ve kamu yararını korumaya yönelik bir takım idari tedbirler ihdas edilmesi hedeflenmektedir. Bu tedbirlerden birisi de kişilerin yeniden işe başlama bildiriminde bulunmaları halinde adlarına mükellefiyet tesis edilebilmesi için idareye teminat göstermeleri gereklilięidir²⁶⁶. Getirilen düzenlemeyle, genel olarak, sahte belge düzenleyen mükellefler ve bunlarla ilgili bazı kişilerden ilk mükellefiyet tesisi, yeniden işe başlama ve mevcut bir mükellefiyete dahil olma; meslek mensuplarından ise bu fiillere iştirak durumunda teminat istenmektedir²⁶⁷.

Amme alacağının teminata bağlanması zamaşımını kesebilmesi için, teminatın hangi amme alacağı için verildiğinin belli olması gerekmektedir. Ancak bu durumda teminatın hangi amme alacağı için verildiği belli değildir. Bu nedenle bu fıkra uyarınca teminat gösterilmesi zamaşımını kesmez. Ancak mezkur madde uyarınca teminatın paraya çevrilmesi durumunda, ödeme gerçekleştiğinden zamaşımı kesilir.

E. Hukuki Sonuçları

Zamaşımı süresi dolduktan sonra, alacaklı kamu idaresinin alacağını tahsil etme yetkisi kalkar. Zamaşımı süresi dolduktan sonra ödeme emri tebliğ

²⁶⁶ Gümüş, "İşe Başlamada Teminat Verme Zorunluluğu", s.26.

²⁶⁷ Samet Güleç, "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgeye Yönelik Teminat Uygulamasında Teminat Tutarının Belirlenmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2013, ( evrimi i) <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=20514>, 20 Ağustos 2014.

edilemez, tahsil ve takip işlemleri yapılamaz. Sadece borçlunun kendi rızası ile yapacağı ödemeler kabul edilir²⁶⁸.

Vergilendirmede tahsil zamanaşımı, kamu alacaklısı yönünden alacağının tahsil olanağını ortadan kaldırması ve alacağının kamu borçlusundan talep edilemez bir hukuki duruma getirmesi bakımından infisahi etkiye sahiptir²⁶⁹.

Amme alacağının zamanaşımına uğraması ile birlikte, sürenin dolmasından önce varolan ödeme emri düzenleme ve cebri icra yollarına başvurma sebebini ortadan kaldırır. Bu nedenle tahsil zamanaşımı süresi dolduktan sonra düzenlenen ödeme emri ve tesis edilen cebri icra işlemi sebep unsuru yönünden hukuka aykırıdır. Tahsil zamanaşımı süresi dolduktan sonra, 6183 Sayılı kanun uyarınca yapılacak cebri takip işlemleri yapılamaz, güvenlik tedbirleri uygulanamaz²⁷⁰.

Amme alacağının aslı zamanaşımına uğradığına takdirde, ferileri de -gecikme zammı da- zamanaşımına uğrar²⁷¹.

Tahsil zamanaşımına uğramış bir kamu alacağına ilişkin ödeme emrine karşı açılan davada borcun zamanaşımına uğradığı ileri sürülmesi bile bu hususun yargı organlarınınca resen dikkate alınması gerekir²⁷². Ödeme emrine karşı dava açılmaması veya açılan davada zamanaşımının ileri sürülmemesi nedeniyle kesinleşmiş ve tahsil edilebilir duruma gelmiş bir kamu borcunun zamanaşımına uğradığını iddia etmek mümkün değildir²⁷³.

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 102'nci maddesinin son fıkrasına göre tahsil zamanaşımında zamanaşımına uğramış amme alacaklarının rızaen ödenmesi kabul edilir. Zamanaşımının kamu düzeni ile ilgili

²⁶⁸ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.142.

²⁶⁹ Serkan Açar, **Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2009, s.331

²⁷⁰ Candan, **Açıklamalı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.582-583.

²⁷¹ M. Cengiz Ünlü, **Açıklamalı İçtihatlı 6183 sayılı Amme alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, , Ankara, Seçkin Yayınevi, 1995, s.856.

²⁷² Yusuf Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2000, s. 140.

²⁷³ Yusuf Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, s. 141

olması nedeniyle tahsil zamanaşımı vergi daireleri tarafından re'sen dikkate alınmak zorundadır²⁷⁴. Bu nedenle zamanaşımına uğramış alacağın vezne alındısında rızaen ödenmiştir şerhi konulmalıdır. Rızaen ödendiğinin Zamanaşımına uğramış alacağı zamanaşımına uğradığını bilmeden ödeyen kimse ödediği parayı geri alabilir²⁷⁵.

