



**T.C.
İSTANBUL MEDİPOL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI

HAKAN AKPINAR

KAMU HUKUKU YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

DANIŞMAN

Dr. Öğr. Üyesi Gülşen GEDİK

İSTANBUL-2019

ÖZET

AKPINAR, Hakan, “Türk Vergi Hukukunda Zamanaşımı”

Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2019.

Zamanaşımı, kanunda belirlenen sürenin geçmesi sonucunda bir hak kazanmak, bir yükümlülüğten kurtulmak, bir hak veya yetkiyi kaybetmek olarak ifade edilmektedir. Diğer hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da kamu yararı amacıyla düzenlenen zamanaşımı alacak-borç ilişkisini sona erdiren nedenlerden biridir. Devletin vergilendirme yetkisini belirli bir süre esas alınarak sınırlandıran zamanaşımı verginin temel öğelerindendir ve kanunla düzenlenmelidir.

Bu çalışmada, zamanaşımı kurumuna, Türk Hukukundaki tarihi gelişimine yer verilmiş, vergi hukukunda ve diğer hukuk dallarındaki zamanaşımı ve benzeri müesseseler ile karşılaştırılması yapılmıştır. Vergi hukukunda zamanaşımı kurumunun farklı mevzuatlarda düzenlenmiş olması uygulamada sorunların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Çalışmada, uygulamada yaşanan sorunlara değinilmiş, tarh zamanaşımı, tahsil zamanaşımı ve vergi cezalarında zamanaşımı ayrı ayrı incelenmiştir. Her bir zamanaşımı türü için özellik arz eden durumlar üzerinde durulmuş, tartışmalı konular üzerinde doktrinin, vergi idaresinin ve Danıştay'ın konuya bakışına ilişkin örneklerle yer verilmiştir.

Anahtar Sözcükler:

1. Tarh
2. Tahakkuk
3. Tahsil
4. Vergi Cezaları
5. Zamanaşımı

ABSTRACT

**AKPINAR, Hakan, “Prescription in Turkish Taxation and Legislation”
Postgraduate Thesis, İstanbul, 2019.**

Prescription is defined as entitling rights, getting rid of obligation and charge and losing privilege or authority and prerogative if a defined period of time is expired. Same as other law subsections, prescription created for public weal is one the reason of ending debit and credit relationship. Prescription that is created governmental taxation authorization by being based on a defined time period is a fundamental element of taxation and legislation and it should be enacting.

In this thesis, prescription organization and its historical development in Turkish law are mentioned. Comparison between prescription of taxation and legislation and other law subsection and similar cases are made. Since the prescription of taxation and legislation is regularized in different regulations cause problems in practice. The problems are mentioned in this thesis and levy prescription, encashment prescription and law prescription penalty are examined respectively. All kind of characteristics of each prescription are discoursed, examples of point of view of doctrine, tax administration and council of state are stated based on debatable topics.

Key Words:

1. Levy
2. Accrual
3. Encashment
4. Tax penalties
5. Prescription

İÇİNDEKİLER

ÖZET	I
ABSTRACT	II
İÇİNDEKİLER	III
KISALTMALAR.....	VIII
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ZAMANAŞIMI KURUMU

I.KAVRAM VE TERİM.....	3
II.FARKLI HUKUK DALLARI AÇISINDAN ZAMANAŞIMI KAVRAMI.....	4
A.Borçlar Hukukunda Zamanaşımı.....	4
1.Kavram.....	4
2.Zamanaşımı Düzenlemesinin Amacı.....	5
3.Hukuki Niteliği.....	5
B.Ceza Hukukunda Zamanaşımı.....	6
1.Kavram.....	6
2.Zamanaşımı Düzenlemesinin Amacı.....	7
3.Hukuki Niteliği.....	7
C.Vergi Hukukunda Zamanaşımı.....	8
1.Kavram.....	8
2.Zamanaşımı Düzenlemesinin Amacı.....	10
3.Vergi Hukukunda Zamaanaşımın Tarihçesi.....	11
a.1923-1943 Arası Dönem.....	11
b.1949 Yılından Günümüze Kadar Olan Dönem.....	14
4.Vergi Hukukunda Zamanaşımının Hukuki Niteliği.....	16

5. Vergi Hukukunda Yer Alan Zamanaşımının Diğer Hukuk Dallarındaki Zamanaşımı ve Hak Düşürücü Süre İle Karşılaştırılması.....	17
a.Özel Hukukta Yer Alan Zamanaşımı ve Hak Düşürücü Süre İle Karşılaştırılması	17
b.Ceza Hukukunda Yer Alan Zamanaşımı İle Karşılaştırılması.....	19

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ ASLI BAKIMINDAN ZAMANAŞIMI

I.TARH ZAMANAŞIMI.....	20
A.Kavram.....	20
B. Tarh Zamanaşımının Şartları.....	23
1.Vergi Alacağıın Doğmuş Olması.....	24
2.Kanunda Belirlenen Süre İçerisinde Tarhiyatın Yapılmamış Olması.....	26
3.Kanunda Belirlenen Süre İçerisinde Tebligatın Yapılmamış Olması.....	28
4.Zamanaşımı Süresinin Dolmuş Olması.....	31
C.Tarh Zamanaşımı Süresinin Başlangıcı.....	32
D.Tarh Zamanaşımı Süresinin İşlemesine Engel Olan Nedenler.....	33
1.Tarh Zamanaşımının Durması.....	34
a.Vergi Dairesi Tarafından Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Başvurulması	35
b.Mücbir Sebep Halinin Bulunması.....	44
2.Tarh Zamanaşımının Kesilmesi.....	47
E. Tarh Zamanaşımı Süresi İle İlgili Özellikli Durumlar.....	48
1.Gelir Vergisinde Zamanaşımı.....	49
a.Yıllara Sâri (Yaygın) İnşaat ve Onarma İşlerinde Zamanaşımı.....	49
b.Yatırım İndirimi Uygulamalarında Zamanaşımı.....	50
c.Gelir ve Kurumlar Vergisi Tevkifatında Zamanaşımı.....	52

d. Gelir ve Kurumlar Vergisinin İadesinde Zamanaşımı.....	55
e. Özel Hesap Dönemlerinde Zamanaşımı.....	57
2. Kurumların Tasfiyesinde Zamanaşımı.....	57
3. Gümrük Vergisinde Zamanaşımı.....	58
4. Emlak Vergisinde Zamanaşımı.....	60
5. Veraset ve İntikal Vergisinde Zamanaşımı.....	63
6. Damga Vergisinde Zamanaşımı.....	65
7. Katma Değer Vergisinde Zamanaşımı.....	67
8. Özel Tüketim Vergisinde Zamanaşımı.....	70
9. Motorlu Taşıtlar Vergisinde Zamanaşımı.....	72
10. Harçlarda Zamanaşımı.....	73
11. Vergi Hatalarını Düzeltmede Zamanaşımı.....	74
F. Tarh Zamanaşımının Gerçekleşmesinin Sonuçları.....	77
II. TAHSİL ZAMANAŞIMI.....	80
A. Kavram.....	80
B. Tahsil Zamanaşımının Kapsamı ve Şartları.....	81
1. Tahsil Zamanaşımının Kapsamı.....	81
2. Tahsil Zamanaşımının Şartları.....	83
a. Kamu Alacağının Tahakkuk Etmiş Olması.....	84
b. Ödeme Süresi İçinde Tahsilatın Gerçekleşmemiş Olması.....	86
c. Tahsil Zamanaşımı Süresinin Dolmuş Bulunması.....	86
3. Tahsil Zamanaşımı Süresinin Başlangıcı.....	87
4. Tahsil Zamanaşımının Durması ve Nedenleri.....	90
a. Yükümlünün Yabancı Ülkede Bulunması.....	91
b. Yükümlünün Hileli İflas Etmesi.....	92

c. Yükümlünün Terekesinin Tasfiyesi Dolayısıyla Hakkında Kovuşturma Yapılmasına İmkan Bulunmaması.....	93
5. Tahsil Zamanaşımının Kesilmesi ve Nedenleri.....	94
a. Ödeme.....	96
b. Haciz Tatbik Edilmesi.....	97
c. Cebren Tahsil ve Takip Muameleleri Sonucunda Yapılan Her Çeşit Tahsilat..	98
d. Ödeme Emri Tebligatı.....	98
e. Mal Bildiriminde Bulunulması.....	99
f. AATUHK'nın 103/1-1 ila 5'inci bentlerinde belirtilen hallerin Kefil veya Yabancı Şahıs veya Kurumların Temsilcilerine Uygulanması veya Bu Kişiler Tarafından Yapılması.....	100
g. İhtilafli Kamu Alacaklarında Yargı Yerlerince Bozma Kararı Verilmesi.....	101
ğ. Kamu Alacağının Teminata Bağlanması.....	101
h. Yargı Yerlerince Yürütmenin Durdurulmasına Karar Verilmesi.....	103
ı. Borçlu Kamu İdaresine Borcun Ödenmesi İçin Yazıyla Başvurulması.....	103
i. Kamu Alacağının Özel Kanunlara Göre Ödenmek Üzere Müracaatta Bulunulması ve/veya Ödeme Planına Bağlanması.....	104
C. Tahsil Zamanaşımının Gerçekleşmesinin Sonuçları.....	104

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ CEZALARI BAKIMINDAN ZAMANAŞIMI

I.GENEL OLARAK.....	106
II.AMACI VE HUKUKİ NİTELİĞİ.....	107
III.İDARİ CEZALARDA ZAMANAŞIMI.....	107
A.Ceza Kesmede Zamanaşımı Süresi ve Başlangıcı.....	108
1. Vergi Ziyat Cezasında Zamanaşımı.....	108
2. Usulsüzlük Cezalarında Zamanaşımı.....	110
B. Ceza Kesmede Zamanaşımı Süresinin İşlemesine Engel Olan Nedenler.....	111
1.Ceza Kesmede Zamanaşımı Süresinin Durması.....	111
2.Ceza Kesmede Zamanaşımı Süresinin Kesilmesi.....	112
3.Ceza Kesmede Zamanaşımının Gerçekleşmesinin Sonuçları.....	113
C. Ceza Tahsil Zamanaşımı.....	113
1. Ceza Tahsil Zamanaşımı Süresi ve Başlangıcı.....	113
2. Ceza Tahsil Zamanaşımı Süresinin İşlemesine Engel Olan Nedenler.....	114
a. Ceza Tahsil Zamanaşımı Süresinin Durması.....	114
b. Ceza Tahsil Zamanaşımı Süresinin Kesilmesi.....	114
3. Ceza Tahsil Zamanaşımının Gerçekleşmesinin Sonuçları.....	115
D.Kabahatler Kanunu’nun Vergi Kabahatleri Açısından Uygulanabilirliği.....	115
IV.HÜRRİYETİ BAĞLAYICI CEZALARDA ZAMANAŞIMI.....	118
A.Dava Zamanaşımı.....	121
B.Ceza Zamanaşımı.....	123
SONUÇ.....	126
KAYNAKÇA.....	130

KISALTMALAR

AATHUK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
AÜHF	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AYM	: Anayasa Mahkemesi
bknz.	: Bakınız
C.	: Cilt
CGTİHK	: Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun
D.	: Daire
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
E.	: Esas
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
GK	: Gümrük Kanunu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İİK	: İcra İflas Kanunu
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KK	: Kabahatler Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	: Madde
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
R.G.	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
SBE	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
TAAD	: Türkiye Adalet Akademisi Dergisi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TK	: Tebligat Kanunu
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VİVK	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Zamanaşımı, gerek özel hukuk gerekse kamu hukukunda yer alan bir kurumdur. Kamu hukukunun alt dalı olan vergi hukukunda da zamanaşımı kurumu, vergi borcunu sona erdiren sebeplerden biridir. Genel olarak vergi hukukunda zamanaşımı, kanunda tayin edilen sürelerin geçmesiyle birlikte devletin alacağını talep ve tahsil etme yetkisinin ortadan kalktığı anlamına gelir.

Vergi hukukunda zamanaşımı kurumuna yer verilmesindeki temel etken, özel hukukta olduğu gibi kamu yararı düşüncesine dayanmaktadır. Zamanaşımı kurumu ile, vergi idaresi ile vergi borçlusu arasındaki hukuki ilişkinin uzun zaman askıda kalması önlenir. Zamanaşımı kurumunun varlığı, kamunun yararına olduğu kadar tek tek vergi mükelleflerinin de yararınadır. Vergi alacağının zamanaşımına uğrayacağını bilen vergi idaresi, alacağının takip ve tahsilinde daha dikkatli davranmak zorunda kalır. Öte yandan, alacaklı vergi idaresi alacağın doğumundan itibaren uzun süre geçerek değerini yitirmiş vergi gelirlerinin peşinden koşarak zaman ve emek kaybına uğrayacaktır. Böylelikle, alacağın takip ve tahsilinde gerekecek olan giderlerin yanında henüz değerini yitirmemiş vergilerin takip ve tahsili zorlaşacaktır. Mükellef ise hem defter ve belgeleri uzun süre saklamak hem de zamanında ödenmemiş vergiler nedeniyle sürekli yakalanma korkusu ve stresini hissedecektir. Bu durum, mükelleflerin ticari güvenlikleri bakımından sakıncalar doğuracaktır.

Zamanaşımının kamu yararı açısından ortaya çıkardığı sonuçlardan biri de yargı organlarının iş yükünü hafifletici bir etki sağlamasıdır. Özel hukuktan farklı olarak vergi hukukunda zamanaşımı, mükellefin başvurusu olup olmadığı dikkate alınmaksızın hüküm ifade eder. Zamanaşımı kurumu bunun yanında ispat ve delil müesselerinin etkili bir şekilde işleyebilmesi için gereklidir.

Zamanaşımı, vergisel işlemlerini eksiksiz olarak yerine getiren dürüst mükellefler aleyhine sonuç doğurarak adalet duygusunu olumsuz etkilemesinin yanı sıra kamu gelirlerini de azaltıcı bir etkisi vardır. Ancak zamanaşımı kurumuna

yönelik olumsuz görüşler ileri sürülse de, hukuk devletinin vazgeçilmez unsurlarından biridir. Zira zamanaşımı, devletin vergilendirme yetkisini zaman bakımından sınırlandıran bir kurumdur.

Bu kapsamda, tez üç bölümden oluşmakta; birinci bölümde genel olarak zamanaşımı kavramı, tarihi süreci, vergi hukukunda ve diğer hukuk dallarındaki yeri ve hukuki niteliği incelenecektir.

Tezin ikinci bölümünde, asıl vergi borcu bakımından zamanaşımı başlığı altında tarh ve tahsil zamanaşımı kavramlarına yer verilerek, tarh ve tahsil zamanaşımının başlangıcı, özellik arz eden durumlar ve hukuki sonuçlarından bahsedilecektir.

Tezin üçüncü ve son bölümünde ise, vergi cezaları bakımından zamanaşımı başlığı altında, idari para cezalarında zamanaşımı ve hürriyeti bağlayıcı cezalarda uygulanacak zamanaşımına değinilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ZAMANAŞIMI KURUMU

I.KAVRAM VE TERİM

Soyut bir kavram olan zaman, bir iş ya da oluşun içinde geçtiği, geçeceği veya geçmekte olduğu süre, vakit olarak tanımlanmıştır¹. Zaman önceden belirlenebilir zaman kesimlerine yani sürelerle dönüşerek somutlaştırılabilmektedir. Doğal bir olay olan zamanın geçmesi hukukta kendisine bağlanan sonuçlar nedeniyle önem taşımaktadır².

Günümüzde kullanılan zamanaşımı terimi Osmanlı literatüründe ve Cumhuriyetin ilk yıllarında düzenlenen kanunlarda "müruru zaman" olarak kullanılmıştır. Yine zamanaşımı yerine süreaşımı ve yıllanma ifadeleri de kullanılmaktadır³.

Hukuki terim olarak zamanaşımı, kanunda yazılı sürenin geçmesi sonucunda, bir hakkın kazanılması (kazandırıcı zamanaşımı) veya bir hakkın kaybedilmesi (kaybettirici veya düşürücü zamanaşımı) olarak ifade edilmektedir⁴. Bir başka deyişle, zamanaşımı, belirli bir sürenin geçmesi sonucunda hakkın talep edilmesine engel olan bir nedendir. Bazı hakların ve yetkilerin kullanılmasının belirli bir zaman dilimi ile sınırlandırılması zamanaşımı kurumunun özünü oluşturmaktadır.

1 Güncel Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu, (çevrimiçi), <http://www.tdk.gov.tr/index> Erişim 10.2.2018.

2 Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukukunda Süreler**, AÜHF Yayınları, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975, s.1.

3 Mehmet ARSLAN, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2016, s.29.

4 M. Kemal OĞUZMAN/Turgut ÖZ, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Cilt 1, 14. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2016, s.586.;Safa REİSOĞLU, **Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 23. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2012, s.422.; Sadık KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, 20.Baskı, Siyasal, Kitabevi, Ankara, 2015, s.136; Yılmaz ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, 2. Baskı, Oluş Yayıncılık, İstanbul, 2012, s.355.

Özel hukukta, kazandırıcı ve düşürücü zamanaşımı olmak üzere iki tür zamanaşımı vardır. Kazandırıcı zamanaşımında kanunda yazılı sürenin geçmesi sonucunda hakkın kazanılması söz konusu olurken, düşürücü zamanaşımında ise kanunda yazılı sürenin geçmesi sonucunda hakkın kaybedilmesi söz konusu olur⁵.

Özel hukukta irade serbestliği ilkesinin bir sonucu olarak, alacak-borç ilişkisi tarafların rızası sonucu doğduğu halde, vergi hukukunda bu ilişki kanundan kaynaklanmaktadır. Alacak-borç ilişkisinin alacaklı tarafı olan devlet bir takım üstün yetkiler ile donatılmış ve devletin alacağını isteme yetkisi belirli süreler ile sınırlandırılmıştır. Bu nedenle, vergi hukukunda zamanaşımı, alacaklı kamu idaresi tarafından kanunda belirli süreler içerisinde vergiyi tahakkuk ettirmemesi veya tahsil etmemesi halinde bu işlemleri yapma yetkisinin ortadan kalkmasını ifade eden kavramdır⁶.

II.FARKLI HUKUK DALLARI AÇISINDAN ZAMANAŞIMI KAVRAMI

A.Borçlar Hukukunda Zamanaşımı

1.Kavram

Bir alacak hakkının, sahibine alacağını, borçlusundan isteme imkanını vermesi talep hakkı olarak tanımlanır⁷. Alacaklının alacağını elde etme konusunda kanunen tayin edilen süre içerisinde hareketsiz kalması yüzünden artık bu imkanı, yani talep hakkını kaybetmesi anlamına gelen kavram ise, zamanaşımı kavramıdır⁸. Bir başka ifadeyle, borçlar hukukunda zamanaşımı, alacaklı açısından alacak hakkını değil, alacağını dava ve takip hakkını sona erdiriren bir neden olurken, borçlu

⁵ REİSOĞLU, **a.g.e.**, s.422-423.

⁶ Mualla ÖNCEL/Ahmet KUMRULU/Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 27. Baskı, Ankara, 2018, s.136.; Yusuf KARAKOÇ, **Kamu İcra Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, s. 230.

⁷ Turgut AKINTÜRK/Derya ATEŞ, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Özel Borç İlişkileri**, 27. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2018 s.195.

⁸ OĞUZMAN/ÖZ, **a.g.e.**,s.586.

açısından ise borcu sona erdiren bir neden olmaktadır⁹.

Borçlar hukukunun konusuna giren zamanaşımına düşürücü zamanaşımı denilmektedir. Bunun yanında; eşya hukukunun konusuna giren kazandırıcı zamanaşımı da vardır. Kanunun belirlediği sürenin geçmesiyle bir kimsenin mülkiyet veya başka bir ayni hak kazanması halinde kazandırıcı zamanaşımı söz konusudur¹⁰.

2.Zamanaşımı Düzenlemesinin Amacı

Zamanaşımının varlığı sayesinde, borcunu ifa etmiş kişilerin, ifaya ait senet, makbuz gibi delilleri uzun yıllar saklama mecburiyetine gerek kalmaz. Borcunu ifa etmiş fakat buna ait belgesini kaybetmiş borçlu ikinci defa ifaya zorlanabilir. Borçlunun zamanaşımını ileri sürmesi ise buna engel olur¹¹.

Diğer taraftan aradan uzun yıllar geçmiş hatırlanamayacak kadar eski borçtan dolayı borçlunun veya mirasçıların takibe uğramaları kamu düzenini bozabilir. Ayrıca kendi alacağına karşı uzun zaman ilgisiz davranan kişinin korunmaya değer hukuki menfaati olmadığı kabul edilmektedir¹².

Aradan uzun zaman geçtiği için ispatı güçlük arz eden ihtilaflar ile mahkemelerin meşgul olması zamanaşımı kurumu sayesinde engellenir.

3.Hukuki Niteliği

Borçlar hukukunda zamanaşımı borçluya ifadan kaçınmak konusunda def'i hakkı sağlar. Hukuken, alacak-borç ilişkisi varlığını sürdürmektedir; alacaklı alacağını talep ve dava edebilir. Ancak borçlu def'i hakkını kullanarak davanın

9 Ahmet M. KILIÇOĞLU, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 20. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016, s.894.

10 M. Kemal OĞUZMAN/Özer SELİCİ/Saibe ÖZDEMİR-OKTAY, **Eşya Hukuku**, 20.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2017, s.423.

11 S. Sulhi TEKİNAY/Sermet AKMAN/Haluk BURCUOĞLU/Atilla ALTOP, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 7.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993, s.1030.

12 ARSLAN, **a.g.e.**, s.56.

reddini sağlayabilir. Bu hakkı kullanmaması halinde borcu ödemeye mahkum edilir¹³.

Boçlar hukukunda, bir alacağın zamanaşımına uğraması için zamanaşımına tabi bir alacak olması ve zamanaşımı süresinin geçmiş olması gerekmektedir. Kural olarak bütün alacaklar zamanaşımına uğrar. Ancak aynı haklar, aynı haklara ve mülkiyet hakkına dayanan davalar zamanaşımına uğramazlar¹⁴.

Zamanaşımı süresinin geçmesi için dikkate alınacak bir başka husus ise, borcun muaccel olması, başka bir ifadeyle alacaklının borçlusundan ediminin ifasını talep ve dava edebilecek aşamaya gelmesi gerekmektedir¹⁵. Muaccel olmayan bir borç için zamanaşımı işlemeye başlamaz.

B.Ceza Hukukunda Zamanaşımı

1.Kavram

Kamu hukukunun bir dalı olan ceza hukuku, kamu düzeninin korunmasını amaçlamaktadır. Ceza hukukunda zamanaşımı, belirli bir sürenin geçmesi ile devletin cezalandırma yetkisinin ortadan kalkmasına denir¹⁶.

Ceza hukukunda zamanaşımı, dava ve ceza zamanaşımı olarak ikiye ayrılmaktadır. Dava zamanaşımı, kanunla belirlenmiş sürenin geçmesi ile kamu davasının açılmasını önler. Ceza zamanaşımı ise, ceza zamanaşımı süresinin geçmesi ile devlet ile hükümlü arasındaki infaz ilişkisinin sona ermesidir¹⁷.

13 Haluk NOMER, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 5. Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2007, s.163.

14 OĞUZMAN/ÖZ, **a.g.e.**, s.590.

15 AKINTÜRK/ATEŞ, **a.g.e.**, s.196.

16 Faruk EREM/Ahmet DANIŞMAN/M.Emin ARTUK, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 1997, s.994.; Timur DEMİRBAŞ, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 12. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, s. 739.; Doğan SOYASLAN, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018, s.610.; Kayıhan İÇEL/Füsün SOKULLU AKINCI/İzzet ÖZGENÇ/Adem SÖZÜER/Fatih Selami MAHMUTOĞLU/Yener ÜNVER, **Yaptırım Teorisi**, 2. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2002, s.332.; Mehmet Emin ALŞAHİN, **Ceza Hukukunda Zamanaşımı**, Marmara Üniversitesi SBE, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2010, s.5.

17 M.Emin ARTUK/Ahmet GÖKCEN/A.Caner YENİDÜNYA, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 10. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, s.994.

2.Zamanaşımı Düzenlemesinin Amacı

Ceza hukukunda zamanaşımının kabul edilmesine yönelik çeşitli görüşler vardır.

Bir görüşe göre, aradan uzun zaman geçmiş ceza ve infaz ilişkilerinin gündeme getirilmesi ile toplumun suçluya karşı olan nefreti yenilenir. Bu durum ise, kamu düzeninin tekrar sarsılmasına neden olur. Böylelikle cezadan beklenen sosyal yarar gerçekleşmez. Ayrıca, uzun bir süre sonunda suçluya ceza vermek, işlediği fiile yabancılaşan suçlunun suç ile arasında psikolojik bağ kalktığından gereksizdir¹⁸.

Diğer bir görüşe göre, suçlu zamanaşımı süresi içerisinde sürekli yakalanma tehlikesi içerisinde yaşar. Suçlunun yaşadığı bu azap ceza yerine geçer. Zamanaşımı süresinin geçmesi ile kendisine ceza verilmesine gerek kalmaz¹⁹.

Bir başka görüşe göre ise, uzun süre geçmesiyle suç işlemiş olan kişinin ıslah olduğu, cezanın da amacının bu olduğu kabul edilerek suçluya tekrar ceza vermeye gerek kalmaz²⁰. İşlenen suçun üzerinden uzun zaman geçmesi, delillerin kaybolmasına neden olacağından maddi gerçeğe ulaşmakta güçlük çekilir²¹.

3.Hukuki Niteliği

Zamanaşımı süresinin geçmesi ile devletin suç sebebiyle doğmuş olan cezalandırma hak ve görevi düşmektedir. Devletin ceza verme hakkının düşmüş olması, davayı da düşürür başka bir ifadeyle ortadan kaldırır. Zamanaşımının davaya ve cezanın infazına etkisi, ceza vermek ve cezayı infaz ettirmek hakkının ortadan

18 Sulhi DÖNMEZER/Sahir ERMAN v.d., **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C. I, 14. Baskı, Derya Kitabevi, İstanbul, 2016. s.249.

19 ARTUK/GÖKCEN/YENİDÜNYA, **a.g.e.**, s.987.

20 Mahmut KOCA/İlhan ÜZÜLMEZ, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 11. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018, s.711.; DEMİRBAŞ, **a.g.e.** s.741.

21 Nevzat TOROSLU/Haluk TOROSLU, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, 24. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2018, s.492.; Emine Talay YAVUZ, **Türk Ceza Hukukunda Ceza Zamanaşımı**, Marmara Üniversitesi SBE, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2002, s.20.

kalkmasının bir sonucudur. Yoksa, zamanaşımı, suçu ortadan kaldırmaz²².

Ceza hukukunda zamanaşımı re'sen göz önünde bulundurulur, ilgilinin talep etmesi gerekmez. Ayrıca, sanık veya hükümlünün zamanaşımından feragat etmesi hüküm doğurmaz²³.

C. Vergi Hukukunda Zamanaşımı

1. Kavram

Devletin, egemenlik hakkının sonucu olarak ülkesinde yaşayan kişi ve kurumlardan mali isteklerde bulunması vergilendirme yetkisi olarak ifade edilmektedir. Zamanaşımı, devletin vergilendirme yetkisini zaman ölçüt alınarak sınırlandıran bir kavramdır²⁴.

Vergi hukukunda yer alan zamanaşımı müessesesi borçlar hukukunda yer alan zamanaşımı ilkelerine dayanmaktadır. Ancak kamu hukukunda güdülen amacın özel hukukta güdülen amacın farklı olması, vergi hukukunda düzenlenen zamanaşımının farklı bir niteliğe bürünmesine neden olmuştur²⁵.

Vergi ilişkisinde, alacaklı kamu idaresi ile vergi yükümlüsü arasında kanundan doğan alacak-borç ilişkisi söz konusu olurken, özel hukukta yer alan alacak-borç ilişkisi eşit hak ve yetkilere sahip tarafların karşılıklı istekleri sonucu doğmaktadır²⁶. Vergi ilişkisi nedeniyle doğan alacak-borç ilişkisi tek taraflıdır. Çünkü, verginin matrahı, oranı ve ödeme şekli devlet tarafından belirlenir ve kanunda yazılı şartların gerçekleşmesi halinde yükümlülerin iradesi dikkate

22 DÖNMEZER/ERMAN, **a.g.e.**, s.250.

23 TCK m.72/2: *"Dava ve ceza zamanaşımı re'sen uygulanır ve bundan şüpheli, sanık ve hükümlü vazgeçemezler."*

24 Özhan ULUATAM/Yaşar METHİBAY, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2001, s.147.; Nami ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1982, s.3.

25 ÇAĞAN, **Süreler**, s.3.

26 KIRBAŞ, **a.g.e.**, s.137.

alınmaksızın yetkili idareler tarafından tahsil edilir²⁷.

Vergi hukukunda tarh zamanaşımı ve tahsil zamanaşımı olmak üzere iki tür zamanaşımı vardır. Tarh zamanaşımına ilişkin düzenlemeler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK)²⁸ 113 ve 114'üncü maddelerinde, tahsil zamanaşımına ilişkin düzenlemeler ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un (AATUHK)²⁹ 102 – 104'üncü maddelerinde yer almaktadır. Söz konusu düzenlemelerin yanında Türk Ceza Kanunu³⁰ ve Gümrük Kanunu'nda³¹ da vergi hukukuna ilişkin düzenlemeler vardır.

2. Zamanaşımı Düzenlemesinin Amacı

Vergi hukukunda zamanaşımı müessesesinin kabul edilmesinin temel sebebi kamu yararı düşüncesine dayanmaktadır. Kamu yararı kişinin ve toplumun yararını sağlamak adına kamu hizmeti gerçekleştiren, toplum yararı ile uyumlu olan ve bu yararı herşeyden önce tutan, genel ve kapsayıcı bir kavramdır³².

Vergi hukukunda zamanaşımının kabul edilmesi konusunda doktrinde çeşitli görüşler ileri sürülmüştür. Buna göre, devletin vergi alma yetkisini belirli bir süre ile sınırlandırılması, vergiden kaynaklı alacak-borç ilişkisinin uzun süre askıda kalmasını önleyerek vergi idaresini alacaklarını takip etme konusunda daha etkin davranmaya teşvik eder³³.

27 Salih TURHAN, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s.22.

28 R.G. 10.01.1961/10703-10705

29 R.G. 28.7.1953/ 8469

30 Kanun No:5237, R.G. 12.10.2004/25611

31 Kanun No:4458, R.G. 4.11.1999/23866

32 İl Han ÖZAY, **Günışığında Yönetim**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004, s.276.; Kemal GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, 18. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2016, s.529.; Tekin AKILLIĞLU, "Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler", *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, Sayı:9, 2011, s.18,19. <http://dergipark.gov.tr> Erişim, 10.05.2018.; Osman SARAÇ, "Kamu Yararı Kavramı", *Maliye Dergisi*, Ocak-Nisan 2002, Sayı 139, 2 Şubat 2013, s.16-17.

33 S. Binnur ÇELİK, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, 3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018, s.257.

Vergi alacağının uzun süre askıda kalması enflasyonun yüksek olduğu ekonomilerde elde edilecek gelirin ekonomik verimliliğini düşürür. Zamanaşımı kurumu ile, geçmiş yıllara ait ekonomik verimliliği azalmış vergiler ile uğraşmak yerine, yeni vergi kaynaklarının tahsiline zaman ayrılması sağlanmış olur³⁴.

Zamanaşımı, mükellefleri yıllarca defter ve belgeleri saklama külfetinden kurtarır. Öte yandan, mükelleflerin süresi belirsiz olarak kamuya borçlu kalmaları, üzerlerinde psikolojik baskı yaratır. Bu durumun sonucu olarak, mükelleflerin ticari güvenlikleri sarsılır ve yatırım yapmakta çekingen davranırlar³⁵.

Zamanaşımı, yargı organlarının yükünü azaltıcı etkisinin yanı sıra ispat ve delil kolaylığı da sağlar. Bu etki özel hukuka kıyasla vergi hukukunda daha çok kendisini gösterir. Bunun nedeni, vergi hukukunda zamanaşımının re'sen dikkate alınmasıdır³⁶.

Zamanaşımının belirtilen bu yararlarının yanında, vergilendirmede eşitlik ilkesini zedeleyerek ödevlerini zamanında yerine getiren mükellefler aleyhine bir durumu ortaya çıkarması ve bu durumun sonucu olarak, dürüst mükelleflerin vergi ödeme konusunda isteksiz davranarak vergi kaçırma eğilimlerinin artması gibi olumsuz yanları da vardır³⁷.

Görüldüğü üzere, zamanaşımı kurumunun faydaları yanında sakıncaları bulunmakla birlikte kamu yararı düşüncesi ağır bastığından vergi hukukunda geniş bir uygulama alanına sahiptir³⁸.

34 ARSLAN, a.g.e., s.50.

35 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e. s.136.

36 KARAKOÇ, **Kamu İcra**, s.231.

37 Yusuf KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 8. Baskı, Ankara, 2017, s.261.; M. Bahaettin KAYIŞOĞLU, "**Vergi Hukuku Bakımından Zamanaşımı**", Ankara Barosu Dergisi, Sayı:6, 1980, s.708, <http://www.ankarabarosusu.org.tr> Erişim 20.5.2018.

38 M. Kamil MUTLUER/N. Nilay DALANÇ, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, 4. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014, s.148.

3. Vergi Hukukunda Zamanaşımının Tarihçesi

Türk vergi hukukunda zamanaşımı kurumu cumhuriyetin ilanı ile başlar. Osmanlı Devleti'nde Tanzimatın ilan edildiği 1839 yılına kadar, vergi hukuku alanında önemli bir gelişme yaşanmamıştır³⁹.

Tanzimat devrinden sonra vergi hukuku ile ilgili çıkarılan yasaların da süreler bakımının yetersiz olduğu görülmektedir. Örneğin 5.8.1909 tarihinde yürürlüğe giren bazı vergilerin tahsil usulüne gösteren "Tahsil-i Emval Kanunu"nda zamanaşımına ilişkin herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Devletin vergi dolayısıyla ortaya çıkan alacak hakkının belli bir süre ile sınırlanması ilk kez cumhuriyet ile beraber hukuk sistemimize girmiştir⁴⁰.

a.1923-1949 Arası Dönem

Cumhuriyetin ilanından sonra vergi hukuku içerisinde zamanaşımı ile ilgili düzenlemelere yer verilmekle birlikte 1950 yılına kadar tüm vergiler bakımından genel bir zamanaşımı düzenlemesini içeren Kanun çıkarılmamıştır. Bu dönemde vergi kanunlarında, düzenledikleri vergi türlerine göre zamanaşımı ile ilgili hükümler yer almaktadır⁴¹.

Kazanç Vergisi Kanunu'nda⁴² yer alan zamanaşımı, mali yıl esasına göre düzenlenmiştir. Anılan kanuna göre, tarh zamanaşımı üç, tahsil zamanaşımı ise on yıldır⁴³. Daha sonra 26.5.1927 tarih ve 1038 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle tahsil zamanaşımı süresi beş yıla indirilmiştir⁴⁴. 775 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nu yürürlükten kaldıran 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu⁴⁵'nin 78'inci maddesi,

39 Ragıp HANYAL, **Müruruzaman Müessesesini Doğuran Amiller ve Vergilerimizde Tahakkuk ve Tahsil Zamanaşımı**, Emel Matbaası Maliye Vekaleti Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, Ankara, 1953, s.14.

40 ÇAĞAN, **Süreler**, s.9.

41 ÇAĞAN, **Süreler**, s.9.

42 Kanun No:775, R.G. 14.3.1926/321

43 Akif ERGİNAY, **Türkiye Cumhuriyet Dönemi Vergi, Resim, Harç Kanunları 1920-1977 Cilt I**, Elif Matbaa, Ankara, 1977, s. 96 ve 120.

44 ERGİNAY, **a.g.e.**, s.120.

45 Kanun No:2395, R.G. 25.3.1934/2662

"Verginin tahakkuk ettirildiği malî yılın sonundan itibaren har hangi sebeple olursa olsun hakikî şahıslarda üç ve hükmi şahıslarda dört yıl içinde tarhedilmeyen ve tarhedilip de kesbi katiyet ettiği malî yılı takip eden malî yıldan itibaren beş yıl içinde tahsil olunmayan vergiler müruru zamana uğrar. Ruhsat tezkereleri ve vergi karneleri harçları aynı hükme tâbidir. Ecnebi memleketlerde bulunanlar için tahsil müruru zamanı on senedir." şeklindedir. Söz konusu hükümden anlaşılacağı üzere, kazanç vergisi bakımından tarh ve tahsil zamanaşımı sürelerine yer verilmiştir. Tarh zamanaşımı süreleri gerçek ve tüzel kişiler için farklı düzenlenmiş; tahsil zamanaşımı süresinin belirlenmesinde, mükellefin yurt dışında bulunup bulunmaması, başlangıcında ise, verginin kesinleşmiş olması dikkate alınmıştır.

İktisadi Buhran Vergisi Kanunu'nun⁴⁶ 11'inci maddesi, "Bu kanun mucibince icra olunacak re'sen takdir ve tarhlarda ve buna karşı kanunî yollara müracaatta ve verginin ve zamların tahsilinde ve sair meskût bırakılan hususlarda Kazanç Vergisi Kanununun hükümleri dairesinde muamele olunur." şeklindedir. Anılan düzenleme uyarınca bu kanunda boşluk bulunan durumlarda Kazanç Vergisi Kanunu hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlandığından, Kazanç Vergisi Kanunu'nda yer alan zamanaşımı hükümleri bu vergi türü için de uygulanması gerekmektedir.

Bunun yanında, Muvazene Vergisi Kanunu'nun⁴⁷ 9'uncu maddesi, Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi Kanunu'nun⁴⁸ 12'nci maddesi, Muamele Vergisi Kanunu'nun⁴⁹ 77'nci maddesi ve Hayvanlar Vergisi Kanunu'nun⁵⁰ 25'inci maddesinde de tarh ve tahsil zamanaşımına dair düzenlemelerin olduğu da görülmektedir⁵¹.

Yukarıda aktarılan çeşitli kanunlarda belirtildiği üzere, Cumhuriyet'in ilanından sonra Türk vergi hukukunda tarh ve tahsil zamanaşımının genel olarak düzenlendiği bir kanun hükmüne rastlanılmamaktadır. Tarh ve tahsil zamanaşımına

46 Kanun No:1890, R.G. 1.12.1931/1964

47 Kanun No:1980, R.G. 29.5.1932/2110

48 Kanun No:2882, R.G. 2.11.1936/3448

49 Kanun No:3843, R.G. 4.6.1940/4526

50 Kanun No:1839, R.G. 15.7.1931/1849

51 ÇAĞAN, **Süreler**, s.11.

ilişkin düzenlemelerin yer aldığı kanunlar mevcut olmakla birlikte, bazı vergi kanunlarında (örneğin, bina, arazi ve istihlak vergileri) tarh ve tahsil zamanaşımına ilişkin düzenlemeler yer almamaktaydı. Kanun koyucu bu konudaki boşluğu gidermek amacıyla, tahsil zamanaşımına ilişkin ilk defa 5 Ağustos 1325 (1909) tarihli Tahsili Emval Kanunu'nda değişiklik yaparak genel bir düzenleme getirmiştir⁵². "Tahsili Emval Kanunu'na Bazı Maddeler Eklenmesine Dair Kanun"un⁵³ 6'ncı maddesine göre,

“Hususi Kanunlarda müruruzaman 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 müruru zamana uğrar.

Borçlu yabancı memlekette ise bu müddet on yıldır.

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

Akitlerle sair muamelelerden doğan Hazine alacakları umumi hükümlere tabidir.”

Söz konusu düzenleme ile, zamanaşımına ilişkin herhangi bir hüküm içermeyen vergi, resim, harç ve benzeri gelirlere sadece tahsil zamanaşımı bakımından çözüm getirilmiştir. Tarh zamanaşımı açısından, yasal boşluk sonucu ortaya çıkan belirsizlikler ise, 1949 tarihinde Vergi Usul Kanunu⁵⁴ ile mevzuattaki boşlukları gideren ve genel hükümler içeren düzenlemeler getirilmesi ile çözüme kavuşmuştur⁵⁵.

52 ARSLAN, a.g.e., s.97.

53 Kanun No:2656, R.G. 1.1.1935/2895

54 Kanun No:5432, R.G. 15.6.1949/7233

55 ARSLAN, a.g.e., s.98.

b. 1949 Yılından Günümüze Kadar Olan Dönem

Alman vergi kanunları örnek alınarak hazırlanan 7.6.1949 tarih ve 5432 sayılı VUK'ta tarh zamanaşımı ile ilgili boşluğu gidermek maksadıyla genel hükümlere yer verilmiştir.

5432 sayılı VUK'un 1'inci maddesine göre, gelir vergisi, kurumlar vergisi, esnaf vergisi, muamele vergisi, nakliyat vergisi, damga resmi, istihlak vergileri, hayvanlar vergisi; bütün bu vergi ve resimlere bağlı olan vergi ve resimler, VUK'a mutlak suretle tabi iken, aynı kanunun 2'nci maddesine göre, Gümrük ve Tekel idareleri tarafından alınan vergiler VUK'un dışında bırakılmıştır.

5432 sayılı VUK, devlete ait her türlü gelirleri değil, bunlardan sadece vergi, ve resimlere uygulanacak usul ve esasları içermekte olup, diğer gelir kaynaklarına ilişkin usul ve esaslar bu kanun kapsamında yer almamaktadır.

5432 sayılı VUK'un "Zamanaşımının mahiyeti" başlıklı 103'üncü maddesinde;

"Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır.

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

Zamanaşımından sonra mükelleften vergi aranamaz. Mükellefin yapacağı vergi ödemeleri kabul olunmaz." düzenlemesine yer verilmiştir.

Anılan madde ile zamanaşımının tanımlaması yapılarak, yargı organları tarafından re'sen dikkate alınacağı ifade edilmiştir. Maddenin son fıkrasında yer alan, mükellefin yapacağı vergi ödemelerinin kabul olunmayacağı hükmü, AATUHK'nın

116/12'nci maddesi⁵⁶ ile yürürlükten kaldırılmış ve AATUHK'nın 102'nci maddesinde⁵⁷, zamanaşımından sonra mükellefin rızası ile yapılan ödemelerin kabul edileceği düzenlemesine yer verilmiştir.

