

202

176095

T.C.
İstanbul Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Mali Hukuk Anabilim Dalı

Vergi Hukukunda Zamanaşımı

(Yüksek Lisans Tezi)

Danışman: Doç.Dr. Esra EKMEKÇİ

Hazırlayan: Mehmet KÜÇÜKKAYA

No:9725011114

İstanbul- 2000

**T.C.
İstanbul Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Mali Hukuk Anabilim Dalı**

Vergi Hukukunda Zamanaşımı

(Yüksek Lisans Tezi)

Danışman: Doç.Dr. Esra EKMEKÇİ

Hazırlayan: Mehmet KÜÇÜKKAYA

No:9725011114

İstanbul- 2000

İ Ç İ N D E K İ L E R

İçindekiler.....	I
Kısaltmalar.....	VI
Giriş.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK HUKUK SİSTEMİNDE GENEL OLARAK ZAMANAŞIMI

I.	ZAMANAŞIMIKAVRAMI.....	3
	A. Genel Olarak Zamanaşımı.....	4
	B. Zamanaşımının Doğuşu ve Tarihi Gelişimi.....	6
II.	BORÇLAR HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI.....	8
	A. Zamanaşımı Kavramı ve Zamanaşımının Düzenlenme Nedenleri.....	8
	B. Borçlar Hukukunda Genel Olarak Zamanaşımı.....	9
III.	CEZA HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI.....	13
	A. TCK. Genel Olarak Zamanaşımı ve Düzenleme Nedenleri.....	13
	1. Dava Zamanaşımı.....	15
	2. Ceza Zamanaşımı.....	16
	B. Ceza Hukukunda Zamanaşımının Etkileri.....	17
IV.	VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI.....	18
	A. Genel Bilgiler.....	18
	1. Genel Olarak Zamanaşımı Kavramı.....	18
	2. Tanımı.....	20
	3. Zamanaşımının Genel Olarak Amacı ve Etkileri.....	20
	B. Türk Vergi Hukukunda Zamanaşımının Tarihçesi.....	23
	1. Cumhuriyet Öncesi Dönem.....	24
	2. 1923-1950 Arasındaki Dönem.....	24

3. 1950'den Günümüze Kadar Olan Dönem.....	27
C. Vergi Hukukunda Zamanaşımı Çeşitleri.....	29
1. Vergilendirme Zamanaşımı	29
2. Tahsil Zamanaşımı.....	34
3. Düzeltme Zamanaşımı.....	35
D. Zamanaşımı Sürelerinin Hukuki Niteliği.....	37
1. Vergi Hukukundaki Zamanaşımı İle Borçlar ve Ceza Hukukundaki Zamanaşımı Hükümlerinin Mukayesesi.....	37
a. Vergi Hukuku Zamanaşımı - Borçlar Hukuku Zamanaşımı.....	38
b. Vergi Hukuku Zamanaşımı - Ceza Hukuku Zamanaşımı.....	44
2. Vergi Hukukunda Zamanaşımının Hukuki Niteliği.....	45
E. Hak Düşürücü (Sükutu Hak) Süreler İle Zamanaşımı Arasındaki Farklar....	46
F. Vergi Hukukunda Zamanaşımı Hükümlerinin Zaman Bakımından Uygulanması.....	48

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI ÇEŞİTLERİ

I. VERGİLENDİRME ZAMANAŞIMI.....	52
A. Genel Olarak.....	52
B. Vergilendirme Zamanaşımının Şartları.....	56
1. Vergi Alacağının Doğmuş Olması.....	56
2. Verginin Tarh ve Tebliğ Edilmemiş Olması.....	59
3. Zamanaşımı Süresinin Dolmuş Bulunması.....	62
C. Vergilendirme Zamanaşımı Süresi.....	64
1. Genel Olarak.....	64
2. İlgili Vergi Kanunlarındaki Zamanaşımı İle İlgili Özel Hükümler.....	64
a. Gelir Vergisinde.....	64
aa. Yatırım İndirimi Uygulamasında.....	66
bb. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde.....	67
cc. Kurumlarda Stopaj Suretiyle Ödenen Vergilerde.....	68
b. Kurumlar Vergisinde.....	69

c. Veraset Ve İntikal Vergisinde.....	70
d. Emlak Vergisinde.....	72
e. Damga Vergisinde.....	73
f. Katma Değer Vergisinde.....	74
D. Vergilendirme Zamanaşımı Süresinin Durması ve Kesilmesi.....	75
1. Genel Olarak.....	75
2. Zamanaşımı Süresinin Kesilmesi.....	76
3. Vergilendirme Zamanaşımı Süresinin Durması.....	77
a. Vergi Dairesinin Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Başvurması.....	77
b. Mücbir Sebep Halinin Varlığı.....	79
E. Vergilendirme Zamanaşımının Sonuçları.....	81

II. TAHSİL ZAMANAŞIMI.....	83
A. Genel Olarak.....	83
B. 6183 Sayılı Kanunun Kapsamı.....	84
C. Tahsil Zamanaşımının Şartları.....	86
1. Vergi Alacağının Tahakkuk Etmesi.....	86
a. Beyana Dayalı Tarhta Verginin Tahakkuku.....	88
b. Verginin İdarece Tarh Edildiği Hallerde Tahakkuk.....	88
2. Tahsil Zamanaşımı Süresinin Dolmuş Bulunması.....	89
a. Genel Olarak.....	89
b. Tahsil Zamanaşımı Süresinin Başlangıcı Ve Sürenin Sonu.....	91
aa. Özel Ödeme Zamanları.....	91
aaa. Gelir Vergisinde Vade.....	92
bbb. Kurumlar Vergisinde Vade.....	93
ccc. Katma Değer Vergisinde Vade.....	93
ddd. Veraset Ve İntikal Vergisinde Vade.....	94
bb. Ödeme Zamanlarının Uzaması Halinde Vade.....	94
D. Tahsil Zamanaşımı Süresinin Kesilmesi Ve Durması.....	95
1. Tahsil Zamanaşımı Süresinin Kesilmesi.....	95
a. Genel Olarak.....	95
b. Kanunda Kesilme Sebebi Sayılan Haller.....	96

aa. Ödeme.....	96
bb. Haciz Tatbiki.....	97
cc. Cebren Tahsil ve Takip Sonucu Yapılan Tahsilatlar.....	97
dd. Ödeme Emri Tebliği.....	98
ee. Mal Bildirimi, Mal Edinme ve Artırmalarının Bildirilmesi.....	98
ff. Yukarıdaki İşlemlerden Herhangi Birinin Kefile veya Yabancı Şahıs ve Kurum Mümessillerine Uygulanması.....	98
gg. İhtilafli Amme Alacaklarında Kaza Mercilerince Bozma Kararı Verilmesi.....	99
hh. Amme Alacağının Teminata Bağlanması.....	99
ii. Kaza Mercilerince Yürütmenin Durdurulmasına Karar Verilmesi.....	99
jj. İki Amme İdaresi Arasındaki Borç İçin Alacaklı Amme İdaresince, Borçlu Amme İdaresine Borcun Ödenmesi İçin Yazıyla Müracaat Edilmesi.....	100
2. Tahsil Zamanaşımının Durması.....	101
a. Yükümlünün Yabancı Memlekette Bulunması.....	102
b. Amme Borçlusunun Hileli İflas Etmesi.....	102
c. Terekenin Tasfiyesi Dolayısıyla Hakkında Takibat Yapılmasına İmkan Yoksa.....	103
E. Tahsil Zamanaşımının Sonuçları.....	103

III. VERGİ CEZA HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI	105
A. Genel Olarak.....	105
B. Ceza Kesmede Zamanaşımı.....	107
1. Amacı ve Hukuki Niteliği.....	108
2. Ceza Kesme Zamanaşımı Süresi ve Başlangıcı.....	108
a. Vergi Ziyatına Bağlı Cezalarda.....	108
b. Usulsüzlük Cezalarında.....	109
c. Suçların Birleşmesinde Zamanaşımı.....	110
3. Ceza Kesme Zamanaşımı Süresinin Durması.....	111
4. Ceza Kesmede Zamanaşımı Süresinin Kesilmesi.....	113
5. Ceza Kesmede Zamanaşımının Sonuçları.....	114

C. Ceza Tahsil Zamaşıımı.....	114
1. Amacı ve Hukuki Niteliği.....	115
2. Ceza Tahsil Zamaşıımı Süresi ve Başlangıcı.....	115
3. Ceza Tahsil Zamaşıımı Süresinin Durması.....	116
4. Ceza Tahsil Zamaşıımı Süresinin Kesilmesi.....	116
5. Ceza Tahsil Zamaşıımı Süresinin Sonuçları.....	117
 IV. VERGİ HATALARINI DÜZELTMEDE ZAMANAŞIMI.....	117
A. Genel Olarak Vergi Hataları.....	117
B. Vergi Hatalarını Düzeltmede Zamaşıımı Süresi.....	119
1. Zamaşıımı Süresinin Son Yılı İçinde Tarh ve Tebliğ Edilen Vergilerde	121
2. İlan Yolu İle Tebliğ Edilen ve Dava Konusu Edilmeksizin Tahakkuk Eden Vergilerde Düzeltme Zamaşıımı Süresi.....	121
3. İhbarname ve Ödeme Emrinin İlan Yoluyla Tebliğ Edildiği Vergilerde Düzeltme Zamaşıımı Süresi.....	122
C. Düzeltme Zamaşıımına Tabi Olmayan Hatalar.....	122
D. Düzeltme Zamaşıımının Sonuçları.....	123
Sonuç.....	124
Kaynakça.....	129

Kısaltmalar

AATUHK.	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
age.	: adı geçen eser
agm.	: adı geçen makale
Bak/bak.	: Bakınız
BK.	: Borçlar Kanunu
C.	: Cilt
D.	: Dairesi
Dş.	: Danıştay
Dş.Der.	: Danıştay Dergisi
Dş.İçt.Bir.Kur.	: Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu
dn.	: dip not
DVK.	: Damga Vergisi Kanunu
E.	: Esas Numarası (Mahkeme Kararının)
EVK.	: Emlak Vergisi Kanunu
GVK.	: Gelir Vergisi Kanunu
HD.	: Hukuk Dairesi
İİK.	: İcra ve İflas Kanunu
İYUK.	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar Numarası (Mahkeme Kararının)
KVK.	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MK.	: Medeni Kanun
s.	: sayfa
TCK.	: Türk Ceza Kanunu
vd.	: ve devamı
VİVK.	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK.	: Vergi Usul Kanunu

Giriş

Zamanaşımı kavramı, gerek özel ve gerekse de kamu hukuku alanında yer alan bir müessesedir. Genel olarak zamanaşımı, kanunun tayin ettiği şartlar altında belli bir sürenin geçmesi üzerine bir hak kazanma veya bir külfetten kurtulma yoludur.

Devlet ile yükümlüler arasında oluşan vergi ilişkisini ödeme dışında ortadan kaldıran nedenlerden biri de zamanaşımıdır. Genel bir hukuk kuralı olan zamanaşımı vergi hukukunda da bu hukuk dalının özellikleri içinde uygulama alanı bulmaktadır. Vergi hukukunda zamanaşımı; alacaklı kamu idaresinin yasada belirlenmiş süreler içinde vergiyi tarh ve yükümlüye tebliğ etmemesi veya tahsil aşamasına gelmiş vergiyi gerekli işlemler yaparak tahsil etmemesi halinde artık bu işlemleri yapma yetkisini kaybetmesi anlamını taşır. Zamanaşımı süresi, belirli olarak sınırlandırılmış veya önceden tespit edilebilen zaman kesimidir. Bu özelliği ile zamanaşımı süresi somuttur.

Zamanaşımı, belli bir hakkın kazanılmasına neden olduğu gibi, hakların istenememesine de neden olur. Vergi hukukundaki zamanaşımı süresi, hakların istenmesini sınırladığı için düşürücü bir etkiye sahiptir.

Gerek özel ve kamu hukukunda, gerekse vergi hukukunda kamu yararı düşünceleri zamanaşımının kabul edilmesinde başlıca etken olmuştur; yoksa zamanaşımının hukuki anlamda alacaklıyı cezalandırmak gibi bir amacı yoktur. Devlet, vergiden doğacak alacak hakkını belirli bir süre içinde kullanmamışsa ,bu hakkını daha sonra kullanmak istemesi gerek toplumun gerek vergi yükümlüsü durumunda bulunan kişilerin çıkarlarına aykırıdır.

Devletin vergi alma yetkisinin zamanaşımı süresi ile sınırlandırılması, devletle yükümlüler arasındaki vergilendirmeden doğan hukuki ilişkinin uzun zaman askıda kalmasını önler. Vergi alacağının uzun süre askıda kalması hem devletin hem de borçlu durumunda bulunan yükümlülerin zararınadır. Zira alacaklı kamu idaresi geçmiş dönemlere ait verimliliği kalmamış vergi gelirleri peşinden koşarak zaman ve emek kaybına uğrayacak, verimliliği yüksek olan yeni alanlarda etkin bir şekilde çalışmayacaktır. Yükümlü açısından ise ticari güvenlikleri bakımından sakıncalıdır. Çünkü, geçmiş dönemlere ait vergi alacağının talep edilmesi yükümlüleri ekonomik bakımdan zor duruma sokabilir; defter ve belgeler uzun zaman içinde yitirilmiş olabileceğinden ispat zorlukları da doğacaktır. Gecikmiş vergi alacağı talepleri objektif iyiniyet kurallarına da aykırı düşer. Bu şekilde kamu yararıyla beraber tek tek kişilerin

ıkarları da korunmuş olmaktadır. Bu nedenlerle devletin belirli süreler geçtikten sonra alacak hakkını kullanmak istemesi, bazı eleştirilen noktaları bulunsa da vergi hukukunda kabul edilmemiştir.

Vergi hukukunda zamanaşımı konulu incelememiz iki ana bölümden oluşmakta; birinci bölümde genel olarak zamanaşımı kavramı, vergi hukukunda zamanaşımı ve tarihçesi, borçlar ve ceza hukukunda zamanaşımı irdelenip vergi hukukunda ki zamanaşımı ile mukayesesi yapılarak vergi hukukundaki zamanaşımını hukuki niteliği belirlenmeye çalışılacaktır. İkinci bölümde ise, vergi hukukunda zamanaşımı eşitleri olan vergilendirme, tahsil ve vergi idaresince kesilecek cezalarda zamanaşımı ele alınacak en son olarak da vergi hatalarının düzeltilmesinde zamanaşımına değinilecektir. İkinci bölümde belirtilen konular açıklanırken yargı kararlarının konuya yaklaşımı ve çözümü de dikkate alınarak değerlendirmeler yapılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK HUKUK SİSTEMİNDE GENEL OLARAK ZAMANAŞIMI

I. ZAMANAŞIMI KAVRAMI:

İnsan yaşantısını etkileyen zaman, doğal ve sosyal yaşamda olduğu kadar, hukukta da önemli etkilere sahip olan soyut bir kavramdır.¹ Zaman; olayların ard arda gelişini görerek aklımızda yarattığımız ve olayların bundan sonra da içinde olup gideceğini düşündüğümüz, başı ve sonu olmayan bir kavramdır.² Bu özelliği gereği zaman, hukukun bütün alanlarında etkisini gösterir. Doğal bir olay olan zamanın geçmesi kendisine bağlanan hukuki sonuçlar nedeniyle, aynı zamanda bir hukuki olaydır. Her şeyden önce hukuk kuralları, belli bir andan başlayarak veya yalnız belli bir ana kadar geçerli olurlar. Aynı şekilde bir kısım hukuki etkiler, ancak belli bir andan başlayarak ortaya çıkarlar. Zaman kavramı bizi hukuk düzeninin kendisine bağladığı hukuki sonuçlar nedeniyle ilgilendirmektedir.³

Zamanın somut bir kısmını ifade eden, bir olayın başıyla sonu arasında geçen zaman parçası; bir işlemin yapılması ya da gereğin yerine getirilmesi için ilgililerce saptanmış zamanın belli bir bölümüne ise, Türkçe karşılığı olarak süre denilmektedir.⁴ Süreler, belirli olarak sınırlandırılmış veya önceden saptanabilir zaman kesimleridir.⁵ Özel hukuk, kamu hukuku ve şekli hukuk kuralları, bu zaman sınırlarını düzenledikleri hukuki ilişkilerde çeşitli hukuki sonuçların doğmasını sağlayacak biçimde kullanırlar. Kişiler de haklarının hangi sürelerle sınırlandığını bilirlerse bunları kullanabilirler. Kanun koyucunun belirlediği sürelerle uyulmaması durumunda, çoğu kez hukukî ilişkinin taraflarını bazı yaptırımlar bekler.

Bir hukuki durumda değişiklik kanunla, hukuki bir işlemle veya zamanın geçmesiyle gerçekleşebilir. Hukukta bir hakkın istenmesi veya bir yetkinin

¹ Mehmet Akif TUTUMLU, Türk Borçlar Hukukunda Zamanaşımı ve Uygulaması, Kazancı Yayınları, İstanbul-1991, s. 5.

² Orhan HANÇERLİOĞLU, Ticaret Sözlüğü, Remzi Kitapevi, 1. Baskı, İstanbul- 1982, s. 509.

³ Nami ÇAĞAN, Vergi Hukukunda Süreler, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Sevinç Matbaası, Ankara- 1975, s. 1.

⁴ Orhan HANÇERLİOĞLU, Türk Dili Sözlüğü, Remzi Kitapevi, İstanbul-1992,s. 444

⁵ ÇAĞAN, age, s. 6.

kullanılmasında etkili olan zaman değil, bunun bir parçası olan süredir. Bu bakımdan zamanaşımı kavramındaki zaman, başlangıç ve sonu bilinen bir zaman kesitini ifade eder.⁶ Bir hakkın istenmesini süre ile sınırlandıran veya bir hakkın kazanılmasına neden olan hukuki olay karşılığı olarak, “mururuzaman, zamanaşımı, yıllanma ve süreaşımı” gibi kavramlar kullanılmaktadır.⁷ Ancak, gerek yasalarımızda, gerekse de hukuk doktrininde çoğunluğun kullanmayı tercih ettiği zamanaşımı kavramını hukuk dilinde birliğin sağlanması açısından biz de tercih ettik.

A. Genel Olarak Zamanaşımı:

Zaman, doğal ve sosyal yaşamda olduğu kadar, hukukta da önemli etkilere sahip olan bir kavramdır. Gerçekten, hukukta normların yürürlüğü, hakların kazanılması ve kaybedilmesi, yaptırımların uygulanması belirli sürelerle bağlanmıştır. Doğal bir olay olan zamanın geçmesi, kendisine bağlanan hukuki sonuçlar nedeniyle aynı zamanda bir hukuki olaydır.⁸ Hukuksal olay, hukuk düzeninin kendisine hukuksal bir sonuç bağladığı olaylardır.⁹

Zamanın geçmesi, hakların doğumunda olduğu kadar, bir hakkın veya hukuki ilişkinin sona ermesinde de etkisini önemli bir şekilde göstermektedir. Zamanaşımı uzun bir süreden beri hukuk ilmi içinde yer almaktadır. Zamanın önceden sınırlandırılmış ve tespit edilmiş bir kesiti olan sürenin geçmesi hukuki ve sosyal düşüncelerle düzeltici bir hukuki olay olarak kamu hukukunda ve özel hukukta yer almıştır.¹⁰ Ama gerek özel hukukun, gerekse de kamu hukukunun birbirinden farklı olması ve her birinin kendine özgü özellikler taşıyor olması, zamanaşımı kavramının bu hukuk kollarında farklı anlamlar yüklenmesine ve uygulanmasına sebep olmuştur.

⁶ Hasan Hüseyin BAYRAKLI, Türk Vergi Hukukunda Zamanaşımı (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Ün. Sos. Bil. Ens., Afyon-1986, s.6.

⁷ Söz konusu kavramlar için bak., İzzet GÖZÜBÜYÜK, Vergilerde Mururu Zaman, İdeal Basınmevi, Ankara-1945; Hasan ERGUN, Vergilerin Tahakkuk ve Tahsil Mururu Zamanlarıyla Mururu Zamanı Kateden Sebepler, İlkadım Basımevi, Isparta-1938; Selim KANETİ, Vergi Hukuku, Filiz Kitapevi, İstanbul,-1989

⁸ ÇAĞAN, age, s.1.

⁹ Şeref GÖZÜBÜYÜK, Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları, 9. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara- 1995,.s. 122.

¹⁰ BAYRAKLI, Tez, .s. 7.

Doğal bir olay olan zamanın geçmesi, hukuk düzeninin kendisine hukuki sonuçlar bağlaması nedeniyle aynı zamanda bir hukuki olay olduğu yukarıda ifade edildi. Zamanaşımı da hukuki sonuçları itibariyle ya bir hakkın istenemez hale gelmesine veya bir hakkın kazanılmasına neden olur. Her iki halde de, hukuk düzeninin hukuki sonuç bağladığı bir olay meydana gelmiş olmaktadır. Hukuki sonuçları göz önünde tutularak zamanaşımı şöyle tanımlanabilir. Zamanaşımı; kanunun tayin ettiği sürelerin geçmesi ve şartların gerçekleşmesi ile bir hak kazanmak, bir yükümlülüğten kurtulmak, bir hak veya yetkiyi kaybetmek durumudur.¹¹ Yazında zamanaşımı için yapılan tanımlar aşağı yukarı aynı doğrultudadır.

Hukuk literatüründe iki tür zamanaşımından söz edilir. Bunlardan biri kazandırıcı (iktisabi) zamanaşımı, diğeri ise, düşürücü (iskati) zamanaşımıdır.

Kazandırıcı Zamanaşımı; oldukça uzun bir süre devam eden bir düzenin, aslında haksız da olsa, bozulmamasını bozulmasına tercih fikrine dayanır. Başka bir deyişle, mevcut ve oturmuş bir düzenin korunması, bazı şartlarla birlikte, toplumun düzeni bakımından herşeye rağmen zaruri bir davranış sayılmıştır. Dolayısıyla bu yolla kazanılmış bir hak, aslında haksız bir iktisap niteliğinde de olsa geri verilmez.¹² Bir eşya hukuku müessesesi olan “kazandırıcı zamanaşımı” bir aynı hakkın (özellikle mülkiyet hakkının) belli şartlarla, belli süre devam eden zilyedlik sonucu iktisap edilmesini ifade eder.¹³ Diğer bir ifadeyle kazandırıcı zamanaşımı, belli bir sürenin geçmesi ve şartların gerçekleşmesiyle bir hakkın kazanılması sonucunu doğurur. Kazandırıcı zamanaşımı MK. 638, 639 ve 701inci maddelerinde düzenlenmiştir.

Kazandırıcı zamanaşımında belli sürelerin geçmesi ile malik sıfatıyla zilyed, gayri menkulde iktisap hakkını kazanmış ve menkulünde mülkiyetini iktisap etmiş olur. Medeni Kanunun 638 inci maddesine göre, haklı bir sebep olmaksızın, tapu sicilinde, uhdesinde malik sıfatı ile kayıtlı bulunan bir gayrimenkulü kesintisiz ve ihtilafsız 10 sene müddetle ve hüsnüniyetle yedinde bulunduran kimsenin o gayrimenkul üzerindeki hakkına itiraz olunamaz hükmü yer almaktadır.

¹¹ BAYRAKLI, Tez, s.7-8. Benzer tarifler için bak., Ragıp HANYAL, Mururu Zaman Müessesini Doğuran Amiller ve Vergilerimizde Tahakkuk ve Tahsil Mururuzamanları, Emel Matbaası, Ankara-1953, s.7; Erhan ADAL, Hukukun Temel İlkeleri El Kitabı, 5.Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul-1996,s.425; Akif ERGİNAY, Vergi Hukuku, 16.Baskı, Savaş Yayınları, Ankara-1998, s. 93; Sadık KIRBAŞ, Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar, 10.Baskı,Siyasal Kitapevi, Ankara-1998, s. 145.

¹² Şahin UÇAR, Zamanaşımı Müessesinin Vergi Hukukumuzdaki Uygulamasına İlişkin Hükümler, Vergi Dünyası, Yıl: 1984, Sayı: 37, s. 83.

¹³ Safa REİSOĞLU, Borçlar Hukuku Genel Hükümler,10.Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul-1995,s.327.

Düşürücü (iskati) Zamanaşımı : Zamanaşımının etkilerinden biri de hak ve yetkileri düşürücü olmasıdır. Hukukta çoğunlukla yer alan düşürücü zamanaşımıdır. Yer aldığı hukuk dalına göre ya bir hakkın istenmesini, ya da devletin cezalandırma yetkisini veya vergilendirme yetkisini düşürür.

Düşürücü zamanaşımı, belli bir süre içinde hakkını talep etmemiş bulunan alacaklının, alacağını dava yoluyla elde etme olanağını kaybetmesidir. ¹⁴ Bu tariften de anlaşılacağı gibi, zamanaşımı alacak hakkına son vermemekte, sadece alacaklının dava yoluyla alacağını elde etme olanağı, “ alacağın dava edilebilme niteliğini ” ortadan kaldırmaktadır. Böylece zamanaşımına uğramış bir borç, ifa edilebilen, fakat dava edilemeyen bir “ eksik borçtur. ”¹⁵ Bu bakımdan bir alacağın zamanaşımına uğraması, sona ermesi demek değildir. Zamanaşımına uğramış olmasına rağmen alacak hakkı yaşamakta devam eder. Zamanaşımı, borçluya borcu ödeme konusunda bir kaçınma hakkı tanır. Bu hak def'i olarak ileri sürülür. Eğer borçlu zamanaşımına uğrayan borcunu ifa ederse, bu geçerli bir ifadur. Böyle bir ifa ne bağışlama sayılır, ne de sebepsiz iktisaba esas olur.

Ceza hukukunda da devletin belirli bir suçtan dolayı dava açabilmesi veya yetkili mahkemeler tarafından verilmiş olan mahkumiyet veya ceza kararlarının yerine getirilmesi zamanaşımı ile sınırlıdır. Bunlar dava ve ceza zamanaşımı olarak nitelendirilir. Diğer taraftan devletin vergilendirme yetkisi de zamanaşımı ile sınırlıdır. Bunlar ise vergilendirme¹⁶ ve tahsil zamanaşımıdır. Yukarıda sözü edilen zamanaşımı türleri aşağıda ayrıntılı biçimde ele alınmaya çalışılacaktır.

B. Zamanaşımının Doğuşu ve Tarihi Gelişimi :

Zamanaşımı müessesesi yeni değildir. Eski çağlarda yer alan toplumlar, gerek sosyal gayelerle ve gerekse kamu düzenini sağlamak amacıyla ihdas ettikleri tedbirler ve kanunlar yanında, zamanaşımı müessesine de yer vermeyi ihmal etmemişlerdir.

¹⁴ M. Kemal OĞUZMAN/ M. Turgut ÖZ, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Filiz Kitabevi, İstanbul-1995, s. 442; ADAL, age, s. 426.

¹⁵ REİSOĞLU, age. s. 328.

¹⁶ Tezimizin hazırlanması esnasında faydalandığımız eserlerde geçen tarh veya tahakkuk zamanaşımı tabirleri, tezimizde kavram birliğinin sağlanması açısından "vergilendirme zamanaşımı "olarak değiştirilmiştir. Bak.,s. 52-56.

Eski Yunan'da, belirli bir süre içinde açılmayan bir davada, delillerin elde edilmesindeki zorluk ve tehlike dolayısıyla, zamanaşımının düşürücü bir etki yapacağı, bazı suçlar ayrık tutulursa bir prensip olarak kabul edilmiştir.¹⁷

Roma hukukunda da zamanaşımı kavramının yer aldığını görmekteyiz. Roma hukukunda, bazı suçlar için beş, bazı suçlar için ise yirmi seneye varan zamanaşımı sürelerinin kabul edildiğini görüyoruz. Ancak Roma hukukunda, daha önceleri, medeni hukukun tanıdığı selahiyetler, zamanaşımı ile düşmemekte idi. O tarihlerde yalnız Pretör'ün koyduğu haklar zamanaşımına tabi bulunmaktaydı. Ancak Teodos zamanında 424 yılından sonradır ki, ekseri hakların zamanaşımına tabi olduğu esas kabul edilmiştir. Bütün bunlara rağmen Roma Hukukunun son devirlerinde dahi baba katili, çocuk düşürme, tebdili din için zamanaşımı kavramının tatbikine müsaade olunmamıştır.¹⁸

Zamanaşımını kabul eden ilk metin, M.Ö.18 yılında yayınlanan ve cinsel suçlara ilişkin olan Lex Julia de Adelturis olmuştur; bu kanun, sözü geçen suçlar hakkında beş yıllık bir zamanaşımı kabul etmiştir. Sonraları diğer kanunlar ve özellikle zimmet suçuna ilişkin Lex Julia peculatus ile vergi suçları, beş ve yirmi yıllık zamanaşımına tabi tutuldu.¹⁹

Batı ülkelerinde de zamanaşımı tarihi gelişme içinde kabul edilmiştir. İlk önce Almanya ve Fransa'da kabul edilmiştir. İngiltere ve Amerika'nın ise bu kavramı Almanya ve Fransa'ya göre daha geç kabul ettiği görülmektedir. Ancak 1791 tarihli Fransız Ceza Kanunu ile genel bir hukuki kurum olarak zamanaşımı kabul edilmiş ve oradan diğer Avrupa kanunlarına bu müessese geçmiştir.²⁰

Memleketimizde ise zamanaşımı kavramı Cumhuriyet rejiminin kuruluşundan çok önceki devirlerde bile yer almakta idi. İslam Hukuku ve onu esas alan Mecelle'de de zamanaşımının yer aldığını görmekteyiz. Mecelle'ye göre bir hakkın zamanın geçmesi ile ortadan kalkmayacağı kabul edilir. Fakat zamanaşımı süresi içinde kullanılmayan dava hakkının zail olacağı prensibi kabul edilmekte idi.²¹ Nihayet bu konu Cumhuriyetle birlikte yeniden ele alınmış, mali hukukta mühim bir yenilik olmak

¹⁷ Sulhi DÖNMEZER/ Sahir ERMAN, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Genel Kısım C. III*, Beta Basım Yayın, İstanbul-1994, s. 241.

¹⁸ GÖZÜBÜYÜK, *age*, s. 7.

¹⁹ DÖNMEZER/ ERMAN, *age*, s. 242.

²⁰ HANYAL, *age*, s. 7.

²¹ Hasan PİLAVCI, *Vergi Hukukunda Zamanaşımı* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İ.Ü. Sos.Bil. Ens., İstanbul-1989, s.8.

üzere, vergilerin vergilendirme ve tahsilinde de zamanaşımı süreleri tayin ve kabul edilmiştir. Bu konu ileride Türk vergi hukukunda zamanaşımının tarihçesi bölümünde ele alınacaktır.

II. BORÇLAR HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI:

A. Zamanaşımı Kavramı ve Zamanaşımının Düzenlenme Nedenleri:

Zamanaşımı, alacak hakkının, belli bir süre kullanılmaması yüzünden dava edilebilme niteliğinden yoksun kalabilmesini ifade eder.²²

Tanımdan da anlaşılacağı gibi, zamanaşımı borcu gerçek anlamda sona erdiren bir sebep değildir. Burada kanun koyucu, zamana alacak hakkını zayıflatan bir etki tanımıştır. Zamanaşımı, borcun nisbi bir sona erme sebebidir. Belirli bir zamanın geçmesi borcu doğrudan doğruya sona erdirmez; ancak alacaklının elinden, borçlu istemediği takdirde alacağı dava yoluyla takip ve tahsil etme imkanını alır. Zamanaşımı, borçluya sadece bir def'i hakkı verir. Bu zamanaşımı def'idir.²³ Borçlu zamanaşımı def'ini ileri sürdüğü takdirde, alacaklının açmış olduğu dava reddedilir ve borç eksik bir borç haline dönüşür. Belli bir süre içinde kullanılmayan alacağın dava edilebilme niteliğini kaybetmesi, doktrinde çeşitli sebeplere bağlanmaktadır. İleri sürülen bu sebepleri şöyle sıralamak mümkündür.

- İddia edilen alacağın, aradan uzun bir süre geçmesine rağmen kullanılmaması, onun ya sona erdiği ya da zaten meydana gelmemiş olduğu hakkında büyük bir ihtimal ifade eder.²⁴
- Kendi alacağına karşı uzun bir süre kayıtsız kalan kimse, bu hakkın artık korunmaya layık olmadığını kabul etmiş sayılmalıdır. O halde uzun bir sürenin geçmesi yüzünden alacak hakkının zamanaşımına uğraması adalet duygusunu örselemez. Bu bakımdan uzun zaman alacağını aramayan

²² TEKİNAY/ AKMAN/ BURCUOĞLU/ ALTOP, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 7. Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul- 1993, s. 1030; Daniel GIRSBERGER, Verjährung und Verwirkung im Internationalen Obligationenrecht, Zürich-1989, s.25

²³ Fikret EREN, Borçlar Hukuku Genel Hükümler II, 4. Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul-1994, s.482.

²⁴ TEKİNAY/ AKMAN/ BURCUOĞLU/ ALTOP, age, s. 1030.

alacaklı, borçlu aleyhine dava açamamalıdır. Kamu yararı, hukuki güven ve sosyal barış bunu gerektirir.²⁵

- Zamanaşımı kavramı, hukuki emniyet ve güvenliğin sağlanmasına hizmet eder ve mahkemeleri artık geçmişte kalmış olaylarla meşgul olmaktan kurtarır.²⁶ Diğer taraftan da borçlarını ifa etmiş borçlular, ifaya ait delilleri (senet, makbuz v.s) ilanihaye saklamak mecburiyetinden kurtulmuş olurlar. Şayet zamanaşımı müessesesi olmasaydı, aradan uzun zaman geçtiği için karşılıklı iddia ve müdafaaların ispatının güç olduğu ihtilaflar mahkemeleri işgal edecek ve belki de borcunu ifa etmiş fakat buna ait makbuzu aradan geçen zaman içinde kaybetmiş bir borçlu ikinci bir ifaya zorlanabilecektir. Zamanaşımını ileri sürme imkanı buna engel olur, bu bakımdan söz konusu imkan kamu yararını ilgilendirir. Nitekim zamanaşımından önceden feragat olunamaması (BK.m.139/1), zamanaşımı sürelerinin değiştirilememesi (BK.m.127) bu esasa dayanır.²⁷
- Uzun süre hakkını istemeyen kişi, ilgisizliği nedeniyle hukuk tarafından korunmamalı ve ilgisizliğinin sonucuna katlanmalıdır. Uzun bir süre sonra bir hakkın istenmesi sosyal ilişkilerde kararlılığı bozacağı gibi güveni de sarsar. Zamanaşımının kabulü ile hukuk düzeni zamana iyileştirici, düzeltici bir rol atfetmiş bulunmaktadır.

B. Borçlar Hukukunda Genel Olarak Zamanaşımı :

Zamanın haklar üzerinde iki türlü etkisi vardır. Bunlardan birincisi, zamanın hakkı düşüren etkisi; ikincisi ise hakkı engelleyen etkisidir. Birincisinde belirli bir zamanın geçmesiyle hak kesin olarak ortadan kalkar. Buna zamanın hak düşürücü etkisi denir. İkincisinde ise hak düşmez, ortadan kalkmaz; ancak hak sahibinin bunu ileri sürmesi halinde, hak engellenir, yani alacaklı alacağını dava yoluyla kamu gücünü kullanarak alacağını zorla alma imkanını kaybeder. Zamanaşımı bu ikinci anlamda süre aşımı olup, hukuki niteliği itibarıyla bir def'i hakkını ifade eder. Biz bu bölümde daha ziyade zamanın bu ikinci etkisi üzerinde durmaya çalışacağız.

²⁵ EREN, age, s. 482.

²⁶ Andreas von TURH/Arnold ESCHER, Allgemeiner Teil des Schweizerischen Obligationenrechts, Zürich-1974, s.211

²⁷ OĞUZMAN/ÖZ, age, s.443

Zamanaşımı, Borçlar Kanunun üçüncü bölümünde 125-140 ıncı maddeleri arasında düzenlenmiş ve borcu sona erdiren sebeplerden biri olarak gösterilmiştir. Oysa ki; zamanaşımı, belli bir süre içinde hakkını talep etmemiş bulunan alacaklının, alacağını dava yoluyla elde etme olanağını kaybetmesidir.²⁸ Tanımdan da anlaşılacağı gibi zamanaşımı, borcu gerçek anlamda sona erdiren bir sebep değildir. Burada kanun koyucu, zamana alacak hakkını zayıflatan bir etki tanımıştır. Borcun zamanaşımına uğramasıyla, borç (alacak) sona ermez, sadece alacaklının dava yoluyla alacağını elde etme olanağı diğer bir ifadeyle alacağın dava edilebilme niteliği ortadan kalkmaktadır. Böylece zamanaşımına uğramış bir borç ifa edilebilen, fakat dava edilemeyen eksik borç (tabii borç) olarak varlığını devam ettirmektedir.²⁹ Zamanaşımına uğramış borç ifa edilirse, ifa geçerlidir, bu ifa bir bağış sayılamayacağı gibi, alacaklı için bir sebepsiz zenginleşmeye yol açan “ borç olmayan şeyin ifası” da değildir. Bu bakımdan, borcunun zamanaşımına uğradığını bilmediğinden hataen ifa eden kişi, hataya düştüğünü ispat etse bile BK.m 62 hükmüne dayanarak iade talep edemez.³⁰

Zamanaşımı, hukuki açıdan def'i (kişisel savunma nedeni) niteliğindedir. Borçlu, borcunu ifadan kaçınmak istiyorsa, zamanaşımı def'inde bulunmak, alacağın zamanaşımına uğradığını, dava edilebilme niteliğini kaybettiğini beyan etmelidir; yoksa, borç zamanaşımına uğrasa da yargıç onu ifaya mahkum eder.³¹ BK. 140 ıncı maddesinde bu husus açıkça belirtildiği üzere “zamanaşımı ileri sürülmesi, yargıç bunu kendiliğinden nazara alamaz” denilmiştir. Dolayısıyla zamanaşımının, davayı etkisiz bırakması, kendiliğinden gerçekleşmemekte, borçlunun iradesine bağlı görülmektedir. Borçlu, yargılamanın her aşamasında zamanaşımı def'inde bulunabilir. Zamanaşımı def'i ilk (iptidai) itirazlardan değildir.³² Ancak, Yargıtay'a göre, (zamanında verilmiş) esasa cevap lâyihasında zamanaşımı def'inde bulunmayan borçlunun, sonradan zamanaşımını ileri sürmesi savunmanın genişletilmesi niteliğindedir. Diğer taraf (davacı) savunmanın genişletilmesine karşı çıkarsa, yargıç, zamanaşımı def'ini dikkate alamaz.³³

²⁸ REİSOĞLU, age, s. 328; Zamanaşımı için yapılan tanımlar aşağı yukarı aynı doğrultudadır, bak., EREN, age, s. 482; OĞUZMAN/ ÖZ, age, s. 442.

²⁹ Turgut ÖNEN, Borçlar Hukuku, Siyasal Kitabevi, Ankara-1996, s. 241

³⁰ OĞUZMAN/ÖZ, age, s. 445.

³¹ TEKİNAY/AKMAN/BURCUOĞLU/ALTOP, age, s. 1031,1032.

³² REİSOĞLU, age, s. 329.

³³ Bak., Yarg. 19.HD., 9.12.1993, K:93/8465 (Yarg.Kar.Derg.,1994,s.791-793); Yarg.15.HD., 18.11.1982, K: 82/ 2379 (Yarg. Kar. Derg.,1983,s.1212), (REİSOĞLU, age, s. 329).

Mahiyeti itibariyle bir def'i olan zamanaşımı savunması, alacağı ortadan kaldırmamakla birlikte, onun dava edilebilme olanağını ortadan kaldırabilmektedir. Etkisi çok büyük olan bu savunma yolunun dürüstlük kuralı çerçevesinde kullanılması gerektiği, hakkın kötüye kullanılması yasağına tabi olduğu kabul edilmektedir. Özellikle, sözleşmenin tamamen ifa edileceği konusunda diğerinde güven yaratan tarafın zamanaşımı savunmasına başvurması kabul edilmemektedir. Diğer bir ifadeyle, borçlu, alacaklıyı süresi içinde dava açmamaya sevk eden bir tutum içinde olmuşsa, objektif bir değerlendirmede alacaklının süresi içinde yasal yollara başvurmaması, borçlunun davranışına bağlanabilirse, borçlunun (kötüniyetle hareket etmemiş olsa dahi) zamanaşımına dayanarak borcunu ifadan kaçınması hakkın kötüye kullanılması sayılır.³⁴

Bir alacağın zamanaşımına uğraması için aranan şartları, iki grupta toplamak mümkündür. Birincisi, alacağın zamanaşımına tabi bir alacak olması; ne sebepten doğmuş olursa olsun kural olarak her türlü alacak zamanaşımına tabidir. Borçlar Kanunun 125 inci maddesine göre; “ bu kanunda başka surette hüküm mevcut olmadığı takdirde, her dava on senelik müruruzamana tabidir.” denmekte ise de, buradaki dava tabirini alacak hakkına veya diğer bir ifade ile şahsi talepler olarak değerlendirmek gerekir.³⁵ Dolayısıyla bu alacak, hukuki muameleden doğacağı gibi, haksız fiil veya sebepsiz zenginleşmeden de doğabilir. Keza aile ve miras hukukundan doğan alacak hakları da zamanaşımına tabidir. Alacaklının, borçludan bir edimi elde etmek hususundaki hakkına alacak hakkı denir. O halde, bu mahiyette olmayan diğer haklar, mesela ayni haklar, şahsiyet hakları, ailevi haklar, yenilik doğuran haklar zamanaşımına uğramazlar. Keza taşınmaz rehniyle güvence altına alınan alacaklar, rehin devam ettikçe, zamanaşımına uğramaz. (MK.m.779). Yine borçlu aleyhinde icra dairesinden alınan aciz vesikası da zamanaşımının işlemesine engel olan sebeplerden biridir.³⁶ (İİK.m.143,277).

Zamanaşımı için aranan ikinci koşul, kanunda öngörülen zamanaşımı süresinin geçmiş olmasıdır. Borçlar Kanunumuz normal zamanaşımı süresini on yıl olarak tespit etmiştir. Bununla beraber kanunun bu süreden nadiren daha uzun, çok defa kısa olmak üzere özel haller için tayin ettiği bazı zamanaşımı süreleri daha vardır. Zaten BK. 125

³⁴ TEKİNAY/AKMAN/BURCUOĞLU/ALTOP, s.1073,1074; bak. Yarg. HGK., 8.5.1987,K:87/358 (Yarg.Kar.Derg., 1988,Sayı 3,s. 318),(REİSOĞLU, age, s. 329).

³⁵ OĞUZMAN/ÖZ, age, s. 445.

³⁶ TEKİNAY/AKMAN/BURCUOĞLU/ALTOP, age, s. 1035,1036.

inci maddesinde, bu özel hükümlerin saklı oldukları beyan edilmiştir. Örneğin en uzun zamanaşımı Medeni Kanunumuzda 501 ve 579'uncu maddelerinde 30 yıl olarak kabul edilmiştir. Diğer taraftan BK. 126 ncı maddesinde ise beş yıllık zamanaşımına tabi alacaklar sayılmıştır.

Borçlar Kanunu 128 inci maddesine göre zamanaşımı süresi, alacağın muaccel olduğu (ifanın istenebileceği) zamandan itibaren işlemeye başlar.³⁷

BK. m. 130/1'e göre, zamanaşımı süresinin hesabında, zamanaşımının başladığı gün hesaba katılmaz ve zamanaşımı ancak sürenin son günü kullanılmaksızın (örneğin dava açılmaksızın) geçerse, gerçekleşmesi olur. Kanun ifa zamanını tayin için konulmuş olan kuralların zamanaşımının hesaplanması hususunda da uygulanacağını beyan ediyor. (BK. m. 130/2) Borçlar Kanunun 75 ve sonraki maddelerine yapılan bu atıf dolayısıyla, örneğin zamanaşımının son günü pazara ve yasalarda tatil kabul edilen diğer bir güne rastlarsa, zamanaşımı süresi, kendiliğinden o günü izleyen ilk iş gününün sonunda dolmuş olur. (BK. m. 77).

Borçlar Kanunun 132 inci maddesinde zamanaşımının durması, hüküm altına alınmıştır. Zamanaşımının durması (tatili); alacağın istenmesini güçleştiren veya imkansız kılan bazı sebepler nedeniyle zamanaşımının işlememesidir.³⁸ Zamanaşımını durduran sebeplerden birinin varlığı halinde, zamanaşımı işlemeye başlamaz, daha önce işlemeye başlamışsa, işlemesi durur. Zamanaşımını durduran sebep ortadan kalkınca, zamanaşımı süresi kaldığı yerden işlemeye devam eder. Dolayısıyla zamanaşımı süresi işlemeyen süreler kadar uzamış olur.

Borçlar Kanunun 133 ve 136 ncı maddelerinde ise, zamanaşımı süresinin kesilmesi halleri düzenlenmiş bulunmaktadır. Zamanaşımının kesilmesi, borçlunun veya alacaklının veya hakimnin belli fiillerinin sonucu olarak, işlemiş bulunan zamanaşımı süresinin yanması ve kesilmeye neden olan olaydan itibaren yeni bir zamanaşımı süresinin işlemeye başlamasıdır. (BK. m. 135/1) Yeni süre eski sürenin aynıdır.

Borçlar Kanunun 127 nci maddesine göre, borçların sona ermesi bölümünde öngörülen zamanaşımı sürelerinde sözleşme ile değişiklik yapılamayacağı hükmü konulmuştur. Dolayısıyla Borçlar Kanununun 3 üncü babında, yani 113-140 ncı maddeleri içinde yer alan ve bir zamanaşımı süresi tayinine ilişkin bulunan hükümler emredici hukuk kurallarıdır. Kısaca BK.'nun 125,126 ve 135-137 nci maddelerinde

³⁷ Zamanaşımının başlangıç konusunda bak.,EREN, age, s.486,487; OĞUZMAN/ÖZ, age,s.447,448.

³⁸ REİSOĞLU, age. s. 333.

tain olunan sürelerin sözleşme ile değiştirilmeleri mümkün değildir. Diğer taraftan BK. 139/1'e göre zamanaşımından önceden vazgeçmek mümkün değildir. Fakat borçlu, zamanaşımı süresinin dolmasından sonra, tek taraflı açık veya zımnî bir irade beyanıyla zamanaşımından vazgeçebilir.

III. CEZA HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI:

A. Genel Olarak Zamanaşımı ve Düzenleme Nedenleri:

İster insan tabiatı, ister eşya üzerinde olsun, zamanla her şey etkisini kaybetmektedir. Bunun nedenlerinden birisi, insanoğlu açısından her geçen yeni olayların meydana gelmesi ve bunların insan üzerinde birbirlerinin etkilerini silmeleri, tabiat açısından ise, doğanın mahiyeti olmasıdır.³⁹

Belirli bir sürenin geçmesi, devletin ceza veya infaz ilişkilerini devam ettirmesindeki sosyal yararı yok edebilir; zamanın hatıraları silici ve yumuşatıcı etkisi, bu ilişkileri de etkiler. Bunun içindir ki, hukukun diğer alanlarında dava hakkını etkileyen, davanın açılmamasını gerektiren zamanaşımı, cezada hem ceza ilişkisinin düşmesini, hem de ceza ilişkisi kesin hükümle sonuçlanıp infaz ilişkisi kurulduğu takdirde, bu ilişkinin de ortadan kalkmasını gerektirir. Böylece sadece belirli bir zamanın geçmesi gibi tabii bir olay, ceza veya infaz ilişkisini ortadan kaldırmak suretiyle, hukuki bir nitelik almış olur.⁴⁰ Ceza ilişkisini düşüren zamanaşımına “dava zamanaşımı”, infaz ilişkisini ortadan kaldırırsa ise “ceza zamanaşımı” denilir.