6183 sayılı Kanun'un 58'inci maddesinin birinci fıkrasına göre; kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, borcun zamanaşımına uğradığı iddiasıyla ödeme emrinin tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde vergi itiraz komisyonuna itiraz edebilir. 20.01.1982 tarihli ve 17580 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun yürürlüğe girmesini müteakiben vergi itiraz komisyonlarının görevleri sona ermiş ve 2576 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle vergi itiraz komisyonlarının görevleri vergi mahkemelerine devredilmiştir. Buna göre kendisine zamanaşımına uğramış bir amme alacağı için ödeme emri tebliğ edilmiş amme borçlusunu, tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açması gerekmektedir. Diğer yandan 6183 sayılı Kanunda hala vergi itiraz komisyonları ifadesinin bulunması, Anayasa'nın 40'ıncı maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve süresini belirtmek zorundadır." Hükmüne aykırıdır. Kanundan hareketle yargısal başvuru yolları doğrudan anlaşılamamaktadır²⁷⁶.

6183 sayılı Kanunun 58 inci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan "*İtirazda bulunan borçlu bu kanuna göre teminat gösterdiği takdirde takip muamelesi itirazlı borç miktarı için ve itiraz komisyonunca bu hususta karar verilinceye kadar durdurulur.*" hükmü 5.2.2010 tarihli ve 27484 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5951 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 1 inci maddesiyle yürürlükten

²⁷⁴ Özbalcı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, s.862.

²⁷⁵ Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, s.210.

²⁷⁶ Pınar Çiftçi, "Menfaat Dengesi Çerçevesinde Genel İcra Hukuku İle Kamu İcra Hukukunun Karşılaştırılması", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel S., 2010, s. 341.

kaldırılmıştır. Nitekim söz konusu Kanun'un gerekçesinde de, Kanun değişikliğinden sonra ödeme emrine itirazın yürütmeyi durdurmayacağı açıkça ifade edilmiştir.

Bu durumda, 2577 sayılı Kanunun 27 nci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar tahsil işlemini durdurmaz hükmü uyarınca ödeme emrine karşı açılan davalarda, yargı mercilerince yürütmenin durdurulması kararı verilmediği müddetçe takibatın devam ettirilmesi gerekmektedir.

Bu düzenlemeye göre takibin borçlunun itiraz beyanı ile durmamasının sebebi, alacaklının, daha önce de üzerinde durduğumuz üzere, alacağının vergi işlemlerine ilişkin birtakım aşamalardan geçerek gelmesi ve dolayısıyla alacaklının alacak talebinin kuvvetle muhtemel haklı olmasıdır²⁷⁷.

Buna göre zamanaşımına uğramış bir borç ile ilgili olarak ödeme emri gelmesi durumunda, ödeme emrine itiraz tahsilat işlemini durdurmayacaktır. Ancak davalı idare 7 gün içerisinde ödeme yapılmaz ise 6183 sayılı Kanun'un 62'nci maddesi uyarınca haciz uygulamasına gidebilecektir. Haciz tehdidi altında yapılan ödemenin rızaen ödeme olarak kabul edilmemesi gerekmektedir. Bu durumda yapılan ödeme ihtirazi kayıtla yapıp dava sonucu geri alınabilmelidir. İdare bu ödemenin rızaen bir ödeme olduğunu ileri sürerek iadede kaçınmamalıdır. Nitekim Danıştay 13. Dairesi de, 1975/116 sayılı kararında, zamanaşımı nedeniyle temyiz komisyonunca kaldırılan vergi ve cezanın ödeme emri tebliği suretiyle cebren tahsiline başvurulması üzerine, yükümlü tarafından ödenmesini rızaen yapılan ödeme olarak kabul etmemiştir²⁷⁸.

Nitekim Danıştay 7. Dairesi de 10.03.1993 tarih ve E 1990/355 sayılı kararında; ödeme emrine karşı açılan dava devam ederken, ödemenin yapılması, amme borçlusunun cebri icradan kaçınmak amacına yönelik olup davayı sona erdiren hukuki bir neden olmadığına karar vermiştir²⁷⁹.

²⁷⁷ Çiftçi, "Menfaat Dengesi Çerçevesinde Genel İcra Hukuku İle Kamu İcra Hukukunun Karşılaştırılması", s. 346.

