

## X. OTURUM

# VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMINA İLİŞKİN GÜNCEL SORUNLAR

Araş. Gör. Fatma TURNA<sup>1</sup>

### Özet

*Vergi hukukunda zamanaşımı, verginin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarında titizlikle nazara alınması gereken önemli bir müessesedir. Bu sadece vergi güvenliği için değil, aynı zamanda vergicilikte adil olma prensibinin bir gereği olarak, mükellef hukuku bakımından düşünülmesi ve objektif olarak uygulanması gereken bir husustur. Bugün ekonominin karmaşık bir yapıya sahip olması, yeni vergilerin getirilmesi, siyasi etkiler, vergisel işlemlerin uluslararası boyutu gibi nedenlerden dolayı vergi sistemimiz oldukça karmaşık bir yapıya bürünmüş ve uygulamada bir takım sorunları karşımıza çıkartmıştır. Bu nedenle çalışmamızda, öncelikli olarak zamanaşımı konusunda teorik bilgilere yer verilmiş ve zamanaşımına ilişkin vergi uygulamalarındaki sorunlar, yargı kararları ve Maliye Bakanlığı görüşleri çerçevesinde incelenmeye çalışılmıştır. Söz konusu sorunlara yönelik öğretilerde yer verilen öneriler incelenerek yorumlarımız doğrultusunda değerlendirilmiştir.*

**Anahtar Kelimeler:** Zamanaşımı, Vergi, Hukuk

### Current Issues Related To The Prescription In Tax Law

#### Abstract

*Prescription in tax law, the imposition of tax, assessment and collection stages is an important institution that should be taken into account carefully. This is not only for the safety of taxes. This is not only for the safety of taxes, but also as a requirement of the principle of fairness in taxation is an issue that should be applied objectively and to be considered taxpayer in terms of law. Today, due to reasons such as, we have a complex structure of the economy, the introduction of new taxes, political effects, the international dimension of the tax transactions, our tax system is a clad highly complex a structure and a number of problems have been encountered in practice. Therefore, in this study, primarily given theoretical*

<sup>1</sup> Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü, [fatma.turna@marmara.edu.tr](mailto:fatma.turna@marmara.edu.tr)

*knowledge about the statute of prescription and the statute of prescription problems in the tax practice, judicial decisions and in accordance with the opinion of the Ministry of Finance have been studied. For the issue in question by examining the suggestions contained in the doctrine has been evaluated in accordance with our review.*

**Key Words:** Prescription, Tax, Law,

## Giriş

Türkiye’de zamanaşımı müessesesi esas olarak Cumhuriyetten sonraki dönemle gelişmeye başlamış ve günümüze kadar da gelişimini devam ettirmeye çalışmıştır. Ancak bu gelişimin beraberinde getirmiş olduğu sorunlar da mevcuttur. En nihayetinde ekonominin karmaşık bir yapıya sahip olması ve bununla birlikte yeni vergilerin getirilmesi, siyasi etkiler/istikrarsızlık, verginin sadece kamu finansmanı aracı olarak kullanılmaması, vergisel işlemlerin uluslararası boyutu gibi nedenlerden dolayı vergi sistemimiz oldukça karmaşık bir yapıya bürünmüş (Karabacak, 2013, 15-30) ve bir takım sorunları da beraberinde getirmiştir.

Vergi alacağını ortadan kaldıran ve önemli bir neden olarak kabul edilen zamanaşımı da bu tür sorunlardan etkilenmiştir. Vergi hukukunda zamanaşımı verginin tarh ve tahakkuku ile tahsili aşamalarında titizlikle nazara alınması gereken bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sadece vergi güvenliği için değil, aynı zamanda vergicilikte adil olma prensibinin bir gereği olarak mükellef hukuku bakımından düşünülmesi ve objektif olarak uygulanması gereken bir husustur (Ufuk, 1998, 24).

Süre geçmesi suretiyle vergi alacağının ortadan kalkması olarak tanımlanan zamanaşımı kurumuna, hem Vergi Usul Kanunu (VUK)’nda hem de Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanunu (AATUHK)’nda yer verilmiştir. Bunlardan VUK’un 113. ve 114. maddelerinde yer alan tarh zamanaşımı; süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması olarak tanımlanmakta ve vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı belirtilmektedir. AATUHK’un 102. 103. ve 104. maddelerinde yer alan tahsil zamanaşımı ise devletin kamu alacağına bir an evvel kavuşmasını temin eden ve bunu zaman ile sınırlandıran bir zaman dilimi olarak tanımlanmaktadır. Bunların dışında düzeltme zamanaşımı VUK’un 126. maddesinde ve ceza kesme zamanaşımı VUK’un 374. maddesinde yer almaktadır. Çalışmamızda zamanaşımına ilişkin sorunlar yargı kararları ve Maliye Bakanlığı görüşleri çerçevesinde incelenmeye çalışılmıştır. Ayrıca

bu sorunlara yönelik öğretilerde yer verilen öneriler kendi görüşlerimiz doğrultusunda incelenerek değerlendirilmiştir.

## **1. Tarh Zamanaşımı**

### **1.1. Vergi Usul Kanunu (VUK)'nda Yer Alan Zamanaşımı Kavramını Nitelendirme Sorunu**

VUK'un 113-114'üncü maddeleri zamanaşımını nitelendirme yerine sadece kapsamını belirlediğinden doktrinde ifade edilen zamanaşımı kavramı, tahakkuk zamanaşımı, tebliğ zamanaşımı ve tarh zamanaşımı olarak nitelendirilmiştir.

Bunlardan tahakkuk zamanaşımı<sup>2</sup> öğretilerde zamanaşımı süresi içerisinde tarh ve tebliğ aşamalarının gerçekleşmemesi nedeniyle vergiyi doğuran olayla ilgili verginin tahakkukunun yapılamamasına neden olduğundan bu kavramın kullanılması gerektiği belirtilmektedir (Akdoğan, 2001, 90). Bu anlamda zamanaşımının, verginin tahsil aşamasının bir önceki safhası olan tahakkuk aşamasına yönelik olduğu ve tahakkuk zamanaşımı ifadesinin kullanılması gerektiği önerilmektedir (Can, Bülbül ve Dağışan, 2012, 589). Tarh zamanaşımı kavramından sonra en sık kullanılan bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır.

Ancak bu kavram zamanaşımı kavramını tanımlamada belirsizlik oluşturmaktadır. Verginin tahakkuku, kanunda tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi (VUK md. 22) olarak tanımlanmaktadır. Bu tanıma göre tahakkuk zamanaşımı çeşitli gerekçelerle vergi idaresine ödenme aşamasına gelmemiş ya da getirilmemiş vergileri kapsamına alırken (Arslan, E. 2007, 30); diğer taraftan tahakkuk aşamasını idari bir işlem olma özelliğinden çıkararak tebliğden sonra gelen ve kendiliğinden gerçekleşen bir olgu olarak karşımıza çıkarmaktadır (Şenyüz, 2008, 18-21). Buna göre zamanaşımı kavramı ile kısmi anlamda örtüştüğü

---

<sup>2</sup> Bkz: Nurettin Bilici, Vergi Hukuku, 23. Bası, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010, s. 111; Osman Pehlivan, Vergi Hukuku, Trabzon: Murathan Yayınevi, 2009, s. 75; Yavuz Atar, Vergi Hukuku, 5. Baskı, Konya: Mimoza Yayınları, 2004, s. 94; Akif Erginay, Vergi Hukuku, Ankara: Savaş Yayınları, 1986, s. 97; Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, Vergi Hukuku, Ankara: İmaj Yayınevi, 2001, s. 147, s. 148; Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, Vergi Hukuku, 18. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2010, s. 133; Şerafettin Aksoy, Vergi Hukuku, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1982, s. 149; Abdurrahman Akdoğan, Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2001, s. 33; Ateş Oktar, Vergi Hukuku, 6. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011, s. 134; Sadık Kırbuş, Vergi Hukuku, 10. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 1998, s. 147.

görülse de yine de bu kavram VUK'taki zamanaşımı kavramını tam olarak karşılayamamaktadır. Zira tahakkuk aşaması her ne kadar kendiliğinden gerçekleşen bir olgu olarak görülse de söz konusu alacağın ödenebilir hale geldiğini içermektedir (Karakoç, 2007, 320). Bu ise tarh ve tebliğ edilen bir vergi için dava açma süresinin dava açmadan geçirilmiş olması veya uzlaşmış olunması yahut dava açılmışsa bunun mükellef aleyhine neticelenmesi halinde mümkündür (Arslan, E. 2007, 30). Bu anlamda tahakkuk işlemi, tarh ve tebliğden daha uzun bir süreç içerisinde meydana gelmektedir (Karakoç, 2007, 320).

Ayrıca zamanaşımı süresinin, tahakkuku değil, tarh ve tebliğ edilmeyen vergileri içerdiğini de belirtmek gerekmektedir. Bu itibarla, bir verginin zamanaşımına uğramaması için zamanaşımı süresi içinde ilgili tarh işleminin yükümlüsüne tebliği yeterlidir (Arslan, E. 2007, 30). Buna ek olarak tahakkuk süresinin dolmasını beklemek şart değildir.