VUK'un 104'üncü maddesi, *"Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak üç yıl ve kaçakçılık halinde beş yıl içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar"* şeklindedir.

Aynı Kanunun 116'ncı maddesinde⁵⁸ düzeltme zamanaşımına, 351'inci maddesinde⁵⁹ ise, ceza kesmede zamanaşımına yer verilmiştir.

VUK'ta, zamanaşımının mükellef tarafından bu hususta başvurusu olup olmadığına dikkat edilmeksizin hüküm ifade edeceği belirtildiğinden, alacaklı idare tarafından zamanaşımının re'sen dikkate alınması ve zamanaşına uğramış vergiden dolayı mükellef hakkında takip yollarına başvurulmaması gerekir.

5432 sayılı ilk VUK'tan sonra 4.1.1961 tarih ve 213 sayılı VUK kabul edilmiştir. Böylelikle halen yürürlükte olan ikinci Vergi Usul Kanunu hukuk sistemize girmiştir.

Ayrıca, 21.7.1953 tarih ve 6183 sayılı AATUHK ile 1909 sayılı Tahsili Emval Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. Bütün kamu alacakları için genel tahsil zamanaşımı hükümlerinin yer aldığı 6183 sayılı Kanun halen yürürlükte dir.

56 AATUHK m.116/12: Aşağıda yazılı kanun ve hükümler yürürlükten kaldırılmıştır: "7.6.1949 tarih ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanununun 103 üncü maddesinin son fıkrasının (Mükellefin yapacağı vergi ödemeleri kabul olunmaz) hükmü ile 352 nci maddesi ve 377 nci maddesinin teminat olarak alınacak mallara ait hükümleri"

57 AATUHK m.102/2: "Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur."

58 5432 sayılı VUK m.116: Müruru zaman süresinin son yılı içinde tarh olunan vergilerde, hatanın vukuu tarihinden itibaren, bir yıllık tamamlayıcı bir müruru zaman süresi cereyan etmektedir" <http://www.resmigazete.gov.tr> Erişim, 20.5.2018

59 5432 sayılı VUK m.351: "Aşağıda yazılı süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmez: 1. Cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak kaçakçılıkta beş yıl ve kusurda üç yıl; 2. Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl. Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur" <http://www.resmigazete.gov.tr> Erişim, 20.5.2018

4. Vergi Hukukunda Zamanaşımının Hukuki Niteliği

Bir kamu hukuku dalı olan vergi hukukunda zamanaşımı, borçlar hukuku ilkeleri göz önünde bulundurularak düzenlense de, vergi hukukunun özellikleri dikkate alınarak zorlayıcı düzenlemelere gereksinim duyulmuştur⁶⁰.

Vergi hukukunda zamanaşımı, vergi alacağını kendiliğinden sona erdirmektedir. Bir diğer deyişle, yükümlü zamanaşımına uğramış vergi borcundan kurtulmuş olur. Zamanaşımı mükellef tarafından ileri sürülmesi dahi vergi idaresi ve vergi yargısı tarafından re'sen dikkate alınır⁶¹.

Vergi hukukundaki zamanaşımı süreleri kesindir, tarafların iradeleri sonucu değiştirilemez. Vergi idaresi de tek taraflı olarak zamanaşımı sürelerini uzatamaz ve kısaltamaz.⁶²

Vergi hukukunda zamanaşımı süresinin başlangıcı vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından itibaren başlar.

Vergi kanunlarında açıkça gösterilmesi durumunda zamanaşımı süreleri durabilir ve kesilebilir.

Öte yandan, tarh ve tahsil zamanaşımına uğrayan vergi alacağının kazandığı hukuki nitelik konusunda ise doktrinde görüş birliği yoktur. Bu kapsamda vergi hukukunda zamanaşımı sürelerinin geçmesi ile devletin vergi alacağının ne yönde etkilendiğine dair iki farklı görüş bulunmaktadır. Doktrinin bir kısmı zamanaşımı süresinin geçmesi ile, hak düşümüne benzer sonuçların ortaya çıkacağını belirtirken⁶³ diğer kısmı ise, eksik borç niteliği kazandığını ileri sürmektedir⁶⁴.

60 ÇAĞAN, **Süreler**, s.107.

61 ARSLAN, **a.g.e.**, 54

62 KARAKOÇ, **Genel Vergi**, s.262.

63 KANETİ, **a.g.e.**, a.146, ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, **a.g.e.**, s.146. KIRBAŞ, **a.g.e.**, 146.

64 KARAKOÇ, **Genel Vergi**, s.261.

5. Vergi Hukukunda Yer Alan Zamanaşımının Diğer Hukuk Dallarındaki Zamanaşımı ve Hak Düşürücü Süre İle Karşılaştırılması

a. Özel Hukukta Yer Alan Zamanaşımı ve Hak Düşürücü Süre İle Karşılaştırılması

Genel bir hukuk kuralı olması nedeniyle zamanaşımı, gerek kamu hukukunda gerekse özel hukukta düzenlenmiştir. Özel hukukta yer alan zamanaşımı düzenlemesi, bireyler arası eşitlik ilkesinin gereği olarak kamu hukukundan farklılıklar içermektedir.

Borçlar hukukunda zamanaşımı, alacak hakkını değil dava ve takip hakkını sona erdirmektedir. Bir diğer ifadeyle, zamanaşımı alacaklı açısından alacağını dava ve takip edebilme imkanını sona erdiren bir nedenken, borçlu açısından ise borcu sona erdiren bir nedendir⁶⁵.

Zamanaşımının özel hukuktaki bir diğer etkisi ise, kanunda belirtilen süre boyunca ihtilafsız devam eden zilyetliğe dayanılarak bir malın mülkiyetinin kazanılmasında söz konusu olur⁶⁶.

Zamanaşımından farklı bir kurum olan özel hukukta yer alan hak düşürücü süreler ise, dava ve takip hakkının yanında, hakkın kendisini de ortadan kaldırır. Kanunda belirlenen süre içerisinde hakkın kullanılmaması sonucu hakkın düşümü, sona ermesi hali söz konusu olmaktadır⁶⁷.

Hak düşürücü süreler zamanaşımından farklı olarak niteliği itibarıyla def'i değil, itirazdır ve hakim tarafından re'sen dikkate alınır⁶⁸. Hak düşürücü sürelerin

65 Fikret EREN, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 18. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2015 s.1282.; KILIÇOĞLU, **a.g.e.** s.894.; REİSOĞLU, **a.g.e.**, s.437.

66 Şeref ERTAŞ, **Eşya Hukuku**, 11. Baskı, Fakülteler Barış Kitabevi, İzmir, 2014, s.320.

67 KILIÇOĞLU, **a.g.e.** s.896.

68 Eraslan ÖZKAYA, **Özel Hukukumuzda Zamanaşımı ve Hak Düşürücü Süreler**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2012, s.27.

kesilmesi veya durması söz konusu olmaz. Hak düşürücü sürelerin uzatılması veya kısaltılması konusunda tarafların iradesinin önemi yoktur⁶⁹.

Vergi hukukundaki zamanaşımının, özel hukuktaki zamanaşımından farklılıkları bulunmaktadır. Özel hukukta düzenlenen zamanaşımı bir defidir ve borçlu tarafından ileri sürülmediği takdirde hakim tarafından kendiliğinden dikkate alınmaz iken, vergi hukukunda ise zamanaşımı mükellef tarafından bu konuda başvurusu olup olmadığına dikkat edilmeksizin hüküm ifade eder⁷⁰. Bu özelliği itibarıyla vergi hukukunda zamanaşımı itiraz niteliği taşımakta ve özel hukukta yer alan hak düşürücü süre ile benzerlik taşımaktadır. Ancak hak düşürücü sürelerin kesilmesi veya durması söz konusu olmaz iken, vergi hukukunda, kanunlarda yazılı nedenlerin varlığı halinde zamanaşımı süresinin durması ve kesilmesi mümkündür.

Özel hukukta zamanaşımına uğrayan bir alacak sona ermemekte, diğer bir deyişle borç sona ermemektedir. Bu durumda, borç eksik borca dönüşmektedir⁷¹. Böyle bir durumda, borç varlığını sürdürür ve alacaklı alacağını borçludan dava yoluyla talep edebilir. Borçlu zamanaşımı def'i ileri sürerek borcun ifasını reddederse alacaklı açısından borcun ifası dava veya cebri takip yoluyla sağlanamaz⁷². Eksik borç halini gelmiş bir hukuki durumda borçlu tarafından rıza ile ödeme yapılırsa bu ödeme geçerlidir ve geri isteyemez⁷³. Alacaklı tarafından eksik borç dava yoluyla talep edilir ve borçlu zamanaşımı def'i ileri sürmezse borçlu borcu ödemeye mahkum edilir⁷⁴.

Vergi hukukunda ise, zamanaşımına uğramış bir vergi borcu varlığını sürdürmez, alacaklı idare zamanaşımına uğramış vergi borcunu talep edemez. Zamanaşımını, borçlunun def'i olarak ileri sürmesine gerek yoktur, hakim tarafından re'sen dikkate alınır⁷⁵.

69 Ahmet ÇELİK, **Tazminat ve Alacaklarda Sorumluluk ve Zamanaşımı**, Bilge Yayınevi, Ankara, 2012, s.15.

70 ULUATAM/METHİBAY, **a.g.e.**, s.148.

71 REİSOĞLU **a.g.e.**, s.437.

72 OĞUZMAN/ÖZ, **a.g.e.**, s. 15.

73 KILIÇOĞLU, **a.g.e.**, s.924.

74 EREN, **a.g.e.**, s.700

75 KARAKOÇ, **Genel Vergi**, s.262.

b.Ceza Hukukunda Yer Alan Zamanaşımı İle Karşılaştırılması

Ceza hukukunda, kanunda yazılı sürenin geçmesi sonucunda kamu davası açılmasına engel olan ya da açılmış bir dava varsa davanın düşmesine yol açan zamanaşımına dava zamanaşımı, kesin hükme bağlanmış cezaların belirli bir süre geçmesiyle infaz edilememesi haline ise ceza zamanaşımı denilmektedir⁷⁶.

Vergi hukukunda olduğu gibi ceza hukukunda da zamanaşımı hakim tarafından re'sen dikkate alınır ve zamanaşımından vazgeçilemez⁷⁷.

VUK'ta düzenlenen hürriyeti bağlayıcı cezalar için TCK'nın dava ve ceza zamanaşımı süreleri uygulanacaktır. Ceza kesmede zamanaşımı dava zamanaşımına, kesilen cezaların tahsil zamanaşımına uğraması ise ceza zamanaşımına karşılık gelmektedir⁷⁸.

⁷⁶ ARTUK/GÖKCEN/YENİDÜNYA, **a.g.e.**, s.994, 1029.; Fahri Gökçen TANER, **Ceza Hukukunda Zamanaşımı**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008, s.22.

⁷⁷ TCK m.72/2: *"Dava ve ceza zamanaşımı re'sen uygulanır ve bundan şüpheli, sanık ve hükümlü vazgeçemezler."*

⁷⁸ ÇAĞAN, **Süreler**, s.115.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ ASLI BAKIMINDAN ZAMANAŞIMI

I.TARH ZAMANAŞIMI

A.Kavram

"Tarh" kavramı sözcük anlamıyla vergi koyma olarak ifade edilmektedir⁷⁹. Verginin tarhı ise VUK'un 20'nci maddesine göre, *"vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari muameledir."*

Tarh zamanaşımı, VUK'ta düzenlenmiş olup sadece bu yasanın kapsamına aldığı⁸⁰ kamu alacakları hakkında uygulanan zamanaşımı türüdür.

VUK'un zamanaşımının hukuki niteliğini ifade eden 113'üncü maddesine göre; *"Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır."*

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

VUK'un zamanaşımı sürelerinin düzenlendiği 114'üncü maddesine göre ise; *"Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar."*

⁷⁹ Türk Dil Kurumu (TDK), Güncel Türkçe Sözlük, "tarh", <http://tdk.gov.tr> Erişim 20.5.2018

⁸⁰ VUK m.1: *"Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. Yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir. Bu kanunun hükümleri kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında da uygulanır."*

VUK m.2: *"Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242 nci maddesi hükümleri uygulanır."*

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

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

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

Zamanaşımı süresinin dolmasıyla artık bir verginin tarh edilmesi ile sonraki aşamalardan olan tahakkuk ve tahsilinden söz edilemeyecektir. Çünkü vergi borcunun ortaya çıkabilmesi (belirginleşmesi) için vergilendirme aşamalarının gerçekleşmesi gerekmektedir⁸¹. Bir başka deyişle VUK'ta düzenlenen zamanaşımı, tarh ve tebliğ edilecek aşamaya gelmiş bir vergi borcunun, zamanaşımı süresinin dolması ile devletin tarh ve tebliğ yetkisini kısıtlayan bir zaman dilimidir⁸².

VUK'un 114'üncü maddesinde, zamanaşımı süresinin başlangıcı, vergi alacağının doğumuna bağlanmıştır. VUK'un vergiyi doğuran olayın düzenlenlendiği 19'uncu maddesine göre, *"Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar."* Vergiyi doğuran olay ise her vergi kanununda ayrı ayrı hükme bağlanmıştır.

Kanunkoyucu tarafından vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihi takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içerisinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı düzenlenmiştir. Bir diğer ifadeyle, vergi alacağının

⁸¹Adnan GERÇEK, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2003, s. 21.

⁸²Hasan Hüseyin BAYRAKLI, **Vergi Hukukunun Temel İlkeleri**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını No: 8, İ.İ.B.F. Yayını 5, 1997, s.158.

zamanaşımına uğramaması için zamanaşımı süresi içerisinde tarh edilmesi ve tarh edilen verginin aynı zamanda tebliğ de edilmesi gerekmektedir.

VUK'un 113 ve 114'üncü maddelerinde düzenlenen zamanaşımının ismi konusunda kanunda bir açıklık yoktur. Maddede sadece "zamanaşımı" ibaresine yer verilmiş olduğundan zamanaşımı terimi konusunda çeşitli kavramlar ileri sürülmektedir.

Doktrinde en sık kullanılan kavram tarh zamanaşımı ifadesidir. VUK'un 15'inci maddesinin birinci fıkrasında⁸³, 114'üncü maddenin son fıkrasında⁸⁴ ve 138'inci maddenin ikinci fıkrasında⁸⁵ "tarh zamanaşımı" ifadesine yer verildiği yine Kurumlar Vergisi Kanunu'nun⁸⁶ 17'inci maddesinde⁸⁷ de "tarh zamanaşımı" ibaresine yer verildiği görülmektedir. Kanun koyucu tarafından anılan kanunlarda "tarh zamanaşımı" kullanıldığına göre, kanunun sistematigi açısından tarh zamanaşımı ifadesinin kullanılması gerektiği savunulmaktadır⁸⁸.

VUK'ta düzenlenen zamanaşımın gerçekleşebilmesi için vergilendirme sürecinin unsurlarından olan tarh ve tebliğ aşamasının gerçekleşmesi gerekmektedir. Tarh ve tebliğ aşamasını tamamlayan vergi tahakkuk etmektedir. Bu nedenle, doktrinde bazı yazarlar kanunda düzenlenen süre içerisinde verginin tarh ve tebliğ edilememesi verginin tahakkukuna engel olduğundan VUK'un 114'üncü maddesinde düzenlenen zamanaşımı için tahakkuk zamanaşımı terimini kullanırlar⁸⁹.

83 VUK m.15/1: "13 üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden her hangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zamanaşımı işlemiyen süreler kadar uzar."

84 VUK m.114/4: "Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakin hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalandığı takdirde mezkûr evraka ait vergi alacağı yeniden doğar."

85 VUK m.138/2: "İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir."

86 Kanun No:5520, R.G. 21.6.2006/26205

87 KVK m.17/1-ç: "Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde tarh zamanaşımı, tasfiyenin sona erdiği dönemi izleyen yıldan itibaren başlar."

88 KARAKOÇ, **Genel Vergi**, s.263.; ARSLAN, **a.g.e.**, s.106.

89 S. Ateş OKTAR, **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2018, s.151.; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, **a.g.e.**, s.136.; Abdurrahman AKDOĞAN, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017, s. 100, 101.

Tahakkuk zamanaşımı teriminin, zamanaşımını tanımlamada yetersiz olduğu yönünde eleştiriler bulunmaktadır. Tahakkuk aşaması, VUK'un 22'nci maddesine göre, *"tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir."* Bu durum ise, tarh ve tebliğ edilen bir vergiye karşı dava açma süresinin dava açmadan geçirilmesi veya açılan davanın mükellefin aleyhine sonuçlanması halinde söz konusu olur. Tahakkuk safhası bu durumda, tarh ve tebliğ safhasından daha uzun bir süreç sonucunda ortaya çıkmaktadır⁹⁰. Bir başka deyişle, tebliğ verginin tahakkuk sürecini başlatmasına rağmen verginin tahakkuk etmesi anlamına gelmez. Tebliğ edildikten sonra vergi tahakkuk ettiği ana kadar belirli bir süre geçer. Bu nedenle VUK'un 114'üncü maddesinde hüküm altına alınmış düzenlemenin tahakkuk zamanaşımı olarak anılmasının doğru olmadığı ileri sürülmüştür⁹¹.

Tarh işleminin zamanaşımına uğrayıp uğramadığının belirlenmesi açısından tebliğin süresinde yapılıp yapılmadığı önem taşımaktadır. Bu nedenle, VUK'ta düzenlenen zamanaşımını temel olarak açıklamak için tebliğ zamanaşımı terimi kullanılması gerektiği de doktrinde savunulmaktadır⁹².

VUK'ta tarh zamanaşımı düzenlemesine yer verilmiş olması, tahakkuk aşamasının tarh ve tebliğ aşamasından farklı bir süreci ifade etmesi nedeniyle, çalışmada VUK'un 114'üncü maddesinde hüküm altına alınmış zamanaşımı için, tarh zamanaşımı ifadesi kullanılacaktır.

B. Tarh Zamanaşımının Şartları

Tarh zamanaşımı süresini düzenleyen VUK'un 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."* Buna göre, bir vergi alacağının tarh zamanaşımına uğraması için dört koşul gereklidir. Bunlar;

⁹⁰ KARAKOÇ, **Genel Vergi**, s.320.

⁹¹ Doğan ŞENYÜZ, "Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme: Tebliğ Zamanaşımı", *Yaklaşım Dergisi*. Yıl: 16, Sayı: 183, Mart 2008, s. 22.

⁹² ŞENYÜZ, a.g.m., s.22.

- 1) Vergi alacağının doğmuş olması,
 - 2) Verginin Kanunda belirlenen süre içerisinde tarh edilmemiş olması,
 - 3) Verginin Kanunda belirlenen süre içerisinde tebliğ edilmemiş olması,
 - 4) Zamanaşımı süresinin dolmuş olması,
- durumlarıdır.

1.Vergi Alacağının Doğmuş Olması

Devlet ile birey arasında herhangi bir vergi borcunun doğabilmesi için o vergiye ilişkin bir vergi kanunu bulunması önkoşuldur. Verginin kanuniliği ilkesi⁹³ uyarınca, vergiler ancak kanunla konulabilir. Anayasanın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasına göre, *"Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır."* Anayasanın bu hükmü gereği idari düzenlemeler ile vergi konulamaz⁹⁴.

Nitekim Anayasa Mahkemesi bir kararında,⁹⁵ *"...Mahkememizin yerleşmiş içtihatlarında da açıkça belirtildiği üzere, Anayasa Koyucu her çeşit mali yükümlün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümlün ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil*

93 Ersan ÖZ, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004, s.76. *"Vergilendirmede kanunilik ya da yasallık ilkesi, vergi ve benzeri mali yükümlerin ancak yasama organı tarafından kanunla konulabileceğini, değiştirilebileceğini ve kaldırılabilceğini ifade etmektedir. Bu anlamda kanun dışındaki hukuki düzenlemelerle olağanüstü hal ve durumlar dışında vergi ve benzeri mali yükümlülükler ihdas edilemez ve bunlar üzerinde düzenleme yapılamaz. İlkenin burada ulaşmak istediği yegane hedef, keyfi ve takdire dayalı eylem ve işlemlerin önlenmesidir."*

94 Anayasanın 73/4 maddesinde yer alan, *"Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir."* düzenlemesinde yer alan "Bakanlar Kuruluna" ibaresi 21/1/2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanunun 16'ncı maddesiyle, "Cumhurbaşkanına" şeklinde değiştirilmiştir. Konu ile ilgili aytıntılı bilgi için bkz. Adnan GERÇEK/Feride BAKAR, "Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa'nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi", International Journal of Public Finance, Sayı:1, Cilt :2, Ağustos 2017 s.7-26 <http://dergipark.gov.tr> Erişim, 10.06.2018

95 AYM 31.03.1987, E:1986/20, K:1987/9, <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr> Erişim: 10.06.2018, R.G.28.5.1987/19473

usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla, yasayla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta, temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir" gerekçesine yer vermiştir.

VUK'un 19'uncu maddesine göre, "vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar." Kanunda vergiyi doğuran olayın tanımı yapılmamış olup, sadece vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile vergi alacağı ilişkisinin hukuksal olarak kurulacağı belirtilmiştir. Her vergi türünde vergiyi doğuran olay farklı olacağından kendi özel kanunlarında vergiyi doğuran olayın ne olduğu hüküm altına alınmıştır⁹⁶. Anılan kanun hükmünden, vergi alacağının, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğacağı bir başka deyişle vergi dairesinin tarh ve tahakkuk yapmasının vergi alacağının meydana gelmesinde etkisi olmayacağı anlaşılmaktadır⁹⁷. Dolayısıyla tarh işleminin belirtici nitelikte olduğu görülmektedir⁹⁸.

Nitekim konu ile ilgili Anayasa Mahkemesi tarafından verilen bir kararda⁹⁹, "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." değerlendirmesine yer verilmiştir.

⁹⁶ KIRBAŞ, a.g.e., s.138.

⁹⁷ Kenan BULUTOĞLU, **Türk Vergi Sistemi**, Cilt 1. 6. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1978, s.28.

⁹⁸ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s.91.

⁹⁹ AYM, 27.9.1988, E:1988/7, K:1998/27, <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/> R.G. 26.12.1988/20031 Erişim 10.06.2018

Vergiye doğuran olay vergilendirme sürecinin gerçekleşebilmesi için ön şarttır¹⁰⁰ ve vergilendirme işleminin sebep unsurudur¹⁰¹. Vergilendirme işleminin hukuki sebebi yürürlükte olan kanun hükmü (soyut norm) iken maddi sebebi ise vergiyi doğuran olaydır (somut tip). Somut olay soyut norma uygun ise sebep unsuru gerçekleşmiştir¹⁰². Vergiyi doğuran olayın şahsında gerçekleştiği kişi artık yükümlü statüsüne girmiş demektir¹⁰³. Vergiyi doğuran olayla beraber vergi alacağının ortaya çıkması, özel hukuktaki gibi bir hukuki olaydan veya hukuki eylemden kaynaklanır¹⁰⁴.

2.Kanunda Belirlenen Süre İçerisinde Tarhiyatın Yapılmamış Olması

VUK'un 20'nci maddesine göre, "*Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari muameledir.*" Tanımdan da anlaşılacağı üzere, tarh aşaması idari bir işlemdir ve idare hukukunda yer alan idari işlemin unsurları vergilendirme işlemi olan tarh işlemi için de geçerlidir¹⁰⁵. Vergilendirme işleminin hukuki sebebi olan vergi kanunu, düzenleyici, kişilik dışı, genel bir niteliği haiz olmasına rağmen tarh işlemi, mükellefi bu statüden çıkartarak vergiyi öznelleştirir. Dolayısıyla tarh işlemi, bireysel vergi borcunu doğuran idari bir karardır¹⁰⁶. Mükellefe belirli bir külfet altına soktuğu için de yükümlendirici bir işlem olma özelliğini gösterir¹⁰⁷. Öte yandan, idarenin ilgilinin iradesine bakılmaksızın yaptığı irade açıklamasından oluştuğu için tek yanlı işlemidir¹⁰⁸.

Vergi alacağı, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğacağından tarh

100 Selim KANETİ, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, s.107.

101 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN **a.g.e.**, s. 89.

102 KANETİ, **a.g.e.**, s.100.; Nihal SABAN, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı., Beta Yayınları, İstanbul, 2009, s.127.

103 Mustafa AKKAYA, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, s.14.

104 SABAN, **a.g.e.**, s. 127.

105 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, **a.g.e.**, s.91.

106 HANYAL, **a.g.e.**, s.18.

107 OKTAR, **a.g.e.**, s. 122.

108 Turan YILDIRIM/Melikşah YASİN/Nur KAMAN/H. Eyüp ÖZDEMİR/Gül ÜSTÜN/Özge Okay TEKİNSOY, **İdare Hukuku**, 6. Baskı, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2016, s.405

işlemi mevcut durumu gösteren belirtici bir işlem niteliğindedir. Bir başka deyişle, tarh işlemi yapıcı(inşai) nitelikte bir işlem değildir¹⁰⁹.

Tarh işlemi ile, tek bir yükümlü hakkında işlem tesis edilmektedir¹¹⁰. Vergi dairesi, sübjektif ve belirleyici bir işlem olan tarh işlemi ile mükellefin vergisini tarh ederken VUK'un tayin ettiği usul ve esasları bağlı kalması gerekir¹¹¹. Kanunun tayin ettiği süreler içerisinde tarh işleminin gerçekleştirilmemesi, vergi dairesinin alacağını elde etme iktidarını sona erdiği anlamına gelmektedir¹¹².

Verginin tarhı idare tarafından gerçekleştirilen bir işlem olmakla beraber beyana dayalı vergilerde ise, yükümlünün beyanı üzerine gerçekleştirilir¹¹³. Beyana dayalı vergilerde mükellefin beyanı üzerine aynı anda tahakkuk fişi düzenlenmekte, bir başka deyişle tarh, tebliğ ve tahakkuk aşaması aynı anda gerçekleştiğinden tarh zamanaşımı söz konusu olmamaktadır. Bu tür vergilerde mükellef tarafından beyanda bulunulmaması veyahut eksik beyanda bulunulması halinde idare tarafından tarh işlemi yapılacağından ancak böyle durumların varlığı halinde tarh zamanaşımı söz konusu olur. Yine, tahakkuku tahsile bağlı olan vergiler ile kendiliğinden tahakkuk eden vergilerin de tarh zamanaşımına uğraması söz konusu olmaz¹¹⁴.

Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yılı takip eden yılın başından itibaren beş yıl içerisinde tarh işleminin yapılması gerekmektedir. Bu süre geçtikten sonra tarhiyat yapılmasına, zamanaşımı hükmü nedeniyle olanak bulunmamaktadır.

109 ARSLAN, a.g.e., s. 108.

110 OKTAR, a.g.e., s. 122.

111 Hasan PİLAVCI, "**Türk Vergi Hukukunda Zamanaşımı**", İstanbul Üniversitesi SBE, Mali Hukuk Bölümü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi İstanbul 1990, s.34 acikerisim.istanbul.edu.tr Erişim, 25.7.2018

112 Mehmet Nadir ARICA, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu**, Yeni Cenup Matbaası, Ankara, 1989, s.416

113 Halil NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**. 11. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2000, s. 240.; İsmail TÜRK, **Kamu Maliyesi**, 10. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2015, s. 166.

114 KARAKOÇ, **Genel Vergi**, s.222,230.

3.Kanunda Belirlenen Süre İçerisinde Tebligatın Yapılmamış Olması

Hukukumuzda, Tebligat Kanunu (TK)¹¹⁵ tebliğe ilişkin işlemleri düzenleyen genel bir kanun niteliğindedir. Genel ve katma bütçeli idareler, yargı mercileri, köy tüzel kişileri, belediyeler, noterler ve barolar tarafından yapılacak olan tebligat bu Kanun hükümlerine tabidir¹¹⁶. Ancak, vergilendirme işleminin, bireylerin temel hak ve hürriyetleri ile doğrudan ilişkisi olması sebebiyle VUK'ta vergiye ilişkin tebliğ işlemleri konusunda özel hükümlere yer verilmiştir¹¹⁷. VUK'ta hüküm bulunmaması halinde Tebligat Kanunu'nun 51'inci maddesi¹¹⁸ uyarınca Tebligat Kanunu hükümleri uygulanacaktır.

VUK'un 21'inci maddesine göre *"tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir."* Mükellefin adına salınan vergiden haberdar olması yapılacak tebliğ ile mümkündür¹¹⁹. Mükellefe yapılan tebliğ üzerine, ya borcunu öder ya da tarh işleminin hukuka aykırı olduğu iddiasında ise dava açma yoluna gider. Yargısal ve idari sürelerin başlangıcının belirlenmesinde tebliğ tarihi belirleyici bir unsurdur¹²⁰. Yine tebliğ tarihinin tespiti zamanaşımı süresinin belirlenmesinde de önem taşımaktadır.

Vergi idaresi tarafından yapılan tarh işleminin mükellef açısından hukuki sonuç doğurması yapılacak tebliğ ile mümkündür. Kanunda "tarh ve mükellefe tebliğ

115 Kanun No:7201, R.G. 19.2.1959/10139

116 TK m.1 : *"Kazaî merciler, 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I) sayılı cetvelde yer alan genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, (II) sayılı cetvelde yer alan özel bütçeli idareler, (III) sayılı cetvelde yer alan düzenleyici ve denetleyici kurumlar, (IV) sayılı cetvelde yer alan sosyal güvenlik kurumları ile vakıf yükseköğretim kurumları, il özel idareleri, belediyeler, köy hükmî şahsiyetleri, barolar ve noterler tarafından yapılacak elektronik ortam da dâhil tüm tebligat, bu Kanun hükümlerine göre Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü veya memur vasıtasıyla yapılır."*

117 KANETİ, a.g.e., s.112

118 TK m.51 *"Mali tebliğler, kendi kanunlarında sarahat bulunmayan hallerde, bu kanunun umumi hükümlerine tevfikân yapılır."*

119 Mehmet Ali ÖZYER, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 7. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 2015, s. 93.

120 Nurettin BİLİCİ, **Vergi Hukuku**, 46. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2018, s. 88.

edilmeyen" ifadesi kullanılarak bu durum açıkça ortaya konulmuştur. Tarh işlemi yapılmayan bir vergi mükellefe tebliğ edilemeyeceğinden zamanaşımı süresi işlemeye devam eder. Yine tarh işlemi yapılmakla birlikte mükellefe 5 yıllık zamanaşımı süresi içerisinde tebliğ edilmeyen vergiler de zamanaşımına uğrar¹²¹.

VUK'ta tebligata ilişkin hükümler 93 ila 109'uncu maddelerinde düzenlendiğinden tarh işleminin usulüne uygun tebliği, ancak söz konusu madde hükümlerine uygun olarak yapılmasına bağlıdır. Tarh işleminin mükellefe tebliği ile, mükellef açısından hukuki sonuçlar doğurmaya başlayacağından, tebligatın usulsüz olması verginin zamanaşımına uğramasına engel teşkil etmeyecektir¹²². Zira kanunda "tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen" ifadesi ile bu durum ortaya konulmuştur. Yine yapılan tebligat ile idari süreler ve dava açma süreleri başlayacağından tebligatın usulsüz olması söz konusu süreleri başlamasına engel olacaktır.

VUK'ta usulüne aykırı olarak yapılan tebligatın sürelere etkisi düzenlenmediğinden, genel hüküm niteliğinde olan Tebligat Kanunu'nun hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. Anılan Kanunun 32'nci maddesi, *"Tebliğ usulüne aykırı yapılmış olsa bile, muhatabı tebliğe muttali olmuş ise muteber sayılır."*

121 Danıştay 4.D., 9.3.2015 tarih ve E:2015/2060, K:2015/1071, *"Kamu alacağının tarh zamanaşımına uğraması, sürenin dolmasından önce varolan tarhiyat sebebini de ortadan kaldırır. Vergi alacağının zamanaşımına uğramaması için vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh edilip, mükellefe 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen usullere uygun olarak tebliğ edilmesi gerekmektedir."* (<https://portal.uyap.gov.tr>) Erişim 20.5.2018

122 Danıştay 3D., 19.12.2017 tarih ve E:2016/1963, K:2017/9561;

"Dosyanın incelenmesinden, 2007 yılına ilişkin yasal defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi nedeniyle, tüm katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle salınan cezalı vergiler için düzenlenen ihbarnamelere ilişkin tebliğin memur eliyle yapılamayarak, 31.12.2012 tarihinde tebliğ evrakının mahalle muhtarına teslim edildiği anlaşılmıştır. Olayda, davacı adına düzenlenen vergi ceza ihbarnamesi Tebligat Kanunu hükümleri çerçevesinde tebliğ edilmeye çalışılmış ise de, 213 sayılı Kanunda, vergilendirme ile ilgili hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazıların hangi esaslara göre tebliğ edileceği belirlenmiş olup, vergilendirme ile ilgili hüküm ifade eden vesika ve yazıların tebliğinde 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümleri değil, 213 sayılı Vergi Usul Kanununu hükümleri uygulanacağı açıktır.

Bu durumda yapılan tebligatın usulüne uygun olduğundan söz edilemeyeceğinden, 2007 yılına ilişkin olarak düzenlenen ihbarnamenin 5 yıllık zamanaşımı süresinin son günü olan 31.12.2012 tarihine kadar tebliğ edilmediği dikkate alındığında, cezalı verginin zamanaşımına uğradığı görüldüğünden, davanın reddine ilişkin hüküm fıkрасında hukuka uygunluk görülmemiştir." Benzer yönde kararlar için bkzn. Danıştay 3.D, 10.10.2018 tarih ve E:2018/4650, K:2018/5079, Danıştay 3.D, 19.12.2017 tarih ve E:2016/2067 K:2017/9558, (<https://portal.uyap.gov.tr>) Erişim 01.02.2019

Muhatabın beyan ettiği tarih, tebliğ tarihi addolunur" şeklindedir. Bu itibarla, mükellefe usulüne uygun tebliğ yapılmamış olsa bile mükellef tarafından tarh işlemi öğrenilmiş ise tebliğ yapılmış sayılır. Ancak tebliğ tarihi olarak mükellefin beyan ettiği tarih esas alınır¹²³.

Mükellefin beyanı üzerine alınan vergilerde, verginin tarhı, mükellefin bildirdiği matrah üzerinden yapılır. VUK'un 25'inci maddesinde, "*Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler "Tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Bu esasa göre, vergi dairesince beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk fişi tanzim olunur ve bunun bir nüshası mükellefe veyahut beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi edene verilir. Bu suretle vergi tahakkuk etmiş olur. Tahakkuk fişinin mükellefe verilen nüshası aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçer. Lüzum görülen hallerde beyana dayanan vergi tahakkuk fişi yerine ihbarname ile tebliğ olunabilir. Kanunen belli hallerde tebliğ tekalif cetvelinin ilaniyle yapılır.*"

123 Danıştay 9.D., 14.3.2018 tarih ve E:2014/11791, K:2018/1592, "*Dosyadaki belgelerin incelenmesinden, davacı şirketin bilinen adresine posta yoluyla veya memur eliyle her hangi bir tebligat yapılmadığı, bunun yerine şirket adresinde faaliyette bulunan başka bir şirket nezdinde düzenlenen adres tespit tutanağı ile davacı şirketin adresinde bulunmadığının tespit edildiği ve bu tutanağa dayalı olarak vergi ceza ihbarnamelerinin ilanen tebliğ edildiği anlaşılmakta ise de; düzenlenen adres tespit tutanağının "posta" ya da "memur eliyle tebligata" ilişkin hükümlerin uygulanması ile aynı hukuki sonuçları yaratması mümkün olmadığından, adres tespit tutanağı ile yükümlünün adresinde bulunmadığının tespit edilmesi, posta yolu ya da memur eliyle yapılacak bir tebligat olmaksızın tek başına, ilanen tebligat yoluna gidilmesi sonucunu yaratabilecek hukuki bir dayanak oluşturmayaacağından şartları oluşmadan ilanen tebligat yapıldığı görülmüştür.*

Bu durumda, tebligatın usulsüz olması nedeniyle muhatabın tebliğe muttali olduğu tarih olan 19.12.2008 tarihinin tebliğ tarihi olarak kabulü gerekmekte olup, buna göre yukarıda sözü edilen mevzuat uyarınca, 2000 yılına ilişkin ihbarnamelerin en geç 31.12.2005 tarihine kadar tebliğ edilmesi gerekirken tebliğ edilmemesi karşısında, tarh zamanaşımı sebebiyle, uyumsuzluk konusu vergi ziyai cezalı katma değer vergisinde hukuka uyarlılık bulunmamaktadır."

Danıştay 4.D., 14.12.2017 tarih ve E:2016/1568, K:2017/8426,

"Olayda; davacı hakkında düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden yapılan tarhiyatlara ilişkin ihbarnamelerin davacının bilinen adresine tebliğe çıkarıldığına ilişkin 31/12/2011 tarihli tutanaktan, tebligatın 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen tebligat esasları uyarınca tebliğ edilmesi zorunlu iken, 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun ilgili maddesi uyarınca kapıya yapıştırma ve tebliğ evrakını şirket ortağı ve müdürünün yerleşim yeri adresinde mahalle muhtarına bırakma şeklinde tebliğ edildiği, bu nedenle söz konusu ihbarnamelerin usulüne uygun olarak tebliğ edilmediği anlaşılmış olup, ihbarnamelerin Tebligat Kanunu'nun 32. maddesi uyarınca davacının irtula tarihi olarak beyan ettiği 27/01/2012 tarihinde tebliğ edildiğinin kabulü gerekmektedir.

Yukarıda yer verilen açıklamalar doğrultusunda, 2006 dönemine ait tarhiyata ilişkin ihbarnamelerin en geç 31.12.2011 tarihinde kadar davacıya tebliği gerekirken, 27/01/2012 tarihinde davacının irtulasına girmiş olması karşısında, dava konusu vergilerin zamanaşımına uğradığı anlaşıldığından, Mahkeme kararında hukuka uyarlılık bulunmamaktadır." Benzer yönde kararlar için bkz. Danıştay 3.D., 23.3.2016 tarih ve E:2013/4366, K:2016/2405, Danıştay 9.D., 6.5.2015 tarih ve E:2012/2689, K:2015/4055, (<https://portal.uyap.gov.tr>) Erişim 12.02.2019

düzenlemesi yer almaktadır. Dolayısıyla beyan üzerine tarh edilen vergilerde tebliğ, idare tarafından düzenlenen tahakkuk fişinin aynı anda mükellefe veya sorumluya verilmesi üzerine gerçekleşmektedir.

Tahakkuk fişi dışındaki belgeler, VUK'ta düzenlenen posta yoluyla tebliğ (m.99)¹²⁴, dairede ya da komisyonda tebliğ (m.93/2)¹²⁵, ilan yoluyla tebliğ (m.103)¹²⁶, memur vasıtasıyla tebliğ (m.107)¹²⁷ ve elektronik ortamda tebliğ (m.107/A)¹²⁸ olmak üzere belirlenen tebliğ usullerine göre tebliğ edilmelidir.

4.Zamanaşımı Süresinin Dolmuş Olması

VUK'un 114'üncü maddesinde düzenlenen beş yıllık sürenin dolması ile zamanaşımının hukuki sonuçları ortaya çıkar. Beş yıllık sürenin tespitinde, tarh zamanaşımını durduran bir durumun olayda bulunmaması gerekir. Tarh zamanaşımını durduran bir durumun varlığı halinde zamanaşımı durma süresi kadar uzar¹²⁹. Zamanaşımını durduran bir sebebin varlığı yargı organları tarafından re'sen dikkate alınır¹³⁰.

Tarh zamanaşımı süresi, vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın

124 VUK m.99 "Posta ile tebliğde tebliğ edilecek vesika kapalı bir zarf içinde postaya verilir. Bunun için, şekilleri Maliye Bakanlığınca tesbit edilen özel zarflar kullanılır."

125 VUK m.93/2: "Şu kadar ki, ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire veya komisyonda yapılması caizdir."

126 VUK m.103:"Aşağıda yazılı hallerde tebliğ ilan yoluyla yapılır: 1. Muhatabın bu Kanunun 101 inci maddesi kapsamında bilinen adresi yoksa, 2. Bu Kanunun 101 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde sayılan bilinen adreste tebliğ yapılamaması hâlinde, muhatabın adres kayıt sisteminde kayıtlı bir adresi bulunmazsa, 3. Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa, 4. Başkaca nedenlerden dolayı tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa."

127 VUK m.107: "Maliye Bakanlığı tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla da yaptırmaya yetkilidir"

128 VUK m.107/A:"Bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93 üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir. (Ek fıkra: 7/4/2015-6637/5 md.) Elektronik ortamda tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır. Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

129 ARSLAN, a.g.e., s.114.

130 ÖNCEL/ KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s.136.

başından başlayarak beşinci yılın son günü olan 31 Aralık mesai saati bitiminde sona erer. Örneğin vergi alacağı, 25 Mayıs 2016'da doğmuşsa, zamanaşımı 1 Ocak 2017'de işlemeye başlar ve 31 Aralık 2021'de sona erer. Ancak, sürenin son gününün resmi tatile denk gelmesi durumunda, izleyen ilk iş gününde sona ereceği hakkındaki VUK'un 18/4 maddesindeki¹³¹ düzenleme zamanaşımına uygulanmaz; dolayısıyla zamanaşımı süresi uzamaz¹³².

C.Tarh Zamanaşımı Süresinin Başlangıcı

VUK'un 114'üncü maddesine göre, tarh zamanaşımı vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlar. Vergiyi doğuran olayın tespiti, tarh zamanaşımının başlangıcında önem taşımaktadır¹³³. Verginin tarh ve tebliğ edilmesi gibi işlemler, vergi alacağının doğuş zamanının tayininde önemli değildir¹³⁴. Yükümlülük vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile birlikte doğmaktadır¹³⁵. Zira VUK'un 19'uncu maddesinde, vergiyi doğuran olayın, vergi kanunlarının verginin doğumunu bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun tamamlanması ile doğacağı belirtilmiştir.