Özel hukuktaki zamanaşımından farklı olarak, ceza hukukunda zamanaşımı mahkeme tarafından re'sen göz önüne alınır. Çünkü fert ile devlet arasındaki ceza ilişkisi kamu hukukunun kapsamına girer. Fail zamanaşımından istifade etmek istemediğini söylese de bu talep mahkeme tarafından kabul olunmaz. Çünkü zamanaşımı fail için bir hak değildir. (TCK.m. 117) Yine özel hukuktaki zamanaşımından farklı olarak, ceza hukukunda, ceza davasının her hal ve safhasında zamanaşımının ileri sürülmesi veya re'sen bu hususun mahkeme tarafından dikkate alınıp karar verilmesi mümkündür. Zamanaşımının dolmuş olup olmadığının şüpheli

³⁹ Doğan SOYSALAN, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Yetkin Yayınları, Ankara-1998., s. 646.

⁴⁰ DÖNMEZER/ERMAN, age., s. 241.

kaldığı durumlarda, dolmamış olduğunu ispat külfeti savcıya düşer.⁴¹ Bu durum sanık veya mahkumun aleyhine olacak tarzda yorumlanamaz.⁴²

Kanunumuz genel olarak zamanaşımını tüm suçlar için kabul etmiştir. Ancak istisnaen bazı suçlar için, devletin şahsiyetine ağır bir şekilde zarar vermeleri ve kamu düzenini ağır şekilde bozmaları nedeniyle dava ve ceza zamanaşımı uygulamasını kabul etmemiştir. Adı geçen suçlar, devletin şahsiyetine karşı, yurt dışında işlenmiş olan ölüm, müebbed yahut muvakkat ağır hapis cezalarını gerektiren fiillerdir. (TCK.m.118).

Zamanaşımı, ceza hukukunda genel kurallardandır. Başka türlü hükme bağlanmamış özel kanunlar sahasında da bu kaideler uygulanır. (TCK.m. 10).

Devletin ceza vermek hakkı kullanılmamak suretiyle düşebilen haklardan değildir. Bu sebeple, mahiyeti bakımından ceza vermek hakkı, zamanın geçmiş olması ile düşmüş sayılmaz.⁴³ Fakat devlet, muayyen bir zaman geçtikten sonra bu hakkını kullanmaktan bazı düşüncelerle vazgeçebilir. Bu düşüncelerden belli başlı olanları şöylece sırlamak mümkündür.

- **Manevi Ceza:** Failin vicdan azabı ve ceza tehdidi altında yaşaması, devletin vereceği ceza kadar etkilidir; öyle ise ceza korkusu ve vicdan azabı bir ceza olarak kabul edilip devletin vereceği ceza ile takas edilmelidir. Devlet faili tekrar cezalandırırsa ceza korkusu da bir ceza olunca aynı fiil sebebiyle, fail iki kere cezalandırılmış olacaktır ki bu sonuç adalete uygun olmaz.⁴⁴
- **Uslanma:** Bu fikre göre, uzun bir süre içinde yeni bir suç işlemeyen suçlu esasen uslanmış olan bir kimsedir. Cezanın amacı da suçlunun uslanması olduğuna göre, kendisine yine ceza vermenin sebebi kalmamıştır.⁴⁵
- **Unutma:** Söz konusu fikre göre, toplum ne kadar ağır ve vahim olursa olsun, zamanın geçmesiyle bütün suçları unuttur; bir süre geçtikten sonra gösterilecek bir sosyal tepki, artık mantıksız kalır. Kamu vicdanında hatırası kalmayan suç unutulmuş sayılır.⁴⁶

⁴¹ Faruk EREM/ Ahmet DANIŞMAN/ M. Emin ARTUK, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayınları, Ankara- 1997, s. 985.

⁴² Bahri ÖZTÜRK/ Mustafa R. ERDEM/ Veli Özer ÖZBEK, Uygulamalı Ceza Hukuku ve Emniyet Tedbirleri Hukuku, Seçkin Kitapevi, Ankara- 1998, s. 101.

⁴³ EREM/DANIŞMAN/ARTUK, age, s. 984.

⁴⁴ Ayhan ÖNDER, Ceza Hukuku Genel Hükümleri, Cilt II-III., Beta Basım Yayım, İstanbul-1992, s.771; EREM/ DANIŞMAN/ARTUK, age, s. 985.

⁴⁵ DÖNMEZER/ERMAN, age, s. 246.

⁴⁶ DÖNMEZER/ ERMAN, age, s. 246.

- **Delillerin Kaybolması:** Zaman, insan hafızası ve eşya üzerinde yıpratıcı etki eder. İşlenen bir suçta uzun süre ceza verilmemesi halinde ise kanıtlar kaybolabilir ve bu nedenle isabetli bir ceza verilemez. Bu ise adaletin gerçekleşmesine hizmet eden genel prensiplere aykırıdır.⁴⁷
- **Sosyal Yarar:** Suçlunun kovuşturulması ve cezalandırılması, sosyal fayda düşüncesinden kaynaklanır. Uzun bir süre kovuşturulmayan bir suç hakkında kovuşturma açılması bu faydayı ters yönde etkiler. Toplum, uzun süre kayıtsız kaldığı gerekçesiyle, güvenlik kuvvetlerine olan güveni sarsılır.⁴⁸

Zamanaşımının gerekliliği konusunda yukarıda savunulan fikirlerin eleştirilen yönleri de bulunmaktadır. Buna rağmen kamu yararı düşünceleri ve pratik hayatın zorunlulukları, zamanaşımının hemen hemen bütün ceza hukuk sistemlerinde kabul edilmesini zorunlu kılmıştır.

1. Dava Zamanaşımı:

Kanunda öngörülen, kural olarak suçun işlendiği gün işlemeye başlayan kesilme ve durmalara rağmen mahkumiyet hükmü kesinleşmeden tamamlanan ve tamamlanma anından itibaren de kamu davasının hiç açılmamasını veya açılmışsa ortadan kalkmasını gerektiren süreler dava zamanaşımı denir.⁴⁹

Dava zamanaşımı, Ceza Kanunun 102 inci maddesinde düzenlenmiştir. Bunlar altı aydan yirmi yıla kadar değişen oldukça uzun sürelerdir. Kanunumuz dava zamanaşımı süresini tespit ederken suçun ağırlığına, dolayısıyla suç için öngörülen ceza miktarına bakmış, cürüm ve kabahatler için ayrı ayrı süreler öngörmüştür.

Dava zamanaşımı, tamamlanmış suçlarda, tamamlanma yani neticenin gerçekleştiği gündün itibaren; teşebbüs halinde kalmış suçlarda, son icra hareketinin yapıldığı günden itibaren, mütemadi ve müteselsil suçlarda temadi ve teselsülün bittiği günden itibaren işlemeye başlar. (TCK.m. 103).

Dava zamanaşımının kesilmesi ve durması halleri de aynı kanunda düzenlenmiş bulunmaktadır. Zamanaşımı süresinin kesilmesi; zamanaşımının işlemeye başladığı andan kesme sebebinin ortaya çıktığı ana kadar olan sürenin yanması, zamanaşımı

⁴⁷ EREM/DANIŞMAN/ARTUK, age, s. 987.

⁴⁸ DÖNMEZER/ ERMAN, age, s. 248.

⁴⁹ ÖZTÜRK/ERDEM/ ÖZBEK, age, s. 101.

süresinin yeni baştan işlemeye başlaması demektir.⁵⁰ Zamanaşımını sürelerini kesen sebepler, söz konusu sürenin bir yıl ve daha yukarı veya bir yıldan az olmasına göre TCK.m. 104 ve 105 de gösterilmiştir.⁵¹ Zamanaşımının kesilmesinden sonra, kesme sebepleri birden fazla olsa dahi yeniden işleyecek süre, 102 nci maddede belirtilen sürelerin yarısının ilave edilmesiyle meydana gelecek süreden fazla olamayacaktır. (TCK.m.104/2).

Suçun işlendiği andan itibaren dava zamanaşımı işlemeye başlar. Ancak kanunun öngördüğü bazı hallerde zamanaşımı işlemeğe başladıktan sonra durur. Bu durumda dava zamanaşımının durması söz konusu olur. Durma sebebi ortadan kalkınca zamanaşımı durduğu yerden işlemeye devam eder. Durduran sebepten önce işlemiş olan süre varlığını korur. TCK.m.107'ye göre, kamu davasının açılması mezuniyet (izin) ve karar alınmasına, yahut diğer bir mercide halli lazım gelen bir meselenin neticesine bağlı (bekletici meselenin çözümüne) bulunduğu takdirde mezuniyet ve kararın alınmasına, yahut meselenin halline kadar zamanaşımı durur.

2. Ceza Zamanaşımı :

Kanunda öngörülen, kural olarak hükmün kesinleştiği veya infazın herhangi bir sebeple kesintiye uğradığı anda işlemeye başlayan ve kesilmelere rağmen ceza infaz edilemeden tamamlanan ve tamamlanma anından itibaren de daha önce gerçekleştirilemeyen infaza engel olan süreye ceza zamanaşımı denir.⁵²

Ceza zamanaşımı süreleri, hükmedilen cezanın türü ve süresi göz önünde tutularak tespit edilmiş, ceza ağırlaştıkça zamanaşımı süresi uzamıştır. Ceza zamanaşımı süreleri dava zamanaşımı sürelerine göre daha uzun tutulmuştur. Bunun iki nedeni vardır. Birincisi suç delillerinin mahkemece değerlendirilmesi ve mahkumiyet hükmünün verilmesi, ikincisi yargılamanın yapılmasının, olayın toplum hafızasında daha uzun süre yaşamasına sebep olmasıdır.⁵³

⁵⁰ ÖZTÜRK/ERDEM/ÖZBEK, age, s. 102.

⁵¹ Geniş bilgi için bak. Ali Adnan KÜÇÜKBAYRAK, Açıklamalı-İçtihatlı Özel Ceza Yasaları, Adil Yayınevi, Ankara-1996, s.63-65; SOYSALAN, age, s. 652-654.

⁵² ÖZTÜRK/ERDEM/ÖZBEK, age, s.113.

⁵³ SOYSALAN, age, s.658.

TCK.m.112’de 30 seneden 18 aya kadar değişen çeşitli uzunlukta ceza zamanaşımı süreleri öngörölmüştür.⁵⁴ Türleri başka başka cezaları ihtiva eden hükümler, en ağır ceza için konulan sürenin geçmesiyle ortadan kalkar. (TCK.m.112/son). Asli cezanın zamanaşımına uğraması, fer’i cezanın zamanaşımına uğramasını gerektirmez. Fer’i cezalarda zamanaşımı ise TCK.m.115’te düzenlenmiştir.

Ceza zamanaşımı süresi hükmün kesinleştiği veya infazın herhangi bir nedenle kesildiği günden itibaren başlar. (TCK.m.113). Hüküm temyiz edilmemiş veya temyiz edilen hüküm Yargıtay’ca onanmışsa artık kesin hüküm sözkonusudur. Eğer mahkumiyet hükmü ile beraber ceza tecil edilmiş ise, ceza zamanaşımı mahkumiyet hükmünün kesinleşmesi ile birlikte değil, ertelenen cezanın deneme süresi içinde düştüğü günden itibaren işlemeye başlayacaktır.

Türk Ceza Kanunu dava zamanaşımından farklı olarak, ceza zamanaşımı bakımından durma sebeplerinden söz etmemiş, sadece kesme sebeplerini düzenlemiştir. Kesilme halinde o ana kadar geçmiş bulunan süre yanar; ceza zamanaşımı yeniden ve tam olarak işlemeye başlar. Burada dava zamanaşımından farklı olarak uzama bakımından üst sınır gösterilmiş değildir. Her kesilmede ceza zamanaşımı yeniden ve tam olarak işlemeye başlar; bunun sınırı yoktur. Kanun ceza zamanaşımının üç sebeple kesilebileceğini kabul etmiştir. İnfaz muamelesi, hükümlünün yakalanması ve aynı cinsten yeni bir suç işlenmiş olmasıdır. (TCK.m.114).⁵⁵

TCK’da gösterilen ceza zamanaşımı sürelerinin kesilmeden geçip dolması durumunda, infaz edilemeyen ceza artık infaz edilemez. Savcı, ceza zamanaşımı konusunda tereddüde düşerse CMUK m.402 vd. göre hükmü veren mahkemeden karar verilmesini talep eder. Ceza zamanaşımının dolması durumunda, mahkumiyet ortadan kalkmayacağından tekrerrü’e esas teşkil edebilir; keza tecile de engel olur.⁵⁶

B. Ceza Hukukunda Zamanaşımının Etkileri :

Zamanaşımının göstermiş olduğu etkileri genel ve özet olarak şöylece belirtmek mümkündür.

⁵⁴ Ceza Zamanaşımı müddetlerinin tespiti konusunda bak., EREM/DANIŞMAN/ARTUK, age,s.1006, 1007.

⁵⁵ Geniş bilgi için bak., EREM/DANIŞMAN/ARTUK, age, s. 1021,1022.

⁵⁶ ÖZTÜRK/ERDEM/ÖZBEK, age, s. 115.

- Zamanaşımı devletin suç sebebiyle doğmuş olan cezalandırma hak ve görevini düşürür.
- Zamanaşımının varlığı halinde, suçlu bakımından cezalandırılmama hususunda bir hak doğmaz; ancak devlet kovuşturma ve cezalandırma hak ve yetkisini kaybetmiş olacağı için; fail hakkında artık kovuşturma yapamayacağı gibi, verilen cezanın infaz edilebilmesine de imkan bulunmaz. Bu nedenle, zamanaşımının, gerek dava gerek ceza zamanaşımı nev'ilerinde, bu esas ortak nitelik taşır.⁵⁷
- Suçtan meydana gelen özel hukuk ilişkilerine zamanaşımının bir etkisi yoktur. Özel hukuk ilişkilerinde özel hukuk kuralları uygulanmakta devam eder. (TCK.m.110). Ceza davasında, düşen ceza davası ile birlikte kişisel hakka hükmedilemez.⁵⁸
- Zamanaşımı kamu hukuku niteliğinde olması nedeniyle ki, gerek dava gerekse ceza zamanaşımı re'sen tatbik olunur. Yani bunlara uygun işlem yapabilmek için ilgililerin talebinin bulunmasına gerek yoktur. Dava zamanaşımından sanık, ceza zamanaşımından da mahkum vazgeçemez. Vazgeçtiklerini açıklasalar da, zamanaşımı bakımından gereği ne ise o yapılır. (TCK.m.117).

IV. VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI :

A. Genel Bilgiler :

1. Genel Olarak Zamanaşımı Kavramı:

Vergi Hukukunda da diğer hukuk kollarında olduğu gibi zamanaşımı kavramına yer verilmiştir. Ancak vergi hukukunda, verginin kendine özgü özellikleri göz önünde bulundurularak zamanaşımı da farklı bir şekilde düzenlenmiştir. Vergi, alacaklı kamu idaresi ile vergi yükümlüsü arasındaki yasal bir alacak-borç ilişkisidir. Özel hukukta yer alan alacak-borç ilişkisi eşit hak ve yetkilerle donatılmış kişilerin karşılıklı istekleri ile meydana geldiği halde (burada söz konusu olan hukuksal eşitliktir.)⁵⁹, vergi ilişkisi

⁵⁷ ÖNDER, age, s. 768.

⁵⁸ KÜÇÜKBAYRAK, age, s. 68.

⁵⁹ KIRBAŞ, age, s. 25,26.

nedeniyle doğan alacak-borç ilişkisi tek taraflıdır. Çünkü vergi matrahı, oranı ve ödeme şekli devletçe tek taraflı olarak saptanan ve kanunla belirtilen koşulların gerçekleşmesi halinde-yükümlünün iradesi dikkate alınmaksızın-ekonomik birimler tarafından siyasal zorlama altında devlete yapılan kesin bir ödemedir.⁶⁰ Bu ilişki yasaların verdiği yetkiye dayanarak devlet tarafından oluşturulur. Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili güçtür. Çünkü devlet üstün yetkilerle donatılmıştır.⁶¹ Vergi ilişkisi nedeniyle devlet alacaklı, vergi yükümlüleri ise borçludur. Bu alacak-borç ilişkisini ödeme dışında ortadan kaldıran nedenlerden biri de zamanaşımıdır.

Vergi hukukunda, yükümlülüğün konulması ve kaldırılmasına ilişkin kurallar maddi vergi hukukunda yer alır. Zamanaşımı vergi ilişkisini ortadan kaldıran bir neden olarak yükümlülük koyan vergi yasaları içinde yer alması gerekirken, biçimsel yükümlülüğün düzenlendiği Vergi Usul Kanunun içinde yer almıştır. Danıştay, bir içtihadı birleştirme kararında bu konuda şöyle demektedir: “Mevzuatımıza göre zamanaşımı, kanunun tayin ettiği şartlar altında bir müddetin geçmesiyle bir hak kazanma veya külfetten kurtulma yoludur ve usule değil esasa taalluk eden meselelerdendir.”⁶²

Vergi hukukumuzda, biri vergilendirme, diğeri tahsil zamanaşımı olmak üzere iki zamanaşımı süresi vardır. Tahsil zamanaşımı ile ilgili hükümler 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun da (102-104. m.), vergilendirme zamanaşımı ile ilgili esaslar ise, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (113,114. m.) ile düzenlenmiştir. Vergi cezaları ile ilgili zamanaşımına ait hükümler (VUK.m.374) ile vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümler (VUK m. 126) de keza, Vergi Usul Kanununda yer almaktadır.

Türk vergi hukukunda kabul edilmiş olan zamanaşımı süreleri, özel hukukun kaybettirici (iskatî) zamanaşımı hükümleri ile benzerlik göstermektedir.⁶³ Buna karşılık özel hukuktaki kazandırıcı (iktisabî) zamanaşımına benzer hükümlere vergi hukukunda yer verilmemiştir.

⁶⁰ Salih TURHAN, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul-1998, s. 22.

⁶¹ Mualla ÖNCEL/ Ahmet KUMRULU/ Nami ÇAĞAN, Vergi Hukuku, 7.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara- 1999, s. 33.

⁶² Dş.İçt.Bir. Kur, 25.11.1967, E:66/70, K:67/7. (ÇAĞAN, age, s.104).

⁶³ ERGİNAY,age, s.93; M. Tahir UFUK, Vergi Hukukunda Zamanaşımı, Vergi Dünyası, Yıl:1998, Sayı: 202, s. 24.

2. Tanım:

Genel bir hukuk kuralı olan zamanaşımı vergi hukukunda da bu hukuk dalının özellikleri içinde uygulama alanı bulmaktadır. Vergi hukukunda yer alan zamanaşımı değişik şekillerde tarif edilebilir. Genel olarak zamanaşımı, bir alacağın doğumunu takip eden ve kanunda belirtilmiş olan süre içinde alacaklının, hakkını istememesi veya borçluyu dava etmemesi nedeniyle, hak isteme veya dava açma olanağının ortadan kalkmasıdır. Yazında zamanaşımı için yapılan tanımlar aşağı yukarı aynı doğrultudadır.⁶⁴ Diğer bir tarif de, alacaklı kamu idaresinin yasada belirlenmiş süreler içinde vergiyi tarh ve yükümlüye tebliğ etmemesi veya tahsil aşamasına gelmiş vergiyi gerekli işlemleri yaparak tahsil etmemesi halinde artık bu işlemleri yapma yetkisini kaybetmesidir.⁶⁵ Bu tarif gerek vergilendirme, gerekse de tahsil zamanaşımını kapsayacak nitelikte olduğundan bizce de daha geniş kapsamlı ve uygun olanıdır.

3. Zamanaşımının Genel Olarak Amacı ve Etkileri :

Vergi hukukundaki zamanaşımı, genel hukuktaki zamanaşımının düzenlenmiş nedenleri yanında, kendine özgü bazı nedenler de göz önünde tutularak düzenlenmiştir. Bilineceği üzere zamanaşımını doğuran sebep, herhangi bir fiilin yapılmasından sonra üzerinden belirli bir sürenin geçmesi veyahut ta bir hak ve yetkinin yine belirli bir süre zarfında kullanılmaması veya takip edilmemesi neticesinde eski durumların yeni bir şekle dönüşmesi hayatın doğal akışına uygun olduğu hemen herkesçe kabul edilir. Bu yüzden zamanaşımının gerekliliği yönünde değişik sebepler ileri sürülmektedir. Bu görüşlerden bazılarını şöyle sıralamak mümkündür.

Gerek özel hukukta, gerek vergi hukukunda kamu yararı düşünceleri zamanaşımının kabul edilmesinde başlıca etken olmuştur; yoksa zamanaşımının hukuki anlamda alacalıyı cezalandırma amacı yoktur.⁶⁶ Vergi hukuku bir kamu hukuku kolu olduğu için, kamu yararı tek tek kişilerin yararından daha fazla gözetilmiştir. Devlet, vergiden doğan alacak hakkını belirli bir süre içinde kullanmamışsa, bu hakkını daha

⁶⁴ Yılmaz ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara-1998, s.335; KIRBAŞ, age, s. 145; Nurettin EROĞLU, Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu, Adalet Matbaacılık, 2. Baskı, Ankara-1995, s.157; M.Nadir ARICA, Vergi Usul Kanunu, Yeni Cennet Matbaası, Ankara-1989, s.413; KIZILOĞLU, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Savaş Yayınları, Ankara-1991, s. 975.

⁶⁵ ÇAĞAN, age, s. 104; UÇAR, age, s. 54.

⁶⁶ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s. 132.

sonra kullanmak istemesi, gerek toplumun, gerek vergi yükümlüsü durumunda bulunan kişilerin çıkarlarına aykırıdır. Zamanaşımında kişilerin tek tek çıkarları ile toplumun çıkarları birleştirilmiştir. Vergi alacağının doğması ile talep edilmesi arasında uzun bir zaman bulunmamalıdır. Gecikmiş vergi alacağı talepleri objektif iyi niyet kurallarına aykırı düşer. Bu nedenle devletin belirli süreler geçtikten sonra alacak hakkını kullanmak istemesi, vergi hukukunda kabul edilmemiştir.⁶⁷

Zamanaşımı toplum menfaati fikrine dayanır. Uzunca bir zaman geçmesiyle unutulmuş olan verginin salınması veya bir cezanın kesilmesinde toplumun menfaati yoktur. Bu nedenle belli bir süre geçtikten sonra devletin hükümdarlık hakkına dayanan bu tasarruflarının kaldırılması gerekir.⁶⁸

Verginin süresi içerisinde tahakkuk ettirilmemesi veya tahsil edilmemesi devlet açısından mali ve ekonomik dengenin bozulmasına neden olabilir. Devlet bütçesi hazırlanırken kamu ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla elde edilmesi öngörülen vergi gelirleri gösterilmektedir. Gösterilen bu vergi gelirleri, elde edilmesi imkanı kalmamış veya çok güç olan vergiler olursa; devlet gereksinimlerini karşılamak için vergi gelirleri dışındaki gelir kaynaklarına başvurması gerekecektir. Bu sadece mali dengenin değil, ekonomik dengenin de bozulmasına yol açar. Bütçe açıklarının Merkez Bankası kaynakları ile kapatılması veya borçlanma yoluna gidilmesi halinde, enflasyona neden olacaktır.⁶⁹ Bu yüzden devlet zamanaşımı süresi ile bağlı kalacağını bildiğinden, vergi alacağını zamanında takip ve tahsil yoluna giderek, yukarıdaki olumsuzluklarla karşılaşmamak için daha etkin bir şekilde çalışma zorunluluğu duyacaktır.

Zamanında tahsil edilmeyen vergilerin sonradan tahsil edilmesi vergi yükümlülerinin de ekonomik dengelerin bozulmasına neden olur. Geçmiş dönemlere ait vergi borcunun, daha sonra tahsil edilmesinde mükellefler ödeme güçlüğü çekebileceği gibi, planlanmış olan yeni yatırım ve ekonomik faaliyetler gerçekleştirilemez. Bu ise, yükümlünün planladığı ekonomik dengenin bozulmasına neden olur.⁷⁰ Bir başka deyimle; vergi idaresinin yıllar sonra yükümlüden seneler öncesine ait verginin istenmesi yükümlünün ekonomik ve sosyal durumunu olumsuz yönde etkileyebilir. Şöyle ki, vergi idaresinin yükümlüden olan vergi alacağını tahsil etmesi bakımından en

⁶⁷ KIZILOĞ, Vergi Usul, s. 977; ÇAĞAN; age, s. 104.

⁶⁸ Hasan Tahsin SEVGİN, Zamanaşımı Müessesesinin Vergi Kanunlarımızdaki Yeri ile Adli Yargıda Hükmolunan Cezalara İlişkin Hükümleri ve Bir Öneri, Vergi Raporu Dergisi, Yıl:1993, Sayı:4.s. 42.

⁶⁹ BAYRAKLI, Tez, s. 26.

⁷⁰ GÖZÜBÜYÜK, age, s. 15

uygun zaman yükümlünün vergiyi doğuran işlemi yaptığı veya geliri elde etmiş olduğu dönemdir. Yılların geçmiş olması durumunda yükümlünün ekonomik bakımdan zor duruma düşmüş bulunması olasıdır. Böyle bir durumda vergi borcunun yükümlüden istenilmesi, yükümlüyü zor duruma sokacaktır.

Zamanaşımının vergi hukukunda gerçekleştireceği başka bir amacı da, vergi idaresine etkinlik kazandırmaktır. Vergi idaresinin etkinliği aynı zamanda diğer vergicilik kurallarının yerleşmesine de yardımcı olacaktır. Vergi idaresinin etkin olması, ekonomide planlı devletin amaçlarının gerçekleştirilmesi için şarttır. Vergi idaresinin etkinliği, elde edeceği vergi gelirlerinin zamanında elde edilmesi yanında; vergilendirilebilir fakat vergilendirilmemiş kaynakların da vergilendirilmesini gerektirir. Vergi idaresi geçmiş yıllara ait ekonomik verimliliği azalmış ve güncelliğini yitirmiş vergilerle uğraşması yerine, yeni vergi kaynaklarının tespiti ve tahsiliyle uğraşmalıdır. Vergi hukukunda zamanaşımı kabul edilmediği taktirde vergi idaresi, aradan çok uzun zaman geçtiği için ispat güçlükleri bulunan vergileri takip etmek zorunda kalacak, yeni vergilerle ilgili verimli çalışmalar yapamayacaktır.⁷¹

Zamanaşımının kamu çıkarı bakımından savunulabilecek başka bir yararı da, bu sayede yargı organlarının yükünün belirli oranda azaltılmasıdır. Zamanaşımı nedeniyle vergi yargı mercilerinin yükünün azaltılması, özel hukuktakine göre daha fazladır. Çünkü özel hukukta zamanaşımı, def'i olarak ileri sürülmesi gerekirken, vergi hukukunda mükellefin veya ceza sorumlusunun böyle bir talepte bulunmasına gerek kalmaksızın, ilgili yargı merciince re'sen nazara alınır. (VUK.m.113/2). Borçlar hukukunda ise zamanaşımı borçlu tarafından ileri sürülmesi gereken bir def'i olduğu gibi, yalnız ispat yükünü kolaylaştırması açısından yargı organlarının yükünü hafifletmektedir. Vergi alacağının uzun süre askıda kalması, vergi idaresi ile vergi yargı organlarını gereğinden fazla meşgul etmesi yanında, özellikle vergi yargı organlarının çok eski zamanlara ait delil ve izleri kaybolmuş hadiseler üzerinde çabalar sarf ederek yanlış hüküm ve kararlara varmaktan da kurtarır.⁷²

Zamanaşımı kurumunun kabulüyle vergi mükellefi veya ceza sorumlularının çok eski zamanlara ait defter, kayıt ve belgeleri saklama ve muhafaza etme külfetinden de kurtarmış olmaktadır. Kanun koyucu da bu hususu dikkate alarak, zamanaşımı süresi ile paralel olarak Vergi Usul Kanunun 253. maddesi ile bu hususu düzenlemiş ve bu

⁷¹ ÇAĞAN, age, s. 105.

⁷² GÖZÜBÜYÜK, age, s. 9.

kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanların, tuttukları defterlerle yine bu kanuna göre tanzimi lazım gelen vesikaların, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecbur tutmuştur. Bu bakımdan vergi idaresi veya vergi yargı mercileri en fazla beş yıl öncesine kadar olan defter, kayıt ve vesikaların ibrazını isteyebilecektir. Böylelikle mükellefler en çok beş yıl öncesine kadar uzanan bu belgeleri saklama ödev ve külfetine katlanacak, daha önceki yıllara ait belgeleri saklama külfetinden kurtulmuş olacaktır.

Vergi hukukunda zamanaşımının, yukarıda belirtilen yararlarına karşılık çeşitli sakıncaları da beraberinde getirmektedir. Her şeyden önce zamanaşımı, bir hukuki ilişkideki çıkarlar dengesini bozar. Öte yandan, borcunu düzenli bir biçimde ödeyen kişiler bakımından adalet ve eşitlik ilkelerini zedeler.⁷³ Şöyle ki, namuslu, sadık, dürüst vergi mükellefleri ile kötüniyetli ve zamanaşımı kurumunun arkasına sığınmaya çalışarak vergiyi ödemekten kaçınan mükellefi aynı kefeye koymuş oluruz. Bu durum vergi mükelleflerini kaçakçılığa da yöneltebilir. Devletin vergi gelirlerinde önemli kayıplara yol açabilir. Yukarıda sayılan sakıncalar, iyi örgütlenmiş ve etkinliği artırılmış bir vergi idaresi ile tamamen ortadan kaldırmak mümkün olmasa da, asgari seviyeye indirmek mümkündür. Ancak kamu yararı düşünceleri ve pratik hayatın zorunlulukları bu sakıncalardan daha üstün geldiği için, vergi hukukunda zamanaşımı kurumuna yer verilmiştir.⁷⁴

B. Türk Vergi Hukukunda Zamanaşımının Tarihçesi:

Türk Vergi Hukukunda zamanaşımıyla ilgili hükümlerin geçirdiği evreler, Türk vergi sisteminin geçirdiği evrelere göre değişir. Türk vergi sistemindeki gelişmeler Cumhuriyetin ilanı ile başlar. Vergi hukukunda yer alan zamanaşımının tarihsel gelişimini de, Cumhuriyet öncesi dönem, Türk vergi sistemindeki köklü değişikliklerin olduğu 1950 ile 1923 arası dönem ve 1950'den sonraki devre olarak incelemek mümkündür.

⁷³ Özhan ULUATAM/ Yaşar METHİBAY, Vergi Hukuku, 3.Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara-1999, s.143.

⁷⁴ ÇAĞAN, age, s. 106.

1. Cumhuriyet Öncesi Dönem :

Osmanlı Devletinde Tanzimatın ilanına kadar, vergi hukuku alanında gelişmelere rastlamak çok güçtür. Çünkü Osmanlı Devletinin gelirleri arasında vergilerin yeri son derece önemsizdi. Öte yandan Osmanlı Devleti mutlak monarşi ile yönetilen bir devlettir ve siyasal iktidar tek elde toplandığından bir hukuk devleti değildi. Tanzimat devrinden sonra çıkarılan bazı vergi kanunları da, ülkede vergi hukukunun gelişmesini sağlayamamıştır.⁷⁵

5.8.1909 tarihinde yürürlüğe giren bazı vergilerin tahsil usulünü gösteren “Tahsil-i Emval Kanunu” nda zamanaşımı ile ilgili bir hüküm yoktu. Devletin vergi dolayısıyla ortaya çıkan alacak hakkının belli bir süre ile sınırlandırılması ilk kez Cumhuriyet devrinde kabul edilmiştir.⁷⁶

2. 1923-1950 Arasındaki Dönem :

Cumhuriyetin ilanından sonra, devletin vergi alma hakkının sınırsız olmadığı ve bunun belli bir süre ile sınırlandırılması gereği kabul edilerek vergilerde zamanaşımına yer verilmiştir. 1935 yılına gelinceye kadar vergiler bakımından genel bir zamanaşımı hükmü yoktu. Tek tek vergi kanunlarında, düzenledikleri vergiler için geçerli olmak üzere zamanaşımı hükümleri yer almıştı.

Düzenledikleri vergiler için zamanaşımı hükümlerine yer veren vergi yasalarının, zamanaşımına ilişkin hükümleri ana hatlarıyla şöyledir. 14.3.1926 yılında kabul edilen 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanununda yer alan zamanaşımı, mali yıl esasına göre düzenlenmiştir. Söz konusu kanuna göre vergilendirme zamanaşımı üç, tahsil zamanaşımı ise on yıldır.⁷⁷ Daha sonra yapılan bir değişiklikle tahsil zamanaşımı beş yıla indirilmiştir. 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanununu yürürlükten kaldıran 25.3.1934 tarih ve 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanununun 3258 sayılı kanunun 21.inci maddesiyle değiştirilen 78.inci maddesine göre, “ verginin taalluk ettiği mali yılın sonundan itibaren, herhangi sebeple olursa olsun, hakiki şahıslarda üç ve hükmi

⁷⁵ ÇAĞAN, age, s. 9.

⁷⁶ Cezmi ERÇİN, Mali Kanunlarda Makale Şümül ve Mururu Zaman, Adliye Ceridesi Yayını, Ankara-1936, s. 27.

⁷⁷ Akif ERGİNAY, Türkiye Cumhuriyet Dönemi Vergi, Resim ve Harç Kanunları 1920-1977, Cilt. 1, Elif Matbaacılık Sanayii, Ankara-1977,s.120. (BAYRAKLI, Tez, s. 32).

şahıslarda dört yıl içinde tarh edilmeyen; ve tarh edilip de kat'ileştiği mali yılı takip eden mali yıldan itibaren beş yıl içinde tahsil olunmayan vergiler mururuzamana uğrar.”⁷⁸ Söz konusu kanun hükmünden açıkça anlaşılacağı üzere, bu hükümle Kazanç Vergisi bakımından hem vergilendirme, hem de tahsil zamanaşımına yer verilmiş olup, takvim yılı yerine mali yıl kabul edilmiştir. Ayrıca vergilendirme zamanaşımı süresi gerçek ve tüzel kişiler için farklılaştırılmış, tahsil zamanaşımının başlangıcında verginin kesinleşmesi hükmüne bağlanmıştır.

1.12.1931 ve 1890 sayılı İktisadi Burhan Vergisi Kanunun 11 inci maddesine göre, bu kanunda boşluk bulunan durumlarda Kazanç Vergisi Kanunun hükümlerinin uygulanacağı hükmüne bağladığından, kazanç vergisi zamanaşımı hükmü bu vergi için de uygulanacaktır. Yine 29.5.1932 tarih ve 1980 sayılı Muvazene Vergisi Kanunun 9 uncu maddesinde, 2.1.1936 tarih ve 2882 sayılı Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi Kanunun 12 nci maddesinde, 4.6.1940 tarih ve 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunun 77 nci maddesinde, 15.7.1931 tarih ve 1839, 29.1.1936 tarih ve 2897 ile 30.3.1938 tarih ve 3343 sayılı Hayvan Vergisi Kanunlarında, vergilendirme ve tahsil zamanaşımına ilişkin hükümler yer almıştır.⁷⁹

Yukarıda sayılan çeşitli vergi kanunlarında belirtildiği üzere Cumhuriyetin ilanından sonra Türk vergi hukukunda vergilendirme ve tahsil zamanaşımının genel olarak düzenlendiği bir kanun hükmüne rastlanmamaktadır. Çeşitli vergi kanunlarının vergilendirme ve tahsil zamanaşımını ayrı ayrı düzenleme yoluna gittiği, hatta bazı vergi kanunlarında örneğin 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu, 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu, 1718 sayılı Dahili İstihlak Vergisi Hakkında Kanun, 2458 sayılı Muhtelif Maddelerden Alınacak İstihlak Vergisi Hakkında Kanun, 2460 sayılı Tütün ve Müskirattan Alınacak Müdafaa Vergisi Hakkında Kanun’larda ne vergilendirme, ne de tahsil zamanaşımına ilişkin bir hükmün yer almadığı görülmektedir.⁸⁰ Kanun koyucu, söz konusu kanunlardaki boşluğu gidermek amacıyla, tahsil zamanaşımına ilişkin olmak üzere ilk defa genel bir düzenlemeyi 1.1.1935 tarih ve 2656 sayılı Tahsil-i Emval Kanununa Bazı Maddeler Eklenmesine Dair Kanun’la getirmiştir. Söz konusu kanunun 6 ncı maddesinde şu hüküm yer alıyordu:

⁷⁸ ÇAĞAN, age, s. 11.

⁷⁹ ÇAĞAN, age, s. 11-12; ayrıntılı bilgi için bak., Cezmi ERGİN, Türkiye’de Vergi Sistemi, Birinci Kitap Vastatasız Vergiler, 2. Baskı, Damga Matbaası, Ankara-1936, s.457,458; BAYRAKLI, Tez, s. 31-39.

⁸⁰ BAYRAKLI, Tez, s.35.

“ Hususi kanunlarda mururuzaman müddetleri yazılı olmayan vergi ve resimlerle, bunların munzam kesirlerinin tamamı ve taksitli ise her taksiti, tahsilinin taalluk eylediği mali yılı takip eden yıldan başlamak üzere beş yıl sonra mururuzamana uğrar.

Borçlu yabancı memleketlerde ise bu müddet on yıldır.

Usulüne göre verilen kararlar, mükellefin haczi caiz malları, alacak ve hakları üzerine konan hacizler mururuzamanı keser.

Akitlerle sair muamelelerden doğan hazine alacakları umumî hükümlere tabidir.”

Anlaşılabacağı üzere tahsil zamanaşımı konusunda genel bir düzenleme yapmak amacıyla çıkarılan 2656 sayılı kanun birçok eksiklikleri de beraberinde getirdi. Tam anlamıyla vergi hukukunda yer alan vergilendirme, tahsil ve düzeltme zamanaşımı ile ilgili hususları kapsayan geniş kapsamlı bir kanun değildi. Sadece hususi kanunlarında zamanaşımına ilişkin hüküm bulunmaması halinde, bunların tahsil zamanaşımı sürelerini düzenlemekte idi.⁸¹

Gerek 2656 sayılı Kanunun zamanaşımı ile ilgili düzenlemesinde, gerekse de diğer vergi kanunlarında vergilendirme zamanaşımı ile ilgili genel bir hüküm bulunmuyordu. Doktrinde ve yargı kararlarında Borçlar Kanunun 125 inci maddesinde yer alan “ İş bu kanunda başka surette hüküm mevcut olmadığı takdirde her dava on senelik mururuzamana tabidir.” hükmünün vergilendirme zamanaşımı bakımından geçerli olup olmayacağı tartışma konusu yapılmıştır. Bazı yargı kararlarında ve doktrinde, özel hukukun bu genel zamanaşımı hükmünün boşluk bulunan vergi hukukuna da uygulanabileceği ileri sürülüyordu.⁸²

Vergilendirme zamanaşımına ait mevzuatta hiçbir genel hükmün olmaması nedeniyle, idarenin hiçbir müddetle bağlı kalmaksızın ilanihaye vergi tahakkuk ettirmesine cevazın olup olmadığı yukarıda da ifade edildiği gibi tartışılıyordu. Ancak ne var ki, Maliye Bakanlığı, kanunun bu boşluğunu suiistimal etmiş, hadiseye hazinencilik zihniyetiyle ve kendini hiçbir süreyle bağlı hissetmeksizin vergi tahakkuk ettirmeye yetkili saymıştır. Kanundaki boşluktan idarenin haksız bir şekilde yararlanmasını ise yargı makamları doğru bulmuyordu. Nitekim Yargıtay 16.6.1943 tarihli İçtihadı Birleştirme Kararında şöyle demektedir: “Amme kanunlarında sarahat

⁸¹ GÖZÜBÜYÜK, age, s. 35.

⁸² GÖZÜBÜYÜK, age, s. 50

olmayan hallerde, idare edenlere hareket serbestisi vermek ve binnetice keyfi ve şahsi muamelelere meydan bırakmaktansa, hususi hukuk hükümlerine başvurmak suretiyle vaki tasarrufu daimi bir prensibe bağlamak lazım gelir. Bunun için de, Borçlar Kanunun zamanaşımını tayin eden 125 inci maddesi mucibince, on sene zarfında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin mururuzamana uğrayacağını kabul etmek iktiza eder.” demek suretiyle söz konusu boşluğun hususi hukuk hükümlerinde yer alan zamanaşımı süreleri ile doldurulmasını öneriyordu.⁸³

Baskın olan diğer bir görüşe göre ise, kamu hukuku kollarındaki boşlukların özel hukuk hükümleriyle doldurulamayacağı yönündeydi.⁸⁴ Danıştay da Borçlar Hukuku zamanaşımına ilişkin kurallarının ve zamanaşımını kesen nedenlerin kıyas yoluyla vergi hukukuna uygulanamayacağına karar vermiştir.⁸⁵

Yukarıdaki tartışma ve uygulama kendi hususi kanunlarında, vergilendirme zamanaşımına ilişkin bir hükmün bulunmadığı vergiler için söz konusu olmuştur. Şayet kendi hususi vergi kanunlarında vergilendirme zamanaşımına ilişkin hüküm bulunuyorsa bu hükümlerin uygulanacağı açıktır.

3. 1950’den Günümüze Kadar Olan Dönem :

1950 yılı ve sonrası Türkiye’de vergi hukuku alanında yapılan düzenlemeler bir reform devresi olarak nitelendirilmektedir. Bu devrede Alman vergi yasaları örnek alınarak, 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu kabul edilmiştir. Vergi Usul Kanununda şekli vergi hukuku hükümleri yanısıra, vergilendirme zamanaşımı ve vergi cezaları gibi maddi vergi hukukunun kapsamına giren ve bütün vergiler bakımından geçerli olan ortak bazı hükümler de ihtiva etmektedir.

7.9.1949 tarih ve 5432 sayılı ilk Vergi Usul Kanunu, vergi mevzuatımızda vergilendirme zamanaşımına ilişkin boşluğu gidermek amacıyla genel düzenleyici hükümler getirmiştir. Söz konusu genel hükümlerin içeriğine geçmeden önce, 5432 sayılı VUK’nun kapsamına giren vergileri belirtmek gerekir. Mezkur kanunun

⁸³ PİLAVCI, age, s.14

⁸⁴ ERÇİN, Mali Kanunlar s. 34.

⁸⁵ Bak., Dış., 4.D., E:39/724, K:41/755, 3.1.1941 (DKD.,17, s.37-39), (ÇAĞAN, age, s.13)

1 nci maddesine göre; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Esnaf Vergisi, Bina Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, Muamele Vergisi, Damga Vergisi, Bilumum İstihlâk Vergileri, Hayvan Vergisi ve yukarıda vergi ve resimlere bağlı olan vergi ve resimlerle zamlar.

Aynı kanunun 2 nci maddesinde, Gümrük ve Tekel İdareleri tarafından alınan vergiler bu hükümler dışında bırakılmıştır. Ayrıca İthalat Muamele Vergisi içinde aynı durum söz konusudur.

5432 sayılı Vergi Usul Kanunu, devlet vesair amme idarelerince alınan her türlü gelirlere ait esasları değil, fakat bunlardan sadece vergi, resim ve resim mahiyetinde olanlara tatbik edilecek usul ve esasları ihtiva etmekte ve bu sebeple de diğer gelir kaynaklarına müteallik usul ve esasları kendi şümul sahası dışında bırakmaktadır.⁸⁶

Söz konusu kanunun vergilendirme zamanaşımı hakkındaki genel düzenleyici hükümleri şunlardır. Kanunu 103 üncü maddesi şöyledir:

“Mururu zaman, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır. Mururu zaman mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder. Mururu zaman süresinden sonra mükellefin rızaen yapacağı vergi ödemeleri kabul olunmaz.” şeklindeydi.

Mezkur fıkranın son cümlesi 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile kaldırılmıştır.⁸⁷ 6183 sayılı AATUHK’nun yaptığı değişiklikten sonra yani mururu zaman süresinden sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunmaz hükmünün kaldırılmasından sonra, şayet mükellef vergilendirme zamanaşımına uğramış bir vergiyi ödemek isterse, vergi idaresi bunu kabul edecek midir ? Gerek 5432 sayılı kanunun söz konusu maddesinde yapılan değişiklikten sonra, gerekse de mezkur 213 sayılı Vergi Usul Kanununda bu konuda bir hükmün bulunmuyor olması duraksamalara sebep olmuş ve doktrinde tartışılmıştır.⁸⁸

5432 sayılı VUK’nun 104.maddesinde ise; “Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yıl başından başlayarak üç ve kaçakçılık halinde beş yıl içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler mururu zamana uğrar.”

Görüldüğü üzere 5432 sayılı VUK’unda vergilendirme zamanaşımının tarifi yapılmış ve mükellefin bu konuda her hangi bir müracaatı olup olmadığına

⁸⁶ GÖZÜBÜYÜK, age, s. 20,21.

⁸⁷ 6183 sayılı AATUHK, m.116/12.

⁸⁸ Bak. s.40,41

bakılmaksızın hüküm ifade edeceği belirtilmiştir. Kanunun bu açık hükmü karşısında vergi idaresinin zamanaşımını re'sen nazara alması ve zamanaşımına uğramış bir vergiden dolayı mükellef nezdinde vergi takibinde bulunmaması gerekir. Bu hususta Vergi Usul Kanunun izahlar kısmında şöyle denilmektedir: "Hatta, itiraz ve temyiz komisyonları da re'sen mururuzamanı gözönünde bulundururlar. Gerçekten, aslında itiraz komisyonu, ileri sürülmeyen bir iddiayı re'sen gözönünde tutamayacağı gibi, temyiz komisyonu da itirazda ileri sürülmeyen iddia ve müdafaaları gözönünde bulunduramaz. Ancak mururu zaman bundan müstesnadır. Binaenaleyh gerek itiraz komisyonu ve gerekse temyiz komisyonu, taraflarca ileri sürülmese dahi, itirazlı muamelelerde tarh olunan vergilerin mururu zamana uğradığına rastlarsa bunu re'sen inceler ve karara bağlar." (m.363, 376).⁸⁹

Bir diğer nokta da, vergilendirme zamanaşımı süresinin hesabında mali yılın değil, takvim yılının esas alınmış olmasıdır. Vergilendirme zamanaşımı da, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak üç veya beş yıllık sürenin sonunda hüküm doğuracaktır.

1950 yılı sonrası yapılan vergi reformları arasında 1909 tarihli Tahsil-i Emval Kanunu ve ona değişiklik getiren yasaları kaldıran 21.7.1953 tarih ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun önemli bir yeri vardır. Bu kanun ile bütün kamu alacakları için genel tahsil zamanaşımı hükümlerine yer verilmiştir. (AATUHK.m.102-104).

4.1.1961 tarihinde, 5432 sayılı Vergi Usul Kanunun uygulamada karşılaşılan aksaklıklarını gidermek amacıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kabul edilmiştir. Bu yasada yer alan vergilendirme zamanaşımı hükümleri, 5432 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan vergilendirme zamanaşımı hükümlerinin 6183 sayılı AATUHK ile yürürlükten kaldırılan hükümleri dışında aynıdır. 213 sayılı VUK ile 6183 sayılı AATUHK'lar halen yürürlükte dir.

C. Vergi Hukukunda Zamanaşımı Çeşitleri :

1. Vergilendirme Zamanaşımı :

⁸⁹ GÖZÜBÜYÜK, age, s.23,24

Tarh ve tebliğ edilecek aşamaya gelmiş bir vergi borcunun, zamanaşımı süresinin dolması ile devletin tarh ve tebliğ yetkisini sınırlandıran bir zaman dilimidir.⁹⁰

Vergilendirme zamanaşımı ile ilgili hükümler 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer almaktadır. Bu hükümlere geçmeden önce, bazı noktalara değinmekte yarar görüyoruz. Vergilendirme zamanaşımına ait hükümler genel nitelikte olup, bunların uygulanacağı vergiler yani kapsamı 213 sayılı VUK'nun 1. ve 2 nci maddelerinde belirtilmiş bulunmaktadır. Şayet söz konusu vergilerin kendi hususi kanunlarında vergilendirme zamanaşımına ilişkin hükümler bulunuyorsa bunların öncelikle uygulanacağı tabiidir.