²⁷⁸ Mustafa Gülseven, **Açıklamalı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 1999, s.648.

²⁷⁹ Danıştay Dergisi Sayı 88, 1994, s.305-307

F. İdari ve Adli Para Cezalarında Tahsil Zamanaşımı

6183 Sayılı Kanunun 102'inci maddesinde para cezalarına ait hususi kanunlardaki zamanaşımı hükümlerinin saklı olduğu ifade edilmiştir.

5326 sayılı Kabahatler Kanununda idari para cezalarının zamanaşımına ilişkin özel hükümler yer almaktadır. Bu nedenle Kabahatler Kanununa tabi olan para cezalarının zamanaşımı süreleri de Kabahatler Kanununa göre belirlenecektir.

Kabahatler Kanunu kapsamındaki idari para cezalarının tahsil zamanaşımı süresi, anılan Kanunun 21 inci maddesinde yerine getirme zamanaşımı başlığı altında düzenlenmiştir. Kabahatler Kanunu kapsamına giren para cezalarında zaman aşımı süreleri bu maddeye göre belirlenecektir. Mezkur madde uyarınca Yerine getirme zamanaşımının dolması halinde idarî para cezasına veya mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin karar artık yerine getirilemez.

Yerine getirme zamanaşımı süresi; Elli bin Türk Lirası veya daha fazla idarî para cezasına karar verilmesi halinde yedi, Yirmi bin Türk Lirası veya daha fazla idarî para cezasına karar verilmesi halinde beş, On bin Türk Lirası veya daha fazla idarî para cezasına karar verilmesi halinde dört, On bin Türk Lirasından az idarî para cezasına karar verilmesi halinde üç, yıldır.

Yerine getirme zamanaşımı süresi, kararın kesinleşmesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren işlemeye başlar.

İdari para cezalarında tahsilat zamanaşımı ile ilgili diğer bir önemli hüküm de 5510 sayılı Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 93'üncü maddesi uyarınca; SGK'nın kestiği idari para cezalarında zamanaşımı ödeme süresinin dolduğu tarihi takip eden takvim yılı başından başlayarak on yıldır. Yine mezkur madde uyarınca zamanaşımından sonra yapılan ödemeler kabul edilir.

Adli para cezalarında dava zamanaşımı süresi ise Türk Ceza Kanunun 66'ncı maddesinde 8 yıl olarak hüküm altına alınmıştır. Türk Ceza Kanunu'nun 66/2'inci maddesi gereğince, fiili işlediği sırada on iki yaşını doldurup da on beş yaşını doldurmamış olanlar hakkında, bu süre 4 yıl olarak; on beş yaşını doldurup da on

sekiz yaşını doldurmamış olanlar hakkında ise bu sürenin 2/3 ü olan 5 yıl 4 ayın geçmesiyle adli para cezasına ilişkin dava açma hakkı düşecektir.

Adli para cezalarında ceza zamanaşımı ise Türk Ceza Kanunu'nun 68'inci maddesinde 10 yıl olarak belirlenmiştir. Bu süre geçtikten sonra adli para cezaları infaz edilmez. Fiili işlediği sırada on iki yaşını doldurmuş olup da on beş yaşını doldurmamış olanlar hakkındaki adli para cezaları 5 yıl; on beş yaşını doldurmuş olup da on sekiz yaşını doldurmamış olanlar hakkındaki adli para cezaları ise bu sürenin 2/3 ü olan 6 yıl 8 ay geçmesi durumunda infaz edilemez.

SONUÇ

Diğer hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da zamanaşımı kamu yararı amacıyla düzenlenmiştir. . Zamanaşımı süreleri, idareyi işlerini daha sıkı takip etmeye zorlarken, mükelleflerin vergiyi doğuran olayın üzerinden uzun süreler geçmesine rağmen, halen vergi tarhiyatları ve vergi cezaları beklemesine ve yargı organlarının da iş yüküne tabi olmasına engel olarak kamu yararına hizmet eder.