Vergiyi doğuran olay iktisadi ve güncel hayat içerisinde; gelir elde etmek, mal satmak, gümrükten geçmek, hizmeti yerine getirmek gibi durumlar olup vergilerin özelliklerine göre vergi kanunlarında ayrıca belirlenmiştir. Örneğin; gelir, kurumlar gibi vergilerde vergiyi doğuran olay “gelir ve kazancın elde edilmesi”dir. Katma değer ve özel tüketim vergilerinde “malın teslim edilmesi”dir¹³⁶.

Vergiyi doğuran olay ekonomik bir faaliyet olabileceği gibi hukuki bir işlem/muamele de olabilir. Örneğin, vergiyi doğuran olay katma değer vergisi,

131 VUK m.18/4: *"Resmi tatil günleri süreye dahildir. Şu kadar ki, sürenin son günü resmi tatile rastlarsa tatili takibeden ilk iş gününün tatil saatinde biter."*

132 Danıştay 7.D., 31.5.1982 tarih ve E:1980/1292, K:1982/492, Danıştay Dergisi, Sayı, 48/49, s.253-255, Karar özeti: "213 sayılı Kanunun 18.maddesinde yer alan sürelerle ilişkin genel kuralın ceza zamanaşımına uygulanmayacağı." ARSLAN, **a.g.e.**, 115.

133 KIRBAŞ, **a.g.e.**, s.138.

134 KANETİ, **a.g.e.**, s.111.

135 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, **a.g.e.**, s.137.

136 SABAN **a.g.e.**, s. 129.

kurumlar ve gelir vergisinde ekonomik bir faaliyet iken, damga vergisinde vergiyi doğuran olay kanunda belirtilen evrakların düzenlenmesi tekemmül ettirilmesiyle oluşmaktadır¹³⁷.

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi, tahsile yetkili vergi idaresini alacaklı sıfatına kavuşturmak için yeterli değildir. İdarenin alacaklı sıfatını haiz olması, alacağı ve miktarını tespit eden tarh işlemini yapmasına bağlıdır.

VUK'un 9'uncu maddesinin 2'nci fıkrasına göre, *"vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz."* Dolayısıyla verginin konusuna girecek eylem ve işlemlere kanun tarafından cevaz verilip verilmemesinin vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinde önemi yoktur.

Tarh zamanaşımının süresinin başlangıcının belirlenmesi vergiyi doğuran olay dikkate alınarak tespit edilmekle beraber, bazı vergi türlerinde özellik gösteren haller bulunmaktadır. VUK'un 114'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasına göre, *"Şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi, istisna veya muafiyet şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlar."* Bunun dışında özel vergi kanunlarında, tarh zamanaşımının başlangıcı konusunda istisnai durumlar bulunmaktadır.

D.Tarh Zamanaşımı Süresinin İşlemesine Engel Olan Nedenler

Zamanaşımı, alacaklının alacağını takip etmesindeki ihmalinin sonucu olarak ortaya çıksa da bazen fiili ya da hukuki zorunlulardan dolayı alacaklı alacağını takip edemeyebilir. İşte bu tür durumların varlığı halinde salt kanunda belirlenen sürenin geçirilmiş olması ile alacağın zamanaşımına uğraması kabul edilmemiştir¹³⁸.

137 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s.139.; Karakoç, **Kamu İcra**, s.231.; Ersin NAZALI "Yatırım İndirimi Stopajında Zamanaşımı", Vergi Dünyası, No.353 Ocak 2011, s.34.

138 Şükrü KIZILOĞLU, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Savaş Yayınları, Feryal Matbaacılık, Ankara 1991, s.1003.

Zamanaşımını durduran ya da kesen sebeplerin mevcut olması halinde bu durum vergi yargısı tarafından re'sen dikkate alınır¹³⁹. Fakat, zamanaşımını durduran/kesen bir sebebin varlığı konusunda ihtilaf olduğunda, bu durumdan yararlanacak olan alacaklı idare tarafından zamanaşımını durduran/kesen bir sebebin olduğu ispat edilmelidir¹⁴⁰.

Zamanaşımının işlemesine engel olan nedenler, tarh zamanaşımının durması ve tarh zamanaşımının kesilmesi olmak üzere iki ayrı başlık altında incelenmiştir.

Tarh zamanaşımını durduran sebep VUK'ta düzenlenmiş iken, tarh zamanaşımını kesen bir sebep esas itibarıyla bulunmamaktadır.

1.Tarh Zamanaşımının Durması

Tarh zamanaşımının durması, kanunda belirtilen durumların ortaya çıkması halinde zamanaşımı süresinin işlememesini ifade etmektedir.

Zamanaşımı süresini durduran bir sebep var ise, sebebin devam ettiği süre boyunca kural olarak zamanaşımı durur. Duran süre içerisinde alacaklı borçluyu (yükümlüyü) takip edebilir. Yükümlü zamanaşımının durduğunu ileri sürerek takibe engel olamaz¹⁴¹. Zamanaşımını durduran sebebin sona ermesi halinde, süreler kaldığı yerden işlemeye devam eder¹⁴². Bir başka deyişle, zamanaşımı süresini belirlemede, durma tarihine kadar geçen süre ile durma tarihinden sonraki süre toplanarak zamanaşımının var olup olmadığı tespit edilecektir¹⁴³.

139 Yavuz ATAR, **Vergi Hukuku**, 3. Baskı, Mimoza Yayınları, Konya, 2004, s. 98.

140 ÇAĞAN, **Süreler**, s. 156.; ATAR, **a.g.e.**, s.85.

141 ÇAĞAN, **Süreler**, s. 155.

142 M. Kamil MUTLUER, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008, s.151.; ARSLAN, **a.g.e.**, s. 137.; M. Tahir UFUK “Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna Göre Zamanaşımı”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 10, Sayı: 113, Mayıs 2002, s. 70.

143 Nurettin EROĞLU/Alı UYSAL, **Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu**, 3. Baskı, Sözkese Matbaacılık, Ankara, 2005, s.169.

VUK'ta tarh zamanaşımı süresini durduran iki durum düzenlenmiştir. Bunlar, VUK'un 114'üncü maddesinde düzenlenmiş olan vergi dairesi tarafından matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması ve 15'inci maddede düzenlenmiş olan mücbir sebep halinin varlığıdır.

a.Vergi Dairesi Tarafından Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Başvurulması

Tarh zamanaşımını durduran nedenlerden matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması VUK'un 114'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme; *"vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı takdir komisyonu kararının vergi dairesine teslimini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hal ve takdirde bir yıldan fazla olamaz"* şeklindedir.

Anılan hüküm uyarınca zamanaşımının durabilmesi için, vergi dairesinin beş yıllık tarh zamanaşımı süresi içerisinde takdir komisyonuna başvurması, başvuru takdir komisyonunun yetkili olması ve usulüne uygun toplanmış olması gerekmektedir.

Öte yandan, takdire sevk işlemi sonucu zamanaşımının durabilmesi için VUK'un 30'uncu maddesinde¹⁴⁴ düzenlenen re'sen tarh nedenlerinden birinin

¹⁴⁴ VUK m.30 : *"Resen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır.*

Aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir.

1. (Değişik: 24/6/1994-4008/2 md.) Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse,

2. Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa,

bulunması gerekmektedir¹⁴⁵. Yine takdire sevk işlemi sonucu zamanaşımının durabilmesi için mükellefin matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmesi gerekir. Kıymet takdiri, emsal bedeli belirlenmesi gibi sebeplerle takdir komisyonuna başvuruda bulunulması, matrah takdiri olarak kabul edilmeyeceğinden zamanaşımını durdurmamaktadır. Vergi dairesi tarafından mükellef hakkında inceleme yapılması amacıyla inceleme yazısının yazılması ya da mükellefin incelemeye sevk edilmiş olması halinde zamanaşımı durmaz¹⁴⁶.

VUK'un zamanaşımı sürelerini düzenleyen 114'üncü maddesinin 2'nci fıkrası AYM'nin iptal kararından önce “*Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı*

3. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara her hangi bir sebeple ibraz edilmezse,

4. Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkan vermiyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa.

5. (Mülga: 22/7/1998-4369/82 md.)

6. (Ek: 30/12/1980-2365/4 md.) Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa.

7. (Mülga: 7/1/2003-4783/9 md.)

8. (Ek: 24/6/1994-4008/2 md.) Bu Kanunun mükerrer 227'nci maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalatırılmazsa veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse,

9. (Mülga: 22/7/1998-4369/82 md.)

Yukarıdaki 2'nci bentde yazılı halin vukuunda mükellefe, takdir komisyonu tarafından 15 günden az olmamak üzere bir mühlet verilerek vergi matrahına ilişkin bilgileri vermeye ve kanuni defterlerini ibraz etmeye davet olunur. Bu davet üzerine mükellef istenilen bilgileri verir ve kanuni defterlerini ibraz ederse, defter ve vesikalar ihticaca salih bulunmak şartıyla, mükellefe takdir olunacak matrah defter ve vesikaları kayıtlarına göre tesbit olunacak miktardan fazla olamaz.

(Ek: 26/6/1964-485/2 md.; Değişik: 24/6/1994-4008/2 md.) Vergi beyannamesini kanuni süresi geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannamede gösterdikleri matrah üzerinden re'sen gerekli tarhiyat yapılır ve bu beyannameler re'sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmez. Ancak, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler için bu hüküm uygulanmaz.

(Ek: 26/6/1964-485/2 md.) Yukarıdaki bentlerin hükümlerine göre re'sen vergi tarhını gerektirir bir sebep yanında ikmalen vergi tarhını da lüzumlu kılan bir durum mevcut ise re'sen takdir sonucu beklenmeksizin gerekli ikmal tarhiyatı yapılır. Re'sen takdir sırasında ikmal tarhiyatına mesnet olan matrah farkı nazara alınmışsa vergi tarhı sırasında evvelce tarhedilmiş olan vergi indirilir."

145 Danıştay 9.D., 22.5.2013 tarih ve E:2012/9726, K:2013/5028, "Ancak, zamanaşımı süresinin takdir komisyonuna başvurulması nedeniyle durması için olayda, gerçek bir re'sen takdir nedeninin saptanmış olması, diğer bir deyişle salt zamanaşımını durdurmak amacıyla olayın gerçekte var olmayan bir re'sen takdir nedenine dayandırılmamış olması şarttır." (<http://portal.uyap.gov.tr>) Erişim: 10.06.2018

146 ÖZYER, a.g.e., s. 171.

mezkur komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam eder” şeklinde idi. Böylelikle, vergi dairesi tarafından matrah takdir amacıyla takdir komisyonuna başvurulması ile zamanaşımı belirsiz bir süre durabilmekteydi. Bu durum, mükelleflerin aleyhine sonuç doğuruyordu. Nitekim takdir komisyonunda geçen süre boyunca gecikme faizi işlemeye devam ediyordu. Takdir komisyonlarının ülke genelinde hizmetin gereklerine uygun örgütlenememesi komisyona yapılan başvurularda uzun bir süre askıda kalmasına neden oluyordu¹⁴⁷.

VUK'un zamanaşımı sürelerini düzenleyen 114'üncü maddesinin 2'nci fıkrasının anayasaya aykırı olduğu kanısına varan Diyarbakır Vergi Mahkemesi, *"...Hukuk devleti ilkesinin gerekleri kararlarda açıklanmış olup devletin aynı ya da benzer durumlarda olan kişi ve olaylar hakkında eşit davranması gerekmektedir; takdir komisyonuna matrah tayini için sevk edilmesi tahakkuk zamanaşımı süresini durdurmakla beraber; durma süresinin sınırlandırılmaması idarenin farklı uygulamalarına sebep olabilmekte bazı durumlarda ise takdir komisyonunda geçen süre hukukun genel ilkelerinden hak ve nefaset ilkesini zorlamakta ve bu durum alacağını takip ve tahsil noktasında alacağını takip etmeyen alacaklıların alacağını eksik borç haline getirmeyi amaçlayan zamanaşımı müessesesini işlemez hale getirmekte diğer taraftan idarenin iç işleyişinden kaynaklanan gecikme sebebiyle mükellef aleyhine fazladan gecikme faizi hesaplanmasına sebep olmaktadır."* gerekçesiyle söz konusu hükmün iptali istemiyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurulması üzerine, Anayasa Mahkemesi tarafından iptaline karar verilmiştir¹⁴⁸.

Anayasa Mahkemesi, söz konusu kararında, Anayasanın 2'nci maddesinde vurgulanan hukuk devleti ve buna bağlı olarak hukuki güvenlik ve yasallık ilkesine aykırı olduğu gerekçesi ile iptal kararı vermiştir.

AYM'nin, *".....Vergilemede belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de*

147 A. Bumin DOĞRUSÖZ, "Takdir Komisyonu Kararlarına Dayalı Tarhiyatlar (1)", Referans Gazetesi, 17 Mayıs 2010, s. 1.

148 AYM, 15.10.2009, E. 2006/124, K. 2009/146 sayılı kararı, <http://www.kararlar.anayasa.gov.tr/> R.G. 08.01.2010/27456, Erişim 10.06.2018

idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir. Vergilendirme mükellefler yönünden güvensiz bir sisteme dönüşmemelidir...Takdir komisyonu kararının tevdi, bu komisyonun çalışma ve kararını oluşturarak tamamlama süresine bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Bu durum, duran zamanaşımının yeniden işlemeye başlama süresini, yükümlü yönünden öngörülemez hale getirmektedir" şeklindeki gerekçesi vergi hukukundaki hukuki güvenlik esasına dayanmaktadır¹⁴⁹. Hukuki güvenlik ilkesi, hukuk devletinin gereği olarak bireylerin tabi olacağı kuralları önceden bilmesi, hareketlerini buna göre güvenle düzenlemesini ifade etmektedir. Bu şekilde bireylerin geleceğe yönelik planlarını oluşturmalarına imkan tanırken, vergilendirmede keyfiliğin de önüne geçilmiş olur. Hukuki güvenlik ilkesinin bir unsuru olan "belirlilik" ise, vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil edileceği zamanların ve biçimlerinin gerek idare gerekse bireyler açısından belli ve kesin olması anlamını taşımaktadır¹⁵⁰.

VUK'un 114'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan düzenlemede ise, mükellef tarafından vergi borcunun tahakkuk tarihi ve ödemesi gereken vergi miktarı tam olarak bilinmemekteydi. Uygulamada, vergi idaresi tarafından zamanaşımının dolmasına az bir süre kala matrah takdiri amacıyla mükellefler takdir komisyonuna sevk edilerek zamanaşımı süresinin işlemesine engel olunarak, idareye zaman kazandırılmaktaydı. Ancak, matrah takdiri yapmakla görevli takdir komisyonuna sevk edilen mükellefin dosyasının takdir komisyonunda kalacağı süreye dair bir düzenleme bulunmaması nedeniyle, "takdir yetkisi" adı altında keyfi uygulamaların doğmasına sebep olabilmektedir¹⁵¹.

Hukuk devleti ilkesinin bir sonucu olarak, bütün devlet organları gibi idarenin de hukuk kuralları içerisinde kalması ve takdir yetkisinin yasalarla sınırlanması

149 Gülşen GEDİK "Anayasa Mahkemesi Karar İncelemesi: Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Başvurulması Zamanaşımını Durdurmaz", Marmara Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Yıl:2010, C.16, S.1-2, s.327

150 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s.48, 49

151 GEDİK, a.g.m., s.328

gereklidir¹⁵².

Takdir komisyonları tarafından verilen matrah takdirine ilişkin kararlar idareye tanınan takdir yetkisinin bir sonucudur. Ancak, takdir komisyonunun istediği süre içerisinde ve keyfi olarak karar verebileceği anlamı taşımamaktadır¹⁵³.

Bu itibarla, Anayasa Mahkemesi'nin kararının gerekçesinde belirtilen "zamanaşımı durma süresinin belirsizliği nedeniyle hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerine aykırı olduğu" değerlendirmesi hukuka uygun ve iptal kararı yerinde bir karar olmuştur¹⁵⁴.

Anayasa Mahkemesi'nin iptal gerekçesine esas aldığı bir başka ilke ise, yasallık ilkesi olup, bu ilke hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri ile bağlantılı olarak ifade edilmiştir. AYM kararında verginin yasallığı ilkesi, *"....vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır"* şeklinde ifade edilmiş ve *"Zamanaşımı hükümlerindeki açıklık, sadece zamanaşımı süresinin, başlangıç ve bitişinin yasada gösterilmesiyle kendisini göstermez. Vergilemede hukuksal kararlılığın sağlanması amacıyla getirilen zamanaşımını durduran nedenlerle, durma süresinin ve duran zamanaşımının işlemeye başlama tarihinin de açık, belirgin, somut ve öngörülebilir olması, keyfiliğe izin vermemesi yasallık ve hukuk devleti ilkesinin gereğidir"* şeklinde değerlendirme yapılmıştır.

Anayasanın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan *"Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır"* hükmü verginin yasallığı ilkesinin temelini oluşturmaktadır.

Buna göre bir verginin kanun ile konulmuş kabul edilmesi için, oran, matrah, konu, tarh, tahakkuk, zamanaşımı gibi verginin temel öğelerinin belirlenmiş olması

¹⁵² Adnan GERÇEK, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s.14

¹⁵³ GERÇEK, **Takdir Yetkisi**, s.137

¹⁵⁴ GEDİK, a.g.m., s.329

gereklidir. Mükellefe yüklenecek sorumluluğun sınırının vergi yasası ile belli olması hukuk devletinin bir gereğidir. Bu durumun sonucu olarak mükellef tarafından, ödemekle yükümlü olduğu vergi kesin olmalı ve keyfiliğe yer verilmemelidir. Ödemeyi yapan mükellefler açısından, ödeme zamanı, ödeme şekli ve ödenmesi gereken miktar açık ve belli olmalıdır¹⁵⁵.

Birey ile devlet arasında vergi nedeniyle doğan hukuksal ilişki yalnız alacak-borç ilişkisi değil aynı zamanda Anayasa'nın 73'üncü maddesi gereği bir ödev ilişkisi olduğundan, mükellefin vergi borcu da ancak anayasaya uygun kanuni düzenlemeler ile ortaya çıkan tutarla sınırlıdır. Bir başka deyişle, söz konusu miktarı aşan kısım hukuka aykırı bir vergi aktarımıdır. Bu durum ise, verginin mali güçle orantılı olması ilkesine ve bu ilkenin ihlalinin neticesi olarak mülkiyet hakkının ihlaline neden olmaktadır¹⁵⁶.

Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararında, yukarıda ayrıntısına yer verilen hukuki güvenlik ve yasallık ilkelerine değinirken temel gerekçesi takdir komisyonunda geçen sürenin belirsizliği üzerinedir.

Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararından sonra VUK'un anılan 114'üncü maddesine 6009 sayılı Kanun¹⁵⁷ ile getirilen düzenlemeye göre, takdir komisyonuna sevk işlemi sonucu duran zamanaşımı süresi bir yıl ile sınırlandırılmıştır.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*" şeklinde ifade edilerek vergi yükü mali güç ölçütüne bağlanmıştır. Bu ilke çerçevesinde, beyan etmedikleri vergi miktarı aynı olan mükelleflerin takdir komisyonunda kaldıkları sürelerin farklı olması halinde, her biri için vergi farklı zamanlarda tahakkuk edecek ve her biri için farklı gecikme faizi hesaplanacaktır. Söz konusu durum ise, vergide

155 SABAN, a.g.e. s.49,50

156 Funda Başaran YAVAŞLAR "Anayasal Bir Hak Olarak Vergi İadelerinde Faiz" Vergi Dünyası Sayı:316, Aralık 2007, s.85

157 Kanun No:6009, R.G. 1.8.2010/27659

eşitlik/verginin mali güçle orantılı olması ilkesine aykırılık teşkil edecektir¹⁵⁸.

Anayasa Mahkemesi tarafından, iptal kararına temel ölçüt olarak "verginin mali güçle orantılı olması ilkesi" çerçevesinde yapılmış olsa idi, asıl hukuki sorun dosyanın takdir komisyonunda beklediği süre değil, bu süre nedeniyle aynı mali güce sahip mükelleflerin katlanmak zorunda oldukları vergi yükünün farklı olacağı söz konusu farklılığın "ölçülü" olmadığı görülebilecekti. Dolayısıyla 6009 sayılı Kanunla yapılan *"ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz"* şeklindeki düzenleme vergi mükelleflerinin lehine bir durum olmaktan uzaktır ve takdir komisyonlarında geçen süre bakımından gecikme faizinin işlemeyeceği yönünde düzenleme yapılması yerinde olacaktır¹⁵⁹.

Öte yandan, uygulamada, mükellefler hakkında yapılacak incelemenin zamanaşımı süresi içerisinde bitirilememe ihtimaline binaen vergi dairesi tarafından zamanaşımının dolmasına az bir süre kala matrah takdiri amacıyla mükelleflerin takdir komisyonuna sevk edildiği, akabinde takdir komisyonu tarafından mükellef hakkında takdire esas olmak üzere hazırlanan raporun sonucu beklenerek matrah takdir edildiği görülmektedir.

Söz konusu durumda mükellef hakkında yapılan cezalı tarhiyata karşı açılan davada; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından verilen kararda;

"Davacı adına, takdir komisyonu kararları uyarınca re'sen salınan 2009 yılının Nisan ilâ Kasım dönemlerine ait katma değer vergileri ile kesilen vergi ziyai cezalarının kaldırılması yolunda verilen ısrar kararı davalı idare tarafından temyiz edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 113'üncü maddesinde; süresinin geçmesi nedeniyle vergi alacağının kalkması olarak tanımlanan zamanaşımının, mükellefin bu hususta müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceği

158 GEDİK, a.g.m., s.331

159 GEDİK, a.g.m., s.332

düzenlemesine yer verilmiştir. Kanunun 114'üncü maddesi uyarınca, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl olarak ifade edilen tarh zamanaşımını durduran durum, matrah takdiri için takdir komisyona başvurulmasıdır. 114'üncü maddenin ikinci fıkrasında yer alan, "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 kaldığı yerden işlemeye devam eder." şeklindeki ifade; Anayasa Mahkemesinin 15.10.2009 gün ve E:2006/124, K:2009/146 sayılı kararıyla iptal edilmiş, iptal kararı üzerine 6009 sayılı Kanunla, 114'üncü maddenin ikinci fıkrası, "Ancak işlemeyen süre her hal ve takdirde bir yıldan fazla olamaz" ibaresinin eklenmesiyle yeniden düzenlenmiştir.

Anayasa Mahkemesinin; sözü edilen düzenlemenin, vergilemede; "belirlilik", "yasallık" "öngörülebilirlik", "keyfiliğe izin verilmemesi" ve "hukuk devleti" ilkesine aykırı düştüğü gerekçesiyle verdiği iptal kararında; takdir komisyonuna başvuru yolunun, sırf zamanaşımını durdurmak amacıyla keyfi olarak kullanılmasının güvence sağlamayacağı ve vergi yükünü artırarak haksız sonuçlar doğmasına neden olabileceği hususuna da vurgu yapılmıştır.

213 sayılı Kanunun 20'nci maddesinde verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve oranlar üzerinden hesaplanarak miktarının belirlenmesi olarak tanımlanmış, 25 ilâ 39'uncu maddelerinde tarh yöntemlerine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Bu yöntemlerden birisi olan "re'sen tarh" usulünü düzenleyen 30'uncu maddede, 21.1.1983 tarih ve 2791 sayılı Kanun değişikliğinden önce re'sen takdir yetkisi sadece takdir komisyonlarına ait bulunduğundan, vergi incelemesi sırasında re'sen takdiri gerektiren bir durumun tespiti halinde gerekli takdir işlemi takdir komisyonu tarafından yapılmakta iken 2791 sayılı Kanun değişikliğiyle re'sen vergi tarhının tanımı yeniden yapılarak, vergi inceleme elemanlarına da re'sen takdir yetkisi tanınmıştır. Yukarıda yer verilen 114'üncü madde uyarınca takdir komisyonuna başvurma yetkisi ise sadece vergi dairesine aittir.

Vergi incelemesi, re'sen takdir yetkisi bulunan inceleme elemanı tarafından yürütülen bir mükellefin; sırf zamanaşımını durdurmak amacıyla, matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmesi; takdir komisyonunun haiz olduğu yetki uyarınca, inceleme elemanından bağımsız yürütmesi gereken inceleme ve araştırmalar sonucu elde edeceği verileri değerlendirmek yerine, inceleme elemanı tarafından düzenlenen raporlarda belirtilen miktarın aynısını matrah olarak takdir etmesi, 213 sayılı Kanunun zamanaşımı ile incelemeye ilişkin düzenlemelerinin öngörülen amacına aykırı düştüğü gibi takdir komisyonuna başvuru yolunun zamanaşımı hükmünü aşmak amacıyla bir yöntem olarak kullanılması, Anayasa Mahkemesi kararında da işaret edildiği üzere "yasallık" ve "hukuki güvenlik" ilkeleriyle de bağdaşmamaktadır.

Olayda, 2009 vergilendirme dönemi matrahının tespiti için zamanaşımının dolmasına çok kısa süre kala 8.11.2014 tarihinde takdir komisyonuna sevk edilen davacı adına, 26.1.2015 tarihli vergi tekniği raporunu dayanak alan takdir komisyonunun 16.4.2015 tarihli kararı uyarınca tarhiyat yapılmış olup cezalı tarhiyatın esas itibarıyla, tanzim edilen rapora dayandığı açıktır. Matrah takdiri amacı dışında, zamanaşımını durdurma saikiyle takdir komisyonuna başvurulduğundan, ortada bir takdir komisyonu kararının bulunması, tarhiyatın, söz konusu rapora göre yapıldığı gerçeğini değiştirmemektedir.

Bu durumda, 26.1.2015 tarihli rapora dayanılarak 2009 yılı için yapılan tarhiyata ilişkin vergi ve ceza ihbarnamelerinin 22.5.2015 tarihinde tebliğ edilmiş olması karşısında, tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi ısrar kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir." ¹⁶⁰ gerekçesine yer verilmiştir.

¹⁶⁰ Danıştay VDDK, 26.12.2018 tarih ve E:2018/1102, K:2018/1072, Söz konusu kararda kullanılan karşı oy "213 sayılı Kanunun 113'üncü maddesinde; zamanaşımı, süre geçmesi nedeniyle vergi alacağının kalkması olarak tanımlandıktan sonra, anılan Kanunun 114'üncü maddesinin birinci fıkrasında; vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı, 6009 sayılı Kanunun 8'inci maddesiyle değişen ikinci fıkrasında, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımını durduracağı, duran zamanaşımının mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam edeceği ancak, işlemeyen sürenin her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamayacağı hükmü

Görüldüğü üzere, incelemenin VUK'un 135'inci maddesinde¹⁶¹ belirtilen kişiler tarafından yapılması ve takdir komisyonu tarafından, bunun haricinde herhangi bir inceleme yapılmadan söz konusu rapor dikkate alınarak matrah takdir edilmesi halinde, tarhiyatın vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak beş yıl içerisinde yapılması gerekmektedir. Takdire esas olmak amacıyla anılan Kanunun 135'inci maddesinde belirtilen kişiler tarafından inceleme yapılmasına ve tanzim edilen inceleme raporlarının takdir komisyonu tarafından esas alınmak üzere kullanılmasına kanuni bir engel bulunmamakta ise de; söz konusu usulün, VUK'un 114'üncü maddesinde hüküm altına alınan, tarhiyatın vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak beş yıl içinde yapılmasını zorunlu kılan zamanaşımı düzenlemesini aşmak amacıyla bir yöntem olarak kullanılması, idare hukukunda geçerli olan yasal idare ilkesi ve hukuki güvenliğin korunması prensibine, dolayısıyla hukuka aykırı olacaktır.

b.Mücbir Sebep Halinin Bulunması

VUK'un "Mücbir sebeplerle gecikme" başlıklı 15'inci maddesinde, *"13 üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden her hangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zamanaşımı işlemiyen süreler kadar uzar."* düzenlemesine yer verilmiştir.

bağlanmıştır.

Mükellefin, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde vergi incelemesine başlanmadan önce veya vergi incelemesi devam ederken takdire sevk edilmesinde ve düzenlenen raporlardaki verilerin esas alınması suretiyle matrah takdir edilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı gibi 213 sayılı Yasanın 114'üncü maddesi gereğince zamanaşımı süresi içinde takdire sevk edilmekle işlemekte olan zamanaşımı süresinin duracağına kuşku bulunmamaktadır.

Olayda, tarh zamanaşımı süresi 31.12.2014 tarihinde dolacak olan 2009 yılı vergilendirme dönemine ilişkin matrah takdiri için 8.11.2014 tarihinde takdir komisyonuna başvurulduğu, 16.4.2015 tarihli takdir komisyonu kararına göre düzenlenen ihbarnamelerin tebliğ edildiği 22.5.2015 tarihi itibarıyla uyumsuzluk konusu vergilendirmede zamanaşımı bulunmadığından, ısrar kararının diğer yönlerden hukuka uygun olup olmadığı değerlendirilerek karar verilmesi gerekirken, tarhiyatın zamanaşımına uğradığı gerekçesiyle temyiz isteminin reddi yolunda verilen karara katılmıyoruz." gerekçesine dayanmaktadır. ayrıca bknz. DVDDK: 26.12.2018 tarih ve E:2018/1167, K:2018/1074, 14.11.2018 tarih ve E:2018/891, K:2018/885, (<https://portal.uyap.gov.tr>) Erişim 12.02.2019

¹⁶¹ VUK m.135: *"Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir."*

Mücbir sebeplerin varlığı vergi hukukunda sürelerin işlemesine engel teşkil eden genel bir hukuki sebeptir¹⁶². VUK'ta mücbir sebebin tanımına yer verilmemiş, 13'üncü madde de mücbir sebep sayılan haller örnekleme yolu düzenlemiştir. Anılan madde düzenlemesine göre,

"Mücbir sebepler:

1.Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk.

2.Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;

3.Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;

4.Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir."

Mücbir sebep sayılan haller madde de sayılanlar ile sınırlı değildir. Kanun koyucu "gibi haller" ifadesini kullanarak mücbir sebep sayılabilecek halleri, her somut olayın durumuna göre idare ve yargı organları tarafından tespit edilmesine imkan vermiştir¹⁶³.

Bir olayın mücbir sebep olarak kabul edilebilmesi için, önceden tahmin edilmesi, önlenmesi mümkün olmayan ve dışarıdan gelen bir etkinin varlığı gerekmektedir¹⁶⁴. Burada mutlak ya da objektif bir karşı konulmazlık(kaçınılmazlık)

¹⁶² BİLİCİ, **a.g.e.**, s. 78,79

¹⁶³ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, **a.g.e.**, s.140.; Karakoç, **Genel Vergi**, s.269.; Turgay YÜCEL, "Mücbir Sebepler ve Sonuçları" 1. Yaklaşım Dergisi, Yıl 1993, Sayı:4, s.67.; Ali ORHAN, "Vergi Sistemimizde Süreler ve Süreleri Etkileyen Durumlar", Vergi Sorunları Dergisi, Yıl 1986, Sayı 6, s.20.

¹⁶⁴ GÖZLER, **a.g.e.**, s. 508.

hali söz konusudur¹⁶⁵. Mücbir sebep halinin varlığında dikkat edilmesi gereken temel husus, insanın iradesi dışında gelişmesi ve bu durumun öncesinde tedbir alınarak aşılmasının imkansız olmasıdır. Ayrıca, mücbir sebep hali ile sürelerin geçirilmesi arasında illiyet (nedensellik) bağının varlığı şarttır¹⁶⁶. Bu bakımından vergi idaresi tarafından yapılacak değerlendirme ile her olayın koşullarına göre, mücbir sebebin varlığı kabul ya da reddedilecektir. Vergi idaresi takdir yetkisinin sonucu olarak mücbir sebep halinin varlığını kabul etmezse veya bu yetkisini kullanmamışsa, vergi mükellefleri tarafından bu konuda vergi yargısına başvurulabilir¹⁶⁷.

Mücbir sebep nedeniyle sürelerin durması, kural olarak yalnız vergi mükellefleri ve sorumluları açısından etkisini gösterir¹⁶⁸. Vergi mükellefi ve sorumlularının yakın akrabalarını etkileyen mücbir sebep hallerinin varlığı vergi mükellef ve sorumlularının vergisel işlemlerini süresi içerisinde yerine getirmesine engel teşkil etse de, bu durum mücbir sebep sayılmaz.

Öte yandan, VUK'ta idarenin mücbir sebep hallerinden etkileneceğine ilişkin bir düzenleme yer almadığından vergi idaresi tarafından mücbir sebep halinin varlığı ileri sürülerek zamanaşımını durdurucu etkisinden faydalanılamaz¹⁶⁹. Vergi idaresinin

165 ARSLAN, **a.g.e.**, s.145.; Ercan ALPTÜRK "Mücbir Sebepler, Mücbir Sebeplerin Sonuçları ve Ceza Uygulaması", Vergi Sorunları Dergisi, Yıl:15, Sayı: 103, Nisan 1997, s. 103.

166 ÖNCE/KUMRULU/ÇAĞAN, **a.g.e.**, s. 121.

167 ÇAĞAN, **Süreler**, s. 153.

168 ARSLAN, **a.g.e.**, s. 142.

169 Danıştay 9.D., 07.06.2007 tarih ve E.2007/5007, K.2007/2230, "Diğer yandan Marmara Bölgesinde meydana gelen depremler nedeniyle 1.9.1999 ve 21.12.1999 tarihli Resmi Gazetelerde yayımlanarak yürürlüğe giren 277 ve 282 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle davacı şirketin bulunduğu ilin de aralarında yer aldığı bazı iller için yükümlüler lehine mücbir sebep hali ilan edilmiş, bu süre zarfında beyanname verme ve vergi ödeme gibi yükümlülüklerin mücbir sebep halinin ortadan kalkmasına karar verildikten sonra yerine getirileceği duyurulmuş ve 14.5.2001 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 285 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile de mücbir sebep halinin 31.5.2001 tarihinde sona erdiği ilan edilmiştir.

Bu hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden deprem nedeniyle ilan edilen mücbir sebep halinin bölgede yaşayan yükümlüler bakımından beyanname vermek, vergi ödemek gibi eylemlerde kolaylık sağlama ve zaman kazandırma ile hak kaybına engel olma amacıyla getirildiği, vergi idaresi bakımından ise Vergi Usul Kanununda öngörülen tarh zamanaşımı ve yasal defter ve belgelerin muhafaza süresi gibi sürelerle yönelik ve idare lehine uygulama kabiliyeti taşıyan bir düzenleme içermediği anlaşılmaktadır.

Diğer bir ifadeyle anılan tebliğlerle yükümlüler lehine ve beyanname verme, ödeme gibi vergi ödevleri için getirilen mücbir sebep halinin idare lehine ve tarh zamanaşımı, defter ve belge muhafaza süresi gibi süreleri de kapsayacak şekilde düşünülmesi ve uygulanması mümkün değildir." (<http://portal.uyap.gov.tr>), Erişim 15.11.2018

deprem, yangın, su basması gibi mücbir sebeplerin etkisi altında kalmış olması sebebiyle süresi içerisinde tarhiyat yapamaması zamanaşımı süresinin işlemesine engel teşkil etmez¹⁷⁰.

Mücbir sebep hallerinin süreleri durdurmasının sonucu olarak mücbir sebep hali ortadan kalktıktan sonra yapılan iş ve işlemler süresinde yapılmış sayılır¹⁷¹. Ancak her mücbir sebep halinin tarh zamanaşımı süresini durduracağı söylenemez. Bu durumdan söz edebilmek için, mücbir sebep halinin vergileme ile ilgili yükümlülüğün ifa edilmesi gereken süresi içerisinde doğmuş olması veya daha önceden doğmuş olmakla beraber söz konusu durumun ifa süresi içerisinde devam etmesi gerekmektedir¹⁷².

2.Tarh Zamanaşımının Kesilmesi

Zamanaşımının kesilmesi, zamanaşımının işlemiş kısmının ortadan kalkarak sürenin kesilmeyi takip eden günden itibaren tekrar başlaması halidir¹⁷³. Bir diğer deyişle, zamanaşımının kesilmesi, kesilme tarihine kadar işlemiş sürelerin hiçbir etkisinin olmamasıdır¹⁷⁴.

Zamanaşımının durması ve kesilmesi arasındaki temel fark, durmadan veya kesilmeden önce geçen sürelerin dikkate alınıp alınmayacağı ile ilgilidir. Zamanaşımının durması halinde, işlemiş olan süreler dikkate alınır iken, kesilmesi halinde işlemiş süreler silinmekte, zamanaşımı yeniden işlemeye başlamaktadır.

Tarh zamanaşımını kesen durumlara ilişkin kanunlarda herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Sadece VUK'un 374'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında, ceza ihbarnamesi tebliği ile ceza kesmede zamanaşımı süresinin

170 ARSLAN, **a.g.e.**, s.141.; Ahmet EROL, "Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler Ve Sonuçları", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 103, (Kasım 2012), s. 221. <http://tbddergisi.barobirlik.org.tr/m2013-103-1232> Erişim 10.10.2018

171 KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, s. 249.

172 ARICA, **a.g.e.**, s. 423.

173 KARAKOÇ, **Kamu İcra**, s.234.; Hasan KURT, "Vergi Hukukunda Zamanaşımı ve Yargı Kararlarının Konuya Yaklaşımı" Mükellefin Dergisi, Yıl 1996 Sayı 41 s.28.

174 KANETİ, **a.g.e.**, s.150.; ARSLAN **a.g.e.**, s.145.

kesileceği düzenlenmiştir.

Verginin tarh edilip mükellefe tebliğ edilmesi halinde ise zamanaşımının kesilmesi söz konusu değildir. Tarh ve tebliğ edilen vergiye karşı mükellef tarafından dava açılması halinde tahakkuk engellenmiş olacaktır. Bundan sonra, yargı organının kararına göre vergi belirlenip tahsil aşamasına geçilecektir. Eğer tarh ve tebliğ edilen vergiye karşı mükellef tarafından dava açılmaz ise, vergi tahakkuk etmiş olacak ve tahsil aşamasına geçilecektir. Her iki durumda da tarh zamanaşımının yeniden işlemesi söz konusu değildir. Bu durumda, tahakkuk aşaması söz konusu olduğundan artık tahsil zamanaşımının uygulanması gündeme gelecektir¹⁷⁵.

VUK'un 114'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında yer alan, "*damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakin hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde mezkûr evraka ait vergi alacağı yeniden doğar*" hükmü zamanaşımının kesilmesi ile benzer bir sonucu doğurmakta, zamanaşımı süresini yeniden başlatmaktadır. Ancak bu olayı tarh zamanaşımının yeni baştan işlemeye başlaması olarak değil, vergiyi doğuran olayın yeniden bir başka deyişle ikinci kez meydana gelmesi olarak değerlendirmek gerekmektedir¹⁷⁶.

E. Tarh Zamanaşımı Süresi İle İlgili Özellikli Durumlar

VUK'un 114'üncü maddesinde düzenlenen tarh zamanaşımı süresi genel nitelikli bir kural olup, VUK kapsamındaki bütün vergi alacakları için geçerlidir. Tarh zamanaşımı süresi, anılan maddede "*vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmiyen vergiler zamanaşımına uğrar*" şeklinde ifade edilmiştir. Tarh zamanaşımı için genel kural söz konusu düzenleme olmakla birlikte çeşitli kanunlarda özel düzenlemeler yer almaktadır¹⁷⁷. Bu takdirde, özel düzenlemelere göre işlem tesis edilir. Özel

¹⁷⁵ KANETİ, a.g.e., s.150.

¹⁷⁶ ÖZYER, a.g.e., s. 178-179.

¹⁷⁷ OKTAR, a.g.e., s. 158.

düzenlemelerin çeşitli vergiler açısından incelenmesi zamanaşımı süresinin tespiti açısından önem arz etmektedir.

1. Gelir Vergisinde Zamanaşımı

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK)¹⁷⁸ 1'inci maddesine göre, *"gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safı tutarıdır."* Gelir vergisinde vergiyi doğuran olay anılan Kanun metni uyarınca "elde etme" kavramına bağlanmıştır. Kanunun 2'nci maddesinde¹⁷⁹ gelirin unsurları sayılmış ve her birinde elde etme yani vergiyi doğuran olay farklı olarak belirlenmiştir. Örneğin, zirai ve ticari kazançlarda elde etme tahakkuk esasına bağlı iken, serbest meslek kazancında tahsil esasına bağlıdır¹⁸⁰.

VUK'un kapsamının düzenlendiği 1'inci maddesi uyarınca gelir vergisinde de genel kural zamanaşımı süresinin beş yıl olduğu yönündedir. Ancak sürenin başlangıcına ilişkin GVK'da bazı özel düzenlemeler yer almaktadır.

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

GVK'nın 42'nci maddesi, *"Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir."* şeklindedir. Bu düzenlemeye göre, yıllara sari inşaat işlerinde vergi alacağı başka bir deyişle vergiyi doğuran olay işin bittiği yıl

¹⁷⁸ Kanun No:193, R.G. 06.01.1961/10700

¹⁷⁹ GVK'nın "Gelirin Unsurları" başlıklı 2'nci maddesi: *"Gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır : 1. Ticarî kazançlar, 2. Zirai kazançlar, 3. Ücretler, 4. Serbest meslek kazançları, 5. Gayrimenkul sermaye iratları, 6. Menkul sermaye iratları, 7. Diğer kazanç ve iratlar. Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safı miktarları ile nazara alınır."*

¹⁸⁰ Musa ÖRMECİ, "Gelir ve Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay", Vergi Dünyası Yıl 1994 Sayılı 154, s.18.

doğmakta, zamanaşımı da işin bittiği yılı izleyen takvim yılından itibaren başlamaktadır. Kanunun gerekçesinde de, bu tür işlerde gerçek kazanç ancak işin bitiminde tespit edilebildiğinden, zamanaşımının da işin bitmesini takip eden yıldan başlaması uygun olacağı belirtilmiştir¹⁸¹. Buna göre, bu tür işlerde zamanaşımı süresinin başlangıcı işin bitimini izleyen yıldan itibaren başlamakta ve beş yılın dolması ile sona ermektedir¹⁸².