Tebliğ zamanaşımı (Şenyüz, 2008, 22-23) ya da tarh ve tebliğ Zamanaşımı (Kızılot ve Diğerleri, 2006, 168) kavramlarına ise öğretilde oldukça az rastlanmakta ancak tahakkuk zamanaşımı kavramına göre, VUK'ta yer alan zamanaşımı kapsamına daha yakın bir kavramdır. Nitekim zamanaşımının meydana geldiği anı ön plana çıkarma ve bu anın nitelendirilmesi gerektiği düşünüldüğünde kullanımı uygun gibi görülebilir (Şenyüz, 2008, 19). Ancak tarh işleminin idari bir işlem olması ve idari işlemin mükellefe tebliğ edilmesi ile birlikte hukuki bir sonuç doğurması dikkate alınırca söz konusu kavram (ya da diğer kavramları) zamanaşımı kavramını belirlemede yetersiz kalmaktadır.

Yine bir başka açıdan olaya bakacak olursak; vergilendirme süreci içinde, tarh işleminin tebliğinden sonra verginin tahakkuk etmesinde artık idarenin herhangi bir mükellefiyeti bulunmamaktadır. Burada zamanaşımına yer verilmesinde ki neden, idarenin tebligat dâhil vergilendirme işlerini süresinde yaparak savsaklamasına engel olmaktır. Bu nedenle tarh zamanaşımı olarak ifade etmek daha yerinde olacaktır (Mutluer, 2008, 148). Ayrıca öğretilde en sık kullanılan kavram olarak karşımıza çıkan tarh zamanaşımı ise VUK'un 15, 114 ve 138'inci maddelerinde yer almaktadır.

Bununla beraber kanun koyucu zamanaşımında, tarh ve tebliğ işlemlerini esas almıştır. Vergilendirme sürecinin başlangıç aşamasını oluşturan "tarh" işlemi ise tebliğ işlemine geçiş aşamasında bulunduğundan zamanaşımı kavramı "tarh zamanaşımı" olarak nitelendirilmektedir. Diğer bir ifadeyle belli bir süre içerisinde "tarh ve tebliğ" işlemlerinin yapılamamış olmasına bağlı olarak gerçekleşmiş olan vergiyi doğuran olayla ilgili

vergileendirme süreci işletilememiş olacaktır (Akdoğan, 2001, 90). Aslında burada tebliğ zamanaşımı kavramı tarh zamanaşımı kavramından sonra gizli bir zamanaşımı kavramı olarak karşımıza çıkmaktadır. Tarh aşaması yerine getirilmiş olsa bile mükellefe usulüne uygun tebligat yapılmazsa (ki vergi dairesince usulsüz tebligat yapılması ile sıkça karşılaşılmaktadır) zamanaşımına uğrayan vergi artık istenememektedir. Dolayısıyla VUK'daki terminolojiye bağlı kalarak ve tebliğ aşamasını kapsadığını da kabul ederek (tebliğ zamanaşımını gizli bir zamanaşımı (Aslanpınar, 2009) olarak varsayıp) tarh zamanaşımı kavramının kullanılması daha uygun olmaktadır (Turna, 2014, 56).

## **1.2. Tarh Zamanaşımı Süresinin Bazı Durumlarda Uzaması Halinde Defter ve Belgeleri Muhafaza Ve İbraz Sorunu**

Gelir Vergisi Kanunu (md. 88) ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (md. 9) geçmiş yıl zararlarının 5 yıllık genel zamanaşımı hükümlerine tabi olduğu dolaylı olarak belirtilmiştir<sup>3</sup> (GVK md. 88-KVK md. 9). Ancak geçmiş yıl zararlarının mahsubunda zarar edilen yıla ilişkin zamanaşımının ne zaman başlayacağına ilişkin kanunda herhangi bir belirleme ya da özel hüküm bulunmamaktadır. Öğretide geçmiş yıl zararlarının indiriminde zarar edilen yıla ilişkin zamanaşımı süresinin başlangıcı, zarar indiriminin yapıldığı dönemi izleyen yılbaşından itibaren başlaması gerektiği belirtilmektedir. Diğer taraftan geçmiş yıl zararlarının bir vergi alacağını doğurmadığını, dolayısıyla vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yıldan itibaren başlayan tarh zamanaşımının, zararın doğduğu yıldan itibaren başlayamayacağını ileri sürenlerde mevcuttur. Ancak kanunlarda zararın gelir olarak kar ile birlikte ele alınması gelir ve kurumlar vergisinde işletme faaliyetleri zararlar sonuçlanmış olsa dahi, bu sonucun yıllık beyanname ile beyan edilmesi geçmiş yıl zararlarında zamanaşımının başlangıcı konusunda bu şekilde düşünmeye sevk etmektedir (Arslan, E. 2007, 37-38).

<sup>3</sup> Gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hâsıl olan zararlar diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilir. Bu mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmı, müteakip yılların gelirinden indirilir. Arka arkaya 5 yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi müteakip yıllara naklolunamaz (GVK md. 88). Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve 5 yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar indirim konusu yapılır (KVK md. 9); Özelge No: B.07.4.DEF.0.14.10.00-KVK/70/2-19, Kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmeyen geçmiş yıl zararlarının mahsubunun yapıp yapılmayacağı hk. Tarih: 22/10/2010.

Danıştay'ın yerleşik içtihadına göre geçmiş yıl zararları, mahsup edildiği yıla ait bir matrah unsuru olmakta ve bu nedenle mahsup edildiği yılda tevsiki mecbur olmaktadır. Örneğin 2005 yılı zararını 2010 yılı beyannamesi üzerinde mahsup eden bir mükellef, 2005 yılı defter ve belgelerini 2010 yılı ile ilgili beş yıllık zamanaşımı süresinin sonu olan 31.12.2015 tarihine kadar saklaması gerekmektedir. Aksi takdirde, 2010 yılı beyannamesinde yer alan ve o yıl matrahının teşekkülünü etkileyen unsurlardan biri tevsik edilmemiş sayılmakta ve bu nedenle söz konusu zarar mahsubu kabul edilmemektedir. Ancak bu konuda bağlayıcı düzenleme yoktur. Danıştay konuyla ilgili bir uyuşmazlıkta Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın md 82'de belirtilen (Eski TTK md. 68) 10 yıllık muhafaza süresini esas alarak “geçmiş yıl zararının ne derece gerçek olduğunun araştırılması için defter ve belgeleri istenen yükümlünün muhafaza mecburiyeti kalmadığından bahisle ibrazdan kaçınması halinde zarar tevsik edilememiş sayılır” şeklinde hüküm vermiştir (Bakmaz, 2010).

Esas olarak kayıtların tevsik edilmesi, mükelleflerin muhafaza ve ibraz yükümlülüğü ile yakından ilgilidir. Mükelleflerin muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün süresi ise zamanaşımı süresine paralel olarak düzenlenmiştir (VUK md. 253). Üstelik kanunda muhafaza ve ibraz süresini uzatan herhangi bir istisna bulunmadığı gibi vergi incelemelerinin neticesi alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere tarh zamanaşımı süresi içerisinde yapılabileceğine işaret edilmiştir (VUK md. 138). Dolayısıyla tarh zamanaşımı süresinin herhangi bir nedenle uzaması halinde, vergi incelemesi yapılma süresi de buna bağlı olarak uzamakta ancak defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz süreleri konusunda ise böyle bir bağlantı kurulmamıştır. Buna göre, tarh zamanaşımının beş yıldan uzun bir süreye tekabül ettiği dönemlerde beş yıldan önceki dönemler için hukuken vergi incelemesi yapma imkânı olmakla birlikte, bu dönemlere ait defter ve belgelerin mükelleften ibrazının istenmesi halinde mükelleflerin söz konusu defter ve belgeleri ibraz etme zorunluluğu bulunmamaktadır (Zamanaşımı, 2013). Mükellefler ancak defter ve kayıtları gönüllü olarak ibraz edebilirler. İbraz etmedikleri takdirde ise söz konusu giderin tevsik edilmemesi sebebiyle reddedilmesi mümkündür (Temizyürek, 2010, 128). Ayrıca Danıştay'ın defter ve belgeleri saklama süresi olarak VUK'un 5 yıllık süresinin yerine TTK'nın 10 yıllık süresini esas alması ise ayrı bir soru işareti oluşturmaktadır.

### **1.3. Amortisman Giderlerinde Zamanaşımı Belirsizliği**

Amortisman bir yıldan fazla kullanılan iktisadi kıymetin yıpranmasına, aşınmasına veya kıymetten düşmesine bağlı olarak belli bir süre içerisinde itfa edilmesi işlemidir ve özü itibarıyla bir giderdir (Temizyürek, 2010, 128). Amortisman kayıtları, amortismanla başlandığı tarihten itibaren her yılın amortismanı ayrı ayrı gösterilmek şartıyla birbirine bağlanmakta (VUK md. 189) ve bu şekilde zamanaşımı süresinden çok daha uzun süren amortisman ayırma işlemlerinin tıpkı geçmiş yıl zararlarında olduğu gibi tevsiki mümkün olabilmektedir (Arslan, E. 2007, 37).