Zamanaşımı konusu, Anayasa Mahkemesinin 15.10.2009 tarih ve E.2006/124 K.2009/146 sayılı kararında da belirtildiği üzere; vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, yaptırım 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 kurumu düzenlenmiştir. Bunlardan tarh zamanaşımı ve ceza kesmede zamanaşımı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmişken, tahsil zamanaşımı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda düzenlenmiştir. Diğer yandan vergi kanunlarının bazı maddelerinde de tarh zamanaşımı ve ceza kesmede zamanaşımı ile ilgili Vergi Usul Kanunu'ndaki genel kuraldan ayrılan özel hükümlere de yer verilmiştir. Vergi yasaları ile bazı fiiller için hürriyeti bağlayıcı cezalar da öngörülmesi nedeniyle, bu cezalar ile ilgili ceza hukukundaki zamanaşımı hükümleri uygulanacaktır.

Zamanaşımı hükümlerinin farklı kanunlarda veya aynı kanunun farklı bölümlerinde, birbirlerinden bağımsız bir şekilde düzenlenmiş olması, vergilendirme sürecinin farklı aşamaları ile ilgili olan zamanaşımı süreleri arasında uyumsuzluğa neden olmuştur. Örneğin vergi suçlarında 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 suçlarında ilişkin Türk Ceza Kanunu'nda öngörülen dava zamanaşımı süresi ise 8 yıldır. Ancak 5 ila 8 'inci yıllar arasında mükellef nezdinde vergi incelemesi yapılması imkan dahilinde 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 zamanaşımını durdururken ceza zamanaşımını durdurmamaktadır.

Mevzuatımızda zamanaşımı müessesesine yer verilmesinin nedenlerinden birisi de, zamanaşımının 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 dönemin 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 tahsilat zamanaşımı ile ilgili idarenin sıkça yaptığı işlemlerdir.

Emlak vergisinde ve veraset ve intikal vergisinde zamanaşımı süresinin başlangıcının vergiyi doğuran olaydan ayrılarak, idarenin malvarlığı değerlerinin tespitine bağlanması, bu vergilerde tarh zamanaşımı uygulamasını neredeyse imkansız hale getirmektedir. Bu durum da zamanaşımının getiriliş amacıyla çelişmektedir.

İdarenin ne kadarlık bir tarhiyat işlemini ve ceza kesme işlemini zamanaşımı nedeniyle yapamadığına ilişkin bir istatistik üretmek mümkün değildir. Ne kadarlık bir vergi alacağının tahsilat zamanaşımına uğradığına ilişkin de ulaşılabilir bir veri de bulunmamaktadır. Bu nedenle kamu yararı nedeniyle kabul edilen vergi hukukunda zamanaşımı kurumunun parasal maliyeti ölçülememektedir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- Ağar, Serkan: **Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2009.
- Akıntürk, Turgut: **Medeni Hukuk**, İstanbul, Beta Yayınları, 2003.
- Alpaslan Mustafa; Kaya Eda: **Vergi Uygulamasında Zamanaşımı**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2014.
- Aksoy, Şerafettin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. bsk., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999.
- Arslan, Mehmet: **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2007.
- Aykaç, Kemal: **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Genel Tebliğleri**, Ankara, Kardeş Matbaası, 1974.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin: **Vergi Ceza Hukuku**, Afyonkarahisar, Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, 2006.
- Bilici, Nurettin: **Vergi Hukuku (Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi)**, 18. bsk., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2008.
- Candan, Turgut: **Açıklamaları İdari Yargılama Usul Kanunu**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2011.
- Candan, Turgut: **Açıklamalı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, 2. bsk., Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2011.
- Candan, Turgut: **Vergi Suçları ve Cezaları**, İstanbul, y.y., 2004.
- Çağan, Nami: **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1975.
- Çelik, Ahmet: **Tazminat ve Alacaklarda Sorumluluk ve Zamanaşımı**, 1. bsk., Ankara, Bilge Yayınevi, 2012.
- Çelik, Binnur: **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, İstanbul, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2002.