Farklı yıllarda tamamlanan birden fazla inşaat ve onarım işlerinin bulunması ya da inşaat ve onarım işleri ile diğer işlerin birlikte yapılması halinde ortak giderlerin, zamanaşımı yönünden nasıl değerlendirileceği uygulamada tereddütlere yol açmaktadır¹⁸³.

Bu tür işlerde, dağıtılan ortak giderlerin zamanaşımına ne zaman tabi olacağı farklılık gösterir. Dağıtılan ortak genel giderlerden yıllara sirayet eden inşaat ve onarma işlerine isabet eden kısım, ilgili yılda masraf olarak kaydedilir. Söz konusu giderler açısından zamanaşımının başlangıcı, zamanaşımının masraf yazıldıkları yılı izleyen takvim yılı başından itibaren değil, inşaat ve onarma işinin tamamlandığı yılı izleyen, takvim yılının başından itibaren başlar. İnşaat ve onarma işi haricindeki diğer işlere isabet eden ortak genel gider paylarında ise, zamanaşımının başlangıcı ilgili işe masraf kaydedildikleri yılı izleyen yılın başından itibaren başlar ve beş yıllık sürenin sona ermesiyle zamanaşımına uğrar¹⁸⁴.

b.Yatırım İndirimi Uygulamalarında Zamanaşımı

GVK'nın 19'uncu maddesinde düzenlenen “yatırım indirimi” istisnası, 5479 sayılı Kanun’un 2'nci maddesiyle 03.03.2006 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır¹⁸⁵. Yatırım indirimi; ticari ve zirai kazançlarla ilgili vergi istisnası

181 PİLAVCI, a.g.t., s.48.

182 UYSAL/EROĞLU a.g.e, s.161.

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

184 ÖZBALCI, **Vergi Usul**, s.337.

185 Kanun No: 5479 R.G. 08.04.2006/ 26133

getirilmesini ifade etmekte idi. Yatırım harcamalarının belirli oranlarda vergiye tabi gelirden düşülmesi sonucu vergi dışı bırakılarak yatırımların artırılması ve bu yöntemler kalkınmanın hızlanmasını teşvik amacıyla kabul edilmiştir¹⁸⁶.

Yatırım istisnasına ilişkin zamanaşımı hükümleri VUK'un 114'üncü maddesine bir fıkra olarak 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanun'un¹⁸⁷ 9'uncu maddesiyle eklenmiştir¹⁸⁸. Anılan fıkra da *“yatırım indiriminin uygulanmasında yatırımcının yatırım veya işletme döneminde öngörülen özel şartları ihlal etmesi durumunda, zamanaşımı bu şartların ihlal edildiği yılı takip eden yıl başından itibaren başlar”* denilmektedir. VUK'un 114'üncü maddesinde ki yatırım indirimi ile ilgili fıkrası, 31.07.2004 tarih ve 5228 sayılı Kanun'un¹⁸⁹ 5'inci maddesiyle *“şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi, istisna veya muafiyet şartlarının ihlal edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren işlemeye başlar”* şeklinde genişletilmiştir.

5228 sayılı Kanun'un 5'inci maddesinin gerekçesinde *“düzenlemenin amacının yatırım indirimi ve döviz kazandırıcı faaliyetler için damga ve harç istisnası gibi şarta bağlı olarak uygulanan istisnalardan yararlanılması halinde geçerli olduğu”* belirtilmiştir. Belirtilen amaçla söz konusu istisna hükümlerine aykırı davranılması halinde tahsil edilemeyen vergi, resim ve harçlara ilişkin zamanaşımı süresi açıklığa kavuşturulmakta ve ortaya çıkan tereddütler giderilmektedir¹⁹⁰.

Yatırım indirimi şartlarının ihlal edilmediği hallerde zamanaşımına ilişkin genel hükümler geçerli olacaktır¹⁹¹. Ancak yukarıda belirtilen durumların gerçekleşmesi halinde zamanaşımının başlangıç tarihi değişecektir.

186 ÖZBALCI, *Vergi Usul*, s.249.

187 Kanun No:3239, R.G. 4.12.1985/18955

188 ARSLAN, *a.g.e.*, s.121.

189 Kanun No:5228, R.G. 31.7.2004/25539

190 Övül ÇÖLGEZEN BATUN, *Vergi Hukukunda Süreler Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013 s.114.

191 Gürol ÜREL, *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, 6. Baskı, Seçkin Yayıncılık Ankara, 2016, s.272.

c. Gelir ve Kurumlar Vergisi Tevkifatında Zamanaşımı

Vergi sorumlusunun tanımı VUK'un 8'inci maddesinin 2'nci fıkrasında yapılmıştır. Söz konusu düzenlemeye göre, *"Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir."* Vergi sorumlusu, bazı durumlarda mükellef adına tevkif edilen verginin vergi idaresine yatırılmasından sorumlu olan kişiyi, bazı durumlarda asıl vergi borçlusu ile beraber vergiyi şahsi malvarlığından ödemek zorunda olan kişiyi, bazı durumlarda ise vergileme ile ilgili ödevlerin kanuna uygun bir şekilde yapılmasından sorumlu tutulan kişiyi ifade etmektedir¹⁹².

VUK 11'inci maddesinde düzenlenen vergi kesenlerin sorumluluğu ise, *"Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz"* şeklinde ifade edilmiştir. Burada ki sorumluluk, mükellef adına tevkif edilen verginin vergi dairesine yatırılması sorumluluğudur.

Gelir vergisinde kural olarak mükellefler, elde edildiği beyan edilen gelirler üzerinden vergiye tabi tutulurlar. Ancak istisnai olarak "vergi tevkifatı" olarak adlandırılan, verginin vergi sorumluları tarafından kaynakta kesilerek ödendiği bir tahsil biçimi daha vardır. Söz konusu yöntem, vergi sistemimize getirdiği kolaylıklar nedeniyle geniş bir uygulama alanı bulmaktadır¹⁹³.

GVK'ya göre, kaynakta kesilmek suretiyle tahsil edilen vergiler açısından zamanaşımı süresinin başlangıcı konusu uygulamada tartışmalıdır. Görüş farkının temeli, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anın tespitinde ortaya çıkmaktadır. Vergiyi doğuran olay, gelirin sermaye şirketleri ve kooperatifler tarafından elde

192 Adnan GERÇEK, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri Ve Türlerinin İncelenmesi", AÜHFD, Cilt: 54, Sayı 3, 2005, s.160.

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

edildiği anda mı yoksa gelir/kurumlar vergisinin kaynakta kesildiği zaman mı meydana geldiği konusunda farklı görüşler ileri sürülmektedir¹⁹⁴.

Vergi idaresi tarafından tevkifata ilişkin vergi alacağının kesintinin yapıldığı dönemde doğduğu kabul edilmektedir¹⁹⁵. Çünkü vergi sorumluluğunda vergiyi doğuran olay kesinti ile ortaya çıkmaktadır. Tarh zamanaşımının başlangıcı ise verginin kesildiği yılı takip eden yılın başından itibaren başlacaktır¹⁹⁶. Danıştay'ın ise bu konuda farklı kararları bulunmaktadır. Danıştay tarafından verilen bazı kararlar¹⁹⁷,

194 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN., a.g.e., s.140

195 Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu, 12.10.1966 tarih ve Yayın Sıra No:148, Genel Sıra No:151/12 sayılı kararına göre; “*Gelir Vergisi Kanunu’nun 96. maddesi kapsamına giren menkul sermaye iratlarında sermaye şirketlerine yüklenen vergiyi kaynağında tevki ederek vergi dairesine yatırmak görevi -ki Vergi Usul Kanunu bunu sorumluluk olarak nitelendirmektedir- stopaja tabi diğer gelir unsurlarında olduğu gibi, bu irat dolayısıyla bir vergi alacağının yani mükellefiyeti gerektiren bir durumun meydana gelmesi sonucunda doğmaktadır. Stopaj yoluyla vergilendirilen menkul sermaye iratlarında, kanunun vergiyi bağladığı olay veya hukuki durum, anılan madde içinde açıkça ifade edildiği gibi, “iradın dağıtılmış” veya “dağıtılabılır hale gelmiş” olması ile vukua gelmekte veya tekemmül etmekte ve kanun koyucu bu hükümle bilindiği gibi, kurumun gerçek kişi ortaklarını bir ön vergi ile mükellef kılmayı hedef tutmaktadır. Bu itibarla, Gelir Vergisi Kanunu’nun sözü edilen maddesi gereğince yapılan gelir vergisi stopajını, sermaye şirketlerinin sağladıkları kazanç yönünden ayrıca ödemeye mecbur tutuldukları bir vergi, kurumlar vergisi mükellefiyetlerine ek bir mükellefiyet olarak mütalaa etmeye imkan yoktur. Anılan maddenin uygulanmasında vergi mükellefi durumunda olan, bu şirketlerin ortaklarıdır. Sermaye şirketlerine yüklenen vecibe, sadece bir ödeme sorumluluğundan ibarettir. Vergi doğuran olay veya hukuki durumun tekemmülü de söz konusu şirketin bünyesinde bir kazancın meydana gelemsiyle değil, yukarıda işaret edildiği gibi, bu kazancın dağıtılmış olması veya kanunda belirtildiği şekilde dağıtılabılır sayılan hale gelmesi ile vücut bulmaktadır. Menkul sermaye iradının dağıtılan ve dağıtılabılır sayılan hale gelip gelmemesi ise kazancın kurum tarafından sağladığı yılı izleyen yılda (...) yapılan ortaklar genel kurul toplantısında verilen karara bağlı olarak meydana gelmektedir. Bundan dolayıdır ki sermaye şirketlerinin hesap dönemlerinin kapanmasını izleyen Mart ayında yaptıkları genel kurul toplantısından sonra ortakların mükellefiyetlerini gerektiren hukuki durumu tekemmül etmiş addedereki kanun koyucu Gelir Vergisi Kanunu’nun 96. ve 98. maddeleriyle anılan şirketleri Nisan ayında gelir vergisi stopajı yaparak buna ait muhtasar beyannameleri Mayıs ayının 20. günü akşamına kadar vermeye kestikleri vergiyi aynı süre içinde veya taksitler halinde yatırmaya mecbur etmiştir. Binaenaleyh zamanaşımı süresi başlangıcı olarak da bu yılın yani kurum kazancının sağlandığı yılı takip eden yılın değil, vergiyi doğuran olayın veya hukuki durumun tekemmül ettiği yılı izleyen yılın kabulü gerekmektedir...” (ARSLAN, a.g.e., s. 121).*

196 Doğan ALANTAR, "Vergi Kanunlarında Tahakkuk Zamanaşımı" , Yaklaşım Dergisi. Yıl:12, Sayı:134, Şubat 2004.s. 103.

197 Danıştay 3.D., 4.5.2017 tarih ve E:2015/5926, K:2017/3590, "Dava konusu uyuşmazlıkta 2004 yılı hesaplarının incelenmesi sonucu davacı şirket tarafından kayıt ve beyan dışı bırakıldığı tespit edilen kurumlar vergisi matrah farkının bilanço da yer almadığı ve sermayeye de eklenmediği görüldüğü bu kâr farkının ortaklara dağıtıldığı halde vergi kesintisi yapılmadığı sonucuna varılmak suretiyle değinilen matrah farkı üzerinden hesaplanan gelir (stopaj) vergisinin Mahkemece, 2004 yılına ilişkin kurumlar vergisinin tarh zamanaşımına uğramak suretiyle kaldırıldığı ve bu nedenle gelir (stopaj) vergisinin dayanağı kalmadığı gerekçesiyle kaldırılmasından dolayı öncelikle dava konusu tarhiyata esas teşkil eden kâr dağıtımının ne zaman yapıldığının ve gelir (stopaj) vergisi bağlamında vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleştiğinin

vergi idaresi gibi tevkifata ilişkin vergi alacağının kesintinin yapıldığı dönemde doğduğu şeklinde iken, bazı kararlar¹⁹⁸ ise, vergi alacağının, vergi kesintisinin yapıldığı gelirin ait olduğu takvim yılında doğduğu şeklindedir. Bir başka deyişle verginin kaynakta kesilmesi vergiyi doğuran olay değil, verginin tahsil edilme şeklidir. Vergiyi doğuran olay faaliyetin ait olduğu takvim yılı esas alınarak hesaplanmalıdır. Bu durumda, tarh zamanaşımı gelirin elde edildiği yılı izleyen

açıklığa kavuşturulması gerekir.

Uyuşmazlık konusu dönemde yürürlükte bulunan 6762 sayılı mülga Türk Ticaret Kanununun 469'uncu maddesine göre kanuni ve ihtiyari yedek akçelerle kanun ve esas mukavele hükmünce ayrılması gerekli diğer paralar safi kârdan ayrılmadıkça kâr payı dağıtılamaz ve 470'inci maddesinde de kâr payı ancak safi kârdan ve bu gaye için ayrılan yedek akçelerden dağıtılabilir. Dolayısıyla kâr dağıtımının ilk şartı usulüne göre düzenlenen bilançoya göre ortaya çıkacak kârın elde edilmiş olmasıdır. Dağıtılabilir kâr da ilgili dönemin ticari bilanço kârı olup, gelir tablosundaki vergi ve yasal yükümlülüklerden önceki kârdır. Kârın, dağıtım tarihinde hukuki ve ekonomik tasarruf imkanı doğduğundan, tahakkuk esası uyarınca gelir bu esnada elde edilmiş sayılır ve kâr payının tahsil edilmemiş olması elde etme işleminin gerçekleşmemiş olduğu anlamına gelmez. Şirket yetkililerince kâr dağıtım kararı alınmamakla birlikte kârın fiilen dağıtılması durumunda da fiili ve ekonomik tasarruf meydana geldiğinden, elde etme fiili dağıtım tarihinde ortaya çıkmış olacaktır.

Buna göre olayda, 213 sayılı Kanunun 3'üncü maddesindeki vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu yönündeki genel hüküm de dikkate alındığında, 5422 sayılı mülga Kurumlar Vergisi Kanununun 21'inci maddesi uyarınca 2004 yılı hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ay olarak 2005 yılının Nisan ayının onbeşinci günü akşamına kadar verilmesi gereken kurumlar vergisi beyannamesiyle eş zamanlı olarak, davacı şirketin yetkili organlarınca alınmış herhangi bir kâr dağıtım kararı bulunmasa dahi, beyan dışı bırakılan ticari kârın ortaklar tarafından fiilen elde edildiğinin kabulü gerekecektir. Ayrıca gelir (stopaj) vergisi yönünden vergiyi doğuran olay kâr payının elde edildiği anda gerçekleşmiş olduğundan ve bu tarih dava konusu olay için kayıt dışı beyanın tespit edildiği 2005 yılının Nisan ayında meydana geldiğinden, olayın, kayıt dışı bırakılan kurum kazancının doğduğu dönemden bağımsız olarak değerlendirilmesi icap etmekte olup, ortaya çıkan gelir üzerinden yapılması gereken tevkifata ilişkin muhtasar beyannamenin verilmesi de bu durumda zorunluluk arz eder.

Bu durumda, davanın esasını inceleyerek davacının 2004 yılında kayıt dışı hasılatı olup olmadığını belirledikten sonra 2005 Nisan dönemine ait gelir (stopaj) vergisi ve üzerinden tekrerrür nedeniyle artırılarak kesilen bir kat vergi ziyai cezası hakkında karar vermesi gerekirken yazılı şekilde karar veren vergi mahkemesi kararının ilgili hüküm fıkrasının bozulması gerekmiştir." Benzer yönde kararlar için bkz. Danıştay 3.D., 1.2.2017 tarih ve E:2016/14242, K:2017/486, sayılı kararı ile 20.4.2016 tarih ve E:2015/7027, K:2016/3128 sayılı kararı, (<http://portal.uyap.gov.tr>) Erişim 15.11.2018

- 198 Danıştay VDDK, 16.2.2007 tarih ve E:2006/226, K:2007/74, "Dava konusu vergilendirme, davacının 1996 yılına ilişkin kurum kazancının eksik beyan edilen kısmı üzerinden ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 ncı bendinin (b) alt bendinin vergilendirme döneminde yürürlükte olan şekline göre yapılmış olup, bu düzenleme; dağıtılsın veya dağıtılmasın, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının 4 üncü bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından vergi tevkifatı yapılmasını öngörmekte ve Gelir Vergisi Kanununun 1996 yılında yürürlükte bulunan 3946 sayılı Kanun ile değişik 75 inci maddesinin 2 nci fıkrasının 4 üncü bendinde ise 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık ve özel beyanname veren kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmın menkul sermaye iradı sayılacağı düzenlemesi yer almaktaydı.

takvim yılı başından itibaren başlayacaktır.

Olaya ilişkin bir örnek vererek daha da somutlaştırmak gerekirse, yapılan vergi incelemesi sırasında, bir anonim şirketin 2018 takvim yılına ait kazancı üzerinden 2019 Nisan ayında belirli bir miktar kurum stopajının eksik beyan edildiği tespit edilmiştir. Vergi idaresinin de dahil olduğu birinci görüşe göre, vergi alacağı 2019 yılında doğmuştur ve zamanaşımı 01.01.2020 tarihinde başlamıştır. Söz konusu vergi alacağı 31.12.2024 tarihinde zamanaşımına uğrayacaktır. İkinci görüşe göre ise, vergi alacağı 2018'de doğmuştur, zamanaşımı 01.01.2019 tarihinde başlamıştır. Bu durumda söz konusu vergi alacağı 31.12.2023 tarihinde zamanaşımına uğrayacaktır¹⁹⁹.

Gelir Vergisi Kanunu'nun vergi tevkifatını düzenleyen 94'üncü maddesi uyarınca belirlenen gelir (stopaj) vergisi açısından vergiyi doğuran olay ödemenin yapıldığı yılda meydana geldiğinden tarh zamanaşımının başlangıcının birinci görüş gibi verginin kesildiği yılı takip eden yılın başından itibaren başlaması gerektiği düşünülmektedir.

d.Gelir ve Kurumlar Vergisinin İadesinde Zamanaşımı

GVK'nın 121 ve KVK'nın 34'üncü maddelerinde²⁰⁰; beyannamede gösterilen

Bu düzenlemeler karşısında, kurumların 1996 vergilendirme dönemine ilişkin kurum kazançlarından indirim ve istisnalar düşülmeden, ancak hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan ve menkul sermaye iradı olan kazancın dağıtılması gerekmeksizin tevkifata tabi tutulması gerektiğinden, anılan maddeye dayanılarak yapılan tevkifata ilişkin zamanaşımı süresinin de kurum kazancının ait olduğu dönemi izleyen yıldan itibaren hesaplanması gerekmektedir. Olayda, 1.1.1997 tarihinden itibaren başlayan ve beş yıl olan tarh zamanaşımı süresi 31.12.2001 tarihinde dolmuş olduğundan, gelir (stopaj) vergisi matrahının takdiri için takdir komisyonuna başvurulmuş 13.2.2002 tarihinde zamanaşımına uğramış bulunan vergi ve cezanın kaldırılması gerekirken, vergi mahkemesince davanın reddi yönünde verilen hüküm fıkrasında ısrar edilmesinde isabet görülmemiştir." (<http://portal.uyap.gov.tr>) Erişim :10.10.2018, Danıştay 4.D., 14.04.1970, E. 1968/3578, K. 1970/2093 sayılı kararında gelir vergisi stopajında zamanaşımının faaliyetin cereyan ettiği yıl esas alınarak hesaplanacağını karara bağlamıştır (ARSLAN, **a.g.e.**, s. 122.)

199 ALANTAR, a.g.m., s. 103.

200 GVK m.121: "Yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu Kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler;beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisine mahsubedilir. Mahsubu yapılan miktar Gelir Vergisinden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine ret ve iade olunur."

KVK m.34: "(1) Beyannamede gösterilen kazançlardan, Kanunun 15 inci maddesinin birinci

gelire dahil kazanç ve iratlardan tevkif edilen vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan vergiye mahsup edileceği, mahsubu yapılan miktarın gelir ve kurumlar vergisinden fazla olması halinde aradaki farkın vergi dairesince mükellefe bildirileceği ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunacağı düzenlenmiştir.

Tevkif edilen vergilerin iadesi, iade alacağının mükellefe tebliğ edilmesinden itibaren 1 yıllık süre içerisinde mükellef tarafından talep edilmesi halinde mümkündür. Kanunda düzenlenen bir yıllık sürenin geçirilmesi halinde, mükellefin iade alacağı düşmektedir. Hak düşürücü süre olan bir yıllık sürenin başlangıcı ancak usulüne uygun tebliğ ile mümkündür.

Vergi dairesi tarafından mükellefe bildirim yapılmaması halinde mükellefin iade alacağını ne zamana kadar isteyebileceği, bir başka deyişle vergi dairesinin mükellefe yapacağı bildirim sorumluluğunun zamanaşımı süresine tabi olup olmadığı konusu özellik taşımaktadır.

VUK'ta vergi dairesi ve yükümlülerin karşılıklı hak ve mükellefiyetleri beş yıllık zamanaşımı süresi ile sınırlandırılmıştır. Vergi dairesi tarafından mahsup fazlasından doğan bildirim yükümlülüğünün de bunun dışında tutulması için herhangi bir neden bulunmamaktadır. Öte yandan vergi dairesinin hata yahut ihmali ile bildirim yükümlülüğünü yerine getirmemesinden dolayı iadeye engel olacağı düşünülemez. Bu sebeple, yükümlü tarafından beş yıllık zamanaşımı süresi içinde²⁰¹ tutarı tahakkuk fişinin tanzim edilmesi ile belli olan alacağını talep etmesi

fıkrasına ve 30 uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre kaynağında kesilmiş olan vergiler (hayat sigorta şirketlerinde matematik karşılıkların yatırıma yönlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden yapılan kesintiler dahil), beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir....(5) Bu maddede belirtilen sınırlar dahilinde mahsup edilecek vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olduğu takdirde, bu durum vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilir. Aradaki fark, mükellefin söz konusu yazıyı tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurusu halinde kendisine iade olunur. Bir yıl içinde başvurmayan mükelleflerin bu farktan doğan alacakları düşer."

201 Danıştay 7. D., 09.11.2004, E:2003/1094, K:2004/2800, "...yürürlükte bulunan vergi kanunlarında, iade talepleri konusunda herhangi bir süre sınırlandırması öngörülmediğinden, bu tür taleplerin, vergi kanunlarındaki genel zamanaşımı süresi içerisinde her zaman yapılabileceğinin kabulü zorunludur..." Fatma TURNA, **"Türk Vergi Hukukunda Zamanaşımı"**, Marmara Üniversitesi, SBE Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2014, s.53.

mümkündür.

e.Özel Hesap Dönemlerinde Zamanaşımı

Gelir vergisi ve Kurumlar vergisi, gerçek kişi ile kurumlar vergisine tabi kurumların “bir takvim yılı içinde” elde ettiği gelirleri ve kurum kazançları üzerinden alınır.²⁰² Burada ifade edilen “bir takvim yılı” gelirin veya kurum kazancının tespit edilmesinde kullanılan esas zaman dilimidir²⁰³. Ancak, VUK'un 174'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında “*Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12 şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir.*” düzenlemesine yer verilerek takvim yılı konusunda istisna getirilmiştir.

Buna göre, takvim yılı konusunda özel hesap dönemleri ile normal hesap dönemleri arasında farklılıklar bulunmaktadır. Zamanaşımının hesabı da özel hesap dönemi ve normal hesap dönemi olması durumuna göre değişebilmektedir. Hesap döneminin takvim yılı olarak belirlenmesi durumunda vergi alacağının doğduğu takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde zamanaşımı süresi dolarken, özel hesap dönemine tabi olanlarda ise, hesap döneminin kapandığı yılı takip eden yılın başından itibaren beş yıl geçmesi ile birlikte zamanaşımı süresi dolmaktadır²⁰⁴.

2.Kurumların Tasfiyesinde Zamanaşımı

KVK'nın 17'inci maddesinin 1'inci fıkrası; “*Tasfiye dönemi: Her ne sebeple olursa olsun, tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olur.*” şeklindedir. Aynı maddenin (ç) bendinde ise, “*Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde tarh zamanaşımı, tasfiyenin sona erdiği dönemi*

202 GVK m.1: “Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır”

KVK m.1 : “(1) Aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tâbidir: a) Sermaye şirketleri. b) Kooperatifler. c) İktisadî kamu kuruluşları. ç) Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler. d) İş ortaklıkları. (2) Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur.”

203 KANETİ a.g.e., s. 314.

204 ÖZYER, a.g.e., s. 202.

izleyen yıldan itibaren başlar." düzenlemesine yer verilmiştir.

Bu durumda, tasfiyenin başladığı yılda bitmesi halinde özellik arz eden durum söz konusu olmamaktadır. Zamanaşımı süresi tasfiyenin bittiği yılı takip eden yıldan itibaren başlar ve beş yılın sonunda dolar²⁰⁵. Ancak tasfiye dönemi eğer başladığı yıl içerisinde bitmemişse, tasfiye döneminin tamamı için zamanaşımı süresinin başlangıcı tasfiyenin sona erdiği yılı takip eden takvim yılı başından başlar ve beşinci yılın sonunda zamanaşımı süresi dolar²⁰⁶.

3.Gümrük Vergisinde Zamanaşımı

Gümrük idareleri tarafından alınan vergiler VUK kapsamına girmediklerinden, VUK'ta düzenlenen zamanaşımı hükümlerine tabi değildir²⁰⁷. GK'nın 197'inci maddesi;

"1.Gümrük vergileri, tahakkukundan hemen sonra yükümlüye tebliğ edilir.

2. Yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen veya 1 inci fıkra da belirtilen şekilde tebliğ edilemeyen gümrük vergilerine ilişkin tebliğat gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde yapılır. Şu kadar ki, gümrük yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili olarak dava açılması zaman aşımını durdurur.

3. Yükümlü tarafından gümrük beyannamesinde gösterilen vergi tutarı ile gümrük idaresince hesaplanan vergi tutarının eşit olması halinde, gümrük idarelerinin eşyayı teslim etmesi, gümrük vergilerinin yükümlüye tebliği yerine geçer.

205 Gürol ÜREL/Kenan ŞEKER, "Tarh Zamanaşımı ve Defter, Belge İbrazında Özellikli Durumlar", Yaklaşım Dergisi, Yıl: 12, Sayı: 134, Şubat 2004, s. 173.

206 ARSLAN, **a.g.e.**, s. 127.

207 VUK m.1 : *"Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. Yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir. Bu kanunun hükümleri kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında da uygulanır."*

VUK m.2 : *Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242'nci maddesi hükümleri uygulanır. "*

4. Gümrük vergileri alacakları, ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve zaman aşımı daha uzun bulunan bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olmak kaydıyla, bu alacaklar Türk Ceza Kanunundaki dava ve ceza zamanaşımı süreleri içerisinde kovuşturulup tahsil edilir.

5. (Ek: 18/6/2009-5911/47 md.) Bu madde hükümlerine göre tebliğ edilen gümrük vergileri; 242 nci maddede belirtilen sürelerde itirazda bulunulmaması veya süresi içinde idari yargı mercilerine başvurulmaması hallerinde bu sürelerin bittiği tarihte kesinleşir; dava açılması halinde mahkemece yükümlü aleyhine verilen kararın gümrük idaresine tebliğ edildiği tarihte tahsil edilebilir hale gelir." şeklindedir.

Görüldüğü üzere, VUK'ta düzenlenen tarh zamanaşımı süresinden gerek zamanaşımı süresi açısından gerekse zamanaşımının başlangıç tarihi itibarıyla ayrılmaktadır.

G.K'nın 232'nci maddesinin birinci fıkrasına göre, vergi kaybına neden olan bir işleme uygulanacak para cezası veya usulsüzlük nedeniyle bir işleme uygulanacak para cezası da "üç yıl" içinde karara bağlanıp, tebliğ edilmediği takdirde zamanaşımına uğrar²⁰⁸. Ancak G.K'nın 197'nci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre, "Gümrük vergileri alacakları, ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve zaman aşımı daha uzun bulunan bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olmak kaydıyla, bu alacaklar Türk Ceza Kanunundaki dava ve ceza zamanaşımı süreleri içerisinde kovuşturulup tahsil edilir."²⁰⁹.

208 G.K m.232/1: "Bu Kısımın İkinci Bölüm hükümlerine göre gümrük vergileri ile birlikte alınması gereken para cezaları bu vergiler ile aynı zamanda karara bağlanarak tebliğ edilir ve aynı zamanda ödenir."

209 Danıştay 7.D., 17.10.2018 tarih ve E:2015/60, K:2018/4491, "X Limited Şirketi adına tescilli 19.2.2010 gün ve 21253 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı eşyanın kıymetinin eksik beyan edildiğinden bahisle, ithalatçı şirketin gümrük işlemlerini yürüten davacı gümrük müşavirlik firması adına ek olarak tahakkuk ettirilen katma değer vergisine vaki itirazın reddine dair işlemi; 4458 sayılı Gümrük Kanununda; ithalatta gümrük yükümlülüğünün ithalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girmesiyle doğacağı, yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen gümrük vergilerine ilişkin tebligatın, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde yapılacağı, gümrük vergileri

Öte yandan, yükümlü hakkında açılan ceza davası sonucunda beraat kararına hükmedilmesi durumunda GK'nın 197'nci maddesinin uygulanma olanağı yoktur²¹⁰. Diğer taraftan yükümlü hakkında ceza davasının üç yıllık sürenin geçirilmesinden sonra açılması halinde, gümrük vergileri hakkında suçun tabi olduğu zamanaşımı süresi uygulanacaktır²¹¹.

4.Emlak Vergisinde Zamanaşımı

Emlak vergisinde vergiyi doğuran olay, Türkiye sınırları içindeki bina ve araziye malik olunması, intifa hakkı tesis edilmişse, malik veya intifa hakkı sahibi yoksa bunlara malik gibi tasarruf edilmeye başlanması halinde doğmaktadır. Bu durumda zamanaşımı süreleri vergiyi doğuran olayı izleyen yılın başından itibaren

alacaklarının, ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve zamanaşımı daha uzun bulunan bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olmak kaydıyla, bu alacakların Türk Ceza Kanunundaki dava ve ceza zamanaşımı süreleri içinde kovuşturulup tahsil edileceğinin hükme bağlandığı, olayda, 19.2.2010 tarihli serbest dolaşıma giriş beyannamesi nedeniyle yapılan ek tahakkuka ilişkin işlemin, 3 yıllık zamanaşımı süresi içinde tebliğ edilmediği anlaşıldığından, zamanaşımına uğrayan dava konusu ek tahakkuka ilişkin işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı" (<https://portal.uyap.gov.tr>) Erişim 01.12.2018

210 Danıştay 7.D., 10.4.2018 tarih ve E:2015/3423, K:2018/2482, "Olayda ise, bu ithalatla ilgili olarak açılmış olan ceza davasında İzmir Birinci Ağır Ceza Mahkemesinin E:2018/314 sayılı dosyasıyla, şirket yetkilisi hakkında beraat kararı verilmesi ve bu kararın Yargıtay Onbirinci Ceza Dairesinin 13.6.2013 gün ve E:2012/1421, K:2013/10076 sayılı kararıyla onanmış olması karşısında; 4458 sayılı Kanunun yukarıda açıklanan 197'inci maddesinin 4'üncü fıkrasının uygulanma koşulları oluşmamıştır. Dava konusu ek tahakkuk, beyannamenin tescil edildiği 8.6.2004 tarihinden itibaren üç yıllık zamanaşımı süresi geçirildikten sonra, 5.5.2008 tarihinde davacıya tebliğ edildiğinden, zamanaşımı sebebiyle işlemin iptali gerekirken, istemin özeti bölümünde yazılı gerekçeyle işlemi iptal eden mahkeme kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir." (<http://portal.uyap.gov.tr>) Erişim 01.12.2018

211 Danıştay 7.D., 4.4.2018 tarih ve E:2015/1650, K:2018/2354, "Davada, Mahkemece, 4458 sayılı Kanunun 197'nci maddesinin 4'üncü fıkrasından da söz edilmesine karşın, 2'nci fıkrası hükmünden hareketle, tahakkuk zamanaşımı süresi içerisinde zamanaşımını durduracak ceza davası açıldığı hususunda herhangi bir bilgi ve belge bulunmaması karşısında, vergilerin zamanaşımına uğramış olduğu gerekçesiyle hüküm kurulmuştur. Oysa; maddenin 2'nci fıkrasından ayrı bir durumu düzenleyen 4'üncü fıkrasının olay tarihinde yürürlükte bulunan şeklinde, "gümrük vergileri alacaklarının ceza uygulanmasını gerektiren bir fiile ilişkin olması durumunda, tahakkukun suçun tabi olduğu zamanaşımı süresi içerisinde yapılması"ndan bahsedilmiş olup, suçun tabi olduğu zamanaşımının uygulanabilmesi için yasa metninde, ceza davasının açılması herhangi bir süreyle sınırlandırılmış değildir. Dolayısıyla, beyannamenin tescil tarihinde uygulanacak kural uyarınca, vergilerin tebliği için öngörülen üç yıllık sürenin geçirilmesinden sonra da olsa, yükümlülerden herhangi birinin fiili nedeniyle açılmış bir ceza davasında verilecek mahkumiyet hükmü, gümrük vergileri alacakları hakkında, suçun tabi olduğu zamanaşımı süresinin uygulanmasını olanaklı kılacağından, mahkemenin gerekçesine katılma olanağı bulunmamaktadır." (<https://portal.uyap.gov.tr>) Erişim 01.12.2018

başlayarak beşinci yılın sonunda dolacaktır²¹².

Emlak Vergisi Kanunu'nun (EVK)²¹³ 11'inci maddesi²¹⁴ uyarınca bina vergisi, 21'inci maddesi²¹⁵ uyarınca arazi vergisi; dört yılda bir defa olmak üzere takdir işleminin yapıldığı yılı takip eden yılın Ocak ve Şubat aylarında yıllık olarak tarh olunur. Bu suretle tarh olunan vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılır ve mükellefe bir yazı ile bildirilir. Yapılan tarh ve tahakkuku takip eden yıllarda, 29'uncu maddeye²¹⁶ göre tespit edilen vergi değeri üzerinden hesaplanan emlak

212 KARAKOÇ, **Genel Vergi**, s.264.

213 Kanun No: 1319, R.G. 11.8.1970/13576

214 EVK m.11 : "Bina vergisi, ilgili belediye tarafından;

a) Dört yılda bir defa olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı yılı takip eden bütçe yılının Ocak ve Şubat aylarında,

b) 33 üncü maddenin (1) ilâ (7) numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerle bildirim verilmesi icabeden hallerde, vergi değerini tadil eden sebeplerin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılın Ocak ayı içinde, vergi değerini tadil eden sebep yılın son üç ayı içinde vuku bulmuş ve bildirim, vergi değerini tadil eden sebebin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılda verilmiş ise bildirimin verildiği tarihte,

c) 33 üncü maddenin (8) numaralı fıkrasında yazılı hallerde, takdir işlemlerinin yapıldığı bütçe yılını takip eden yılın Ocak ve Şubat aylarında,

29 uncu maddeye göre hesaplanan vergi değeri esas alınarak yıllık olarak tarh olunur. Bildirim posta ile gönderilmiş ise vergi, bildirim verme süresinin son gününü takip eden yedi gün içinde tarh olunur. Bu suretle tarh olunan vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılır ve mükellefe bir yazı ile bildirilir.

Yapılan tarh ve tahakkuku takip eden yıllarda, 29 uncu maddeye göre tespit edilen vergi değeri üzerinden hesaplanan bina vergisi, her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılır.

Bir il veya ilçe hududu içerisinde birden fazla belediye olması halinde, belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan binaya ait bina vergisini tarha yetkili olacak belediye, ilgili valiler tarafından belirlenir."

215 EVK m. 21: "Arazi vergisi, ilgili belediye tarafından;

a) Dört yılda bir defa olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı yılı takip eden yılın Ocak ve Şubat aylarında,

b) 33 üncü maddenin (1) ilâ (7) numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerle bildirim verilmesi icabeden hallerde, vergi değerini tadil eden sebeplerin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılın Ocak ayı içinde, vergi değerini tadil eden sebep bütçe yılının son üç ayı içinde vuku bulmuş ve bildirim, vergi değerini tadil eden sebebin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılda verilmiş ise bildirimin verildiği tarihte,

c) 33 üncü maddenin (8) numaralı fıkrasında yazılı hallerde, takdir işlemlerinin yapıldığı bütçe yılını takip eden yılın Ocak ve Şubat aylarında,

29 uncu maddeye göre hesaplanan vergi değeri esas alınarak yıllık olarak tarh olunur. Bildirim posta ile gönderilmiş ise vergi, bildirim verme süresinin son gününü takip eden yedi gün içinde tarh olunur. Bu suretle tarh olunan vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılır ve mükellefe bir yazı ile bildirilir.

Yapılan tarh ve tahakkuku takip eden yıllarda, 29 uncu maddeye göre tespit edilen vergi değeri üzerinden hesaplanan arazi vergisi, her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılır.

Bir il veya ilçe sınırları içerisinde birden fazla belediye olması halinde, belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan araziye ait arazi vergisini tarha yetkili olacak belediye, ilgili valiler tarafından belirlenir."

216 EVK m.29 : "Vergi değeri;

vergisi, her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılır.

Görüldüğü üzere emlak vergisi her yıl kendiliğinden tahakkuk ettiğinden mükellefe tebliği söz konusu değildir. Belediye tarafından tahakkuk ettirilmeyen emlak vergisi ancak ilgili olduğu yılı izleyen 5'inci yılın sonuna kadar tahakkuk ettirilebilir.

Bildirim dışı kalan bina ve arazilere ilişkin olarak EVK'nın 40'ıncı maddesi bina ve arazi vergilerinde zamanaşımı başlangıcını özel olarak düzenlemiştir. Söz konusu madde, *"Bildirim dışı kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımı, bu bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığına idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlar."* şeklindedir. Dolayısıyla emlak vergisinde zamanaşımın başlangıcı vergi konusu taşınmazın bildirim dışı kaldığının idarece öğrenilmesi şartına bağlanmıştır²¹⁷. Bir başka deyişle zamanaşımın başlangıcı

a) Arsa ve araziler için, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kırak, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre,

b) Binalar için, Maliye ve Bayındırlık ve İskan bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilân edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak 31 inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan yönetmelik hükümlerinden yararlanılmak suretiyle,

Hesaplanan bedeldir.

Vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunur.

33 üncü maddeye (8 numaralı fıkra hariç) göre mükellefiyet tesisi gereken hallerde vergi değerinin hesaplanmasında, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 49 uncu maddesinin (b) fıkrasına göre belirlenen arsa ve arazi birim değerleri, takdir işleminin yapıldığı yılı takip eden ikinci yıldan başlamak suretiyle her yıl, bir önceki yıl birim değerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle dikkate alınır.

(Değişik dördüncü fıkra: 16/6/2009-5904/33 md.) Vergi değerinin hesabında bin liraya, verginin hesaplanmasında ise bir liraya kadar olan kesirler dikkate alınmaz.

Cumhurbaşkanı, bu maddede belirtilen artış oranını sifra kadar indirmeye veya yeniden değerlendirme oranına kadar artırmaya yetkilidir. Cumhurbaşkanı bu yetkisini, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 95 inci maddesi uyarınca belirlenen belediye grupları itibarıyla farklı oranlar tespit etmek suretiyle de kullanabilir."

217 Danıştay 9.D., 23.2.2017 tarih ve E:2016/19096, K:2017/2103, "Emlak vergisi uygulamasında zamanaşımı süresinin, taşınmazın bildirim dışı bırakıldığına idarece öğrenildiği tarihten başlayacağı hükmü uyarınca, dava konusu taşınmazın tam hisseli olarak davacı adına kayıtlı olduğunun, idarenin bilgisine hangi tarihte girdiğinin tespiti önem arz etmektedir.

Taşınmazın tam hisseli olarak davacı adına kayıtlı olduğu hususu 2005 yılından itibaren davalı idarenin bilgisi dahilinde bulunduğundan, idarenin 2006 ve devamı yıllar için Vergi Usul

konusunda vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin önemi bulunmamakta vergiye konu taşınmazın idarenin bilgisine girmiş olmasına bağlanmıştır²¹⁸.

EVK'nın anılan hükümleri zamanaşımı kavramına önemli ölçüde istisna getirmektedir. Zira zamanaşımını, başlangıcı vergi konusu taşınmazın bildirim dışı bırakıldığı idarece öğrenildiği tarihe bağlandığından, idare tarafından vergi konusu taşınmazın bildirim dışı bırakıldığı öğrenilmemesi halinde zamanaşımı süresi sonsuza kadar uzamaktadır. Bina ve arazinin bildirilmediğinin idare tarafından öğrenildiği tarihi ispat külfeti yükümlüye aittir. Ancak uygulamada bina ve arazinin bildirim dışı kaldığını idarenin öğrendiği tarihin ispat edilmesi oldukça güçtür²¹⁹.

5. Veraset ve İntikal Vergisinde Zamanaşımı

Veraset ve intikal vergisinde zamanaşımı süresi genel kural olarak beş yıl olmakla birlikte zamanaşımı süresinin başlangıcı bakımından özel durumlar söz konusudur. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda (VİVK)²²⁰ zamanaşımının başlangıcında vergiyi doğuran olayın yani ölüm ya da ivazsız intikalın değil mükellefiyetin başlangıç tarihi dikkate alınmıştır²²¹.

VİVK'nın "Mükellefiyetin Başlangıcı" başlıklı 20'nci maddesi, zamanaşımın başlangıcı konusunda şu şekilde düzenleme getirmiştir.