31 Aralık 2003 tarihinden sonra iktisadi kıymet için Maliye Bakanlığı tarafından faydalı ömür esasına göre amortisman ayırımı yapılmaktadır. Buna göre ülkemizde 31 Aralık 2003 tarihinden itibaren amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömrü 2 yıl ile 50 yıl arasında belirlenmekte ve amortisman oranları da buna göre hesaplanmaktadır (Seviğ, İTO). Bu durumda amortisman giderlerinde zamanaşımı başlangıcı, gider kaydedildikleri yılı takip eden yılın başından itibaren başlamaktadır. Şüphesiz bu durum geçmiş yıl zararlarında olduğu gibi söz konusu giderin ilgili yılın vergilendirme dönemini etkilemesinden kaynaklanmaktadır. Ancak bu konuya istisna olarak yıllara sâri inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle diğer işlerde müşterek kullanılan amortismanla tabi kıymetlerin amortismanında zamanaşımı, inşaat ve onarma işinin bittiği yılı takip eden yılın başından itibaren işlemektedir (Arslan, M. 2007, 120). Bu durum ortak amortisman giderlerine yönelik uygulanan zamanaşımının istisnasını oluşturmaktadır.

Ayrıca kanun koyucu yasa maddesinde saklama süresini zamanaşımı süresine bağlamış olmakla birlikte zamanaşımı süresinin vergiyi doğuran olay nedeniyle değişebildiği durumlara herhangi bir atıf yapmamıştır. Uygulamada ise amortismanla tabi kıymetin iktisabı ile ilgili belgeler ve önceki yıllarda ayrılmış amortisman kayıtları bakımından beş yıllık muhafaza süresi kıymetin tamamen itfa edildiği yılı izleyen takvim yılı başından itibaren kayıt ve belgeler saklanmaktadır (Kürk, 2010, 180).

### **1.4. AR-GE İndiriminde Zamanaşımı Belirsizliği**

Ar-Ge indiriminde de matrahın yetersiz olması durumunda ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar sonraki hesap dönemine devredilmektedir. Bu durumda zamanaşımının başlangıç tarihini saptama yönünden belirsizlik yaşanmaktadır. Kanun indirim konusu yapılamayan

tutarın sonraki dönemlere devredeceğini öngörmüş olmakla beraber, bundan yararlanabilme süresini belirlememiştir (GVK md. 89/9, KVK md. 10/1-a). Ancak AR-GE Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun'unun 3. maddesinde, bu harcamaların VUK'a göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edileceğini, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılacağı belirtilmiştir.

Ayrıca AR-GE Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği'nin Damga Vergisi İstisnası başlıklı 13/6 fıkrasında Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle ilgili olarak düzenlenen ve istisnaya konu olan kâğıtlar ile istisnanın uygulanmasına dayanak teşkil eden belgelerin, kâğıtların düzenlendiği tarihten itibaren 5 yıl muhafaza edileceğini ve gerektiğinde ilgili kişi ve kurumlara ibraz edileceği belirtilmiştir. İlgili maddelere göre, AR-GE faaliyetlerinde düzenlenen belgelerin beş yıl muhafaza edileceğini ve amortisman giderlerine benzediğini söyleyebiliriz. Bu anlamda AR-GE indirimlerinde zamanaşımı tıpkı amortisman giderlerinde olduğu gibi indirimin yapıldığı yılı izleyen yıl başından itibaren başlamakta ve 5 yıl olarak sürmektedir. İlgili belgeleri muhafaza süresi ise muhtemelen AR-GE indiriminin yapıldığı yılı/yılları izleyen yılın başından itibaren 5 yıl olarak gerçekleşmesi gerekmektedir.

### 1.5. Vergilendirme Dönemlerinde Zamanaşımı Sorunu

Yasalara göre gelir vergisi ve kurumlar vergisi, gerçek kişinin ya da kurumlar vergisine tabi kurumların bir takvim yılı içinde elde ettiği gelirleri ve karları üzerinden alınır. Burada belirtilen “bir takvim yılı” gelirin veya karın tespit edilmesinde kullanılan esas zaman dilimidir. Ancak VUK'un md. 174/3. fıkrasına göre takvim yılı döneminin faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmaması durumunda bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12'şer aylık özel hesap dönemleri belirleyebilir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2010, 314; Kaneti, 1987, 314).

Buna göre takvim yılı konusunda özel hesap dönemi normal hesap dönemine göre farklılık arz etmektedir. Zamanaşımı da, hesap döneminin takvim yılı ve özel hesap dönemi olmasına göre değişebilmektedir. Hesap dönemi takvim yılı olanlarda vergi alacağının doğduğu takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde zamanaşımı süresi dolarken, özel hesap döneminde hesap döneminin kapandığı yılı izleyen yılın başından itibaren beş yıllık sürenin geçmesiyle zamanaşımı süresi (VUK md. 174) dolmaktadır (Özyer, 202). Bu konu vergi adaleti açısından eşitsizlik doğurmaktadır. Bir örnekle açıklayacak olursak; 01.06.2013 – 31.05.2014



özel hesap dönemini takip eden bir şirketin, zamanaşımı süresi takip eden yılın birinci gününden itibaren yani 01.01.2015’de işlemeye başlar ve beşinci yılın sonu olan 31.12.2019 tarihinde sona erer. Bu süre içerisinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergi alacağı zamanaşımına uğrar. Burada zamanaşımı her ne kadar beş yıl olarak belirtilse de zamanaşımının başlangıcı özel hesap döneminin kapanış tarihini izleyen yılın başından itibaren başlaması nedeniyle zamanaşımı süresi 6 ay (5 yıl + 6 ay) kadar uzamaktadır.

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

### **1.6. Bazı Vergiler Açısından Zamanaşımına İlişkin Belirtilen İstisnai Hükümlerde Ölçsüzlük Sorunu**

Emlak Vergisi Kanunu’nun (EVK) 40. Maddesi bina ve arazi vergilerinde zamanaşımı başlangıcını özel olarak hükme bağlamıştır. Buna göre, bildirim dışı kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımı, bu bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığı idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla emlak vergisinde zamanaşımı diğer vergilerde olduğu gibi vergiyi doğuran olaya değil, vergi konusu taşınmazın bildirim dışı kalmış olduğunun idarece (belediyelerce) öğrenilmesine bağlanmıştır (Arslan, E. 2007, 33). Ayrıca bina ve arazinin beyan edilmediğinin idare tarafından öğrenildiği tarihi ispat yükü de yükümlüye ait olmaktadır. Yükümlünün ise bunu uygulamada yapabilmesi oldukça güçtür.

Yine Veraset ve İntikal Vergisinde (VİV) zamanaşımının başlangıcında vergiyi doğuran olayın -ölüm ya da ivazsız intikalin- tarihi değil, mükellefiyetin başlangıcı esas alınmıştır (Nas, 2011, 315).. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 20. maddesinde “...verilen beyannamede gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde intikal eden

*malların idarece tespit olunduğu tarihte...*” mükellefiyet gerçekleşmiş sayılmaktadır. Bu durumda tarh zamanaşımı maddede belirtilen durumun meydana geldiği takvim yılını izleyen yılın birinci gününden itibaren işlemeye başlayacaktır. Dolayısıyla beş yıllık zamanaşımı süresi aksine hüküm bulunmadıkça VUK’a giren bütün vergiler için geçerli olmaktadır. Ancak vergi kaçakçılığını önleme çabasının bir sonucu olarak görülen VİVK ile EVK’ya konulan istisnai hükümler, bu süreyi sonsuza kadar uzatmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2010, 132-133). Bu konuda gerekli yasal düzenlemelerin yapılarak denetim olanaklarının artırılması gerekmektedir.

### **1.7. Dava Zamanaşımı İle Tarh Zamanaşımı Açısından Vergi İncelemesi Sorunu**

Türk Ceza Kanunu’nda (TCK) zamanaşımı, kanunda yazılı sürelerin geçmesiyle dava ve ceza üzerinde etkiler yaratması bakımından ceza zamanaşımı (TCK md. 68) ve dava zamanaşımı (TCK md. 66) olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Dava zamanaşımı, şahsi veya kamu davasının açılabilmesi için, fiilin işlendiği tarihten itibaren başlayan, fiilin kanunla yazılı ceza miktarına göre süresi değişen zaman dilimi (Bayraklı, 1996, 222) olarak tanımlanmakta olup; TCK’nın 66. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda dava zamanaşımı süresi sekiz yıldır. Bu itibarla cezalara ilişkin zamanaşımı sürelerinde hükmedilen cezaların vergi suçları için üst sınırının 5 yıl olduğu dikkate alındığında VUK’un 359, 362 ve 363. maddelerine göre uygulanacak olan hürriyeti bağlayıcı cezalarda davazamanaşımı süresi, sekiz yıl olarak dikkate alınacak ve fiilin işlendiği tarihten<sup>4</sup> itibaren sekiz yıl içerisinde dava konusu edilmemesi halinde davanın görülmesi söz konusu olmayacaktır (Ürel, 2012, 873).

<sup>4</sup> Kaçakçılık davalarında zamanaşımı ve tekrür açısından suçun işlendiği tarihin tespiti oldukça önem arz etmektedir. Kaçakçılık suçlarında genelde bir durum olduğundan devamlılık söz konusudur. Durumun bittiği an devamlılıkta bitmiş olur ve suç o anda işlenmiş sayılır. Örneğin; satın alınıp bulundurulan malın satıldığı tarih suçun işlendiği tarihtir. Teşebbüs halinde son hareketin veya faaliyetin yapıldığı an suçun işlendiği yani dava zamanaşımının başlangıcıdır. Mütemudi ve müteselsil suçlarda dava zamanaşımı temadi ve teselsülün bittiği günden başlar. Gümrük kaçakçılığında suç tarihi suçun beyan üzerine oluşması sebebiyle beyanın yapıldığı veya beyannamenin tescil edildiği tarih olmaktadır. (Danışman, 2010, s. 127.).