- Çölgezen Batun, Övül: **Vergi Hukukunda Süreler Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, Ankara, Seçkin Yayınları, Ocak 2013.
- Dönmez, Recai: **Genel Vergi Hukuku**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012.
- Edizdoğan, Nihat;
Taş, Metin;
Çelikkaya, Ali:
Eroğlu, Nurettin: **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2007.
- Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu**, 2. bsk., Ankara, Adalet Matbaacılık, 1995.
- Ertaş, Şeref: **Eşya Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2008.
- Gözübüyük, A. Şeref: **Yönetim Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2006.
- Gözübüyük, A. Şeref;
Tan, Turgut: **İdare Hukuku**, 5. bs., Ankara, Cilt 2, Turhan Kitabevi, 2012.
- Gülseven, Mustafa: **Açıklamalı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 1999.
- Güneş, Gülsen: **Vergilerin Yasallığı İlkesi**, 2. bsk., İstanbul, On iki Levha Yayıncılık, 2008.
- Güney, Niyazi;
Yılmaz Zekeriya: **Ceza Hukukumuzda Dava ve Cezanın Düşürülmesi**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2008.
- Günday, Metin: **İdare Hukuku**, 10. bsk., Ankara, İmaj Yayınları, 2011.
- Hafızoğulları, Zeki: **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara, US-A Yayıncılık, 2008.
- Herekmen, Aykut: **Genel Vergi Kuramı**, Ankara, Kalite Matbaası, 1976.
- Işık, Ekrem: **Damga Vergisi Kanunu Açıklama ve Yorumu**, İstanbul, Pwc Business School Yayınları, 2011.
- Kaneti, Selim: **Vergi Hukuku**, 2. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989.
- Karakoç, Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, 4. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2007.
- Karakoç, Yusuf: **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2000.
- Kılıçoğlu, Ahmet M.: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 17. bsk., Ankara Turhan Kitabevi, 2013.

- Kızılot, Şükrü;
Kızılot, Zühal: **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 19. bsk., Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2011.
- Mutluer, Kamil: **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2006.
- Nazalı, Ersin: **Vergisel ve Yeni Türk Ticaret Kanunu Yönüyle Anonim ve Limited Şirketlerde Tasfiye, Devir, Birleşme, Bölünme ve Tür Değişimi İşlemleri**, 3. Bsk., Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2013.
- Oktar, S. Ateş: **Vergi Hukuku**, 9. bsk., İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2013.
- Öncel Mualla;
Kumrulu Ahmet;
Çağan Nami:
Özbalcı, Yılmaz: **Vergi Hukuku**, 22. bs., Ankara, Turhan Kitapevi, 2013.
- Özbalcı, Yılmaz: **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, İstanbul, Oluş Yayıncılık, 2007.
- Özbalcı, Yılmaz: **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, İstanbul, Oluş Yayıncılık, 2006.
- Özbalcı, Yılmaz: **Vergi Davaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, t.y.
- Özbalcı, Yılmaz: **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, İstanbul, Oluş Yayıncılık, 2008.
- Özbek,Veli Özer;
Kanbur, Mehmet Nihat;
Doğan,Koray;
Bacaksız,Pınar;
Tepe,İlker: **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 3.bsk., İzmir, Seçkin Yayınları, 2012.
- Özgenç, İzzet: **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 6. bs., Ankara, Seçkin Yayınevi, 2011.
- Özkaya, Eraslan: **Özel Hukukumuzda Zamanaşımı ve Hak Düşürücü Süreler**, 1. bsk., Ankara, Seçkin Yayınları, 2012.
- Özmen, Selahattin: **Amme Alacaklarının Tahsil – Ödeme Kılavuzu**, İstanbul, Beta Yayınları, 1996.
- Öztürk, Bahri;
Erdem, Mustafa Ruhan: **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2012.
- Özyer, Mehmet Ali: **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4. bsk., İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2008.

- Paksoy, Meliha Sermin: **Zamanaşımından Feragat**, 1. bsk., İstanbul, On İki Levha Yayınları, 2012.
- Pekcanıtez, Hakan;
Atalay, Oğuz;
Özkan, Meral;
Özekes, Muhammet: **İcra ve iflas Hukuku**, 11. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2013.
- Resioğlu, Sefa: **Borçlar Kanunu Genel Hükümler**, 24. bsk., İstanbul, Beta Yayınları, 2013.
- Sarılı, Mustafa Ali: **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınevi, 2004.
- Soyaslan, Doğan: **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 3. bsk., Ankara, Yetkin Yayınları, 2005.
- Taner, Fahri Gökçen: **Ceza Hukukunda Zamanaşımı**, 1. bsk., Ankara, Seçkin Yayınları, 2008.
- Tulumlu, Mehmet Akif: **Türk Borçlar Hukukunda Zamanaşımı ve Uygulaması**, Ankara, Kazancı Yayınları, 1991.
- Uluatam, Özhan: **Vergi Hukuku**, 2. bsk., Ankara, Adım Yayıncılık, 1994.
- Uzunoğlu, Nihat: **Herkes İçin Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, 2 c., İstanbul, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2014.
- Ünlü, M. Cengiz: **Açıklamalı İçtihatlı 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, , Ankara, Seçkin Yayınevi, 1995.
- Vural, Mahmut: **Uygulayıcılar İçin KDV**, 3 c., Ankara, TÜRMOB Yayınları, 2012.
- Yiğit, Uğur: **Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, İstanbul, Beta Yayınları, 2004.