“Veraset ve İntikal Vergisi mükellefiyeti;

a) Beyanname verildiği takdirde, beyannamede gösterilen mallar için beyanname tarihinde;

Kanununun 114. maddesinde öngörülen genel zamanaşımı kuralına göre tarhiyat yapması mümkün olup, dava konusu ihbarnamelerin 20.05.2015 tarihinde davacıya tebliğ edildiği dikkate alındığında, 2009 yılı ve öncesi tarhiyatların zamanaşımına uğradığı, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 ve 2015 yıllarının ise zamanaşımı dışında kaldığı anlaşılmaktadır.” (<https://portal.uyap.gov.tr>) Erişim 01.12.2018

218 Erdoğan ARSLAN, "Tarh Zamanaşımı", Vergi Dünyası. Sayı: 314, Ekim 2007. s. 35.

219 ÇAĞAN, **Süreler**, s. 121.; ATAR, **a.g.e**, s.83.

220 Kanun No:7338, R.G:15.6.1959/10231

221 UFUK, **a.g.m.**, s. 26.

b) Verilen beyannamede gösterilemeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarihte;

c) Terekenin tahriri, defter tutma veya resmi tasfiye hallerinde mahkemece bu muamelelerin ikmal edildiği tarihte başlar”.

Veraset ve intikal vergisi uygulamasında, verginin konusunu oluşturan ölüm ya da ivasız intikallerden vergi dairesinin çoğu kez uzun süre haberdar olmaması, taşınmazların vergi kayıtlarında yer almaması, veraset yoluyla intikallerde, miras ve mirasçılara ilişkin hukuki işlemler (örneğin, terekenin tahriri, defter tutma ve resmi tasfiye işlemlerinde olduğu gibi) oldukça uzun sürelerin geçmesi ile tamamlanmaktadır²²².

Kanun koyucu tarafından yukarıda aktarılan durumların hazine aleyhine sonuç doğurmasını önlemek amacıyla anılan düzenleme getirilmiştir. Yapılan düzenleme ile, kişilerin mallarını beyan dışı bırakması ya da beyanname vermemesi hallerinde, mükellefiyetin başlangıç tarihi olarak ivasız intikal eden malların idare tarafından öğrenildiği tarih esas alınacaktır²²³. Böylece, idarenin bilgisine girmemiş mallar bakımından zamanaşımı hükümleri uygulanmayacak bir başka deyişle zamanaşımı süreleri işlemeyecektir²²⁴.

222 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s.138.; ARICA, a.g.e., s.419.

223 Danıştay 7.D. 21.10.2010 tarih ve E:2008/6789, K:2010/4868, "Temyiz başvurusu, 5.10.1998 tarihinde vefat eden muris X'in, X Holding Anonim Şirketindeki %95 hissesi için, takdir komisyonunca yeniden yapılan değerlendirme sonucu saptanan matrah farkı esas alınarak ikmalen veraset ve intikal vergisi salınması yolunda tesis edilen işlemi, olayda tahakkuk zaman aşımı bulunduğu gerekçesiyle iptal eden vergi mahkemesi kararının bozulması istemine ilişkindir.

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun "Mükellefiyetin başlangıcı" başlıklı 20'nci maddesinin (a) bendinde; veraset ve intikal vergisi mükellefiyetinin, beyanname verildiği takdirde, beyannamede gösterilen mallar için beyannamenin verildiği tarihte başlayacağı hükme bağlanmıştır.

Olayda; 5.10.1998 tarihinde vefat eden X'den intikal eden hissenin, varisler tarafından 23.2.2005 tarihinde verilen beyannamede gösterildiği tartışmasızdır. Bu durumda, 7338 sayılı Kanunun yukarıda anılan 20'nci maddesi uyarınca, ilk defa beyannamede gösterilen anonim şirket hissesine ilişkin vergi mükellefiyetinin beyannamenin verildiği tarihte başlayacağı dikkate alındığında, ortada tahakkuk zaman aşımına uğramış vergiden söz edilmesine olanak bulunmadığından, aksi yolda verilen mahkeme kararında yasal isabet görülmemiştir."

(<https://portal.uyap.gov.tr>) Erişim 01.12.2018

224 ULUATAM/METHİBAY, a.g.e., s.149

Veraset ve intikal vergisinde düzenlenen söz konusu hüküm, zamanaşımı süresinin kamu düzeni ile bağdaşmayacak ölçüde uzamasına neden olacağından doktrin tarafından eleştirilmektedir²²⁵. Zira söz konusu hüküm, zamanaşımı kavramının amacına uymamaktadır. Öte yandan, vergi idaresinin intikal silsilelerinin her birinden haberdar olması imkansız olduğundan, zamanaşımı süresi konusunda özel bir düzenlemenin varlığı gerektiği de savunulmaktadır²²⁶.

6.Damga Vergisinde Zamanaşımı

Damga Vergisi Kanunu (DVK)'nın²²⁷ 1'inci maddesinde damga vergisinin konusu düzenlenmiştir. Buna göre,

"Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga vergisine tabidir.

Bu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder.

Yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar, Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanıldığı takdirde vergiye tabi tutulur."

Damga vergisinde, vergiye tabi kâğıtların düzenlenmesi ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir²²⁸.

225 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, **a.g.e.**, s.139.;ERGİNAY, **a.g.e.**, s..95.; ALANTAR, **a.g.m.**, s. 104.

226 ARSLAN, **a.g.e.**, s. 131 ve 133.

227 Kanun No:488, R.G. 11.7.1964/11751

228 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN **a.g.e.**, s. 437.; Ramazan IRMAK, "Damga Vergisinde Zamanaşımı ve Evrakın Hükmünden Zamanaşımı Süresi Dolduktan Sonra Yararlanılması", Vergi Raporu Dergisi, Yıl: 14, Sayı:82, Temmuz 2006, s. 47.

VUK'un 114'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında, *"Vergi alacağıının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar"* düzenlemesi gereği damga vergisinde de zamanaşımı süresi, vergiyi doğuran olayı izleyen takvim yılı başından başlayarak beş yılın sonunda dolar²²⁹. Ancak, VUK'un 114'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında damga vergisi bakımından zamanaşımı süresine ilişkin özel düzenlemeye yer verilmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre, *"Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde mezkûr evraka ait vergi alacağı yeniden doğar."*

Kağıtlarda yer alan hak ve yükümlülüklerle dayanarak hukuki, ticari, mali olaylar ve sonuçlar yaratılması durumunda kanunda geçen faydalanma hali gerçekleşmiş olacaktır²³⁰. Bir kağıdın hükmünden yararlanma ise, o kağıdın gücünden, etkisinden yararlanma durumunu ifade eder²³¹. Tarh zamanaşımına uğramış bir evrak hükmünden tekrar yararlanılması, vergiyi doğuran olay olarak değerlendirilerek, hükümden yeniden yararlanan vergi yükümlüsü olmaktadır²³². Vergiyi doğuran olayın bu şekilde meydana gelmesi durumunda, beş yıllık zamanaşımı süresi vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yılı izleyen takvim yılı başından itibaren yeniden işlemeye başlar²³³. Bu durumda, damga vergisi kağıdı düzenleyenlerden değil süre dolduktan sonra hükmünden yeniden yararlananlardan alınır²³⁴. Örneğin, bir kimse kendisinin dahil olmadığı kişiler arasında düzenlenmiş bir sözleşmeyi, lehine olacak bir hususun ispatı amacıyla zamanaşımı süresinden sonra kullanırsa, damga vergisinin mükellefi kendisi olur ve vergiyi kendisinin

229 ARICA, a.g.e., s.419

230 Ekrem IŞIK, **Damga Vergisi Kanunu Açıklama ve Yorumu**, İstanbul, Pwc Business School Yayınları, 2011, s.82.; IRMAK, a.g.m., s. 51.; Ayça DEĞER "Damga Vergisinde Zamanaşımı", Mali Çözüm İki Aylık Mesleki Dergi, Yıl: 16, Sayı: 76, Haziran-Temmuz 2006, s. 173-174.

231 Nuri DEĞER, **Damga Vergisi Uygulaması**, 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016, s. 60

232 IRMAK a.g.m., s. 51.; Münibe OLCAY , "Damga Vergisinde Zamanaşımı", Yaklaşım Dergisi, Yıl: 15, Sayı: 177, Eylül 2007, s. 286.

233 Danıştay 9.D., 8.2.2016 tarih ve E:2013/1771, K:2016/255, *"Hüküm bir gücün, etkinin ifadesi olduğundan evrakın hükmünden faydalanma konusu esas olarak, damga vergisine tabi kağıtlarda yer alan hak ve yükümlülüklerle dayanarak resmi makamlarda hukuki, ticari, mali sonuçlar yaratmak olarak anlaşılmalıdır."* (<http://portal.uyap.gov.tr>) Erişim: 10.10.2018

234 DEĞER, a.g.e., s. 71.; Yılmaz ÖZBALCI, **Damga Vergisi Kanunu Yorumu ve Açıklamaları**, Oluş Matbaacılık , Ankara 1999, s.96.

ödemesi gerekmektedir²³⁵.

Zamanaşımına uğradığı belirlenen evrakın bu süre içerisinde damga vergisinden istisna edilmiş olması ve hükmünden yararlanılması halinde damga vergisi doğmayacaktır. Damga vergisine tabi olan bir kağıda ait verginin ödenmemesi ve sonradan bu kağıdın damga vergisinden istisna edilmesi halinde ise, istisna tarihinden sonra, ancak zamanaşımı süresi içerisinde söz konusu durumun tespiti halinde kağıda ilişkin damga vergisi cezalı olarak re'sen tarh edilecektir. Teşvik mevzuatı hükümleri uyarınca, başlangıçta tahsil edilmeyen damga vergisinde, teşvik şartlarının ihlal edildiğinin tespiti halinde tarh zamanaşımı süresi, taahhüt süresinin sona erdiği tarihte başlayacaktır. Zamanaşımına uğradığı belirlenen evrakın düzenlenme tarihinde uygulanan damga vergisi oranı, evrakın hükmünden yararlanıldığı sırada değişmiş olması durumunda ise damga vergisinin hesaplanmasında yeni oran uygulanacaktır²³⁶.

7.Katma Değer Vergisinde Zamanaşımı

Katma Değer Vergisi Kanunu(KDVK)²³⁷'nin 10'uncu maddesine²³⁸ göre,

235 Mehmet KÜÇÜKKAYA, "**Vergi Hukukunda Zamanaşımı**", İstanbul Üniversitesi SBE, Mali Hukuk Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2000, s.74.

236 IRMAK, a.g.m., s. 51.

237 Kanun No:3065, R.G. 25.10.1984, 18563

238 KDVK m.10: "*Vergiye Doğuran Olay:*

a) *Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,*

b) *Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,*

c) *Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması,*

d) *Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,*

e) *Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyeciyen sürücüye tevdi,*

f) *(Mülga : 22/7/1998 - 4369/82 md),*

g) *Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,*

h) *(Mülga : 5/11/1986 - 3316/2 md.),*

ı) *İthalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannemesinin tescili,*

j) *İkametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta (Değişik ibare:27/1/2000-*

vergiyi doğuran olay, başlıca vergi konusuna giren malların teslimi veya hizmetin ifası ve çeşitli diğer işlemlerdir. Katma değer vergisinde zamanaşımı, söz konusu madde de belirtilen işlem ve durumların meydana geldiği ve bu nedenle vergi borcunun doğduğu takvim yılını takip eden yılbaşından itibaren beş yıldır.

KDVK 29'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında, *"..Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez..."* düzenlemesine yer verilmiştir. Bu durumda, söz konusu düzenleme gereği mükellef tarafından ödenecek katma değer vergisi, katma değer vergisine tabi işlemin gerçekleştiği, bir başka deyişle vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda değil sonraki dönemlerde ödenebilmektedir. Zamanaşımı süresinin başlangıcı vergiyi doğuran olaya bağlı olduğundan mükellef tarafından ödenecek vergi beyan edilmemesi nedeniyle zamanaşımı süresi uzamayacaktır. Bir başka deyişle, devreden katma değer vergisinde de teslim ve hizmetin yapıldığı tarih vergi alacağının ortaya çıktığı dönem olarak kabul edilmelidir²³⁹.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesine göre, *"...vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma*

4503/3 md.) gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması,

k) (Ek: 16/6/2009-5904/10 md.) 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi.

Anında meydana gelir."

239 Danıştay 9.D., 24.9.2003 tarih ve E:2000/5813, K:2003/4581, "Öte yandan idarece yükümlü şirketin beyanlarının düzeltilmesi sonucu Ağustos/1995 döneminde ödenecek vergi çıktığı belirtilmiş ise de, mükelleflerin noksan beyanda bulunduklarının tespiti üzerine ödenecek vergi çıkıp çıkmadığına bakılmaksızın beş yıllık zamanaşımı süresi içinde düzeltme fişi düzenlenerek ilgiliye tebliği gerekir. Aksi düşünceyle ödenecek verginin çıktığı tarihin zamanaşımına esas alınması durumunda indirilecek katma değer vergisinin sürekli devretmesi halinde bu sürenin beş yılı aşabileceği ve bu hususunda 213 sayılı Kanunun 253. maddesinde yer alan defter ve belgelerin ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafazasının zorunlu olduğu kuralı ile çelişeceği kuşkusuzdur." (<http://portal.uyap.gov.tr>) Erişim: 10.10.2018

Değer Vergisi, işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi şartıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığınca, tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur."

VUK'un 120'nci maddesinde²⁴⁰ ise, iade işlemlerinin de düzeltme işlemi olduğu düzenlenmiştir. Bu durumda, katma değer vergisi iade isteminin de düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde yapılması gerekmektedir²⁴¹.

KDVK'nın 29'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında, *"yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir"* hükmü yer almaktadır. Buna göre indirimli orana tabi işlerde katma değer vergisi iadesinin alınabilmesi için, en geç takip edilen yılın son gününe kadar iade için başvurulmalıdır²⁴².

240 VUK m.120: *"Vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Bu hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunur. Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi zikredilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı sakıt olur.*

(Ek fıkra: 25/12/2003-5035/2 md.) *Nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerde ve kanunları gereğince mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.*

(Ek fıkra: 28/3/2007-5615/20 md.) *Bu Kanunun 4 üncü maddesinde yazılı vergi dairesinin görev ve yetkilerini haiz olarak faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında düzeltme yetkisi vergi dairesi başkanına ait olup, başkan bu yetkisini ilgili grup müdürlerine ve/veya müdürlere devredebilir."*

241 Danıştay 7.D., 9.11.2004 tarih ve E:2003/1094, K:2004/2800, *"Yürürlükte bulunan vergi kanunlarında, iade talepleri konusunda herhangi bir süre sınırlandırması öngörülmediğinden, bu tür taleplerin, vergi kanunlarındaki genel zaman aşımı süresi içerisinde her zaman yapılabileceğinin kabulü zorunludur."* (<http://portal.uyap.gov.tr>) Erişim: 10.10.2018

242 Danıştay 3.D., 22.5.2018 tarih ve E:2014/1420, K:2018/2802, *"3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29'uncu maddesinde, iade taleplerinin düzeltme beyannameleriyle istenemeyeceği yolunda herhangi bir düzenlemenin bulunmadığı, 28.2.2009 tarih ve 27155 sayılı mükerrer Resmi Gazetede yayımlanan 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 12'nci maddesi ile 3065 sayılı Kanunun 29'uncu maddesinin 2'nci fıkrasının, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edileceğinin hükme bağlandığı ancak, söz konusu düzenleme 5838 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten sonra doğan katma değer vergisi iade alacaklarına uygulanacağından, davacı şirketin katma değer vergisi iade alacaklarının doğduğu tarihte yürürlükte bulunan, 3065 sayılı Kanunun 29'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında, indirimli orana tabi teslimlerden kaynaklanan ve indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergilerinin iade talepleri konusunda, herhangi bir süre sınırlandırmasının bulunmadığı, talebin düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde her zaman yapılmasının mümkün olduğu dikkate alındığında, süresinde iade talebinde bulunulmadığından bahisle tesis edilen işlemde hukuka uyarlık*

8.Özel Tüketim Vergisinde Zamanaşımı

Özel Tüketim Vergisi, tek aşamalı ve dar kapsamlı bir vergi türüdür. Bu verginin konusunu Özel Tüketim Vergisi Kanunu(ÖTVK)'nın²⁴³ 1'inci maddesinde belirtilen²⁴⁴ ve Kanun'a ekli listelerde yer alan malların ithalatı, imalatı veya ilk iktisabı ile satış işlemlerinin gerçekleştirilmesi oluşturmaktadır. ÖTVK'ya ekli listede yer alan tüm mallar yerli ve yabancı mal ayrımına tabi tutulmaksızın özel tüketim vergisinin konusuna alınmıştır.

ÖTVK'nın 3'üncü maddesine göre, vergiyi doğuran olay, işlemlerin özelliklerine göre ayrı ayrı tayin ve tespit edilmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre, vergiyi doğuran olay;

"a) Mal teslimi veya ilk iktisap hallerinde malın teslimi veya ilk iktisabı,

b) Malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,

c) Kısım kısım mal teslim edilmesi mutat olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi,

d) Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda malların alıcıya teslimi,

bulunmadığı..." (<http://portal.uyap.gov.tr>.) Erişim: 10.10.2018

243 Kanun No:4760, R.G. 6.6.2002/4783

244 ÖTVK "Verginin konusu" m.1 – "1. Bu Kanuna ekli; a) (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi, b) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların ilk iktisabı, c) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi, d) (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı, Bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tâbidir."

e) İthalatta, 4458 sayılı Gümrük Kanununa göre gümrük yükümlülüğünün doğması, ithalat vergilerine tâbi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescilidir."

Özel tüketim vergisinde zamanaşımı yukarıda belirtilen vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlayarak beş yıldır.

Özel tüketim vergisi kapsamına giren malların ihracat teslimleri, Kanunun 5'inci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde belirtilen şartlar dâhilinde vergiden istisnadır²⁴⁵. Kanunda özel tüketim vergisi iadesi ile ilgili bir süre öngörülmediğinden iade işlemlerinin de bir düzeltme işlemi olarak kabul edildiği VUK'un 120'nci maddesi uyarınca düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde yapılması gerekmektedir²⁴⁶.

245 ÖTVK "İhracat istisnası" m.5: "1. Bu Kanuna ekli listelerdeki malların ihracat teslimleri aşağıdaki şartlarla vergiden müstesnadır.

a) Teslim yurt dışındaki bir müşteriye yapılmalıdır. Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin, yurt dışında faaliyet gösteren şubelerini ifade eder.

b) Teslim konusu mal, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmış olmalıdır. Malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket edenlere veya bizzat alıcıya işlenmek ya da herhangi bir şekilde değerlendirilmek üzere yurt içinde teslimi ihracat sayılmaz.

2. (Değişik: 29/3/2018-7104/24 md.) Bu Kanuna ekli (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 95 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına teslimi vergiden müstesnadır.

3. (Ek: 29/3/2018-7104/24 md.) İhraç edilen veya 4458 sayılı Gümrük Kanununun 95 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına teslim edilen malların alış faturaları ve benzeri belgeler üzerinde gösterilen ve beyan edilen özel tüketim vergisi ihracatçıya veya gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına mal teslim edenlere iade edilir. Maliye Bakanlığı, bu mallara ait verginin iadesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

246 Danıştay 7. D., 25.5.2017 tarih ve E:2016/1338, K:2017/4672, "Olayda, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 114'üncü maddesinde yer alan vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı hükmü gözönüne alındığında, zamanaşımı süresinin; iade hakkının doğduğu tarihte, bir başka deyişle yatların ihraç edildiği tarihte işlemeye başlayacağı, bu durumda, 2006 yılında ihracatı gerçekleştirilen yata ilişkin ihracat istisnası kapsamında özel tüketim vergisi iadesi hakkının 31.12.2011 tarihinde zamanaşımına uğradığı, dolayısıyla bu yata ilişkin özel tüketim vergisinin iadesi isteminin reddinde hukuka aykırılık görülmediği, diğer yandan; 2007 yılında ihracatı gerçekleştirilen yatlara ilişkin özel tüketim vergisi iadesi hakkının ise, iade talebinde bulunulduğu tarih itibarıyla zamanaşımı süresi dolmadığından, bu yatlarla

9.Motorlu Taşıtlar Vergisinde Zamanaşımı

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu(MTVK)'nın²⁴⁷ 7'inci maddesine göre;

"Motorlu taşıtlar vergisi mükellefiyeti motorlu taşıtların trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığı tarafından tutulan sivil hava vasıtaları siciline kayıt ve tescili ile başlar.

Şu kadar ki mükellefiyet;

a) Takvim yılının ilk altı ayı içinde yeni kayıt ve tescil edilen taşıtlarda kayıt ve tescilin yapıldığı takvim yılı başından, son altı ayı içinde yeni kayıt ve tescil edilen taşıtlarda ise, son altı aylık dönemin başından itibaren,

b) Kayıt ve tescilli olup da devir ve temlik sebebiyle kayıt ve tescil yapılan taşıtlarda değişiklik, takvim yılının ilk altı ayında yapılmış ise takip eden son altı aylık dönemin başından; son altı ayında yapılmış ise takip eden takvim yılı başından itibaren nazara alınır."

MTVK'nın verginin tarh, tebliğ ve ödenmesinin düzenlendiği, 9'uncu maddesinde ise,

"Motorlu taşıtlar vergisi, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından her yıl Ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılır. Şu kadar ki, yıl içinde bu Kanunun 10 uncu ve 11 inci maddeleri gereğince, vergi miktarlarında bir değişiklik olması halinde, bu değişikliğe göre ödenecek vergi; değişiklik, takvim yılının ilk altı ayında yapılmış ise takip eden son altı aylık dönemin başında, son altı ayında yapılmış ise takip eden takvim yılı başında tahakkuk ettirilmiş sayılır.

ilişkin özel tüketim vergisinin iadesi isteminin reddinde de hukuka uyarlık görülmediği.."
(<http://portal.uyap.gov.tr>.) Erişim: 10.10.2018

247 Kanun No:197, R.G. 23.2.1963/11342

Tahakkuk ettirilen vergi, ayrıca mükellefe tebliğ olunmaz ve vergi tahakkuk ettirilen günde tebliğ edilmiş sayılır. (Ek cümle: 4/6/2008-5766/9 md.)(2) Şu kadar ki, tahakkuk ettirilmesi gereken motorlu taşıtlar vergisinin eksik tahakkuk ettirilmesi veya hiç tahakkuk ettirilmemesi halinde, bu vergi ilgili vergi dairesi tarafından ikmalen tarh edilir....." düzenlemesine yer verilmiştir.

Anılan düzenlemeye motorlu taşıtlar vergisi kendiğinden tahakkuk ettiğinden tarh zamanaşımına uğraması söz konusu olmaz²⁴⁸. Aynı maddede tahakkuk ettirilmesi gereken motorlu taşıtlar vergisinin eksik tahakkuk ettirilmesi ya da hiç tahakkuk ettirilmemesi durumunda, bu vergi ilgili vergi dairesi tarafından ikmalen tarh edileceği düzenlemesine yer verilmiştir. Bu durumda, bu kapsamdaki motorlu taşıtlar vergisi için zamanaşımı, söz konusu durumun daire tarafından tespit edildiği tarihte başlamaktadır²⁴⁹.

10.Harçlarda Zamanaşımı

VUK'un kapsamının düzenlendiği 1'inci maddesi gereği, Harçlar Kanunu'na²⁵⁰ göre alınan harçlarda tarh zamanaşımı süresi harca tabi olayın gerçekleştiği takvim yılını takip eden yılın başından itibaren beş yıldır²⁵¹. Bir başka deyişle söz konusu kanuna göre zamanaşımı, kanunun konusuna giren davaların açıldığı, noter, icra ve iflas, konsolosluk, nüfus, tabiiyet ve pasaport işlemlerinin yapıldığı tarihin rastladığı, (yani harcı doğuran olayın meydana geldiği) yılı takip eden yılın birinci gününden

²⁴⁸ OKTAR, **a.g.e.**, s. 159.

²⁴⁹ Mehmet YÜCEL, "Vergide Zamanaşımını Önleme Uygulamasına Anayasal Fren: Takdir Komisyonuna Sevk Tarh Zamanaşımını Durdurmayacak Ya Da Vergi İnceleme Elemanlarını Bekleyen Uykusuz Geceler", Mali Çözüm, Sayı: 97, (2010), s. 255.

²⁵⁰ Kanun No:492, R.G. 17.7.1964/11756

²⁵¹ Danıştay 9. D., 10.10.2006 tarih ve E:2005/2775, K:2006/3740,

"Olayda, dava konusu gayrimenkulün satış tarihi 20.2.1998 tarihi olup vergiyi doğuran olay 1998 yılında gerçekleştiğinden ve yukarıdaki Kanun hükmü kapsamında beş yıllık zaman aşımı süresinin 31.12.2003 tarihi itibarıyla dolmuş olduğundan beş yıllık zaman aşımı süresinden sonra, 23.3.2004 tarihinde tebliğ edilen vergi ceza ihbarnamesine ilişkin harcın zaman aşımına uğradığı görülmektedir.

Bu durumda, vergi mahkemesince harcın zamanaşımına uğradığı gerekçesi ile davanın kabulüne karar verilmesi gerekirken yazılı gerekçe ile reddedilmesinde isabet görülmemiştir." (<http://portal.uyap.gov.tr>.) Erişim: 10.10.2018

itibaren başlayarak beşinci yılın sonunda sona ermektedir²⁵².

11.Vergi Hatalarını Düzeltmede Zamanaşımı

Vergi hataları, vergilendirme sürecinin her safhasında görülebilen ve vergi ilişkisinin tarafları olan mükelleflerde ya da vergi idaresinden kaynaklanan hatalardır. Bir başka deyişle vergi hatası, doğrudan vergi miktarını etki ederek fazla ya da eksik vergi tarh, tahakkuk ve tahsiline neden olan maddi yanlışlıklar veya değerlendirme yanlışlıkları olarak ifade edilmektedir²⁵³.

Vergi hataları VUK'un 116 ila 126'ncı maddeleri arasında düzenlenmiştir. VUK 116'ncı maddesine göre, “*vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır*”. Söz konusu tanımdan yola çıkarak yapılan bir hatanın vergi hatası niteliği taşıması yani idari işlemin sakat sayılması için esasa dönük bir hata niteliği taşıması ve içerisinde bazı unsurları barındırması gerektiği ifade edilebilir. Buna göre, vergi hatasının söz konusu olabilmesi için,

- Haksız bir işlemin varlığı,
- Haksız işleme dayalı vergi talep edilmesi ya da alınması,
- Haksız işlemin yasada düzenlenen hata türünden olması,
- Vergi idaresi veya mükellef tarafından gerçekleştirilmiş olması, gerekmektedir²⁵⁴.

Verginin fazla alınması, eksik alınması, veya talep edilmesi hallerinde ortaya çıkan vergi hatalarının düzeltilmesi “verginin kanuniliği ilkesi” gereğince bir

252 ERGİNAY, a.g.e., s. 100.

253 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s.181.; Turgut CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s.222.

254 KARAKOÇ, **Genel Vergi**, s. 373.

zorunluluktur²⁵⁵.

VUK'un "düzeltme zamanaşımı" başlıklı 126'ncı maddesinde²⁵⁶, VUK 114'üncü maddesinde düzenlenmiş olan tarh zamanaşımı süresinin kural olarak vergi hatalarını düzeltme zamanaşımında da geçerli olacağı belirtilmiştir. Düzeltme konusu yapılabilecek yanlışlıklar, VUK'un 117'nci maddesinde²⁵⁷ düzenlenen "hesap hataları" ile 118'inci maddesinde²⁵⁸ düzenlenen "vergilendirme hataları"dır. Buna göre vergi hatalarını (hesap hataları ve vergilendirme hataları) düzeltmede zamanaşımı süresi, vergi alacağının doğduğu tarihi takip eden yıldan başlayarak beşinci yılın sonunda sona ermektedir. Zamanaşımı süresi dolduktan sonra ortaya çıkan vergi hatalarının düzeltilmesi mümkün değildir²⁵⁹. Zamanaşımı süresi

255 Mine BİNİŞ, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları", Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, Maliye Anabilim Dalı, Maliye Programı Doktora Tezi, İzmir, 2012 s.33.

256 VUK m.126: "114 üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Şu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresi:

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

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

c) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre hacizin yapıldığı; Tarihten başlayarak bir yıldan aşığı olamaz."

257 VUK m. 117: "Hesap hataları şunlardır:

1. Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

2. Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.

3. Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır."

258 VUK m 118: "Vergilendirme hataları şunlardır:

1.Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır;

2.Mükellefiyette hata:Açık olarak vergiye tabi olmıyan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır;

3.Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmiyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

4.Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır."

259 İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi'nin 21.9.2017 tarih ve E:2017/2625, K:2017/4254 sayılı kararı, "VUK'un 126'ncı maddesi uyarınca düzeltme zamanaşımı süresinin tarh zamanaşımına yapılan atıfla vergi alacağının doğduğu tarihten itibaren 5 (beş) yıl olduğu açık olup, 2009 yılı içerisinde yapılan kesintinin düzeltme-şikayet yolu ile 2016 yılında iadesinin istenildiği görüldüğünden düzeltme-şikayet başvurusu için öngörülen zamanaşımı süresi geçtikten sonra yapılan başvuru esas alınarak davacıya ödeme yapılmamasına dair işlemde hukuka aykırılık görülmemiştir." (<http://portal.uyap.gov.tr>) Erişim: 10.10.2018

içerisinde gerek mükellefin başvurusu üzerine gerekse vergi dairesi tarafından re'sen düzeltme yapılabilir²⁶⁰.

VUK'un 126'ncı maddesinde, zamanaşımı süreleri ile ilgili özel düzenlemelere yer verilmiştir²⁶¹. VUK'un 126'ncı maddesine göre, *"zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı, ilan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği, ihbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz"*²⁶².

Vergi hataları gibi vergi cezalarında da düzeltme zamanaşımı söz konusu olmaktadır. VUK'un 375'inci maddesine göre, *"Vergi cezalarında yapılan hatalar, bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilir."* Bu durumda, vergi cezaları için yapılan hataları düzeltmede vergi hataları için öngörülen usul uygulanacaktır.

260 ARSLAN, **a.g.e.**, s. 159.; Vergi hatalarının düzeltilmesi usulüne ilişkin ayrıntılı bilgi için bak. Elif SONSUZOĞLU, "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.

261 Adil NAS, "Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı" Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. C. 60, Sayı: 2, 2011. , s. 321.; ÜREL. **a.g.e.**, s. 243.

262 Danıştay 4.D., 16.4.2014 tarih ve E:2011/4339, K:2014/2620, *"...beş yıllık zamanaşımı dolduktan sonra vergi hatalarının düzeltilemeyeceği, ancak mükelleflerin ihbarnamelerin ilan tebliği nedeniyle ödeme emri tebliğiyle ya da ihbarname ve ödeme emrinin ilan tebliği üzerine tesis edilen haciz işlemiyle öğrendikleri vergilerde hata bulunduğu iddiasıyla düzeltilmesini zamanaşımı süresi içinde, bu süre dolmuş ise ödeme emrinin tebliğinden ya da hacizden itibaren 1 yıl içinde isteyebilecekleri açık olup, davacının da 15/04/2014 tarihinde banka mevduat hesabına haciz konulduğunu öğrenmesi üzerine hacze konu 17.191,63 TL borcu ihtirazi kayıtlı ödeyerek 16/04/2010 tarihinde vergi dairesine düzeltme başvurusunda bulunduğu, istemin reddi üzerine 15/07/2010 tarihinde şikayet başvurusunda bulunduğu ve talebin zımnen reddi nedeniyle işlemin iptali ve ödenen tutarın faiziyle iadesi istemiyle dava açtığı görülmüştür.*

...Bu durumda tebliğ aşamasında yeterli adres araştırılması yapılmadan ihbarnamelerin ilan tebliği usulsüz olduğundan, alacağın zamanaşımına uğradığı ve zamanaşımına uğramış amme alacağı için uygulanan haciz işlemi ile düzeltme ve şikayet başvurusunun zımnen reddine ilişkin işlemde hukuka aykırılık görülmemiştir." (<http://portal.uyap.gov.tr>.) Erişim: 10.10.2018

F. Tarh Zamanaşımının Gerçekleşmesinin Sonuçları

Zamanaşımı, VUK'un 113'üncü maddesinde süre geçmesi suretiyle vergi alacağının ortadan kalkması olarak tanımlanmıştır. Zamanaşımı süresinin bitmesi ile vergi alacağı ortadan kalktığından vergi dairesinin vergiyi tarh etme yetkisi ortadan kalkar. Dolayısıyla mükellefe ihbarname ya da ödeme emri gönderilemez²⁶³.

Verginin olması gereken miktarından eksik olarak tarh edilmiş olması halinde, ikmalen vergi tarhının yapılabilmesi için de zamanaşımı süresinin dolmamış olması gereklidir. Çünkü ikmalen tarh edilecek olan vergi alacağı, zamanaşımı süresi içerisinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmediği için ortadan kalkmış olacaktır. Tarh zamanaşımına uğramış bir başka deyişle ortadan kalkmış bir vergi için vergilendirme işlemi yapılması söz konusu olamayacağından ikmalen vergi tarhının yapılmasına da imkan yoktur.

VUK'un 126'ncı maddesinde, 114'üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hatalarının düzeltilemeyeceği hükmüne yer verildiğinden, kural olarak tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra ortaya çıkan vergi hatalarında düzeltme yapılamamaktadır.

Tarh zamanaşımı süresinin dolmasının bir başka sonucu da vergi incelemesi yapılamamasıdır. VUK'un 134'üncü maddesine göre, *"vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır."* Aynı Kanunu'nun 138'inci maddesinde ise, *"inceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir."* düzenlemesine yer verilmiştir.

Görüldüğü üzere, vergi incelemesi için belirlenen süre, tarh zamanaşımı süresi ile uyumlu olarak düzenlenmiştir. Tarh zamanaşımına ilişkin özel durumların bulunması halinde, vergi incelemesi için yapılabilecek süre de tarh zamanaşımı

²⁶³ ÇAĞAN, *Süreler*, s.123.

süresi ile birlikte değişmektedir.

Mükellef tarafından, defter ve belgelerin saklama ve ibraz zorunluluğuna ilişkin sürelerin belirlenmesinde tarih zamanaşımı süresi önem taşır. Zamanaşımına uğramış vergilerin ait olduğu dönemlere ait defter ve belgelerin ibrazı mükelleften istenemez.

VUK, defter ve vesikaların saklanma süresini defter tutmak mecburiyetinde olanlar ve defter tutma mecburiyetinde olmayanlar şeklinde ayrıma tabi tutarak düzenlemiştir. Her iki durumda da defter ve belgelerin saklanma süresi, ilgili bulundukları yılı izleyen takvim yılından başlayarak beş yıldır (VUK. m. 253²⁶⁴ ve 254²⁶⁵).

VUK'un 256'ncı maddesinde²⁶⁶, defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz edilme mecburiyetine ilişkin düzenlemeye yer verilmiştir. Defter ve belgelerle diğer kayıtları muhafaza edenler, muhafaza süresi içinde (bulunulan yılı izleyen takvim yılından başlayarak beş yıl süre) yetkili makam ve memurların talebi üzerine onları incelemeleri için vermek zorundadırlar.

264 VUK "Defter ve vesikaları muhafaza" başlıklı m.253: *"Bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar."*

265 VUK "Defter tutma mecburiyetinde olmayanların muhafaza ödevi" başlıklı m. 254: *"Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar, 232, 234 ve 235 inci maddeler mucibince almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar."*

266 VUK "Defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti" başlıklı m.256: *"Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike ve 3568 sayılı Kanunun 8/A maddesi uyarınca düzenlenecek katma değer vergisi iadesine dayanak teşkil eden rapora konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir."*

Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinin re'sen takdir nedeni olarak kabul edilmesi için defter ve belgelerin muhafazası için öngörülen beş yıllık sürenin geçmemiş olması gereklidir. Bu durum, VUK 138'inci maddesinde, zamanaşımına uğrayan vergi alacağı için inceleme yapılamayacağı düzenlemesi ile uyumludur²⁶⁷. Nitekim, defter ve belgeler olmadan inceleme yapılması mümkün değildir²⁶⁸.

Vergi dairesince beş yılı dolan ancak matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmiş yükümlüler hakkında VUK madde 135'te²⁶⁹ belirtilen ve inceleme yetkisine haiz olanlarca inceleme yapılabilir. Ancak takdir komisyonuna sevk edilen yükümlüler nezdinde yapılacak incelemelerin kapsamı sınırlı olacaktır. Çünkü, mükellefin mali defter ve belgeleri saklama ve ibraz süresi dolduğundan karşıt inceleme yapılamayacaktır²⁷⁰. Beş yıllık muhafaza ve ibraz süresinin dolmasından sonra mükellef tarafından defter ve belgelerin inceleme elemanına ibraz edilmemesi halinde re'sen takdir nedeninin varlığından söz edilemeyeceğinden, defter ve belge ibraz edilmediğinden bahisle re'sen tarhiyat yapılamaz, defter ve belge ibraz etmeme hali kaçakçılık suçu ve cezasını oluşturmaz. Yine defter ve belge ibraz edilmediğinden bahisle özel usulsüzlük cezası kesilemez²⁷¹.

Burada özellik taşıyan durum, tarh zamanaşımının işlemesine engel teşkil eden durumlar söz konusu olduğu halde, mali defter ve belgeleri saklama ve ibraz süresi beş yılın sonunda sona ermektedir²⁷².

Geçmiş yıllarla ilgili zararların mahsup edilmesi halinde, zararın meydana geldiği yıl açısından zamanaşımı süresi bitmiş olsa bile, beş yıllık muhafaza süresi bu

267 Ruknettin KUMKALE, **Hukuki ve Mali Yönleriyle Defter ve Belgeler**, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, s. 288.

268 ÜREL/ŞEKER, **a.g.e.**, 169.

269 VUK "İncelemeye yetkililer" başlıklı m.135: "*Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.*

Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir."

270 Cemali OKTAY, "Tarh Zamanaşımı Dolan Ancak Takdir Komisyonuna Sevk Edilen Mükelleften Defter Belge İbrazi İstenip, İnceleme Yapılabilir mi?", Vergi Sorunları Dergisi, Yıl: 28, Sayı: 203, Ağustos 2005, s. 53.

271 OKTAY, **a.g.m.**, s. 53-54.

272 ARSLAN, **a.g.e.**, s. 150.

zararın mahsup edildiği yılı takip eden yıldan başlamaktadır. Çünkü zarar, mahsup edildiği yıla ilişkin matrahın hesaplanmasının bir unsurudur ve tevsiki gerekir. Örneğin, 2010 yılı zararını 2015 yılında mahsup eden yükümlü, 2010 ve takip eden 2011, 2012, 2013, 2014 yılları defter ve belgelerini 2015 yılı ile ilgili beş yıllık zamanaşımı süresinin son günü olan 31.12.2020 tarihine kadar saklamak ve ibraz etmek zorundadır²⁷³.

Yargı organları tarafından usule aykırılık gerekçesiyle ortadan kaldırılan verginin yeniden tarh edilmesi ancak tarh zamanaşımı süresi içerisinde mümkündür²⁷⁴. Zamanaşımının varlığı halinde mükellefin müracaatına bağlı olmaksızın re'sen dikkate alınır.

II.TAHSİL ZAMANAŞIMI

A. Kavram

Kamu hizmetlerinin temel finansman kaynağı olan kamu alacaklarının tahsilinde, özel hukuk kaynaklı alacaklara nazaran, ayrıcalıklı ve üstün bir takip ve tahsil usulü uygulanır. Bu usulün uygulanmasında tahsil zamanaşımı kurumu da, kamu alacaklarının belirli süreler içinde tahsil edilme zorunluluğunu, yükümlü olanlara ödeme bakımından her türlü imkanın sağlanmasını ve kamu alacaklarını birtakım güvencelere bağlayarak kolay ve hızlı şekilde tahsil edilebilmelerini gerekli kılan önemli bir yere sahiptir²⁷⁵.

Tahsil zamanaşımı diğer kamu alacakları ve vergiler için geçerli olarak, kamu alacaklarının takip ve tahsili amacıyla kamu gücünün kullanılmasının hukuki çerçevesini oluşturan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nda (AATUHK) düzenlenmiştir²⁷⁶.

273 ÜREL/ŞEKER, **a.g.e.**, s. 171

274 KARAKOÇ, **Genel Vergi.**, s.270

275 Yusuf KARAKOÇ,“Kamu Alacaklarının Tahsili: Kamu İcra Hukuku”, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl: 24, Sayı: 153, Haziran 2001, s.122.

276 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, **a.g.e.**, s. 142.

AATUHK'nın "tahsil zamanaşımı" başlıklı 102'nci maddesini 1'inci fıkrasına göre *"Amme alacağı, vadesinin rasladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlarındaki zamanaşımı hükümleri mahfuzdur."* Madde de para cezalarına ait özel kanunlardaki zamanaşımı hükümlerinin saklı olduğu hükme bağlandığından, 5 yıllık zamanaşımı süresi para cezaları bakımından uygulanmayacaktır.

B. Tahsil Zamanaşımının Kapsamı ve Şartları

1. Tahsil Zamanaşımının Kapsamı

Tahsil zamanaşımı, AATUHK kapsamına giren tüm kamu alacakları yönünden geçerli olup, bu kapsamda öncelikle kamu alacağının neyi ifade ettiğinin anlaşılması gerekmektedir.

Kamu alacağı, kamu hizmetlerinin finansmanını sağlanması amacıyla, Anayasa ve yasalardan alınan yetkiye dayanılarak konulan mali yükümlülüklerden doğan, yüküm ya da borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle elde edilen gelirlerdir²⁷⁷.

AATUHK'nın "Kanunun şümulü" başlıklı 1'inci maddesine göre, *"Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur. Türk Ceza Kanununun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur."*

²⁷⁷ Ahmet KUMRULU, "Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım", Prof. Dr. Akif ERGİNAY'a 65. Yaş Armağanı, AÜHF Yayını, No:460, Ankara, 1981, s.655.; Yusuf KARAKOÇ, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargılamasında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2000, s.25.