VUK'ta tarh zamanaşımı, defter kayıt ve belge muhafaza ve ibraz süresi ile vergi incelemesinin yapılabileceği zaman kısıtı bakımından paralel düzenlemeler mevcuttur. Özellikle durumlar dışında tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra vergi incelemesi yapılamadığı gibi mükelleften defter, kayıt ve belgelerin ibrazı da istenememektedir (Temizyürek, 2009). Diğer taraftan TCK'da hükme bağlanan 8 yıllık dava zamanaşımı ile VUK'da yer alan 5 yıllık tarh zamanaşımı paralel olmaması bakımından vergi incelemesinde sorunlar oluşturmaktadır<sup>5</sup> (Demirci, 2006, 31). Nitekim 5 yıllık tarh zamanaşımı süresi geçmiş olduğu halde 8 yıllık dava zamanaşımı geçmemiş vergi suçları için hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanması gerekecek; ancak yine VUK'ta düzenlenen vergi incelemesi ile vergi tarhiyatı yapılamayacaktır.

Konuyla ilgili öğretide birçok öneri bulunmaktadır. Bazı yazarlara göre tarh zamanaşımı süresinin 8 yıla çıkarılarak hürriyeti bağlayıcı cezalardaki zamanaşımı süresi ile uyumlu hale getirilmesi (Demirci, 2006, 31) ve her iki zamanaşımı süresinin de aynı tarihlerde başlayıp bitmesinin sağlanması gerektiği yönünde görüşler mevcuttur (Bağdınlı, 2002). Yine defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz süresi 5 yılda olduğundan ve pek çok halde bu süreden sonra defter ve belgeler saklanmadığından gerek iddia makamı gerek savunma, defter ve belgelerden delil olarak yararlanma olanağını kaybedecektir. Hatta ceza davası açma konusunda zamanaşımı süresi 8 yılın sonuna kadar devam ettiği için savcılık inceleme elemanları üzerinde ısrarcı olabilecekleri gibi görev ihmali suçlamasında da bulunabileceklerdir. Bu çelişkinin TCK'ya hüküm eklenmesi suretiyle giderilmesi mümkün olmadığından, VUK'ta dava zamanaşımına ilişkin özel bir düzenlemeye yer verilmesi gerektiği belirtilmektedir (Doğrusöz, 2004, 2).

<sup>5</sup> Ayrıca "VUK'un belirlediği 5 yıllık tarh zamanaşımı ve vergi inceleme süresi, 765 sayılı eski TCK'nın belirlediği 5 yıllık dava zamanaşımıyla uyumlu olsa da; bu konuda uygulama sorunları yaşanmıştır. Örneğin uygulamada, tarh zamanaşımı süresinin izleyen takvim yılını takip eden yılın başından başlaması ile dava zamanaşımı süresinin fiilin işlendiği tarihte başlaması şeklindeki uyumsuzluk tartışıldığı gibi; mütemadi fiillerde ve KDV gibi indirim mekanizmasının işletildiği vergilerde kaçakçılık fiilinin işlenmesi ile sonuçlarının ortaya çıktığı dönemlerin farklılaşması durumunda, dava zamanaşımı süresinin başlangıcının belirlenmesi bakımından, vergi kaçakçılığı fiillerinin işlendiği/tamamlandığı tarih de tartışma konusu olmuştur. Diğer taraftan düşük zamanaşımı sürelerinin birçok davanın açılmamasına neden olması bakımından kamu vicdanını ciddi şekilde rahatsız etmiş ve bu durum yeni TCK'nın hazırlanma gerekçelerini oluşturmıştır." (Demirci, 2006, s. 31.).

Diğer taraftan savcılık, ihbar veya başka bir suretle bir suçun işlendiği izlenimini veren bir hali öğrenir öğrenmez doğruluğunu araştırmakla (CMK md. 160) ve bu araştırmayı yaparken adli kolluk görevlileri dışında bütün kamu görevlilerinden her türlü bilgi ve belgeyi istemekle (CMK md. 161) ve hazırlık aşamasında toplamış olduğu bu delilleri suçun işlendiği hususunda yeterli şüphe oluşturması durumunda görevli ve yetkili mahkemeye bir iddianame düzenlemekle (CMK md. 170) yükümlüdür. Ayrıca ceza mahkemeleri bu konuda yapılan soruşturma ve açılacak davalarda vergi denetim elemanlarını bilirkişi olarak atayarak söz konusu suçların tespit edilmesinde görevlendirmektedir (CMK md. 63). Bu şekilde yapılan görevlendirmelerde VUK yerine Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) esas alınmaktadır. Dolayısıyla kaçakçılık suçunun işlendiğinden haberdar olan savcılık vergi dairesini bu durumdan haberdar ederek inceleme yapılmasını isteyebilmektedir. Ancak buradaki inceleme vergi incelemesi olarak görülmemektedir. Bu durum kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerin ortaya çıkarılmasının uzmanlık gerektirmesi ve bu ihtisasa sahip vergi inceleme elamanları tarafından düzenlenen mütalaanın soruşturmaya ışık tutacağı gerçeğinden kaynaklanmaktadır. Öğretide bu konu hakkında VUK yerine CMK'nın esas alındığını, defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz mecburiyeti bakımından sadece VUK'taki 5 yıllık sürenin değil, gerektiğinde Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın md 82'de belirtilen 10 yıllık muhafaza süresinin de esas alınmasını gerektiğini belirterek defter ve belgelerin ilgililerden istenebileceği ifade edilmiştir (Demirci, 2006, 31; Temizyürek, 2009) .

Ancak söz konusu incelemelerin (vergi incelemesi olmasa dahi) defter ve belgelerin ibrazına dayanması ve mükellefin VUK'u esas alarak defter ve belgeleri 5'inci yılın sonunda istense dahi ibraz etmek zorunda olmaması durumuyla da karşılaşılabilmektedir. Bu nedenle tarh zamanaşımı geçmiş ama dava zamanaşımı geçmemiş (5 ila 8 yıl arasında tespit edilen) vergi suçlarında incelemenin yapılması mümkün olarak görülmemektedir. Bu anlamda dava zamanaşımının 8 yıllık süresi işlevsiz kalmaktadır. Bu çelişkinin giderilmesi için VUK'ta dava zamanaşımına ilişkin özel bir düzenlemeye yer verilmesi gerekmektedir.

### **1.8. Gümrük Para Cezasında Zamanaşımı Sorunu**

Gümrük Kanunu'nun (GK) 197/2 fıkrasında yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen ancak, 3 yıl içinde tahakkuk ettirilmeyen gümrük vergilerinin bu süre dolduktan sonra ilgisinden istenilemeyeceği belirtilmiştir. Gümrük para cezalarına yönelik

zamanaşımında ise 5326 sayılı Kabahatler Kanunu 3'üncü madde uyarınca "...idari para cezası...yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında..." Kabahatler Kanunu'nun uygulanacağı belirtilmiştir. Kabahatler Kanunu'nun 20'nci maddesinde ise nispî idarî para cezasını gerektiren kabahatlerde zamanaşımı süresinin, kabahate ilişkin tanımdaki fiilin işlenmesiyle veya neticenin gerçekleşmesiyle işlemeye başlayacağı ve sekiz yıl süreceği belirtilmiştir. Kabahati oluşturan fiilin aynı zamanda suç oluşturması halinde suça ilişkin dava zamanaşımı hükümlerinin uygulanacağı yine aynı madde de yer almaktadır.

2011/11 Sayılı Genelge'ye göre "vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanacak para cezalarında gümrük vergileri tahakkuk zamanaşımına uğramış olsa dahi bu vergilere ait para cezalarının 5326 sayılı Kanunun 20'nci maddesinde belirtilen zamanaşımı süreleri içinde tahsil edilmesi gerekmektedir" ifadesi yer almaktadır. Buna karşın Danıştay 7'nci Dairesi (2006) verdiği kararda; para cezası kararı alınabilmesi için öncelikle ortada alınması gereken bir verginin bulunması gerektiğini, zamanaşımına uğraması nedeniyle alınması olanaklı olmayan vergilere dayanılarak ceza uygulanmasının hukuka uygun olmayacağını belirtmiştir. Dolayısıyla gümrük idarelerince zamanaşımına uğramış gümrük vergilerine ilişkin para cezaları, zamanaşımından daha uzun süreye sahiptir. 2011/11 Sayılı Genelge emri düşünüldükçe düzenlenecek bir ceza kararının, yargı mercileri nezdinde dava konusu yapılması halinde iptal edileceği bilinmelidir. Bu kapsamda yargı kararları çerçevesinde gümrük mevzuatında yeni düzenlemeler yapılması gerekmektedir (Bozkurt, 2011, 181-189).

### **1.9. Vergi Dairesince Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Başvurulmasına İlişkin Sorunlar**

VUK'un 114/2 fıkrasına göre vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurmaktadır. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine teslimini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam etmekte ve işlemeyen süre her hal ve takdirde bir yıldan fazla olmamaktadır (Danıştay 4.Dairesi, 2011).