DERGİLER

- Aksoyoğlu, Volkan: "Vergi Borcunda Zamanaşımını Önlemek Amacıyla Memur Tarafından Yapılan Ödeme Zamanaşımını Keser (mi?)" **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2009, s. 123-127.

- Arslan, Erdoğan: "Tarh Zamanaşımı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Ekim 2007, s. 27-40.
- Aslan, Cenk Murat: "7201 Sayılı Kanun Çerçevesinde Elektronik Tebligat Uygulaması ve Vergi Usul Kanununda Elektronik Tebliğe İlişkin Düzenlemeler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Mart 2013, s. 12-19.
- Bağdınlı, Halil: "Yeni İndirimli Oran KDV İade Sisteminin Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 2012, s. 33-43.
- Barlas, İrfan: "6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 12. Maddesine Göre Teminat Hükümünde Olan Eşya", **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz 2011, s. 153-157.
- Batun, Mehmet: "Mücbir Sebepler ve Sonuçları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2010, s. 62-73.
- Baykara, Bekir: "Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğ Ve Tebligat Yapılacak Kimseler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım 2005, s.13. 12-20.
- Bayraktar, İhsan Kağan: "Uzlaşmaya Konu Olmayan, Pişmanlık Ve Cezada İndirim Hükümlerinden Faydalanamayan İsimsiz Bir Vergi Cezası", **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2010, s. 132-137.
- Bayraktar, İhsan Kağan: "Özel Usulsüzlük Cezaları Vergi Usul Kanunu'nun 336'ncı Maddesi Kapsamında Değerlendirilebilir mi? ", **Yaklaşım Dergisi**, Kasım 2010, s.133-137.
- Buhur, Sami: "Danıştay Kararları Işığında Ödeme Emri ve Ödeme Emrine İtirazın İncelenmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2013, s. 111-114.
- Canbazoğlu, Kerem: "Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Temmuz - Ağustos 2010, Sayı: 89, s. 154-195.
- Çağan, Nami: "Anayasa Mahkemesine Göre Zamanaşımının Durması", **Prof. Dr. Tunçer Karamustafaoğlu'na Armağan**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2010, s. 43-47.
- Çakır, Murat: "Türk Ceza Hukukunda Dava Zamanaşımı", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 71, Sayı: 1, s. 207-227.

- Çakmak, Şefik: Şefik ÇAKMAK, "Zamanaşımı ve Anayasa Mahkemesi Kararlarının Vergi Uygulamasına Etkisi", **Ankara SMMMO Bülten Dergisi**, Sayı: 194, 2011, s. 68-75.
- Çakmak, Şefik: "Matrahın Takdir Komisyonuna Gönderilmesi İle Duran Zamanaşımı Süresi, Anayasa Mahkemesi'nin, 08.01.2010 Tarihli Kararı İle VUK'un 11. Maddesinin 2. Fıkrasının İptal Edilmesi, 01.08.2010 Tarihinde Resmi Gazete'de Yayımlanan 6009 Sayılı Yasa İle VUK'un 114. Maddesine Eklenen Fıkra ve VUK'un Geçici 28. Madde Hükmü", Oluş Mali Hukuk Bürosu Yayını, 15.01.2011 tarih ve IV/128 sayılı Sirküler.
- Çiftçi, Pınar: "Menfaat Dengesi Çerçevesinde Genel İcra Hukuku İle Kamu İcra Hukukunun Karşılaştırılması", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel S., 2010, s. 313-379.
- Decugıs, Henri: Tercüme Ferzan Arif ARAS, "Zamanaşımı", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 3, Sayı 3, 1946, s. 668-676.
- Demirci, Azmi: "Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Zamanaşımı Sürelerinin Yeni Türk Ceza Kanunu İle Uyumu", **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2006, s. 28-35.
- Demirci, Azmi: "Pişmanlık ve İslah Uygulamasında Yaşanan Sorunlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Mart 2009, Sayı 331, s. 11-17.
- Eray, Savaş: Damga Vergisinde Zamanaşımının Vergi Usul Kanunun 113 ve 114'üncü Maddeleri Yönünden Değerlendirilmesi, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ekim 2008, s.52-56.
- Erdem, Tahir: Tahir ERDEM, "Takdir Komisyonunda Geçen Sürelerin Zamanaşımına Etkisi Yönünden 6009 Sayılı Kanun'la Getirilen Düzenlemeler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 2010, s. 139-148.
- Erdoğan, Erdem: "Tasfiyeye Girmek Tasfiye Edilmek Değildir", **Vergi Dünyası Dergisi**, Ağustos 2013, s. 35-39.
- Erdönmez, Güray: "İcra Ve İflas Kanunu'nda Yapılan Değişikliklerin Amme Alacaklarının Tahsiline Etkileri", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 57, 2005, s. 135-161.
- Furtun, İdris Hakan: "Vergi Hukukunda Bir Zamanaşımı Türü Olarak Vergi Ceza Zamanaşımına Dair Bir İnceleme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Ağustos 2014, s. 55-60.