AATUHK'nın söz konusu hükmü hem kamu alacağını tanımlamakta, hem de kamu alacağının kapsamını belirlemekte olup, kanunun sözünden kamu alacağının kamu hizmetlerinin sunulması için zorunlu olan ve bu hizmetlerin mali kaynağını teşkil eden alacaklar olduğu anlaşılmaktadır.

Tahsil zamanaşımı hükümleri, AATUHK kapsamındaki devlet, il özel idaresi ve belediyelere ait kamu alacakları yönünden geçerlidir. Bunlar dışındaki kamu kurum ve kuruluşları, örneğin, Kamu İktisadi Teşebbüslerinin veya köylerin kamu alacağı niteliğindeki gelirleri için tahsil zamanaşımı hükümleri uygulanmayacaktır.

Devlete, il özel idaresine ve belediyelerin, sözleşmeden, haksız fiilden ve sebepsiz zenginleşmeden doğanlar dışındaki alacakları AATUHK'ya tabi kamu alacağıdır ve tahsil zamanaşımı hükümleri bu alacakları kapsamaktadır. Sözleşmeden, haksız fiilden ya da sebepsiz zenginleşmeden doğan alacaklar ise özel hukuk süjesi olarak yer alınan ilişkilerden kaynaklandığı için İcra İflas Kanunu (İİK)²⁷⁸ hükümleri uyarınca takip edilir²⁷⁹.

Tahsil zamanaşımına konu olabilecek alacaklar ise şöyle sınıflandırılabilir:

a. Asli kamu alacakları, AATHUK'nın 1'inci maddesine göre, vergi, resim, harç ve ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafları, vergi cezaları, para cezalarıdır²⁸⁰.

b. Fer'i kamu alacakları, kamu alacağının aslının vadesinde ödenmemesi nedeniyle alınan ve AATUHK'da düzenlenen gecikme zammı ve haksız çıkma zammı ile VUK'ta düzenlenen pişmanlık zammı, tecil faizi ile gecikme faizleridir²⁸¹.

278 Kanun No:2004, R.G. 19.6.1932/2128

279 İİK m.47: "Para cezasıyla diğer hukuku amme borçlarının takibi hakkındaki kanunlar hükmü mahfuzdur. Şu kadar ki, Devletin bir akitten veya haksız bir fiilden doğan alacakları hakkında bu kanunun hükümleri cereyan eder."

280 Doğan ŞENYÜZ/Mehmet YÜCE/Adnan GERÇEK, **Vergi Hukuku(Genel Hükümler)**, 9. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2018, s.84.

281 Adnan GERÇEK, "Kamu Alacağı, Kavramı ve Kapsamı", *Bilanço Dergisi*, Mayıs 2010, Sayı 126, s.74.

c. Kamu hizmeti tatbikatından doğan alacaklar: Asli ve ferî kamu alacakları ile akit, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğan alacaklar dışında kalan, devlet, il özel idaresi ve belediyelerin sunduğu kamu hizmetleri karşılığında alınan tüm kamu alacaklarıdır.

d. Takip masrafları, kamu alacaklarının cebren takibi sırasında yapılan zor kullanma, ilan, haciz, nakil ve muhafaza giderleridir.

Buna göre tahsil zamanaşımı kapsamına giren kamu alacakları, vadesinin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılının başından itibaren başlayarak beş yıl içinde tahsil zamanaşımına uğrayacaktır. Öte yandan; AATUHK m.102/1'e göre *"para cezalarına ait hususi kanunlarda öngörülmüş zamanaşımı hükümleri mahfuzdur."* Para cezalarına ait hususi kanunlardaki zamanaşımı hükümlerinin saklı tutulmasını sebebi, TCK'da ve diğer para cezası hükmü içeren kanunlarda yer alan para cezaları için zamanaşımı yönünden bu hükmün uygulanmayacağına belirtilmek istenmesidir²⁸². Ancak, zamanaşımı bakımından istisnai hükümler mevcut olmayan özel ceza kanunlarındaki kamu para cezaları ile TCK'nın 68'inci maddesi gereği ve özel yasalarında zamanaşımı hakkında istisnai hükümler bulunmayan tazminat ve inzibati mahiyetindeki para cezalarının AATUHK kapsamında değerlendirilmesi gerekir²⁸³.

2. Tahsil Zamanaşımının Şartları

Tahsil zamanaşımından söz edebilmek bir kamu alacağının doğması, kamu alacağının tarh ve tahakkuk etmesi, tarh ve tahakkuk eden kamu alacağının AATUHK'da belirtilen beş yıllık süre içerisinde tahsil edilememesi ve tahsil zamanaşımını kesen ya da durduran nedenlerin gerçekleşmemesi gerekir²⁸⁴.

282 Muharrem ERİM, "Türk Vergi Hukukunda Zamanaşımı Sürelerinin Hukuki Niteliği ve Yeni Değişikliklerle Tahsil Zamanaşımı", Yaklaşım Dergisi, Yıl: 12, Sayı: 137, Mayıs 2004, s. 184.

283 Mehmet ARSLAN, "Kabahatler Kanununa Göre İdari Para Cezalarının Uygulanması ve Tahsil Zamanaşımı", Kazancı Hakemli Hukuk Yayınları, Sayı:33-34, Mayıs-Haziran 2007, s. 198.

284 ARSLAN, a.g.e., s.189

a. Kamu Alacağının Tahakkuk Etmiş Olması

Tahsil zamanaşımı sürelerinin işleyebilmesi için ilk olarak kamu alacağının tahakkuk etmesi gerekir. VUK'un 22'nci maddesinde "*verginin tahakkuku; tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir*" şeklinde tanımlanmıştır.

Vergilendirme sürecinde, tarh zamanaşımı süresi içinde vergi tarh edilmeli ve/veya ceza kesme zamanaşımı süresi içinde de ceza kesilmeli, akabinde de tarh edilen vergi ve/veya kesilen ceza tebliğ edilmelidir. Bu şekilde vergilendirme sürecinin, tahsil aşamasına gelmeden evvelki kısmının tamamlanması sağlanmalıdır²⁸⁵.

Tahakkuk, vergi alacağının vergi idaresi yönünden bir işlem veya olguya bağlı olarak tahsil edilebilir hale geldiği aşama olup,²⁸⁶ kendiliğinden gerçekleşir. Başka bir ifadeyle, bu aşamada hukuk tekniği açısından alacaklı idarece ayrı bir idari işlem tesis edilmeyip, tarh ve tebliğ edilen verginin somutlaşması ve teyit edilmesi söz konusudur²⁸⁷.

Tahakkukun ne zaman gerçekleştiği, tarh şekillerine ve tarhiyata karşı dava açılıp açılmamasına bağlı olarak farklılık gösterir²⁸⁸.

Yükümlü ya da sorumlu tarafından beyanname ile bildirilen matrah üzerinden tarh edilen vergi, tahakkuk fişinin kesilmesi ile birlikte tahakkuk etmektedir. Başka bir deyişle, beyana dayalı tarhiyatta, tarh işlemi ile tahakkuk birleşmektedir, fakat bu durum tahakkukun ayrı bir işlem olduğu anlamını taşımaz²⁸⁹.

285 KANETİ, **a.g.e.**, s.139

286 ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, **a.g.e.**, s.204.

287 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, **a.g.e.**, s.109.

288 Erdoğan ÖNER, **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2018, s.136.

289 KARAKOÇ, **Genel Vergi**, s.297-298.

İkmalen, resen ya da idarece yapılan tarhiyatta, vergi idaresince miktar olarak saptanan vergi, ihbarname ile muhataba tebliğ edilir. Verginin tahakkuku da tarhiyata karşı dava açılmış olup olmamasına göre farklı gerçekleşmektedir. Şöyle ki;

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun²⁹⁰ 7'nci maddesine göre, yükümlüler tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı, ihbarnamenin tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 30 gün içinde dava açabilir. Eğer tarhiyata karşı dava açılmış ise dava açılmakla birlikte tarh edilen vergi ve kesilen cezanın tahakkuku engellenir²⁹¹. Dava neticesinde davanın reddine karar verilirse, dava açılmakla birlikte gerçekleşmeyen tahakkuk gerçekleşmiş olur. Yapılan tarhiyat ve kesilen cezaya karşı dava açılmaması halinde ise, dava açma süresinin son gününün bitiminde vergi tahakkuk edeceği gibi yükümlünün başvuracağı başkaca bir yasa yolu da kalmadığından kesinleşmiş de olacaktır²⁹².

Bazı vergilerde ise ayrı bir tahakkuk aşaması olmayıp, vergi tahsil edildiği anda ayrıca tahakkuk da eder, verginin tahsili tahakkuku da kapsar²⁹³. Bu vergilerde tarh-tebliğ ve tahakkuk aşaması yoktur, verginin tahsil edilmesi ile birlikte vergi borcu da sona ermektedir. Bu vergilere tahakkuku tahsile bağlı vergiler denilir. Örneğin, damga pulu yapıştırmak suretiyle ödenen damga vergisi, bilet alınması sırasında ödenen eğlence vergisi, tahsil edildiği esnada tahakkuk da etmiş olmaktadır. Bu nitelikteki vergiler, zamanında tahsil edilemez ise, bu niteliklerini kaybederler ve ödenebilir hale gelmesi için ödeme emrinden önce yükümlüye vergi ihbarnamesi tebliğ edilerek tahakkuk aşamasının gerçekleşmesi gerekmektedir²⁹⁴. Danıştay'ın konu ile ilgili bir kararında da, bu husus vurgulanmıştır.²⁹⁵

290 Kanun No:2577, 20.01.1982/17580

291 İYUK m.27/4: "*Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur.*"

292 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, **a.g.e.**, s.109

293 VUK m.24: "*Mahiyetleri itibariyle tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, verginin tahsili tahakkuku da içine alır .*"

294 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, **a.g.e.**, s.109.

295 Danıştay 9. D., 18.04.1983 gün ve E:1983/1348, K: 1983/2751: "*Tahakkuku tahsile bağlı bir vergi olan eğlence vergisinin vadesinde ödenmemesi ve tahsil edilememesi halinde bu niteliğini yitireceğinden sözü edilen verginin öncelikle ihbarname ile istenmesi, bunun sağlanamaması*

b. Ödeme Süresi İçinde Tahsilatın Gerçekleşmemiş Olması

Tahsil zamanaşımından söz edebilmek için, diğer bir koşul da tarh ve tahakkuk eden verginin kanunda saptanan süre içinde tahsil edilememesidir. VUK'un 23'üncü maddesine göre, "*verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir.*"

Tahsil, kamu alacağının/vergi borcunun ortadan kalkması sonucunu doğuran, tahakkukun aksine, ayrı bir idari işlem niteliğine sahiptir. Tahsil aşamasında mükelleflerin ödeme şeklindeki bir eylemi, idarenin de o ödemeye ilişkin belgelerin düzenlenmesi suretiyle ortaya çıkan yazılı bir işlemi, başka bir ifadeyle vergilendirme sürecini sona erdiren ve borcun ortadan kalktığını ispatlayan bir eylem-işlem söz konusudur²⁹⁶.

Tahsil işlemi, tarh işlemi ile hukuken doğan ve bir şahsa bağlanan bir borcun sona ermesini sağlaması yönüyle subjektif, vergi borcu ilişkisini ortadan kaldırması yönüyle inşai, borçluyu borçtan kurtarması yönüyle de yararlandırıcı bir işlemdir²⁹⁷.

c. Tahsil Zamanaşımı Süresinin Dolmuş Bulunması

Tahsil zamanaşımı hükümlerinin uygulanabilmesi için gerekli koşullardan sonuncusu ise, AATUHK'nın 102'nci maddesinde belirlenen beş yıllık tahsil zamanaşımı süresinin tamamlanmasıdır. Danıştay'ın bir kararında da vurgulandığı üzere,²⁹⁸ tahsil zamanaşımı süresinin beşinci yılın sonunda tamamlanması için, ayrıca zamanaşımı durduran veya kesen durumların da olmaması gerekir.

durumunda ödeme emri düzenlenmesi gerekmektedir.":ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN,a.g.e, s.112.

296 KARAKOÇ, **Kamu İcra**, s.98-99.

297 Yusuf KARAKOÇ, **Kamu Alacaklarının Tahsilinde Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s.57-58.

298 Danıştay 3.D., 13.05.1986, E. 1986/652, K. 1986/1306: "*Tahsil zamanaşımının hesaplanmasında amme alacağının vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı esas alınmak suretiyle tahsil zamanaşımı süresi içinde zamanaşımını kesen ve durduran bir işlemin bulunup bulunmadığının araştırılması gerekir*" (<http://portal.uyap.gov.tr>.) Erişim :10.10.2018

3. Tahsil Zamanaşımı Süresinin Başlangıcı

AATUHK'nın 102'nci maddesine göre, tahsil zamanaşımı süresi, kamu alacağının vadesinin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı başından itibaren işlemeye başlar. Bu itibarla, zamanaşımı süresinin başlangıcına esas olarak, alacağın vadesi tarihi değil, vadenin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı esas alınmıştır. Bunun nedeni ise, tahsil dairesini tek tek bütün kamu borçlularının /mükelleflerin tabi oldukları zamanaşımını ayrı ayrı belirleme zahmetinden kurtarmaktır²⁹⁹.

AATUHK'nın "Ödeme zamanı ve önce ödeme" başlıklı 37'nci maddesine göre, *"Amme alacakları hususi kanunlarında belli edilen zamanlarda ödenir. Hususi kanunlarında ödeme zamanı tesbit edilmemiş amme alacakları Maliye Vekaletince belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenir. Bu ödeme müddetinin son günü amme alacağının vadesi günüdür. Amme borçlusu isterse borcunu belli zamanlardan önce ödiyebilir."*

Bunun yanında, vergilendirmeye ilgili ödevlerin yerine getirilmesi sürelerini uzatan, mücbir sebep, zor durum, ölüm, tecil gibi kimi hallerin varlığı, kamu alacağının normal ödeme süresinin de kendiliğinden uzamasına neden olur³⁰⁰. Bu haller, alacağın tahakkuk aşamasında ortaya çıkabileceği gibi, tahsili aşamasında da ortaya çıkabilir.

Bazı vergiler yönünden normal vade tarihleri şöyledir:

Gelir vergisi yönünden: GVK'nın 117'nci maddesine göre, *"1. Şubat ayı içerisinde verilmesi gereken beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi Şubat ve Haziran aylarında; 2. Mart ayı içerisinde verilmesi*

²⁹⁹ ÇAĞAN, *Süreler*, s.125.

³⁰⁰ Mehmet ARSLAN, "Kabahatler Kanununa Göre İdari Para Cezalarının Uygulanması ve Tahsil Zamanaşımı", Kazancı Hakemli Hukuk Yayınları, Sayı:33-34, Mayıs-Haziran 2007, s. 198.

gereken beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi Mart ve Temmuz aylarında; olmak üzere iki eşit taksitte ödenir."

Kurumlar vergisi yönünden: KVK'nın 21'nci maddesine göre, *"(1) Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği³⁰¹ ayın sonuna kadar ödenir. (2) Tasfiye ve birleşme halinde, tasfiye edilen veya birleşen kurumlar adına tasfiye veya birleşme kârı üzerinden tarh olunan vergiler, tasfiye veya birleşme nedeniyle infisah eden kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde ödenir. Tasfiye edilen veya birleşen kurumların bu Kanuna göre tahakkuk etmiş olup, henüz vadeleri gelmemiş bulunan vergileri de aynı süre içinde ödenir. (3) Kanunun 20 nci maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre gerçekleştirilen devir ve bölünmelerde münfesi kurum adına tahakkuk eden vergilerden; a) Bu fıkraların (a) bentlerinin (1) numaralı alt bentlerine göre münfesi veya bölünen kurum adına tahakkuk edenler, devralan veya birleşilen kurumun devir veya bölünmenin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar, b) Diğer hallerde ise beyanname verme süresi içerisinde, devralan veya birleşilen kurumlarca ödenir. (4) Muhtasar beyanname ile bildirilen vergiler, beyannamenin verildiği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenir."*

Veraset ve intikal vergisi yönünden : VVİVK'nın 19'uncu maddesine göre, *"veraset ve intikal vergisi tahakkukundan itibaren 3 yılda ve her yıl mayıs ve kasım aylarında olmak üzere iki eşit taksitte, gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazananlara ödenecek ikramiyeler ile 5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunları dolayısıyla dağıtılacak ikramiyelerden kesilen vergiler beyanname verme süresi içinde, ödenir."*

Katma değer vergisi yönünden: KDVK'nın 46'ncı maddesine göre; *"Beyanname vermek mecburiyetinde olan mükellefler ile vergi kesmekle sorumlu tutulanlar, bir vergilendirme dönemine ait katma değer vergilerini beyanname*

³⁰¹ KVK m.14/3: *"Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir."*

verecekleri ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödemeye mecburdurlar. İthalde alınan katma değer vergisi, gümrük vergisi ile birlikte ve aynı zamanda ödenir. Gümrük vergisine tabi olmayan ithalata ve ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi yurt dışında bulunanlar tarafından motorlu kara taşıtlarıyla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılığa ait Katma Değer Vergisi, bu işlemlere ait özel beyannamelerin verilme süresi içinde ödenir." Aynı Kanunun 41'inci maddesine göre, "Mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar Katma Değer Vergisi beyannamelerini, vergilendirme dönemini takibeden ayın yirmidördüncü günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler. Katma Değer Vergisi beyanının gümrük giriş beyannamesi veya özel beyanname ile yapılması gerektiği hallerde bu beyannameler vergi mükellefiyetinin başladığı anda ilgili gümrük idaresine verilir. İş bırakan mükelleflerin katma değer vergisi beyannamesi, işin bırakıldığı tarihi izleyen ayın yirmidördüncü günü akşamına kadar verilir."

Gümrük Vergisi Yönünden: AATUHK'nın 1'inci maddesinde belirtilen genel bütçeye ait gümrük vergileri GK'nın 197'nci maddesine göre, "tahakkukundan hemen sonra yükümlüye tebliğ edilir." Tahakkuku gerçekleşen gümrük vergisi aynı yasanın 198'inci maddesindeki hükümler doğrultusunda tahsil edilir. GK'nın 198'inci maddesine göre, istisnalar hariç, "...yapılan kontrol ve denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen gümrük vergileri ile işlemleri daha sonra yapılmak üzere teslim edilen eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin, yükümlüye tebliğ edildiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ödenmesi zorunludur." Buna bağlı olarak gümrük vergilerinde tahsil zamanaşımı gümrük vergisinin ödenmesi gereken tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlamaktadır.

Öte yandan; VUK'un 112'nci maddesinde özel ödeme zamanları belirlenmiştir. Bu maddeye göre; "İkmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergiler taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse; geçmiş taksitler tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir.

Memleketi terk ve ölüm gibi yükümlülüğün kalkmasını sağlayan mucip haller dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir. Yükümlünün, vadeleri mezkûr süreden sonra gelen vergileri de aynı süre içinde alınır. Memleketi terk edenlerin, ölenlerin veya benzer haller dolayısıyla yükümlülükleri kalkanların ikmalen, re'sen ve idarece tarh olunan vergileri tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir. Bu fıkra yazılı tahsil süreleri AATUHK mucibince teminat gösterildiği takdirde, Vergi Kanunu ile belli taksit zamanına kadar ve taksit zamanı geçmiş ise üç ay uzatılır.

Vergi mahkemesince dava açma dolayısıyla İYUK 27/3 gereğince, tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren ödenmeyen kısmının gecikme zammı ve faizi ile birlikte bir ay içinde ödenir. Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar yükümlüler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir."

4. Tahsil Zamanaşımının Durması ve Nedenleri

Kamu alacağının güvence altına alınması, vergide adil olma ilkesi, yükümlünün hukuku uyarınca vergilendirme sürecini takip eden zamanaşımı sürelerinin durması gerektiği düşüncesi vergi hukukunda hakim olmuştur³⁰². Bu bağlamda; AATUHK'nın 104'üncü maddesinde belirtilen durumların varlığı halinde, söz konusu durumların devamı süresince zamanaşımının duracağı ve işlemeyeceği belirtilmiştir.

Zamanaşımının durması, işleyen bir sürenin kanunda belirtilen hallerin varlığı ortaya çıkması ile işlemesinin durması ve bu hal ortadan kalktıktan sonra sürenin kaldığı yerden işlemeye devam etmesidir. Zamanaşımının durması halinde, zamanaşımı süresinin hesabında, durma sebebinin ortaya çıktığı tarihten evvelki

302 UFUK, Zamanaşımı, s.27.

süreye, durma sebebinin ortadan kalktığı günden sonraki süreler eklenir³⁰³.

AATUHK'nın 104'üncü maddesinde³⁰⁴ belirtilen fiili ve hukuki mecburiyetlerin meydana gelmesiyle, zamanaşımı süresi tatil edilir ve borcun zamanaşımına uğraması gecikerek alacaklının yükümlüyü takip edebilme imkanı artar³⁰⁵.

Kamu alacağının tahsil zamanaşımına uğrayıp uğramadığı yargı organlarınca re'sen nazara alındığı gibi, zamanaşımını durduran sebeplerin varlığı halinde de bu durum vergi yargısı organlarınca re'sen nazara alınmaktadır. Ancak zamanaşımını durduran nedenlerin varlığı ya da yokluğu noktasında uyuşmazlığın meydana gelmesi halinde, zamanaşımının durduğu hususu, bundan faydalanacak olan alacaklı idare tarafından kanıtlanmalıdır³⁰⁶.

AATUHK'nın 104'üncü maddesine göre, *"Borçlunun yabancı memlekette bulunması, hileli iflas etmesi veya terekesinin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına imkan yoksa bu hallerin devamı müddetince zamanaşımı işlemmez."*

a. Yükümlünün Yabancı Ülkede Bulunması

Yükümlü borcundan ve idarenin takibinden kurtulmak amacıyla yurt dışına çıkma eğiliminde olabilir. Böyle bir halde, alacaklı idare, yükümlüyü vergi borcu için takip etme ve vergi borcunu da tahsil etme imkanından mahrum kalır ya da takibat için harcanan gider artar. Bu nedenle; borçlunun yurt dışında bulunduğu sürece, borç için tahsil zamanaşımının işlemeyeceğine ilişkin olarak kanun koyucu tarafından AATUHK'nın 104'üncü maddesiyle düzenleme getirilmiştir³⁰⁷. Bu durumda,

303 KARAKOÇ, **Kamu İcra**, s.234.

304 AATUHK m. 104: *"Borçlunun yabancı memlekette bulunması, hileli iflas etmesi veya terekesinin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına imkan yoksa, bu hallerin devamı müddetince zamanaşımı işlemmez. Zamanaşımı, işlememesi sebeplerinin kalktığı günün bitmesinden itibaren başlar veya durmasından evvel başlamış olan cereyanına devam eder."*

305 Cengiz ÜNLÜ, **Açıklamalı İçtihatı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunu**, Seçkin Yayınevi, İstanbul, 1995. s. 866.

306 ÇAĞAN, **Süreler**, s.156.

307 Danıştay 3.D., 13.5.2015 tarih ve E:2014/8949, K:2015/3244, *"tahsil zamanaşımını durduran sebeplere ise 104'üncü maddede yer verilmiş; borçlunun yabancı memlekette bulunması halinin devamı müddetince zamanaşımının işlemeyeceği, işlememe sebebinin kalktığı günün bitmesinden*

zamanaşımı süresinin işlemesi, yükümlünün Türkiye'yi terk ettiği tarihte durmakta ve yükümlünün tekrar Türkiye sınırından girdiği günü takip eden günle birlikte kaldığı yerden devam etmektedir. Bu şekilde, alacaklı idareye vergi alacağının güvenliği açısından kolaylık sağlanmış olur³⁰⁸.

b. Yükümlünün Hileli İflas Etmesi

İİK'nın 311'inci maddesine göre, hileli müflis, iflasından önce veya sonra alacaklılarını zarara sokmak kasdıyla hileli muamelelerde bulunup kendisini iflas etmiş gibi gösteren kimselerdir. Hileli müflis mallarını kaçırmak ve alacaklarını ödememek için muvazaaya başvurarak aktifini azaltmaya çalışan, kendisine ait menkul ve gayrimenkul malları kısmen veya tamamen saklama veya kaçırma yoluna başvuran, iflas masasına müracaat ile kısmen veya tamamen asılsız alacaklarını kaydettiren kimselerdir. İcra ve İflas Kanunu'nun 311'inci maddesine göre bir kimse veya kurum,

"1. Alacaklıların müşterek rehini makamında olan mallarını tamamen veya kısmen kaçıırır, gizler veya tahrip ederse;

2. Alacaklıların zararına olarak hakikata aykırı makbuzlar verir veya yazı ile borç ikrar ederse;

3. Muvazaalı satışlar, muameleler yahut bağışlamalar yaparsa;

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

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

6. Borcu mevcudu ile alacağından ziyade olduğunu bildiği halde ehemmiyetli kıymeti haiz ticari mallarını yahut fabrikasının mahsullerini hem satış gününün

itibaren zamanaşımının işlemeye başlayacağı veya durmasından evvel başlamış olan cereyanına devam edeceği kurala bağlanmıştır.

Uyuşmazlıkta, davalı idare tarafından karar düzeltme dilekçesi ekinde sunulan belgelerde davacının tahsil zamanaşımına konu olan dönemde yurtdışında bulunduğu ortaya konulması nedeniyle yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri uyarınca zamanaşımının durma halinin tahsil zamanaşımında dikkate alınması gerekmekte olup..." (<http://portal.uyap.gov.tr>.) Erişim:10.10.2018

308 ARSLAN, a.g.e., s.200.

piyasasından, hem de mal olduğu veya satın alındığı kıymetten pek aşağı bir fiyatla satmak suretiyle mevcudunu israf ederse;

7. Konkordato mukavelesi haricinde alacaklıya hususi menfaatler temin ederse;

8. Hakikate aykırı muhasebe ve sahte bilânçolarla aktifini hakikatte olduğundan fazla veya noksan gösterirse;" hileli iflas ettiği kabul edilir.

Hileli iflasa yönelen bir gerçek veya tüzel kişinin muvazaalı yollar kullanarak borçlarından kurtulmayı istemesi vergi idaresini de doğrudan etkiler. Çünkü; vergi borcu kesinleşmiş bir yükümlü, kasıtlı olarak iflas ederek devlete olan borcundan kurtulmak isteyecektir. Bu halde, AATUHK'nın 104'üncü maddesi devreye girecek ve kamu alacağını korumak için tahsil zamanaşımı işlemeyecektir. Yükümlünün hileli iflas ettiği ise, alacaklı idare tarafından ispat edilmelidir³⁰⁹.

Hileli iflas eylemleri nedeniyle tahsil zamanaşımı, alacaklı idarenin borçluya karşı açmış olduğu iflas davasının ticaret mahkemesince karara bağlanarak, bu kararın ilanından itibaren durmaya başlar ve iflasın kapanıp ilan edildiği tarihe kadar işlemez³¹⁰.

c. Yükümlünün Terekesinin Tasfiyesi Dolayısıyla Hakkında Kovuşturma Yapılmasına İmkan Bulunmaması

Terekenin tasfiyesi, mirasçılardan hiçbirinin kesin olarak mirası kabul etmemesi şartıyla mirasın reddedilmesi veya terekenin borca batık olması nedeniyle mirasın reddedilmiş sayılması sonucu, mirasçılar veya ölenin alacaklıları isteği üzerine terekenin paraya çevrilmesidir³¹¹.

Diğer taraftan, mirası reddeden veya mirası reddettiği mahkeme ilamı ile sabit

309 Gökhan Kürşat YERLİKAYA, "Vergi Alacağında Tahsil Zamanaşımı", Mali Pusula Aylık Ticari ve Mali İşlemler Dergisi. Yıl:2, Sayı: 17, Mayıs 2006, s.23.

310 ARSLAN, a.g.e., s.200.

311 ARSLAN, a.g.e., s.201.

olan mirasçılar, VUK'un 12'nci maddesi³¹² uyarınca ölenin vergi borcundan, aynı kanunun 372'nci maddesi³¹³ uyarınca da kesilecek vergi cezalarından sorumlu olmayacaktır. Bu durumda, murisin vergi borçlarının ve cezalarının mirasçılardan tahsili amacıyla herhangi bir işlem yapılamayacaktır. Ayrıca; terekenin resmi tasfiyesi, alacaklı kamu idaresinin alacağını takip etmesini imkansız duruma sokacağından, bu durumda tahsil zamanaşımı durduracaktır. Bunun yanında; terekenin tasfiyesinin tamamlanması neticesinde kısmen de olsa alacağın bir kısmı elde edilmiş olacaktır³¹⁴.

5. Tahsil Zamanaşımının Kesilmesi ve Nedenleri

Vergi hukukunda zamanaşımının kesilmesi sadece tahsil zamanaşımına ait bir kurumdur. Zamanaşımının kesilmesi, kanunda öngörülen hallerin meydana gelmesi ile o ana kadar işlemiş olan sürenin yanarak, takip eden takvim yılı başından itibaren hiç işlememiş gibi yeniden başlamasıdır³¹⁵. Başka bir ifadeyle, AATUHK'nın 103/2'nci maddesinde belirtildiği üzere, *"Kesilmenin rasladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren zamanaşımı yeniden işlemeye başlar."* Bunun yanında, zamanaşımını kesen nedenlerin varlığı halinde bu durum vergi yargısı organlarınca re'sen dikkate alınacaktır,³¹⁶ ancak bu nedenlerin meydana gelip gelmediği hususunda ihtilaf olursa, zamanaşımının kesildiğinin bu durumdan faydalanacak olan vergi alacaklısı idare tarafından kanıtlanması gerekecektir³¹⁷.

312 VUK m.12: *"Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer.Ancak,mirasçılardan herbiri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar."*

313 VUK m.372: *"Ölüm halinde vergi cezası düşer."*

314 Berkan KARAGÖZ, **"Vergi Hukukunda Zamanaşımı"**, Marmara Üniversitesi, SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2008. s.191.

315 KARAKOÇ, **Kamu İcra**, s. 235.

316 Danıştay 3.D., 18.06.2015 tarih ve E:2014/10108, K:2015/4887, *"...vergi mahkemesince re'sen araştırma ilkesi gereği, anılan tarihten sonra 6183 sayılı Yasanın 103'üncü maddesinde yer alan tahsil zamanaşımını kesen hallerin bulunup bulunmadığı, alacağın tahsil zamanaşımına uğrayıp uğramadığı her bir dönem için ayrı ayrı araştırılarak sonuca göre karar verilmesi gerekirken, bu yönde bir inceleme yapılmaksızın muhtelif vergi borçlarının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emirleri yönünden davanın reddedilmesinde hukuka uygunluk görülmemiştir...."* (<https://portal.uyap.gov.tr>) Erişim 20.5.2018

317 ÇAĞAN, **Süreler**, s.156.

Vergi alacağının güvence altına alınmasını düzenleyen AATUHK'nın amacı, tahsil edilebilir hale gelen alacaklarını olabildiğince kısa zamanda ve az giderle tahsil etmektir. Bu nedenle; kanun koyucu AATUHK'da kamu alacaklarının takip ve tahsili için alacaklı kamu idarelerine kamu yararını gerçekleştirmek için üstün ve ayrıcalıklı yetkiler vermiştir. Diğer bir deyişle, vergi idaresinin alacağını kolay elde edebilecek yöntemler geliştirilmiştir³¹⁸. Bunun yansıması olarak AATUHK'nın 103'üncü maddesinde tahsil zamanaşımı süresini kesen pek çok durum düzenlenmiştir. Söz konusu durumlar, vergi idaresinin alacağına kavuşma olanağını arttırmaktadır. Zamanaşımının unutulma, önem vermeme, oluşan istikrarı koruma mantığına uygun olarak hatırlatma, önem verme ölçütlerinin ortaya çıkmasıyla zamanaşımının kesilmesi söz konusu olmaktadır³¹⁹.

AATUHK'nın 103'üncü maddesinde tahsil zamanaşımını kesen nedenler düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme, *"Aşağıdaki hallerde tahsil zamanaşımı kesilir: 1. Ödeme, 2. Haciz tatbiki, 3. Cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat, 4. Ödeme emri tebliği, 5. Mal bildirim, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi, 6. Yukardaki 5 sırada gösterilen muamelelerden her hangi birinin kefile veya yabancı şahıs ve kurumlar mümessillerine tatbiki veya bunlar tarafından yapılması, 7. İhtilaflı amme alacaklarında kaza mercilerince bozma kararı verilmesi, 8. Amme alacağının teminata bağlanması, 9. Kaza mercilerince icranın tehirine karar verilmesi, 10. İki amme idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı amme idaresi tarafından borçlu amme idaresine borcun ödenmesi için yazı ile müracaat edilmesi. 11. Amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması"* şeklindedir.

Anılan kesme nedenleri tahdidi bir şekilde belirtilmiştir, kıyas yoluyla genişletilemez. Ayrıca, kamu para cezaları hakkında tahsil zamanaşımının kesilmesi yönünden TCK'ya atıf yapılmaması nedeniyle, para cezaları için de, tahsil zamanaşımını kesen nedenlerden herhangi varlığı halinde zamanaşımı kesilmiş

318 KARAKOÇ, "Kamu Alacaklarının Tahsili" s.129-130.

319 Selahattin ÖZMEN, **Amme Alacaklarının Tahsil-Ödeme Kılavuzu**, Beta Yayınları, İstanbul, 1996, s.587.

olacaktır³²⁰.

a. Ödeme

Bu başlık altında bahsedilen ödeme kamu borçlusunun, herhangi bir cebri icra tehdidi altında yaptığı bir ödeme olmayıp, kendi isteğiyle yaptığı ödemedir. AATUHK'nın 40'ıncı maddesini 1'inci fıkrası uyarınca, "*Ödeme, alacaklı tahsil dairesinin salahiyyetli ve mesul memurları tarafından verilecek makbuz karşılığı yapılır*". Bu halde, makbuzun düzenlendiği tarihte tahsil zamanaşımı kesilmiş olacaktır, fakat zamanaşımını kesmesi için borcun bir bölümünün ödenmesi gerekmekte olup, tamamı ödendiği takdirde ise ortada zaten borç da kalmayacağından zamanaşımından bahsedilmeyecektir³²¹. Bunun gibi, ödeme AATUHK'nın 41'inci maddesi uyarınca özel ödeme şekilleriyle gerçekleştirilmişse, çekin tahsil dairesine, postaya veya bankaya verildiği; paranın bankaya veya postaneye yatırıldığı; münakale emrinin bankaya veya postaya verildiği gün ödeme gerçekleştirilmiş olacağından, zamanaşımı da o günde kesilmiş olur³²².

Tahsil zamanaşımını kesen bir neden olan ödemenin borçlunun kendi istek ve iradesi olmadan, salt zamanaşımının kesilmesi amacıyla, alacaklı tahsil dairesinin memurlarınca cüzi bir şekilde yapılması halinde zamanaşımı kesilmez³²³. Aksine bu

320 ÜNLÜ, a.g.e., s. 862.

321 Mustafa GÜLSEVEN, **Açıklamalı- İctihatlı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1999, s. 651

322 Yılmaz ÖZBALCI, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2004, s.866.

323 Danıştay 4.D., 01.04.2013 tarih ve E:2010/4161, K:2013/1678, "*İncelenen dosyada, asıl borçlu şirket adına düzenlenen ödeme emirlerinin 18.10.2001 tarihinde ilan edilmediği, tahsil zamanaşımı süresinin 31.12.2006 tarihinde sona erdiği anlaşılmaktadır. Temyiz safhasında davalı idare tarafından, asıl borçlu şirket tarafından yapılan ödemeler nedeniyle zamanaşımının kesildiği ileri sürülmüş ise de; söz konusu ödemelerin 0,01 ila 0,22 TL tutarında olduğu ve bu tutarlara göre gerçek amacın borcun ödenmek suretiyle tüketilmesi olmadığı sonucuna ulaşılmış, ayrıca ödemelerin kimin tarafından yapıldığı da tespit edilememiştir.*

Öte yandan borçlu şirket tarafından zamanaşımını kesecek ve kendi aleyhine sonuç doğuracak şekilde anılan cüzi tutarlar da ödeme yapılması hayatın olağan akışına da aykırıdır. Bu durumda zamanaşımının kesildiğinden söz edilemeyeceğinden, bu haliyle zamanaşımına uğramış olan amme alacağı için davacı adına düzenlenen ödeme emrinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır."

Danıştay 4.D., 25.12.2012 tarih ve E:2010/6723, K:2012/9334, "*..kim tarafından yapıldığı belli*

nitelikteki bir ödeme, ödemeyi yapanın idari ve cezai sorumluluğunu gerektirir³²⁴.

b. Haciz Tatbik Edilmesi

AATUHK, kamu alacaklarının cüzi icra yolu ile tahsil edilme usul ve esaslarını, başka bir ifadeyle haciz yolu ile takibini düzenleyen bir kanundur. Ayrıca, kanunda kamu alacaklısının haciz tatbik etmesi de tahsil zamanaşımını kesen bir neden olarak düzenlenmiştir.

AATUHK'nın 62'nci maddesine göre, *"Borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tesbit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haczolunur"*³²⁵.

Hukuka uygun olarak alınan haciz kararı tek başına tahsil zamanaşımını kesmek için yeterli olmayıp, bunun için haciz kararının uygulanarak, borçlunun haczedilebilir malvarlığı unsurlarına haciz konulması da gereklidir³²⁶. Bunun yanında; tatbik edilen haciz kesin haciz olmalıdır. İhtiyati haciz tatbiki, tahsil zamanaşımını kesmeyecektir³²⁷. Öte yandan, kamu borçlusu hakkında yapılan malvarlığı araştırması da tahsil zamanaşımını kesmez³²⁸.

Diğer yandan, tahsil zamanaşımına uğrayan vergi borcundan dolayı haciz tatbik edilemez ise de, hacizle kesilip yeniden işlemeye başlayan zamanaşımı süresi

olmayan cüzi miktardaki ödemelerin de zamanaşımını kesmeyeceği tabiidir."
(<http://portal.uyap.gov.tr>) Erişim:10.10.2018

324 Turgut CANDAN, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun**, Güncellenmiş 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2013, s.582-583. s.589.

325 GERÇEK, **Tahsilat İşlemi**, s.128-129: *"Haciz, kesinleşmiş bir icra takibinin konusu olan belli bir para alacağının tahsilini sağlamak için, alacaklı lehine söz konusu alacağı karşılayacak miktar ve değerdeki borçluya ait mal ve haklara icra dairesi tarafından el konulmasıdır."*

326 Danıştay 9.D., 11.10.2018, E:2015/6331, K:2018/6142, *"yukarıda açıklanan mevzuat gereği zamanaşımını kesen unsurlar arasında haciz tatbiki sayılmış olup, yalnızca haciz bildirimini gönderilmesi zamanaşımını kesen bir sebep olarak değerlendirilemeyeceğinden..."*
(<https://portal.uyap.gov.tr>) Erişim 10.02.2019

327 CANDAN, **Amme Alacakları**, s.589.

328 Danıştay 3.D., 22.11.2016 tarih ve E:2016/7174, K:2016/5723, *"davalı idare tarafından söz konusu alacağın tahsili için malvarlığı araştırması dışında herhangi bir işlem yapılmadığı, malvarlığı araştırmasının 6183 sayılı Kanunun 103'üncü maddede sayılan zamanaşımını kesen haller arasında sayılmadığı..."* (<https://portal.uyap.gov.tr>) Erişim 20.5.2018

içinde tatbik edilecek yeni hacizler, zamanaşımını yeniden kesecektir³²⁹.

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

AATUHK'nın 54'üncü maddesinde³³⁰ belirtilen cebren tahsil ve takip yöntemleri kullanılarak tesis edilen işlemler neticesinde yapılan her türlü tahsilat, bu kapsamda, haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar ve alacakların, Kanunun ilgili hükümleri uyarınca satılmasından, teminatın paraya çevrilmesinden ya da kefilin takibi suretiyle elde edilen tahsilatlar tahsil zamanaşımını kesmektedir. Danıştay'ın konu ile ilgili bir kararında da, borçluya ait ve üzerine haciz tatbik edilen taşınmazların satışıyla ilgili tahsilatların AATUHK'nın 103'üncü maddesi kapsamında zamanaşımını kesen hallerden olduğu vurgulanmıştır³³¹.

d. Ödeme Emri Tebligatı

AATUHK'nın 55'inci maddesine göre, *"Amme alacağını vadesinde ödemiyenlere, 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir "ödeme emri" ile tebliğ olunur."* Ödeme emrinin tebliğ edilmesi, AATUHK'nın 103'üncü maddesinde belirtilen tahsil zamanaşımını kesen hallerden biridir³³². Bu durumda; ödeme emrinin tebliğ edildiği takvim izleyen yılın başından itibaren tahsil zamanaşımını yeni baştan işlemeye başlayacaktır.

329 KARAGÖZ, a.g.t, s.197.

330 AATUHK m.54: *"Ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur. Cebren tahsil aşağıdaki şekillerden herhangi birinin tatbiki suretiyle yapılır: 1. Amme borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi, 2. Amme borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi, 3. Gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmesi."*

331 Danıştay 3.D., 09.05.2017 tarih ve E:2014/1812, K:2017/3444, *"Kulüp adına kayıtlı taşınmazların 30.12.2009 tarihinde yapılan satışıyla ilgili tahsilatların 6183 sayılı Kanunun 103'üncü maddesi kapsamında zamanaşımını kesen hallerden olduğu anlaşılmaktadır.Tahsil zamanaşımının, en son davalı idarenin sözü edilen hacizli taşınmazların satışından yapılan tahsilatla kesilerek 1.1.2010 tarihinden itibaren yeniden işlemeye başladığı..."* (<https://portal.uyap.gov.tr>) Erişim 20.5.2018

332 Danıştay 11. D., 2.6.1998 tarih ve E:1997/3768, K:1998/1940, CANDAN, **Amme Alacakları**, s.590.

Ödeme emri tebliğinin zamanaşımını kesmesi için usulüne uygun olarak tebliğ edilmesi gerektiği³³³ gibi, usulüne uygun olarak tebliğ edilmemiş ise, ya da ödeme emri alacaklı kamu idaresinin yetkili tahsil dairesi tarafından düzenlenmemiş ise tahsil zamanaşımı süresi kesilmeyecektir. Bu hallerde; ödeme emri tahsil zamanaşımı süresi içinde yetkili idari makamca düzenlenip usulüne uygun olarak tebliğ edilmelidir. Bunun gibi, AATUHK'nın 55'inci maddesinin 2'nci fıkrasında³³⁴ belirtilen hususları ihtiva etmeyen, kamu borcunun ödenmesi ihtarını içeren ödemeye çağrı mektupları ise ödeme emri sayılmayacağından zamanaşımı süresini kesmeyecektir³³⁵.

e. Mal Bildiriminde Bulunulması

AATUHK'nın 103'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının 5'inci bendine göre, mal bildiriminde bulunulması halinde, tahsil zamanaşımı kesilmektedir³³⁶.