Diğer taraftan devlet açısından vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun tekamülü ile doğar. (VUK.m. 19). Her vergi kanununda, o verginin doğması için gerekli olaylar ve hukuki durumlar tanımlanarak hükme bağlanmıştır. Devlet açısından bir vergi alacağının doğması için, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi yeterlidir. Ancak, bunun mükellef bakımından hukuki bir sonuç doğurması için, bu vergi alacağının vergi idaresi tarafından tarh işleminin yapıp mükellefe tebliğ edilmesi gerekir. Diğer bir ifadeyle, bir mükellefiyetin doğması, buna ilişkin vergi miktarının hesaplanıp, kanunlarda belirtilen şekil ve usullere göre mükellefe tebliğ edilmesine bağlıdır. Aksi takdirde sadece bu niteliği kazanmış bir vergi alacağı, mükellef bakımından hiçbir anlam taşımaz. Şu halde, doğan bir vergi alacağının mükellef bakımından sonuç doğurması için gerekli işlemlerin yapılmasına kadar bir belirsizlik söz konusudur. Bu belirsizliğin sonsuza kadar sürmesi düşünülemez.⁹¹

VUK'nunda düzenlenmiş bulunan umumi vergilendirme zamanaşımı ile devlet adına vergilendirme yetkisini kullanan vergi dairesinin kanunda belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bu yetkiyi yani vergiyi tarh ve tebliğ yetkisini kullanmalıdır. İdare adına hareket eden vergi dairesi vergilendirme yetkisini bu süre içinde kullanmadığı takdirde, mükelleften vergi alacağını isteme hakkını da hukuken kaybetmiş olmaktadır.⁹² Bu ilkeden yola çıkılarak VUK'nun 113 üncü maddesinde:

“Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır.

⁹⁰ Hasan Hüseyin BAYRAKLI, Vergi Hukukunun Temel İlkeleri, Afyon Kocatepe Üniv. Yayını, No:8, Afyon- 1997, s. 158.

⁹¹ UÇAR, agm, s. 54.

⁹² Osman Selim KOCAHANOĞLU, Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları, 2. Baskı, Yayıncılık Matbaası, İstanbul- 1983, s.439.

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

şeklinde düzenleme yapılmıştır. Söz konusu kanun hükmüne göre, bir vergi vergilendirme zamanaşımına uğramışsa, bu hususta mükellefin talepte bulunmasına gerek yoktur. Zamanaşımı süreleri dolduktan sonra mükelleften herhangi bir talepte bulunulamaz ve mükellefin hiçbir talebi olmadan idarece zamanaşımı süresinin re’sen göz önünde bulundurulması gerekir.⁹³

Zamanaşımı süresi ile ilgili 114/1inci maddesinde ise;

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

VUK’nun bu hüküm ile, kapsamına giren bütün vergi, resim ve harçlar bakımından vergilendirme zamanaşımı süresini beş yıl olarak belirlemiştir. Ancak, ilgili vergi kanunları veya Vergi Usul Kanununda, zamanaşımı süresi veya başlangıcı bakımından ayrıca özel hükümler bulunabilir. Bu taktirde, bu özel hükümlere göre işlem yapılır.⁹⁴

Kanunun açık lafzından da anlaşılacağı üzere, vergilendirme zamanaşımının başlangıcı vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci günüdür. İşte bu takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. Vergilendirme işlemlerinin (örneğin; tarh, tebliğ, tahakkuk gibi) yapılması vergi borcunun doğması konusunda önemli değildir. Zamanaşımının başlangıcı için esas alınan vergiyi doğuran olaydır, bu ise her vergi kanununda ayrı ayrı gösterilmiştir. Çeşitli vergi kanunları bakımından vergiyi doğuran olay ikinci bölümde ele alınacaktır.

VUK’nun 114/2 nci maddesinde vergilendirme zamanaşımının durması düzenlenmiştir.

“ Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkur komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam eder.”

Yine aynı kanunun 15 inci maddesi hükmüne göre, “13 üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya

⁹³ Adil YANIK, Vergi Hukukunda Zamanaşımı, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl: 1983/ III, s. 48.

⁹⁴ ÖZBALCI, Vergi Usul, s. 336.

kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar.” şeklinde. Yukarıdaki durumlardan birinin gerçekleşmesi halinde, bu durumun devamı süresince zamanaşımı süresi işlemez. Bu durumlar ortadan kalkınca da zamanaşımı, kaldığı yerden işlemeye devam eder. Demek ki, olayda durma söz konusu değilse, bir vergi alacağı, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmezse zamanaşımına uğrar. Bunun sonucu olarak ta vergi idaresinin söz konusu vergiye ilişkin olarak mükellef nezdinde vergi incelemesinde bulunması veya bu vergi alacağını talep etme hakkı kendiliğinden ortadan kalkar bu durumun vergi idaresi ve yargı organlarınca re’sen gözönünde bulundurulması gerekir⁹⁵. Vergi yükümlüsü de, zamanaşımına uğrayan vergi alacağı miktarınca, vergi borcundan kurtulmuş olur. Buna rağmen vergi yükümlüsü zamanaşımına uğramış vergiyi kendi rızası ile ödemek isterse, bu ödeme vergi idaresince kabul edilmektedir.⁹⁶

Doktrinde yazarların bir kısmı bu zamanaşımına " tahakkuk zamanaşımı "⁹⁷, diğer bir kısım yazarlar ise, "tarh zamanaşımı"⁹⁸ demektedir. Danıştay'da vermiş olduğu kararlarda bazen tarh⁹⁹, bazen tahakkuk,¹⁰⁰ bazen de tarh ve tebliğ zamanaşımı¹⁰¹ kavramını kullandığı görülmektedir. Kanun koyucu ise "tarh zamanaşımı" kavramını kullanmaktadır (VUK.m.114/4, VUK.m.15, KVK.m.30/5). "Zamanaşımı süreleri" kenar başlıklı VUK.'nun 114 üncü maddesinin birinci fıkrasında; " Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar." şeklindedir.

Tahakkuk zamanaşımı tabiri, VUK'nun 114/1 inci maddesindeki açıklamaları tam yansıtamamaktadır. Çünkü kanun "tarh ve mükellefe tebliğ" den söz etmektedir.

⁹⁵ KANETİ, age, s.147; Dş.9.D., 14.12.1984 tarih, E:1984/2408, K:1984/3575 (Dş.Der., Sayı:58/59, s.316)

⁹⁶ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s.144

⁹⁷ Bak., ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s.132 vd.; ERGİNAY, age, s.93vd.; KIRBAŞ, age, s.118vd.; ULUATAM/METHİBAY, age, s.143 vd.; TURGAY, Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı, Cilt 1, N.Uycan Basım, İstanbul-1977, s.436 vd.; Şerafettin AKSOY, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul-1999, s.123; GÖZÜBÜYÜK, age, s.18 vd.; ERGUN, age, s.3 vd.; ÇAĞAN, age, s.116 vd.

⁹⁸ Bak., KANETİ, age, s.146 vd.; Kenan BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, Cilt 2, Ogun Kardeşler Matbaası, Ankara-1979, s.419 vd.; ÖZBALCI, Vergi Usul, s.335 vd.; EROĞLU, age, s.159 vd.; KOCAHANOĞLU, age, s.438 vd.; ARICA, age, s.415 vd.; KIZILOĞLU, Vergi Usul, s.986 vd.

⁹⁹ Dş.4.D., 6.6.1991 tarih, E:1989/1344, K:1991/2134 (Şükrü KIZILOĞLU, Danıştay Kararları ve Özelgeleri (Müktezalar), Cilt.2, Yaklaşım Yayınları, Ankara-1995, s.2149)

¹⁰⁰ Dş.9.D., 14.12.1984 tarih, E:1984/2408, K:1984/3575 (Dş. Der., Sayı:58-59, s.316)

¹⁰¹ Dş.11.D., 19.6.1975 tarih, E:1974/2595, K:1975/4686 (Ahmet CAN/Ahmet KAVAK, Kaynakçalı Türk Vergi Kanunları, Cilt 1, 14.Baskı, Kurtiş Ofset Matbaacılık, İstanbul-1999, s.493)

Vergi Usul Kanununa göre tahakkuk; tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi (VUK.m.22) diye tanımlamaktadır. Böylece "tahakkuk" tarh ve tebliğden başka, ödenebilir hale gelmeyi de içermektedir. Bu da, tarh ve tebliğ edilen bir vergi için otuz günlük dava açma süresinin dolmuş olması yada dava açıldıktan sonra mahkemece davanın reddedilmiş ve bunun mükellefe tebliğ edilmiş olmasına bağlıdır. (VUK m.112/3).¹⁰² O halde tahakkuk işleminin tamamlanması, verginin ödenebilir hale gelmesidir ki, bu tarh ve tebliğden daha uzun bir süreçtir.¹⁰³ Ancak esas olan zamanaşımı süresi içinde tarh ve tebliğin tamamlanmış olmasıdır; verginin tahakkuku aranmamaktadır. Bu itibarla tahakkuk kavramı, maddedeki açıklamayı, lafzi yorumu kapsamaktan süre itibariyle daha uzun ve uzaktır.

Tarh kavramı ise VUK'nun 20 nci maddesinde; "vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden bir idari muameledir " şeklinde tanımlanmıştır. Görüldüğü üzere tarh işlemi tebliğ aşamasını kapsamamaktadır. Oysa, vergi alacağının zamanaşımına uğraması için yapılan tarh işleminin yükümlü veya yasada gösterilen yetkili kişilere mutlaka tebliğ edilmesi gerekir. Yasa koyucu da "tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen" ifadesi ile bunu ortaya koymuştur. Mezkur kanun hükmünde "ve" bağlacının kullanılmış olması tarhın mutlaka tebliğ edilmesini de zorunlu kılmaktadır. Tebliğ edilmemiş bir tarhiyatın vergi hukukunda önemi bulunmamaktadır.¹⁰⁴ Dolayısıyla tarh kavramının da VUK'nun 114 üncü maddesindeki ifadeyi anlattığı söylenemez. Bu itibarla devletin ve devrettiği yetkiyle vergi idaresinin vergi salma yetkisini yani vergilendirme işlemlerinin (tarh ve tebliğ) yapılmasını süre itibariyle sınırlandıran zaman dilimine "vergilendirme zamanaşımı" demeyi daha uygun buluyoruz.¹⁰⁵

¹⁰² Bak., ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s.106-108; KANETİ, age, s.138-142; Sema-Muzaffer KÜÇÜKTOP, Vergi Hukukunda Tahakkuk ve Kesinleşme, Vergi Dünyası, Yıl:1996, Sayı:177, s.102 vd.; İlhan İL, Vergi Hukukunda Tahakkuk ve Kesinleşme, Vergi Dünyası, Yıl:1990, Sayı:105, s.29vd.

¹⁰³ BAYRAKLI, Vergi Hukuku, s.158

¹⁰⁴ Tebliğ konusunda geniş bilgi için bak., ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s.103-105; KANETİ, age, s.130-138

¹⁰⁵ BAYRAKLI, Vergi Hukuku, s. 158

2. Tahsil Zamanaşımı :

Tahsil zamanaşımı, vergi dairesince usulünce tahakkuk ettirilip tahsili talep edilebilir hale gelmiş olan vergilerin tahsil zamanaşımı süresi zarfında tahsil edilebilmesi ve bu müddetin sona ermesinden sonra da talep ve tahsil selahiyetinin ortadan kalkması demektir.¹⁰⁶

Tahsil zamanaşımı ile ilgili hükümler, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda düzenlenmiş olup, vergiler yanında; kamu idarelerinin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğan alacakları ve Türk Ceza Kanunun para cezaları hariç, bütün kamu alacakları için uygulanmaktadır. Tahsil zamanaşımı ile ilgili hükümler söz konusu kanunun 102, 103 ve 104 üncü maddelerinde düzenlenmiştir.

6183 sayılı AATUHK'nun 102.maddesi tahsil zamanaşımının başlangıcı ve süresi ile ilgili olarak;

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

Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur.”

Kanunun açık lafzından da anlaşılacağı üzere, tahsil zamanaşımı süresinin başlangıcı alacağın vadesinin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılının ilk günü olarak belirlenmiştir. Bu bakımdan tahsil zamanaşımı süresinin başlangıç tarihinin tayin edilmesinde amme alacağının vadesinin bilinmesi çok önemlidir. Bilindiği üzere alacağın vadesi, o alacağın ödeme süresinin son gününü ifade eder. (AATUHK.m.37/3; VUK.m.111/2) Vergi alacakları bakımından ilgili kanunlarda ödeme süreleri (vade günü) ayrı ayrı düzenlenmiştir. Eğer özel kanunda böyle hususi bir düzenleme yoksa AATUHK'nun 37 nci maddesi gereğince; Maliye Vekaletince belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenir. Bu bir aylık sürenin son günün de vade tarihi olacağı açıktır. Tahsil zamanaşımında vade tarihinin değil, vadeyi izleyen takvim yılının esas alınması; yükümlülerin tabi olacağı zamanaşımını ayrı ayrı tespit etmekten kamu idaresini kurtarmayı ve işlemlerin kolaylaştırılmasını amaçlar.¹⁰⁷

¹⁰⁶ Hasan KURT, Vergi Hukukunda Zamanaşımı Kavramı ve Yargı Kararlarının Konuya Yaklaşımı, Mükellefin Dergisi, Yıl: 1996, Sayı: 41, s. 28,29; PİLAVCI, age, s. 20.

¹⁰⁷ Yavuz ATAR, Vergi Hukuku Genel Esaslar, Mimoza Yayınları, Konya-1991, s. 85,86.

6183 sayılı AATUHK'nun 103 ve 104 üncü maddelerinde ise tahsil zamanaşımının kesilmesi ve durması halleri düzenlenmiştir.

Meri olan kanunda belirtilen tahsil zamanaşımı süresinin durma ve/veya kesilmelere rağmen veya bunlara uğramaksızın dolmasından sonra, artık alacaklı kamu idaresinin vergiyi (veya diğer kamu alacaklarını) tahsil yetkisi ortadan kalkar. Kamu idaresinin tahsil yetkisinin kalkmasının doğal bir sonucu olarak, zamanaşımından sonra cebri icra yoluna başvurma olanağı da kalmaz. Vergi alacağının aslı zamanaşımına uğramışsa, buna bağlı olarak ortaya çıkan tali (ikincil) alacaklar da zamanaşımına uğramış olur.¹⁰⁸ Böylece mükellef zamanaşımına uğrayan borç miktarınca kamu borcundan kurtulmuş olur. Fakat mükellef zamanaşımına rağmen borcunu ödemek isterse, yapılacak olan bu ödeme geçerli bir ödeme olur ve kamu idaresi tarafından kabul olunur.(AATUHK. M.102/2)

Somut olayda tahsil zamanaşımı bulunuyorsa, bu hususun gerek kamu idaresi, gerekse de yargı organları tarafından re'sen göz önünde bulundurulması gerekir. Yani kamu borçlusu durumunda bulunan yükümlünün bu hususu ileri sürüp sürmemesinin önemi yoktur, bu husus re'sen dikkate alınır.

3. Düzeltme Zamanaşımı :

Vergi Usul Kanunu, vergide istikrar ilkesinin gereği olarak, düzeltme işlemleri bakımından da bir zamanaşımı süresi öngörmüş bulunmaktadır. Yasada kullanılan terim zamanaşımı olmasına karşın, bu süre aslında hak düşürücü niteliktedir.¹⁰⁹ Çünkü vergi hataları, yargı organlarıncı ve vergi hatasının açık ve kesin olması durumunda vergi idaresi tarafından re'sen göz önüne alınır. (VUK.m.121.)

Vergi Usul Kanunun “ Düzeltmede Zamanaşımı ” başlıklı 126 ncı maddesine göre: “114 üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez.” Bu hükme göre düzeltmede zamanaşımı, VUK.m.114.deki vergilendirme zamanaşımı süresine bağlı kılınmıştır. VUK.114 üncü maddesine göre, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. Bu şekilde vergilendirme zamanaşımı süresi içinde mükellefe duyurulmuş olan vergi hatalarının,

¹⁰⁸ BAYRAKLI, Vergi Hukuku, s. 161.

¹⁰⁹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s. 183.

aynı zamanaşımı süresi içinde meydana çıkartılmaları halinde, düzeltilmeleri mümkündür. Bu sürenin geçmiş olması durumunda söz konusu vergi hatalarının düzeltilmesi mümkün olmayacaktır. Görüldüğü üzere beş yıllık süre, vergilendirme zamanaşımında verginin hesaplanması ve mükellefe duyurulması açısından, düzeltme zamanaşımında da hataların meydana çıkarılmasında uygulanmaktadır.

Düzeltilmede zamanaşımı süresi, hatalı işlemin konusu olan vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılını takip eden yıl başından itibaren işlemeye başlar ve beşinci yılın sonunda sona erer. Vergiyi doğuran olayın birden fazla yıla sirayet etmesi durumunda, düzeltme zamanaşımı süresi, sirayetin bitim yılını izleyen takvim yılı başından itibaren işlemeye başlar. Bu durumda son yıldan önceki yıllarda yapılan hatalar da son yılda yapılan vergi hatalarının tabi olduğu düzeltme rejimine tabi olur.¹¹⁰

Bu beş yıllık süre hesaplanırken vergi hatası, vergi idaresi tarafından re'sen nazara alınarak düzeltiliyorsa, idarenin hataya vakıf olduğu tarihten, eğer mükellefin müracaatı üzerine vergi hatasının düzeltilmesi yoluna gidiliyorsa beş yıllık zamanaşımı süresi mükellefin idareye müracaatı tarihinden başlayarak geriye doğru hesaplanacaktır.

VUK'nun 126 ncı maddesine göre, vergi hataları ancak beş yıllık zamanaşımı süresi içinde düzeltilebilir demekte ise de, aynı madde de bazı durumlarda ek düzeltme süreleri öngörmüştür. Söz konusu durumlar tetkik edildiğinde mükellefin veya ceza sorumlularının mağdur olmamaları için kanun koyucunun böyle bir düzenlemeye gittiği görülmektedir. Bu ek düzenleme süreleri :

“ ... Şu ana kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresi:

- a) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı;
- b) İlan yoluyla tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği;
- c) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen yerlerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı;

Tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz”

şeklindedir. Böylece bazı durumlarda düzeltme zamanaşımı süresinin altı yıla kadar uzayabileceği görülmektedir.

¹¹⁰ Cevat KOÇ, Vergi Hatalarını Düzeltme (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İ.Ü. Sos. Bil. Ens., İstanbul-1991, s. 148.

Düzeltilme zamanaşımı süresinin dolmasıyla, hatalı işlem sonucu lehine bir durum doğmuş taraf olarak yükümlü ya da vergi dairesi için adeta bir kazanılmış hakkın varlığı söz konusu olmaktadır.¹¹¹

D. Zamanaşımı Sürelerinin Hukuki Niteliği :

Vergi hukukunda vergilendirme ve tahsil zamanaşımı sürelerinin geçmesiyle devletin vergi alacağına ne yönde etkilendiği konusunda doktrinde bir görüş birliği yoktur. Zamanaşımı vergi alacağını ortadan kaldıran bir neden olarak kabul edilebilir mi ?Bu soruyu cevaplandırabilmek için Vergi Usul Kanununda ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda yer alan hükümlerin tarihi gelişimi ile birlikte gözden geçirilmesinde ve diğer hukuk kollarındaki zamanaşımı düzenlemeleri ile karşılaştırılmasında yarar vardır.

Vergi Usul Kanununun vergilendirme zamanaşımını düzenleyen 113 üncü maddesine göre;

“ Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır.

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

İdari Yargılama Usulü Kanunun 14/3 üncü maddesinde de vergi yargı organlarının zamanaşımını, re’sen dikkate alacağı hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan 6183 sayılı AATUHK’nun 102 nci maddesinde; “... zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur,” denilmektedir.

Bu hükümlerin ışığı altında vergi hukukunda zamanaşımının, diğer hukuk kollarındaki zamanaşımı düzenlemeleri ile karşılaştırılarak hukuki niteliğinin belirlenmesi yoluna gidilebilir.

1. Vergi Hukukundaki Zamanaşımı İle Borçlar ve Ceza Hukukundaki Zamanaşımı Hükümlerinin Mukayesesi

Vergi hukukunda yer alan zamanaşımı, yer aldığı hukuk dalının özellikleri gözönünde bulundurulduğunda tamamiyle benzerlik gösterdiği bir başka zamanaşımından bahsedilemez. Vergi hukukundaki zamanaşımı, hak düşürücü özellikte

¹¹¹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s.183

olması nedeniyle, borçlar hukukunda yer alan zamanaşımı ile karşılaştırılabilir. Bu iki zamanaşımı arasında mukayese yapılırken vergi hukukunun kamu hukukunda, borçlar hukukunun ise özel hukuk kollarında yer aldığı gözden uzak tutulmamalıdır.

Vergi ceza hukukunda yer alan zamanaşımı ise, ceza hukukunda yer alan zamanaşımı ile karşılaştırılabilir. Her ikisi de kamu hukuku içinde yer almasına rağmen güdülen amaçların farklı olması, bu karşılaştırmada gözden uzak tutulmamalıdır.

a. Vergi Hukuku Zamanaşımı – Borçlar Hukuku Zamanaşımı :

Borçlar Hukukunda yer alan düşürücü zamanaşımı, BK.'nın 125-140 ıncı maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu maddeler dışında da zamanaşımına yer veren hükümler vardır. Ancak 125-140 ıncı maddeler arasında düzenlenen zamanaşımı hükümleri genel mahiyette olup, Borçlar Kanunu'nda özel nitelikte hüküm bulunmayan hallerde her davanın on yıllık zamanaşımına tabi olacağı BK.m.125'te hüküm altına alınmıştır.

Zamanaşımına ait bu genel hükümler, “Borçların Sukutu” nedenleri arasında düzenlenmiştir. Ancak burada bir hususu belirtmek gerekir; düşürücü zamanaşımı hükümleri her ne kadar borçların düşürücü (sukutu) bölümünde düzenlenmişse de, borcun zamanaşımına uğramasıyla, borç (alacak) sona ermez, sadece alacaklının dava yoluyla alacağını elde etme olanağı “alacağın dava edilebilme niteliği” ortadan kalkar. Böylece zamanaşımına uğramış bir borç, ifa edilebilen fakat dava edilemeyen bir eksik borçtur.¹¹² Netice itibarıyla düşürücü zamanaşımı dava hakkını düşürür. Ancak dava hakkını düşürebilmesi için mahkemede borçlu veya temsilcisi tarafından söz konusu alacağın zamanaşımına uğramış olduğunu, dava edilebilme niteliğini kaybettiğini ileri sürülmesi gerekir. Bu bakımdan zamanaşımı Borçlar hukukunda hukuki açıdan def'i (kişisel savunma nedeni) niteliğindedir. BK.m. 140'da açıkça belirtildiği üzere zamanaşımı ileri sürülmezse, hakim bunu kendiliğinden göz önüne alamaz denilmektedir.

Vergi hukukunda zamanaşımı, borçlar hukukundaki zamanaşımı ilkeleri esas alınarak düzenlenmiş, ancak vergi hukukunun kendine özgü özellikleri dikkate alınarak değişiklikler getirilmiştir. Vergi hukuku bir kamu hukuku kolu olduğu için vergi

¹¹² REİSOĞLU, age., s. 326; bak, Yarg. 11. HD., 21.12. 1979, Karar 5827 (Yarg.Kar.Derg.1980,.s.1118) (REİSOĞLU, age, s.328)

yükümlüleri bakımından zorlayıcı bir düzenleme gereği duyulmuştur. Bu zorlayıcı düzenleme, zamanaşımının yükümlünün bu hususta bir başvurusu olmadan zamanaşımının yargı organları tarafından nazara alınış biçiminde kendisini açıkça gösterir.¹¹³ Borçlar hukukunda zamanaşımı, borçlunun iradesine bağlı olarak bir def'i şeklinde ileri sürülmesine rağmen, vergi hukukunda yargı organları tarafından yargılamanın her aşamasında re'sen nazara alınır. Diğer taraftan vergi hukukunda re'sen araştırma ilkesi geçerlidir.¹¹⁴ Bu özelliği dolayısıyla vergi hukukunda zamanaşımı, özel hukuktaki hak düşürücü sürelerle benzerlik göstermektedir.¹¹⁵ Vergi hukukunda zamanaşımının bir def'i olarak değil de, re'sen nazara alınmasının nedeni, vergi borcu ilişkisinin, tarafların serbest iradeleriyle değil, kanunla meydana gelmesidir. Buna uygun olarak zamanaşımının etkileri konusunda kişilere bir irade serbestisi tanınmamıştır. Bu konuda daha ileri gidilerek tersine bir çözümün kabulünün, yani devlete vergi talepleri hakkında bir def'i ileri sürüp sürmeme konusunda bir serbesti tanınmasının, devletin otoritesi ve egemenlik haklarıyla bağdaşamayacağı ve eşitlik ilkelerine aykırı olacağı görüşü ileri sürülmektedir.¹¹⁶

AATUHK'nun 58/4'e göre, yükümlüler kendilerine tebliğ olunan ödeme emirlerine böyle bir borçları olmadığı, borçlarını kısmen ödedikleri veya borçlarının zamanaşımına uğradığını öne sürerek itiraz edebilirler. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, itirazda bulunan borçlunun itiraz nedenlerini açık bir şekilde bildirmesi gerektiği aksi taktirde itiraz edilmemiş sayılacağı şeklindedir. Acaba bu durumda vergi hukukunda geçerli olan zamanaşımının yargı organlarınca re'sen nazara alınması ilkesinden bir ayrılma söz konusu olmakta mıdır ? AATUHK'nun 58 inci maddesi birinci fıkrasında itiraz konusunda VUK'unun hükümlerinin uygulanacağı belirtildiğinden, kendisine ödeme emri tebliğ olunan borçlu zamanaşımını öne sürmese bile bu, yargı organlarınca re'sen dikkate alınabilmelidir.¹¹⁷

Vergi hukuku doktrinde, zamanaşımının yargı organları tarafından re'sen nazara alınması noktasından hareket edilerek, özel hukuktan farklı biçimde zamanaşımının vergi alacağını ortadan kaldıran bir neden olduğu görüşü ileri sürülmektedir.¹¹⁸ Ancak, böyle bir sonuca varabilmek için zamanaşımına uğramış bir

¹¹³ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age., s.142.

¹¹⁴ ATAR, age., s. 81.

¹¹⁵ ÖZBALCI, Vergi Usul, s.335; KIRBAŞ, age, s.146; UÇAR, agm., s. 55.

¹¹⁶ ÇAĞAN, age, s. 108.

¹¹⁷ ÇAĞAN, age, s.109; karşıt görüş için bak. UÇAR, agm., s.56.

¹¹⁸ ÇAĞAN, age. s. 110.

vergi borcunun; borçlar hukukunda olduğu gibi varlığını tabii borç olarak sürdürüp sürdürmediği konusu üzerinde durulmalıdır. Bilineceği üzere, Borçlar Kanununa göre bir alacağın zamanaşımına uğraması, alacak hakkını zayıflatır. Zamanaşımının etkisi bu zayıflatmadan ibarettir. Bu etkisi nedeniyle zamanaşımı, alacağını varlığını değil, dava edilebilirliğini ortadan kaldırır. Zamanaşımı borçluya sadece bir def'i hakkı verir. Bu zamanaşımı def'idir. Borçlu zamanaşımı def'ini ileri sürdüğü taktirde, alacaklının açmış olduğu dava reddedilir ve borç eksik bir borç haline dönüşür.¹¹⁹ Borçlu zamanaşımı def'ini kullanıp kullanmamakta serbesttir. Kullanmaz, borcu öderse, ödeme geçerlidir.¹²⁰ AATUHK'nun tahsil zamanaşımını düzenleyen 102 nci maddenin ikinci fıkrasına göre; “zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur.” Acaba bu hükümle vergi hukukunda zamanaşımına uğramış bir vergi borcu özel hukukta olduğu gibi sona ermeyip, tabii (eksik) borç olarak devam eder mi ? Bu soruyu cevaplandırabilmek için vergi hukukunda düzenlenen iki çeşit zamanaşımını tarihi gelişimleri içinde ayrı ayrı değerlendirerek bir sonuca varmak gerekir. Bu arada vergi hukukunun bir kamu hukuku kolu olmasından ileri gelen özellikleri de göz önünde tutulmalıdır.

1950 yılında çıkarılan 5432 sayılı ilk Vergi Usul Kanunun 103 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasında “Zamanaşımından sonra mükelleften vergi aranmaz. Mükellefin yapacağı vergi ödemeleri kabul olunmaz.” şeklindedir. O tarihte tahsil zamanaşımı bakımından yürürlükte bulunan 2656 sayılı Tahsil-i Emval Kanununa Bazı Maddeler Eklenmesine Dair Kanunun 6 ıncı maddesinde, tahsil zamanaşımına uğrayan bir vergi borcunun tabii borç olarak varlığını devam edip etmeyeceği hakkında bir açıklık yoktu. Ancak 5432 sayılı Vergi Usul Kanunun 103 üncü maddesinin 3 üncü fıkrası hükmü tahsil zamanaşımına uğrayan vergiler bakımından da uygulanarak zamanaşımından sonra ödeme yapılamayacağı kabul ediliyordu.¹²¹ 1954 yılında yürürlüğe giren 6183 sayılı AATUHK'na “zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur.” hükmü kondu. (AATUHK.m.102/2). Bu hükme paralel olarak da 5432 sayılı kanunun 103 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasında yer alan “ Mükellefin yapacağı vergi ödemeleri kabul olunmaz.” hükmü yürürlükten kaldırıldı.¹²²

¹¹⁹ EREN, age, s.482,483.

¹²⁰ TEKİNAY/AKMAN/BURCUOĞLU/ALTOP, age, s. 1031,1032; ÖNEN, age, s.246.

¹²¹ ÇAĞAN, age, s.110

¹²² 6183 sayılı AATUHK.m.116/12.

4.1.1961 yılında kabul edilen 213 sayılı Vergi Usul Kanununa ise, zamanaşımına uğramış bir vergi borcunun ödenip ödenemeyeceğine ilişkin herhangi bir hüküm konulmamıştır. Acaba 6183 sayılı kanunun 102 nci maddesinin 2 nci fıkrasında yer alan “zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur.” hükmü tahsil zamanaşımı yanında vergilendirme zamanaşımı bakımından da uygulanabilir mi ? Bazı yazarlar vergilendirme zamanaşımına uğrayan bir vergi borcunun, yükümlünün isteğiyle de olsa artık ödenemeyeceğini öne sürmektedirler.¹²³ Buna karşılık kanun koyucu 5432 sayılı Kanunda vergilendirme zamanaşımı bakımından yer alan, “Mükellefin yapacağı vergi ödemeleri kabul olunmaz.” hükmünü kaldırarak bunun tersini amaçladığı, dolayısıyla AATUHK’nun hükümlerini vergilendirme zamanaşımı için geçerli olacağı görüşü savunulmaktadır.¹²⁴ Uygulamada bu ikinci görüş ağırlık kazanmıştır. Mükellef, vergilendirme zamanaşımına uğramış bir vergi borcunu kendiliğinden ödemek istediği takdirde; vergi tarh, tahakkuk ve tahsil edilmektedir. Bu durumda tahakkuk fişine “mükellefin rızası ile tahakkuku verilmiştir.”¹²⁵ yazılmalıdır. Bu uygulama ile zamanaşımına uğramış vergiler bakımından, idarenin talep yetkisinin kalmadığı kabul edilmektedir. Buna karşılık yükümlünün rızası ile yapacağı ödemeler geçerli sayılmaktadır. Tahsil zamanaşımına uğramış vergilerin ödenmesinden de aynı işlem yapılmaktadır. Zamanaşımına uğramış vergilerin yükümlülerin rızası ile ödenebilmesinin kanun koyucu tarafından kabul edilmesinin nedeni, zamanaşımının yargı organları tarafından re’sen nazara alınmasının sonuçlarını hafifleterek, bu konuda yükümlülere bir irade serbestisi tanınmak istenmesidir.¹²⁶

Zamanaşımına uğramış vergi borçlarının ödenmesi bakımından Türk Vergi Hukukunda kabul edilmiş olan bu çözüm, borçlar hukuku ilkelerinden farklılık göstermektedir. Borçlar Kanununa göre, zamanaşımı ancak borçlu tarafından bir def’i olarak ileri sürülebildiği için alacaklının talep hakkını ortadan kaldırmaz. (BK.m. 140) Tabii borç haline gelen alacak, alacaklı tarafından dava konusu yapılabilir. Oysa vergi hukukunda zamanaşımına uğramış bir vergi borcunun, alacaklı vergi idaresi tarafından

¹²³ ÇAĞAN, age, dn.26, s.11

¹²⁴ TURGAY, age, s.436.

¹²⁵ Servet ŞAMLIOĞLU, Zamanaşımı ve Doğurduğu Sonuçlar, Vergi Dünyası, Yıl: 1969, Sayı: 38, s. 6. (ÇAĞAN, age, s. 111.)

¹²⁶ ÇAĞAN, age, s. 111.

talep etme yetkisi yoktur. Zamanaşımına uğramış vergi borcu yükümlünün ancak açık rızası ile ödenebilir. (AATUHK.m.102/2). Bu farklılık uygulamada da önemlidir. Borçlar Kanununa göre, zamanaşımına uğramış bir alacağı (borcu), borçlu bilmeden, hataen alacaklının talebi üzerine bu borcunu ifa ederse, bu ifa bağış sayılamayacağı gibi, alacaklı için bir sebepsiz zenginleşmeye yol açan borç olmayan şeyin ifası da değildir.¹²⁷ Borçlu, daha sonra zamanaşımına uğramış olan bu borcunu geri isteyemez. (BK.m. 62.) Oysa vergi dairesi, talep yetkisi kalmadığı halde zamanaşımına uğramış alacağını, talep ederse ve mükellef veya vergi sorumlusu bunu bilmeden öderse bu durum bir yandan VUK'nun 113 üncü maddesinin birinci fıkrasında yer alan "zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır." hükmüne aykırıdır; diğer yandan da AATUHK'nun 102/2 nci fıkrası anlamında rızaen yapılmış bir ödeme değildir. Bu bakımdan kanuni dayanağı olmayan talep üzerine hataen yapılmış olan ödemeyi geçerli saymamak gerekir.¹²⁸ Bu bakımdan yükümlü zamanaşımının geçtiğini bilmeden borcunu ödeyecek olursa, bunu geri isteyebilmelidir.¹²⁹ Burada şöyle bir soru ile karşılaşılabilir. Yükümlünün kendi isteği ile zamanaşımına uğramış bir vergi borcunu ödemesi halinde, kabul edilen sözkonusu ödeme kamu gelirleri açısından ne tür bir gelir olur ?

Yükümlü tarafından rızaen ödenen, zamanaşımına uğramış bu ekonomik değere "vergi geliri" olarak bakılmaması gerekir. Çünkü, verginin özelliklerinden biri de yaptırım gücüne sahip, kamu otoritesine dayalı olarak alınmasıdır. Kamu otoritesi bu gücünü, yasada yer alan şartlara uygun olarak vergi borcunu ödeyen yükümlülere, zor kullanarak vergi alacağını almasıdır.¹³⁰ Bu zorlayış, kuvvetini anayasadan alan keyfilikten uzak hukuki bir zorlayıştır.¹³¹

Zamanaşımına uğramış bir vergi alacağına kamu alacağı gözü ile de bakılamaz. Şöyle ki, kamu alacağı; devletin tek tarafı olarak yükümlülük koyması veya karşılıklı borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle sağladığı kamu geliridir. Yükümlünün kendi rızası ile ödediği zamanaşımına uğramış bir vergi ne tek tarafı bir yükümlülükten, ne de karşılıklı borç ilişkisinden doğmaktadır. Bu, ancak tek tarafı ve karşılıksız bir bağış

¹²⁷ OĞUZMAN/ÖZ, age,s.445; TEKİNAY/AKMAN/BURCUOĞLU/ALTOP, age, s. 1031.

¹²⁸ ÇAĞAN, age, s. 112.

¹²⁹ ATAR, age, s. 82. Danıştayın bu konuda herhangi bir kararına rastlanılmamıştır. Karşıt görüş için bak.,Sahir ERMAN, Vergi Suçları, Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Basım Atölyesi, İstanbul-1988,s. 44.

¹³⁰ Gülsen GÜNEŞ, Verginin Yasallığı İlkesi, Alfa Basım Yayım, İstanbul-1998, s. 20

¹³¹ Halil NADAROĞLU, Kamu Maliyesi Teorisi, 8. Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul- 1992, s.197; GÜNEŞ, age, s. 19-22.

olarak kabul edilebilir.¹³² Bu ödeme yükümlülüğünden doğmaması nedeniyle eski bir vergi borcunun ödenmesi de değildir.¹³³

Vergi hukukunda zamanaşımı, bir alacak-borç ilişkisine dayanmasının yanı sıra başka özellikleriyle de borçlar hukukundaki zamanaşımına benzer. Gerek vergi hukukunda gerekse de borçlar hukukunda zamanaşımının kamu yararı düşüncesiyle kabul edilmesinden doğan bazı sonuçlar her iki hukuk kolundaki zamanaşımı için de geçerli olmaktadır. Borçlar hukukunda kamu düzeni için konulmuş olan zamanaşımı süreleri sözleşme ile değiştirilemez.

Borçlar Kanununda kamu intizamı için konulmuş zamanaşımı 125-140'ıncı maddeler arasında düzenlenmiş bulunmaktadır. Borçlar Kanununun 139'uncu maddesinin birinci fıkrasına göre, zamanaşımından önceden feragat edilemez. Zamanaşımı süresinin dolmasından sonra feragat mümkündür. Zira zamanaşımının dolmasından sonraki feragatte özel bir yarardan feragat edilmiş olur. Bu özelliği ile kamu düzenini bozmamış olur.¹³⁴ Yine Borçlar Kanunun 127 nci maddesinde de "Borçların Sukutu" başlığını taşıyan bapta belirlenmiş zamanaşımı sürelerinin kesinliği ve bunların sözleşme ile değiştirilemeyeceği belirtilmektedir.¹³⁵ Hükmün karşıt anlamıyla bunun dışında yer alan zamanaşımı hükümlerinin değiştirilebileceği örtülü olarak kabul edilmiştir. Borçlar Kanunun 207'nci maddesi 1nci fıkrası sözü edilen görüşün kanun koyucu tarafından da benimsendiğini gösterir. Ne var ki, Borçlar Kanununun üçüncü babı dışında kalan sürelerin sınırsız bir şekilde uzatılmaları sakıncalıdır. Bu bakımdan sürelerin kısaltılması kişilerin yasa ile getirilmiş haklarını ne çok sınırlayan ne de sonsuza kadar bazı davaların mahkemeleri işgal etmelerine meydan verecek kadar uzun tutulmamalıdır. Sürelerin uzatılması her durumda en fazla on yıllık zamanaşımı süresini geçmemelidir.¹³⁶

Vergi hukukunda zamanaşımından önceden feragat edilemeyeceği ve zamanaşımı sürelerinin sözleşme ile değiştirilemeyeceği açık hükümlerle öngörülmemiştir. Ancak bu sonuçlar vergi hukukunun bir kamu hukuku kolu olması nedeniyle kendiliğinden vergi hukukunda uygulama alanı bulurlar. Çünkü, vergi

¹³² Bedii Necmeddin FEYZİOĞLU, Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe, 5. Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul-1976, s.191. (BAYRAKLI, Tez, s. 48.)

¹³³ BAYRAKLI, Tez, s. 48.

¹³⁴ BAYRAKLI, Tez, s. 49.

¹³⁵ Aynı yönde bir hüküm TTK'nun 6 ncı maddesinde de yer almaktadır. Bu hükme göre; "Kanunda aksi-ne hüküm olmadıkça ticari hükümler koyan kanunlarla tayin olunan mururuzaman müddetleri mukavele ile değiştirilemez". şeklindedir.

¹³⁶ TEKİRAY/AKMAN/BURCUOĞLU/ALTOP, age, s.1070-1071; BAYRAKLI, Tez, s.48.

hukukunda irade serbestisi ilke olarak kabul edilmemiştir. Yine VUK'nun 8 inci maddesinde vergi yükümlülüğü ve sorumluluğuna ilişkin sözleşmelerin geçerli olmayacağı hüküm altına alınmıştır.¹³⁷

Vergi hukukunda zamanaşımı süresi hesaplanırken, Borçlar Kanunundaki zamanaşımı süresinin hesaplanmasından farklı olarak, zamanaşımı süresinin son günü Pazar veya yasalarca tatil kabul edilen diğer bir güne rastlarsa, zamanaşımı süresinin uzaması söz konusu olmaz.¹³⁸ Borçlar Kanununun 130/2 nci maddesinde ise, aynı kanunun ifa zamanını tayin için konulmuş olan kurallara yapmış olduğu atıf dolayısıyla, zamanaşımı süresinin son günü Pazar veya resmi tatil gününe denk gelmesi halinde, zamanaşımı süresi, kendiliğinden o günü izleyen ilk iş gününün sonuna kadar uzayacağı hüküm altına alınmıştır. (BK.m. 77.)

Vergi hukukunda zamanaşımı ile borçlar hukukunda zamanaşımının benzeyen bir başka yanı da, her iki hukuk kolunda da zamanaşımının kanunla belirlenmiş durumlarda kesilip, durabileceğinin kabul edilmesidir.

b. Vergi Hukuku Zamanaşımı – Ceza Hukuku Zamanaşımı :

Ceza hukukunda zamanaşımının ikiye ayrıldığı, dava zamanaşımı denilen birinci nev'i zamanaşımının suçun işlendiği tarihten itibaren işlemeye başladığı ve belirli bir müddet zarfında açılmamış olan davanın açılmamasına ve failin cezalandırılmasına engel olduğu (TCK.m.102), ceza zamanaşımı denilen ikinci nev'i zamanaşımının ise, ceza mahkumiyetinin kesinleştiği tarihten itibaren işlediği ve belirli bir süre zarfında infaz edilmeyen bir cezanın artık uygulanmasına engel olunmasıdır. (TCK. m. 112.)¹³⁹

Bununla uyumlu olarak, vergi hukukunda da iki tür zamanaşımı kabul edilmiştir. En genel çizgileriyle, vergi hukukundaki vergilendirme zamanaşımı, dava zamanaşımına; tahsil zamanaşımı ise ceza zamanaşımına benzetilebilir.¹⁴⁰ Vergi hukukunda vergilendirme zamanaşımı süresi vergiyi doğuran olay tarihi esas alınarak işlemeye başlar. (VUK.m.114/1). Ceza hukukunda da dava zamanaşımı fiilin meydana

¹³⁷ ATAR, age, s.82; ÇAĞAN, age, s. 113.

¹³⁸ Dş.7.D., 18.3.1982 tarih, E:1980/1292, K:1982/492 (KURT,agm, s.18)

¹³⁹ ERMAN, age, s. 43.,Türk Ceza Hukukunda zamanaşımı için bak., ÖZTÜRK/ERDEM/ÖZBEK, age, s. 100-104; EREM, age, s.984-986.; DÖNMEZER/ERMAN, age, s. 241. vd.

¹⁴⁰ KOCAHANOĞLU, age, s.440

geldiği tarihten itibaren işlemeye başlar.(TCK.m.103)¹⁴¹ Vergi hukukunda tahsil zamanasını vade tarihi esas alınarak işlemeye başladığı halde (AATUHK.m. 102/1), ceza hukukunda ceza zamanasını hükmün kesinleştiği günden itibaren işlemeye başlar. (TCK.m.113). Dolayısıyla vergi hukukunda yer alan zamanasının başlangıcı ceza hukukundan farklı olarak, vergiyi doğuran olayı ve vadeyi takip eden yılın başı olarak kabul edilmekle zamanasını süresinin başlangıcı daha ileriye götürülmektedir.

Ceza hukukunda da vergi hukukunda olduğu gibi zamanasının re'sen nazara alınacağı hüküm altına alınmıştır. (TCK.m.117). Bunun nedeni gerek vergi hukukunun, gerek ceza hukukunun birer kamu hukuku kolu olmalarıdır. Ancak ceza hukukunda sanığın zamanasımından vazgeçmesine olanak bulunmamaktadır. (TCK.m.117.), çünkü ceza hukukunda zamanasını fail için bir hak değildir.¹⁴² Oysa vergi hukukunda zamanasının dolmasından sonra vergi yükümlüsünün rızası ile borcunu ödemesi mümkündür.

Ceza hukukunda veya vergi hukukunda yer alan zamanasını süreleri ilgili kanunlarda belirtilen hallerde durabilir ve kesilebilir. Vergi Usul Kanununda düzenlenen vergilendirme zamanasımında kesilme hükümlerine yer verilmemesine karşılık vergi cezalarında ceza kesme zamanasını kesilebilmektedir.¹⁴³ Ceza hukukunda dava, ve vergi ceza hukukunda ceza kesme zamanasını süreleri, suçların ağırlığına göre tespit edilmiştir.¹⁴⁴ Ancak vergi cezalarının tahsilinde bu prensipten ayrılmış ve bütün vergi cezaları için aynı süre kabul edilmiştir. (AATUHK.m. 102.).

2. Vergi Hukukunda Zamanasının Hukuki Niteliği :

Vergi hukukunda yer alan zamanasının hukuki niteliklerinden biri vergi alacağını ortadan kaldırmasıdır. (VUK.m.113/1). Vergi hukukunda zamanasını, vergi alacağını kendiliğinden ortadan kaldırır. Zamanasını yükümlü tarafından ileri sürülmesi bile vergi idaresi ve vergi yargı mercilerince re'sen dikkate alınır. Böylece “zamanasını, yükümlünün bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder.” (VUK.m.113/2). Yani tek yönlü ve kendiliğinden oluşan bir durumu

¹⁴¹ İşlenen suçun tamamlanmış, teşebbüs halinde kalmış veya mütemadi, müteselsil suç olmasına göre, zamanasını başlangıcı farklılık arzeder. Bak., ÖZTÜRK/ ERDEM/ ÖZBEK, s. 101,102.

¹⁴² SOYSALAN, age, s. 647.

¹⁴³ VUK. m. 114, 374/ son.

¹⁴⁴ TCK.m. 102, 112; VUK. m. 374.

belirler.¹⁴⁵ Bu özelliği nedeniyle vergi hukukunda zamanaşımı hak düşürücü sürelerle benzerlik göstermektedir.¹⁴⁶ Vergi hukukunda zamanaşımı bir def'i olarak değil de re'sen nazara alınmasının nedeni, vergi borcu ilişkisinin, tarafların serbest iradeleri ile değil, kanunla meydana gelmesidir. Buna uygun olarak zamanaşımının etkileri konusunda kişilere bir irade serbestisi tanınmamıştır.¹⁴⁷ Böylece zamanaşımı sürelerinin dolmasından sonra vergi idaresinin alacağı takip ve talep etme yetkisi ortadan kalkar ve vergi borcu ancak yükümlü tarafından rıza ile ödenebilir. Dolayısıyla vergi alacağı, Borçlar hukukunda olduğu gibi varlığını tabii borç olarak devam ettirmeyecektir.

Vergi hukukunda yer alan zamanaşımı süreleri kesindir. Vergi hukukunun kamu düzeni içinde yer alması nedeniyle bu kamu düzenindedir. Zamanaşımı kurumundan önceden vazgeçilemeyeceği gibi, kanunda yer alan zamanaşımı süreleri, taraf iradeleriyle de değiştirilemez.¹⁴⁸

Kanunda açık bir şekilde gösterilmek şartıyla, zamanaşımı durabilir ve kesilebilir. Kesme ve durma halleri kanunda sayılan hallerle sınırlı olup bu durumların artırılması veya yorum yoluyla mevcut hallerin içeriğinin, kıyas yasağına aykırı bir biçimde geniş yorumlanması mümkün değildir. Vergilendirme zamanaşımında sadece durma, ceza zamanaşımı ve tahsil zamanaşımı sürelerinde ise, hem duruma hem de kesilme nedenleri gösterilmiştir.