Vergi yükümlüsünün idare tarafından incelemeye sevk edilmiş olması durumunda ise zamanaşımı durmamaktadır (Özelge, 2000). Ancak uygulamada vergi inceleme elemanları sürdürmekte oldukları vergi incelemeleriyle ilgili olarak zamanaşımının bitmesine az bir zaman kala mükelleflerin matrah takdirini görünüşte komisyon tarafından yapılan bir işlem olarak göstermekte fakat kendileri yapmaktadır. Yani matrah takdiri

yine inceleme elamanları tarafından yapılırken ek bir süre kazanabilmek adına kanun hükmünün arkasından dolanarak bir anlamda bu yetkilerini takdir komisyonuna devretmiş gibi görünerek inceleme yapmaktadırlar. İnceleme elamanı raporunu yazmakta, komisyonda raporda önerilen matrah üzerinden tarhiyat ve ceza öneren kararı vergi dairesine tevdi etmektedir. Bilindiği üzere tarhiyat yetkisi sadece vergi dairesine aittir. Vergi matrahı takdir yetkisi ise takdir komisyonu ve/veya inceleme elemanına aittir. İnceleme elamanı bizzat kendisi gibi vergi matrahı takdir yetkisi bulunan takdir komisyonuna yetkisini devretmektedir ki; bu işlem hukuka aykırıdır (Taş ve Özcan, 2012, 1; Sakal ve Alpaslan, 2011, 24).

VUK'ta vergi matrahının hangi durumlarda takdir komisyonlarınınca takdir edileceği, hangi durumlarda vergi inceleme elemanları vasıtasıyla belirleneceği konusunda her hangi bir ayırım veya ölçü yer almamaktadır. Böyle bir ayırma açıkça yer vermeyen VUK'un 30'uncu maddesi, re'sen vergi tarhını gerektiren sebeplerin varlığı halinde vergi matrahının takdir komisyonlarınınca takdiri ya da inceleme elemanları vasıtasıyla belirlenmesi konusundaki yetkiyi vergi idaresine ait kılmıştır. Yani vergi idaresi bu yetkiyi dilediği şekilde kullanabilmekte ve vergi matrahının harici karinelere göre takdirinin gerektiği durumlarda işlemi takdir komisyonlarına sevk edebilmektedir. Ancak vergi matrahının sağlıklı bir şekilde belirlenmesinin yolu da vergi incelemesinden geçmektedir. Gerçi VUK'un 75'inci maddesinde takdir komisyonlarına matrah takdiri ile ilgili görevlerinden dolayı vergi inceleme yetkileri verilmiştir. Takdir komisyonlarının bu yetkilerini harici verilere göre kullandıkları dikkate alındığında, bu tür durumlarda defter ve belgeler ya yoktur ya ibraz edilmemiştir ya da ulaşmak mümkün olmamaktadır. Bunun dışında takdir komisyonlarına giden işler (beyanname verilmemesi gibi) inceleme elemanlarının iş yükünü azaltmaya yönelik re'sen takdir nedenlerinden oluşmaktadır. Dolayısıyla takdir komisyonlarında amaç vergi matrahının tespitidir ve zamanaşımını durdurmada bir araç fonksiyonu olarak kurulmamışlardır (İleri, 2010, 99-100). Söz konusu bu hukuksuz uygulamaya son verilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan olayı vergi incelemesi açısından değerlendirecek olursak vergi inceleme elemanları tarh zamanaşımı süresi içerisinde inceleme yapabilir. Zamanaşımını uzatmak için takdir komisyonunu kullanan inceleme elamanları, inceleme süresini uzatmaktadır. Ancak defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz zorunluluğu beş yıldan sonra bulunmamaktadır. Bu durumda VUK'un 30/3'üncü bendinde yer alan idarece ve ikmalen tarhiyat yapılamayacaktır. Yine VUK'un md 359/a-2 bendinde yer alan kaçakçılık cezası ve VUK'un mükerrer md 355'te

belirtilen özel usulsüzlük cezası kesilemeyecektir (Oktaç, 2005, 53; Işık, 2013). Üstelik matrah takdiri belirleme konusunda hem vergi inceleme elemanları hem de takdir komisyonları görevli olduğu halde sadece takdir komisyonlarına sevk işleminin tarh zamanaşımını durdurması oldukça çelişkilidir. Görünen o ki vergi kanunlarını uygulamada hukuki çerçevede değerlendirmek yerine kamu yararını gözeterek değerlendirmeye çalışmak ya da hukuki çerçevede değerlendiriliyor imajını yaratarak esasta kamu yararı adı altında hazineci bir yaklaşımı savunmak, sadece hukuki anlayışı değil kamu yararı adı altında gizlenen hazineci yaklaşımı da zedelemektedir. Vergi kanunları ilkeleri ve amaçları doğrultusunda düzenlenmediği ya da uygulanmadığı takdirde sadece kişilere değil devlet bütçesine zararı da beraberinde getirmektedir.

#### **1.10. Vergi İdarelerinin/Mükelleflerin Takdir Komisyonu Kararlarına Karşı Dava Açmaları**

Takdir komisyonlarının yaptığı matrah takdirine karşı, vergi dairesi ve vergi yükümlüleri tarafından yargı yoluna gidilmesi mümkündür. VUK'un 377. maddesinde mükelleflerin ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabileceği; yine vergi dairelerinin tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabileceği belirtilmiştir. Takdir edilen matrahın gerçekten uzak olduğunun ispatı vergi dairesine ve mükellefe düşmektedir. Danıştay takdir komisyonlarınca takdir edilen matrahın doğru olmadığını vergi mükelleflerince/idaresince kanıtlanması gerektiğini belirtmiştir. Nitekim uygulamada bu yöndedir. Ancak bir vergi idaresi/mükellef tarafından yapılan bu başvuruların çoğunda, tarh zamanaşımı süresi yargı organlarının kararı vergi dairesine tevdi edilmeden dolmaktadır. Dolayısıyla yargı organlarında geçen süre için zamanaşımının işlemeyeceğine ilişkin bir hükmün yasada yer alması gerekmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2010, 137).

Bu uygulama verginin yasallığı ilkesine de uygun düşmemektedir. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi kurumlarının hukuksal yapısının temel koşulu olup; vergi oranı, salınma biçimi, alınma zamanı gibi vergiye ilişkin birçok unsurun yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanmaktadır. Bir vergi tarhının usule aykırı olarak yapıldığının yargı organlarınca belirlenmesi halinde yargıda geçen süre içinde zamanaşımı süresinin duracağına ya da kesileceğine ilişkin bir kanun hükmünün yer almaması idarenin yargı kararına uygun olarak yeniden vergi tarhını

gerçekleştirmek istemesi durumuna engel olacaktır. Zira zamanaşımı süresi dolmuş olacağından vergi tarhi da yapılamayacaktır (Özelge, 2004; Nas, 2011, 325; Uluatam ve Methibay, 2001).

Ancak Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu bu durumda zamanaşımının durması gerektiğini kabul etmiştir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2010, 137). Diğer taraftan karşı görüşlü Danıştay Kararları da mevcuttur. Örneğin Danıştay bir kararında VUK'un 114. maddesinde hüküm bulunmadığından; idari yargı mercilerinde geçen sürenin tarh zamanaşımını durdurmayacağını ifade etmiş ve terkin kararı veren vergi mahkemesi kararını onamıştır (Danıştay 3.Dairesi, 1988).

Esasında zamanaşımı alacaklının alacağını takip etme konusunda göstermiş olduğu ihmalden kaynaklanmaktadır. Ancak alacaklı (vergi idaresi) alacağını ihmal ettiğine yönelik davranışlarda bulunmayıp, aksine alacağının takibine yönelik bazı işlemlerde bulunabilmektedir (Çağan, 1975, 155). Takdir komisyonu bunlardan biri olup zamanaşımını durduran unsur olarak ilgili kanun(lar)da yer almaktadır. Vergi dairesinin takdir komisyonlarına karşı dava açması da alacağın ihmaline yönelik bir işlem den ziyade alacağın takibine yönelik yapılması gereken bir işlemdir. Bu durumda Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun vermiş olduğu karar olması gereken hukuk açısından doğrudur. Zira vergi idaresi alacağını takip etme konusunda bir ihmal göstermemekte ve alacağını takip edebilme adına bu yola başvurmaktadır (Karakoç, 2007, 325). Dolayısıyla VUK'un 114. maddesine eklenecek bir fıkra ile vergi dairelerinin takdir komisyonu kararlarına karşı yargı organlarına başvurmaları veya yükümlülerin re'sen ve ikmalen tarh edilen vergilere karşı dava açmaları halinde yargı organlarında geçen süre için zamanaşımının duracağı yönünde bir düzenleme yapılması gerekmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2010, 137; Apak, 2011, 8-9).

### 1.11. Uygulamada Mücbir Sebeplere İlişkin Sorunlar

VUK'ta mücbir sebebin (zorlayıcı/zorunlu neden<sup>6</sup>) tanımına yer verilmemektedir. Danıştay'a göre mücbir sebepler, "insanın iradesi ve ihtiyarı dışında meydana gelen tesadüfi olaylardır". Bu olayların meydana gelmelerinden önce bilinmeleri mümkün olmadığı gibi, meydana geldikleri

<sup>6</sup> Zorlayıcı neden bazen zor durumla karıştırılmaktadır. Zor durum mücbir sebep kadar ağır olmayan durumları ifade etmektedir. Mücbir sebebin vergi ödevini yerine getirmeye etkisi mutlak iken; zor durumun nispidir. (Ayrıntılı bilgi için; Kızılot ve Diğerleri, 2006, 180-181).



zamanda giderilmeleri ilgilinin iradesine bağlı tutulmamaktadır (Danıştay, 7.Dairesi, 1985; Sirküler, 2011-2012).