AATUHK'nın 59'uncu maddesine göre, *"mal bildirimi, borçlunun gerek kendisinde gerekse üçüncü kişiler elinde bulunan mal, alacak ve haklarından borcuna yetecek miktarın, çeşidini, mahiyetini, vasfını, değerini ve her türlü gelirlerini veya haczi kabil mal veya geliri bulunmadığını ve yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını ve buna nazaran borcunu ne suretle ödeyebileceğini yazı ile veya*

333 Danıştay 4. D., 8.3.2013 tarih ve E:2009/3844, K:2013/1100, "İdarece, ödeme emirlerinin bilinen en son adreste tebliğ edilmemesi üzerine 16.11.2000 tarihinde ilan edilen tebliğ edildiği belirtilmekte ise de, 12.6.2009 tarihli ara kararıyla, haciz işleminin dayanağı ödeme emirlerinin tebliğine ilişkin alındılar istenmiş ve incelenmesinden, ödeme emirlerinin ilan edilen tebliğ tarihinden sonra 6.8.2001 tarihinde posta yoluyla tebliğe çıkarıldığı ve davacının adreste bulunmadığına dair hususun Vergi Usul Kanununun 102 nci maddesine uygun şekilde alındı tutanak haline getirilerek tespit edilmediği anlaşıldığından, zamanaşımının kesilmeyeceği..." (<https://portal.uyap.gov.tr>) Erişim 20.5.2018

334 AATUHK m.55/2: "Ödeme emrinde borcun asıl ve ferilerinin mahiyet ve miktarları, nereye ödeneceği, müddetinde ödemediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde borcun cebren tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı kayıtlı bulunur. Ayrıca, borçlunun 114 üncü maddedeki vazifeleri ve bu vazifeleri yerine getirmedeği takdirde hakkında tatbik edilecek olan ceza bu ödeme emrinde kendisine bildirilir."

335 CANDAN, **Amme Alacakları**, s.370.

336 Danıştay 4. D., 6.6.2016 tarih ve E:2013/5049, K:2016/2846, "olayda, beş yıllık süre sona ermeden 13.2.2007 tarihinde şirket yetkilisinin imzasıyla uyuşmazlık konusu alacaklar için şirket adına mal bildiriminde bulunulduğu, tahsil zamanaşımının kesildiği..." (<https://portal.uyap.gov.tr>) Erişim 20.5.2018

sözle tahsil idaresine bildirmesidir."

Bunun yanında AATUHK'nın 61'inci maddesine göre, *"Mal bildiriminde, malı olmadığını gösteren veyahut borca yetecek kadar mal göstermemiş olan borçlu, sonradan edindiği malları ve gelirindeki artmaları, edinme ve artma tarihinden başlayarak 15 gün içinde tahsil dairesine bildirmeye mecburdur."* Bu bağlamda; bu kanun hükmü uyarınca mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi de tahsil zamanaşımını kesecektir³³⁷.

Tahsil zamanaşımını kesen mal bildirimleri AATUHK'nın yukarıda belirtilen 59'uncu ve 61'inci maddeleri uyarınca yapılan mal bildirimleri olup, bunun dışında kamu görevlilerinin belirli periyotlarla ya da belirli durumların ortaya çıkması halinde bulunduğu mal beyanlarının tahsil zamanaşımına herhangi bir etkisi yoktur³³⁸.

f. AATUHK'nın 103/1-1 ila 5'inci bentlerinde belirtilen hallerin Kefil veya Yabancı Şahıs veya Kurumların Temsilcilerine Uygulanması veya Bu Kişiler Tarafından Yapılması

AATUHK'nın 57'nci maddesine göre *"Kefil ve yabancı şahıs veya kurumların mümessilleri bu kanun hükümlerine göre ve aynen asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip olunur."*

AATUHK'nın 103'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının 6'ncı bendinde, AATUHK'nın tahsil zamanaşımını kesen halleri düzenleyen 103'üncü maddenin ilk beş bendinde belirtilen ödeme, haciz tatbiki, ödeme emri tebliği, mal bildirim ve cebren tahsil ve takip muameleleri neticesinde yapılan her türlü tahsilatın herhangi birisinin kefile veya yabancı şahıs ve kurumlar mümessillerine uygulanması veya bu kişiler tarafından yapılması halinde tahsil zamanaşımının kesileceği düzenlenmiştir. Kesilmenin hukuki neticeleri kefil ve mümessil ile asıl borçlu üzerinde

³³⁷ GÜLSEVEN, a.g.e., s.652.

³³⁸ CANDAN, *Amme Alacakları*, s.590.

gerçekleşecektir. Çünkü; kamu borcu tektir ve kamu borcunun tahsil zamanaşımını kesen hallerden birinin gerçekleşmesi halinde bunu gerçekleştirenlerin kaç kişi olduğu önem taşımaz, zamanaşımı tümü için kesilir.

g. İhtilaflı Kamu Alacaklarında Yargı Yerlerince Bozma Kararı Verilmesi

AATUHK'nın 103'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının 7'nci bendine göre, uyuşmazlık konusu kamu alacaklarında ilk derece idari yargı merciilerince verilen nihai kararların Danıştay ve Bölge İdare Mahkemeleri'nce bozulmasına dair verilen kararlar da tahsil zamanaşımını kesen bir neden olarak düzenlenmiştir³³⁹. Ayrıca, zamanaşımının kesilebilmesi için bozma kararının borçluya veya temsilcisine tebliğ edilmesi gerekir³⁴⁰.

ğ. Kamu Alacağının Teminata Bağlanması

AATUHK'nın 103'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının 8'inci bendine göre, teminat tahsil zamanaşımını kesen nedenlerden biri olarak gösterilmiştir.

³³⁹ Danıştay 4.D., 26.4.2016 tarih ve E:2013/2934, K:2016/1839, "Uyuşmazlıkta, ihtilaf konusu amme alacağının tahsili amacıyla asıl borçlu şirket adına düzenlenen ödeme emirlerinin 12.05.2003 tarihinde şirket adresinde tebliğ edildiği, şirket hakkında 2004 yılında yapılan takip muameleleri neticesinde şirkete ait her hangi bir mal, hak ve alacağa rastlanılmadığı, ayrıca kanuni temsilci sıfatıyla davacı adına düzenlenen ve 2000/1-12 vergilendirme dönemine ait katma değer vergisi , gecikme faizi ve vergi ziyai cezasının tahsiline ilişkin ödeme emirlerine karşı açılan davalarda Danıştay 4. Dairesinin 12.03.2007 günlü ve E:2006/1354, K:2007/734 sayılı kararı ile, "anılan vergi borçlarının , asıl amme boçlusu şirketin 15.04.2003 günlü dilekçesi ile 4811 sayılı Kanun kapsamında yapılandırılmış olması ve söz konusu yapılandırma sonrası davalı idarece taksitlerin son günü beklenmeksizin ödeme emri düzenlenmesinde yasal isabet bulunmadığı" gerekçesiyle, davayı reddeden mahkeme kararının bozulmuş olduğu, ihtilaf konusu uyuşmazlıkta da, anılan bozma kararının uyuşmazlık konusu olayda ilgisi bulunmadığı gerekçesiyle zamanaşımını kesmeyeceği gerekçesiyle, davanın kabulüne karar verilmiş olduğu görülmektedir.

Mahkemece anılan bozma kararının davacı adına düzenlenen amme alacağına ilişkin tahsil zamanaşımını kesmeyeceği gerekçesi ile davanın kabulüne karar verilmiş ise de, söz konusu bozma kararının ihtilaf konusu amme alacakları ile aynı olduğu ve bozma kararının 12.03.2007 tarihinde verilmiş olduğu hususu dikkate alındığında, aynı amme alacağının tahsili için davacı adına kanuni temsilci sıfatıyla düzenlenen ödeme emrinin tahsili amacıyla düzenlenen dava konusu ödeme emrinin tebliğ edildiği 07.08.2012 tarihte anılan amme alacağının henüz zamanaşımına uğradığından bahsetmek söz konusu olamayacağından..." <https://portal.uyap.gov.tr> Erişim 20.5.2018

³⁴⁰ ÖZBALCI, *Amme Alacakları*, s. 870.

Teminat, kamu alacağının tahsilini güvence altına alma tedbirlerinin başında gelir ve AATUHK'nın 9'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Teminat, kamu alacaklısının tahsil dairesinin talebi üzerine borçlunun malvarlığındaki değerlerden kendi belirlediklerini borcuna karşılık göstermesi olarak tanımlanmaktadır³⁴¹. Teminat cebren tahsil için bir hazırlık aşamasıdır³⁴².

Teminat gösterilmesini gerektiren haller AATUHK'nın 9'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre, *"(1)213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyat cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir. (2) Türkiye'de ikametgahı bulunmayan amme borçlusunun durumu amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilir."* Birinci fıkrada belirtilen durumların varlığı varlığı halinde alacaklı kamu idaresi, takdir yetkisine sahip olmayıp, borçludan teminat istemek durumundadır.

Teminatın tahsil zamanasını kesebilmesi için yükümlü tarafından gösterilen teminatların AATUHK'nın 10'uncu maddesinde³⁴³ belirtilen malvarlığı değerlerinden olması³⁴⁴, teminatın alınarak vevnede ya da kasada hıfzedilmesi veya şahsi kefalette müracaat durmunda kefilin veya kefillerin kabul edilmesi ve bunlara dair hukuki

341 S. Binnur ÇELİK, **a.g.e.**, s.40.

342 BİLİCİ, **a.g.e.**, s.136.

343 AATUHK m.10: *"Teminat olarak şunlar kabul edilir: 1. Para, 2. Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları, 3. Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler (Nominal bedele faiz dahil edilerek ihraç edilmiş ise bu işlemlerde anaparaya tekabül eden satış değerleri esas alınır.), 4. Hükümetçe belli edilecek Milli esham ve tahvilat "Bu esham ve tahvilat, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden % 15 noksaniyle değerlendirilir.", 5. İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idaresince haciz varakasına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar. Teminat sonradan tamamen veya kısmen değerini kaybeder veya borç miktarı artarsa, teminatın tamamlanması veya yerine başka teminat gösterilmesi istenir. Borçlu verdiği teminatı kısmen veya tamamen aynı değerde başkalarıyla değiştirebilir."*

344 ÜNLÜ, **a.g.e.**, s. 864

işlemlerin tamamlanması gerekir³⁴⁵. Bu şekilde, teminatın gösterilmesiyle kesilen tahsil zamanaşımı, teminatın kalktığı yılı takip eden takvim yılından itibaren baştan yeniden işlemeye başlar³⁴⁶. Tahsil aşamasında ise yükümlünün kesinleşen borcunu ödememesi halinde, teminatlar paraya çevrilerek ya da gösterilen kefil takip edilerek, kamu alacağını tahsil edilmeye çalışılacaktır³⁴⁷.

h. Yargı Yerlerince Yürütmenin Durdurulmasına Karar Verilmesi

Yargı merciilerince (Vergi mahkemeleri, İdare mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay) yürütmenin durdurulmasına (icranın tehirine) karar verilmesi ve bunun yükümlüye tebliği ile birlikte tahsil zamanaşımı kesilir. Yargı mercilerince yürütmenin durdurulmasına karar verilir ve bu karar borçluya tebliğ edilmekle tahsil zamanaşımı kesilir. Bu halde, tahsil zamanaşımı durma kararının tebliğ edildiği takvim yılını takip eden takvim yılının başında tekrar baştan işlemeye başlar ve yürütmenin durdurulmasına dair kararın varlığı süresince işlemez³⁴⁸.

Yürütmenin durdurulması kararı verilmesinin tahsil zamanaşımının kesmesinin nedeni alacaklı kamu idaresinin eylemini sürdürerek, usullerine göre alacağını zorla tahsili olanağı elinden alınmasıdır³⁴⁹.

ı. Borçlu Kamu İdaresine Borcun Ödenmesi İçin Yazıyla Başvurulması

Vergi ilişkisinde vergi idaresinin karşısında bir kamu idaresi olsa bile tahsil zamanaşımı kurumundan bahsedilir ve yükümlünün bir kamu idaresi olması ayrıcalık

345 Danıştay 7.D., 14.10.1997 tarih ve E:1996/766, K:1997/3438,: İthalat sırasında tahakkuk ettirilen verilerin ödenmesinin, ihracatı teşvik tebliği uyarınca taahhüt edilmesinin teminat niteliğinde olmadığı ve bu nedenle zamanaşımı kesmeyeceği hk. : CANDAN, **a.g.e.**, 592. Danıştay VDDK, 28.5.2014 tarih ve E:2014/82, K:2014/487, "...6183 sayılı Kanunda öngörülen teminat türlerine göre teminata bağlanması icap etmekte ve vergilerin, teminata bağlı olduğu sürede zamanaşımı süresi kesilmiş olacağından zamanaşımına uğraması da söz konusu olmayacaktır." <https://portal.uyap.gov.tr> Erişim 20.5.2018

346 Danıştay 7.D., 18.05.1999 tarih ve E:1998/2266, K:1999/2062: Teminata bağlı alacaklarda tahsil zamanaşımının kesileceği ve teminatın kaldırılmasına kadar işlemeyeceği hk.: CANDAN, **a.g.e.**, s.592.

347 BİLİCİ, **a.g.e.**, s.136.

348 CANDAN, **Amme Alacakları.**, s.593.

349 ÖZMEN, **a.g.e.**, s.587.

tanınmasını gerektirmez. Bu bağlamda, AATUHK'nın 103'üncü maddesine göre, eğer borçlu kamu idaresi borcunu ödememişse, vergi idaresinin söz konusu idareye borcun ödenmesi için yazı yazması gerekir. Bu yazının borçlu kamu idaresine tebliğ edilmesi ile de tahsil zamanaşımını kesilecektir.³⁵⁰.

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

AATUHK'nın 103'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının 11'inci bendine göre, *"Amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması"* tahsil zamanaşımını kesen bir neden olarak düzenlenmiştir. AATUHK'nın 103'üncü maddesine, 25.12.2003 tarihli ve 5035 sayılı Kanun'un 5'inci maddesiyle yeni bir kesilme nedeni olarak eklenen bu hal, özel kanunları gereği borçlarını yeniden yapılandırmak üzere başvuruda bulunan, ancak ödeme yapmayan borçlulardan aranılacak olan kamu alacaklarının tahsilinde ortaya çıkabilecek süre probleminin giderilmesi amacını taşımaktadır³⁵¹. Böylelikle süre bakımından sorun teşkil edilmeden, özel yasalara bağlı olarak borçlarının yeniden yapılandırılabilmesi ve vadelendirilmesine olanak sağlanabilmektedir³⁵².

C. Tahsil Zamanaşımının Gerçekleşmesinin Sonuçları

Tahsil zamanaşımı süresi dolduktan sonra artık alacaklı kamu idaresinin vergiyi tahsil edebilme yetkisi ortadan kalkar³⁵³. Başka bir ifadeyle; zamanaşımı süresinin dolması ile birlikte, ödeme emri düzenleyebilmek ve cebren tahsil yöntemlerine başvurmak suretiyle tahsil işlemleri yapmak için geçerli bir sebep kalmaz. Buna rağmen, cebri icra işlemleri yapılırsa, işlem sebep unsuru yönünden hukuka aykırı olur; dava konusu edilmeleri halinde de iptal edilir³⁵⁴. Ancak;

350 GÜLSEVEN, **a.g.e.**, s. 653; ÖZBALCI, **Amme Alacakları**, s. 871.

351 Danıştay 3. D., 9.3.2016 tarih ve E:2016/490, K:2016/2059, "*davacının 1.12.2008 tarihinde yapmış olduğu yapılandırma başvurusu zamanaşımını kesen bir başvuru olup...*" <https://portal.uyap.gov.tr> Erişim 20.5.2018

352 ARSLAN, **a.g.e.**, s.209.

353 KARAKOÇ, **Genel Vergi**, s.236.

354 CANDAN, **Amme Alacakları**, s.582-583.

AATUHK m. 102/2 gereği, yükümlünün rızaen ödeme yapmasına imkan tanınmıştır³⁵⁵. Dolayısıyla; tahsil zamanaşımına uğramış olan borç, vergi dairesi tarafından istenemez, fakat mükellef borçlu tarafından ödenebilir eksik bir borçtur,³⁵⁶ bu kapsamda, ödeme yapılan meblağın zamanaşımına uğradığı gerekçesiyle iadesi de istenemez. Fakat burada şu hususun gözönünde bulundurulması gereklidir. Eğer tahsil zamanaşımına uğramış kamu alacağı için, alacaklı idare tarafından ödeme emri düzenlenmiş ve borçluya tebliğ edildikten sonra borçlu tarafından ödemede bulunulmuş ise, söz konusu ödeme rızaen yapılan ödeme olarak kabul edilmemektedir ve mükellefin dava açma hakkına mani olmaz³⁵⁷. Bu nedenle; tahsil zamanaşımına uğramış bir kamu alacağının rızaen tahsil edilmesi halinde, tahsilat makbuzuna ödemenin boçlunun kendi iradesiyle ödendiği işaret edilmelidir³⁵⁸. Bu şekilde, uyumsuzluk halinde, tahsilatın cebri icra baskısı altında mı, yoksa rızaen mi yapıldığının tespitinde güçlükler yaşanmayacaktır.

Tahsil zamanaşımı, vergi idaresinin belli bir süre içinde herhangi bir vergilendirme işlemi yapmamasının neticesi olarak kendiliğinden meydana gelir. Bu nedenle; vergi idaresi tahsil zamanaşımına uğrayan bir vergi alacağını ödeme emriyle isterse, ödeme emrine karşı borçlu 15 gün içinde alacağın zamanaşımına uğradığını ileri sürebilir, ileri sürmemiş olması halinde ise, yargı organları alacağın zamanaşımına uğrayıp uğramadığı re'sen dikkate alınmak zorundadır³⁵⁹.

355 Danıştay 3. D. 9.3.2016 tarih ve E:2016/490, K:2016/2059, "*tahakkuk ederek kesinleşen amme alacaklarının vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmemeleri halinde zamanaşımına uğrayacakları, zamanaşımını kesen hallerden birisinin bulunması halinde ise, kesilmenin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılının başından itibaren zamanaşımının yeniden işlemeye başlayacağı, ayrıca tahsil zamanaşımına uğrayan amme alacaklarının mükelleflerden istenilemeyeceği ancak mükelleflerin kendi rızaları ile ödemeleri halinde borcun tahsil edilebileceği...*" <https://portal.uyap.gov.tr> Erişim 20.5.2018

356 KARAKOÇ, **Kamu İcra**, s. 236.

357 Danıştay 7.D., 16.1.1975, E. 1974/237, K. 1975/116, GÜLSEVEN, **a.g.e.**, s.648-649.

358 ÇAĞAN, **Süreler**, s. 111.

359 KARAKOÇ, **Genel Vergi**, s.446-447.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ CEZALARI BAKIMINDAN ZAMANAŞIMI

I.GENEL OLARAK

Mükelleflere yüklenen ödevlerin yerine getirilmemesi ya da kanuna aykırı olarak yerine getirilmesi durumunda vergi cezaları uygulanmakta, devlet ile mükellefler arasındaki ilişki nedeniyle devleti kayba uğratan veya kamu zararına neden olan fiiller ve bu fiilere uygulanacak yaptırımları vergi ceza hukukunun konusunu oluşturmaktadır³⁶⁰.

Ülkemizde vergiye ilişkin suç ve cezalar ayrı bir ceza kanunu ile düzenlenmemiştir. VUK, devletin vergilendirme alanındaki suç ve ceza siyasetini gösteren bir kanun olarak yerini almaktadır³⁶¹. Ancak vergi hukukunda suç ve cezadan bahsedilirken ceza hukukunun temel prensipleri göz önünde bulundurulur³⁶².

VUK'ta vergi kabahatleri ve vergi suçları olmak üzere iki ayrı hukuka aykırı fiil grubuna uygulanacak cezalar düzenlenmiştir. Vergi kabahati olan, vergi ziyayı ve usulsüzlükler için idari nitelikte cezalar öngörülmüş iken, vergi suçu olan kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma fiilleri için hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmüştür.

Söz konusu vergi kabahat ve suçlarını sona erdiren nedenlerden biri de zamanaşımıdır. Genel ceza hukukunda düzenlenen dava ve ceza zamanaşımına paralel olarak vergi ceza hukukunda da ceza kesme zamanaşımı ve tahsil

³⁶⁰ BAYRAKLI, **Temel İlkeler**, s.136

³⁶¹ SABAN, **a.g.e.**, s.211

³⁶² Sahir ERMAN, **Vergi Suçları Ticari Ceza Hukuku-VI**, İstanbul: İÜ Fen Fakültesi DSİ Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, 1988, s. 10.

zamanaşımına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Vergi kabahatleri yönünden ceza kesmede zamanaşımı VUK'un 374'üncü maddesinde, tahsil zamanaşımı ise, AATUHK'nın 102'nci maddesinde düzenlenmiş idari nitelikte cezalardır. Vergi suçları karşılığında uygulanacak cezalarda ise TCK hükümleri uygulanmaktadır.

II.AMACI VE HUKUKİ NİTELİĞİ

Vergi ceza hukukunda zamanaşımına başvurulmasının birçok nedeni vardır. Zamanaşımı sayesinde ispatı oldukça zor olan toplumun belleğinden silinmiş cezaların tekrar gündeme getirilmesinin önünde geçilmiş olunur. Vergi dairesini eskiden işlenmiş suçların tespiti ile uğraşmaktan kurtarır. Bu durum bir taraftan, belli bir süre geçmesi ile alacağını takip ve tahsil etme imkanını yitirecek olan vergi dairesi tarafından zamanaşımı süresi içerisinde etkin bir şekilde harekete geçmesini sağlarken bir taraftan da aradan uzun zaman geçmesi ile ekonomik olarak verimliği kalmamış vergi cezalarına yönelmek yerine daha verimli gelir kaynakları ile uğraşmasına sevk eder³⁶³. Öte yandan, suçluluk psikolojisi içerisinde yaşamış yükümlünün zamanaşımı süresinin geçmesiyle birlikte tekrar topluma kazandırılmasına imkan tanınır. Zira, yaptırım ile suç arasına uzun bir zaman girmesi halinde, yaptırımın önleyici etkisinin de ortadan kalkacağı ileri sürülmektedir³⁶⁴.

III.İDARİ CEZALARDA ZAMANAŞIMI

Vergi kabahatlerinde, ceza kesmede zamanaşımı süresi VUK'un 374'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre;

"Aşağıda yazılı süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmez:

363 Hasan Hüseyin BAYRAKLI, **Vergi Ceza Hukuku**, Afyonkarahisar: Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, 2006. s.216

364 Bahri ÖZTÜRK/Mustafa Ruhan ERDEM, **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, 18. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2018, s. 574.

1. (Değişik: 23/6/1982-2686/42 md.) vergi ziyai cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden; 353 ve mükerrer 355 inci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl (114 üncü maddenin ikinci fıkrası hükmü ceza zamanaşımı için de geçerlidir.);

2. Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl; (Değişik: 22/7/1998-4369/81 md.) Ancak 336 ncı madde hükmüne göre vergi ziyai cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde kesilecek ceza, vergi ziyai cezası için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesilir. Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur."

Ceza kesme zamanaşımı, vergi dairesi tarafından cezası kesilecek vergi suçlarının tespiti ve cezaların kesilmesi konusunda ceza kesme yetkisini süre olarak sınırlandıran bir zaman dilimini ifade etmektedir³⁶⁵. Bir başka deyişle ceza kesme zamanaşımı süresinin dolmasıyla vergi dairesinin ceza kesme yetkisi sona erer³⁶⁶.

A.Ceza Kesmede Zamanaşımı Süresi ve Başlangıcı

VUK'un yukarıda aktarılan 374'üncü maddesinde, ceza kesmede zamanaşımı süresi, vergi ziyai cezasında, VUK'un 353 ve mükerrer 355'inci maddeleri uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında beş, genel usulsüzlük cezalarında iki yıl olarak belirlenmiş ve zamanaşımının başlangıcı konusunda ayrıma gidilmiştir.

1. Vergi Ziyai Cezasında Zamanaşımı

Vergi ziyai VUK'un 341'inci maddesinde tanımlanmıştır. Söz konusu düzenlemeye göre, "Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden,

³⁶⁵ BAYRAKLI, Vergi Ceza, s.216

³⁶⁶ Doğan ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri ve Suçları, 10. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2017, s. 286.

verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder." Aynı Kanunun 344'üncü maddesi ise, *"341'inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir. Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır."* şeklindedir.

Ceza kesmede zamanaşımını düzenleyen VUK'un 374'üncü maddesine göre, vergi ziyai cezasını kesmede zamanaşımı, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın birinci gününden başlayarak beşinci takvim yılının sonunda dolmaktadır. Özel hesap dönemini uygulayan yükümlüler açısından süre, vergi alacağının doğduğu özel hesap döneminin sona erdiği takvim yılını takip eden yılın başından başlar.

Vergi ziyai cezasında zamanaşımı süresinin başlangıcı cezanın bağlı olduğu vergi alacağına bağlanmıştır. Bunun nedeni vergi ziyai cezasının vergi aslına bağlı olması ve cezanın hesaplanmasında ziyaa uğratılan vergi alacağının esas tutulmasıdır³⁶⁷. Bu bakımdan vergi ziyai cezasında zamanaşımının tespiti bakımından tarh zamanaşımında olduğu gibi öncelikle vergi alacağının doğduğu takvim yılının belirlenmesi gerekmektedir.

VUK'un 19'uncu maddesi, *"Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar"* şeklindedir. Her vergi kanununda vergiyi doğuran olay açık olarak düzenlenmiştir. Buna göre, her bir vergi türü için vergi ziyai cezası kesmede zamanaşımı süresinin başlangıcı, asıl vergi borcunun doğduğu takvim yılını takip eden yılın başı olmaktadır.

Örneğin; 2015 yılına ait gelir 2016 yılının Mart ayında verilecek beyanname ile beyan edilmektedir. Bu durumda vergi alacağı 2015 yılında doğmuş demektir. Eğer 2015 takvim yılı gelirine vergi ziyai cezası uygulanacaksa, ceza kesmede

³⁶⁷ O.Selim KOCAHANOĞLU, *Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları*, 2. Baskı, Yayıncılık Matbaası, Ankara, 1983 s.444

zamanaşımı süresi 1.1.2016 tarihinden başlayacak ve 31.12.2020 yılında dolacaktır. Söz konusu süre içerisinde kesilip tebliğ edilmeyen ceza VUK'un 374'üncü maddesi uyarınca zamananaşımına uğrayacağından vergi idaresi tarafından ceza kesilmesi mümkün değildir.

2. Usulsüzlük Cezalarında Zamanaşımı

Usulsüzlüğün tanımının düzenlendiği VUK'un 351'inci maddesine göre, *"Usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesidir."* Buna göre, usulsüzlük suçlarının konusunu, vergi yasalarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması oluşturmaktadır.

Usulsüzlük cezalarında zamanaşımı süresi, usulsüzlük suçunun türüne göre değişmektedir. VUK'ta genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük olmak üzere iki tür usulsüzlük suçu düzenlenmiştir. Genel usulsüzlük suçları, birinci derece usulsüzlükler ve ikinci derece usulsüzlükler olmak üzere VUK'un 352'nci maddesinde düzenlenmiştir. VUK'un 352'inci maddesinde genel usulsüzlük suçlarının yasaya bağlı cetvele göre cezalandırılacağı belirtilmiştir. Söz konusu cetvel, ceza miktarlarını suçun birinci derece veya ikinci derecede usulsüzlük olmasını ve usulsüzlüğü yapan kişinin kimliği göz önüne alınarak belirlenmiştir³⁶⁸.

Usulsüzlüklerin ikinci türü olan, VUK'un 353'üncü ve mükerrer 355'inci maddelerinde düzenlenen özel usulsüzlük cezaları ise, genellikle vergi uygulamasına ilişkin belge düzenini yerleştirmeyi amaçlayan hükümlere uyulmaması dolayısıyla kesilen cezalardır.

Zamanaşımı süresinin başlangıcı gerek genel usulsüzlük gerekse özel usulsüzlük cezalarında, cezanın işlendiği günü izleyen takvim yılının birinci gününden itibaren başlamaktadır. Genel usulsüzlük cezalarında usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden itibaren iki yıl içinde, özel usulsüzlük

368 BİLİCİ, a.g.e., s. 114.

cezalarında ise, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden itibaren beş yıl içinde kesilip tebliğ edilmeyen cezalar zamanaşımına uğramaktadır. Buradaki cezalar vergi aslına bağlı olmadığından, zamanaşımı süresinin tespitinde vergi alacağı ve vergiyi doğuran olay dikkate alınmaz. Usulsüzlük fiili hangi yılda yapılmışsa, izleyen yıldan itibaren zamanaşımı süresi işlemeye başlar³⁶⁹.

Usulsüzlük cezalarında, zamanaşımı süresi içerisinde ceza kesilmemişse, sürenin dolmasından sonra artık vergi dairesi tarafından ceza kesilemez. Vergi dairesinin ceza kesme yetkisi zamanaşımı süresi ile sınırlandırılmıştır.

B. Ceza Kesmede Zamanaşımı Süresinin İşlemesine Engel Olan Nedenler

1.Ceza Kesmede Zamanaşımı Süresinin Durması

Zamanaşımının durması, vergi dairesi tarafından mükellefe ceza kesilmesine engel bir durum ortaya çıktığı hallerde engel ortadan kalkıncaya kadar zamanaşımı süresinin işlememesidir. Zamanaşımı süresinin işlemesine engel olan neden ortadan kalktığında duran süre kaldığı yerden işlemeye devam eder. Böylelikle, zamanaşımı süresi duran süre kadar uzamış olmaktadır³⁷⁰.

Vergi ziyai cezasını kesmede zamanaşımı süresini durduran neden VUK'un 374'üncü maddesinde yapılan atıf nedeniyle, matrah takdiri için takdir komisyonuna müracaat halidir. Bu durumlarda zamanaşımı süresinin durması ancak vergi aslına bağlı olan vergi ziyai cezaları için geçerlidir. Duran süre takdir komisyonu kararının vergi dairesine gönderilmesi ile kaldığı yerden işlemeye devam eder³⁷¹.

Ceza kesmede zamanaşımı süresini durduran söz konusu neden ancak VUK 374'üncü maddesinin ilk bendinde yer alan beş yıllık zamanaşımı süresine tabi vergi ziyai cezası ile özel usulsüzlük cezaları için geçerlidir. Bir başka deyişle, matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması genel usulsüzlük cezaları için

369 ARSLAN, **a.g.e.**, s.167

370 KARAKOÇ, **Genel Vergi**, s.266.

371 ARSLAN, **a.g.e.**, s.183.

işlemekte olan zamanaşımı süresini durdurucu etkiye sahip değildir.

VUK'un 15'inci maddesinde mücbir sebep hallerinde, tarh zamanaşımı süresinin işlemeyeceği düzenlenmişken, ceza kesmede zamanaşımı süresine atıf yapılmadığı için, ceza kesmede zamanaşımı süresi mücbir sebep hallerinde işlemeye devam eder³⁷².

2.Ceza Kesmede Zamanaşımı Süresinin Kesilmesi

Zamanaşımı süresinin kesilmesi, kanunda düzenlenen kesme nedenlerinin varlığı halinde, o zamana kadar işlemiş sürelerin dikkate alınmaması, yeni baştan işlemeye başlaması halini ifade eder³⁷³.

Ceza kesmede zamanaşımı süresini kesen neden VUK 374'üncü maddesinin son fıkrasına göre, vergi dairesi tarafından mükellefe ceza ihbarnamesi tebliğ edilmesidir. Ceza ihbarnamesi ile zamanaşımının kesilmesi ancak zamanaşımı süresi içerisinde tebliğ edilmesine bağlıdır. Bir başka deyişle kanunda düzenlenen beş ve iki yıllık zamanaşımı süreleri geçtikten sonra tebliğ edilen ceza ihbarnamesinin zamanaşımı süresini kesici etkisi yoktur.

Zamanaşımı süresinin kesilmesi ile yeni süre ihbarnamesinin tebliğ edildiği takvim yılını izleyen yılın başından itibaren başlayacaktır.

3.Ceza Kesmede Zamanaşımının Gerçekleşmesinin Sonuçları

Ceza zamanaşımı süresi içerisinde kesilmeyen vergi cezaları zamanaşımına uğrar. Zamanaşımı süresinden sonra vergi idaresi tarafından ceza kesilemez, vergi idaresinin vergi cezasını tahsil etme yetkisi ortadan kalkar³⁷⁴. Bu durum idari

372 Danıştay 3.D, 16.9.1987 tarih, E:1987/670, K:1987/1843, Danıştay Dergisi, Sayı:70/71, s.138-140 "Mücbir sebebin ceza zamanaşımını durdurmayacağı.." ARSLAN, a.g.e.,s.183

373 BAYRAKLI, **Vergi Ceza**, s.218.

374 ŞENYÜZ, a.g.e., s. 286.

makamlar tarafından kendiliğinden dikkate alınabileceği gibi mükellef tarafından ileri sürülebilir³⁷⁵. Vergi idaresi tarafından zamanaşımı dikkate alınmadan ceza kesilmesi halinde mükellef tarafından açılacak davada, yargı organı tarafından zamanaşımı hususu re'sen dikkate alınır. .

C. Ceza Tahsil Zamanaşımı

Vergi cezalarının tahsil zamanaşımı ile ilgili olarak VUK'ta düzenleme bulunmamaktadır. Bütün kamu alacaklarının tahsiline ilişkin genel düzenleme AATUHK ile düzenlendiğinden vergi cezaları bakımından uygulanacak zamanaşımı hükümleri de anılan Kanunun 102'nci maddesine tabi olacaktır. Bu itibarla, vergi cezaları da vergi asılları gibi vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrayacaktır.

1. Ceza Tahsil Zamanaşımı Süresi ve Başlangıcı

Vergi idaresi tarafından kesilmiş bir cezanın, ceza tahsil zamanaşımı süresi kanunda düzenlenen cezanın ödeneceği vadeyi izleyen yılın başından itibaren başlamaktadır. AATUHK 37'nci maddesine göre, vergi cezasının vadesi kanunda yazılı son ödeme günüdür. Ödeme süresinin son günü olan vadenin belirlenmesi cezaya muhatap olan kişinin ceza ihbarnamesinin tebliğ edilmesinden sonra dava açma yoluna gidip gitmediğine göre değişmektedir³⁷⁶.

Vergi cezalarının ödenme zamanının düzenlendiği VUK'un 368'inci maddesine göre, *"Vergi Cezaları: cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten; cezaya karşı dava açılmışsa, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir"*

375 Osman PEHLİVAN, "Vergi Dairesince Kesilecek Cezalarda Ceza Kesme Zamanaşımı", Vergi Dünyası, Yıl 1991, Sayı 119, s.68.

376 BAYRAKLI, **Vergi Ceza**, s.218

Bu maddeye göre, vade günü bir aylık ödeme süresinin son günüdür. Ceza tahsil zamanaşımı, bu tarihi izleyen takvim yılı başından itibaren başlamaktadır³⁷⁷.

Ceza muhatabı, ihbarnamenin tebliğ edilmesinden sonra dava açma süresi içerisinde yargı yoluna başvurmuş ise, tahsilat kendiliğinden durur. Bu halde, vergi mahkemesince davanın reddine karar verilmesi halinde, İYUK'un 28'inci maddesinin 5'inci fıkrası³⁷⁸ uyarınca düzenlenen ihbarnamenin tebliğ edilmesi üzerine bir ay içinde vergi cezasının ödenmesi gereklidir³⁷⁹. Bir aylık sürenin son günü vade günüdür. Bir aylık sürenin son gününü izleyen takvim yılı başından itibaren tahsil zamanaşımı süresi işlemeye başlayacaktır.

Ceza tahsil zamanaşımı süresi, gerek vergi ziyaı cezasında gerekse usulsüzlük cezalarında beş yıldır.

2. Ceza Tahsil Zamanaşımı Süresinin İşlemesine Engel Olan Nedenler

a. Ceza Tahsil Zamanaşımı Süresinin Durması

Ceza tahsil zamanaşımı süresinin durması, tahsil zamanaşımı süresinin durması ile aynı nedenlere dayanmaktadır. AATUHK 104'üncü madde de sayılan nedenlerin varlığı halinde ceza tahsil zamanaşımı süresi işlemez.

b. Ceza Tahsil Zamanaşımı Süresinin Kesilmesi

Ceza tahsil zamanaşımı süresinin kesilmesi, tahsil zamanaşımı süresinin kesilmesi ile aynı nedenlere dayanmaktadır. AATUHK 103'üncü madde de sayılan nedenlerin varlığı halinde ceza tahsil zamanaşımı süresi kesilir.

377 Yiğit KOVACI, "**Vergi Hukukunda Zamanaşımı**", Maltepe Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2010, s.86-87.

378 İYUK m.28/5: "*Vergi uyumsuzluklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir.*"

379 BAYRAKLI, **Vergi Ceza**, s.219.

3. Ceza Tahsil Zamanaşımının Gerçekleşmesinin Sonuçları

Ceza tahsil zamaşıımı süresinin dolması ile, vergi dairesinin kesinleşmiş olan cezayı tahsil yetkisi ortadan kalkar³⁸⁰. Vergi cezasının tahsil zamaşıımına uğraması, muhatabın kendi iradesiyle yaptığı ödemelerin kabulüne engel olmaz. Bu bağlamda; vergi idaresinin herhangi bir zorlaması ya da yaptığı cebri tahsil işlemi olmadan tahsil zamaşıımına uğrayan bir vergi cezasını ödeyen muhatap, daha sonra cezanın zamaşıımına uğradığını ileri sürerek, ödediği meblağın iadesini isteyemez³⁸¹. Burada önemli olan, ödemenin muhatabın kendi serbest iradesiyle yaptığına dair bir şerhin makbuza işlenmesi ve bu şerhin muhatapça imzalanmasıdır.

D.Kabahatler Kanunu’nun Vergi Kabahatleri Açısından Uygulanabilirliği

Kabahat, sözlük anlamıyla, uygunsuz hareket, çirkin, yakışsız davranış, suç, kusur, töhmet gibi anlamlara gelmektedir³⁸². Hukuki açıdan kabahat, suç olmayan ve daha hafif yaptırımlarla cezalandırılan haksızlıkları ifade etmek için kullanılmaktadır³⁸³.

Kabahatlerin suç olmaktan çıkarılması yönündeki düşüncelerin etkisi ile 2005 yılında yapılan Türk Ceza Hukuku Reformuyla kabahatler suç olmaktan çıkartılarak ilk defa ayrı bir kanunda; Kabahatler Kanunu’nda³⁸⁴ (KK) düzenlenmiştir. Anılan Kanunun 2’nci maddesine göre,

380 ŞENYÜZ, a.g.e., s. 287.

381 M. Kamil MUTLUER, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, s.327.

382 <http://tdk.gov.tr> Erişim Tarihi: 20.05.2018

383 Ali PARLAR, **Kabahatler Kanunu**, Bilge Yayınevi, Ankara, 2012, s.47; Ayhan KILIÇ, “Kabahatler Kanunu’nun Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği” **TAAD**, Temmuz 2014, Yıl:5, S:18, s.299-348. S.302.

384 Kanun No:5326, R.G. 31.3.2005/25772 (mükerrer)

"Kabahat deyiminden; kanunun, karşılığında idarî yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık anlaşılır."

Vergi suçlarından; vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetini ihlal ve yükümlülerin özel işlerini yapma suçları; vergi kabahatlerinden ise, vergi ziyaı kabahati ve usulsüzlük kabahatleri anlaşılmaktadır³⁸⁵.

KK'nın "Genel Kanun Niteliği" başlıklı 3'üncü maddesine göre; *"Bu Kanunun, idarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde, diğer genel hükümleri, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanır."*

Söz konusu düzenleme uyarınca KK'nın genel nitelikte kanun olmasının sonucu, diğer kanunlarda aksine bir düzenleme olması halinde dahi KK hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. Ancak vergi kabahatleri konusunda uygulamada KK hükümleri dikkate alınmadığı gibi vergi hukuku doktrinde de KK hükümlerinin nasıl uygulanması gerektiği konusunda farklı görüşler mevcuttur³⁸⁶.

Vergi hukuku doktrinin bir kısmı³⁸⁷; vergi kabahatleri için özel kanun olan VUK hükümlerinin uygulanması, daha sonra ise genel kanun olan KK hükümlerinin uygulanması gerektiğini ileri sürmektedir. Söz konusu görüşü savunanlara göre, KK'nın ek.1'inci maddesinde *"4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümler saklıdır"* düzenlemesine yer verildiğinden, VUK'ta düzenlenen vergi kabahatleri KK'nın kapsamına girmemektedir.

385 Yusuf KARAKOÇ, "Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme" Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:12, Özel Sayı, 2010, s-3-26, s.8

386 Altan RENÇBER, **"Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri"**, İstanbul Üniversitesi SBE, Doktora Tezi, İstanbul, 2017, s.64.

387 ŞENYÜZ, **a.g.e.** s.46-61; KILIÇ, **a.g.m.**, s.308.