E. Hak Düşürücü (Sükutu Hak) Süreler İle Zamanaşımı Arasındaki Farklar:

Yasada öngörülmüş olan bir sürenin zamanaşımı mı yoksa hak düşürücü süre mi olduğu konusunda her zaman bir açıklık bulunmadığı gibi, bazen yanıltıcı ifadelere de rastlanılmaktadır. Örneğin Medeni Kanun'un 119 uncu maddesindeki hak düşürücü süreler için hatalı olarak, zamanaşımı kavramı kullanılmıştır.¹⁴⁹ Ayırım için sürenin bir hakkı mı yoksa bir hakkın istenmesini mi veya dava yetkisini mi etkilediğinin incelenmesi gerekir.¹⁵⁰

¹⁴⁵ Münir BELLEK, Zamanaşımı Kaldırıldı mı ?, Mükellefin Dergisi, Yıl:1998, Sayı: 71. s. 13.

¹⁴⁶ ÖZBALCI, Vergi Usul, s. 335.

¹⁴⁷ ÇAĞAN, age, s. 108.

¹⁴⁸ BAYRAKLI, Tez, s. 11.

¹⁴⁹ TUTUMLU, age, s. 10.

¹⁵⁰ BAYRAKLI, Tez, s. 42.

Genellikle bir sürenin hak düşürücü süre olabilmesi için hakkın mutlaka o süre içinde kullanılması, aksi taktirde hakkın düşeceğinin belirtilmiş olması gerekir.¹⁵¹ Hak düşürücü sürede zamanaşımından daha ağır bir yaptırım söz konusudur. Kanunda veya akitte hakkın muhafazası için alacaklının belli bir süre içinde, belli bir davranışta bulunması lüzumu öngörülüyorsa, bu süre hak düşümü (eski deyimle sukutu hak) süresidir, zira tayin edilen süre içinde alacaklı, bahis konusu davranışta bulunmazsa, hak artık sona erecektir. Hak düşümü süresinin geçmesiyle, hak tamamen silinip ortadan kalktığı için, artık geride eksik bir borcun kalması da söz konusu olamaz.¹⁵² Böylece alacaklı zamanaşımından farklı olarak dava hakkından başka, hakkın kendisini de kaybetmektedir. Bu bakımdan bir sürenin niteliği saptanırken öncelikle yasada kullanılmış olan kelimelere yani lâfzî manasına, daha sonra hükmün konuluş amacına bakmak suretiyle sürenin niteliği belirlenebilir.

Hak düşürücü süreler ile zamanaşımı arasındaki farklar şöyle sıralanabilir.¹⁵³

- Kural olarak hak düşürücü süreler yenilik doğuran haklarda söz konusu olduğu halde, zamanaşımı süreleri alacak haklarına ilişkin olur.¹⁵⁴
- Hak düşürücü süreler daha çok kamu hukukunda yer alır. Ancak hukuk sistemimizde hem özel hukukta, hem de kamu hukukunda yer alması nedeniyle karma bir şekilde uygulanmaktadır.¹⁵⁵
- Hak düşürücü sürelerin uzatılıp kısaltılmasında tarafların iradesi hiçbir rol oynamazken, zamanaşımı süreleri üzerinde (sınırlı da olsa) etkili olunabilmektedir.
- Zamanaşımı olgusunu hakim re'sen nazara alamaz (BK.m.140), zamanaşımının taraflarca def'i olarak ileri sürülmesi gerekir, ayrıca ispatı da ileri süren tarafa düşer.¹⁵⁶ Hak düşürücü süreler ise itirazdır.
- Hak düşürücü sürede hak kendiliğinden sona ererken, zamanaşımında hak değil, hakkın ileri sürülmesi (dava edilmesi), daha doğru bir deyişle, hakkın devlet eliyle elde edilmesi olanağı ortadan kalkar.
- Hak düşürücü süreler genellikle zamanaşımı sürelerinden daha kısa tutulmuştur. Bunun nedeni, hak düşümü sürelerinin, hukuki bir durumun

¹⁵¹ TURGAY, age, s. 435.

¹⁵² TEKİNAY/ AKMAN/ BURCUOĞLU/ ALTOP, age, s. 1032.

¹⁵³ TUTUMLU, age, s. 10.

¹⁵⁴ OĞUZMAN/ ÖZ, age, s. 442.

¹⁵⁵ BAYRAKLI, Tez, s.12.

¹⁵⁶ Bilge UMAR/ Ejder YILMAZ, İspat Yükü, Kazancı Yayınları, İstanbul-1980, s. 140.

aydınlatılmasında daha büyük bir süratle ihtiyaç duyulan haller için kabul edilmiş olmasıdır.¹⁵⁷ Mesela MK'nun 242 nci maddesine göre nesebin reddi, 251 inci maddesine göre nesebin düzeltilmesine itiraz gibi.

Ancak ilke olarak vergi hukukunda bu ölçütler yetersiz kalmaktadır. Vergi hukukunda zamanaşımı süreleri etkileri yönünden hak düşürücü sürelere çok yakındır. Danıştay da bu görüştedir.¹⁵⁸ Bunun nedeni vergi hukukunun bir kamu hukuku kolu olmasıdır. Vergi hukukunda zamanaşımı süreleri de, hak düşürücü süreler gibi vergi yargı organları tarafından re'sen nazara alınırlar.¹⁵⁹ Diğer taraftan vergi hukukunda zamanaşımına uğramış bir vergi borcunun ortadan kalkması, özel hukuktaki zamanaşımının borcu ortadan kaldıran durumdan daha farklı bir hukuki niteliğe sahip olduğu yukarıda ifade edildi. Türk vergi hukukunda zamanaşımı süreleri, diğer sürelerden ayrı olarak düzenlendiği için, Vergi Usul Kanununda yer alan sürelere ilişkin hükümler zamanaşımı sürelerine uygulanmamaktadır.¹⁶⁰ Ancak, VUK'nun 15 inci maddesinde mücbir sebeplerle süreler işlenmemişse, zamanaşımının da işlemeyen süreler kadar uzayacağı açık olarak belirtildiği için bu genel hüküm, zamanaşımı süreleri bakımından da geçerli olmaktadır. Diğer yandan vergilendirme ve tahsil zamanaşımını kesen ve durduran nedenler de yalnız bu sürelere uygulanmaktadır.

F. Vergi Hukukunda Zamanaşımı Hükümlerinin Zaman Bakımından Uygulanması :

Yasaların yürürlüğe konulması ve yürürlükten kaldırılması tarihlerinin tespiti ile bunların yürürlüğe girmeden önceki veya yürürlükten kaldırıldıktan sonraki olaylara uygulanıp uygulanmamaları sorunları, hukukta, yasaların zaman bakımından uygulanması konusunu oluşturur.¹⁶¹ Zaman bakımından uygulama, hukuk kuralının ancak yürürlüğe girmesinden sonraki olaylara uygulanması ilkesine dayanır. Bu ilke özellikle Ceza Hukuku alanında önem taşır. 1982 Anayasası'na göre, " Kimse işlediği

¹⁵⁷ KURT, agm, s. 15.

¹⁵⁸ ÖZBALCI, Vergi Usul, s. 335; AKSOY, age, s. 122; UÇAR, agm, s. 55; UFUK, agm, s. 24; ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, age, s. 143; KIRBAŞ, age, s. 146; BAYRAKLI, Tez, s. 26; bak., Dş. 7.D., 18.3.1982, 1292/492, (Dş. Der., Sayı: 48/49, s. 253-255.)

¹⁵⁹ Dş. 9.D., 14.12. 1984, E: 1984/2408, K: 1984/3575 (Dş. Der., Sayı: 58/59, s:316) ; Dş. 9.D., 26.6.1971, E: 1970/2426, K: 1971/1765, (H. Fevzi KARAGÖZOĞLU, Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Cilt 2, Vergi Hukuku Yayınları, Ünal Matbaacılık, Ankara-1976, s. 271.)

¹⁶⁰ ÇAĞAN, age, s. 33.

¹⁶¹ Veysi SEVİĞ, Vergi Yasalarının Geriye İşlerliği, Yaklaşım Dergisi, Yıl: 1995, Sayı:30, s. 66.

zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suç işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. ” (AY.m.38/1, İnsan Hakları Evrensel Bildiris m.11/2.)

Vergi kanunlarının yürürlüğe girmesi, kanunun yürürlük maddesinde yer alır. Yürürlüğe girme zamanı şu şekilde tespit edilebilir. Resmi Gazete’de yayımlandığı gün, yayımı izleyen belli bir gün sonra veya somut bir tarih olarak gösterilebilir. Kanunların yürürlüğe girme tarihleri kanun metninde yazılmadığı hallerde, o kanun Resmi Gazete’de yayımlandığı günden itibaren 45 gün sonra yürürlüğe girer. Bu husus 23.5.1928 tarihli ve 1322 sayılı Kanunların ve Nizamnamelerin Sureti Neşir ve İlanı ve Meriyet Tarihi Hakkında Kanun’da düzenlenmiştir.

Vergi kanunları da diğer kanunlar gibi çıkarıldıkları tarihten sonra yürürlüğe girerler ve etkilerini yürürlüğe girdikleri tarihten sonra göstermeye başlarlar. Kural olarak kanunlar geçmişe kapsamazlar ve yürürlüğe girdikleri tarihten itibaren uygulanırlar. Böylece her kanun yürürlüğe girdiği andan itibaren geçen süre içerisindeki ilişkileri düzenlerler ve geçmişteki olaylar hakkında o zaman yürürlükte olan kanunların hükümleri uygulanır. Bu kural hem kamu hukukunda, hem de özel hukukta geçerlidir.¹⁶² Hukuki güvenlik ilkesi, vergi kanunlarının geriye yürütülmemesini ve sonradan çıkartılan kanunlarla geçmiş dönemlere ait vergi yükünün artırılmamasını zorunlu kılar. Saydam, önceden görülebilir ve önceden hesaplanabilir vergi kanunları ile vergi yönetimine güvenin korunması, hukuk güvenliği ilkesidir. Belirli olay, geriye yürürlük, yorumda kıyas ve yorumun söze bağlılığı ilkeleri, hukuk güvenliği ilkesi içinde yer alır.¹⁶³

Türk Vergi Hukukunda çeşitli zamanlarda bir takım gerekçelerle vergi kanunlarının geriye yürütülebildiği görülmüştür. 1982 Anayasa’sında kanunların geriye yürümezliği konusunda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak Anayasa Mahkemesi, geriye yürütülen vergi kanunlarını hukuk devleti ilkesi ve ölçülük bakımından yargısal denetime tabi tutabilmektedir.¹⁶⁴

Vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ilkesi uygulanırken “ gerçek geriye yürümeyi ” ile “gerçek olmayan geriye yürümeyi” birbirinden ayırmak gerekir. Gerçek geriye yürüme, bir vergi yasasının eski yasa döneminde tamamlanmış ve hukuki

¹⁶² Selahaddin ZORLU, Vergi Hukuku, Başbakanlık Basımevi, Ankara-1981, s. 27.

¹⁶³ SEVİÇ, agm, s. 67.

¹⁶⁴ Anayasa Mahkemesi, E: 1994/85, K: 1995/32, 13.7.1995 (R.G. 28 Eylül 1996, S. 22771, s. 57-59); Anayasa Mahkemesi, E: 1995/6, K: 1995/29, 6.7.1995 (R.G. 10 Şubat 1996, S.22550, s. 7. vd.), (ÖN-

sonuçlarını doğurmuş hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Gerçek olmayan geriye yürüme ise, yeni yasanın, eski yasa yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması anlamına gelmektedir. Bu ayırım çerçevesinde kural olarak gerçek geriye yürüme geçersiz, gerçek olmayan yürüme ise geçerli sayılmaktadır.¹⁶⁵ Vergi hukukuna egemen olan hukuksal güvenlik ilkesinin ışığı altında, yasaların gerçek geriye yürümezliği ilkesi Vergi Hukuku alanında uygulanması gereken anayasal bir esas niteliğini taşımaktadır.¹⁶⁶

Kanunlarda aksi belirtilmedikçe, gerek maddi, gerek şekle ilişkin kanunlar derhal etkilerini göstermeye başlarlar. Kanunlarda aksinin belirtilmesi ise, yeni kanunun geçmişteki olaylara uygulanmaması olarak değil de, eski kanun hükümlerinin etkilerini geleceğe dokunması olarak nitelendirilebilir.¹⁶⁷ Bu duruma, irade serbestisi ilkesinin önemli rol oynadığı özel hukukta daha geniş yer verilmektedir. Hukukun bütün kollarında, kanunların açık hükümleriyle getirilen istisnalar saklı kalmak koşuluyla yeni kanun hükümlerinin, eski kanun zamanında tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş işlemlere uygulanamayacağı kabul edilmektedir.¹⁶⁸ Vergi hukukunda zamanaşımı hükümlerinin zaman bakımından uygulanması konusu bu ilkeler çerçevesinde değerlendirilebilir.

Eski kanuna göre zamanaşımına uğramış bir hadise veya muameleyi yeni kanun yeniden ele alamaz. Bir hakkın iktisabına veya hakkın sukutuna ait bulunan kanunlar makale şamil olmadıkça, evvelce ortaya çıkmış veya nihayete ermiş bir vaziyete etkili değildir. Bu taktirde, yeni kanunun iktisap veya sukut için bir zamanaşımı süresi kabul edip etmemesi önemli değildir. Keza daha önce süresi dolmuş bir zamanaşımı hakkında da yeni kanunun bir tesiri olmaz.¹⁶⁹ Danıştay da değişik tarihlerde vermiş olduğu kararlarda bu görüşü kabul etmektedir. Danıştay vermiş olduğu bir kararda: "... objektif hukuk kaideleri yürürlüğe girdikleri tarihten itibaren hüküm ifade eder ve ilişkin bulundukları her olaya uygulanırlar. Bunların yürürlüklerinden evvel geçmiş olaylara uygulanmaları, kazanılmış bir hakkın bulunmaması halinde mümkündür. Mükellefler için zamanaşımı ancak hadis olduğu tarihte kazanılmış bir hak doğurur; yine hukukun temel ilkelerine göre, mali kanunlar derhal tesir gösteren yasalardandır. Aksine hüküm

CEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, age, s. 49.)

¹⁶⁵ BAYRAKLI, Vergi Hukuku, s.22; ATAR, age, s. 28; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s. 49.

¹⁶⁶ KANETİ, age, s. 45,46.

¹⁶⁷ Necip BİLGE, Medeni Yargılama Hukuku Dersleri, 2.Baskı, Ankara-1972,s.27.(PİLAVCI, age, s.29.)

¹⁶⁸ ÇAĞAN, age, s. 126.

¹⁶⁹ ERÇİN, Mali Kanunlar, s.26.

bulunması hali hariç, sadece kanunların yürürlüğe girmesinden sonra doğacak olaylara değil, halen mevcut önceki durumların gelecekteki sonuçlarına dahi uygulanırlar. Bu makale teşmil değildir.”¹⁷⁰ Doktrinde baskın olan görüş ve vergi idaresinin uygulaması Danıştay’ın kararlarına uygundur. Dolayısıyla, zamanaşımı ancak gerçekleştiğinde kazanılmış hak doğurur. Vergiyi doğuran olaya ilişkin zamanaşımı henüz dolmadan süresi yasa değişikliği ile uzatılırsa bu durumdaki olaya yeni yasadaki süre uygulanacaktır.¹⁷¹

Burada şöyle bir soru akla gelebilir. Acaba eski kanunda öngörülen zamanaşımı süresi, yeni kanunda öngörülen zamanaşımı süresine göre mükellefin lehine ise, eski kanun hükmünün uygulanması gerekmez mi ? “Lehte Olan Kanunun Uygulanması İlkesi” yazılı olmayan genel bir hukuk kaidesidir. Vergi hukukuna hakim olan kanunilik ilkesi uyarınca bu genel hukuk kaidesinin kendiliğinden uygulanması mümkün değildir. Nitekim Ceza Hukukumuza da hakim olan bu ilke TCK’nun 2 nci maddesi ile hüküm altına alınarak uygulama alanı bulabilmiştir. Benzer bir düzenlemenin zamanaşımı konusunda, ne VUK’unda, ne de AATUHK’da yer almadığı görülmektedir. Bu bakımdan şayet kanun koyucu mükellefin lehine olan eski kanunun, henüz hukuki sonuçlarını tamamlamamış olaya uygulanmasını istiyorsa bunu açık bir şekilde hüküm altına alması gerekmektedir.¹⁷²

¹⁷⁰ Dş. 4. D. 18.9.1973, E:1972/5771, K: 1973/4033. (Kemal BÖLÜKBAŞI, Ömer BÖLÜKBAŞI, Vergilerimiz ve Cezalarımız İtiraz ve Savunma Yolları, 2. Baskı, Ayyıldız Matbaası, Ankara- 1974.,s. 179.) Danıştayın benzer kararları için bak.,Dş.4.D.13.5.1969, E:1967/1540,K:1969/2226; Dş. 9.D.12.3.1969, E : 1968/1312, K: 1969/667. (KARAGÖZOĞLU H.Fevzi, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Vergi Hukuku Yayınları, Ankara-1973, s. 208,209.); Dş. 4.D., 15.3.1969 tarih, E:1966/5378, K:1969/1046 (KANETİ, age, s.147)

¹⁷¹ KURT, agm, s.23

¹⁷² Turgut CANDAN, Lehte Olan Kanunun Uygulanması İlkesinin 4008 Sayılı Kanun Bakımından Uygulanabilirliği, Yaklaşım Dergisi, Yıl: 1994, Sayı:24, s. 84-85; Karşı görüş için bak.M. Erol KARSAN, Vergi Cezalarına İlişkin Hükümlerde Yapılan Değişiklikler Geçmişe Teşmil Edilecek mi ?, Vergi Dünyası, Yıl: 1986, Sayı: 64, s. 6.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI ÇEŞİTLERİ

I. VERGİLENDİRME ZAMANAŞIMI

A. Genel Olarak

Vergilendirme zamanaşımına ilişkin hükümler 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer almaktadır. Bu hükümlere geçmeden önce, bazı noktalara değinmekte yarar vardır. Mezkur kanunda düzenlenmiş bulunan vergilendirme zamanaşımına ait hükümler genel nitelikte olup, bunların uygulanacağı vergiler yani kapsamı 213 sayılı VUK'nun 1 ve 2 nci maddelerinde belirtilmiş bulunmaktadır. Vergi Usul Kanununun 114 üncü maddesindeki vergi aslı ile ilgili zamanaşımı hükmü, bu kanun hükümlerine tabi bütün vergi, resim ve harçlar hakkında geçerlidir. Ancak, ilgili vergi kanunları veya Vergi Usul Kanununda zamanaşımı süresi veya başlangıcı bakımından ayrıca özel hükümler bulunabilir. Şayet söz konusu vergilerin kendi hususi kanunlarında vergilendirme zamanaşımına ilişkin hükümler bulunuyorsa bunların öncelikle uygulanacağı tabiidir.

Her verginin bir konusu ve mükellefi vardır. Devlet lehine bir vergi alacağının, diğer yandan kişiler açısından bir vergi borcunun doğması için bazı şartların gerçekleşmesi gerekir. Bu bakımdan vergi kanunlarında verginin konusunun ve mükellefinin belirtilmesi vergi borcunun doğması açısından tek başına yeterli değildir. Mükellef bakımından vergi borcunun doğması için, verginin konusuyla mükellefi arasında kanunun aradığı şartların hukuki ilişkinin doğmuş olması gerekir.¹ Ancak bundan sonra mükellef için bir vergi borcundan söz edilebilir. Devletin vergi alacağı da vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra doğmaktadır. (VUK.m 19). Vergi alacağı ilişkisinin vergiyi doğuran olaydan sonra geçireceği aşamalar, onun somutlaşmasına ve yürürlük gücü kazanmasına yarar. Yoksa vergi alacağı ilişkisi, daha sonra yapılacak tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemlerinden önce de, vergiyi doğuran

¹ KIRBAŞ, age, s. 99.

olay ile ortaya çıkmış bulunmaktadır. Bu bakımdan vergiyi doğuran olay daha sonraki işlemlerin ön şartıdır.²

Yukarıda da ifade edildiği gibi devlet bakımından bir vergi alacağının doğması için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi yeterlidir. Ne var ki, bunun mükellef bakımından hukuki bir sonuç doğurması, bu vergi alacağının tarh işleminin yapıp mükellefe tebliğ edilmesine bağlıdır. Diğer bir ifadeyle bir mükellefiyetin doğması, vergiyi doğuran olaya ilişkin vergi miktarının yani matrah ve tarh işleminin yapıp hesaplanması ve bunun kanunlarda belirtilen şekil ve usullere göre mükellefe tebliğ edilmesine bağlıdır. Aksi takdirde sadece bu niteliği kazanmış bir vergi alacağı, mükellef bakımından herhangi bir hukuki anlam taşımaz. Şu halde, doğan bir vergi alacağının mükellef bakımından bir hukuki sonuç doğurması için gerekli işlemlerin yapılmasına kadar bir belirsizlik söz konusudur; bu belirsizliğin sonsuza kadar sürmesi düşünülemez.³

Bu itibarla belli bir süre geçtikten sonra bu durumun ortadan kaldırılması gerekir. İşte bu noktada vergi hukukunda zamanaşımı kavramı ortaya çıkmaktadır. Yani vergi ya belli bir süre içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilerek tahakkuk ettirilir. Ya da belli edilen süre geçtikten sonra tarh ve mükellefe tebliğ edilmez.⁴ Diğer bir ifadeyle, devletin veya devrettiği yetkiyle vergi idaresinin vergi salma yetkisi belli bir süre ile sınırlandırılmıştır.

Vergi Usul Kanunun 113 üncü maddesinde, zamanaşımının mahiyeti şu şekilde açıklanmıştır:

“Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır.

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

Bilindiği üzere, vergi alacağının ortadan kalkmasının normal yolu ödemedir. Ancak vergi alacağı ödeme dışında zamanaşımı ile de ortadan kalkmaktadır. İşte 113 üncü madde zamanaşımı ile kamu idaresi yönünden vergi alacağının, mükellef yönünden vergi borcunun ortadan kalkacağını hükme bağlamıştır. Vergi hukukunda zamanaşımının kabul edilmesindeki başlıca neden, özel hukukta olduğu gibi kamu

² KANETİ, age, s. 107.

³ UÇAR, agm.s.54; YANIK, agm.s.49.

⁴ EROĞLU, age, s. 159

yararandır; yoksa zamanaşımının hukuki anlamda alacaklıyı cezalandırmak gibi bir amacı yoktur.⁵ Vergi hukukunda zamanaşımının kabul edilme nedenleri, amaç ve etkileri tezimizin birinci bölümünde ele alındığından bu konuya tekrar değinilmeyecektir.⁶

Genel olarak zamanaşımı, hukuk dilinde, kanunların belirlediği sürelerin başlayıp sona ermesi ile yine bu sürelerde ifası lazım gelen bir yükümlülük ya da edinilmesi, kullanılması gereken bir haktan dolayı, tarafların herhangi bir talep veya itirazda bulunmasına imkan tanımayan hukuki bir durumdur.⁷ Bir başka ifadeyle zamanaşımı, bir alacağın doğumunu takip eden ve kanunla belirlenmiş olan bir süre içinde alacaklının, hakkını istememesi veya borçluyu dava etmemesi nedeniyle, hak isteme veya dava olanağının ortadan kalkmasıdır.⁸

Özel hukukta, zamanaşımı ve sükutu hak süresi birbirinden farklı kavramlardır. Sükutu hak, bir hakkın ortadan kalkmasını, düşmesini ifade eder. Zamanaşımında ise hak ortadan kalkmaz. Fakat talep ve dava hakkı düşer. Zamanaşımı, bundan yararlanacak olanın bir def'i olarak ileri sürmesi gerekir.⁹

Ancak, Vergi Usul Kanunun 113 üncü maddesinin içeriğine ve kanun lafzına bakıldığında, burada kullanılan zamanaşımı tabirinin aynı zamanda sükutu hak süresi niteliği taşıdığı görülmektedir.¹⁰ VUK'nun 113 üncü madde hükmünün açık şekline göre, zamanaşımı süresinin geçmesi ile bir verginin tarh-tahakkuk ve tahsilinden bahsedilemeyecektir.¹¹ Aynı maddenin 2 nci fıkrası hükmü vergi hukukundaki zaman aşımının özelliğini belirtmektedir. Sözü edilen fıkra; "Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder" şeklindedir. Bu hükümden de anlaşılacağı üzere, zamanaşımının doğuracağı hukuki sonuçlar kendiliğinden hüküm ifade edecek, tarafların ve özellikle mükellefin bir müracaatının olup olmadığına bakılmayacaktır.¹² Zamanaşımı, vergi alacağının kendisini ortadan kaldırmaktadır. Dolayısıyla, zamanaşımının vergi hukuku alanında vergi idaresince

⁵ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s. 132.

⁶ Bak., s. 20-23.

⁷ ARICA, age, s. 413; ÖZBALCI, Vergi Usul, s.335.

⁸ ERGİNAY, age, s.93.

⁹ Sükutu hak süreleri ile zamanaşımı arasındaki farklar için bak. s.46-48

¹⁰ ÖZBALCI, Vergi Usul, s.335; EROĞLU, age, s.158; KIZILOĞLU, Vergi Usul, s..982; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s.142,143. Dş.7.D, 18.3.1982 tarih, 1292/492; Dş.Der., Sayı 48-49,s.253-255.(KANETİ, age,s.146.)

¹¹ ARICA, age, s. 414.

¹² TURGAY, age, s. 436; KURT, agm, s.20.

görevden ötürü re'sen göz önünde tutulması gerekir.¹³ Zamanaşımı süresi dolduktan sonra mükelleften vergi istenilemez. Vergilendirme zamanaşımı süresinin geçmiş olması vergi alacağını ortadan kaldırır.¹⁴ Yükümlünün bunu ileri sürmemiş olması, o verginin tahsil edilebilir hale gelmesini sağlamaz. Bu durumun tahsil sırasında ortaya çıkması halinde de mahkemece re'sen göz önünde tutulması gerekir. Çünkü vergi hukukunda; Danıştay, İdare ve Vergi mahkemelerinin, zamanaşımını re'sen dikkate almaları kabul edilmiştir. (İYUK.m 14) Vergi hukuku alanında zamanaşımı, özel hukukta benimsenen zamanaşımından farklıdır. Özel hukuk alanında zamanaşımını mahkeme kendiliğinden dikkate alamaz; bu hususun davalı tarafından bir def'i olarak ileri sürmesi gerekir. (BK.m. 140) Buna karşın kamu hukuku alanında ve dolayısıyla vergi hukuku alanında zamanaşımı kamu düzeni ile ilgili olduğundan, mahkeme zamanaşımını kendiliğinden dikkate alır. Danıştay bu konuda vermiş olduğu kararda "... bir verginin tahakkuku sırasında zamanaşımının bulunmasına rağmen yükümlünün bunu ileri sürmemiş olması, o verginin tahsil edilebilir hale gelmesini sağlamaz. Bu durumun tahsil sırasında ortaya çıkması halinde de mahkemelerce re'sen nazara alınması gerekir. Zira zamanaşımı süresi geçmekle vergi alacağı ortadan kalkmıştır." ¹⁵ şeklindedir.

Zamanaşımı süresi ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunun 114 üncü maddesinde vergilendirme zamanaşımı süresi 5 yıl olarak belirlenmiştir. Bu 5 yıllık süre özel kanunlarında ayrı hüküm bulunmamak şartıyla Vergi Usul Kanunun kapsamına giren bütün vergiler için geçerli olup, genel bir hüküm ifade etmektedir. Anılan madde hükmüne göre; "Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak 5 yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar." denilmiştir.

Kanunun açık lafzından da anlaşılacağı üzere, zamanaşımının başlangıcı vergi alacağının doğduğu takvim yılın takip eden yılın birinci günüdür. İşte bu takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. Diğer bir ifadeyle, tarh ve tebliğ edilecek aşamaya gelmiş bir vergi borcunun, zamanaşımı süresinin dolmasıyla devletin tarh ve tebliğ yetkisini sınırlandıran bir zaman dilimi olarak nitelendirmek mümkündür.¹⁶

¹³ KANETİ, age,s. 146; YANIK, agm, s.48.

¹⁴ EROĞLU, age,s.158; KURT, agm,s.20.

¹⁵ Dş.9.D., 14.12.1984 tarih, E:1984/2408, K:1984/3575, (Dş.Der.,Sayı:58-59,s.316.)

¹⁶ BAYRAKLI, Vergi Hukuku, s. 158.

Öte yandan mükellefe veya ilgililere yapılacak tebliğatin yasalara uygun olarak yapılması gerekir, aksi takdirde tebliğat işlemi yasalarda belirtilen usul ve esaslara aykırı olarak yapılırsa, yapılan tebliğat işlemi geçersiz sayılacağından, zamanaşımı süresini etkilemeyecek, dolayısıyla zamanaşımı süresinin dolmasıyla vergi alacağı ortadan kalkmış olacaktır.¹⁷

B. Vergilendirme Zamanaşımının Şartları

Vergilendirme zamanaşımı süresini düzenleyen VUK'nun 114 üncü maddesine göre; "Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar." şeklindedir.

Bu hükme göre bir vergi alacağının zamanaşımına uğraması için gerekli şartları üç grupta toplamak mümkündür. Bunlar; 1) Vergi alacağının doğmuş olması, 2) Verginin tarh ve tebliğ edilmemiş olması, 3) Zamanaşımı süresinin dolmuş bulunmasıdır. Bunları sırasıyla inceleyecek olursak;

1. Vergi Alacağının Doğmuş Olması:

Devlet ile fert arasında herhangi bir vergi borcunun doğması için ön koşul olarak, o vergiye ilişkin bir vergi yasasının bulunmasıdır. Verginin yasallığı ilkesi gereği, vergiler ancak yasaya dayalı olarak konulabilir. Bu husus anayasanın 73/3 üncü maddesinde, "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." şeklinde hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla, vergiyi doğuran olayın, anayasadaki verginin yasallığı ilkesi gereğince, mutlaka bir yasa ile belirtilmesinde zorunluluk vardır. Vergiyi doğuran olayın idari düzenlemelerden kaynaklanması mümkün değildir.¹⁸

¹⁷ Dş.4.D., 4.10.1972 tarih. E: 1969/4896, K:1972/5477; Dş., 4.D.10.11.1972 tarih, E: 1969/4031, K: 1972/5551 (TURGAY, age, s.454-456.)

¹⁸ KANETİ, age, s. 106; GÜNEŞ, age, s. 14-22.

Öte yandan mükellefe bir vergi borcu yükleyen bu vergi yasası hükmünün uygulanabilmesi için, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunun 39 uncu maddesine göre, her yıl bütçe yasası ile vergi ve resimlerin tahsiline ön-izin verilmiş olması, diğer bir ifadeyle, o vergi yasasının belirli bir mali yılda uygulanacağı yolunda bütçe yasasında hüküm bulunması, (C) cetvelinde yer verilmesi zorunludur.¹⁹ Buna vergilerin senelik olması prensibi denilmektedir. Eğer bir vergi, kanuna dayandığı halde, bütçe kanununda bir madde ile uygulanmasına izin verilmemiş ise, o verginin tarh, tahakkuk ve tahsiline imkan yoktur. Bu, vergilerin senelik olması prensibinin bir neticesidir.²⁰ Demek ki, ilgili yılın bütçe yasasında, dolayısıyla (C) cetvelinde yer almayan bir vergi, resim ya da harç vergi idaresi tarafından o yıl için toplanamayacaktır.

Vergi Usul Kanununda vergiyi doğuran olay konusunda şöyle bir hüküm yer almaktadır; “Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.” (VUK.m. 19/1). Görüldüğü üzere Vergi Usul Kanunu, vergiyi doğuran olayın ne olduğunu tanımlamamış, sadece hukuksal sonucunun ne olacağını belirtmekle yetinmiştir. Madde hükmüne göre, her vergi kanunu vergiyi doğuran olayın ne olduğunu kendisi tanımlayacaktır.²¹ Nitekim vergi kanunlarımızda her vergi türü için vergiyi doğuran olay belirtilmiştir.

Verginin yasallığı ilkesi uyarınca her verginin bir konusu ve mükellefi vardır. Devlet lehine bir vergi alacağının doğması için bazı şartların gerçekleşmesi lazımdır. İşte, vergi kanunlarında verginin konusunun ve mükellefin belirtilmiş olması, vergi borcunun doğması için yeterli değildir. Mükellef bakımından vergi borcunun, dolayısıyla devlet açısından vergi alacağının doğması için verginin konusu ile mükellefi arasında kanunun aradığı şartların ve hukuki ilişkinin doğmuş olması gerekir. Bu ilişkinin doğması haline vergiyi doğuran olay denilmektedir.²² Vergiyi doğuran olay çeşitli şekillerde ortaya çıkabilir. Bu bir olay, bir durum, bir eylem olabileceği gibi bir sözleşme, bir üretim, bir tüketim de olabilir.²³

Vergiyi doğuran olay, vergilendirme işleminin sebep unsurunu oluşturur. Vergi işleminde hukuki sebep yürürlükte bulunan kanun hükmüdür (soyut norm); maddi

¹⁹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s. 87.

²⁰ AKSOY, age, s. 48; KIRBAŞ, age, s. 42,43

²¹ KIRBAŞ, age, s.99.

²² AKSOY, age, s. 49,50.

²³ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s.92; KIRBAŞ, age, s. 99.

sebepe ise vergiyi doğuran olaydır (somut tip). Somut olay norma uygun olarak gerçekleşmişse sebep unsuru tümüyle gerçekleşmiş demektir.²⁴

Vergi borcu, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle mi doğar, yoksa vergi dairesinin tarh ve tahakkuk işlemlerini yapmasına mı bağlıdır? Bu husus verginin temel öğelerinin uygulanması yönünde de önem taşımaktadır. Zira, kanunda aksi kararlaştırılmadığı takdirde verginin konusu, matrahı ve oranı, indirimlerden yararlanma, zamanaşımının hesaplanması gibi hususlar, hep vergiyi doğuran olayın tespit tarihine göre belirleneceğinden, bu tarih tespiti doğurduğu hukuki sonuçlar açısından büyük önem taşımaktadır.²⁵

Doktrinde ve yargı kararlarında vergi alacağının, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile hukuki sonuçlar doğuracağı kabul edilmektedir.²⁶ Vergi alacağı ilişkisinin vergiyi doğuran olaydan sonra geçireceği aşamalar, onun somutlaşmasına ve yürürlük gücü kazanmasına olanak verir; yoksa vergi alacağı ilişkisi, daha sonra yapılacak olan tarh, tahakkuk ve tebliğ gibi somutlaştırıcı ve yürütücü işlemlerden önce de, vergiyi doğuran olay ile çıkmış bulunmaktadır. Ne var ki, vergiyi doğuran olay daha sonraki işlemlerin ön şartıdır.²⁷

Bu konuda doktrindeki baskın görüşü destekleyen bir Anayasa Mahkemesi kararı da bulunmaktadır. Kararda; “ Vergi yükümlülüğü vergi konusu olayın gerçekleşmesi ile doğar. Bu olayın gerçekleşmesi vergi yükümlülüğünün doğması için gerekli ve yeterlidir. Vergi yükümlülüğünün sübjektif ve ferdi bir hukuki duruma dönüşebilmesi için beyan, tarh ve tahakkuk işlemlerinin gerekli olması, vergi yükümlülüğünün bu yükümlülüğü yaratan olayın ortaya çıkmasıyla doğacağı gerçeğini etkilemez. Vergiyi yaratan olay gerçekleştiği an, vergi yükümlülüğü doğmuş olacaktır... Vergi, geliri yaratan olay ile doğduğundan, beyan, tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri, kaçınılmaz bir şekilde birbirini izleyen dönemlerde ortaya çıkacaktır.”²⁸

²⁴ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s. 87.

²⁵ Bu konuda geniş bilgi için bak., Yıldız GÖNLÜM, Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olay (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İ.Ü. Sos. Bil. Ens., İstanbul-1986; AKSOY, age,s.50-52; KIRBAŞ, age,s.101.

²⁶ Kenan BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, Cilt 1., 6.Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul-1978,s.28; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s.90.; KIRBAŞ, age, s. 100.; Karşıt görüş için bak. AKSOY, age, s. 51,52.

²⁷ KANETİ, age, s. 107.

²⁸ Anayasa Mahkemesi, 27.9.1988, 9/28; 27.9.1988, 16/29; (Resmi Gazete, 26.12.1988),(KANETİ, age.s.107.)

Vergi Usul Kanunun vergiyi doğuran olayı düzenleyen 19 uncu maddesinin “Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.” hükmü bu açıdan incelendiğinde Türk hukuk sisteminde tarh işlemine belirtici nitelik tanındığı sonucuna varılır.²⁹ Yukarıda da belirtildiği gibi yargı kararları da aynı doğrultudadır.

2. Verginin Tarh ve Tebliğ Edilmemiş Olması :

VUK’nun 114 üncü maddesine göre bir verginin zamanaşımına uğrayabilmesi için, vergi alacağının doğduğu diğer bir deyimle vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde o vergiye ilişkin olmak üzere vergi dairesince tarh ve mükellefe tebliğ işleminin yapılmamış olması gerekir.

Yukarıda da ifade edildiği gibi, devlet ile fert arasında herhangi bir vergi borcunun doğması için, bir vergi yasasının bulunması, bu vergi yasası kapsamına giren kişilerden vergi talep edilebilmesi için, o vergi yasasının belli bir mali yılda uygulanacağı yolunda bütçe kanununda hüküm bulunması gerekir. Bu yasallık ilkesi gerçekleştikten sonra vergi yasası hükümleri çerçevesinde, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasıyla yükümlü ile devlet arasında somut bir vergi ilişkisinin başlaması ile de zamanaşımı kavramı ortaya çıkar ve bunun tabii sonucu olarak da zamanaşımı süreleri işlemeye başlar.

Vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra, vergi alacağının miktar itibarıyla tespit edilmesi ve bunun mükellefe bildirilmesi gibi bir takım vergilendirme işlemlerinin vergi dairesince yapılması gerekir. Ne var ki, vergiyi doğuran olaydan sonra yapılacak olan bu vergilendirme işlemlerinin süresi sonsuz değildir. Bu süre mezkur kanunda belirtildiği gibi beş yıllık vergilendirme zamanaşımı süresi ile sınırlıdır. Dolayısıyla vergi alacağının zamanaşımına uğramaması için, vergiyi doğuran olayla yükümlü statüsüne giren kimsenin vergi borcunun somut olarak saptanması ve bunun mükellefe bildirilmesi gerekir; vergi idaresinin bunu tarh ve tebliğ işlemleri ile gerçekleştirmesi gerekir, aksi taktirde vergi alacağı zamanaşımına uğrayacaktır.³⁰ Diğer

²⁹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s.90,91

³⁰ Dş.7.D.,11.11.1970 tarih, E: 1970/2564, K: 1970/2409 (KARAGÖZLÜ, Vergi Usul, s.206, 207.)

bir ifadeyle, vergilendirme zamanasını süresinin hukuki sonuç doğurabilmesi için, vergilerin tarh ve yükümlüye tebliğ edilmemiş olması gerekir.³¹

Verginin tarhı, fert ve kurumların vergi borçlarını kanunda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesince tespit eden idari bir muameledir.³² VUK'nun 20 inci maddesinde; “ verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir” denilmektedir. Bu tanıma dikkat edildiğinde, yasanın tarh aşamasını bir idari işlem olarak hükme bağladığı anlaşılr. Tarh işlemi böyle nitelendirilince, idare hukukunda idari işlemler için yapılan analizlerin tümü bu vergilendirme işlemi bakımından da geçerli olacaktır.³³ Dolayısıyla vergi dairesi, subjektif ve belirleyici işlemle mükellefin vergisini tarh ederken VUK'nunda belirtilen usul ve esas hükümlerine sıkı sıkıya riayet etmesi gerekir.³⁴ Vergilendirme işlemlerinde usul hükümlerine sıkı sıkıya bağlanılmasının nedeni bir yandan verginin yasallığı ilkesi gereği hazine karşısında bireylere tanınan güvencenin sağlamlaştırılması, bir yandan da hazinenin vergi alacağını güvenceye bağlamak düşüncesidir.³⁵

Vergi idaresince yapılan ve idari bir muamele olan tarh işleminde usul ya da esas yönünden bir sakatlık bulunduğu takdirde, bunlar işlemin yoklukla malûl olmasını gerektirebileceği gibi, işlem yok hükmünde sayılmamakla birlikte, iptal edilene veya geri alınana kadar şartlı geçerlilik (askılı geçerlilik) taşıyan, daha dar anlamıyla “sakat” işlem olarak adlandırılan hukuka aykırılık durumu doğurabilir. Dar anlamıyla “sakat” işlem, iptal edilene ya da geri alınana kadar “askılı geçerlilik” taşır. Yok hükmünde işlemde ayırıcı ölçüt bu noktada ortaya çıkmaktadır. Sakat işlemler idarece geri alma, kaldırma, değiştirme ve düzeltme yollarıyla sona erdirilebileceği gibi, iptal davası ile de ortadan kaldırılabilir.³⁶

Dolayısıyla VUK'da belirtilen usul ve esaslara aykırı olarak vergi dairesince tesis edilen bir tarh işlemi mükellefe tebliğ edilmiş olsa bile, yapılan tarh işlemi yasaya uygun olmadığından kendisine bağlanan hukuki sonuçları doğuramayacak buna bağlı

³¹ BAYRAKLI, Tez. s. 78.

³² AKSOY, age, s. 53.; tarh kavramı konusunda geniş bilgi için bak. KIRBAŞ, age, s. 116-125;

ULUATAM/ METHİBAY, age, s.106-110.

³³ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s. 89.

³⁴ PİLAVCI, age, s. 34.

³⁵ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s. 93.

³⁶ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s. 95.

olarak da vergilendirme zamanaşımını etkilemeyecektir. Danıştay bu konuda vermiş olduğu bir kararda; “ ... Olay da ise tarh şekli komisyonlarca hatalı görülen tarhiyatın terkinin üzerine, vergi dairesinin mükellefin 1962 takvim yılı matrahının takdiri için takdir komisyonuna müracaatı 18.7.1968 tarihinde, yani beş yıllık sürenin bitiminden çok sonradır. Esasen hatalı yapılan usuli muameleler sebebiyle tarhiyatın kaldırılması halinde, o usuli muamele zamanaşımı müddeti içinde hiç cereyan etmemiş olacağından, daha sonra yapılan usulüne uygun muameleyi ilk olarak yapılmış kabul etmek gerekir.”³⁷

Vergi idaresince yapılan tarh işleminin mükellef bakımından hukuki bir sonuç doğurması için yapılan bu tarh işleminin mükellefe tebliğ edilmiş olması gerekir. Yasa koyucu da “tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen” ifadesiyle bunu ortaya koymuştur. Yasada “ve” bağlacının kullanılmış olması tarhın mutlaka tebliğ edilmesini de gerekli kılmaktadır.

Tebliğata ilişkin hükümler Vergi Usul Kanunun 93-109 uncu maddeleri arasında ayrıntılı olarak düzenlenmiş bulunmaktadır. Yapılan tebligatın vergi hukuku açısından hukuki sonuçlarını doğurabilmesi için bu kanunda belirtilmiş bulunan tebligat hükümlerine uygun olarak yapılmış olması gerekir; aksi taktirde yapılan tebligat herhangi bir hukuki sonuç doğurmayacak, dolayısıyla vergilendirme zamanaşımını etkilemeyecektir. Danıştay bu konuda vermiş olduğu bir kararında, “... 1962 tarh dönemi ile ilgili ihbarnamelerin yükümlülerin geçici olarak başka yerlerde bulunmaları sebebiyle tebligatın ilanen yapıldığının ihtilafsız olduğu, 213 sayılı VUK’nun 102 nci maddesinin muhatabın geçici olarak başka bir yere gitmesi sebebiyle iade olunan evrakın tebliği çıkaran merci tarafından tayin olunacak münasip bir süre sonra yeniden tebliğe çıkarılacağı ve bu şekilde tebliğe çıkarılan evrakın aynı sebeple iade edildiği taktirde tebliğin ilanen yapılacağı hükmü muvacehesinde, vergi dairesince yapılan ilanen tebliğin, tebliğ hükümlerine aykırı olduğu, bundan sonra ihbarnamelerin dairede 20.4.1968 tarihinde yükümlülerin umumi vekiline tebliğ edildiği, böylece olayda 213 sayılı VUK’nun 114 üncü maddesinde yazılı beş senelik zamanaşımının dolmuş bulunduğu gerekçesiyle tamamen kaldıran Temyiz Komisyonu kararı doğrudur.”³⁸

³⁷ Dş.4.D., 18.2.1971 tarih, E: 1970/404, K: 1971/1105 (TURGAY, age, s.452), benzer kararlar için bak., Dş.13. D.,22.10.1973 tarih, E: 1973/2873, K: 1973/473; Dş.4.D., 19.4.1973 tarih, E:1971/9734, K:1973/2177 (KARAGÖZOĞLU, Vergi Uyuşmazlıkları, Cilt 2., s. 267-269.)

³⁸ Dş.4.D., 10.11.1972 tarih, E: 1969/4031, K: 1972/5551 (TURGAY, age, s. 455,456).

Öte yandan mükellefe veya yasa da gösterilen yetkili kişiye yapılacak olan tebligatın tabi olacağı hükümler 213 sayılı VUK’unda düzenlenmiş bulunan tebligata ait özel hükümlerdir, yoksa 7201 sayılı Tebligat Kanununa ait hükümler değildir.³⁹

Verginin tarh ve tebliğ edilmesi zamanaşımı açısından önemlidir. Çünkü, vergi alacağının doğmasından itibaren, zamanaşımı süresi içinde tarh ve tebliğ işlemlerinin yapılması ile, devlet açısından kamu alacağı hukuki bir belgeye bağlanmış olur.⁴⁰ Söz konusu vergi alacağı için artık vergilendirme zamanaşımına uğrama gibi bir durum söz konusu olmayacaktır. Zira, vergi bir hukuki belgeye bağlanmıştır. Oysa zamanaşımı süresi içinde tarh ve tebliğ edilmeyen bir vergi, artık tarh edilebilirliğini kaybedecektir. Zamanaşımının vergi alacağını düşürücü özelliği, tarh ve tebliğe bağlı olarak etkili olacaktır.⁴¹

Dolayısıyla bir vergi alacağının zamanaşımına uğrayabilmesi için, VUK’nun 114 üncü maddesinde belirtilmiş olan beş yıllık zamanaşımı süresi içinde yasalara uygun tarh ve tebliğ işleminin yapılmamış olması gerekir. Diğer bir anlatımla, vergi tarh edilmekle beraber zamanaşımı süresi içinde tebliğ edilmezse veya tebliğ edilmekle beraber, söz konusu tebliğat veya tarh yasalara aykırı olarak yapılırsa, yapılan bu işlemler vergi hukuku açısından hüküm ifade etmeyeceğinden zamanaşımı süresinin dolmasıyla vergi alacağı da ortadan kalkmış olacaktır.

3. Zamanaşımı Süresinin Dolmuş Bulunması :

Vergi Usul Kanunun 114 üncü maddesinde belirtilen sürelerin dolması, zamanaşımının hukuki sonuçlarını doğurması açısından şarttır. Bu nedenle vergi alacağının aktif sujesi olan devletin vergi alacağının sona erebilmesi için, VUK’da belirtilen sürenin mutlaka dolması gerekir. Aksi halde devletin vergi alacağını talep ve takip etme yetkisi ortadan kalkmayacağı gibi, mükellef bakımından da kazanılmış bir haktan da söz edilemeyecektir.⁴²

³⁹ Dş.4.D., 4.10.1972 tarih, E: 1969/4896, K: 1972/5477 (KARAGÖZOĞLU, Vergi Uyuşmazlıkları, Cilt2, s.269).