Olayların mücbir sebep olarak kabul edilebilmesi ise belli şartlara bağlıdır. Bu şartlara göre, ortada vergilendirmeyi engelleyen bir olayın var olması, söz konusu olayın kişinin iradesi dışında meydana gelmesi ve olay ile vergi ödevinin engel olunması arasında illiyet bağının oluşması gerekmektedir. Mücbir sebebin varlığı halinde böyle bir durumla karşı karşıya kalan kişinin hukuken korunması hukukun doğal sonucu olarak görülmektedir. Mücbir sebep müessesesine hemen hemen bütün hukuk dallarında yer verilmiştir (Mutluer, 2008, 152-153). Vergi kanunlarında ise mücbir sebebe birkaç yerde yer verildiği gibi esas olarak VUK'un 13. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna 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 haller”, ilgili madde de mücbir sebep halleri olarak sayılmıştır.

Kanunda mücbir sebep olarak nitelendirilen olaylara genel bir sınırlama getirilmiştir. Bu olaylar öngörülemez ve önlenemez olabileceği gibi, çoğu kez öngörülse bile önlenememektedir. Sübjektif bir mücbir sebebin varlığı halinde ispat yükü buna dayanan ilgiliye ve yükümlüye düşmektedir. Ancak vergi yasalarında mücbir sebeplerin nasıl kanıtlanması gerektiği konusunda açık seçik yasal bir hukuk kuralı yer almamaktadır. Bu anlamda mücbir sebepler genel ilkeler çerçevesinde ileri sürülebilecek ve yargı yerlerinin hukuksal yorumuna bırakılmış bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır (Özel, 2008, 19).

VUK'un 13'üncü ve 15'inci maddeleri mücbir sebepleri örnekleme yoluna gitmiş ve “gibi” edatıyla genişletici yoruma imkân vermiştir. Üstelik mükelleflerin şahsında gerçekleşen, ispat ve tevsiki gereken mücbir sebeplerin kabulünün idarenin takdirine bırakılması mücbir sebepte idarenin iradesini ortaya koymaktadır (Çağan, 1975, 140-153; Karadağ, 2012, 1040). Vergi idaresine mücbir sebep konusunda geniş takdir yetkisi verilmesiyle tarh zamanaşımının uzatılması ölçülülük ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Bu yüzden VUK'un 15'inci maddesinin 1'inci fıkrasının ikinci cümlesinde

yer alan “...tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar...” ifadesi mükelleften çok vergi idaresine hizmet etmektedir.

Ayrıca kanunda belirtilen mücbir sebep hallerinde “ağır hastalık” ve “ağır kaza” kavramları tanımlanmamış ve bu kavramların yaşam algısı içinde yorumlanması istenmiştir. Nitekim bugün kanser “ağır hastalık” olarak nitelendirilirken; yarın bilimsel gelişmeler sonucu bu hastalığın gripten bir farkı kalmayabilir. Yine söz konusu hallerde “tutukluluk” hali mücbir sebep olarak kabul edilirken; (Özelge, 2001) bu kavramın da genişletilerek yorumlanıp “hükümlülük” halini kapsayıp kapsamayacağı tartışmalıdır. Ancak hükümlülük halini mücbir sebep olarak kabul eden Danıştay kararları olduğu (Danıştay, 7.Dairesi, 1999) gibi hükümlülük halini mücbir sebep olarak kabul etmeyen vergi dairesi görüşleri de bulunmaktadır (Özelge, 2007).

Yine VUK md. 13/1-2 bentlerde “vergi ödevi”nin sadece mükellef ödevleri ile sınırlı olup olmadığı da tartışmalıdır. Mücbir sebep halinin sadece mükellefin ödevi ile sınırlı olduğunu savunan yazarlar (Erez, 2; Özel, 2008, 21) olduğu gibi sınırlı olmayacağını belirten yazarlar (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2010) da mevcuttur. Ancak genel görüş mücbir sebeplerin sadece mükellef ödevlerini değil, aynı zamanda mükellef haklarına (dava açma, uzlaşma, pişmanlık gibi) yönelik olarak da kullanılabileceği yönündedir. Danıştay’ın görüşü de bu durumu teyit etmektedir (Danıştay, 4.Dairesi, 1983; Erol, 2012, 206). Ancak aksi görüşü savunan Danıştay kararları da mevcuttur. Bu görüşü savunanlar 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda her hangi bir hüküm bulunmadığını bu nedenle vergi uyuşmazlıkları konusunda açılacak davaların süresi, mücbir sebep gerekçesi ile uzatılmayacağını belirtmişlerdir. Bu konu haksızlığa ve hukuki karmaşaya yol açmaktadır. Yargı kararlarında bulanıklık yaratan “ödev” ve “hak” hususunun mutlaka mükellefler lehine olarak aydınlatılması ve mücbir sebep hallerinin mükellef haklarını da kapsayacak şekilde VUK’un 13’üncü maddesinde belirtilmesi önem arz etmektedir (Erol, 2012, 203-221).

Bunun dışında “afet”, “gaybubet” kavramları da tartışmaya açık kavramlardır. Kanunda mücbir sebebe yönelik belirtilen kavramların ölçüğü, niteliği ve çapı belirtilmediğinden yargı kararları bu konuya ciddi anlamda katkı sağlamaktadır. Söz konusu kavramlar, “şu konuya girer, bu konuya girmez” şeklinde sınıflandırmaya yönelik yaklaşımların kabulü hukuki anlamda mümkün değildir. Hukukta her olay kendi özelinde değerlendirilmektedir; genellemelerden hareketle karar verilemez. Zira hukuki olaylarda genellemeler çoğunlukla yanlış sonuçlara götürmekte ve olayın özelini unutturmaktadır (Erol, 2012, 207-211).

Yine öğretide, vergi inceleme elemanlarının mücbir sebep hallerinden (yıllık izin, mazeret izni, hastalık hali, tutukluluk vb.) kaynaklanan veya mali tatil gibi çeşitli yasal düzenlemelerden kaynaklanan durumları için vergi inceleme sürelerinin durdurulmasına yönelik bir düzenlemenin yapılması gerektiğini (Erol, 2012, 221; Karakoç, 2007, 327) belirtenler bulunmaktadır. Mücbir sebep hallerinin mükellef lehine getirilen bir uygulama olduğu düşünüldüğünde; kanaatimizce bu görüşe katılmıyoruz. Zira mükelleflerin mücbir sebep gerekçesi ile sürelerin durmasından yararlanmaları durumunda, aynı süre boyunca idare de tarh zamanaşımının durmasından yararlanmaktadır. Dolayısıyla ilgili maddeler mükellefin çıkarlarını gözetmek amacıyla vergileme ilkeleri çerçevesinde yeniden değerlendirilmeli ve ilgili düzenlenmelerin yapılması gerekmektedir.

## 2. Tahsil Zamanaşımı

### 2.1. Tahsil Zamanaşımının Başlangıcı Açısından Mükellefler Arasındaki Eşitsizlik Sorunu

AATUHK tahsil zamanaşımının başlangıcını *vade tarihine* bağlamıştır. Buna göre tahsil zamanaşımı alacağın vadesinin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı başından itibaren başlamaktadır. Tahsil zamanaşımında vade tarihinin değil de; vadeyi izleyen takvim yılının esas alınmasıyla vergi idaresinin işini kolaylaştırarak hızlı çalışması amaçlanmıştır. Her mükellef için tek tek zamanaşımının belirlenmesi külfetli bir iştir. Bu nedenle vadesi aynı yıla rastlayan tüm mükellefler için zamanaşımı süresi o yılı takip eden takvim yılının başından itibaren işlemeye başlayacaktır (Doğrusöz ve Diğerleri, 2012, 128).

Öte yandan, yazında bu düşüncenin eşitlik ilkesini zedelediği belirtilmiştir. Farklı tarihlerde (örneğin, yılbaşı veya yılsonu) vade tarihi olan mükelleflerin tahsil zamanaşımını izleyen yılın başından itibaren başlaması, zamanaşımı olarak sürelerin fiili açıdan farklı zamanlarda ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Ödeme vadesi yılbaşında dolanla, ödeme vadesi yılsonunda dolan arasında zamanaşımı süresi açısından bir yıla yakın süre farkı oluşmaktadır. Mükellefler arasındaki bu eşitsizliği giderebilmek için tahsil zamanaşımı süresinin ödeme vadesini izleyen günden itibaren başlatılması gerektiği belirtilmiştir (Nas, 2011, 2).

Bu görüş günümüz koşulları çerçevesinde düşünüldüğünde yerinde görülebilir. Üstelik bizce bu görüş tarh zamanaşımı içinde geçerli olmalıdır. Vergi hukukunda zamanaşımının başlangıcı olarak vade tarihinin değil de

vadeyi izleyen takvim yılının esas alınmasıyla, bugüne kadar vergi idaresinin işi kolaylaşmış ve hızlı çalışması sağlanmıştır. Ancak günümüz bilişim teknolojileri çağını yaşaması bakımından söz konusu hüküm amaca hizmet etmemekle birlikte mükellefler arasında eşitsizliğe de neden olmaktadır. Teknolojik gereçler vasıtasıyla vergi idaresinin işi zaten kolaylaşmıştır. Amaca hizmet eden diğer araçların bulunması sebebiyle ve söz konusu hükmün amaca hizmet etmediği gibi mükellefler arasında eşitsizliği doğurmasından dolayı vergi hukukunda zamanaşımının başlangıcında, vadeyi izleyen takvim yılının değil, vade tarihinin esas alınması gerektiği görülmektedir.