KK hükümlerinin vergi kabahatleri açısından uygulanması gerektiğini savunan görüşe göre,³⁸⁸ KK'nın 3'üncü maddesi ile, KK'nın kanun yoluna ilişkin hükümleri dışındaki genel hükümleri idari para cezasını gerektiren bütün fiiller bakımından geçerlidir. VUK'ta düzenlenen vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatleri karşılığında da idari para cezası öngörüldüğünden, söz konusu hüküm uyarınca KK'nın genel hükümlerinin vergi kabahatleri açısından uygulanması gerekmektedir.

Uygulamada ise, gerek vergi idaresi gerekse vergi yargısı KK hükümlerini dikkate almamakta VUK'un hükümlerine göre hareket etmektedir³⁸⁹.

Vergi kabahatlerine ilişkin olmasa da Yargıtay kararlarında KK hükümlerinin bütün kabahatler bakımından uygulama alanı bulması gerektiği yönünde kararlar mevcuttur³⁹⁰.

Vergi mahkemelerinin görevine giren³⁹¹ konularla ilgili olarak vergi hukukunun özellikleri dikkate alınarak VUK'ta ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir. VUK'un KK'ya göre özel Kanun niteliğinde olması, KK'nın ek 1'inci

388 Adnan GERÇEK, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, 4. Baskı, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa, 2015, s.132.; Aziz TAŞDELEN, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Turhan Kitapevi, Ankara, 2010, s.38-39.; Funda Başaran YAVAŞLAR, "Vergi Ceza Hukukundaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri", Vergi Sorunları, Şubat 2008, S.233, s.72-93, s.73-75; Adnan GERÇEK, "Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Yapılan Değişikliklerden Sonra Vergi Cezalarının Durumu" Yaklaşım, Mart 2008, S.183, s.274-278, s.275.

389 Funda Başaran YAVAŞLAR "Vergi Suç ve Kabahatleri Hukukunda Son Durum" İstanbul Barosu Dergisi, 2008, C.82, S.6, s.2840-2859, s.2840.

390 Yargıtay CGK'nın 19.10.2010 tarih E:2009/165, K:2010/196: Benzer yönde bkz: Yargıtay 7.CD'nin 16.2.2011 tarih ve E:2011/1249, K:2011/1648: "5560 sayılı Yasa ile değişik 5326 sayılı Kabahatler Yasasının 3. maddesinde, bu kanunun idari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümlerinin, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde, diğer genel hükümlerinin ise idari para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Zira Kabahatler Yasasının 2. bölümünde yer verilen çeşitli kabahatler dışında, diğer yasalarımızda da birçok kabahat bulunmaktadır. Maddenin amacı, hukukun uygulanmasında birlik ve hukuk güvenliğini sağlamaktır." Benzer şekilde: Yargıtay 7.C.D.'nin, 6.7.2009 tarih ve E:2009/10301, K:2009/8420: (<http://portal.uyap.gov.tr>) Erişim :10.10.2018

391 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun m.6 "Vergi mahkemeleri: a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları, c) Diğer kanunlarla verilen işleri, Çözümler." R.G.20.01.1982/17580

maddesinde, VUK'ta yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümlerin saklı tutulmuş olması dolayısıyla vergi kabahatleri açısından VUK hükümlerinin uygulanması gerektiğini söylemek mümkündür.

IV.HÜRRİYETİ BAĞLAYICI CEZALARDA ZAMANAŞIMI

Kanunkoyucu, vergi kanunlarını ihlal eden bazı fiillerin hürriyeti bağlayıcı cezalar ile cezalandırılmasını düzenlemiştir. Kaçakçılık suçu (VUK m.359), vergi mahremiyetini ihlal suçu (VUK m.362) ve mükellefin özel işlerini yapma suçunda (VUK m.363) cezalandırma yetkisi ceza mahkemelerine verilmiştir³⁹². Çünkü bu tür suçların ceza hukukuna tabi diğer suçlardan farkı yoktur³⁹³.

Kaçakçılık suçlarının düzenlendiği VUK'un 359'uncu maddesinde işlenen fiile göre verilecek ceza süresinde ayrıma gidilmiştir. Anılan maddeye göre,

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

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında

392 ŞENYÜZ, a.g.e., s. 399.

393 ERMAN, a.g.e., s.2

vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

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

371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez."

Vergi kanunlarını ihlali sonucu hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülen bir diğer suç olan vergi mahremiyetini ihlal suçu ise, devletin vergi yükümlülere üzerinde sahip olduğu yetkiye karşılık yükümlülere tanınan bir güvencenin sonucudur³⁹⁴.

Vergi mahremiyetinin düzenlendiği VUK'un 5'inci maddesi, "Aşağıda yazılı

394 Ahmet EROL, "Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu-I", Yaklaşım Dergisi, Yıl: 15, Sayı: 173, Mayıs 2007, s. 247.

kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması لازمگelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar; 1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar; 2. (Değişik: 23/6/1982-2686/1 md.) Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar; 3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler; 4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler. Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılırlar dahi devam eder." şeklindedir.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu ise, VUK m.362'de düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre, "Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır."

TCK'nın 239'uncu maddesi ise, "Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikayet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır." şeklindedir.

Mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar hakkında verilecek ceza ise, VUK'un 363'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre, "Bu Kanunun 6 ncı maddesinin³⁹⁵ son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanununun 257 nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır. Bu hareketlerle vergi ziyasına

³⁹⁵ VUK "Yasaklar" başlıklı m.6 "Beşinci maddede yazılı olanlar: 1. Kendilerine, nişanlılarına ve boşanmış olsalar bile eşlerine; 2.Kan veya sıhri usul ve fûruuna, evlatlığına veya kendisini evlat edinene yahut kan hısımlığında üçüncü (Bu derece dahil), sıhri hısımlıkta, bu hısımlığı meydana getiren evlenme ortadan kalkmış olsa bile, üçüncü (Bu derece dahil) dereceye kadar olan civar hısımlarına; 3. Kanuni temsilcisi veya vekili bulundukları kimselere; Ait vergi inceleme ve takdir işleriyle uğraşamazlar. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri,bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar".

neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344 üncü maddesine göre vergi ziyai cezası kesilir".

Türk Ceza Kanunu'nun özel kanunlarla ilişkisi TCK'nın 5'inci maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre, *"Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır."* Bu durumda VUK'ta düzenlenmiş olan hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması gereken suçlar için de TCK'nın genel hükümleri geçerlidir.

TCK'da dava zamanaşımı ve ceza zamanaşımı olmak üzere iki tür zaman aşımı süresi öngörülmüştür.

Söz konusu zamanaşımı hükümleri uyarınca, suçun işlendiği zamandan ve cezanın kesinleşmesinden itibaren kanunda yazılı sürenin geçmesi, davayı ve cezayı ortadan kaldırmaktadır³⁹⁶.

A.Dava Zamanaşımı

Ceza Muhakemesi Kanunu³⁹⁷'nin 175'inci maddesine göre *"İddianamenin kabulüyle, kamu davası açılmış olur ve kovuşturma evresi başlar."* Buna göre iddianamenin dava zamanaşımı süresi içerisinde kabul edilmesi gerekmektedir.

TCK'nın 72'nci maddesi *"Dava ve ceza zamanaşımı re'sen uygulanır ve bundan şüpheli, sanık ve hükümlü vazgeçemezler."*

Dava zamanaşımının düzenlendiği TCK'nın 66'ncı maddesine göre, *"Kanunda başka türlü yazılmış olan haller dışında kamu davası; a) Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda otuz yıl, b) Müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmibeş yıl, c) Yirmi yıldan aşağı olmamak üzere hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmi yıl, d) Beş yıldan fazla ve yirmi yıldan az hapis cezasını"*

³⁹⁶ ÖZTÜRK/ERDEM, a.g.e., s.583,585.

³⁹⁷ Kanun No:5271 R.G. 17.12.2004/25673

gerektiren suçlarda onbeş yıl, e) Beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda sekiz yıl, Geçmesiyle düşer."

Dava zamanaşımı, mahkeme önünde açılacak davanın, suçun işlendiği tarihten itibaren başlayan ve suçun karşılığı verilecek ceza miktarına göre değişen zaman dilimini ifade etmektedir³⁹⁸. Dava zamanaşımı süresinin dolmasıyla, o ana kadar dava açılmadığı takdirde artık dava açılamaz. Dava zamanaşımı süresine dolmasına rağmen davanın açılmış olması halinde, o davaya devam edilemez, düşme kararı verilmesi gerekir³⁹⁹. Söz konusu süreler hakim tarafından re'sen dikkate alınır⁴⁰⁰.

VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçu, 362'nci maddesinde düzenlenen vergi mahremiyetini ihlal suçu ve 363'üncü maddesinde düzenlenen mükellefin özel işlerini yapma suçunda kanun koyucu tarafından beş yıldan fazla olmayan hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörüldüğünden, söz konusu suçlar için dava zamanaşımı süresi sekiz yıldır.

Dava zamanaşımı süresini durduran ve kesen nedenler TCK'nın 67'inci maddesinde düzenlenmiştir.

Dava zamanaşımını durduran nedenlerin bulunması durumunda zamanaşımı süresi işlemeyecek, söz konusu nedenin ortadan kalkması halinde dava zamanaşımı süresi kaldığı yerden işlemeye devam edecektir.

TCK'nın 67'nci maddesinin 1'inci fıkrasına göre, *"soruşturma ve kovuşturma yapılmasının, izin veya karar alınması veya diğer bir mercide çözülmesi gereken bir meselenin sonucuna bağlı bulunduğu hallerde; izin veya kararın alınmasına veya meselenin çözümüne veya kanun gereğince hakkında kaçak olduğu hususunda karar verilmiş olan suç faili hakkında bu karar kaldırılıncaya kadar dava zamanaşımı*

398 Nur CENTEL, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 9. Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2016, s. 766.

399 DEMİRBAŞ, **a.g.e.**, s.758.

400 CENTEL, **a.g.e.**, s. 777.; Hakan HAKERİ, **Yeni Türk Ceza Hukukunun Temel Kavramları**, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005, s. 369.

durur."

Dava zamanaşımı süresini kesen nedenler ise aynı Kanunun 67'nci maddesinin 2'nci fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre, " *Bir suçla ilgili olarak; a) Şüpheli veya sanıklardan birinin savcı huzurunda ifadesinin alınması veya sorguya çekilmesi, b) Şüpheli veya sanıklardan biri hakkında tutuklama kararının verilmesi, c) Suçla ilgili olarak iddianame düzenlenmesi, d) Sanıklardan bir kısmı hakkında da olsa, mahkûmiyet kararı verilmesi, halinde, dava zamanaşımı kesilir.*"

Maddenin devam eden fıkraları ise, "*Dava zamanaşımı kesildiğinde, zamanaşımı süresi yeniden işlemeye başlar. Dava zamanaşımını kesen birden fazla nedenin bulunması halinde, zamanaşımı süresi son kesme nedeninin gerçekleştiği tarihten itibaren yeniden işlemeye başlar. Kesilme halinde, zamanaşımı süresi ilgili suçla ilişkin olarak Kanunda belirlenen sürenin en fazla yarısına kadar uzar.*" şeklindedir.

B.Ceza Zamanaşımı

TCK 68'de düzenlenen ceza zamanaşımı, mahkemeler tarafından verilen cezaların infazı aşaması ile ilgilidir. Ceza zamanaşımı cezanın infazını önlemektedir. Cezanın hukuki sonuçlarını ortadan kaldırmaz⁴⁰¹.

TCK m. 68'e göre, "*Bu maddede yazılı cezalar aşağıdaki sürelerin geçmesiyle infaz edilmez: a) Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezalarında kırk yıl. b) Müebbet hapis cezalarında otuz yıl. c) Yirmi yıl ve daha fazla süreli hapis cezalarında yirmidört yıl. d) Beş yıldan fazla hapis cezalarında yirmi yıl. e) Beş yıla kadar hapis ve adli para cezalarında on yıl.*"

VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçu, 362'nci maddesinde düzenlenen vergi mahremiyetini ihlal suçu ve 363'üncü maddesinde

⁴⁰¹ Nihat EDİZOĞLU/Metin TAŞ/Alı ÇETİNKAYA, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Yayınevi, İstanbul, 2007, s. 210.

düzenlenen mükellefin özel işlerini yapma suçunda kanun koyucu tarafından beş yıldan fazla olmayan hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörüldüğünden ceza zamanaşımı süresi on yıldır. Bu durumda, hükmün kesinleşmesinden itibaren on yıl içerisinde infaz edilmeyen cezalar zamanaşımına uğrar.

TCK'nın 68'inci maddesinin 5'inci fıkrasına göre; *"Ceza zamanaşımı, hükmün kesinleştiği veya infazın herhangi bir suretle kesintiye uğradığı günden itibaren işlemeye başlar ve kalan ceza miktarı esas alınarak süre hesaplanır."*

TCK'da ceza zamanaşımı süresini durduran herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Ancak Anayasa'da, Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun'da⁴⁰² (CGTİHK) ve Ceza Muhakemesi Kanunu'nun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'da⁴⁰³ ceza zamanaşımı süresini durduran düzenlemeler yer almaktadır.

Anayasa'nın 83'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası, *"Türkiye Büyük Millet Meclisi üyesi hakkında, seçiminden önce veya sonra verilmiş bir ceza hükmünün yerine getirilmesi, üyelik sıfatının sona ermesine bırakılır; üyelik süresince zamanaşımı işlemez."* şeklindedir. Anayasanın söz konusu hükmü uyarınca milletvekili seçilmeden önce ve sonra verilmiş bir ceza hükmünün yerine getirilmesi, üyelik sıfatının sonuna bırakılacaktır. Görüldüğü gibi milletvekili sıfatı kazanılması ceza zamanaşımı süresini durduran bir neden olmaktadır.

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

402 Kanun No:5275 R.G. 29.12.2004/25685

403 Kanun No:5220 R.G. 31.3.2005/25772 (mükerrer)

Kanun metninde zamanaşımı türüne ilişkin bir açıklık bulunmasa da, cezaların yerine getirilmesinden söz edildiğine göre kast edilenin ceza zamanaşımı olduğu anlaşılmaktadır⁴⁰⁴.

CGTİHK'nun 118'inci maddesine göre, TCK'nın 50'nci maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen bazı kısa süreli hapis cezaların infazının askerlik hizmetinin sonuna kadar durdurulacağı, VUK'ta düzenlenen suçlar ise, TCK'nın 50'nci maddesinin birinci fıkrası kapsamında olmadığından, anılan madde hükmünün VUK'ta düzenlenen suçların ceza zamanaşımı sürelerini durdurucu etkisi yoktur.

Ceza Muhakemesi Kanunu'nun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un 15'inci maddesi uyarınca, *"Birden fazla mahkumiyeti olan kişi bu mahkumiyetlerden birine ilişkin cezayı infaz kurumunda çektiği sürece, diğer cezaları açısından ceza zamanaşımı işlemez. Cezanın infazının ertelenmesi veya durdurulması halinde, bu cezaya ilişkin zamanaşımı işlemez."*

Ceza zamanaşımını kesen sebepler TCK'nın 71'inci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre, *"(1) Mahkûmiyet hükmünün infazı için yetkili merci tarafından hükümlüye kanuna göre yapılan tebligat veya bu maksatla hükümlünün yakalanması ceza zamanaşımını keser. (2) Bir suçtan dolayı mahkûm olan kimse üst sınırı iki yıldan fazla hapis cezasını gerektiren kasıtlı bir suç işlediği takdirde, ceza zamanaşımı kesilir."*

Ceza zamanaşımının kesilmesi halinde her kesilme halinden sonra zamanaşımı süresi yeniden işleye başlamaktadır.

Kanunda tayin edilen süreler içerisinde cezası infaz edilmeyen hükümlü, ceza zamanaşımı süresi dolduktan sonra yakalanırsa cezası infaz edilemez. Ceza zamanaşımı süresinin dolması cezanın infazını etkiler, bir başka deyişle ceza ortadan

404 Fahri GÖKÇEN TANER, "Tek'nın 5. Maddesinin Yürürlüğe Girmesi Karşısında TCK Dışındaki Kanunlarda Yer Alan Dava ve Ceza Zamanaşımını Durduran Nedenlerin Yürürlük Durumu", TBB Dergisi, Sayı 83, 2009, s.151, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2009-83-529> Erişim 15.11.2018

kalkar ancak hükümlünün ceza mahkumiyeti ortadan kalkmaz⁴⁰⁵.

TCK'nın 72'nci maddesi uyarınca ceza zamanaşımı re'sen uygulanır ve bundan şüpheli, sanık ve hükümlü vazgeçemezler.

SONUÇ

Vergi borcunu sona erdiren nedenlerden biri olan zamanaşımı, diğer hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da kamu yararı amacıyla düzenlenmiştir.

İdare açısından vergi alacağının, mükellef açısından ise vergi borcunun belirli bir süre geçtikten sonra sona ermesi, hem mükellef, hem vergi idaresi açısından faydalıdır.

Mükellef açısından bakıldığında, aradan uzun bir süre geçmiş ispatı zor iddialar karşısında kalmasının önüne geçilmiş olur. Zira mükellefin yıllar öncesine ait defter ve belgelerini sağlıklı bir şekilde muhafaza etmesi güçtür. Diğer taraftan vergi borcu bulunan mükellefin belirsiz bir süre ile takipte kalacağı düşüncesi yeni yatırım planları yapmaktan vazgeçirmesine neden olabilir.

İdare açısından bakıldığında ise, zamanaşımı kurumunun varlığı ile, idareyi, uzun zaman geçtiği için ispat etmekte güçlük çekeceği ancak takip etmek zorunda olduğu verimliliğini yitirmiş vergi gelirleri ile uğraşmak yerine verimliliği yüksek, maliyeti düşük yeni vergi gelir kaynaklarına yöneltir. Öte yandan, vergi alacağının zamanaşımına uğrayacağını bilen idarenin, işlemlerini daha sıkı takip ederek etkinliğinin artırılmasını sağlayacaktır.

Özel hukukta yer alan hak düşürücü süreler gibi vergi hukukunda düzenlenen zamanaşımının da yargı organları tarafından re'sen dikkate alınması, yargı organlarının iş yükünü azaltıcı bir etki sağlamaktadır.

405 Zeki HAFIZOĞULLARI/Muharrem ÖZEN, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 11. Baskı, US-A Yayınları, Ankara 2018, s.523

Vergi hukukunda, tarh zamanaşımı, tahsil zamanaşımı ve vergi cezalarını ilişkin zamanaşımı olmak üzere üç farklı zamanaşımı kurumu düzenlenmiştir. Tarh ve ceza kesmede zamanaşımı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmişken, tahsil zamanaşımı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir. Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen bazı fiiller için hürriyeti bağlayıcı nitelikte cezalar öngörülmüştür. Bu durumda, söz konusu cezalar için Türk Ceza Kanunu hükümleri uygulanacaktır.

Matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması ve mücbir sebep halleri tarh zamanaşımını durduran neden iken, kanunda tarh zamanaşımını kesen bir duruma yer verilmemiştir. Vergi cezaları açısından ise, ceza ihbarnamesinin tebliği ile zamanaşımın kesileceği düzenlemesine yer verilmiştir. Diğer taraftan kanunda açık hüküm bulunmaması nedeniyle mücbir sebep hallerinin varlığında da ceza kesmede zamanaşımı süresi işlemeye devam eder. Bu durumun sonucu olarak vergi aslına bağlı olarak kesilen vergi ziyai cezalarında, vergi aslına ilişkin zamanaşımı süresi mücbir sebebin etkisiyle işlemezken, vergi ziyai cezasına ilişkin zamanaşımı süresi ise işlemeye devam edecektir. Bu itibarla, mücbir sebep hallerinin ceza kesmede zamanaşımı süresini durduracağı yönünde düzenleme yapılması uygun olacaktır.

Öte yandan, uygulamada idare tarafından vergi incelemesine yetkili elemanlar tarafından incelemenin zamanaşımı süresi içerisinde bitirilememe ihtimaline binaen zamanaşımı süresinin bitimine az bir süre kala mükelleflerin matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edildiği ve takdir komisyonu tarafından inceleme elemanı tarafından belirlenen matrah farkının aynen kabul edildiği sıkça rastlanan bir durumdur. Mükellefin salt zamanaşımını durdurmak saikiyle takdir komisyonuna sevk edilmesinin zamanaşımını durdurmayacağı yargı organları tarafından kabul edilmektedir. Ancak zamanaşımı süresi içerisinde de olsa, beyan etmedikleri vergi miktarı aynı olan mükelleflerin takdir komisyonunda kaldıkları sürelerin farklı olması halinde, her biri için vergi farklı zamanlarda tahakkuk edecek ve her biri için farklı gecikme faizi hesaplanacaktır. Söz konusu durum ise, vergide eşitlik/verginin

mali güçle orantılı olması ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Bu noktada, takdir komisyonlarında geçen süre bakımından gecikme faizinin işlemeyeceği yönünde düzenleme yapılması ve takdir komisyonlarının etkinliğinin artırılması yerinde olacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen zamanaşımının nasıl adlandırılması gerektiği; menkul sermaye iratlarının tevkifat yoluyla vergilendirilmesinde vergiyi doğuran olayın, gelirin sermaye şirketleri ve kooperatifler tarafından elde edildiği anda mı yoksa gelir/kurumlar vergisinin kaynakta kesildiği zaman mı meydana geldiği konusunda öteden beri farklı görüşler bulunmaktadır.

Mükellef tarafından tahsil zamanaşımı süresinin bitmesinden sonra yapılacak ödemelerin kabul olunacağı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiş iken, tarh zamanaşımının düzenlendiği Vergi Usul Kanunu'nda bu yönde bir düzenleme yapılmamıştır. Vergi alacağını ortadan kaldıran tarh zamanaşımı süresinin sona ermesinden sonra mükellef tarafından yapılacak ödemelerin geçerli olup olmayacağı yönünde mevzuatta düzenleme yapılması yerinde olacaktır.

Vergi incelemesi için belirlenen süre, tarh zamanaşımı süresi ile uyumlu olarak düzenlenmiş iken, tarh zamanaşımının işlemesine engel teşkil eden durumlar söz konusu olduğu halde defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz süresi beş yılın sonunda sona ermektedir. Benzer şekilde, hürriyeti bağlayıcı vergi suçlarında dava zamanaşımı süresi 8 yıl olmakla birlikte 5 yıllık defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz yükümlülüğü süresinden sonra suça ilişkin delil bulmak zorlaşacaktır. Bu nedenle vergi incelemesinin etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için yapılacak düzenlemeyle söz konusu sürelerin uyumlu hale getirilmesi fayda sağlayacaktır.

Veraset ve İntikal Vergisi ile Emlak Vergisinde zamanaşımının başlangıcı konusunda getirilen istisnai hükümler bu vergilerde zamanaşımını uygulamasını neredeyse imkansız hale getirmektedir. Bu durum ise zamanaşımının getiriliş amacıyla çelişmektedir.

Ödeme, tahsil zamanaşımını kesen nedenlerden biri olmakla birlikte vergi idaresi tarafından mükellef adına yapılan ödeme tahsil zamanaşımını kesmemektedir. Sorunun çözümü için, ödemenin kim tarafından yapıldığı belirtilerek ödemeyi yapan kişinin imzası alınmalıdır.

Zamanaşımı, vergilendirmenin temel öğelerindendir ve yasalarla belirlenmesi gerekmektedir. Mükellefe yüklenecek sorumluluğun sınırının vergi yasası ile belli olması hukuk devletinin bir gereğidir. Bu durumun sonucu olarak mükellef tarafından, ödemekle yükümlü olduğu vergi kesin olmalı ve keyfiliğe yer verilmemelidir.



KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AKDOĞAN, Abdurrahman; **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017.

AKINTÜRK, Turgut/ATEŞ, Derya; **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Özel Borç İlişkileri, 27. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2018.

AKKAYA, Mustafa; **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002.

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

ARSLAN, Mehmet; **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2016.

ARTUK, M.Emin/GÖKCEN, Ahmet/YENİDÜNYA A.Caner; **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 10. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016.

ATAR,Yavuz; **Vergi Hukuku**, 3. Baskı, Mimoza Yayınları, Konya, 2004.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin; **Vergi Hukukunun Temel İlkeleri**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını No: 8, İ.İ.B.F. Yayını 5, 1997.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin; **Vergi Ceza Hukuku**, Afyonkarahisar: Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, 2006.

BİLİCİ, Nurettin; **Vergi Hukuku**, 46. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2018.

BULUTOĞLU, Kenan; **Türk Vergi Sistemi**, Cilt 1., 6. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978.

CANDAN, Turgut; **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

CANDAN, Turgut; **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun**, Güncellenmiş 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2013.

ÇAĞAN, Nami; **Vergi Hukukunda Süreler**, AÜHF Yayınları, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975.

ÇAĞAN, Nami; **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1982.

ÇELİK, Ahmet; **Tazminat ve Alacaklarda Sorumluluk ve Zamanaşımı**, Bilge Yayınevi, Ankara, 2012.

ÇELİK, S. Binnur; **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, 3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018

CENTEL, Nur; **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 9. Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2016.

ÇÖLGEZEN BATUN, Övül; **Vergi Hukukunda Süreler Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.

DEĞER, Nuri; **Damga Vergisi Uygulaması**, 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016.

DEMİRBAŞ, Timur; **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 12. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.

DÖNMEZER, Sulhi/ERMAN, Sahir/ BAYRAKTAR, Köksal/KESKİN KIZIROĞLU, Serap/ZAFER, Hamide/SINAR, Hasan/ÖNOK, Murat/ERMAN, R. Barış; **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C. I, 14. Baskı, Derya Kitabevi, İstanbul, 2016.

EDİZOĞLU, Nihat/TAŞ, Metin/ÇETİNKAYA, Ali; **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Yayınevi, İstanbul, 2007.

EREM, Faruk/DANIŞMAN, Ahmet/ARTUK, M.Emin; **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 1997.

EREN, Fikret; **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 18. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2015.

ERGİNAY, Akif; **Türkiye Cumhuriyet Dönemi Vergi, Resim, Harç Kanunları 1920-1977**, Cilt I, Elif Matbaa, Ankara, 1977.

ERMAN, Sahir; **Vergi Suçları Ticari Ceza Hukuku-VI**, İÜ Fen Fakültesi DSİ Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul, 1988.

EROĞLU, Nurettin/UYSAL, Ali; **Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu**, 3. Baskı, Sözkese Matbaacılık, Ankara, 2005.

ERTAŞ, Şeref; **Eşya Hukuku**, 11. Baskı, Fakülteler Barış Kitabevi, İzmir, 2014.

GERÇEK, Adnan; **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, Ekin

Yayınevi, Bursa, 2003.

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

GERÇEK, Adnan; **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, 4. Baskı, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa, 2015.

GÖZLER Kemal; **İdare Hukuku Dersleri**, 18. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2016.

GÜLSEVEN, Mustafa; **Açıklamalı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1999.

HAFIZOĞULLARI, Zeki /ÖZEN, Muharrem; **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 11. Baskı, US-A Yayınları, Ankara 2018.

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

HAKERİ, Hakan; **Yeni Türk Ceza Hukukunun Temel Kavramları**, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005.

IŞIK, Ekrem; **Damga Vergisi Kanunu Açıklama ve Yorumu**, İstanbul, Pwc Business School Yayınları, 2011.

İÇEL, Kayıhan/SOKULLU AKINCI, Füsun/ÖZGENÇ, İzzet/SÖZÜER, Adem/MAHMUTOĞLU, Fatih Selami/ÜNVER Yener; **Yaptırım Teorisi**, 2. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2002.

KANETİ, Selim; **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.

KARAKOÇ, Yusuf; **Kamu Alacaklarının Tahsilinde Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözömlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.

KARAKOÇ, Yusuf; **Kamu İcra Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016.

KARAKOÇ Yusuf; **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 8. Baskı, Ankara, 2017.

KIRBAŞ, Sadık; **Vergi Hukuku**, 20.Baskı, Siyasal, Kitabevi, Ankara, 2015.

KILIÇOĞLU, Ahmet M.; **Borçlar Hukuku Genel Hükömler**, 20. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016.

KOCAHANOĞLU, O.Selim; **Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, 2. Baskı, Yaylacılık Matbaası, Ankara, 1983.

KUMKALE, Ruknettin; **Hukuki ve Mali Yönleriyle Defter ve Belgeler**, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.

KOCA Mahmut/ÜZÜLMEZ İlhan; **Türk Ceza Hukuku Genel Hükömler**, 11. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018

KIZILOT, Şükrü; **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Savaş Yayınları, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1991.

MUTLUER, M. Kamil/DALANÇ, N. Nilay; **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükömler**, 4. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014.

MUTLUER, M. Kamil; **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008.

NADAROĞLU, Halil; **Kamu Maliyesi Teorisi**. 11. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul,

2000.

NOMER, Hakuk; **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 5. Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2007.

OĞUZMAN, M. Kemal/ÖZ; Turgut; **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Cilt 1, 14. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2016.

OĞUZMAN, M.Kemal/SELİCİ, Özer/ÖZDEMİR-OKTAY Saibe; **Eşya Hukuku**, 20.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2017.

OKTAR, S. Ateş; **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2018.

ÖNCEL, Mualla/KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami; **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 27. Baskı, Ankara, 2018.

ÖNER, Erdoğan; **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2018.

ÖZ, Ersan; **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004

ÖZAY, İl Han; **Günışığında Yönetim**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004.

ÖZBALCI, Yılmaz; **Damga Vergisi Kanunu Yorumu ve Açıklamaları**, Oluş Matbaacılık, Ankara, 1999.

ÖZBALCI, Yılmaz; **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2004.

ÖZBALCI, Yılmaz; **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, 2. Baskı, Oluş Yayıncılık, İstanbul, 2012.

ÖZKAYA, Eraslan; **Özel Hukukumuzda Zamanaşımı ve Hak Düşürücü Süreler**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2012.

ÖZMEN, Selahattin; **Amme Alacaklarının Tahsil-Ödeme Kılavuzu**, Beta Yayınları, İstanbul, 1996.

ÖZTÜRK, Bahri/ERDEM, Mustafa Ruhan; **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, 18. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2018.

ÖZYER, Mehmet Ali; **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 7. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 2015.

PARLAR, Ali; **Kabahatler Kanunu**, Bilge Yayınevi, Ankara, 2012.

REİSOĞLU, Safa; **Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 23. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2012.

SABAN, Nihal; **Vergi Hukuku**, 5. Baskı., Beta Yayınları, İstanbul, 2009.

SARILI, Mustafa Ali; **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul, 2004.

SOYASLAN, Doğan; **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018.

ŞENYÜZ, Doğan; **Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri ve Suçları**, 10. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2017.

ŞENYÜZ, Doğan/YÜCE, Mehmet/GERÇEK, Adnan; **Vergi Hukuku(Genel**

Hükümler), 9. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2018.

TANER, Fahri Gökçen; **Ceza Hukukunda Zamanaşımı**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008.

TAŞDELEN, Aziz; **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010.

TEKINAY, S. Sulhi/AKMAN, Sermet/BURCUOĞLU, Haluk/ALTOP, Atilla; **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 7.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993.

TOROSLU, Nevzat/TOROSLU, Haluk; **Ceza Hukuku Genel Kısım**, 24. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2018.

TURHAN, Salih; **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

TÜRK, İsmail; **Kamu Maliyesi**, 10. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2015.

ULUATAM, Özhan/METHİBAY, Yaşar; **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2001.

ÜNLÜ, Cengiz; **Açıklamalı İçtihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunu**, Seçkin Yayınevi, İstanbul, 1995.

ÜREL, Gürol; **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 6. Baskı Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016.

YILDIRIM, Turan/YASİN, Melikşah/KAMAN, Nur/ÖZDEMİR, H. Eyüp/ÜSTÜN, Gül/TEKİNSOY, Özge Okay, **İdare Hukuku**, 6. Baskı, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2016.

MAKALELER

AKILLIĞLU, Tekin; "Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler", İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, Sayı:9, 2011, s.11-22.

AKKAYA, Mustafa; "Vergi Hatalarının Yargısal Yolla Düzeltilmesinde Süre (İYUK m.10-11)", Yaklaşım Dergisi, Yıl 1994, Sayı.13, s.153-163.

ALANTAR, Doğan; "Vergi Kanunlarında Tahakkuk Zamanaşımı" , Yaklaşım Dergisi. Yıl:12, Sayı:134, Şubat 2004, s.101-107.

ALPTÜRK, Ercan; "Mücbir Sebepler, Mücbir Sebeplerin Sonuçları ve Ceza Uygulaması", Vergi Sorunları Dergisi, Yıl:15, Sayı: 103, Nisan 1997, s.102-115.

ARSLAN, Mehmet; "Kabahatler Kanununa Göre İdari Para Cezalarının Uygulanması ve Tahsil Zamanaşımı", Kazancı Hakemli Hukuk Yayınları, Sayı:33-34, Mayıs-Haziran 2007, s.198-201.

ARSLAN, Erdoğan; "Tarh Zamanaşımı", Vergi Dünyası. Sayı: 314, Ekim 2007, s.33-45.

DEĞER, Ayça; "Damga Vergisinde Zamanaşımı", Mali Çözüm İki Aylık Mesleki Dergi, Yıl: 16, Sayı: 76, Haziran-Temmuz 2006, s.173-177.

DOĞRUSÖZ, A. Bumin; "Tarh Zamanaşımı ve Özellikleri", Dünya Gazetesi, 15.12.2003.

DOĞRUSÖZ, A. Bumin; “Takdir Komisyonu Kararlarına Dayalı Tarhiyatlar (1)”, Referans Gazetesi, 17 Mayıs 2010.

ERİM, Muharrem; “Türk Vergi Hukukunda Zamanaşımı Sürelerinin Hukuki Niteliği ve Yeni Değişikliklerle Tahsil Zamanaşımı”, Yaklaşım Dergisi, Yıl: 12, Sayı: 137, Mayıs 2004, s.184-196.

EROL, Ahmet; “Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu-I”, Yaklaşım Dergisi, Yıl: 15, Sayı: 173, Mayıs 2007, s.247-255.

EROL, Ahmet; “Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler Ve Sonuçları”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 103, Kasım 2012, s.199-222.

GEDİK, Gülşen; "Anayasa Mahkemesi Karar İncelemesi: Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Başvurulması Zamanaşımını Durdurmaz", Marmara Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Yıl:2010, C.16, S.1-2, s.317-332.

GERÇEK, Adnan; “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri Ve Türlerinin İncelenmesi”, AÜHFD, Cilt: 54, Sayı 3, 2005, s.157-193.

GERÇEK, Adnan; “Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Yapılan Değişikliklerden Sonra Vergi Cezalarının Durumu” Yaklaşım, Mart 2008, S.183, s.274-278.

GERÇEK, Adnan; “Kamu Alacağı, Kavramı ve Kapsamı”, Bilanço Dergisi, Mayıs 2010, Sayı 126, s.72-80.

GERÇEK, Adnan/BAKAR, Feride; "Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa'nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin

Değerlendirilmesi" International Journal of Public Finance, Sayı:1, Cilt:2, Ağustos 2017 s.7-26

IRMAK, Ramazan; "Damga Vergisinde Zamanaşımı ve Evrakın Hükmünden Zamanaşımı Süresi Dolduktan Sonra Yararlanılması", Vergi Raporu Dergisi, Yıl: 14, Sayı:82, Temmuz 2006, s.47-55.

KARAKOÇ, Yusuf; "Kamu Alacaklarının Tahsili: Kamu İcra Hukuku", Vergi Sorunları Dergisi, Yıl: 24, Sayı: 153, Haziran 2001, s.122-135.

KARAKOÇ, Yusuf; "Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme " Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:12, Özel Sayı, 2010, s-3-26

KAYIŞOĞLU, M. Bahaettin; "Vergi Hukuku Bakımından Zamanaşımı", Ankara Barosu Dergisi, Sayı:6, 1980. s.707-716.

KILIÇ, Ayhan "Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği" TAAD, Temmuz 2014, Yıl:5, S:18, s.299-348.

KOÇ, Cevat; "Vergi Hatalarına Karşı Yönetmelik ve Yargısal Başvuru Yolları", Vergi Dünyası, Yıl 1990, Sayı:107, s.60-65.

KUMRULU, Ahmet "Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım", (Prof. Dr. Akif Erginay'a 65 inci Yaş Armağanı, AÜHF Yayınlar No: 460, Ankara, 1981 s. 647-668.

KURT, Hasan; "Vergi Hukukunda Zamanaşımı ve Yargı Kararlarının Konuya Yaklaşımı" Mükellefin Dergisi, Yıl 1996 Sayı 41, s.28-33.

NAS, Adil, “Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı” Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. C. 60, Sayı: 2, 2011, s.309-330.

NAZALI, Ersin; “Yatırım İndirimi Stopajında Zamanaşımı”, Vergi Dünyası, No.353 Ocak 2011, s.34-38.

OKTAY, Cemali; “Tarh Zamanaşımı Dolan Ancak Takdir Komisyonuna Sevk Edilen Mükelleften Defter Belge İbrazi İstenip, İnceleme Yapılabilir mi?”, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl: 28, Sayı: 203, Ağustos 2005, s.53-60.

OLCAY, Münibe; “Damga Vergisinde Zamanaşımı”, Yaklaşım Dergisi, Yıl: 15, Sayı: 177, Eylül 2007, s.286-290.

ORHAN, Ali; "Vergi Sistemimizde Süreler ve Süreleri Etkileyen Durumlar", Vergi Sorunları Dergisi, Yıl 1986, Sayı 6, s.12-28.

ÖRMECİ, Musa; "Gelir ve Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay", Vergi Dünyası Yıl 1994 Sayılı 154, s.18-24.

PEHLİVAN, Osman; "Vergi Dairesince Kesilecek Cezalarda Ceza Kesme Zamanaşımı", Vergi Dünyası, Yıl 1991, Sayı 119, s.68-75.

SARAÇ, Osman; "Kamu Yararı Kavramı", Maliye Dergisi, Ocak-Nisan 2002, Sayı 139, Şubat, 2013, s.16-26.

SONSUZOĞLU, Elif; "Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulü ve Yargısal Çözüm", Vergi Dünyası Yıl 1995, Sayı 167, s.136-145.

ŞENYÜZ, Doğan; "Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme: Tebliğ Zamanaşımı", Yaklaşım Dergisi. Yıl: 16, Sayı: 183, Mart 2008, s.22-25.

TANER, Fahri Gökçen; "Tck'nın 5. Maddesinin Yürürlüğe Girmesi Karşısında TCK Dışındaki Kanunlarda Yer Alan Dava ve Ceza Zamanaşımını Durduran Nedenlerin Yürürlük Durumu", TBB Dergisi, Sayı 83, 2009, s.137-154.

UFUK, Mehmet Tahir; "Vergi Hukukunda Zamanaşımı", Vergi Dünyası Dergisi, Yıl:17, Sayı:202, Haziran 1998, s.25-32.

UFUK, M. Tahir; "Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna Göre Zamanaşımı", Yaklaşım Dergisi, Yıl: 10, Sayı: 113, Mayıs 2002, s.65-70.

ÜREL, Gürol/ŞEKER, Kenan; "Tarih Zamanaşımı ve Defter, Belge İbrazında Özellikli Durumlar", Yaklaşım Dergisi, Yıl: 12, Sayı: 134, Şubat 2004, s.173-182.

YAVAŞLAR, Funda Başaran; "Anayasal Bir Hak Olarak Vergi İadelerinde Faiz" Vergi Dünyası Sayı:316, Aralık 2007, s.84-101.

YAVAŞLAR, Funda Başaran; "Vergi Ceza Hukukundaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri", Vergi Sorunları, Şubat 2008, S.233, s.72-93, s.73-75.

YAVAŞLAR, Funda Başaran; "Vergi Suç ve Kabahatleri Hukukunda Son Durum" İstanbul Barosu Dergisi, 2008, C.82, S.6, s.2840-2859.

YERLİKAYA, Gökhan Kürşat; "Vergi Alacağında Tahsil Zamanaşımı", Mali Pusula Aylık Ticari ve Mali İşlemler Dergisi. Yıl:2, Sayı: 17, Mayıs 2006, s.23-35.

YÜCEL, Turgay; "Mücbir Sebepler ve Sonuçları" 1. Yaklaşım Dergisi, Yıl 1993, Sayı:4, s.67-72.

YÜCEL, Mehmet; “Vergide Zamanaşımını Önleme Uygulamasına Anayasal Fren: Takdir Komisyonuna Sevk Tarh Zamanaşımını Durdurmayacak Ya Da Vergi İnceleme Elemanlarını Bekleyen Uykusuz Geceler”, Mali Çözüm, Sayı: 97, Yıl 2010, s.255-268.

DOKTORA VE YÜKSEK LİSANS TEZLERİ

ALŞAHİN, Mehmet Emin "Ceza Hukukunda Zamanaşımı", Marmara Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2010.

BİNİŞ, Mine; "Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları", Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, Maliye Anabilim Dalı, Maliye Programı Doktora Tezi, İzmir, 2012.

KARAGÖZ, Berkan; “Vergi Hukukunda Zamanaşımı”, Marmara Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2008.

KOVANCI, Yiğit; "Vergi Hukukunda Zamanaşımı", Maltepe Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2010.

KÜÇÜKKAYA, Mehmet; "Vergi Hukukunda Zamanaşımı", İstanbul Üniversitesi SBE, Mali Hukuk Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2000.

PİLAVCI, Hasan; "Türk Vergi Hukukunda Zamanaşımı", İstanbul Üniversitesi SBE, Mali Hukuk Bölümü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 1990.

RENÇBER, Altan "Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri", İstanbul Üniversitesi, SBE, Doktora Tezi, İstanbul, 2017

TURNA, Fatma; "Türk Vergi Hukukunda Zamanaşımı", Marmara Üniversitesi, SBE

Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2014.

YAVUZ, Emine Talay; "Türk Ceza Hukukunda Ceza Zamanaşımı", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul, 2002

ÇEVİRİMİÇİ KAYNAKLAR

acikerisim.istanbul.edu.tr

<http://www.ankarabarusu.org.tr>

<http://dergipark.gov.tr>

<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>

<https://portal.uyap.gov.tr>

<http://www.resmigazete.gov.tr/>

<http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr>

<http://www.tdk.gov.tr>

<https://tez.yok.gov.tr>