⁴⁰ BAYRAKLI, Tez, s. 78.

⁴¹ BAYRAKLI, Tez, s. 79.

⁴² Dş. 4. D., 13.5.1969 tarih, E: 1967/1540, K: 1969/2226 (TURGAY, age, s. 449.)

Vergilendirme zamanaşımı süresi, VUK'nun 114 üncü maddesinde belirtildiği üzere, sürenin başladığı takvim yılını izleyen beşinci takvim yılının son günü sona erer. Bu bakımdan takvim yılının son günü olan 31 Aralık'ın çalışma saati sonu, sürenin bittiği, dolduğu an olacaktır. Yasada buna ilişkin açık bir hüküm olmadığı halde, VUK'nun 18/3 üncü maddesinde, “ Sonu belli bir gün ile tayin edilen sürelerde, süre o günün tatil saatinde biter” hükmü yer almaktadır. VUK'nun 114 üncü maddesinde, zamanaşımı süresinin son gününün, beşinci takvim yılının son günü olarak belirtildiğinden bunun 31 Aralık olacağı açıktır.

Vergi hukukunda kural olarak resmi tatil günleri süreye dahildir. Şu kadar ki, sürenin son günü resmi tatile rastlarsa, süre izleyen iş gününün çalışma saati sonunda biter (VUK.m.18/4). Ancak, söz konusu durum zamanaşımı süresi için söz konusu olması halinde durum ne olacaktır ? Yasada bu konuda bir açıklık yoktur. Ancak özel olarak düzenlenen zamanaşımı süreleri yıllık olarak düzenlenmiş olması nedeniyle yılın son gününün sone ermesiyle süre de bitmiş olacaktır. Zira yasada açıkça öngörülmedikçe genel süre hükümleri zamanaşımı süreleri hakkında uygulanmamalıdır.⁴³ Dolayısıyla, zamanaşımı süresinin son günü, her ne kadar beşinci takvim yılının son günü olarak öngörülmüşse de, 31 Aralık gününün resmi tatil gününe denk gelmesi halinde, zamanaşımı süresinin son günü, 31 Aralık'tan önceki son iş gününün çalışma saati bitimi olacaktır. Öte yandan mükellefe veya yasalarda belirtilen kişilere yapılacak olan tebliğ ilan yoluyla yapılıyorsa bunun, en geç 31 Aralık'ın bir ay öncesinden yani 30 Kasım'da yapılmış olması gerekir. Zira, VUK'nun 106 ncı maddesinin son bendinde tebliğin ilan yoluyla yapılması halinde bunun bir ay sonra hukuki sonuç doğuracağını hükme bağlamıştır.⁴⁴ Böyle bir durumda zamanaşımı süresinin son gününü 30 Kasım olarak anlamak gerekir.

Öte yandan vergilendirme zamanaşımı süresinin dolması için bu süre zarfında zamanaşımını durduran veya kesen bir durumun bulunmaması veya bu durumlara rağmen zamanaşımının dolmuş bulunması gerekir. Vergilendirme zamanaşımı süresini kesen ve durduran haller ilerde ele alınacağından burada değinilmeyecektir.

⁴³ KANETİ, age, s.147; ÇAĞAN, age, s.151; bak. Dş. 7. D., 18.3.1982 tarih, 1292/492, (Dş.Der. Sayı 48/49, s. 253-255.)

⁴⁴ Dş. 7. D., 22.3.1982 tarih, E: 1982/502, K: 1982/252 (CAN/KAVAK, age, s. 492.)

Yukarıda belirtilen şartlar tamam olursa, artık alacaklı vergi idaresinin alacağı ortadan kalkar. Dolayısıyla vergi idaresi kanuni dayanaktan yoksun bir alacağı tarh ve tahsil etmek için yeni işlemlere girişemeyecektir. Böyle bir işlem yaparsa açıkça yasayı ihlal etmiş olur;⁴⁵ çünkü, vergi idaresi süre dışında artık yetkisizdir.

C. Vergilendirme Zamanaşımı Süresi

1.Genel Olarak

Vergilendirme zamanaşımı süresi, VUK'nun 114 üncü maddesinde düzenlenmiştir. Mezkur kanun hükmüne göre, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş takvim yılı içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı belirtilmektedir. VUK'nun 114 üncü maddesinde belirtilen bu hüküm genel nitelikli bir kural olup, kendi hususi kanunlarında veya Vergi Usul Kanununda ayrıca düzenlenmemiş bulunan bütün vergi alacakları için geçerli olacaktır. Vergilendirme zamanaşımı süresinin başlangıcı, mezkur kanunun birinci fıkrasında, vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın birinci günü yani 1 Ocak olarak belirlenmiştir. İşte bu takvim yılını takip eden beş takvim yılı içinde tarh ve tebliğ işlemleri yapılmaz ise vergi zamanaşımına uğrar. Vergilendirme zamanaşımı süresinin başlangıcı kural olarak vergiyi doğuran olaya bağlanmakla beraber, ilgili vergi kanunlarında veya Vergi Usul Kanununda, zamanaşımı süresi veya başlangıç bakımından özel hükümler bulunmaktadır; bu taktirde bu özel hükümlere göre işlem yapılır. Bu özel durumları çeşitli vergilere göre inceleyelim.

2. İlgili Vergi Kanunlarındaki Zamanaşımı İle İlgili Özel Hükümler:

a. Gelir Vergisinde :

Gelir Vergisi Kanunun 1 nci maddesi, verginin konusunu teşkil eden geliri tanımlamaktadır. Buna göre gelir; bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlayarak bu vergide vergiyi doğuran olay

⁴⁵ PİLAVCI, age, s. 44.

unsurunu “elde etme” kavramına bağlamış olmaktadır. Başka bir ifadeyle gelir vergisinde vergiyi doğuran olay, gelirin elde edilmesidir. Geliri oluşturan unsurların (GVK.m.2) her birinde vergiyi doğuran olay yani elde etme farklı esaslara bağlanmıştır. Örneğin, ticari ve zirai kazançlarda elde etme; tahakkuk esasına yani gelirin mahiyet ve tutar itibariyle kesinlik kazanmış olmasına bağlanmıştır.⁴⁶ Serbest meslek kazancında elde etme tahsil esasına bağlanmış bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle serbest meslek kazancında, elde etme yönünden “ fiili tasarruf ” ilkesi benimsenmiştir.⁴⁷ Diğer taraftan gayrimenkul sermaye iratları için de tahsil esası geçerlidir.⁴⁸ Diğer gelir unsurları olan ücretler ve menkul sermaye iratlarında ise, vergiyi doğuran olay hukuki ve ekonomik tasarruf imkanının doğmuş olmasına bağlıdır.⁴⁹ Hukuki tasarruf olanağının doğduğu anda, ekonomik tasarruf olanağının da doğduğu ilke olarak kabul edilir. Ancak, mükellefin hukuki tasarruf olanağına rağmen, ekonomik tasarrufun sağlanmadığını, bu nedenle gelirin elde edilmemiş olduğunu kanıtlama hakkı vardır.⁵⁰

Yukarıda belirtilen gelir unsurları itibariyle bir takvim yılı içinde elde edilen gelir, o takvim yılı sonu itibari ile, devlet açısından vergi alacağının doğmasına yol açmaktadır. Yani zamanaşımı süresi, ertesi takvim yılı başından itibaren işlemeye başlayacaktır.⁵¹

Genel kural gelir vergisi uygulamasında zamanaşımı süresinin beş yıl olduğudur. Fakat yatırım indirimi uygulaması, yıllara sirayet eden inşaat ve onarım işleri ve kurum stopaj beyannamelerinde zamanaşımı süresinin başlangıcı özellik gösterir.

⁴⁶ Musa ÖRMECİ, Gelir ve Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay, Vergi Dünyası, Yıl: 1994, Sayı, 154, s. 17-19; KANETİ, age, s. 317.

⁴⁷ Yılmaz ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamalar, Feryal Matbaacılık, Ankara-1997, s.542-543; Aynı esas Alman vergi hukukunda da geçerlidir. Örneğin serbest meslek sahibine ücret alacağını tanıyan bir belge verilmesi vergi yükümlüğünün doğmasına yol açar. Bak., Ferdinand ZUPPİNGER, Steuerrecht I Einführung in das Recht der direkten Steuern unter besonderer Berücksichtigung des zürcherischen Steuergesetz, Zürich-1986, s.85

⁴⁸ ÖRMECİ, agm, s. 20.

⁴⁹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s. 254,255.

⁵⁰ ÖZBALCI, Gelir Vergisi, s.519.

⁵¹ UÇAR, agm, s. 56.

aa. Yatırım İndirimi Uygulamasında :

1963 yılında 202 sayılı kanunla vergi sistemimize girmiş bulunan yatırım indirimi; ticari ve zirai kazançlarla ilgili bir vergi istisna rejimini ifade eder. Yatırım harcamalarının belli oranlarda vergiye tabi gelirden düşülerek vergi dışı bırakılması suretiyle yatırımların artırılması ve bu yolla kalkınmanın hızlanmasının teşviki amacıyla kabul edilmiştir.⁵²

Devlet Planlama Teşkilatı, verdiği teşvik belgelerinde bazı özel şartlar öngörmekte (ihracat, sermaye artırımı gibi) ve bu şartları ihlal eden yatırımcıların teşvik belgelerini iptal etmektedir. İptal işlemi ise, mükellefin teşvik nedeniyle ödemediği vergilerin geri alınması sonucunu doğurmaktadır.⁵³

3239 sayılı kanun ile VUK'nun 114 üncü maddesine, “ Yatırım indirimi uygulamasında yatırımcının yatırım veya işletme döneminde öngörülen özel şartları ihlal etmesi halinde, zamanaşımı bu şartların ihlal edildiği yılı takip eden yıl başından itibaren işlemeye başlar.” fıkrası eklenmek suretiyle; bu değişikliğe kadar 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun Ek 5 inci maddesinin (c) fıkrasına göre sürdürülen uygulama Vergi Usul Kanunun hükümleri altına alınmıştır. Bu fıkra göre, yatırım indirimine konu olan aktif değerlerin, yatırımın hangi aşamasında olursa olsun, yatırımla güdülen gaye dışında, parça parça satılması veya kanuni şartların ihlali halinde, zamanında alınmayan vergileri ile, bunlara bağlı vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun husule geldiği tarihi izleyen takvim yılının başından başlar. (GVK. Ek.m. 5.)

Yatırım indirimi uygulamasında zamanaşımı süresi beş yıldır. Ancak, yukarıda belirtilen durumların gerçekleşmesi halinde, zamanaşımının başlangıç tarihi, dolayısıyla zamanaşımı süresi daha ileriye götürülmüş olmaktadır. Süre, vergiyi doğuran olayın değil, vergi ziyana neden olan fiilin meydana geldiği tarihi izleyen takvim yılı

⁵² ÖZBALCI, Gelir Vergisi, s. 249.

⁵³ ARICA, age, s. 418.

başından başlayacak ve zamanaşımı süresi beşinci yılın sonunda dolacaktır.⁵⁴ Bu husus hem tarh edilecek vergi, hem de kesilecek vergi cezası bakımından geçerli olacaktır.⁵⁵

bb. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde :

Gelir Vergisi Kanunun 42 nci maddesine göre; birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde, vergiyi doğuran olay yani vergi alacağının doğumu, bu işlerin tamamlandığı yıldır; zira, birden fazla yıla sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kazanç, işin tamamlandığı yılda elde edilmiş sayılır ve vergilendirilir. Kanunun gerekçesinde de, bu tür işlerde hakiki kazancın ancak işin hitamında tespiti mümkün olduğundan, zamanaşımı da işin bitmesini takip eden yıldan başlaması uygun görülmüştür.⁵⁶ Buna göre zamanaşımı süresinin başlangıcı, işin tamamlandığı yılı izleyen takvim yılının başından işlemeye başlayacak ve beş yılın dolmasıyla bitecektir.⁵⁷ Bu konuda Danıştay'a intikal eden uyuşmazlıkla ilgili bir olayda Danıştay; yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde zamanaşımının işin sonuçlandığı tarihi izleyen yıldan itibaren işlemeye başlayacağına karar vermiştir.⁵⁸

Uygulamada en fazla tereddüt edilen hususlardan biri farklı yıllarda biten birden fazla inşaat ve onarım işlerinin bulunması veya inşaat ve onarım işi ile diğer işlerin bir arada yapılması halinde, müşterek genel giderlerin, zamanaşımı yönünden ne şekilde bir işleme tabi tutulacağıdır.

Bu işlere dağıtılan müşterek masraf unsurlarının zamanaşımına uğraması durumu farklılık gösterir. Şöyle ki; dağıtılan müşterek genel giderlerden yıllara sirayet eden inşaat ve onarma işlerine isabet eden kısım, ilgili yılda masraf olarak kaydedilir.

⁵⁴ Dş. 9. D., 29.5.1996 tarih, E: 1996/753, K:1996/1993 (ÖZBALCI, Vergi Usul, s. 358.)

⁵⁵ Yatırım indirimi uygulamasında zamanaşımı için bak., KANETİ, age, s. 148.; Coşkun ARAS, Yatırım İndirimi Uygulamasında Şartların İhlali Halinde Zamanaşımı Süreleri, Vergi Raporu Dergisi, Yıl:1997, Sayı: 31, s.31-33.; EROĞLU, age, s. 161.; UFUK, agm., 25,26.

⁵⁶ PİLAVCI, age, s. 48.; İşin bitim tarihi ile ilgili olarak bak., Necati PERÇİN, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Bitimi, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl:1997, Sayı:113, s.60-64.; Süleyman KALKAN, İnşaat ve Onarma İşlerinde İşin Bitim Tarihi, Vergi Dünyası, Yıl: 1997, Sayı: 193; s.22-24; Fazıl AYDIN, İnşaat ve Onarma İşlerinde İşin Bitim Tarihi, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl: 1991, Sayı:4, s. 68-72.

⁵⁷ EROĞLU, age, s. 161.

⁵⁸ Dş.7.D., 18.5.1971 tarih, E: 1971/209, K:1971/1737 (KARAGÖZOĞLU, Vergi Usul, s.205.), benzer karar için bak., Dş.13.D., 11.10.1974 tarih, E: 1973/5536, K: 1974/3663 (Yaşar ERCAN, Vergi Usul Kanunu ve Açıklamaları, İnkılap Kitabevi, İstanbul-1991, s. 144.)

Bu giderler bakımından zamanaşımının başlangıcı, masraf kaydedildikleri yılı takip eden takvim yılı başından itibaren değil, inşaat ve onarma işinin tamamlandığı yılı takip eden, takvim yılının başından itibaren başlar. İnşaat ve onarma işi dışındaki diğer işlere isabet eden müşterek genel gider hisselerinde ise; zamanaşımının başlangıcı, ilgili işe masraf yazıldıkları yılı takip eden yılın başından itibaren işlemeye başlar ve beş yıllık sürenin dolmasıyla zamanaşımına uğrar.⁵⁹

cc. Kurumlarda Stopaj Şeklinde Ödenen Vergi İle İlgili Zamanaşımı Sürelerinin Başlangıcı:

Kurumlardan, GVK'nun 96 ncı maddesinin 31.12.1982 tarihli ve 2772 sayılı yasayla değişmeden önceki şekline göre, kesilip ödenen stopaj vergilerinde, zamanaşımının hangi tarihte başladığı tartışma konusu olmuştur. Eski 96 ncı maddenin yerini şimdi 94 üncü madde almış bulunmaktadır.

26.12.1993 tarihli ve 3946 sayılı Kanunun 22 nci maddesi ile GVK'nun 94 üncü maddesi değiştirilmiştir. Bu değişiklik sonucunda kurum kazançları üzerinden eski 96 ncı madde zamanında uygulanmış olan stopaj zorunluluğu yeniden getirilmiştir. (GVK.m.94/6-b) Dolayısıyla kurum kazançları üzerinden GVK'nun 94/6-b maddesine göre yapılacak stopaj mükellefiyetinde zamanaşımı süresinin başlangıç tarihi ne olacaktır? Zamanaşımı başlangıcında esas kriter olan vergiyi doğuran olay, gelirin kurumlar tarafından elde edildiği zamanda mı, yoksa gelir vergisinin kurum bünyesinde kesildiği zaman mı, meydana gelmektedir.⁶⁰

Vergi İdaresi ve Danıştay farklı görüşlere sahiptir. Vergi idaresinin yorum ve uygulamasına göre, belirtilen durumda, zamanaşımının, stopajın yapıldığı tarihi izleyen takvim yılı başından başlaması gerekmektedir.⁶¹ Burada bir konuya değinmek gerekir. Acaba, kaynakta kesme vergiyi doğuran olay mıdır ? Zira, vergilendirme zamanaşımı, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılını izleyen yılın başında başlamaktadır. (VUK.m.114.) Verginin kaynakta kesilmesi vergiyi doğuran olay değil,

⁵⁹ EROĞLU, age, s. 161,162; ÖZBALCI, Vergi Usul, s.337,338; KIZILOĞLU, Vergi Usul, s. 990.

⁶⁰ KURT, agm, s. 24.

⁶¹ Bak., Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararı, Yayın Sıra No:148, Genel Sıra No:151/12, Karar tarihi, 12.10.1966 (TURGAY, age, s 442-445.)

verginin bir tahsil edilme şeklidir.⁶² Vergiyi doğuran olay ise, vergi alacağının doğduğu yani vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun tamamlanmasıdır. (VUK.m. 19.).

Danıştay, yukarıda ifade edilen vergi idaresinin görüşünü kabul etmemektedir. Danıştay'a göre, vergiyi doğuran olay, faaliyetin ilişkin bulunduğu takvim yılı esas alınarak zamanaşımı süresi hesap edilmelidir.⁶³ Öte yandan gelir vergisinde, vergi sorumlularının tabi olacakları zamanaşımı süresinin başlangıç bakımından da özel hüküm konulmamıştır. Bu bakımdan Danıştay'ın verdiği kararlar yerindedir.⁶⁴

Danıştay kararları, 2361 sayılı Kanunundan önce, GVK'nun 96 ncı madde uygulaması ile ilgili olarak verilmiş bulunmasına rağmen, GVK'nun 94/6 ncı madde hükmü uyarınca yapılacak stopaj bakımından bugün de geçerliliğini korumaktadır. Ne var ki, vergi idaresi kendi görüşüne uygun uygulamalarına ısrarla devam etmektedir.⁶⁵

b. Kurumlar Vergisinde :

Kurumlar vergisinde zamanaşımı süresi beş yıldır. Kurumlar vergisi bakımından zamanaşımı süresinin başlangıcı, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlar ve beş yılın geçmesiyle zamanaşımı süresi dolar.

Genel olarak kurumlar vergisi açısından vergiyi doğuran olay, bir hesap döneminde kurum kazancının elde edilmesidir. (KVK.m.13) Kurum kazancı, GVK'nun da yer alan gelir unsurlarından oluşur. (KVK.m.1) Bu gelirler kurumlar tarafından elde edildiğinde bir kül olarak, kurum kazancını meydana getirir.⁶⁶ Kurum kazancının saptanmasında Gelir Vergisi Kanunun ticari kazançla ilişkin hükümleri uygulandığından, gelirin alacak olarak doğmuş bulunması (tahakkuk) "elde etme" yönünden gerekli ve yeterli bir koşul olarak aramak gerekir.⁶⁷ Gelirin konusunu oluşturan edimin hukuki ya

⁶² ÇAĞAN, age, s. 120.

⁶³ D.Ş.4.D., 14.4.1970 tarih, E:1968/3578; K: 1970/2093 (TURGAY, age, s. 451.)

⁶⁴ ÇAĞAN, age, s. 120.

⁶⁵ ÖZBALCI, Vergi Usul, s. 339.

⁶⁶ Musa ÖRMECI, Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulama Esasları, Acar Matbaacılık, İstanbul- 1995,s.42.

⁶⁷ Kurumlar Vergisinde gelirin elde edilmesi konusunda bak., Mehmet MAÇ, Kurumlar Vergisi, Denet Yayıncılık, İstanbul-1995,s.133; Murat SEMERCİGİL, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Açıklamaları, Feryal Matbaacılık, Ankara-1995,s.239-242.

da fiili anlamda gerçekleşmemiş olması, alacağın doğmuş olması koşuluyla elde etmeyi etkilemez.⁶⁸

Yukarıda da ifade edildiği gibi, kurumlar vergisi bakımından zamanaşımı süresinin başlangıcı, vergiyi doğuran olaya bağlanmasına rağmen, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri, yatırım indirimi uygulaması ve kurumların tasfiye edilmesi durumlarında, zamanaşımı süresinin başlangıç tarihi özellik göstermektedir. Bunlardan ilki ikisi için gelir vergisinde belirtilen esaslar burada da aynen geçerlidir.

Kurum tasfiye haline girmişse, vergilendirme zamanaşımının başlangıcı farklılık arz eder. Tasfiye aynı takvim yılı içinde sona ermişse, tasfiye kârının vergilendirilmesi için zamanaşımı süresi, izleyen takvim yılı başından başlar.⁶⁹ Tasfiyenin bir yıldan fazla sürmesi durumunda, her takvim yılı müstakil bir tasfiye dönemi sayılır. Vergilendirme zamanaşımı süresi ise, tasfiyenin sonuçlandığı hesap dönemini takip eden takvim yılının başından itibaren başlar. (KVK.m.30/son) ve beşinci yılın bitiminde sona erer.⁷⁰

c. Veraset ve İntikal Vergisinde :

Veraset ve İntikal Vergisi uygulamasında, verginin konusuna giren ölüm ve intikal olaylarından vergi dairesinin çoğu kez uzun bir süre haberdar olmaması, gayrimenkul malların vergi kayıtlarında bulunmaması; özellikle veraset yoluyla intikallerde, miras ve mirasçılara ilişkin hukuki işlemler (örneğin, terekenin tahriri, defter tutma veya resmi tasfiye hallerinde olduğu gibi) oldukça uzun sürelerin geçmesini takiben tamamlanabilmektedir.⁷¹

İşte yukarıdaki bu ve buna benzer hadiselerin zamanaşımı müessesesinin veraset ve intikal vergisi uygulamasında hazine aleyhine bir sonuca sebebiyet vermesini önlemek amacıyla; 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunun 20 nci maddesiyle “ Mükellefiyetin Başlangıcı” başlığı altında özel bir düzenleme yapılarak;

⁶⁸ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s. 332.

⁶⁹ Yalçın KÖKEY, Kurumlar Vergisi Açısından Şirketlerin Tasfiyesi ve Vergisel Durumları, Vergi Dünyası, Yıl:1982, Sayı:12,s.47.

⁷⁰ EROĞLU, age. s. 165; ÖZBALCI, Vergi Usul, s. 339,340.

⁷¹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s.135; ARICA, age, s. 419.

vergiyi doğuran olayın vukuu ile mükellefiyetin başlangıç tarihlerini birbirinden ayırarak vergilendirme zamanaşımı süresinin başlangıcını, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine değil, mükellefiyetin başlangıcına bağlanmıştır.⁷²

VİVK'nun 20 nci maddesine göre, vergi mükellefiyeti ne ölüm tarihinde, ne de iktisap tarihinde başlatılmaktadır. VİVK'nu mükellefiyeti; beyanname verilen durumlarda beyannamede gösterilen mallar için beyanname tarihinde⁷³; verilen beyannamede gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen durumlarda ise, intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarihte başlar.⁷⁴ Ayrıca, terekenin yazılması, defter tutma veya resmi tasfiye durumlarında da, mahkeme tarafından bu işlemlerin tamamlandığı tarihte başlayacağı⁷⁵ hükme bağlanmıştır. Bu nedenle, veraset ve intikal vergisinde zamanaşımı süresinin başlangıcı, maddede belirtilen durumların meydana geldiği yılı izleyen takvim yılının birinci günü olmaktadır.

Yukarıda sözü edilen hüküm ile, vergi kaçırımlarını önlemek amacıyla, hiç beyanname verilmemesi veya verilen beyannamede bir kısım malların beyan dışı bırakılması hallerinde, mükellefiyetin, intikal eden malların idarece öğrenildiği tarihte doğacağını belirtmekle, idarenin bilgisi dışında kalan mallar bakımından zamanaşımının işlememesini sağlamaktadır.⁷⁶ Fakat bu hüküm, doktrinde zamanaşımı süresini, zamanaşımının kamu düzenini sağlamak amacıyla bağdaşmayacak ölçüde uzatması ve dolayısıyla vergi mükelleflerinin baskı altında kalması sonucu doğurması nedeniyle eleştirilmiştir.⁷⁷ Zira, VİVK'nun koyduğu hüküm, zamanaşımı kavramının amacına uymamaktadır. Çünkü, zamanaşımı, toplumun geçmiş olaylar bakımından belirsiz zamanlara kadar tedirgin olmaması için konulmuştur. Bu vergide vergiyi doğuran olaylar gerçekte, sonsuz olarak vergi idaresinin takip yetkisi içinde bulunmaktadır. Mükelleflerin bilerek veya bilmeyerek düşebilecekleri böyle durumların yaratılmış olması, hukukta zamanaşımının amacıyla bağdaşmaz.⁷⁸ Veraset ve İntikal Vergisinde zamanaşımı süresinin başlangıcı bakımından getirilen ve VUK'nun vergiyi doğuran

⁷² ARICA, age, s. 419.

⁷³ Dş. 11. D., 8.7.1974 tarih, E: 1974/2308, K: 1974/1854 (KARAGÖZOĞLU, Vergi Uyuşmazlıkları, Cilt2 s. 322.); Dş.11.D., 27.3.1968 tarih, E: 1968/245, K: 1968/576 (KARAGÖZOĞLU, Vergi Uyuşmazlıkları, Cilt2 s. 327).

⁷⁴ Dş.7.D., 17.11.1986 tarih, E: 1985/21; K: 1986/2528 (Dş.Der., Sayı: 66/67, s. 320,321.)

⁷⁵ Dş.7.D., 18.4.1986 tarih, E: 1985/1175; K: 1986/1307 (Dş.Der., Sayı: 64/65, s. 270,272.)

⁷⁶ ULUATAM/ METHİBAY, age, s. 144; KIRBAŞ, age, s. 148.

⁷⁷ ERGINAY, age, s. 95; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s. 135.

⁷⁸ ERGINAY, age, s. 96.

olay ilkesine uymayan bu hükmünün, vergi idaresinde etkinliğin sağlanmasından sonra kaldırılması gerekir.⁷⁹

d. Emlak Vergisinde :

Türkiye sınırları içinde bina ve araziye malik olunması, intifa hakkı tesis edilmişse bu hakkın tesis edilmesi, malik veya intifa hakkı sahibi yoksa bunlara malik gibi tasarruf edilmeye başlanması, vergiyi doğuran olaydır. Bu olayların meydana geldiği yıl vergi alacağının doğduğu yıldır. Zamanaşımı süresi de bu yılı takip eden yılın başından başlayarak hesaplanır ve beşinci yılın bitiminde vergi alacağı zamanaşımına uğrar.⁸⁰

Yukarıda ifade edilen beş yıllık zamanaşımı süresi, yükümlü tarafından beyannamenin verilmiş olması durumunda geçerlidir. Emlak Vergisi Kanunun 40 ıncı maddesinde ise zamanaşımının başlaması, beyan dışı kalan bina ve araziler bakımından VUK’undan farklı olarak hükme bağlanmıştır. Buna göre, beyan dışı kalan bina ve arazinin vergilerinde zamanaşımı, bu bina ve arazinin beyan edilmediğinin idare⁸¹ tarafından öğrenilmesi tarihini izleyen yılın başından itibaren başlar ve beş yılın dolmasıyla da zamanaşımına uğrar.

Böyle bir düzenlemenin, emlak vergisinde taşınmazların beyan dışı bırakarak vergi kaçırma arzusunu kırmak, vergi alacağının zamanaşımına uğraması olasılığını olabildiğince azaltmak olduğu açıktır.⁸² Ancak bu, emlak vergisinde zamanaşımının işlememesi sonucunu doğurmaktadır. Öte yandan bina ve arazinin beyan edilmediğinin idare tarafından öğrenildiği tarihi ispat yükü de yükümlüye düşmektedir. Yükümlünün bunu uygulamada ispat etmesi oldukça güçtür.⁸³

Emlak Vergisine tabi kamulaştırma işlemlerinde de zamanaşımının başlangıcı özellik arzeder. Kamulaştırma işlemlerinde vergi alacağı, kamulaştırma işleminin tebliğ

⁷⁹ ÇAĞAN, age, s. 122.

⁸⁰ YANIK, agm, s.52; ARICA, age, s. 420; Emlak Vergisinde, verginin konusu ve vergiyi doğuran olay için bak., KANETİ, age, s. 377-379.; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s. 357-359.

⁸¹ Emlak Vergisini tahsil etme yetkisi, 1.1.1986 tarihinde yürürlüğe giren 3239 sayılı Kanunla bu görev belediyelere verilmiş bulunmaktadır. Bu bakımdan kanun hükmündeki “idare” tabirinden belediyelerin anlaşılması gerekmektedir.

⁸² ULUATAM/METHİBAY, age, s.144; KIRBAŞ, age, s. 148.

⁸³ ÇAĞAN, age, s. 121; ATAR, age, s. 83.

edildiği tarih itibariyle doğar ve beş yıllık zamanaşımı süresi de, tebligatın yapıldığı tarihi izleyen yılın başından başlar. İdarenin uygulaması ve Danıştay'ın kararları bu yöndedir.⁸⁴

Öte yandan veraset ve intikal vergisinde olduğu gibi emlak vergisinde de vergilendirme zamanaşımı süresinin başlangıcı bakımından getirilen ve VUK'nun vergiyi doğuran olay ilkesine uymayan bu hükmün de, vergi idaresinin ve belediyelerin etkinliğinin sağlanmasından sonra, VUK'nu ile uyumlaştırılarak kaldırılması uygun olacaktır.⁸⁵ Diğer taraftan VUK'nun 150 nci maddesi, “ölüm vakalarını ve intikalleri bildirme” başlığı altında sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurlarının; yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanların; mahalle ve köy muhtarlarının; banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişilerin, her ay haberdar oldukları, öğrendikleri ölüm hadiseleri ile intikalleri ertesi ayın 15 inci günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecbur bırakılmışlardır. Bu bakımdan söz konusu hadiselerin vergi dairesinin ve belediyelerin bilgisi dışında cereyan edeceğini düşünmek güç olsa gerek.⁸⁶

e. Damga Vergisinde :

Damga vergisinde; kanuna bağlı 1 numaralı tabloda yazılı kağıtların, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle herhangi bir hususu ispat etmek veya belli etmek için ibraz edilebilecek hale gelmeleri, vergiyi doğuran olaydır. (DVK. m.1) Bu vergide vergilendirme zamanaşımı, VUK'nun 114 üncü maddesinin 1 inci fıkrası hükmüne uygun olarak vergiyi doğuran olayı izleyen takvim yılının başından itibaren işlemeye başlar ve beşinci yılın sonunda zamanaşımına uğrar.⁸⁷

Ancak, VUK'nun 114/4 üncü maddesinde, damga vergisi bakımından ayrıca özel bir zamanaşımı hükmüne de yer verilmiştir. Buna göre, damga vergisine tabi olup, vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan kağıdın hükmünden, tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra yararlanıldığı taktirde, bu kağıda ait vergi alacağının yeniden doğacağı

⁸⁴ Dş. 9.D., 19.1.1983 tarih, E:1982/3676, K:1983/194 (Dş.Der., Sayı:52/53, s.435-437)

⁸⁵ ÇAĞAN, age, s. 122.

⁸⁶ Bak., BAYRAKLI, Tez, s. 83-86.

⁸⁷ ARICA, age, s.419.

belirtilmiştir. Vergiyi doğuran olayın bu şekilde yeniden meydana gelmesi halinde, beş yıllık zamanaşımı süresi vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yılı takip eden takvim yılı başından itibaren yeniden işlemeye başlar.⁸⁸

Bu taktirde damga vergisi, kağıdı düzenleyenlerden değil, fakat hükmünden yararlananlardan alınır.⁸⁹ Örneğin bir kimse kendisi dışında kişiler arasında düzenlenmiş bir sözleşmeyi, lehine olacak bir hususun ispatı için, zamanaşımı süresinden sonra kullanırsa, mükellefiyet kendisine düşer; yani vergiyi kendisinin ödemesi gerekir.

f. Katma Değer Vergisinde :

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun 10 uncu maddesine göre vergiyi doğuran olay, başlıca vergi konusuna giren malların teslimi veya hizmetin ifası ve çeşitli diğer işlemlerdir. KDV’de de zamanaşımı, 10 uncu maddede belirtilen işlem ve durumların meydana geldiği ve bu nedenle vergi borcunun doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından itibaren beş yıldır.⁹⁰

Katma Değer Vergisiyle yürürlükten kaldırılan 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunun, aynı kanunla yürürlüğe devam ettirilen Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinde de zamanaşımı, bu işlemlerin yapıldığı takvim yılını takip eden takvim yılının birinci gününden başlar ve yine beş yıl süre sonunda tamamlanır.⁹¹

⁸⁸ Dş. 7. D.,29.4.1986 tarih, E: 1984/3585,K: 1986/1453 (Dş. Der., Sayı: 64-65, s. 279-281.)

⁸⁹ Yılmaz ÖZBALCI, Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklama, Oluş Matbaacılık, Ankara-1999, s.96.

⁹⁰ Katma Değer Vergisinde vergiyi doğuran olay için bak., Abdullah TOLU, Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Ün.v.Sos. Bil Ens., Ankara- 1995.

⁹¹ ERGİNAY, age. s. 96.

D. Vergilendirme Zamanaşımı Süresinin Durması Ve Kesilmesi

1. Genel Olarak:

Vergi hukukunda yer alan süreler kural olarak hukuki sonuçlarını doğuruncaya kadar işlemeye devam ederler. Kanunda açıkça belirtilen haller dışında sürelerin işlemesi engellenemez veya bu süreler uzatılamaz. Vergi hukukunda sürelerin işlemesine engel olan nedenler ve sürelerin hangi durumlarda uzatılacağı kanun hükümleriyle açıkça belirtilmiş bulunmaktadır.

Zamanaşımı kurumu, bir alacak-borç ilişkisinde borçlunun (mükellefin) çıkarına hizmet ettiği için, kanun koyucu bazı durumlarda alacaklının çıkarını korumak amacıyla zamanaşımı süresini durduran ve kesen nedenler kabul etmiştir. Gerçekten zamanaşımı alacaklının alacağını takip etme konusunda gösterdiği ihmalin bir sonucudur. Ancak alacaklı, alacağını ihmal ettiğini gösteren davranışlarda bulunmayıp, aksine alacağının takibine yönelik bazı işlemler yapmışsa veya alacağını izlemesi bazı durumlar nedeniyle olanak dışı ise, yalnız kanunlarda gösterilen sürelerin geçmiş olması, alacağın zamanaşımına uğraması için yeterli görülmemiştir.⁹²

Sürelerin işlemesine engel olan nedenlerle, sürelerin uzatılması hallerini birbirinden ayırmak gerekir. Sürenin durması, kanunların belli ettiği bir durumun meydana gelmesi halinde, daha önce geçen zaman saklı kalmak üzere, zamanaşımının işlememesidir. Durduran neden ortadan kalkınca süre kaldığı yerden işlemeye devam etmektedir. Buna karşılık, hukuki bir süreyi kesen etken, daha önce geçmiş zamanı da silmekte, bu etken kalktıktan sonra süre tekrar yeni baştan işlemektedir.⁹³

Zamanaşımında olduğu gibi zamanaşımını durduran ve kesen nedenlerin bulunması halinde de, bu sebeplerin yargı organlarınca re'sen dikkate alınması gerekir. Fakat, zamanaşımını durdurun ve kesen nedenlerin meydana gelip gelmediği konusunda bir uyuşmazlık çıkarsa; ispat yükü bundan yararlanacak olan vergi alacaklısı idareye ait olacaktır.⁹⁴

⁹² ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s.136.; KIZILOĞLU, Vergi Usul, s. 1003.

⁹³ BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, Cilt 2, s. 423.

⁹⁴ ÇAĞAN, age, s. 156.; ATAR, age, s.85; KIZILOĞLU, Vergi Usul, s. 1004.

2. Zamanaşımı Süresinin Kesilmesi :

Zamanaşımının kesilmesini sağlayan genel kurallarda olduğu gibi, vergi hukukundaki zamanaşımını kesen nedenler arasında bir paralellik mevcuttur. Burada da, vergi alacağı ilişkisinin aktif sujesi olan vergi idaresi tarafından vergi alacağını takip ettiğini gösteren belirli bazı işlemler yapması söz konusudur.

Zamanaşımının kesilmesi; o zamana kadar işleyen sürenin ortadan kalkarak , sürenin kesilmeyi takip eden tarihten itibaren yeniden işlemeye başlamasıdır.⁹⁵ Diğer bir ifadeyle zamanaşımının kesilmesi, kesilme anına kadar işlemiş olan zamanaşımının bütün sonuçları ile birlikte ortadan kalkması sonucunu doğurur.⁹⁶

Vergi Usul Kanununda vergilendirme zamanaşımının kesilmesine ilişkin açık bir hüküm bulunmamaktadır. Sadece, VUK'nun 374/3 üncü maddesinde vergi cezaları bakımından ceza ihbarnamesi tebliğinin zamanaşımını keseceği belirtilmiştir.

Uygulamada ve yargı kararlarında ise, verginin tarh edilip mükellefe tebliğ edilmesiyle zamanaşımı süresinin kesileceği kabul edilmektedir.⁹⁷ Ancak vergi hukukunda (verginin yasallığı ilkesi gereği) vergilendirme zamanaşımının kesilebilmesi için, kesen sebeplerin yasada açıkça gösterilmesi gerekir. Kıyas ve yorum yoluyla zamanaşımını kesen nedenler ileri sürülemez. Zira zamanaşımı kamu düzenindendir. Danıştay bu konuya ilişkin bir kararında şöyle demektedir; "... zamanaşımı toplum hayatında istikrarı sağlamak amacını güden bir müessese olduğu için bununla ilgili hususlarda kıyas yoluna gitmek vaz'ındaki amaca aykırı düşer ve bundan dolayı zamanaşımı hükümlerinde sarahat gerekir."⁹⁸

Vergilendirme zamanaşımının kesilmesi, zamanaşımı süresinin yeniden işlemeye başlaması gibi bir sonuç yaratmaz. Çünkü, vergilendirme zamanaşımı süresinin kesilmesini ifaden eden tarh ve tebliğ işlemlerinden sonra, vergi tahakkuk aşamasına girer. Tarh ve tebliğ edilen vergiye karşı mükellef yasal yollara başvurursa tahakkuk önlenmiş olmaktadır. Bundan sonra vergi, yargı organlarının kararlarıyla belirlenip, tahsil aşamasına girecektir. Mükellef bu tebliğ işlemine karşı yargı yoluna başvurmamışsa, vergi yine dava açma süresinin geçmesiyle yine tahakkuk etmiş olacak

⁹⁵ KURT, agm, s. 28.

⁹⁶ KANETİ, age, s. 150.

⁹⁷ Dş.7.D., 11.4.1973 tarih, E: 1972/976, K: 1973/1052 (KIZILOĞLU, Danıştay Kararları , Cilt. 2, s. 2151.

⁹⁸ Dş.3. D., 13.6.1966 tarih, E: 1966/219, K: 1966/249 (ÇAĞAN, age, s. 115.)

ve tahsil aşamasına girecektir. Her iki durumda da, vergi tahsil aşamasına gireceğinden, artık vergilendirme değil tahsil zamanaşımının uygulanması söz konusu olacaktır.⁹⁹

3. Vergilendirme Zamanaşımı Süresinin Durması :

Yukarıda da ifade edildiği gibi zamanaşımı kurumu, bir alacak-borç ilişkisinde yükümlünün çıkarına hizmet ettiği için, alacaklının çıkarını korumak amacıyla zamanaşımı süresinin işlemlerini durduran ve kesen nedenler de kabul edilmiştir.

Alacaklının alacağını takip etme olanağının kalmaması veya bunun çok zor olması halinde zamanaşımı süresinin durması, başka bir deyişle işlememesi söz konusu olur. Bu durumda zamanaşımının işlemesine engel olan durumun ortaya çıkmasıyla sürenin işlemesi duracak; engel durumun kalkmasıyla kaldığı yerden yeniden işlemeye başlayacaktır. Yani, zamanaşımı süresinin hesabında, durma tarihindeki devre ile durma tarihinden sonraki devre toplanacak ve zamanaşımı süresi buna göre belirlenecektir.¹⁰⁰ Diğer taraftan eğer engel durum süre işlemeye başlayacağı sırada mevcutsa, bu durumun devam süresince, süre işlemeye başlamayacaktır.

Zamanaşımının durması, fiili veya hukuki imkansızlıklar nedeniyle kabul edilmiştir. Ancak zamanaşımının durması alacaklı lehine tanınmış bir olanaktır. Buna rağmen alacaklı, yükümlüyü takip edebilir. Yükümlü, zamanaşımının durmuş olduğunu öne sürerek, bu takibi engelleyemez.¹⁰¹ Vergi Usul Kanununda vergilendirme zamanaşımı süresinin işlemesine engel olan iki durum söz konusudur. Bunlar; vergi dairesinin matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurması ile mücbir sebep halinin varlığıdır.

a. Vergi Dairesinin Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Başvurması :

VUK'nun 114 üncü maddesinin 2 nci fıkrasına göre, “ Vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkur komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden

⁹⁹ KANETİ, age, s. 150.

¹⁰⁰ EROĞLU, age, s. 169.

¹⁰¹ ÇAĞAN, age, s. 155.

itibaren işlemeye devam eder.” şeklindedir. Ancak, söz konusu fıkra göre, zamanaşımının durabilmesi için, vergi dairesinin beş yıllık zamanaşımı süresi içinde takdir komisyonuna başvurmuş olması¹⁰² ve söz konusu komisyonun yetkili ve usulüne uygun olarak kurulmuş olması gerekir. Danıştay bu konuda vermiş olduğu bir kararda, “... diğer taraftan işyeri Mudanya’da olan ödevli adına daha önce Bursa Tetkik Komisyonu tarafından tespit edilen matrah üzerinden salınan verginin itiraz komisyonunca usul ve yetkisizlik yönünden terkin edilmiş olmasının zamanaşımını durduramayacağı gerekçesiyle terkin eden Temyiz Komisyonu kararı doğrudur.”¹⁰³ şeklinde karar vermiştir.

Yetkili ve usulüne uygun bir şekilde kurulmuş olan takdir komisyonu kararının, zamanaşımı süresinin dolmasından önce veya bu süre dolduktan sonra verilmiş olması arasında fark yoktur. Her iki halde de, zamanaşımı takdir komisyonunda geçen süre kadar durur.¹⁰⁴ Ancak, takdire sevk işleminin zamanaşımı süresini durdurabilmesi için, VUK’nun 30 uncu maddesinde yazılı re’sen takdir nedenlerinden herhangi birisinin bulunması gerekir. Aksi halde, yani ortada re’sen takdiri gerektiren bir sebep yokken yalnızca zamanaşımını durdurmak için takdir komisyonuna başvurulmuş olması, zamanaşımını durdurmamaktadır.¹⁰⁵

Bazen takdir komisyonlarının matrah takdir etmemeleri veya eksik matrah takdir etmeleri hallerinde vergi daireleri matrah takdiri için vergi yargısı organlarına başvurumaktadırlar. (VUK. m. 377/2) Bu durumda, çoğu kez vergilendirme zamanaşımı süresi yargı organlarının kararı vergi dairesine gelmeden dolmaktadır. Vergi yargısı organlarında geçen süre içinde zamanaşımının işlemeyeceğine ilişkin herhangi bir hüküm yasalarda yer almamaktadır. Ancak Danıştay, vergi dairelerinin, yargı organlarına matrah takdiri için başvurmaları halinde zamanaşımının duracağını kabul etmektedir. Bu konuya temas eden Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun karar özeti şöyledir, “ 1969-1970 yıllarından sonra Danıştay 4 üncü Dairesince kararlar, “

¹⁰² Dş. 4. D., 9.12.1971 tarih, E: 1970/4368, K: 1971/8059 (TURGAY, age, s. 453.)

¹⁰³ Dş. 4. D., 30.3.1972 tarih, E: 1971/4856, K: 1972/1929; Dş. 4.D., 01.02.1973 tarih, E: 1971/6877, K: 1973/388 (TURGAY, age, s. 456.)

¹⁰⁴ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s. 137; EROĞLU, age, s. 170; ÖZBALCI, Vergi Usul, s. 343; Dş. 11. D., 5.3.1997 tarih, E: 1996/644, K:1997/690 (Danıştay Kararları, Vergi Usul Kanunu, Maliye ve Sigorta Yorumları, Ankara, s.190,191.); Dş. 13. D., 25.3.1975 tarih, E: 1974/404, K: 1975/1061 (TURGAY, age, s. 461); Dş. 9.D., 17.1.1972 tarih, E: 1971/1113, K: 1972/103 (KARAGÖZOĞLU, Vergi Uyuşmazlıkları, Cilt.1. s. 33.)

¹⁰⁵ Dş.4. D., 8.6.1977 tarih, E: 1976/3020,K:1977/1486 (ÖZBALCI, Vergi Usul, s. 360); Dş.4.D., 4.10.1972 tarih, E : 1969/4896, K: 1972/5477 (TURGAY, age, s. 454.)

re'sen matrah takdirini gerektiren durumlarda takdir komisyonuna başvurulması sonucunda, bu komisyonca matrah takdirine karar verilmemesi halinde İtiraz ve Temyiz Komisyonlarına ve Danıştay'a başvurulması sonucunda anlaşmazlığa ilişkin olarak verilen kararın vergi dairesine tebliğini izleyen güne değin zamanaşımının duracağı", yolunda verilmiş ve Daire İçtihadı bu yönde tam bir süreklilik kazanmış olduğundan ve böylece içtihatların birleştirilmesiyle güdülen amaç kendiliğinden gerçekleşmiş bulunduğundan içtihadın birleştirilmesine gerek yoktur" şeklinde karar beyan etmiştir.¹⁰⁶

Danıştay'ın bu yöndeki kararları, olması gereken hukuk bakımından doğrudur. Çünkü alacaklı vergi dairesi, takdir komisyonunun matrah takdir etmemesi veya eksik matrah taktir etmesi kararına karşı vergi yargısı organlarına başvurmakla alacağını izleme konusunda bir ihmâl göstermemiş aksine, alacağını takip etmektedir. Fakat, VUK'da zamanaşımının işlemlerini engelleyen neden olarak yalnız takdir komisyonuna başvurulması gösterilmiştir. (VUK.m.114/2) Zamanaşımının durması ve kesilmesi ise ancak yasaların açık hükümleri ile mümkün olabileceği için, yasanın Danıştay kararlarına uygun şekilde değiştirilmesi gerekir.¹⁰⁷

b. Mücbir Sebep Halinin Varlığı :

Vergi Usul Kanunun 15 nci maddesinde mücbir sebeplerin bulunması halinde, bu sebepler ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği ve tarh (vergilendirme) zamanaşımının işlemeyen süreler kadar uzayacağı belirtilmiştir. VUK'un 13 üncü maddesinde ise mücbir sebep sayılan hallere bazı örnekler verilmiştir.

Mücbir sözcüğünün köküne baktığımızda bunun “ zorlayan, icbar eden” anlamında karşılığının olduğunu, mücbir sebep tabirinin de hukuk dilinde, önceden gözönünde bulundurulması, tahmin edilmesi ve önlenmesi mümkün olmayan ve dıştan gelen bir etkenin doğurduğu olay olarak değerlendirildiğini görmekteyiz.¹⁰⁸ Mücbir

¹⁰⁶ Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, 8.3.1979 tarih, E: 1969/6,K:1970/13 (ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s.137.) benzer kararlar için bak., Dş.4.D., 4.4.1984 tarih, E: 1982/7920,K: 1984/1406 (ÖZBALCI, Vergi Usul, s. 359.); Dş.9.D., 11.12.1984 tarih, E: 1982/5643, K: 1984/3548 (CAN/KAVAK, age, s. 492.).