- Gerçek, Adnan: "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri Ve Türlerinin İncelenmesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 54, Sayı 3, 2005, s. 157-193.
- Gümüş, Erhan: "İşe Başlamada Teminat Verme Zorunluluğu", **Vergi Dünyası Dergisi**, Ekim 2013, s. 26-33.
- İleri, Yusuf: "Zamanaşımı Müessesesine Yargı Müdahalesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2010, s. 96-102.
- İleri, Yusuf: "Zamanaşımı Koşullarında Uzlaşma", **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2012, s. 171-173.
- Karadağ, N. Coşkun: "Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından Mücbir Sebepler ve Ödeme Emrine Eleştirel Bakış", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 61, Sayı 3, 2012, s. 1017-1055.
- Karadağ, N. Coşkun; Organ İbrahim: "İdari ve Yargısal Açısından Mücbir Sebepler ve Vergi Usul Kanunu'nda Yapılması Gereken Düzenlemeler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2011, s. 149-160.
- Karakoç, Yusuf: "Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Özel Sayı (2010), 2012, s. 3-26.
- Küçük, Şaban: "Takdir Komisyonu Vergi Zamanaşımını En Fazla Bir Yıl Süreyle Durdurabilir", **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2010, s. 68-72.
- Nazalı, Ersin: "Yatırım İndirimi Stopajında Zamanaşımı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Ocak 2011, s. 45-50.
- Oktar, Ateş; Taşkın, Yasemin: "Tahsil Zamanaşımını Kesmek Amacıyla Vergi İşlemleri İle Görevli Memurların Mükellefin Nam ve Hesabına Yaptıkları Ödemelerin Hukuki Niteliği", **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım 2013, s. 36-42.
- Organ, İbrahim; Bozdoğan, Doğan: "Tahsil Zamanaşımını Kesen Hallerden Ödemenin Danıştay Kararları Işığında İrdelenmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Mart 2010, s. 173-184.
- Ozansoy, Ahmet: "Vergi Hukukunda Tebligat Usulü", **İdari ve Mali Mevzuat Dergisi**, Mayıs 2013, s.17-23.
- Önoğlu, Ruhi: "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ve Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2009, s. 24-29.

- Öztek, Selçuk: "İflasın Ertelenmesi", **Bankacılar Dergisi**, Sayı 59, 2006, s. 39-83.
- Pehlivan, Görkem: "Vergi Usul Kanunu Madde 355 Uyarınca Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezalarında Zamanaşımı Süresi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Ağustos 2010, s. 99-104.
- Savcı, Şahin: "5746 Sayılı Kanunla Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerine Yönelik Olarak Getirilen Destekler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül 2008, s. 21-33.
- Şentürk, Akın Gencer: "Takdir Komisyonu Kararlarının Tarh Zamanaşımına Etkisi: Anayasa Mahkemesi Kararları Üzerinden Bir Durum Tespiti", **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2011, s. 266-272.
- Taş, Fatma: "Kaçakçılıkta Dava Açma Zamanaşımı ve Bir Sorun", **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2012, s. 294-296.
- Taşdelen, Aziz: "Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama Ve Bir İşlem", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 56, Sayı 1, 2007, s. 279-312.
- Temizyürek, Onur: "Kaçakçılık Suçlarında 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Uyarınca Dava Zamanaşımı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Şubat 2009, s.144-148.
- Temizyürek, Onur: "Tarh Zamanaşımı, Tarh Zamanaşımının Hukuki Sonuçları ve Zamanaşımı Süresi Dolmuş Dönemlere İlişkin Defter ve Belge İbrazı", **Yaklaşım Dergisi**, Kasım 2010, s. 121-128.
- Tokat, Yakup: "Vergi Tahsil Zamanaşımı", **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2010, s. 68-70.
- Tortop Bayraktar, Hande: "Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Haziran 2011, s. 116-123.
- Torunoğlu, Tahsin: "Vergi Ziyat Kabahati", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel S., 2010, (Basım Yılı: 2012), s. 477-544.
- Ufuk, Mehmet Tahir: "Veraset ve İntikal Vergisinde Zamanaşımı", **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2002, s. 114-117.
- Ünal, İlyas: "Tarh Zamanaşımına Uğramış Dönemlerden Naklolunan Zararların Mahsup ve Tevsiki", **Vergi Dünyası Dergisi**, Ocak 2010, s. 72-79.