## 2.2. Tahsil Zamanaşımını Kesen Ödeme Unsuruna İlişkin Sorunlar

Ödeme, alacaklı tahsil dairesinin yetkili ve sorumlu memurları tarafından verilecek makbuz karşılığı yapılmaktadır (Nas, 2011, 2). Kamu alacağının ödenmesi kamu alacağını takibini sona erdiren en doğal yoldur. Bu durum maddi vergi yükümlülüğünün nihai amacıdır (Gerçek, 2010, s, 51). Kanuna uygun şekilde yapılan bu ödeme rızaen yapılan tahsil işlemi ifade etmektedir (VUK md. 23). Bu anlamda borçlunun kendi iradesi ile gerçekleşmeyen ödemeler, ödeme sayılmamaktadır. Örneğin salt zamanaşımını kesmek amacıyla tahsil dairesinde görevli kişilerce yapılan kısmi ödemeler böyledir ve zamanaşımını kesmezler. Aksine; bu tür ödemeleri yapan kamu görevlileri adli ve idari bir suç işlemiş olmaktadır (Candan, 2011, 588-589).

Tahsil zamanaşımını kesmek amacıyla görevli memurların mükellef adına yaptıkları ödemeler tahsil zamanaşımını kesmemektedir. Nitekim yargı organları tarafından verilen kararlarda bu yöndedir. Memurların işgüzarlığı biraz da kamu alacağını zamanaşımına uğratma sorumluluğunu taşıma endişesi ile her yıl beş yılın sonunda mükellef adına paralar (genelde 1 lira) yatırılmakta, kısmi ödeme yapıldığı için de zamanaşımı süresi bir türlü dolmamaktadır (Doğrusöz, 2010, 2; Aksoyoğlu, 2009, 127). Bu şekilde yapılan ödemeler 213 sayılı VUK ile 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na (KMYKK) açık olarak aykırılık teşkil etmektedir. Diğer taraftan alacağın zamanaşımına uğraması durumunda da bir kamu zararı doğmuş olacağından sorumluluğu bulunanlar hakkında bir idari inceleme ve soruşturma başlatılması gerekmektedir. Bu durumda memur bir tercih yapma zorunluluğu ile karşılaşmaktadır. Ya bu ödemeyi yaparak bir kamu zararı doğmasını engelleyecek ya da mükellefin şikâyeti sonucunda kişinin

mağduriyetine sebep olduğu gerekçesiyle sorumlu tutulacaktır. Her iki durumda da TCK'nın 257'nci maddesi çerçevesinde sorumlu olmaktadır. Ödeme yapmayarak zamanaşımını engellememesi halinde (vergi alacağını zamanaşımına uğratma sorumluluğundan dolayı) daha az cezayı gerektiren ikinci fıkra (TCK md. 257/2). uygulanırken; ödeme yapması ve borçlunun da şikâyeti halinde daha ağır cezayı gerektiren ilk fıkra (TCK md. 257/1) hükümleri uygulanmaktadır (Oktar ve Taşkın, 2013, 41-42).

Öğretide bu sorunun çözümü için AATUHK'nın ödemeye ilişkin 40. ve 41. maddelerinin yeniden düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Yapılacak olan düzenleme, ödemenin kim tarafından ve ne kadar yapılacağı konusunda ve makbuzların ancak mükellefin veya temsilcinin atacağı imzalar ile geçerlilik kazanacağına yönelik olması gerekmektedir. Böylelikle görevi kötüye kullanma gibi bazı idare kaynaklı sorunların önüne geçilmekte ve mükellef dava yoluna gittiğinde haklılığını ispatlayabilmektedir (Organ ve Bozdoğan, 2012, 183). Diğer yandan bu konuda yeni bir düzenleme yapılmasının gerekli olmadığını ancak mevcut hükümlerin uygulanabilirliğinin ve vergi idaresinde iç denetimin etkinliğinin artırılmasının gerekli olduğunu belirtenlerde olmuştur (Oktar ve Taşkın, 2013, 42). Diğer taraftan başka bir yazar, ödemenin zamanaşımını kesebilmesi için bir miktar sınırlaması konulması gerektiğini ve ödemeyi yapan şahsın kimlik bilgilerine ihtiyaç duyulması gerektiğini belirtmiştir (Karadağ, 2012, 1051).

Kanaatimizce bu önerileri kabul etmekle birlikte eksik olarak değerlendiriyoruz. Sonuç olarak söz konusu durumun, mükellef hukuku, hukuk devleti anlayışı ve hukuk güvenliği ilkeleri açısından savunulması mümkün değildir (Doğrusöz, 2010, 2). Kamu yararını gözetmek gibi gerekçelerle de kişilerin mağduriyetine sebep olmanın mazereti olamaz (Oktar ve Taşkın, 2013, 42). Dolayısıyla bu konunun düzenlenmesi önemli bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır. Öncelikli olarak ödeme unsurunun gerçekten tahsil zamanaşımını kesebilmesine ihtiyaç var mı? Sorusuna cevap bulmak gerekmektedir. Çünkü mükellef borcunu zamanaşımı dolsa bile istediği takdirde ödeyebilir. Hem mükellef borcunu ödemek istese bile kısmi bir tutarını ödeyerek zamanaşımını neden kesmek istesin ki? Ödeme unsuru araç-amaç ilişkisi çerçevesinde yeniden değerlendirilmeli buna rağmen söz konusu amaca hizmet ettiği kabul edilse bile ödemeyi yapan kişinin gerçekten ilgili mükellef olup olmadığına yönelik tedbirlerin de alınması gerekmektedir. Kanaatimizce, ödeme unsurunun tahsil zamanaşımını kesmesi hazineci bir yaklaşımla getirilmiş olup; bir tarafta kamu görevlilerini diğer tarafta vergi mükelleflerini zor durumda bırakmaktadır.

Bu konuda ödemeyi yapan mükelleflerin/temsilcilerin kimlik kontrollerinin yapılması, yine yukarıda belirtildiği gibi makbuzların geçerli olması için mükellefin/temsilcinin imzasının bulunması gerekmektedir. Yine vergi idarelerinin iç denetiminin etkin bir şekilde yapılması da önemli bir tedbirdir. Bu önlemleri belirtmiş olsak bile ödemenin tahsil zamanaşımını kesmesi bakımından gerekli bir unsur olarak görmemekteyiz ve yeniden incelenmesi gerektiği görüşündeyiz.

### **2.3. Yükümlünün Zamanaşımı Süresi Geçtikten Sonra Kendi Rızası ile Yapmış Olduğu Ödemelerin Tarh/tahsil Zamanaşımı Açısından İncelenmesi**

Tahsil zamanaşımının süresi, kamu alacağının tahakkukundan sonraki aşama ile ilgilidir. Tarh zamanaşımında kamu alacağının hukuk düzeninde doğması engellenirken; tahsil zamanaşımında kamu alacağı yalnızca tahsil edilebilirliğini yitirmektedir. Yani borç esasında vardır; ancak eksik borç niteliğinde olduğundan borcun rızaen ödeme hali geçerli olmaktadır. Burada zamanaşımı süresinin dolmuş olması söz konusu kamu alacağı için alacaklı tahsil dairesince ödeme emri düzenlenmesini ve diğer cebri tahsil yöntemlerinin uygulanmasını engellemektedir (Candan, 2011, 560; Nas, 2011, 3; Danişay, 9.Dairesi, 1982). Yükümlünün tahsil zamanaşımına uğramış vergi borcunu rızaen ödeyeceğini beyan etmesi durumunda ise vergi idaresi lehine yeni bir talep etme hakkı doğmamaktadır.

Zamanaşımıyla vergi alacağı, süre geçmesi suretiyle ortadan kalkmamakta, sadece alacaklının, cebri takip yoluyla alacağına kavuşmasını sağlayan talep ve cebri takip yeteneği ortadan kalkmaktadır (Doğrusöz, 2010, 1). Tahsil zamanaşımına uğrayan vergi borcu eksik borç (tabii-doğal borç) haline gelmektedir. Bu halde alacaklı idare, mükellefi borcunu ödemeye zorlayamamakla birlikte alacaklılık vasfını (Kızılot ve Diğerleri, 2006, 170) süresizce devam ettirmektedir (AATUHK md. 102/2). Ayrıca tahsil zamanaşımı süresi dolduktan sonra vergi idaresinin vergi alacağını talep etme yetkisi ortadan kalkmış olduğundan artık vergi borçlusuna ödeme emrinin gönderilmeyeceğini Danişay'da kabul etmektedir (Danişay, 9.Dairesi, 1971).

Öte yandan zamanaşımından sonra yükümlünün rızaen yapacağı ödemelerin kabul olunacağı hükme bağlanmıştır. Ancak yükümlünün yapacağı ödemenin vergi alacağının zamanaşımına uğradığını bizzat bilerek ve isteyerek yapması gerekmektedir. Yapılan ödeme vezne alıncasına “kendi rızası ile ödenmiştir” şerhi konulmak suretiyle alınmaktadır (Arslan, M.