¹⁰⁷ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s.137

¹⁰⁸ Ercan ALPTÜRK, Mücbir Sebepler, Mücbir Sebeplerin Sonuçları ve Ceza Uygulaması, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl: 1997,Sayı: 103, s.103; benzer tanımlar için bak., BAYRAKLI, Vergi Hukuku, s. 163.

sebepte temel nokta, insanın iradesi dışında ortaya çıkması ve bu engelin önceden tedbir alınarak aşılmasının imkansız olmasıdır. Ayrıca, mücbir sebep ile sürelerin geçirilmesi arasında bir nedensellik (illiyet) bağının da bulunması gerekir.¹⁰⁹ Bu bakımdan her olaydaki koşullara ve somut durumun özelliklerine göre değerlendirme yapıp söz konusu durumun mücbir sebep sayılıp sayılamayacağını vergi idaresi takdir edecektir. Vergi idaresi takdir yetkisini kullanarak mücbir sebep iddiasını kabul etmemişse veya bu yetkisini hiç kullanmamışsa, vergi yükümlülükleri bu konuda vergi yargısı organlarına başvurabilirler.¹¹⁰

VUK'un 13 üncü maddesinde mücbir sebebin tanımı yapılmış değildir. Sadece hangi hallerin mücbir sebep sayılabileceği örnek mukabilinde saymakla yetinmiştir. Mezkur maddeye göre; “vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk; 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 kabul edilmiştir. Mücbir sebep sayılan haller sadece bunlar değildir. Yasa “ gibi haller” ifadesini kullanmakla, mücbir sebep sayılabilecek halleri idare ve yargı organlarının her olayda, olayın somut özelliklerine göre takdirine bırakmıştır.¹¹¹

Mücbir sebeplerin sürelerin işlemlerini durdurucu etkisi, kural olarak yalnız vergi yükümlülükleri ve sorumluları bakımından etkisini gösterir. Vergi yükümlü ve sorumlularının yakın akrabalarına yönelen mücbir sebepler, vergi yükümlü ve sorumlularının vergi ile ilgili ödev veya işlemlerinin süresi içinde yerine getirilmesini engellese bile, bu durum mücbir sebep sayılmaz. Mücbir sebeplerin vergi sorumlusu durumunda olan yükümlünün kanuni temsilcisine yönelmesi durumunda sürelerin işlemlerinin duracağı konusunda herhangi bir duraksama yoktur. Diğer taraftan Danıştay vermiş olduğu çoğu kararlarında vergi yükümlülerinin iradi temsilcileri bakımından meydana gelen mücbir sebep hallerinin de süreleri durduracağını kabul etmektedir.¹¹²

¹⁰⁹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s. 117.

¹¹⁰ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s.120.

¹¹¹ Mücbir sebepler konusunda geniş bilgi için bak., Turgay YÜCEL, Mücbir Sebepler ve Sonuçları-1., Yaklaşım Dergisi, Yıl: 1993, Sayı:4, s.66-69; Ali ORHAN, Vergi Sistemimizde Süreler ve Süreleri Etkileyen Durumlar, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl: 1986, Sayı: 6, s. 16-24.

¹¹² ÇAĞAN, age, dn. 43-44, s. 151,152

Ancak, her mücbir sebep halinin vergilendirme zamanaşımı süresinin işlemlerini durduracağı söylenemez. Bu durumlardan söz edebilmek için, mücbir sebep halinin vergileme ile ilgili yükümlülüğün ifa süresi içinde ortaya çıkmış olması ya da daha önce meydana gelmiş olmakla beraber söz konusu durumun yükümlülüğün ifa süresi içinde de devam etmesi gerekir.¹¹³ Ayrıca, yukarıda da ifade edildiği gibi mücbir sebeple yükümlülüğün ifa edilmemesi arasında nedensellik bağının da bulunması gerekir.

Mücbir sebebin meydana geldiğini, vergi yükümlü ve sorumluları ispat ettikleri takdirde, vergi işlem ve ödevleri ile ilgili süreler, dolayısıyla vergilendirme zamanaşımı süresinin işlemesi mücbir sebep devam ettiği sürece durur; sebep ortadan kalktıktan sonra, zamanaşımı süresi kaldığı yerden işlemeye devam edecektir. Diğer bir ifadeyle zamanaşımı duran süre kadar uzayacaktır

E. Vergilendirme Zamanaşımının Sonuçları :

Vergilendirme zamanaşımı süresinin dolmasıyla vergi alacağı kendiliğinden ortadan kalkar.(VUK.m.113). Mükellefin bu konuda bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın bu husus hem vergi idaresince¹¹⁴ hem de, vergi yargı organlarınca re'sen nazara alınır. (İYUK.m.14/3). Danıştay konuya ilişkin vermiş olduğu bir kararında, “ ... bir verginin tahakkuku sırasında zamanaşımının bulunmasına rağmen yükümlünün bunu ileri sürmemiş olması, o verginin tahsile edilebilir hale gelmesini sağlamaz. Bu durumun tahsil sırasında ortaya çıkması halinde de mahkemelerce re'sen nazara alınması gerekir. Zira zamanaşımı süresi geçmekle vergi alacağı ortadan kalkmıştır.”

115

Zamanaşımı süresinin dolmasıyla vergi alacağı ortadan kalktığından, alacaklı vergi dairesinin vergiyi tarh ve tebliğ etme yetkisi sona erer; vergi idaresinin vergiyi tarh etme yetkisi kalmadığı için yükümlüye vergi ihbarnamesi veya ödeme emri gönderemez.¹¹⁶ Danıştay vergilendirme zamanaşımı süresinin dolmasından sonra idarenin yapacağı tarh ve tebliğ işlemlerinin hüküm ifade etmeyeceğini kabul

¹¹³ KIZLOT, Vergi Usul, s. 1005.

¹¹⁴ BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, Cilt1, s. 29.

¹¹⁵ Dş. 9.D., 14.12.1984 tarih, E: 1984/2408, K: 1984/3575 (Dş. Der., Sayı: 58/59, s. 316.)

¹¹⁶ ÇAĞAN, age, s. 123.

etmektedir.¹¹⁷ Ancak, bir vergi alacağı zamanaşımına uğramış olmasına rağmen, mükellef açık rızası ile bunu ödemek isterse, vergi idaresi vergiyi tarh ve tahakkuk ettirir. Bu durumda tahakkuk fişine “ mükellefin rızası ile tahakkuku verilmiştir.” kaydı düşürülmektedir.¹¹⁸

Vergi gerçek miktarından daha düşük tarh edilmişse, ikmalen vergi tarhının yapılabilmesi, zamanaşımı süresinin dolmamış olmasına bağlıdır.¹¹⁹ Çünkü, ikmalen tarh edilecek olan vergi alacağı, vergilendirme zamanaşımı süresi içinde tarh edilerek yükümlüye tebliğ edilmediği için zamanaşımı süresi dolduğundan kendiliğinden ortadan kalkmış olacaktır. Bundan dolayı, ortadan kalkan bir vergi alacağı için vergilendirme işlemi yapılamayacağından artık ikmalen vergi tarhının da yapılması mümkün değildir.

Öte yandan vergi yargı organlarının usule aykırılık nedeniyle terkin ettikleri bir verginin yeniden tarh edilebilmesi için de zamanaşımı süresinin dolmamış olması gerekir.¹²⁰

Vergilendirme zamanaşımının bir başka sonucu da, bu sürenin geçmesinden sonra artık vergi incelemesinin yapılamamasıdır. (VUK.m. 138/2).¹²¹ Buna karşılık, zamanaşımı süresinin geçmesinden sonra vergi yükümlülükleri de idareye başvurarak vergi hatalarının düzeltilmesini isteyemezler. (VUK.m.126/1) Bu konuyu tezimizin daha sonraki bölümlerinde ele almaya çalışacağız.

¹¹⁷ Dş. 4.D., 10.11.1995 tarih, E: 1994/5931, K: 1995/4585 (Şükrü KIZILOĞ, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Müktezalar) , Cilt.3, Yaklaşım Yayınları, Ankara-1996,s.855,856.)

¹¹⁸ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s. 144; KIZILOĞ, Vergi Usul, s. 1000; Karşıt görüş için bak., Selahattin ÖZMEN, Amme Alacaklarının Tahsil-Ödeme Kılavuzu, Beta Basım Yayım, İstanbul 1996,s.586.

¹¹⁹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s. 136.

¹²⁰ Dş. 4.D., 18.2.1971 tarih, E:1970/404, K:1971/1105 (TURGAY, age, s.452)

¹²¹ Dş. 4. D., 4.3.1976 tarih, E: 1975/355, K: 1976/542; Dş. 4.D., 11.12.1972 tarih, E: 1971/8087, K: 1972/7362 (TURGAY, age, s. 574,575.)

II. TAHSİL ZAMANAŞIMI :

A. Genel Olarak

Amme alacağını düşüren sebeplerden birisi de zamanaşımıdır. Kamu alacağından dolayı borçlu bulunan bir şahsın süresiz bir şekilde icrai bir takibata tabi olacağı endişesi, bu şahsın ekonomik olarak faaliyete geçmesini ve kalkınmasına imkan vermeyeceği gibi sosyal sakıncaları da beraberinde getireceği kuşkusuzdur.¹²² Bu nedenle amme alacaklarında zamanaşımı müessesesi kabul edilmiş bulunmaktadır.

Tahsil zamanaşımına ilişkin hükümler 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir. (AATUHK.m. 102-104). Tahsil zamanaşımını düzenleyen ve halen meri olan 6183 sayılı AATUHK'nun hükümlerini incelemeye geçmeden, bu kanundan önce yürürlükte olan mevzuatın durumuna da kısaca değinmek gerekir. Halen meri olan kanundan önce, tahsil zamanaşımını düzenleyen genel bir hüküm bulunmamaktaydı. Zamanaşımına ilişkin hükümler dağınık bir şekilde ya her verginin kendi özel kanununda yazılı bulunmakta, yahut ta kendi hususi kanununda hüküm bulunmayan hallerde 2656 sayılı Tahsili Emval Kanunu hükümleri dairesinde tahsil zamanaşımına uğramaktaydı. Bu durum 6183 sayılı AATUHK'la sona erdirilmiştir. Bu kanunun en önemli özelliği, 2656 sayılı kanunla, diğer alakalı kanun hükümlerini ortadan kaldırarak para cezaları hariç, devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait bilumum vergi, resim ve harçların tahsiline ilişkin hükümleri kendi bünyesinde toplamış, yani 213 sayılı Vergi Usul Kanunun vergilendirme zamanaşımı bakımından sağladığı birliği tahsil zamanaşımı bakımından temin etmiş olmasıdır.¹²³

6183 sayılı Kanunun 102 nci maddesine göre, “ 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.”

¹²² M. Cengiz ÜNLÜ, Açıklamalı-İçtihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Seçkin Yayınevi, Ankara-1995, s. 852.

¹²³ HANYAL, age, s. 28; AKÇAY, age, s. 293.

Kanunun açık lafzından da anlaşılacağı üzere zamanaşımı, amme alacağını ortadan kaldırma sebeplerden biridir. Tahsil zamanaşımından maksat; zamanında tahakkuk ettirilmiş, yani tahsili talep edilebilecek duruma gelmiş olan amme alacağının, kanunda belirtilen belirli bir müddet içinde tahsil edilmemesi halinde, amme alacağının artık istenememesi veya alacak hakkında dava açılmamasıdır.¹²⁴ Diğer bir ifadeyle, tahsil zamanaşımı, devlet için talep edilebilir bir duruma gelmiş olan vergi alacağının, süresi içinde tahsil edilmesi için vergi idaresini belli bir süre ile sınırlandırmasıdır. Tahakkuk eden bir vergi, vergi yasalarında gösterilen süreler içinde yasalara uygun olarak ödenmemesi halinde, vergi idaresi zor kullanarak vergiyi tahsil yoluna gidebilir.¹²⁵ Bu müddet geçtikten sonra borçlu hakkında amme alacağından dolayı herhangi bir takibat yapılamaz. Ancak borçlunun rızaen yapacağı ödemeler kabul edilir.

Zamanaşımı ile ilgili hüküm kamu düzeniyle ilgili olarak getirildiğinden, tahsil daireleri amme alacaklarının tahsilinde zamanaşımını re'sen dikkate almaları gerekmektedir.¹²⁶

6183 sayılı Kanunun 102 nci maddesinde, para cezalarına ait hususi kanunlarındaki zamanaşımı hükümleri saklı tutulduğundan, para cezasını tayin eden özel ceza kanununda bu hususta bir hüküm varsa, para cezası özel kanunundaki zamanaşımı hükmüne tabi olacaktır. Bunun dışında kalan amme nev'inden para cezaları ise, Türk Ceza Kanunu hükümlerine göre zamanaşımına tabi olacaktır. TCK'nun 112 nci maddesinde, bu gibi para cezalarının tabi olacağı zamanaşımı süresi tayin edilmiştir.¹²⁷

B. 6183 Sayılı Kanunun Kapsamı :

Kanunun kapsamını belirleyen hüküm “ Kanunun Şümulü” başlığı altında kanunun 1 inci maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Mezkur kanun hükmü tetkik edildiğinde kapsam, alacağın aidiyeti ve mahiyeti itibarıyla yapıldığı görülür.

¹²⁴ ERGİNAY, age, s.139.

¹²⁵ BAYRAKLI, Tez, s. 99.

¹²⁶ Yılmaz ÖZBALCI, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara-1999, s.650; ÜNLÜ, age.s. 852; KURT, agm, s. 29.

¹²⁷ ÜNLÜ, age, s. 853.

Aidiyeti itibariyle bir amme alacağının kanun kapsamına girmesi için devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait olması gerekir. Bunlar dışında bir kamu kuruluşuna ait alacak amme alacağı niteliği taşısa bile kanun kapsamına girmez. Örneğin, köy tüzel kişiliğine ait alacaklar kapsam dışındadır. Sadece, bunlardan bazılarının mülga Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği hususunda Köy Kanununda hüküm vardır.¹²⁸

Amme alacağının mahiyeti itibariyle bakıldığında devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait olup; bunların akitten, haksız fiilden ve haksız iktisaptan doğanlar dışındaki her türlü alacakları, 6183 sayılı Kanunun hükümlerine tabidirler. Yukarıda sözü edilen akitten, haksız fiil ve iktisaptan doğan alacaklar, gerek zamanaşımı gerekse zamanaşımının re'sen dikkate alınıp alınmaması bakımından Borçlar Kanunundaki genel hükümlere tabi olacaktır.¹²⁹ Amme alacağının mahiyeti de; asli amme alacakları ve fer'i amme alacakları olmak üzere ikili bir ayırım yapılabilir.

Asli amme alacakları; vergi, resim, harç, ceza tahkiki ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi alacaklardan oluşur. Muhtelif kanunlara göre alınan her türlü vergi, resim, harç ve bunlara ait cezalar da bu gruba girer. Amme alacağı aslının vadesinde ödenmemesi dolayısıyla alınan gecikme zammı, faiz gibi alacaklar fer'i amme alacaklardır.

Diğer taraftan devlet, il özel idareleri ve belediyelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğan alacakları dışında amme hizmeti tatbikatından doğan alacakları da kanun kapsamındadır. Bu gruba pek çok alacağı dahil etmek mümkündür. Diğer bir ifadeyle, yukarıda sayılan asli ve fer'i amme alacakları dışında devlete, il özel idareleri ve belediyelerin akit, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğan amme alacakları dışındaki her türlü amme alacağı, amme hizmeti takibatı ile ilgilidir ve amme alacağı niteliği taşır.¹³⁰

Yukarıda belirttiğimiz amme alacaklarının cebren tahsili sırasında yapılmak zorunda kalınan, zor kullanma, ilan, haciz, nakil ve muhafaza giderleri gibi masraflar takip masrafları sayılıp bunlar da kanun kapsamındadır.

¹²⁸ ÖZBALCI, Amme Alacakları, s.46

¹²⁹ ÜNLÜ, age, s.853

¹³⁰ PİLAVCI, age, s. 94,95.

C. Tahsil Zamanaşımının Şartları:

Bir vergi alacağının zamanaşımına uğraması için bazı şartların yerine getirilmiş ve tamamlanmış olması gerekir. Bu şartları iki başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar, vergi alacağının tahakkuk etmiş olması ve tahsil zamanaşımı süresinin kesilmeye veya durmaya uğramadan veya bunlara rağmen dolmuş bulunmasıdır.

Tahsil zamanaşımı şartlarının incelemesine geçmeden önce bir konuyu belirtmekte yarar vardır; o da vergi kanunlarının vergi alacağını bağladıkları vergiyi doğuran olaydan itibaren 5 yıllık vergilendirme zamanaşımı süresi içinde vergi dairesinin o vergiye ilişkin olmak üzere tarh ve mükellefe tebliğ işlemi yapmış olması gerekir. Aksi taktirde vergi alacağı daha vergilendirme zamanaşımı süresi içinde ortadan kalkacağından, verginin tahsili aşamasına geçilemeyecek dolayısıyla tahsil zamanaşımı süresinin başlaması ve işlemesi söz konusu olamayacaktır.

1. Vergi Alacağının Tahakkuk Etmesi :

Tahsil zamanaşımı süresinin işlemeye başlaması için, devlet açısından vergi alacağının ve yükümlü açısından da vergi borcunun tahakkuk etmiş olması gerekli ve yeterlidir¹³¹ ; ayrıca vergi borcunun kesinleşmiş olması gerekmez. Verginin tahakkuku ile verginin kesinleşmesi farklı şeylerdir.¹³² Vergi Usul Kanunun tanımına göre, “ Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir.” (VUK.m.22.) Verginin kesinleşmesi ise, tahakkuk eden bir verginin ödeme aşamasına gelmesi ve mükellefin tahakkuk eden bu vergiyi ödemededen kurtulmak için başvurabileceği her hangi bir yasal yolun kalmamış, yasal yolların tükenmiş olmasıdır.¹³³

Yukarıdaki açıklamaları daha somuta indirgemek üzere vergi borcunun nasıl tahakkuk ettiğini, yargılama hukukunun bir kavramı olan kesinleşme ile birlikte şematik olarak ele alalım. Tarh edilen bir vergi borcu kendisine tebliğ edilen yükümlü ya bu vergi borcunun kabul eder ve öder, ya da vergi dairesince yapılan bu tarh işleminin hukuka aykırı olduğu düşüncesinde ise belli hukuki yollara başvurur. Birinci durumda,

¹³¹ AKSOY, age, s. 123.

¹³² Geniş bilgi için bak., KIRBAŞ, age, s. 131,132.; İL, agm, s. 29.

¹³³ KÜÇÜKTOP, agm, s. 103.

yani otuz günlük dava açma süresini (İYUK.m.7/1) geçirerek vergi borcunu kabul eden yükümlü bakımından vergi tahakkuk eder; aynı zamanda artık hukuken süresinde kullanılabilecek herhangi bir yargısal başvuru olanağı kalmamış bulunduğundan tahakkuk eden vergi aynı zamanda kesinleşmiş de olur.

Yükümlü vergi idaresince tesis ve kendisine tebliğ edilen işlemin hukuka aykırı olduğu inancında ise bunu öne sürerek otuz günlük dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde dava açar. Dava açarsa tahakkuk, yani verginin ödenecek safhaya gelmesi, mahkeme kararına kadar ertelenir. (VUK.m.112/3, İYUK, m. 27/3). Ancak ihtirazi kayıtlı verilen beyannameler için erteleme söz konusu olmaz. (İYUK.m.27/3). Vergi mahkemesi yükümlünün iddiasını kabul ederse vergi tahakkuk etmez, buna karşılık vergi mahkemesi davayı reddederse, vergi borcu tahakkuk eder, yani ödenmesi gerekli aşamaya gelmiş olur. (İYUK.m.28/5). Davası reddedilip borcu tahakkuk eden yükümlü bir yandan vergisini öder, diğer taraftan vergi idaresince yapılan tarh işlemi ve verilen mahkeme kararının hukuka aykırı olduğu inancını hala taşıyorsa, 30 gün içinde vergi mahkemesinin tek hakimle aldığı kararlara karşı Bölge İdare Mahkemesine itiraz, kurul halinde vermiş olduğu nihai kararlara karşı da Danıştay'da temyiz yoluna başvurur. Temyiz ve itiraz yoluna başvurulmuş olması, yürütmeyi durdurma kararı verilmedikçe mahkeme kararlarının yürütülmesini durdurmaz. (İYUK.m.52).

Görüldüğü gibi, tahakkuk etmiş ve ödenmiş olan vergi henüz kanun yolları tüketilmediğinden kesinleşmemiştir. Bölge İdare Mahkemesine yapılan itiraz ya da Danıştay'a yapılan temyiz başvurusu reddedildiği takdirde, yükümlü aleyhine verilmiş olan alt derece mahkeme kararı kesinleşmiş olur. Üst yargı mercilerince yükümlünün kanun yoluna başvurusu haklı görülür ve vergi mahkemesinin kararı bozulursa, daha önce tahakkuk ettiği için ödenmiş olan verginin iadesi yoluna gidilir (İYUK. M. 28); vergi henüz tahsil edilmemişse tarhiyat terkin edilir.¹³⁴ Böylece tahakkuk ile kanun yollarının tüketilmesi anlamına gelen kesinleşme kavramlarının farkı ortaya çıkmaktadır.

¹³⁴ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s. 107; KIRBAŞ, age, s. 132.

Verginin ne zaman tahakkuk ettiği sorusunu çeşitli olasılıklara göre yanıtlamak gerekir. Bu konuda beyana dayalı tarh ile verginin idarece tarh edildiği halleri birbirinden ayırmak gerekir.¹³⁵

a. Beyana Dayalı Tarhta Verginin Tahakkuku :

Beyan üzerinden alınan vergiler tahakkuk fişiyle (VUK.m.25) tarh ve tahakkuk ettirilir. Böylece verginin tarh ve tahakkuku aynı anda gerçekleşir. Beyannameyi ibraz eden mükellefin, beyannameye ilişkin düzenlenen tahakkuk fişini almaktan imtina etmiş olması (VUK. m.27.) ya da beyannamenin posta ile gönderilmiş olması (VUK. m. 28) bu sonucu etkilemez.

Diğer taraftan VUK'nun 378/2'ye göre mükellef, vergi hatalarına ait hükümler saklı kalmak kaydıyla, beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu hükmün bir sonucu olarak, tahakkuk fişinin düzenlenmesi durumunda tarh, tahakkuk ve kesinleşme işlemleri aynı zamanda gerçekleşmiş olmaktadır.¹³⁶

b. Verginin İdarece Tarh Edildiği Hallerde Tahakkuk :

İkmal yolu ile, re'sen veya idarece yapılan tarhta, tarh ve tahakkuk işlemleri kesin çizgilerle birbirinden ayrılmıştır.¹³⁷ Bu gibi hallerde idarece yapılan tarhiyat ihbarname ile yükümlüye tebliğ edilir.(VUK.m.34.) Yükümlü tebliğ tarihinden itibaren ya yönetsel işlem için süresi içinde dava açar ya da açmaz. Verginin tahakkuku, tebliğ üzerine süresinde dava açılıp açılmamasına göre farklılık arzeder.

Mükellef söz konusu ihbarnamenin tebliğ tarihini izleyen günden başlamak üzere 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açma hakkına sahiptir. (İYUK.m.7).

¹³⁵ Vergi hukukunda tahakkuk şekilleri hakkında bak., ULUATAM/METHİBAY, age, s. 122-127.; KIRBAş, age, s. 132-134.

¹³⁶ KÜÇÜKTOP, agm, s. 103.; KANETİ, age, s. 139.

¹³⁷ KANETİ, age, s. 141.

Mükellefin bu hakkını kullanmayarak yargı yoluna başvurmaması halinde vergi, söz konusu 30 günlük sürenin sonunda tahakkuk edecek ve kesinleşecektir.

İYUK'nun 7 nci maddesinde yazılı süre içinde dava açılması, aynı kanunun 27/8 inci maddesi uyarınca dava konusu verginin tahsilini durdurur. VUK'nun 112/3 üncü maddesine göre, tahsili durdurulan vergilerden taksit süresi geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Kanun hükümlerinden anlaşılabacağı üzere, mükellefin dava yoluna gitmesi halinde vergi tahakkuk etmemektedir. Ancak vergi mahkemesinin tarhiyatı kısmen veya tamamen onaylaması halinde, vergi mahkemesinin kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği ile vergi “ödenmesi gereken safhaya” gelmiştir.¹³⁸ Diğer bir anlatımla ihbarnamenin mükellefe tebliği ile vergi tahakkuk etmiş olmaktadır.

2. Tahsil Zamanaşımı Süresinin Dolmuş Bulunması:

a. Genel Olarak

Tahsil zamanaşımı süresi, başlangıcı ve sona ermesi 6183 sayılı Kanunun 102/1 inci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Söz konusu maddeye göre, “Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlarındaki zamanaşımı hükümleri mahfuzdur.”

Kanun hükmünün açık lafzından da anlaşılabacağı üzere, tahsil zamanaşımı süresi beş yıldır. Sürenin başlangıcı ve dolayısıyla beş yıllık zamanaşımı süresinin bitişi kamu alacağının vadesine bağlanmış bulunmaktadır. Bu itibarla vadenin bilinmesi ve doğru tespiti tahsil zamanaşımı bakımından çok önemlidir. Çünkü ancak vade sayesinde zamanaşımı süresinin başlayıp başlamadığını veya zamanaşımı süresinin dolup dolmadığını tespit edebiliriz. Ödeme vadesinin tespiti, gecikme zammı uygulaması ve cebri takibata girişmek yönünden de hareket noktasını teşkil eder.

¹³⁸ İL, agm, s. 32,33.

Tahsil zamanaşımı ve bir çok konuda hareket noktasını teşkil eden vade hem AATUHK'da (m.37), hem de VUK'da (m.111/2) benzer şekilde düzenlenmiş bulunmaktadır. AATUHK'nun 37 nci maddesine göre, "Amme alacakları hususi kanunlarında belli edilen zamanlarda ödenir.

Hususi kanunlarında ödeme zamanı tespit edilmemiş amme alacakları Maliye Vekaletince belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenir.

Bu ödeme müddetinin son günü amme alacağının vadesi günüdür."

Aynı yönde bir hüküm de VUK'nun 111.nci maddesinde yer almaktadır. Söz konusu maddeye göre, "Vergi, kanunlarında gösterilen süreler içinde ödenir. Ödeme süresinin son günü verginin vadesi tarihidir."

Yukarıdaki kanun maddeleri tetkik edildiğinde, tahsil zamanaşımı için geçerli olan 5 yıllık zamanaşımı süresinin başlangıcını tespit ederken şu noktalara dikkat etmemiz gerekmektedir. Öncelikle, vergi alacağı hangi vergi kanunuyla irtibatlı ise, ait olduğu vergi kanununda vadenin düzenlenip düzenlenmediğine bakmamız gerekir. Eğer kendi kanununda vadesi düzenlenmiş ise o vergi alacağı, özel kanununda belirtilen vadeye göre ödenir. Zamanaşımının süresinin başlangıcı da, özel kanununda gösterilen vadeyi izleyen takvim yılının birinci günü yani 1 Ocak olacaktır. Fakat amme alacağının özel kanununda ödeme vadesi belirtilmemişse ise, bu durumda vadeyi, AATUHK'nun 37/2 nci maddesi çerçevesinde belirleme yoluna gidilir. Söz konusu kanun hükmüne göre, "Hususi kanunlarında ödeme zamanı tespit edilmemiş amme alacakları Maliye Vekaletince belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenir." Burada yükümlüye yapılacak tebliğ herhalde tahakkuk etmiş olan verginin ödenmesi için gönderilecek tahakkuk fişi veya benzeri bir tebliğdir.¹³⁹ Diğer bir anlatımla, amme alacağında vade, ancak usulü dairesinde tahakkuk etmiş, tahsil edilebilir hale gelmiş alacaklar için söz konusudur.¹⁴⁰ Eğer böyle bir tebliğ yapılmış ise bu tebliğden itibaren vergi alacağının bir ay içinde ödenmesi gerekir. Burada tahsil zamanaşımı süresinin başlangıcı ise, bu bir aylık sürenin bitimini izleyen takvim yılının başı olacaktır.

Tahsil zamanaşımı süresinin işlemeye başlaması bakımından kamu alacağının vade tarihinin değil de vadeyi izleyen takvim yılının kabul edilmiş olmasının nedeni,

¹³⁹ PİLAVCI, age, s. 104.

¹⁴⁰ KURT, agm, s. 29.

idareyi tek tek bütün yükümlülerin tabi oldukları zamanaşımını ayrı ayrı incelemekten kurtarmak ve böylece idarenin daha kolay çalışmasını sağlayabilmek düşüncesi olmuştur.¹⁴¹

Tahsil zamanaşımı süresi, kamu alacağının vadesini izleyen takvim yılı başından itibaren beşinci takvim yılının son günü yani 31 Aralıkta sona erer.

b. Tahsil Zamanaşımı Süresinin Başlangıcı ve Süresinin Sonu :

aa. Özel Ödeme Zamanları :

Vergilerin normal ödeme zamanları ilgili vergi yasalarında belirtilmiş bulunmaktadır. Buna karşılık istisnaen, bazen yasalar koydukları genel kuralın dışında özel ödeme zamanlarına ilişkin hükümler de içermektedir. Özel ödeme zamanlarına ilişkin hükümler hem Vergi Usul Kanununda, hem de tek tek vergi yasalarında yer almaktadır. Vergi Usul Kanununa göre (m.112);

İkmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergiler taksit zamanlarından önce tahakkuk etmiş ise taksit süreleri içinde, taksit süreleri kısmen ya da tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse; geçmiş taksitler tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir. (VUK.m.112/1) Re'sen veya ikmalen tarh olunan vergilere karşı yükümlü vergi mahkemesine başvurup dava açabileceğinden (VUK.m.379), bu vergiler ancak 30 günlük dava açma süresinin geçirilmesinden sonra tahakkuk eder. Tahakkuk tarihinden itibaren de bir aylık ödeme süresi tanındığına göre, taksit süresi geçtikten sonra tahakkuk eden re'sen veya ikmalen tarh olunan vergiler tebliğ tarihinden itibaren iki ay içinde ödenmiş olur.¹⁴² Dolayısıyla bu iki aylık sürenin son günü verginin vade tarihi olacaktır.

Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyeti kaldıran durumlarda beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname süreleri içinde ödenir. Yükümlünün, vadesi bu süreden sonra gelen vergileri de aynı süre içinde ödenir. (VUK.m. 112/2)

¹⁴¹ Bak., Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun Hükümet Gerekçesi, TBMM. Tutanak Dergisi, Dönem 9, C.24.,20.7.1953 tarihli 112.Birleşim sonunda yer alan S.Sayısı:286,s.15. (ÇAĞAN, age, dn.69, s.125.)

¹⁴² ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s. 124.

Vergi mahkemesinde dava açılması, kural olarak, verginin tahsilini durdurur. (İYUK.m.27/8). Vergi mahkemesince karar verilmesinden sonra vergi dairesi yükümlüye vergi mahkemesinin kararına göre verginin hesabını gösteren bir ihbarname gönderir. Vergi mahkemesinde dava açıldığı için tahsili durdurulan vergilerin taksit süresi geçmiş olanlar mahkemenin kararına göre hesaplanan vergi ihbarnamesinin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. (VUK.m.112/3); taksit süreleri henüz gelmemiş olanlar ise taksit zamanlarında ödenir.

Mükellefin uzlaşma talebinde bulunması halinde, uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinde vergi ve ceza tahakkuk etmiş sayılacağından, üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza tutarlarının, tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekir. Uzlaşmaya varılmaması halinde bu husustaki tutanağın tebliğinden sonraki dava süresini izleyen bir ay ödeme süresidir. Dava açma süresinin uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinde bitmiş olması ya da sürenin bitimine 15 günden daha az bir süre kalmış ise bu müddet VUK'nun Ek 7/4 üncü maddesine göre 15 gün uzayacağından, bir aylık ödeme süresi bu 15 günün bitiminden itibaren hesaplanır.¹⁴³

Vergi Usul Kanunun 112 nci maddesinin öngördüğü yukarıdaki hükümler dışında ilgili vergi kanunlarında da özel ödeme zamanlarına yer verilmiştir.

aaa. Gelir Vergisinde Vade:

Gelir vergisinde beyanname verme ve ödeme zamanları bütün kazanç ve iratlar için genel kurallara bağlanmıştır (GVK.m.117-120). Bu kuralların istisnası olarak takvim yılı içinde ülkeyi terk edenlerin ülkeyi terkten önceki 15 gün içinde, ölüm halinde ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde beyanname verilmesi verginin de bu süreler içinde ödenmesi gerekir. (GVK.m.92/2, VUK.m.112/2). Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr ve zarar işin bittiği yıl kesin olarak hesaplanıp tamamı o yılın geliri sayılır ve o yıl beyannamesinde gösterilir. (GVK.m.42). Ayrıca gelirin büyük bir kısmı zirai kazançtan oluşan yükümlüler için, Maliye Bakanlığının, gerekirse üç taksitten fazla olmamak üzere belli bölgelere ve ürünlere göre özel ödeme zamanları saptayabileceği kabul edilmiştir. (GVK.m.117/2).

¹⁴³ ULUATAM/METHİBAY, age, s. 131.

bbb. Kurumlar Vergisinde Vade :

Kurumlar vergisi, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarında olmak üzere üç eşit taksitte ödenir. VUK'nun 174/3 üncü maddesine göre, Maliye Bakanlığınca kendilerine özel hesap dönemi tanınmış olan kurumlarda beyannamenin verileceği ay bu süreye göre belirlenir. Bu durumda verginin birinci taksidi beyannamenin verileceği ayda, ikinci ve üçüncü taksitlerse bu ayı izleyen üçüncü ve altıncı aylar içinde ödenir. (KVK.m.40).

Özel beyanname ve muhtasar beyanname verilen hallerde kurumlar vergisi beyanname verme süresi içinde ödenir. (KVK.m.41.)

Kurumlar vergisinde tasfiyeye giren veya birleşme yoluyla ortadan kalkan kurumlarda farklı ödeme süreleri belirlenmiştir. Tasfiye ve birleşme halinde, tasfiye edilen veya birleşen kurumlar adına tasfiye ya birleşme kârı üzerinden tarh edilen kurumlar vergisine ait beyanname tasfiye dönemleri sonundan itibaren dördüncü ay içinde verilir; tasfiye dönemi içinde tasfiye de sonuçlanmışsa bilançonun veya nihai hesabın kesinleşmesinden itibaren 15 gün içinde beyanname verilir; vergi de bu süreler içinde ödenir. (KVK.m.21,31,42/1). Tasfiye edilen veya birleşen kurumların, tasfiyeden önceki dönemlere ait olan, tahakkuk etmiş fakat vadesi henüz gelmemiş vergileri de aynı süre içinde ödenir. (KVK.m. 42/2).

Vergisiz birleşmeler demek olan devirlerde de özel ödeme zamanı geçerlidir. Münfesi kurumun devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar için devir tarihinden itibaren 15 gün içinde beyanname verilir ve ilk taksit bu süre içinde, diğerleri bu ayı izleyen üçüncü ve altıncı ayda devir alan kurum tarafından ödenir. (KVK.m.42/3).

Dar mükellef kurumların ülkeyi terk etmeleri bahis konusu ise, kurumlar vergisi beyannamesi ülkeyi terkten önceki 15 gün içinde verilir. (KVK.m.21/3); vergi de VUK'nu gereğince (m.112/2) beyanname verme süresi içinde ödenir.

ccc. Katma Değer Vergisinde Vade:

Katma değer vergisinde mükellefler ve vergi sorumluları beyannamelerini vergilendirme dönemini izleyen ayın 25 inci günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine verirler ve vergilerini de ayın süre içinde öderler. (KDV:m.4/1,46/1).

Mal ithalatında malın gümrükten geçirildiği an, aynı zamanda KDV'nin de ödenmesi gereken andır. Diğer bir deyişle, KDV, gümrük vergisiyle birlikte ödenir. (KVK.m.46/2). Götürü usulde vergilendirilen mükelleflerin katma değer vergisi, Gelir Vergisi Kanunun atıf yapmış olmasından dolayı vergilendirme dönemi takvim yılıdır. Beyanname gelir vergisinin tarh dönemi içinde verilir, ve aynı sürede ödeme yapılır. Beyanname vermek mecburiyetinde olmayan mükelleflerin katma değer vergisi tarh süresi içinde ödenir. (KDV.m. 46/4).

ddd. Veraset ve İntikal Vergisinde Vade :

Veraset ve intikal vergisi kural olarak yükümlü tarafından, beş yılda, her yıl iki taksitten olmak üzere toplam on taksitte ödenir. Spor-toto Teşkilatınca sorumlu sıfatıyla yapılan kesintiler ise ertesi ayın 20 nci günü akşamına kadar verilecek beyanname ile birlikte ödenir. (VVK.m.19).

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunun 17 nci maddesi uyarınca sorumlu sayılan kurum ve kuruluşların yapacakları stopajların bir hafta içinde ödenmesi gerekir.

Yukarıda değinilen her bir vergi türü için, özel ödeme zamanı gösterilen hallerde vergilerin ödeme sürelerinin son günü verginin vade tarihi olarak kabul edilecek (AATUHK.m. 37/3, VUK.m. 111/2) ve tahsil zamanaşımı süresinin başlangıcı da bu vade tarihlerini takip eden takvim yılı başından başlayarak beşinci takvim yılının dolmasıyla da zamanaşımına uğrayacaktır.

bb. Ödeme Zamanlarının Uzaması Halinde Vade :

Vergi yasalarında belirlenen ödeme süreleri bazı durumlarda Vergi Usul Kanunun veya diğer yasaların emredici hükmü gereğince uzamakta, bazı durumlarda ise yasanın verdiği yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığınca uzatılmaktadır.¹⁴⁴

VUK'nun 13 üncü maddesinde sayılan mücbir sebeplerden birinin bulunması halinde, bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez(VUK.m.15).Bu durumda ödeme süreleri uzar. Dolayısıyla vade de uzayan sürenin bittiği gün olacaktır. (VUK.m. 111/3).

Diğer taraftan veraset ve intikal vergisinde beyanname verme süresinin sonundan başlayarak iki kez 15'er günlük süre tanınır; beyanname bu ek süreler içinde verilip ödeme yapılırsa vergi ziyai olmamış sayılacağından (VUK.m.342) sözü edilen durumlarda süreler de uzamış olur; vade yine sürenin bittiği gün olur. (VUK.m.111/3).

Maliye Bakanlığı zor durumda bulunmaları nedeniyle vergiye ilişkin ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, belli koşullara uyulması kaydıyla kanuni sürenin bir katını geçmemek üzere süre verebilir. (VUK.m.17). Bu durumda vade, uzayan sürenin bittiği gündür. (VUK.m.111/3). Öte yandan Maliye Bakanlığı, 500' den fazla mükellefi olan vergi dairelerinde ödeme süresini vadenin bitmesini izleyen tarihten başlayarak 15 güne kadar uzatabilmektedir. (VUK.m.111/4). Bakanlığın, yasanın verdiği yetkiye dayanarak belli ettiği günler verginin vadesi yerine geçer. (VUK.m.111/5)

Emlak vergisi beyannamelerinin süresi içinde verilmemesi halinde bu sürenin sonunda başlayarak iki ay beklenir. Beyanname bu ek süre içinde verilirse vergi ziyai olmamış sayılır. (EVK.m. 27). Böyle bir durumda ödeme süresi de iki ay uzamış olacaktır. Dolayısıyla verginin vadesi de bu ikinci ayın son günü olacaktır.

Yukarıda değinilen ödeme zamanlarının uzaması halinde vade, uzayan sürenin son günü olacak, tahsil zamanaşımı da bu son günü izleyen takvim yılı başından itibaren işlemeye başlayacak ve beş takvim yılının sonunda sona erecek, yani dolacaktır.

D. Tahsil Zamanaşımı Süresinin Durması Ve Kesilmesi :

1. Tahsil Zamanaşımı Süresinin Kesilmesi:

a. Genel Olarak:

Hukukta zamanaşımı nasıl borçlu yararına düzenlenmiş bir kurum ise, zamanaşımının kesilmesi de, alacaklı vergi idaresi yararına düzenlenmiş bir durumdur. Zamanaşımı, alacaklının alacağını takip etme konusunda gösterdiği ihmalin bir sonucu olduğuna göre, alacağının zamanaşımına uğramaması için üzerine düşen görevi yapan

¹⁴⁴ Söz konusu durumlar için bak.,KANETİ, age, s.143; KIRBAŞ, age, s.135,136; ULUATAM/METHİBAY, age, 130,131.

alacaklının alacağını takip konusunda yaptığı bazı işlemlerin de zamanaşımını kesmesi gerekir. Zira alacaklı alacağını takip konusunda ihmal göstermemekte, aksine alacağını takip için bazı işlemlere girişmektedir.

Tahsil zamanaşımı süresinin kesilme nedenleri ve bunlara ilişkin esaslar, 6183 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Amme alacağının tabi olduğu zamanaşımı süresi işlemeye başladıktan sonra, yasada sayılı olarak gösterilen nedenlerden birisinin veya bir kaçının meydana gelmesi ile işleyen sürenin artık hesaba katılmaması sonucunu doğuran hukuksal kuruma, zamanaşımının kesilmesi adı verilir.¹⁴⁵ Diğer bir ifadeyle, yasada açıkça belirtilen zamanaşımını kesen fiili veya hukuki nedenlerin alacaklı vergi idaresi veya vergi borçlusu tarafından yapılması ile tahsil zamanaşımı kesilir.

Zamanaşımı kamu düzeninden olması nedeniyle, yasada açıkça gösterilmeyen nedenlerle zamanaşımı kesilemez. Madde hükmünde belirtilen zamanaşımının kesilme nedenleri sayılı ve sınırlı olduğundan kıyas veya yorum yoluyla genişletilmesi mümkün değildir.¹⁴⁶

Mezkur kanunun ikinci fıkrasında da açıkça belirtildiği üzere, zamanaşımının kesilmesi halinde geçmiş olan süre ortadan kalkar yani zamanaşımı süresinin hesabında dikkate alınmaz ve zamanaşımı süresi kesildiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren yeniden işlemeye başlar. İşleyecek olan yeni süre, kesilen eski süre kadardır.

b. Kanunda Kesilme Sebebi Sayılan Haller :

aa. Ödeme :

Ödeme, vergi borçlusunun fiilleriyle tahsil zamanaşımı süresini kesen bir nedendir. Ödeme, 6183 sayılı Kanunun 40 ıncı maddesine göre, alacaklı tahsil dairesinin yetkili ve sorumlu memurlarına makbuz karşılığı yapılmışsa, makbuzun düzenlendiği tarihte zamanaşımı kesilir.¹⁴⁷ Bu makbuzların tahsil zamanaşımı süresince saklanması ve yetkililerce istenmesi halinde gösterilmesi gerekir. (AATUHK.m.40/4). Mezkur kanunun son fıkrasında ise, “Hususi kanunlarındaki makbuz verilmesinden

¹⁴⁵ Edip ŞİMŞEK, Amme Alacakları Tahsili Usulü Kanun Şerhi Uygulama ve İçtihatlar, 2 Baskı, Alfa Basım Yayım, İstanbul-1996, s.939.

¹⁴⁶ BAYRAKLI, Tez.s.118; ÜNLÜ, age,s.862; ÖZBALCI, Amme Alacakları, s.654.

¹⁴⁷ Dş.4.D., 21.2.1975 tarih, E: 1973/1631, K: 1975/617 (ŞİMŞEK, age, s. 943.)

başka şekillerde yapılan tahsilata ait hükümler mahfuzdur.” şeklinde bir hüküm yer almaktadır.

Şayet ödeme, anılan kanunun 41nci maddesine göre hususi ödeme şekilleriyle yapılmışsa, çekin tahsil dairesine, postaya veya bankaya verildiği, paranın bankaya veya postahaneye yatırıldığı, münakale emrinin bankaya veya postaya verildiği gün ödeme yapılmış sayılacağından zamanaşımı da o tarihte kesilmiş sayılır. (AATUHK.m.44).

6183 sayılı Kanunun 42/2 nci maddesi hükmünce, karşılığı ödenmeyen çek veya münakale emri dolayısıyla alacaklı kamu idaresinin borçluya rücu hakkı saklı olduğundan, bu hallerde zamanaşımı kesilmiş olmaz. (AATUHK.m.44/2).

bb. Haciz Tatbiki :

Muaccel hale gelen kamu alacağı için, 6183 sayılı Kanunun 64 üncü maddesi gereğince düzenlenen haciz varakalarına istinaden borçlunun menkul, gayrimenkul malları ile alacak ve haklarına haciz tatbik edilmesi halinde de zamanaşımı kesilir. Burada söz konusu edilen haciz kat'i hacizdir. Başka bir ifadeyle ihtiyati haciz veya teminat haczi amme alacağının korunmasına ilişkin tedbirler olduğu için, ihtiyati haciz ve teminat haczi uygulanması halinde zamanaşımının kesilmesi söz konusu olmayacaktır.¹⁴⁸

cc. Cebren Tahsil ve Takip Sonucu Yapılan Tahsilatlar:

6183 sayılı Kanunun 54 üncü maddesindeki cebren tahsil ve takip esaslarına göre yapılan ve amme borçlusunun haczedilen menkul ve gayrimenkul mallarıyla, her türlü alacak ve haklarının bu kanunun 74 üncü maddesi uyarınca paraya çevrilmesi sonucu yapılan tahsilat ile de zamanaşımı kesilir.

Zorla ödemeler arasında teminatın paraya çevrilmesi suretiyle yapılan (kefilin takibi suretiyle yapılan tahsilat dahil) tahsilatla, amme borçlusunun iflasını istemek suretiyle yapılan tahsilat da zamanaşımını keser.¹⁴⁹

¹⁴⁸ Geniş bilgi için bak., ÜNLÜ, age, s. 862; ÖZBALCI, Amme Alacakları, s. 655-657.

¹⁴⁹ ÖZBALCI, Amme Alacakları, s. 657.

dd. Ödeme Emri Tebliği :

6183 sayılı Kanunun 55 inci maddesi uyarınca borçluya, vadesinde ödenmeyen amme alacağının 7 gün içinde ödenmesi veya mal bildiriminde bulunması için, ödeme emri veya köylerde ödeme cetvellerinin tebliğ tarihinde zamanaşımı kesilmiş olur. Meri kanunun 103/4 üncü maddesinde sadece ödeme emri tebliği denilmiş olmakla beraber, işaret edilen 55 inci maddeye göre, ödeme cetvelleri de ödeme emri hüküm ve mahiyetindedir.¹⁵⁰

Diğer taraftan, borçlunun iflas yoluyla takibi sonucu, İcra ve İflas Kanunun 155 inci maddesine göre düzenlenen ve tahsil dairesinin iflas talebini de ihtiva eden ve icra dairesince tebliğ edilecek olan ödeme emri de tahsil zamanaşımını keser.¹⁵¹

ee. Mal Bildirimi, Mal Edinme ve Mal Artırmalarının Bildirilmesi :

Amme borçlusunun 6183 sayılı Kanunun 59 uncu maddede açıklanan malları yazı ile veya sözlü olarak tahsil dairesine bildirmesi ya da haczi kabil mal ve gelirlerinin bulunmadığını veya borcunu ne surette ödeyeceğini açıklaması tahsil zamanaşımını keser. Yine, amme borçlusu malı olmadığını veya borcuna yetmediğini daha önce bildirmiş olup ta, sonradan edindiği mal ve gelirler ile malvarlığında ortaya çıkan artışları tahsil dairesine bildirmiş ise, yine tahsil zamanaşımı kesilmiş olur. (AATUHK.m.61)

ff. Yukarıdaki İşlemlerden Herhangi Birinin Kefile veya Yabancı Şahıs ve Kurum Mümessillerine Uygulanması :

Maddenin 1,2,3,4,5 inci bentlerinden herhangi birisinin kefile veya yabancı şahıs ve kurumlar mümessillerine tatbiki veya bunlar tarafından yapılması da tahsil zamanaşımını keser. Kamu borçlusunun kefile ve yabancı kişilerle kurumların temsilcileri 6183 sayılı Kanunun 3 üncü maddesine göre “borçlu terimi”nin kapsamına girdiğinden, zamanaşımının kesilmesi açısından borçlu ile aynı düzeyde kabul edilmiştir.