- Ünsal, İsmet: "Vergi Ceza Hukukunda Dava Zamanaşımı: Zamanaşımı Süresinin Başlangıcı Olarak Deftere Kayıt Tarihi mi Yoksa Beyanname Verme Tarihi mi Esas Alınmalıdır?", **Terazi Hukuk Dergisi**, Mart 2009, Sayı 31, s. 143-148.
- Yücel, Mehmet: "Vergide Zamanaşımını Önleme Uygulamasına Anayasal Fren: Takdir Komisyonuna Sevk Tarh Zamanaşımını Durdurmayacak Ya da Vergi İnceleme Elemanlarını Bekleyen Tehlike", **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Şubat 2010, s. 245-266.

ÇEVİRİMİÇİ KAYNAKLAR

- Akkaya, Mustafa: "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", (Çevrimiçi) <http://acikarsiv.ankara.edu.tr/browse/1126/1708.pdf>, 29 Ocak 2014.
- Arabacı, Mehmet: "Zararlı Yıllar Ve Amortisman Kayıtları İle İlgili Defter Ve Belgelerin Muhafaza Süreleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım 2002, (Çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2999>, 15 Mayıs 2014.
- Arslan, Yavuz: "Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarma İşlerinde İşin Bitim Döneminin Tespitinde Özellikli Durumlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz 2008, (Çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5055>, 8 Ağustos 2014.
- Bahar, Cevdet Okan: "Genel Olarak Uzlaşma Müessesesi Ve Tarh Zaman Aşımının Son Üç Ayında Uzlaşma", **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım 2002, (Çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3012>, 12 Ağustos 2014.
- Baykara, Bekir: "Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2004, (Çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3334>, 16 Ağustos 2014.
- Çağan, Nami: "Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi", (Çevrimiçi) http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg1/namicagan.pdf, 22 Ocak 2014.

- Çelik, Celal: "6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uyarınca Tecil Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül 2008, (Çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5099>, 16 Ağustos 2014.
- Değer, Nuri: "Damga Vergisinde Zamanaşımı Uygulaması-II", **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2007, (Çevrimiçi) <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=7934>, 8 Ağustos 2014.
- Demirci, Azmi: "Uzlaşma İçin Öneriler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım 2007, (Çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4827>, 12 Ağustos 2014.
- Doğrusöz, Bumin: "İnceleme Raporu Dava Edilebilir mi?", **Referans Gazetesi**, (Çevrimiçi) <http://www.bumindogruso.com/m.aspx?id=206>, 20 Mayıs 2014.
- Erol, Ahmet: "Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler Ve Sonuçları", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 2012, (Çevrimiçi) <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2013-103-1232>, 20 Ağustos 2014.
- Erol, Ahmet: "Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler Ve Sonuçları", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 2012, (Çevrimiçi) <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2013-103-1232>, 20 Ağustos 2014.
- Güleç, Samet: "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgeye Yönelik Teminat Uygulamasında Teminat Tutarının Belirlenmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2013, (Çevrimiçi) <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=20514>, 20 Ağustos 2014.
- Kayışoğlu, Bahaettin: "Vergi Hukuku Bakımından Zamanaşımı", (Çevrimiçi) http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tek_makale/1980-6/5.pdf, 18 Ağustos 2014.
- Şenyüz, Doğan: "Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme: Tebliğ Zamanaşımı", **Yaklaşım Dergisi**, Mart 2008, (Çevrimiçi) <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=8530>, 12 Mayıs 2014.

Büyük Türkçe Sözlük,

Türk Dil Kurumu, (Çevrimiçi)

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.53f5df2d6091f7.78646299,
21 Ağustos 2014.