¹⁵⁰ ÜNLÜ, age, s. 863.

¹⁵¹ ÖZBALCI, Amme Alacakları, s.657; ŞİMŞEK, age, s. 941.

gg. İhtilaflı Amme Alacaklarında Kaza Mercilerince Bozma Kararı Verilmesi :

103 üncü maddenin 7 nci bendinde yargı mercilerince (Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay) bozma kararı verilmesi de zamanaşımını kesmektedir. Kanun metninde, kararın tebliğinden söz edilmediğinden, karar tarihinde zamanaşımının kesilebileceği düşünülebilirse de, bu madde ile ilgili hükümet gerekçesinde “amaç borçluya borçlu sıfatını ihtar eden her muamelenin zamanaşımını kesmesi” olduğuna göre borçlunun veya temsilcilerinin gıyabında verilen karar tarihinde zamanaşımının kesileceği kabul edilemez. Bu nedenle yargı mercilerce verilen bozma kararının borçluya veya temsilcilerine tebliği tarihinde zamanaşımının kesildiğinin kabulü daha uygun olur.¹⁵²

hh. Amme Alacağının Teminata Bağlanması :

Kamu alacağının teminata bağlanması halinde de zamanaşımı kesilmektedir. Ancak, tahsil zamanaşımının kesilebilmesi için sadece teminatın gösterilmiş olması yeterli değildir, alacağın teminata bağlanmış olması gerekir. Bu durum ise, gösterilen teminatların, teminatın türüne göre; ya haciz tatbiki veya fiilen amme borçlusundan alınarak vazedne veya kasada saklanması veya şahsi kefalette olduğu gibi kefilin ya da kefillerin kabul edilmesi ve bunlara ilişkin hukuki işlemlerin tamamlanması suretiyle amme alacağının güvence altına alınmasını ifade etmektedir. Bu nedenle teminat konusunda anlaşmaya varıldığı anda zamanaşımı kesilmiş olur.¹⁵³

ii. Kaza Mercilerince Yürütmenin Durdurulmasına Karar Verilmesi :

Kaza mercilerince yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi de zamanaşımını kesmektedir. Yukarıda belirtildiği gibi, sadece kararın verilmiş olması zamanaşımının kesilmesi için yeterli olmayıp, söz konusu kararın borçluya tebliğ edilmiş olması da

¹⁵² ÖZBALCI, Amme Alacakları, s. 658; ÜNLÜ, age, s. 863, karşıt görüş için bak., ŞİMŞEK, age, s. 941.

¹⁵³ ÜNLÜ, age, s. 864.

gerekmektedir. Böylece, kararın borçluya tebliğ edildiği tarihte zamanaşımı kesilmiş sayılır.¹⁵⁴

**jj. İki Amme İdaresi Arasındaki Borç İçin Alacaklı Amme İdaresince,
Borçlu Amme İdaresine Borcun Ödenmesi İçin Yazıyla Müracaat
Edilmesi :**

Kamu idareleri arasında mevcut borç için alacaklı kamu idaresi tarafından borçlu kamu idaresine, borcun ödenmesi için yazı ile müracaat edilmesi tarihinde tahsil zamanaşımı kesilmiş olmaktadır.

Tahsil zamanaşımı yukarıda sayılan işlemlerle kesildikten sonra, yeni işlemeye başlayacak olan beş yıllık zamanaşımı süresi, kesilmenin meydana geldiği takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren işlemeye başlar. Şayet zamanaşımının kesilmesi yukarıda belirtilen işlemlerden bir kaçının meydana gelmesiyle gerçekleşmişse, bu durumda en son gerçekleşen kesme sebebinin meydana geldiği takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren işlemeye başlayacaktır. Ancak, maddenin son fıkrasında zamanaşımının bir bozma kararı ile kesilmesi, alacağın teminata bağlanması ve yürütmenin kaza mercilerince durdurulması hallerinde, zamanaşımı süresinin başlangıcı bu hadiselerin özelliklerine uygun özel hükümlerle tespit edilmiştir. Buna göre;

Zamanaşımı bir bozma kararı ile kesildiğinde, daha önce işlemiş olan zamanaşımına başlangıç teşkil eden vadenin artık bir önemi kalmamakta ve bu bozma kararının kaldırılması üzerine zamanaşımı, yeniden tespit edilecek vade gününün rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılının birinci gününden itibaren yeniden işlemeye başlayacaktır.

Amme alacağının teminata bağlanması veya kaza mercilerince yürütmenin durdurulması halinde zamanaşımı başlangıcı, teminatın kalktığı veya durma süresinin sona erdiği tarihin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı başından itibaren işlemeye başlar.

Maddenin son fıkrasında, teminatın hangi hallerinde kalkmış sayılacağı belirtilmiş değildir. Bu durumun anılan teminatın özelliğine ve uygulanan işlemin şekline göre belirlemek mümkündür. Şöyle ki; teminat şartlı ve bir süreye bağlı olarak alınmışsa (banka teminat mektubu veya şahsi kefalet gibi), bunlar öngörülen sürenin

¹⁵⁴ Geniş bilgi için bak.,ŞİMŞEK, age, s.941-942; ÖZBALCI, Amme Alacakları, s. 659.

sonunda hükümsüz sayılacağından o tarihte kalkmış sayılır. Fakat, nakit para, bono ve gayrimenkul gibi varlıkların teminat olarak alınması halinde, teminat olarak alınan bu varlıklar idarece çözülmedikçe, belirli bir süre sonunda kendiliğinden kalkması söz konusu olmayacaktır. Bu nedenle, idarece bu varlıkların paraya çevrilmesi veya serbest bırakılması halinde teminat kalkmış sayılacağından, bu tarihte zamanaşımı kesilmiş olacaktır.¹⁵⁵

2. Tahsil Zamanaşımının Durması :

Tahsil zamanaşımı süresinin durması, yasada gösterilen durdurma nedenlerinin meydana gelmesi halinde, bu nedenler ortadan kalkıncaya kadar zamanaşımı süresinin işlememesidir. Yasada düzenlenen nedenlerin meydana gelmesi halinde vergi idaresinin tahakkuk etmiş vergiyi tahsil imkanı yoktur. Bu durumda işleyen süre duracak, engel ortadan kalktıktan sonra kaldığı yerden işlemeye devam edecektir. Diğer bir ifadeyle, süre hesap edilirken zamanaşımının durmasından önce işlemiş olan zaman bu süreye katılacaktır.

Tahsil zamanaşımı süresinin durması alacaklı vergi idaresi yararına düzenlenmiş bir müessesedir. Çünkü, vergi idaresi alacağın tahsilinde ihmal göstermemiş, aksine amme borçlusu hakkında fiilen ve hukuken imkan olmadığından bu alacağını tahsil imkanından yoksun kalmıştır.¹⁵⁶ Durduran nedenlerin meydana gelmesi halinde zamanaşımı süresi işlemeye devam etseydi, vergi idaresi kendine bir kusur yönetilmeksizin hem vergi idaresine karşı haksızlık yapılmış olacak, hem de devlet vergi alacağından yoksun kalacaktı. Çünkü, bu nedenler vergi idaresinin iradesi dışında meydana gelmekte olup, verginin tahsili için bekletici sorun niteliğindedir.¹⁵⁷

Tahsil zamanaşımını durduran sebepler 6183 sayılı Kanunun 104 üncü maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Maddede borçlunun yabancı memlekette bulunması, hileli şekilde iflas etmesi veya terekenin tasfiyesi hallerinin koğuşturmaya engel olacağı belirtilmiştir.

Mücbir sebeplerin vergilendirme zamanaşımını uzatacağı yasada açıkça yer alması nedeniyle süreyi uzatmasına karşılık (VUK.m.15), tahsil zamanaşımını durduran

¹⁵⁵ ÜNLÜ, age, s. 865; ÖZBALCI, Amme Alacakları, s. 660.

¹⁵⁶ BAYRAKLI, Tez, s. 111; ÖZBALCI, Amme Alacakları, s. 662.

¹⁵⁷ BAYRAKLI, Tez, s. 112.

haller arasında gösterilmiş değildir. Ancak, 6183 sayılı Kanunun 8 inci maddesinde, bu kanunda yazılı sürenin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Doktrinde ve uygulamada bu yollamanın yalnız VUK'nun 18 inci maddesinde yer alan sürelerin hesaplanmasına ilişkin hükmü değil, 13-18 inci maddelerin yer aldığı üçüncü bölümün tamamını kapsadığı görüşü kabul edilmektedir. Dolayısıyla mücbir sebeplerin meydana gelmesi halinde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda yer alan sürelerin işlemeyeceği söylenilmektedir.¹⁵⁸

a. Yükümlünün Yabancı Memlekette Bulunması :

Tahakkuk etmiş vergi borcu bulunan vergi yükümlüsü, bu borcundan kurtulmak ve idarenin takibinden kurtulmak için herhangi bir yabancı ülkeye gitmesi durumunda tahsil zamanaşımı durur. Çünkü, vergi idaresi alacağını takip ve tahsil etme imkanından fiili bir nedenle yoksun kalmaktadır. Bundan dolayı kanun koyucu, böyle durumlarda zamanaşımının işlemeyeceğini kabul etmiştir. Yükümlü yabancı ülkede bulunduğu süre içinde tahsil zamanaşımı işlemez. Bu süre, verginin tahakkukundan sonra yükümlünün Türkiye sınırlarını terk ettiği tarihte başlar ve yükümlünün Türkiye'ye dönmesine kadar devam eder.¹⁵⁹

b. Amme Borçlusunun Hileli İflas Etmesi :

İflas, iflas yoluyla takip edilebilecek borçluların tüm malvarlığı ve alacaklarına devlet kuvvetleri vasıtasıyla hukuken el konulmasıdır.¹⁶⁰ Hileli iflas ise, borçlunun alacaklıları zora sokmak amacıyla ve özellikle yasada sayılan fiillerle (İİK.m.311) mallarını bir başkasına kaçırmasıdır. Böyle bir halde alacaklı idare, iflasın hileli olduğunu ispat etmesi gerekir.¹⁶¹

¹⁵⁸ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s. 117; ALPTÜRK, agm, s.111,112; ŞİMŞEK, age, s. 945; Dş.4.D., 2.4.1990 tarih, E:1989/2535, K: 1990/1153, (Dş.Der., Sayı: 80,s.165,166)

¹⁵⁹ BAYRAKLI, Tez, s. 113.

¹⁶⁰ İflas kavramı için bak., Baki KURU/ Ramazan ARSLAN/Ejder YILMAZ, İcra ve İflas Hukuku, Ders Kitabı,5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara-1992,s.386-388.

¹⁶¹ PİLAVCI, age, s. 111.

Hileli iflas fiilleri nedeniyle tahsil zamanaşımı, alacaklı vergi idaresinin vergi yükümlüsüne karşı açmış olduğu iflas davasının Ticaret Mahkemesince karara bağlanması ve bu kararın ilanından (İİK.m.166/2) itibaren durmaya başlar. İflasın kapandığı ve ilan edildiği süreye kadar durma devam eder. (İİK.m.166/3). İlandan sonra tahsil zamanaşımı kaldığı yerden işlemeye devam eder.¹⁶²

c. Terekenin Tasfiyesi Dolayısıyla Hakkında Takibat Yapılmasına İmkan Yoksa:

Terekenin tasfiyesi nedeniyle tahsil zamanaşımı süresinin durabilmesi için, vergi idaresince vergi alacağı takibatının imkansız olması gerekir. Terekenin tasfiyesi, mirasçılardan hiçbirinin kesin olarak mirası kabul etmemesi şartıyla (MK.m.572/2) mirasın reddedilmesi veya terekenin borca batık olması nedeniyle mirasın reddedilmiş sayılması (MK.m.545) sonucu mirasçılar veya ölenin alacaklılarının istemesi ile terekenin paraya çevrilmesidir.¹⁶³

Vergi ölümle sona ermediğine göre, ölenin vergi borcunun terekeden alınması gerekir. Tereke, teminat gösterilmişse teminatın paraya çevrilmesi, teminat gösterilmemişse varsa kefilin takibi, bu mümkün değilse borcuna yetecek kadar mallarının haczi yoluna gidilir. Terekenin takibinde diğer bir yol da, iflas hükümlerine göre takiptir. Miras reddedilince yapılacak tasfiye, iflasın tasfiyesi hükümlerine göre yapılır. (İİK.m.180) Söz konusu tasfiye işlemlerinin yapılması nedeniyle, kamu alacağının takibine imkan bulunmuyorsa bu işlemler bitinceye kadar tahsil zamanaşımı duracaktır.¹⁶⁴

E. Tahsil Zamanaşımının Sonuçları :

6183 sayılı Kanunun 102 nci maddesinde, “Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse

¹⁶² BAYRAKLI, Tez, s. 114.

¹⁶³ Terekenin tasfiyesi için bak., Kemal OĞUZMAN, Miras Hukuku, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul-1995.s.305-308.

¹⁶⁴ BAYRAKLI, Tez,s.116,117.

zamanaşımına uğrar.” denilmektedir. Dolayısıyla tahsil zamanaşımı süresi dolduktan sonra alacaklı kamu idaresinin, vergiyi (ve diğer kamu alacaklarını) tahsil edebilme yetkisi ortadan kalkar. İdarenin tahsil yetkisinin ortadan kalkmasının doğal bir sonucu olarak, zamanaşımı süresinin dolmasından sonra söz konusu alacağı tahsil etmeye yönelik cebri icra yollarına başvurma olanağı da kalmaz.¹⁶⁵ Vergi alacağının aslı zamanaşımına uğramış ise, buna bağlı olarak ortaya çıkan tali (ikincil) alacaklar da zamanaşımına uğramış olur.¹⁶⁶

Öte yandan, mezkur kanunun ikinci fıkrasında, “ Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur.” şeklinde bir hüküm yer almaktadır. Bu itibarla, bir amme alacağı zamanaşımına uğramış bulunsa dahi, mükellef gönüllü olarak bunu ödemek isterse, bu istek idare tarafından kabul olunur ve tahsili yapılır. Ancak bu istek, ödeme makbuzu üzerine “ kendi isteği ile ödenmiştir” ibaresi düşülmek suretiyle kabul olunur.¹⁶⁷ Burada şöyle bir soru akla gelebilir, acaba yükümlü amme alacağının zamanaşımına uğramış olduğunu bilmeden, bunu hataen ödeyecek olursa, yapılan bu ödemeyi yukarıda açıklanan ikinci fıkra açısından nasıl değerlendirmek gerekir. Türk vergi hukukunda kabul edilmiş olan zamanaşımı kavramının Borçlar Kanununda düzenlenmiş bulunan zamanaşımından farklı olduğu, vergi hukukunun kamu hukuku içinde yer alması nedeniyle tanzim olunan zamanaşımı kavramının sükutu hak sürelerine benzediği tezimizin birinci bölümünde ayrıntılı olarak ele alınmaya çalışıldı.¹⁶⁸ Bilindiği üzere, Borçlar Hukukunda zamanaşımı ancak borçlu tarafından bir def’i olarak ileri sürülebildiği için alacaklının talep hakkını ortadan kaldırmaz. (BK.m.140). Tabii bir borç haline gelen alacak, alacaklı tarafından dava konusu yapılabilir. Borçlar hukukunda, borçlu zamanaşımına uğramış borcunu bilmeden, hataen alacaklının talebi üzerine ödemedede bulunur ise, ödediğini geri talep edemez.(BK.m.62). Oysa vergi idaresi, talep yetkisi kalmadığı halde, zamanaşımına uğramış bir vergi alacağını talep ederse ve mükellef bunu bilmeden öderse, bu durum bir yandan VUK’nun 113 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında yer alan, “ zamanaşımı süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır.” hükmüne aykırıdır; diğer yandan da yukarıda değinilen 6183 sayılı Kanunun 102/2 nci fıkrası anlamında rızaen yapılmış bir

¹⁶⁵ ÇAĞAN, age,s. 125; KIZILOĞ, Vergi Usul, s. 1001;Dş.7.D.,15.4.1996 tarih, E:1994/2345, K:1996/1484 (Dş.Der., Sayı:92, s,565,566)

¹⁶⁶ BAYRAKLI, Vergi Hukuku, s. 161; Dş. 7.D., 14.10.1967 tarih, E: 1967/183, K: 1967/2291 (ÜNLÜ, age, s. 856,857).

¹⁶⁷ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s. 144; BAYRAKLI, Vergi Hukuku, s.162.

¹⁶⁸ Bak.,s. 46-48

ödeme değildir. Bu bakımdan kanuni dayanağı olmayan talep üzerine hataen yapılmış olan ödemeyi geçerli saymamak gerekir.¹⁶⁹ Şayet böyle bir ödeme vuku bulmuş ise, mükellefin daha sonra bunun farkına varması ve bu ödediği edimi idareden geri talep etmesi halinde bunun iade edilmesi gerekir.¹⁷⁰

Zamanaşımına ilişkin hükümler kamu düzeni ile ilgili olarak getirildiğinden bu hususun tahsil daireleri tarafından re'sen dikkate alınması gerekir.¹⁷¹ Aksi taktirde zamanaşımına uğramış amme alacağını talep etme konusunda tahsil daireleri memurlarına takdir yetkisi tanınmış olur. Bu durum yükümlüler arasında eşitsizlik yaratması sonucunu doğuracağından kamu hukuku ilkeleriyle bağdaştırılamaz.¹⁷² Öte yandan yargı organlarında da zamanaşımının re'sen dikkate alınması gerekmektedir (İYUK.m. 14/3).¹⁷³

III. VERGİ CEZA HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI :

A. Genel Olarak :

Yükümlüler bakımından karşılıksız bir borç olan verginin gönülden gelen istekle yerine getirilmesini beklemek aşırı iyimserlik olur. Bunun için vergi ödevinin yerine getirilmesini sağlamak amacıyla devlet tarafından konulmuş olan bazı yaptırımlar vardır. Bu yaptırımlar vergi cezalarıdır. Vergi ceza hukuku, devletle yükümlüler arasındaki vergi ilişkisi nedeniyle, ya devleti vergi kaybına uğratan veya kamu düzenini ve biçimsel yükümlülüklerini bozan suçları ve bunlara uygulanacak cezaları gösteren hukuk dalıdır.¹⁷⁴

Vergi cezalarını sona erdiren nedenlerden biri de zamanaşımıdır. Vergi ceza hukukunda da genel ceza hukukunda olduğu gibi zamanaşımı sürelerine yer verilmiştir. Bilindiği gibi ceza hukukunda zamanaşımının ikiye ayrıldığı, bunlardan dava

¹⁶⁹ ÇAĞAN, age, s. 112.

¹⁷⁰ ATAR, age, s. 82; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s. 145; karşıt görüş için bak.,

ERGİNAY, age, s. 140; ŞİMŞEK, age, s. 930; ERMAN, age, s. 44.

¹⁷¹ ÖZBALCI, Amme Alacakları, s. 650; ÜNLÜ, age, s. 852; UFUK, agm, s. 29, karşıt görüş için bak, ŞİMŞEK, age, s. 930.

¹⁷² ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s. 145.

¹⁷³ PİLAVCI, age, s. 123, 124; Dş. 9.D., 14.12.1984 tarih, E: 1984/2408, K: 1984/3575 (KIZILOL, Danıştay Kararları, Cilt 2, s. 2148), aksi görüş için bak., UÇAR, agm, s. 59.

¹⁷⁴ BAYRAKLI, Tez, s. 136.

zamanaşımının suçun işlendiği tarihten itibaren işlemeye başladığı ve belirli bir müddet zarfında açılmamış olan davanın açılmasına ve failin cezalandırılmasına engel olduğu, ceza zamanaşımında ise, ceza mahkumiyetinin kesinleştiği tarihten itibaren işlediği ve belirli bir süre zarfında infaz edilmeyen cezanın artık uygulanmasına engel olduğu tezimizin birinci bölümünde ele alınmaya çalışıldı.¹⁷⁵ Bununla uyumlu olarak verginin kendine özgü özellikleri de göz önünde bulundurularak vergi ceza hukukunda da biri ceza kesme zamanaşımı, diğeri de, ceza tahsil zamanaşımı olarak iki çeşit zamanaşımının kabul edildiği görülür.¹⁷⁶

Vergi cezalarında zamanaşımı genel anlamda, vergi yönetiminin ceza kesme yetkisini belli bir zaman kesiti ile sınırlandırması bakımından önem taşır.¹⁷⁷ Bu bakımdan vergi ceza hukukunda zamanaşımının önemli bir yeri vardır. Bunları şöylece sıralamak mümkündür;

- İspatlanması oldukça güçleşmiş ve toplumun belleğinden silinmiş cezaları tekrar su yüzüne çıkarmaktan kurtarır.
- Vergi dairesini eski suçların tespiti ile uğraşmaktan kurtarır. Bu durum bir taraftan belli bir sürenin geçmesiyle alacağını takip ve tahsil etme imkanını yitireceğini bilen vergi idaresini bu süre dolmadan alacağını takip ve tahsil etmek için harekete geçirmek zorunda bırakarak aktivitesini artıracak, bir taraftan da alım gücü kalmamış (özellikle enflasyonunun hakim olduğu ekonomilerde) vergi ve cezaları takipten kurtararak daha verimli gelir kaynakları ile uğraşmaya sevk eder.
- Öte yandan, suçlu psikolojisi içinde yaşamış yükümlüyü, ceza kesilmemesi suretiyle tekrar topluma kazandırabilir. Devletle yükümlü barışmış olur.¹⁷⁸

Yukarıdaki düşüncelerden hareketle, gecikmiş cezanın kendisinden beklenen işlevi gerçekleştiremeyeceği düşüncesiyle vergi ceza hukukunda da zamanaşımı hükümlerine yer verilmiştir. Ancak, yükümlülüğünü zamanında yerine getirmiş kişiler aleyhine ekonomik eşitsizliği bozduğu ve vergi suçu işleme temayüllerini de arttırdığı

¹⁷⁵ Bak., s.13-18

¹⁷⁶ ERMAN, age, s. 43; Mahmut KAŞIKÇI, Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İ.Ü. Sos. Bil. Ens., İstanbul-1999, s.246

¹⁷⁷ Osman PEHLİVAN, Vergi Dairesince Kesilecek Cezalarda Ceza Kesme Zamanaşımı, Vergi Dünyası , Yıl: 1991, Sayı: 119, s.64.

¹⁷⁸ H. Hüseyin BAYRAKLI, Vergi Ceza Hukuku, 1. Baskı, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını, Afyon-1996, s. 217.

unutulmamalıdır.¹⁷⁹ Bu sakıncaların da etkin bir vergi denetimi ile bertaraf edilebileceğini söylemek mümkündür.

Ceza kesme zamanaşımı Vergi Usul Kanununda (VUK.m. 374) , ceza tahsil zamanaşımı ise 6183 sayılı Kanunda (AATUHK.m.102/104) düzenlenmiştir. Gerek ceza kesme zamanaşımı, gerekse de ceza tahsil zamanaşımı süreleri, sözleşme ile değiştirilemeyeceği gibi, idare ve yargı organlarınca re'sen dikkate alınır.¹⁸⁰

Türk vergi sisteminde, vergi suçları ve bunlara ilişkin cezalar Vergi Usul Kanunun dördüncü kitabında “ceza hükümleri” başlığı altında düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu cezalardan bir kısmı vergi dairesince kesilirken, diğer bir kısmı ise ceza mahkemeleri tarafından kesilmektedir. Biz incelememizde, VUK’nun 374 üncü maddesi çerçevesinde vergi idaresi tarafından kesilecek idari para cezaları bakımından ceza kesme zamanaşımı üzerinde duracağız. Ceza mahkemelerinde yargılanacak suçlar hakkında, Türk Ceza Kanununda yer alan zamanaşımı hükümleri uygulanır.¹⁸¹

B. Ceza Kesmede Zamanaşımı :

Vergi ceza hukukunda ceza kesmede zamanaşımı süreleri, VUK’nun 374 üncü maddesinde hükme bağlanmıştır. Bu maddede 2686 sayılı yasa ile değişiklik yapılmadan önce, vergi cezalarının çeşidine göre, zamanaşımı sürelerinin uzunluğu da değişmekteydi. Bu hüküm değiştirilerek vergi cezalarında (usulsüzlük hariç) tek bir zamanaşımı süresi getirilmiştir.¹⁸² Öte yandan 4369 sayılı Kanun değişikliği ile mezkur kanunda yer alan ve vergi kaybına yol açması durumunda uygulanan kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları kaldırılarak bunlar “vergi ziyai cezası” başlığı altında toplanmış bulunmaktadır.¹⁸³

Ceza kesme zamanaşımı, vergi dairesi tarafından cezası kesilecek vergi suçlarının tespiti ve cezaların kesilmesi hususunda ceza kesme yetkisini süre olarak sınırlandıran bir zaman dilimidir.¹⁸⁴ Başka bir anlatımla, yasanın belirttiği koşullar

¹⁷⁹ BAYRAKLI, Vergi Ceza, s. 217.

¹⁸⁰ PEHLİVAN, agm, s. 68; BAYRAKLI, Tez, s. 137.

¹⁸¹ Ceza mahkemelerinde yargılanacak suçlarda zamanaşımı için bak., BAYRAKLI, Vergi Ceza, s. 222-229.

¹⁸² KURT, agm,s.32.

¹⁸³ Bak., KAŞIKÇI, age, s.133,134;139,140

¹⁸⁴ BAYRAKLI, Vergi Ceza, s. 217.

altında belli bir sürenin geçmesiyle vergi dairesi tarafından ceza kesme yetkisinin zaman olarak sınırlandırılmasıdır.¹⁸⁵

1. Amacı ve Hukuki Niteliği :

Ceza kesme zamanaşımının amacı, mükellefleri belirsiz bir süre devam eden suçluluk duygusundan kurtarmak, vergi idaresine sürat ve etkinlik kazandırmak, ispat zorluğu taşıyan hususların ve olayların bir bakıma toplum vicdanında kaybolması nedeniyle tekrar ortaya çıkmasını önlemektir.

Vergi Usul Kanunun 374 üncü maddesiyle düzenlenmiş bulunan ceza kesmede zamanaşımı esas bakımından vergilendirme zamanaşımının aynısıdır. Burada da, maddede belirtilen süreler içinde vergi cezaları tarh edilerek muhatabına tebliğ edilmezse, vergi yönetimi artık ceza kesme yetkisi kaybetmektedir. Bu itibarla VUK'nun 114 üncü maddesi vergi aslının zamanaşımına uğraması, 374 üncü maddesi ise vergi cezalarındaki zamanaşımını düzenlemiş olmaktadır.¹⁸⁶

Vergi hukukunda zamanaşımı, yükümlülerin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın kendiliğinden hüküm ifade eder. (VUK.m.113/2). Dolayısıyla ileri sürülmesi dahi vergi idaresi ve yargı organları zamanaşımın re'sen dikkate almak zorundadırlar. Zamanaşımı kamu düzeninden olduğundan kanunda belirtilen süreler kesindir. Bir suç zamanaşımına uğramış ise, vergi dairesinin ceza kesme yetkisi ortadan kalkar; çünkü süre dışında artık yetkisizdir.¹⁸⁷

2. Ceza Kesme Zamanaşımı Süresi ve Başlangıcı :

VUK'nun 374 üncü maddesi, vergi ziyai suçu ile özel ve genel usulsüzlük suçlarını iki sınıfa ayırarak 5 ve 2 yıllık ceza kesme zamanaşımı süresi belirlemiştir.

a. Vergi Ziyasına Bağlı Cezalarda :

¹⁸⁵ ERMAN, age,s. 43.

¹⁸⁶ KOCAHANOĞLU, age, s. 443.

¹⁸⁷ BAYRAKLI, Vergi Ceza, s.217; KOCAHANOĞLU, age, s. 445.

Ceza kesmede zamanaşımı süresini düzenleyen VUK'nun 374 üncü maddesinin birinci bendine göre, vergi ziyasına bağlı cezalarda zamanaşımı, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayacak ve beşinci takvim yılı sonunda ceza zamanaşımına uğrayacaktır. Öte yandan, özel hesap dönemi uygulayan yükümlüler için süre, vergi alacağının doğduğu özel hesap döneminin sona erdiği takvim yılını izleyen yılın başından başlayacak ve beşinci takvim yılının sonunda zamanaşımına uğrayacaktır.¹⁸⁸

Bu suç için kanun koyucu zamanaşımı süresinin başlangıcını, cezanın bağlı olduğu vergi alacağına bağlanmıştır. Bunun nedeni, vergi ziyai cezasının hesaplanmasında ziyaa uğratılan vergi alacağının esas tutulmasıdır.¹⁸⁹ Diğer bir ifadeyle, vergi ziyai suçu vergi aslına bağlı olduğundan, zamanaşımı süresinin başlangıcı, vergi alacağı ile ilişkilendirilerek tespit edilmektedir. Bu bakımdan burada da, aynen vergilendirme zamanaşımında olduğu gibi öncelikle vergi alacağının doğduğu takvim yılını tespit etmek gerekecektir.

Vergi Usul Kanunun 19 uncu maddesine göre, “Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.” Her vergi kanunu vergiyi doğuran olayı açık bir şekilde düzenlemiş bulunmaktadır. Buna göre, her bir vergi türü için vergi ziyai suçu bakımından ceza kesmede zamanaşımının başlangıcı, bu suçun ilişkin olduğu vergi borcunun doğduğu takvim yılını takip eden yılın başı olmaktadır.

b. Usulsüzlük Cezalarında :

Usulsüzlük suçlarında ceza kesmede zamanaşımı süresi, usulsüzlük suçunun türüne göre değişmektedir. Usulsüzlük suçları başlıca iki gruba ayrılmaktadır. Birincisi “genel usulsüzlük” olarak nitelendirilen ve iki derece halinde düzenlenmiş bulunan, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması halinde verilen cezalardır. (VUK.m.351). Usulsüzlüklerin ikinci türü ise, “özel usulsüzlük” olarak nitelendirilmekte ve genellikle vergi uygulamasına ilişkin belge düzenini yerleştirmeyi

¹⁸⁸ Mehmet ÖZBUDAK, Ceza Kesmede Zamanaşımının Vergilendirme Dönemleri İtibariyle İrdelenmesi, Yaklaşım Dergisi, Yıl: 1996, Sayı: 38, s.97,100.

¹⁸⁹ KOCAHANOĞLU, age, s. 444.

amaçlayan hükümlere uyulmamasına ilişkin cezalardır. (VUK.m.353 ve mükerrer 355).¹⁹⁰

Zamanaşımı süresinin başlangıcı her iki grup için de aynı olmasına karşılık, süreleri farklıdır. VUK'nun 374 üncü maddesinin birinci bendine göre, Kanunun 353 ve mükerrer 355 inci maddeleri uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlamak üzere beş yıl içinde mükellefe tarh ve tebliğ edilmeyen özel usulsüzlük cezaları zamanaşımına uğramaktadır. Beş yıllık zamanaşımına tabi özel usulsüzlük cezalarında zamanaşımının başlangıç tarihi, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takibeden yılın birinci gününden başlamaktadır. Buradaki cezalar vergi aslına bağlı olmadığından, vergi alacağı veya vergiyi doğuran olayla bir ilgisi yoktur. Usulsüzlük fiili hangi yılda yapılmışsa, takip eden yıldan zamanaşımı süresi işlemeye başlar.¹⁹¹

VUK'nun 374 üncü maddesinin ikinci bendine göre, kanunun 352 nci maddesinde belirtilen genel usulsüzlüklerde, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlamak üzere iki yıl içinde mükellefe tarh ve tebliğ edilmeyen ceza zamanaşımına uğrar. Bu cezalar da herhangi bir vergi aslına bağlı olmadan kesildiğinden zamanaşımı süresinin başlangıcı, usulsüzlük fiilinin işlendiği yılı takip eden yılın başlangıcı esas alınmıştır. Bu nedenle burada da özel usulsüzlükte olduğu gibi, usulsüzlüğün yapıldığı yılın tespiti önem arzeder.¹⁹²

Özel hesap dönemi uygulayan yükümlülerde usulsüzlük cezalarına ait zamanaşımı süresinin başlangıcı, bu dönemin kapandığı takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlar ve usulsüzlüğün türüne göre ikinci veya beşinci yılın sonunda süre sona erer.¹⁹³

c. Suçların Birleşmesinde Zamanaşımı :

VUK'nun 374 üncü maddesinin ikinci fıkrasında “ 336 ncı madde hükmüne göre vergi ziyai cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde kesilecek ceza, vergi ziyai cezası için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesilir.” şeklindedir.

¹⁹⁰ Bak., KAŞIKÇI, age, s.134-136

¹⁹¹ KURT, agm, s. 32; KOCABANOĞLU, age, s. 446.

¹⁹² Genel usulsüzlüklerde usulsüzlük fiilinin işlendiği yılın belirlenmesi hakkında bak., KOCABANOĞLU, age, s. 446,447.

¹⁹³ ÖZBUDAK, agm, s. 98.

Bilindiği üzere cezayı gerektiren tek bir fiil ile vergi ziyai suçu ile usulsüzlük suçları birlikte işlenmiş olabilir. Böyle durumlarda mükellefe bu iki cezadan sadece miktar itibariyle en ağırının kesilmesi icap eder. (VUK.m.336) Ancak, vergi ziyai suçu ile usulsüzlük suçunun birleşmesi nedeniyle Vergi Usul Kanunun 336 ncı maddesine göre, miktar olarak daha ağır olan usulsüzlük cezası kesilmişse, bu ceza için, 374 üncü maddesinin 2 nci fıkrasının açık hükmü karşısında vergi ziyai cezasının zamanaşımı süresi geçerli olacaktır. Tabidir ki, burada bahsedilen usulsüzlük genel usulsüzlük suçunun gerektiren cezalardır. Zira özel usulsüzlükler için ceza kesmede zamanaşımı süresinin beş yıl olduğu yukarıda belirtildiğinden söz konusu usulsüzlükler için değişen bir şey olmayacaktır.

Öte yandan eğer genel usulsüzlük suçu bağımsız olarak işlenmişse, başka deyimle vergi ziyai suçu ile birleşmiyorsa, zamanaşımı süresinin 2 yıl olacağı açıktır.

3. Ceza Kesmede Zamanaşımı Süresinin Durması :

Zamanaşımının durması, vergi dairesinin ceza kesme işlemi yapmasına mani olucu bir olayın meydana gelmesi halinde, bu engel ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlememesidir.¹⁹⁴ Engel ortadan kalktıktan sonra süre, kaldığı yerden işlemeye yeniden başlar. Böylece zamanaşımı süresi, durma zamanı kadar uzamış olur.

Vergi ziyasına bağlı suçlarda vergi cezası miktarı, ziyaa uğratılan vergi miktarına göre tayin edilir. (VUK.m.344) Bu nedenle, ceza kesebilmek için öncelikle vergi kaybının tespiti gerekir. Vergi miktarı, vergi matrahına göre tayin edileceği için, matrah tespit edilemiyorsa, takdir komisyonları tarafından tayin edilir. Kanun koyucu bu hususu dikkate almış olsa gerek ki, VUK'nun 374 üncü maddesinin birinci bendinin parantez içi hükmü ile VUK'nun 114 üncü maddesinin ikinci fıkrasına atıfta bulunarak matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması durumunda ceza kesmede zamanaşımının duracağını hüküm altına almış bulunmaktadır. Bu durumda takdir komisyonunda geçen süre ceza kesmede zamanaşımı süresinin hesabında nazara alınmayacak yani süre duracak, takdir komisyonu kararının vergi dairesine geldiği günü takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam edecektir. Buna göre, matrah

¹⁹⁴ BAYRAKLI, Vergi Ceza, s. 218.

takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, vergi aslında olduğu gibi, cezada da zamanaşımı süresini durduracaktır.¹⁹⁵

Ancak, ceza kesme zamanaşımı süresinin dolmasıyla ilgili bu düzenlemenin yalnızca ilk bentte yer alan beş yıllık süreyle ilgili olduğunu belirtmek gerekir. Yani, matrah takdiri için vergi dairesince matrah komisyonuna başvurulması, genel usulsüzlük cezaları için işlemekte olan iki yıllık zamanaşımı süresini durdurucu etkiye sahip değildir. Hatta, vergi ziyasına bağlı bulunmayan özel usulsüzlük cezaları bakımından işlemekte olan beş yıllık zamanaşımı süresinin de, takdir komisyonuna yapılan başvurudan etkilenmesi olanaklı değildir.¹⁹⁶ Çünkü, usulsüzlük cezasını gerektiren durumlar verginin aslına bağlı olmayıp, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması halinde meydana gelmektedir.

Mücbir sebepler VUK'nun 15 nci maddesinde açıkça belirtilmiş olduğu için vergilendirme zamanaşımı süresini durdurmasına karşılık, ceza kesme zamanaşımını durdurmamaktadır.¹⁹⁷ Çünkü, ne ceza kesme zamanaşımını düzenleyen VUK. 374 üncü maddesinde, ne de mücbir sebepleri düzenleyen hükümlerde bu konuda bir atıf veya açıklama yoktur. Zamanaşımına ait hükümler kamu düzeninden olduğundan bunlarda açıklık esastır.

Mücbir sebepler nedeniyle vergilendirme zamanaşımı süresinin durması, vergi idaresinin alacağını takip etme konusunda ortaya çıkan hukuki veya fiili imkansızlıklar nedeniyle idare yararına kabul edilmiş bir durumdur. Mücbir sebeplerin zamanaşımını durdurmasına yönelik bir amacın vergi cezaları için de geçerli olduğunu söylemek mümkündür. Özellikle vergi ziyasına bağlı cezalarda, cezanın kesilmesi vergi aslına yani verginin tarhına bağlı olduğuna göre, vergi aslının hesaplanmasında mücbir sebepler vergilendirme zamanaşımı süresini durdurduğuna göre, bunun dolayısıyla ceza kesme zamanaşımını da durdurması gerekir.¹⁹⁸ Aksi taktirde vergilendirme zamanaşımı ile ceza kesme zamanaşımı süreleri farklı olabilecektir. Örneğin, bir verginin aslı vergilendirme zamanaşımı süresi içinde mücbir sebeplerin bulunması nedeniyle, zamanaşımı süresi duracağından, beş yıllık sürenin sonunda da duran süre ile sınırlı kalmak kaydıyla söz konusu vergi tarh edilip mükellefe tebliğ edilmesine karşılık,

¹⁹⁵ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age,s. 138; Dş.9.D.,30.9.1986 tarih, E:1986/2161, K:1986/2592 (Dş. Der. Sayı: 66/67, s.); Dş.3.D., E: 1988/1088, K: 1988/2670 (Turgut CANDAN, Vergi Suçları ve Cezaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara-1995, s.402.)

¹⁹⁶ CANDAN, age, s. 403.

¹⁹⁷ Dş. 3. D., 16.9.1987 tarih, E: 1987/670, K: 1987/1843 (Dş.Der.,Sayı: 70-71, s.138-140)

¹⁹⁸ BAYRAKLI, Tez, s. 144.

mücbir sebepler ceza kesmede zamanaşımı süresini durmayacağından beş yıllık sürenin sonunda cezanın kesilmesi mümkün olmayacaktır. Yani bir verginin aslı zamanaşımına uğramamış olmasına rağmen, cezası zamanaşımına uğramış olacaktır. Bu durum ise, olması gereken bir hukuk sisteminde kabulü mümkün olmasa gerek. Bu itibarla yapılacak bir düzenleme ile, mücbir sebeplerin ceza kesmede zamanaşımını da durdurması gerekir.

4. Ceza Kesmede Zamanaşımı Süresinin Kesilmesi :

Zamanaşımı süresinin kesilmesi, yasada gösterilen kesme nedenlerinin meydana gelmesiyle, o zamana kadar işlemiş olan sürenin zamanaşımı açısından dikkate alınmaması; sürenin yeni baştan işlemeye başlamasını ifade eder.¹⁹⁹

Vergi Usul Kanunun 374 üncü maddesinin son fıkrasına göre, mezkur kanunda sözü edilen 5 ve 2 yıllık zamanaşımı süreleri içinde ceza ihbarnamesinin tebliğ edilmesiyle zamanaşımı süresi kesilmiş olur. Kanunun bu fıkrası sözü edilen müddetler içinde ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ edilmesiyle zamanaşımını kesileceğini söylemekte ise de, kesilmenin hükmünü açıklamamaktadır. Bu itibarla dava zamanaşımının kesilmesine ilişkin olup ta, Ceza Hukukunda yer alan kuralların, bu konuda da uygulanması gerekir. Yani ihbarnamenin tebliğinden itibaren 5 ve 2 yıllık zamanaşımı süreleri yeniden işlemeye başlayacaktır; ancak bu suretle evvelki zamanaşımı sürelerine yarısının ilave edilmesiyle bulunacak sürenin aşılamayacağı hakkında VUK'da hüküm olmadığına göre, kesilen zamanaşımı süresi yeniden işlemeye başlayacaktır.²⁰⁰

Doktrindeki bazı yazarlara göre ise, VUK. özel ceza kanunu olması nedeniyle, TCK'daki kesilme sonrası uygulanacak hükümlerin uygulanması gerekir. Türk Ceza Kanunun 104 üncü maddesine göre, kesilme sonucu yeni işleyecek sürelerin en fazla, kanunda öngörülen sürelerle yarısı ilave edilmek suretiyle bulunacak süreden fazla olamayacağını öngörmektedir. Bu hüküm vergi ceza kesme zamanaşımına uygulanacak olursa, ne kadar ihbarname tebliğ edilirse edilsin, vergi ziyayı ve özel usulsüzlükte 7,5;

¹⁹⁹ BAYRAKLI, Vergi Ceza, s. 218.

²⁰⁰ ERMAN, age, s. 44; KIZILOĞLU, Vergi Usul, s. 1012.

genel usulsüzlükte de 3 yılın geçmesiyle ceza kesilmesi kesin olarak zamanaşımına uğrayacaktır.²⁰¹

5. Ceza Kesmede Zamanaşımının Sonuçları :

Zamanaşımı süresinin başlamasından itibaren, vergi ziyayı ve özel usulsüzlük suçlarında beş, genel usulsüzlük suçlarında da iki yıl içerisinde kesilmeyen ve muhatabına tebliğ edilmeyen vergi cezaları zamanaşımına uğrar ve artık kesilemez. Çünkü süre dışında vergi dairesi ceza kesme yetkisini kaybetmektedir.²⁰² Bu husus vergi idaresi ve yargı organlarınca re'sen dikkate alınmalıdır.²⁰³ Zamanaşımı dikkate alınmadan ceza kesilmesi halinde açılacak davanın her aşamasında zamanaşımı iddiası ileri sürülebilir.²⁰⁴

C. Ceza Tahsil Zamanaşımı:

Vergi cezalarının tahsil zamanaşımı ile ilgili olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununda herhangi bir hüküm yoktur. 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun yürürlüğe girmeden önce vergi cezalarının tahsil zamanaşımına ilişkin olarak 5432 sayılı Vergi Usul Kanunun 353 üncü maddesinde şu hüküm yer alıyordu; “Kesinleştikleri tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil olunmayan vergi cezaları zamanaşımına uğrar.” 6183 sayılı AATUHK’da tahsil zamanaşımı bakımından, kamu alacaklarında genel bir düzenlemeye gidildiği için bu hüküm yürürlükten kaldırıldı.²⁰⁵ Bu itibarla AATUHK’nun 102 nci maddesinin 1 nci fıkrasına göre vergi cezaları da vergi asılları gibi vadelerinin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılından itibaren beş yıllık süre içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrayacaktır.

²⁰¹ Nihat EDİZDOĞAN, Türkiye’de Vergi Suç ve Cezaları, Örnek Kitabevi, Bursa-1986, s.138;

BAYRAKLI, Vergi Ceza, s.219

²⁰² KOCAHANOĞLU, age, s. 443.

²⁰³ PEHLİVAN, agm, s.68; BAYRAKLI, Vergi Ceza, s. 219.

²⁰⁴ PİLAVCI, age, s. 68.

²⁰⁵ ÇAĞAN, age, s. 134.

1. Amacı ve Hukuki Niteliği :

Ceza tahsil zamanaşımı, kesinleşmiş vergi cezalarının vadesinde ödenmemesi halinde vergi dairesinin zor kullanarak tahsil etme yetkisini sınırlandıran bir zaman dilimidir.²⁰⁶

Tahsil zamanaşımı, devletin kamu alacağına bir an evvel kavuşmasını temin eden ve bunu bir zaman kesiti ile sınırlandıran bir müessesedir. Vergi dairesi kesinleşmiş para cezasını ihmal göstermeden bir an önce tahsil etmelidir. Yoksa, cezayı tahsil için süresiz bir yetkisi yoktur. Bu yetki zamanaşımı süresi ile sınırlıdır. Ceza tahsil zamanaşımının amacı da, devletin para cezasına zamanında sahip olmasını sağlamak, zamanla ispatı zor olacak hukuki ilişkileri bu zorluk ortaya çıkmadan kaldırmaktır.²⁰⁷

Ceza tahsil zamanaşımı, vergi tahsil zamanaşımından farklı değildir. Vergi cezaları da bir kamu alacağı olduğu için, AATUHK'nun kapsamı içinde ve bu kanunun tahsil zamanaşımı hükümlerine tabidir. (AATUHK.m.1/1). Ceza kesme zamanaşımı, vergi ziyai suçu ile usulsüzlük suçlarında ayrı ayrı düzenlenmesine karşılık, ceza tahsil zamanaşımı tüm vergi cezaları için aynıdır.

2. Ceza Tahsil Zamanaşımı Süresi ve Başlangıcı :

Vergi idaresince kesilmiş bir cezanın, ceza tahsil zamanaşımı süresi, yasada gösterilen cezanın ödeneceği vadeyi izleyen takvim yılı başından başlar. Vergi cezasının ödeneceği vade, yasada gösterilen son ödeme günüdür. (AATUHK.m.37). Ödemenin son günü olan vade, ceza muhatabının ceza ihbarnamesinin tebliğinden sonra yargı yoluna gidip gitmemesine göre farklılık arz eder.

Ceza muhatabı, ihbarnamenin tebliğinden itibaren dava açma süresi olan 30 gün içerisinde yargı yoluna gitmemiş ise, bu 30 günlük sürenin bitiminden itibaren bir ay içerisinde vergi cezasını ödemesi gerekir. (VUK.m.368/1). Vade günü, bu bir aylık ödeme süresinin son günüdür. Ceza tahsil zamanaşımı da, bu tarihi izleyen takvim yılı başından başlar.

²⁰⁶ BAYRAKLI, Vergi Ceza, s. 219.

²⁰⁷ BAYRAKLI, Tez, s. 147.

Ceza muhatabı, ihbarnamenin kendisine tebliğinden itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açmış ise, vergi mahkemesinin, mahkemenin kararı temyiz edilmişse, Bölge İdare Mahkemesinin veya Danıştay'ın vergi cezasının ödenmesine ilişkin vereceği karar üzerine, vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ edilmesinden itibaren bir ay içinde vergi cezasının ödenmesi gerekir. (VUK.m.368/2). İşte bu bir aylık sürenin son günü alacağın vadesi olup, bu tarihi izleyen takvim yılı başından itibaren ceza tahsil zamanaşımı süresi işlemeye başlayacaktır.

Ceza tahsil zamanaşımı süresi, hem vergi ziyai suçu hem de usulsüzlük suçları için beş yıldır. Her yıl bir takvim yılı olduğuna göre, beşinci yılın takvim yılı sonunda zamanaşımı süresi sona erer. Sürenin sona ereceği tarih somut olarak belirtilmiş olduğundan beşinci yılın 31 Aralık mesai saati bitiminde süre sona erer.²⁰⁸ Eğer sürenin son günü olan 31 Aralık hafta sonuna denk geliyorsa vergi idaresinin en geç 31 Aralıktan önceki hafta içinin son gününe kadar ihbarnameyi tebliğ etmiş olması gerekir. Yine ceza ihbarnamesi ilan yoluyla tebliğ edilecekse, bu gibi hallerde tebligat ilandan itibaren bir ay sonra hukuki sonuç doğuracağından (VUK.m.106/3) bu ilan tebligatın en geç 31 Aralıktan bir ay önce yapılmış olması gerekir.²⁰⁹

3. Ceza Tahsil Zamanaşımı Süresinin Durması :

Ceza tahsil zamanaşımı süresinin durması, vergi tahsil zamanaşımı süresinin durması ile aynıdır. (AATUHK.m.104). Vergi tahsil zamanaşımını durduran nedenler, ceza tahsil zamanaşımını da durdurur. Durma süresince geçen süre, zamanaşımı süresinin sonuna eklenir. Bu konu üzerinde daha önce durulduğu için burada bir daha incelenmeyecektir.²¹⁰

4. Ceza Tahsil Zamanaşımı Süresinin Kesilmesi :

Ceza tahsil zamanaşımını kesen nedenler de, vergi tahsil zamanaşımını kesen nedenlerle aynıdır. (AATUHK.m.103). Vergi tahsil zamanaşımını kesen nedenler ceza

²⁰⁸ BAYRAKLI, Vergi Ceza, s. 220.

²⁰⁹ Dş. 7.D., 22.3.1982 tarih, E: 1982/502, K: 1982/523 (ERCAN, age,s. 143).

²¹⁰ Bak. s.101-105

tahsil zamanaşımını da keser. Bu konuya da daha önce değinildiği için, üzerinde durmuyoruz.²¹¹

5. Ceza Tahsil Zamanaşımının Sonuçları :

Ceza tahsil zamanaşımı süresi, ceza tahsil edilmeksizin sona ermiş ise, artık vergi dairesi işlenmiş suç için kesinleşmiş olan cezayı zorla tahsil edemez. Zamanaşımı süresi dolmasına rağmen yapılacak zorla tahsil işlemleri iptal edilebilir. Fakat vergi cezası, zamanaşımına uğramış olsa bile, ceza muhatabının gönüllü olarak yapacağı ödemeler kabul edilir. (AATUHK.m.102/2). Bu ödeme, vezne alındısına “kendi rızası ile ödenmiştir” damgası vurulmak suretiyle alınır.²¹²

IV. VERGİ HATALARINI DÜZELTMEDE ZAMANAŞIMI

A. Genel Olarak Vergi Hataları:

Devletle kişiler arasındaki vergilendirme ilişkisi yasal hükümler çerçevesinde ele alındığında, bu ilişkinin doğup ortadan kalkma sürecinin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluştuğu görülmektedir. Anılan aşamalarda yükümlülerin veya vergi idaresinin hata yapması mümkündür. Bu nedenle Vergi Usul Kanunun 116-126 ncı maddeleri arasında vergi hatalarına ve bu hataların düzeltme yoluyla giderilmesine ilişkin hükümler öngörülmüştür.

Vergi hatalarının düzeltilmesi, bir yandan vergi borcunu, diğer yandan da vergi cezasını (VUK.m.375) kısmen veya tamamen ortadan kaldıran bir yoldur. Düzeltme, vergilendirme işlemlerindeki bir kısım sakatlıkların giderilmesi amacıyla Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş bulunan bir idari süredir.²¹³ Bu sakatlıklar vergi dairesince yapılabileceği gibi, mükelleflerce de yapılabilir. Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamadıkları halde, kanun koyucu vergi hataları yönünden bir ayrıcalık getirmiştir. (VUK.m. 378/2).

²¹¹ Bak.s.95-101

²¹² BAYRAKLI, Vergi Ceza,s. 221; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s.144.

²¹³ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s. 173.

VUK'nun 116 ncı maddesine göre, “ Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.” Düzeltme konusu yapılabilecek yanlışlıklar, VUK. 117 uyarınca “hesap hataları” olarak adlandırılan ve genel çizgileriyle vergi miktarına ilişkin olan maddi hatalar ve VUK. 118 gereğince, vergi yükümlülüğüne ilişkin saptama ve değerlendirme hataları şeklinde nitelendirilebilecek “ vergilendirme hataları” dır.²¹⁴

Vergi hatası kavramı sadece maddi vergi hukukunun konusun oluşturan vergiler için değil, maddi vergi ceza hukukunun konusunu oluşturan hatalar için de kullanılmaktadır.²¹⁵ Zaten kanun koyucu, vergi cezalarında yapılan hatalar konusunda vergi hatalarını düzenleyen kanun hükümlerinin uygulanacağını söylemektedir. (VUK.m.375). Bu itibarla bu bölümdeki açıklamalarımız vergi cezalarındaki hatalar için de geçerlidir.

Vergi hatalarının düzeltilmesi usulüne gelince; vergi hatası türlerinden birini yapısında taşıyan sakat bir vergilendirme işlemine karşı yargı yoluna gidilebileceği gibi, beş yıllık zamanaşımı süresi içinde kalmak koşuluyla, bu hata vergi dairesince re'sen ya da yükümlünün başvurusu üzerine de düzeltilebilir.²¹⁶

Vergi hatasının yargı yoluyla çözümlenmesi istendiğinde, hatalı işlemin mükellefe tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde yetkili vergi mahkemesinde vergi davası açılması gerekir. Yargılama sonucunda vergi hatası giderilir.

Hatanın yönetsel çözüm yollarıyla giderilmesinde şartları varsa uzlaşma yolu ile (VUK. Ek.m.1) hatalı işlem giderilebileceği gibi, zamanaşımı süresi içinde kalmak şartıyla düzeltme yoluna da gidilebilir. Vergi hatasının düzeltilmesi öncelikle bu hatalı işlemi yapan vergi dairesinden istenir. Eğer hata açık ve kesin bir vergi hatası ise vergi dairesi kendiliğinden (re'sen) düzeltir(VUK.m.121).Yükümlünün yazılı düzeltme istemi (VUK.m.122) ilgili servislerde uygun görülürse, düşünceleriyle birlikte vergi dairesi müdürüne gönderir (VUK.m.123). Hatanın düzeltilmesi uygun görülürse, düzeltme fişi düzenlenerek hata giderilir. Düzeltme yetkisi vergi dairesi vergi müdürüne aittir. (VUK.m.120). Düzeltme istemi reddedildiği takdirde, dava açma süresi geçmemiş ise

²¹⁴ Vergi hataları konusunda fazla bilgi için bak.,KANETİ, age, s. 154-156;

ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s. 174-181.

²¹⁵ BAYRAKLI, Tez.s.177.

²¹⁶ Vergi hatalarının düzeltilmesi usulü hakkında geniş bilgi için bak., Elif SONSUZÖĞLU, Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulü ve Yargısal Çözüm, Vergi Dünyası, Yıl: 1995, Sayı: 167, s.136-145; Mustafa AKKAYA, Vergi Hatalarının Yargısal Yolla Düzeltilmesinde Süre (İYUK.m.10-11), Yaklaşım Dergisi, Yıl: 1994, Sayı: 13, s. 153-163; Cevat KOÇ, Vergi Hatalarına Karşı Yönetmelik ve Yargısal Başvuru Yolları, Vergi Dünyası, Yıl:1990, Sayı: 107, s. 60-65.

vergi mahkemesinde kalan süre içerisinde dava açılır. (VUK.m.121). Dava açma süresi geçmiş ise, düzeltme istemi reddolunanlar, yönetsel hiyerarşik üst olan Maliye Bakanlığına şikayet yoluyla müracaat ederler. Bu şikayet il özel idarelerine ait vergilerde valiliğe, belediye vergileri hakkında da belediye başkanlığına yapılır. (VUK.m.124). Bakanlığa, valiliğe, veya belediye başkanlığına şikayet yoluyla yapılan düzeltme talebi reddedilir ve reddedilmiş sayılırsa, 4001 sayılı yasa yürürlüğe girmeden önce, (2575 sayılı Danıştay Kanunun 24/j) bu red işlemine karşı Danıştay’da ilk derece mahkemesi olarak iptal davası açılabilmekteydi. Danıştay Kanununda bir değişiklik yapılmadığı için bu düzenleme halen yürürlükte. Ancak, 4001 sayılı yasa İYUK’nun 37 nci maddesin “ b” bendi olarak yapılan ek ile, bu red işleminin iptali için vergi mahkemesi yetkili kılınmıştır. Söz konusu hüküm ile Danıştay Kanunu ve İYUK arasında bir çelişki doğmaktadır. Bu çelişki Danıştay Kanununda yapılacak paralel bir değişiklik ile giderilebilir. Böyle bir değişiklik yapılmadığı takdirde, sorun yeni yasanın ilgili maddesinin eski yasadaki ilgili madde olan Danıştay Kanunun 24/j’yi zımni olarak yürürlükten kaldırmış olacağı esasına göre çözülebilir.²¹⁷

Öte yandan, vergi hatalarının düzeltilmesi, vergi yargı kuruluşlarında kesinleşmiş dahi olsa, karara bağlanan işlemler için de söz konusudur.²¹⁸ Bunun için tek koşul, yargı kuruluşlarında özellikle hatalar konusunda bir kararın verilmemiş olması gerekir. (VUK.m.125). Bu hatayı kapsamayan genel nitelikteki kararlarda konu edilen işlemlerdeki vergi hataları düzeltilebilir.²¹⁹

B. Vergi Hatalarını Düzeltme Zamanaşımı Süresi:

Vergi Usul Kanunu, vergide kararlılık ilkesini gerçekleştirmek amacıyla düzeltme işlemleri bakımından da bir zamanaşımı süresi öngörmüş bulunmaktadır. Vergi hatalarının düzeltilmesinde böyle bir sınırlama getirilmemiş olsaydı, idarenin işlemlerinde ve vergi gelirlerinde istikrar söz konusu olmazdı. Yasada kullanılan terim zamanaşımı olmasına rağmen, bu süre aslında hak düşürücü niteliktedir.²²⁰

Vergi Usul Kanunun “Düzeltilmede zamanaşımı” kenar başlığını taşıyan 126 ncı maddesine göre; “ 114 üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra

²¹⁷ SONSUZOĞLU, agm, s. 142; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s. 184, 185.

²¹⁸ Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 27.11.1992 tarih, E: 1992/250, K. 1992/449, (ÖZBALCI, Vergi Usul , s. 395, 396.)

²¹⁹ KIRBAŞ, age, s. 200.

meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez.”şeklindedir. Kanunun açık lafzından da anlaşılacağı üzere, yasa 114 üncü maddeye yani vergilendirme zamanaşımına atıf yapmak suretiyle düzeltmede zamanaşımı süresinin başlangıcında da vergiyi doğuran olayı ve onu izleyen takvim yılı başını esas tutmuş, dolayısıyla sürenin bitimini de kural olarak beşinci takvim yılının sonu olarak tespit etmiş bulunmaktadır.²²¹ Vergiyi doğuran olayın birden fazla yıla sirayet etmesi halinde, düzeltme zamanaşımı süresi sirayetin bitim yılını izleyen yılın başından itibaren işlemeye başlar. Bu durumda son yıldan önceki yıllarda yapılan hatalar da son yılın tabi olduğu rejime tabi olur.²²² Bu itibarla vergi hatalarının düzeltilmesinde zamanaşımı süresinin başlangıcı, vergi hatalarının yapıldığı tarih veya bu hatanın yapıldığı tarihi takip eden takvim yılı değil, düzeltme konusu verginin doğduğu takvim yılını izleyen takvim yılının başı olacaktır.

Mezkur kanunda vergi hatalarının düzeltilmesi için öngörülen beş yıllık zamanaşımı süresi her iki düzeltme yolu için de geçerlidir. Yani bu süre içinde kalmak şartıyla yükümlü başvuru ile düzeltme isteminde bulunabileceği gibi, vergi dairesi de re’sen düzeltme yoluna gidebilir. Vergi hataları düzeltme zamanaşımı süresi içinde ortaya çıkarılmışsa, düzeltme işlemi zamanaşımı süresi dolduktan sonra da yapılabilir. Çünkü hataların meydana çıkarılması, yükümlü veya idarenin yararına sonuç doğurmak üzere, zamanaşımını keser. Zamanaşımının kesilmesiyle, yeni bir düzeltme zamanaşımı süresi işlemeye başlamamakta, düzeltme süreci işlemeye başlamaktadır.²²³

Vergi hatalarını düzeltmede zamanaşımı süresi yukarıda da belirtildiği gibi kural olarak 5 yıldır. Ancak, yasa bazı istisnai durumlarda bu sürenin 6 yıla kadar çıkabileceğini öngörmüştür. Bunun dışında yargı kararları ile uygulama alanı bulan, bir zamanaşımına tabi olmaksızın düzeltilebilecek hatalar da vardır.

VUK’nun 126 ncı maddesinde düzeltmede zamanaşımı süresini bir yıl daha uzatarak 6 yıla kadar çıkarabilen üç olasılık öngörülmektedir. Buna göre düzeltme zamanaşımı süresi ;

²²⁰ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s. 183.

²²¹ Dş. 7.D., 12.3.1997 tarih,E:1995/7184, K:1997/1046 (Dş.Der., Sayı:94, s.471-473)

²²² KOÇ, age, s. 148.

²²³ KOÇ, age, s. 146.

1. Zamanaşımı Süresinin Son Yılı İçinde Tarh ve Tebliğ Edilen Vergilerde:

Düzeltilme zamanaşımı süresi, zamanaşımı süresinin son yılında tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olmaz. Düzeltme zamanaşımı süresi, vergi hatasının meydana geldiği tarihten başlayarak hesaplanır. Bu tarih verginin idarece hesaplandığı tarih değil, tarh işleminin mükellefe duyurulduğu yani tebliğ edildiği tarihtir. Diğer bir ifadeyle, beyan esasına dayalı vergilerde tahakkuk fişinin mükellefe veya adamına verildiği tarih, ikmalen ve re'sen yapılan tarhiyatlarda ihbarnamenin usulüne uygun bir şekilde mükellefe tebliğ olunduğu tarih, verginin tarh ve tahakkukunda tebliğ yerine geçen muamelelerde ise bu işlemlerin yapıldığı tarih, vergi hatasının yapıldığı tarih sayılacak ve bir yıllık ek süre de bu tarihten itibaren hesaplanacaktır.²²⁴

2. İlan Yolu İle Tebliğ Edilen ve Dava Konusu Edilmeksizin Tahakkuk Eden Vergilerde Düzeltme Zamanaşımı Süresi :

Düzeltilmede zamanaşımı süresinde ikinci özel durum, ilan yoluyla tebliğ edilip dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerle ilgilidir. Bu hallerde zamanaşımı süresi, ödeme emrinin tebliğinden itibaren bir yıldan aşağı (az) olamaz. (VUK.m. 126/b).

İlan yoluyla yapılan tebliğden, çoğunlukla mükelleflerin haberi olmaz ve vergi de dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eder. Bu durumdan mükellef ancak kendisine 6183 sayılı Kanuna göre ödeme emri tebliğ edilmesi üzerine haberdar olur. Yani verginin tahsili için yapılan takibat üzerine durumu öğrenir. Bazı hallerde, mükellefin durumu öğrendiği (ödeme emrinin tebliğ edildiği) tarihte, kanunu öngörmüş olduğu 5 yıllık zamanaşımı süresi dolmuş olur. Dolayısıyla da, mükellefin düzeltme talebinin incelenmesi ve yerine getirilmesi mümkün olmaz. Bu durumu düşünen kanun koyucu; yalnızca ilan tebliğ ve tahakkuk eden vergilere ilişkin olmak üzere, düzeltme zamanaşımı süresini, ödeme emri tebliğ tarihinden başlamak üzere, bir yıldan aşağı olamayacağı esasını kabul etmiştir.²²⁵ Tarh ihbarnamesinin, normal şekilde yani ilan

²²⁴ TURGAY, age, s. 531.

²²⁵ EROĞLU, age, s. 168.

yolunun dışında (posta yoluyla veya memur eliyle bilinen adreslere yapılan tebliğler)
tebliği halinde bu hüküm uygulanmayacaktır.²²⁶

3. İhbarname ve Ödeme Emrinin İlan Yoluyla Tebliğ Edildiği Vergilerde, Düzeltilme Zamanaşımı Süresi:

Düzeltilme zamanaşımı süresi bakımından bir başka özel durum, tarhiyat ihbarnamesi ile birlikte ödeme emri de ilanen tebliğ edilen vergilerle ilgilidir. Bu hallerde mükellefin haciz tatbikine kadar vergi borcu hakkında bilgi sahibi olmaması ihtimali vardır. Kanun koyucu bu durumu göz önünde tutarak Vergi Usul Kanunun 126 ncı maddesine 3239 sayılı Kanunla eklenen (c) bendi ile bu durumlarda düzeltilme zamanaşımı süresinin 6183 sayılı Kanun uyarınca yapılacak haciz tatbikinden itibaren bir yıldan az olamayacağı öngörülmüştür.

Mezkur kanunda öngörülen özel durumlar birlikte değerlendirildiğinde kanun koyucunun, mükelleflerin yapılan hatalı işlemlerden haberdar olamayabileceği ihtimalini göz önünde bulundurarak bu kimselerin mağdur olmamaları, haksızlığa uğramamaları için böyle bir düzenlemeye gittiği görülür.

C. Düzeltilme Zamanaşımına Tabi Olmayan Hatalar :

Danıştay'ın içtihadına göre, hatanın düzeltilmesi için başvuran kimsenin bu isteminin zamanaşımı nedeniyle reddinin yasanın amacıyla hak ve adalet ilkeleriyle bağdaşmadığı durumlarda düzeltilmenin zamanaşımına tabi olmaksızın yapılması gerekir.²²⁷ Danıştay bu görüşünü ifade eden kararında, "... mükellefin şahsında hata yapıldığından bahsedebilmek için, idarenin bir vergi alacağının bulunması gerekmektedir. Halbuki olayımızda, verginin asıl borçlusu tarafından süresinde ödenmesiyle, idarenin vergi alacağı esasen kalkmış bulunmaktadır. Bir başkasına ait, üstelik süresinde ödenmekle kalkmış bulunan bir verginin düzeltilmesi isteminin zamanaşımından bahisle reddi yolundaki dava konusu işlemin hukuka uygunluğunu

²²⁶ KIZILOĞ, Vergi Usul, s. 1110.

²²⁷ KANETİ, age, s. 164.

kabule imkan bulunmamaktadır.” diyerek mükellef yararına getirilmiş zamanaşımı müessesesinin haksız iktisap niteliği taşıyan vergiye hukukilik kazandırmak için kullanılmasının hak ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacağını öngörmüştür.²²⁸

Diğer bir kararında da Danıştay, zamanaşımı sebebiyle fazla ödenen verginin red ve iadesine imkan bulunmadığı gerekçesiyle, söz konusu fazla ödenen verginin daha sonraki yıl için alınan vergiden mahsubunun hakkaniyet icabı olduğuna hükmetmiştir.²²⁹

Bu itibarla Danıştay’ın somut olayın özelliklerini dikkate alarak, gerektiğinde hakkaniyet ilkesinin sağlanması ve varsa mükellefin mağduriyetini önlemek amacıyla VUK’nun 126 ncı maddesinde öngörülen zamanaşımı süresine bakmaksızın çözüm tesis ettiği görülmektedir.

D. Düzeltme Zamanaşımının Sonuçları :

Vergi Usul Kanunun 126 ncı maddesinde öngörülen düzeltme zamanaşımı süresi dolduktan sonra mükellef tarafından yapılacak düzeltme başvuruları dikkate alınmayacağı gibi, artık bu hatalar idare tarafından da re’sen düzeltilemeyecektir.²³⁰ Bu sürenin dolmasıyla hatalı işlem sonucu lehine bir durum doğmuş taraf olarak yükümlü ya da vergi dairesi için adeta bir kazanılmış hakkın varlığı söz konusu olmaktadır.²³¹

²²⁸ Dş. 4.D., 6.4.1977 tarih, 1861/931; (Dş. Der., Sayı: 28/29, s. 326-328.)

²²⁹ Dş. 4.D., 30.3.1971 tarih, 6057/2705 (TURGAY, age, s. 506)

²³⁰ Dş. 13.D., 6.5.1976 tarih, E: 1975/1816, K: 1976/1487; Dş. 4. D., 23.10.1975 tarih, E: 1975/1844, K: 1975/2725; Dş. 4.D., 4.6.1975 tarih, E: 1975/656, K: 1975/1937 (TURGAY, age, s. 534-535); Maliye Bakanlığı , 30.7.1984 tarih ve 1/24424-126-119 sayılı özelgesi (KIZILOL, Danıştay Kararları, Cilt 2, s. 2149.

²³¹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, age, s.183

Sonuç

Zamanaşımı; ödeme, tahsil dışında vergi borcunu sona erdiren sebeplerin en önemlilerinden birisidir. Hukukun diğer alanlarında zamanaşımı kurumunun ihdasını gerekli kılan nedenler, vergi hukukunda da bu hukuk dalının özellikleri gözönünde bulundurularak uygulama alanı bulmaktadır.

Vergi alacağının veya mükellef bakımından vergi borcunun, belli bir süre geçtikten sonra ortadan kalkmasını hem mükellef, hem vergi idaresi ve hem de kamu düzeni açısından faydalı, hatta zorunlu bir tedbir olduğunu söylemek mümkündür. Mükellef açısından bakıldığında; uzun bir süre geçtikten sonra karşılaşmaları muhtemel ve aksini ispat etmeleri zor olan bir takım iddialar karşısında kalmalarını önleyecektir. Zira mükellefin seneler öncesine ait belge, makbuz ve ispat delillerini saklamaları ve bunları sağlıklı bir biçimde muhafaza etmelerini beklemek oldukça güçtür. Öte yandan vergi borcundan dolayı borçlu bulunan bir kişinin sonu belirsiz bir süre ile takip altında kalacağı endişesi veya bu borcun daha sonra tahsil edilmesi durumunda mükellef ödeme güçlüğü çekebileceği gibi, planlanmış olan yeni yatırım ve ekonomik faaliyetlerinin gerçekleştirmesine de mani olabilir. Dolayısıyla vergi hukukunda yer alan zamanaşımı süresi vergi yükümlülerinin hukuki güvenliğini sağlamaktadır.

İdare açısından bakıldığında ise uzun zaman geçtiği için ispat edemeyeceği fakat takip etmek zorunda kalacağı iddialarla uğraşmaktan kurtulacak, bunun yerine dikkat ve çabasını verimliliği yüksek ve geçmiş dönemlere göre maliyeti daha düşük yeni olaylara yönelebilecektir. Diğer yandan vergi idaresi, vergi alacağının zamanaşımına uğrayabileceğini bildiğinden daha dikkatli davranacak ve söz konusu alacağı tahsil etmek için azami gayret sarf edecek, böylelikle idarenin aktivitesi artmış olacaktır. Zira zamanaşımına tabi olmayan bir vergi borcu, idareyi tahsilde ihmalkar davranmaya itebilir.

Vergi hukukunda zamanaşımı müessesesi, yükümlünün bu konuda bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın vergi idaresi ve yargı organlarınca re'sen dikkate alınır. Bu özelliğiyle özel hukukta yer alan ve borcun sükutu sebeplerinden biri olan hak düşürücü sürelerle benzemektedir. Zamanaşımı, yargı organlarınca re'sen dikkate alınması gerektiğinden yargı organlarının yükünü de azaltıcı etkiye sahip olduğu söylenmelidir. Zamanaşımına ilişkin hükümler kamu düzeni ile ilgili olduğundan bunların sözleşme ile değiştirilmeleri veya yorum yoluyla genişletilip daraltılmaları

mümkün değildir. Yine zamanaşımından önceden feragat vergi hukukunda yer almamaktadır.

Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş bulunan zamanaşımı süresi için, doktrinde yazarların bir kısmı tahakkuk zamanaşımı, diğer bir kısmı ise tarh zamanaşımı demektedir. Danıştay'ın da vermiş olduğu kararlarda bazen tarh, bazen tahakkuk bazen de tarh ve tebliğ zamanaşımı kavramını kullandığı görülmektedir. Kanun koyucu ise tarh zamanaşımı kavramını kullanmaktadır. "Zamanaşımı süreleri" kenar başlıklı VUK'nun 114 üncü maddesinin birinci fıkrasında "Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar." şeklindedir.

VUK'na göre tahakkuk, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir. Böylece tahakkuk tarh ve tebliğden başka, ödenebilir hale gelmeyi de içermektedir. Dolayısıyla tahakkuk işleminin tamamlanması, verginin ödenebilir hale gelmesidir ki bu tarh ve tebliğden daha uzun bir süreçtir. Ancak esas olan zamanaşımı süresi içinde tarh ve tebliğin yapılmış olmasıdır; verginin tahakkuku aranmamaktadır. Bu itibarla tahakkuk kavramı, maddedeki açıklamayı, lafzi yorumu kapsamaktan süre itibariyle daha uzun ve uzaktır.

Tarh kavramı ise, kişi ve kurumların vergi borçlarını kanunda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi idaresince tespit edilen idari bir muameledir. Görüldüğü üzere tarh işlemi tebliğ aşamasını kapsamamaktadır. Oysa vergi alacağının zamanaşımına uğramaması için yapılan tarh işleminin yükümlü veya yasada gösterilen yetkili kişilere mutlaka tebliğ edilmesi gerekir. Yasa koyucu da "tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen" ifadesi ile bunu ortaya koymuştur. Dolayısıyla tarh kavramının da maddedeki ifadeyi anlattığı söylenemez. Tarh ve tebliğ zamanaşımı ifadesi ise uzun olsa gerek ki öğretide kullanılmamaktadır. Bu itibarla devletin ve devrettiği yetkiyle vergi idaresinin vergi salma yetkisini yani vergilendirme işlemlerinin (tarh ve tebliğ) yapılmasını süre itibariyle sınırlandıran zaman dilimine hukuk dilinde birliğin sağlanması ve mezkur kanunda ifade edilen anlatımı kapsayacağını düşünerek "vergilendirme zamanaşımı" demeyi daha uygun buluyoruz.

Vergilendirme zamanaşımı süresinin başlangıcı, vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen takvim yılı başı olmasına rağmen, emlak vergisi ve veraset ve intikal vergisinde bu husus farklıdır. Emlak vergisi ve veraset ve intikal vergisinde vergi idaresine beyan edilmemiş mallarda zamanaşımı, idarenin bu durumları öğrendiği tarihi

izleyen takvim yılından itibaren başlar. Kayıt dışı ekonominin büyük boyutlarda olduğu bilinen ülkemizde, bu ekonomiyi vergilendirmek için emlak vergisi ve veraset ve intikal vergisinde olduğu gibi bu durumlarda da zamanaşımı süresinin başlangıcını bu hususların idarece öğrenildiği tarihi takip eden takvim yılı başından başlatılması uygun olacaktır. Zira ülkemizde vergi denetiminin etkili bir biçimde işlediği söylenemez. Özellikle GVK'nun 1/2 ve 2/7 nci maddelerinde 4369 sayılı Kanunla yapılan değişikliğin yürürlüğe girmesiyle, kasıtlı olarak devleti vergi gelirinden yoksun bırakmak için kötüniyetle zamanaşımı kurumunun arkasına sığınmak isteyenlerin bu amaçlarının gerçekleşmesine de mani olacaktır. Böyle bir düzenleme zamanaşımı ile güdülen amaca aykırı gibi görülse de, devleti zarara sokmak isteyenlere de fırsat verilmemelidir.

Vergilendirme zamanaşımı süresinin, matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması veya mücbir sebeplerin bulunması halinde durmasına karşılık, yasada zamanaşımını kesen nedenler düzenlenmemiştir. Vergi cezalarında ise ceza ihbarnamesinin yükümlüye tebliğinin zamanaşımını keseceği hüküm altına alınmıştır. Öğretide verginin tarh edilip tebliğ edilmesi ile vergilendirme zamanaşımının kesileceği söylenmektedir. Vergilendirme zamanaşımının kesilmesi zamanaşımı süresinin yeniden işlemeye başlaması gibi bir sonuç yaratmaz. Çünkü vergilendirme zamanaşımının kesilmesinden sonra yükümlünün bu tebliğ işlemine karşı yargı yoluna gidip gitmemesine göre söz konusu vergi tahakkuk aşamasına gireceğinden artık vergilendirme değil, tahsil zamanaşımı söz konusu olacaktır.

Vergilendirme zamanaşımı süresi, devletin vergiyi tarh ve tebliğ etme yetkisini süre itibarıyla sınırlar. Beş yıllık zamanaşımı süresi içinde tarh ve tebliğ edilmeyen bir vergi ortadan kalkar. İdarece yapılacak olan bu tarh ve tebliğ işleminin yasalarda gösterilen usul ve esaslara uygun olarak yapılması gerekir; aksi halde söz konusu işlemlerin zamanaşımı süresini etkilemesi söz konusu olmayacaktır. Asıl vergi borcuna bağlı yan alacaklarda bu süre bitiminde sona erer. Yükümlü zamanaşımına uğramış bir vergi borcunu kendi isteği ile gönüllü olarak ödemek istemesi halinde, söz konusu ödeme kabul edilir. Zamanaşımı süresinin dolmasıyla vergi idaresince ikmalen veya re'sen vergi tarhının veya vergi incelemesinin yapılması da artık mümkün olmayacaktır.

Tahsil zamanaşımı, tahakkuk etmiş vergi alacağının vergi yasalarına göre ödeneceği vadeyi izleyen takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmemesi halinde artık zor kullanılarak tahsil edilemez. Tahsil zamanaşımı süresi yasada

gösterilen nedenlerle durabilir veya kesilebilir. Asıl vergi borcu zamanaşımına uğrayınca bu vergi alacağına bağlı bulunan yan alacaklar da zamanaşımına uğrar. Tahsil zamanaşımına uğramış bir vergi, yükümlü tarafından kendi isteği ile gönüllü olarak ödenmek istenmesi halinde bu ödeme idare tarafından kabul edilir. Söz konusu zamanaşımı idare ve yargı organlarınca re'sen dikkate alınır.

Vergi suç ve cezalarında zamanaşımı, cezayı kesen organa göre VUK ile AATUHK hükümleri veya TCK nun zamanaşımı hükümleri uygulanır. Burada da zamanaşımına ilişkin hükümler idare ve yargı organlarınca re'sen dikkate alınır. Vergi ceza hukukunda vergi ziyana neden olan suçlar ve usulsüzlük suçları için zamanaşımı sürelerinin farklılaştırılması ceza hukukundaki zamanaşımı hükümleri ile benzerlik göstermektedir. Ancak zamanaşımı süresinin başlangıcı konusunda ise durum farklıdır. Bu, vergi cezalarının özelliğinden kaynaklanmaktadır. Vergi ceza hukukundaki zamanaşımı süreleri de kanunda gösterilen hallerde durmakta veya kesilmektedir.

Vergilendirme zamanaşımında, mücbir sebepler zamanaşımı süresini durdurmasına karşılık, yasada açık hüküm bulunmaması nedeniyle ceza kesmede zamanaşımı sürelerini durdurmamaktadır. Halbuki vergi ziyana bağlı suçlarda kesilecek ceza, vergi aslına bağlı olarak kesileceğinden mücbir sebeplerin vergi aslına ilişkin (vergilendirme) zamanaşımı süresini durdurucu etkisinin dolaylı olarak vergi cezaları için de geçerli olması gerekir; aksi takdirde bir verginin aslı mücbir sebepler yüzünden zamanaşımına uğramamasına karşılık, buna ilişkin vergi cezası zamanaşımına uğramış olacaktır ki, bunun hukuk mantığıyla açıklanması güç olsa gerektir. Bu itibarla yapılacak bir düzenleme ile mücbir sebeplerin ceza kesmede zamanaşımını durduracağı yolunda yasada bir düzenlemeye gidilmesi uygun olacaktır.

Vergi suçlarında zamanaşımı süresi ceza kesilmeksizin dolması durumunda artık ceza kesilemez. Kesilen ceza, süresi içerisinde tahsil edilmezse artık idare zor kullanarak bu alacağı tahsil yoluna gidemez. Zamanaşımı süresinin dolmasına rağmen yükümlü veya sorumlu, gönüllü olarak vergi idaresince kesilmiş ve zamanaşımına uğramış bu vergi cezasını ödemek isterse yapılacak böyle bir ödeme kabul edilir.

Kanun koyucu, vergide istikrar ilkesini sağlamak ve yükümlülere güven vermek amacıyla düzeltme işlemleri bakımından da bir zamanaşımı süresi öngörmüş bulunmaktadır. Kanunda düzeltme konusu yapılabilecek hatalar ister yükümlünün talebiyle olsun, isterse de vergi idaresince re'sen düzeltme şeklinde olsun, ancak zamanaşımı süresi içinde düzeltilebilir. Düzeltme zamanaşımı süresi, vergilendirme

zamanaşımına yapılmış olan atıf dolayısıyla düzeltme işlemine esas olan verginin doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıldır. Kanun hükmünün yapmış olduğu atıf sadece zamanaşımı süresine ilişkin olduğundan, vergilendirme zamanaşımını durduran haller için herhangi bir gönderme yapılmış değildir. Burada da zamanaşımı süresi idare ve yargı organlarınca re'sen dikkate alınır. Vergilendirme, tahsil ve vergi cezalarına ilişkin zamanaşımı sürelerinden farklı olarak düzeltme zamanaşımı süresi tamamlayıcı sürelerle bir yıla kadar uzayabilir. Öte yandan uygulamada herhangi bir zamanaşımı süresine bağlı kalınmaksızın vergi hatalarının düzeltilmesi yoluna gidildiği de görülmektedir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- ADAL Erhan, Hukukun Temel İlkeleri El Kitabı, 5.Baskı, Beta Basım Yayım,İstanbul-1996
- AKÇAY Kemal, Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Genel Tebliğ, İstanbul-1974
- AKSOY Şerafettin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 5.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul-1999
- ARICA M.Nadir, Vergi Usul Kanunu, Yeni Cenup Matbaası, Ankara-1989
- ATAR Yavuz, Vergi Hukuku Genel Esaslar, Mimoza Yayınları, Konya-1991
- BAYRAKLI H.Hüseyin, Vergi Hukukunun Temel İlkeleri, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını No:8, Afyon-1997 (Vergi Hukuku)
- BAYRAKLI H.Hüseyin, Vergi Ceza Hukuku, 1.Baskı, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını, Afyon-1996 (Vergi Ceza)
- BAYRAKLI H.Hüseyin, Türk Vergi Hukukunda Zamanaşımı, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon-1986 (Yayınlanmamış Doktora Tezi) (Tez)
- BÖLÜKBAŞI Kemal-Ömer, Vergilerimiz ve Cezalarımız İtiraz ve Savunma Yolları, 2.Baskı, Ayyıldız Matbaası, Ankara-1974
- BULUTOĞLU Kenan, Türk Vergi Sistemi, Cilt 2, 6.Baskı, Ogun Kardeşler Matbaası, Ankara-1979 (Türk Vergi Sistemi, Cilt 2)
- BULUTOĞLU Kenan, Türk Vergi Sistemi, Cilt1, 6.Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul-1978 (Türk Vergi Sistemi, Cilt 1)
- CAN Ahmet/KAVAK Ahmet, Kaynakçalı Türk Vergi Kanunları, Cilt 1, 14.Baskı, Kurtiş Ofset Matbaacılık, İstanbul-1999
- CANDAN Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara-1995

ÇAĞAN Nami,	Vergi Hukukunda Süreler, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:389, Sevinç Matbaası, Ankara-1975
DÖNMEZER / ERMAN,	Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım, Cilt III, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul-1994
EDİZDOĞAN Nihat,	Türkiye’de Vergi Suç ve Cezaları, Örnek Kitabevi, Kurtiş Matbaası, Bursa-1986
ERCAN Yaşar,	Vergi Usul Kanunu ve Açıklamaları, İnkılap Kitabevi, İstanbul-1991
ERÇİN Cezmi,	Türkiye’de Vergi Sistemi Birinci Kitap Vasıtasız Vergiler, 2.Baskı, Damga Matbaası, Ankara-1936
ERÇİN Cezmi,	Mali Kanunlarda Makale Şümül ve Mururu Zaman, Adliye Ceridesi Yayını, Ankara-1936 (Mali Kanunlar)
EREM / DANIŞMAN / ARTUK M.,	Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayınevi, Ankara-1997
EREN Fikret,	Borçlar Hukuku Genel Hükümler II, 4.Baskı, Beta Basım Yayın, İstanbul-1994
ERGİNAY Akif,	Vergi Hukuku, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara-1998
ERGÜN Hasan,	Vergilerin Tahakkuk ve Tahsil Mururu Zamanlarıyla Mururu Zamanı Kateden Sebepler, İlkadım Basımevi, Isparta-1938
ERMAN Sahir,	Vergi Suçları, Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Basım Atölyesi, İstanbul-1988
EROĞLU Nurettin,	Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu, 2.Baskı, Adalet Matbaacılık, Ankara-1995
GİRSBERGER Daniel,	Verjährung und Verwirkung im Internationalen Obligationenrecht, Zürich-1989
GÖZÜBÜYÜK İzzet	Vergilerde Mururu Zaman, İdeal Matbaası, Ankara-1945

- GÖZÜBÜYÜK Şeref, Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları, Turhan Kitabevi, 9.Baskı, Ankara-1995
- GÜNEŞ Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, Alfa Basım Yayım, İstanbul-1998
- HANÇERLİOĞLU Orhan, Ticaret Sözlüğü, Remzi Kitabevi, 1.Baskı, İstanbul-1982
- HANÇERLİOĞLU Orhan, Türk Dili Sözlüğü, Remzi Kitabevi, Evrim Matbaacılık, İstanbul-1992
- HANYAL Ragıp, Mururuzaman Müessesesini Doğuran Amiller ve Vergilerimizde Tahakkuk ve Tahsil Mururu Zamanları, Emel Matbaası, Ankara-1953
- KANETİ Selim, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul-1989
- KARAGÖZOĞLU H. Fevzi, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Vergi Hukuku Yayınları, Ankara-1973 (Vergi Usul)
- KARAGÖZOĞLU H. Fevzi, Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Cilt I,II, Vergi Hukuku Yayınları, Ünal Matbaacılık, Ankara-1976 (Vergi Uyuşmazlıkları)
- KAŞIKÇI Mahmut, Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları (Yayınlanmamış Doktora Tez), İ.Ü.Sos.Bil.Ens., İstanbul-1999
- KIRBAŞ Sadık, Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar, 10.Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara-1998
- KIZILOT Şükrü, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Savaş Yayınları, Feryal Matbaacılık, Ankara-1991(Vergi Usul)
- KIZILOT Şükrü, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Cilt 2, Yaklaşım Yayınları, Ankara-1995 (Danıştay Kararları, Cilt 2)
- KIZILOT Şükrü, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Cilt 3, Yaklaşım Yayınları, Ankara-1996 (Danıştay Kararları, Cilt 3)
- KOCAHANOĞLU O.Selim, Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları, 2. Baskı, Yaylacılık Matbaası, Ankara-1983

KOÇ Cevat,	Vergi Hatalarını Düzeltme (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İ.Ü. Sos. Bil. Ens., İstanbul-1991
KURU/ARSLAN/YILMAZ,	İcra ve İflas Hukuku, Ders Kitabı, 5.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara-1992
KÜÇÜKBAYRAK A.Adnan	Açıklamalı-İçtihatlı Özel Ceza Yasaları, Adil Yayınevi, Ankara-1996
MAÇ Mehmet,	Kurumlar Vergisi, Denet Yayıncılık, İstanbul-1995
NADAROĞLU Halil,	Kamu Maliyesi Teorisi, 8.Baskı, Beta Basım Yayın, İstanbul-1992
OĞUZMAN M.Kemal /	
ÖZ M.Turgut,	Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Filiz Kitabevi, İstanbul-1995
OĞUZMAN M. Kemal,	Miras Hukuku, 6.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul-1995
ÖNCEL/ KUMRULU /ÇAĞAN,	Vergi Hukuku, 7.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara-1999
ÖNDER Ayhan,	Ceza Hukuku Genel Hükümleri Cilt II-III, Beta Basım Yayın, İstanbul-1992
ÖNEN Turgut,	Borçlar Hukuku, Siyasal Kitabevi, Ankara-1996
ÖRMECİ Musa,	Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulama Esasları, Acar Matbaacılık, İstanbul-1995
ÖZBALCI Yılmaz,	Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları,Oluş Yayıncılık, Feryal Matbaacılık, Ankara-1998 (Vergi Usul)
ÖZBALCI Yılmaz,	Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Feryal Matbaacılık, Ankara-1997 (Gelir Vergisi)
ÖZBALCI Yılmaz,	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Feryal Matbaacılık, Ankara-1999 (Amme Alacakları)
ÖZBALCI Yılmaz,	Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklama, Oluş Matbaacılık Ankara-1999
ÖZMEN Selahattin,	Amme Alacaklarının Tahsil – Ödeme Kılavuzu, Beta Basım Yayın, İstanbul-1996

ÖZTÜRK B./ERDEM M.

/ÖZBEK V.,

Uygulamalı Ceza Hukuku ve Emniyet Tedbirleri
Hukuku, Seçkin Kitabevi, Ankara-1998

PİLAVCI Hasan,

Vergi Hukukunda Zamanaşımı, İ.Ü. Sos. Bil. Ens.,
İstanbul-1989 (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)

REİSOĞLU Safa,

Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 10.Baskı, Beta
Basım Yayım, İstanbul-1995

SEMERÇİGİL Murat,

Kurumlar Vergisi Kanunu ve Açıklamaları, Feryal
Matbaacılık, Ankara-1995

SOYSALAN Doğan,

Ceza Hukuku Genel Hükümler, Yetkin Yayınları,
Ankara-1998

ŞİMŞEK Edip,

Amme Alacakları Tahsili Usulü Kanun Şerhi
Uygulama ve İçtihatlar, 2.Baskı, Alfa Basım Yayım
Dağıtım, Melisa Matbaacılık, İstanbul-1996

TEKİNAY/ AKMAN/

BURCUOĞLU/ALTOP,

Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 7.Baskı, Filiz
Kitabevi, İstanbul-1993

TOLU Abdullah,

Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay,
Gazi Üniv. Sos. Bil. Ens., Ankara-1995
(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)

TURGAY Recep,

Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı, 1.Cilt, N.Uycan
Basım, İstanbul-1977

TURH Andreas von/

ESCHER Arnold,

Allgemeiner Teil des Schweizerischem
Obligationenrechts, Zürich-1974

TURHAN Salih,

Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul-
1998

TUTUMLU M.Akif

Türk Borçlar Hukukunda Zamanaşımı ve
Uygulaması, Kazancı Hukuk Yayınları No:96,
İstanbul-1991

ULUATAM Özhan /

METHİBAY Yaşar,

Vergi Hukuku, 3. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara-1999

UMAR Bilge/

YILMAZ Ejder,

İspat Yüğü, Kazancı Yayınları, İstanbul-1980

ÜNLÜ M.Cengiz,

Açıklamalı – İctihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Seçkin Yayınevi, Adalet Matbaacılık, Ankara-1995

ZORLU Seladdin,

Vergi Hukuku, Başbakanlık Basımevi, Ankara-1981

ZUPPİNGER Ferdinand,

Steuerrecht I Einführung in das Recht der direkten Steuern unter besonderer Berücksichtigung des zürcherischen Steuergesetz, Zürich-1986

Makaleler

AKKAYA Mustafa

Vergi Hatalarının Yargısal Yolla Düzeltilmesinde Süre (İYUK.m. 10-11) , Yaklaşım Dergisi, Yıl:1994, Sayı:13

ALPTÜRK Ercan

Mücbir Sebepler, Mücbir Sebeplerin Sonuçları ve Ceza Uygulaması, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl:1997, Sayı:103

ARAS Coşkun,

Yatırım İndirimi Uygulamasında Şartların İhlali Halinde Zamanaşımı Süreleri, Vergi Raporu Dergisi, Yıl:1997, Sayı:31

AYDIN Fazıl,

İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Bitim Tarihi, Vergi Sorunları Dergisi, YIL:1991, Sayı:4

BELLEK Münir,

Zamanaşımı Kaldırıldı mı?, Mükellefin Dergisi, Yıl:1998, Sayı:71

CANDAN Turgut,

Lehte Olan Kanunun Uygulanması İlkesinin 4008 Sayılı Kanun Bakımından Uygulanabilirliği, Yaklaşım Dergisi, Yıl:1994, Sayı:24

İL İlhan

Vergi Hukukunda Tahakkuk ve Kesinleşme, Vergi Dünyası, Yıl:1990, Sayı:105

KALKAN Süleyman,

İnşaat ve Onarma İşlerinde İşin Bitim Tarihi, Vergi Dünyası, Yıl:1997, Sayı:193

KARSAN M.Erol ,

Vergi Cezalarına İlişkin Hükümlerde Yapılan Değişiklikler Geçmişe Teşmil Edilecek mi ?, Vergi Dünyası, Yıl:1986, Sayı:64

KOÇ Cevat,

Vergi Hatalarına Karşı Yönetmelik ve Yargısal Başvuru Yolları, Vergi Dünyası, Yıl:1990, Sayı:107

KÖKEY Yalçın,

Kurumlar Vergisi Açısından Şirketlerin Tasfiyesi ve Vergisel Durumları, Vergi Dünyası, Yıl:1982, Sayı:12

KURT Hasan,	Vergi Hukukunda Zamanaşımı ve Yargı Kararlarının Konuya Yaklaşımı, Mükellefin Dergisi, Yıl:1996, Sayı:41
KÜÇÜKTOP Muzaffer-Sema,	Vergi Hukukunda Tahakkuk ve Kesinleşme, Vergi Dünyası, Yıl:1996, Sayı:177
ORHAN Ali,	Vergi Sistemimizde Süreler ve Süreleri Etkileyen Durumlar, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl:1986, Sayı:6
ÖRMECİ Musa,	Gelir ve Kurumlar Vergisinde Vergi Doğuran Olay, Vergi Dünyası, Yıl:1994, Sayı:154
ÖZBUDAK Mehmet,	Ceza Kesmede Zamanaşımının Vergilendirme Dönemleri İtibariyle İrdelenmesi, Yaklaşım Dergisi, Yıl:1996, Sayı:38
PEHLİVAN Osman,	Vergi Dairesince Kesilecek Cezalarda Ceza Kesme Zamanaşımı, Vergi Dünyası, Yıl:1991, Sayı:119
PERÇİN Necati,	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Bitimi, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl:1997, Sayı:113
SEVGİN H.Tahsin,	Zamanaşımı Müessesinin Vergi Kanunlarımızdaki Yeri İle Adli Yargıda Hükmolunan Cezalara İlişkin Hükümler ve Bir Öneri, Vergi Raporu Dergisi, Yıl:1993, Sayı:4
SEVİĞ Veysi,	Vergi Yasalarının Geriye İşlerliği, Yaklaşım Dergisi. Yıl:1995, Sayı:30
SONSUZOĞLU Elif,	Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulü ve Yargısal Çözüm, Vergi Dünyası, Yıl:1995, Sayı:167
UÇAR Şahin,	Zamanaşımı Müessesinin Vergi Hukukumuzdaki Uygulamasına İlişkin Hükümler, Vergi Dünyası, Yıl:1984, Sayı:37
UFUK M.Tahir,	Vergi Hukukunda Zamanaşımı, Vergi Dünyası, Yıl:1998, Sayı:202
YANIK Adil,	Vergi Hukukunda Zamanaşımı, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl:1983, Sayı:3
YÜCEL Turgay,	Mücbir Sebepler ve Sonuçları-1, Yaklaşım Dergisi, Yıl:1993, Sayı:4