2007, 210). Yoksa zamanaşımına uğramış bir vergi alacağı vergi idaresi tarafından talep edilirse ve borçlu bunu bilmeden öderse, kanuni dayanağı olmayan talep üzerine hatayla yapılmış olan bu ödeme geçerli sayılmamakta (Çağan, 1975, 112) ve geri istendiğinde alınabilmektedir.

Zamanaşımından sonra yükümlünün rızaen ödeme yapması VUK'ta düzenlenen tarh zamanaşımı içinde geçerli tutulmaktadır. Yani tarh ve tahsil zamanaşımı süresi dolduktan sonra mükellefin rızası ile yapacağı ödemeler kabul edilmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2010, 144; Bilici, 2010, 113)<sup>7</sup>. Ancak bu konu vergi hukukçuları arasında tartışma konusu olmuştur. Bir kısmı vergi hukukundaki zamanaşımının kamu hukukundaki zamanaşımı ile aynı sonuçları doğurduğunu, bir kısmı vergi hukukundaki zamanaşımını hak düşürücü süreden zayıf ve özel hukuktaki zamanaşımından daha kuvvetli olduğunu, bir kısmı da tarh zamanaşımının hak düşürücü süre olarak kabul edilmesi gerektiğini belirtmişlerdir.

Bazı yazarlar vergi borcunun doğumu vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuuna veya hukuki durumun tekemmülüne bağlandığını ve bu anlamda tarh işlemi inşai değil, yalnızca belirtici bir işlem niteliği taşıdığını (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2010, 90) belirterek vergi borcunun yok sayılmaması gerektiğini belirtmiştir. Bu nedenle AATUHK'da yer alan tahsil zamanaşımına uğramış bir vergi borcunun mükellefin rızası ile ödenmesine cevaz veren hüküm, VUK'ta düzenlenen tarh zamanaşımı içinde kabul edilmektedir.

Diğer taraftan VUK'un 3. maddesinde "Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır". Mutluer bu hükme dayanarak kanunun zamanaşımını düzenleyen 113. maddesinin "Vergi Alacağının Kalkması" başlığını taşıyan Altıncı Kısım içinde yer aldığını belirtmiş ve tarh zamanaşımının vergi alacağını tamamen kaldırması gerektiğini ifade etmiştir. Kaldı ki kanunun 113. maddesinde zamanaşımının, vergi alacağını kaldıracağı açık bir şekilde belirtilmiştir. Bu nedenle tarh zamanaşımını hak düşürücü süreler olarak kabul etmiş ve AATUHK'un 102/2'nci fıkrasındaki mükellefin rızaen yapacağı ödeme kabul olunur hükmünü ise sadece tahsil zamanaşımında uygulanması gerektiğini belirtmiştir (Mutluer, 2008, 149-150). Benzer görüşte olan Candan, bir kamu

<sup>7</sup> Tarh zamanaşımına uğrayan vergi borcunun akıbeti konusunda VUK'da bir hüküm yer almamaktadır. Ancak mükellefin istemesi durumunda vergi idaresi tahakkuk fişine "yükümlünün rızası üzerine tahakkuku verilmiştir". İbaresini koyarak bu vergiyi tahsil etmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2010, 144; Bilici, 2010, 113).

alacağının zamanaşımına uğraması durumunda hukuken hiç doğmadığını yani ilgili alacağın yok hükmünde olacağını ifade etmiştir (Candan, 2011, 282). Çağan ise tarh zamanaşımı ile vergi borcunun kalktığını ve dolayısıyla vergi dairesinin tarh etmeye yetkili olmadığı bir verginin mükellef tarafından rızaen de olsa ödenmesinin mümkün olmadığını ifade etmiştir.

Dolayısıyla AATUHK'da yer alan 102/2 fıkrası tartışmaya açık bir konudur. Ancak genel kabul gören görüşe göre özel/genel kanun ilişkisi nedeniyle AATUHK'da yer alan hüküm VUK'ta düzenlenen tarh zamanaşımı içinde geçerli görülmektedir. Kanaatimizce de AATUHK'da yer alan tahsil zamanaşımına uğramış bir vergi borcunun mükellefin rızası ile ödenmesine cevaz veren hükmün, sadece tahsil zamanaşımı için geçerli olması gerekmektedir. Nitekim VUK kapsamında yer alan tarh zamanaşımının sistematik yorumu ve bu yönde belirtilen yazarların yorumu söz konusu hükmün sadece tahsil zamanaşımı için geçerli olduğunu göstermektedir.

## Sonuç

Hakların doğuşunda bir hakkın veya hukuki ilişkinin sona ermesinde oldukça önemli olan zamanaşımı çalışmamızın temelini oluşturmaktadır. Yukarıda yer alan durumlar zamanın/sürenin hukuki anlamda ne kadar önemli olduğunu göstermesinin yanında kanunların bazı durumlarda yetersiz kaldığını da ortaya koymaktadır. Şüphesiz zamanaşımı her ne kadar alacaklının alacağını ihmalinden kaynaklanmış olarak görülse bile, siyasi etkinin bu durumların meydana gelmesinde etkisi büyüktür.

İyi bir hukuki analiz yapılmadan mevcut soruna uygulanan çözümler, yetersiz kalmaktadır. Belki bu sorunlar, sunulacak çözüm önerilerinin ne kadar önemli olduğunu kavrayamamaktan belki de sorunun çözülmek istenmemesinden belki de sorunların çözülmesine engel olanlara karşı durulmadığından kaynaklanmaktadır. Ancak vergi sisteminin alanının genişlemesi ve daha modern bir yapıya bürünmesi, vergi yasalarını ister istemez daha karmaşık bir yapıya büründürdüğü de açıktır.

Vergi kanunlarını uygulamada hukuki çerçevede değerlendirmek yerine kamu yararını gözeterek değerlendirmeye çalışmak ya da hukuki çerçevede değerlendiriliyor imajını yaratarak esasta kamu yararı adı altında hazineci bir yaklaşımı savunmak, sadece hukuki anlayışı değil kamu yararı adı altında gizlenen hazineci yaklaşımı da zedelemektedir. Vergi kanunları ilkeleri ve amaçları doğrultusunda düzenlenmediği ya da uygulanmadığı



takdirde sadece kişilere değil devlet bütçesine zararı da beraberinde getirmektedir.

Sonuç olarak sebep her ne olursa olsun vergi kanunlarının hazırlanması ve yasalaştırılması sürecinde, bu yasal düzenlemelere sadece o dönemki ekonomik konjonktürün gerekleri doğrultusunda hareket ederek ya da salt vergici/maliyeci gözü ile bakarak değil de, hukukun üstünlüğü ilkesini esas alarak hareket etmenin ne kadar gerekli ve önemli olduğu ortaya konulmalıdır. Yasalarda yapılan bütün değişiklikler, çeşitli ihtiyaçların kaçınılmaz sonucu olarak yapılsa bile, genel kabul görmüş evrensel vergileme ilkeleri ya da diğer bir ifade ile Anayasal vergileme ilkeleriyle uyumlu olmak zorundadır. Bu değişiklikler, hiçbir şekilde belli bir sınıfa, zümreye ya da baskı/çıkar gruplarına hizmet etmek amacıyla yapılmamalı ve anayasal vergileme ilkeleri hiçe sayılmamalıdır.

### **Kaynakça**

- AKSOY, Ş. (1982). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- AKDOĞAN, A. (2001). *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*. 3. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- AKSOYOĞLU, V. (2009). “Vergi Borcunda Zamanaşımını Önlemek Amacıyla Memur Tarafından Yapılan Ödeme Zamanaşımını Keser (Mi?)”. *Yaklaşım*. Sayı: 199.
- APAK, S. (2011). “Tarh Zamanaşımı Koşullarının İlgili Anayasa Mahkemesi Kararı Işığında Değerlendirilmesi”. *Vergi Sorunları*. Sayı: 270.
- ARSLAN, E. (2007). “Tarh Zamanaşımı”. *Vergi Dünyası*. Sayı: 314.
- ARSLAN, M. (2007). *Vergi Hukukunda Zamanaşımı*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- ATAR, Y. (2004). *Vergi Hukuku*. 5. Baskı. Konya: Mimoza Yayınları.
- ASLANPINAR, B. (2009). “Milli Zamanaşımı”. 25 Haziran 2009, <http://www.burakaslanpinar.av.tr/icerik/kose-yazilari/milli-zamanasimi/> [E.T: 24 Mart 2014].
- BAĞDINLI, İ. H. (2002). “Hürriyeti Bağlayıcı Cezalarda Zamanaşımı”. *Yaklaşım*. Sayı: 118.

- BAKMAZ, Z. (2010). “213 Sayılı VUK Uyarınca Tutulması Zorunlu Kılınan Defterlerin Muhafazasında Özellik Arz Eden Hususlar”. *Yaklaşım*. Sayı: 215. <http://www.ozdogrular.com> [E.T: 25 Mart 2014].
- BAYRAKLI, H. H. (1996). *Vergi Ceza Hukuku*. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını.
- BİLİCİ, N. (2010). *Vergi Hukuku*. 23. Bası. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- BOZKURT, N. (2011). “Zamanaşımına Uğramış Gümrük Vergilerine Para Cezası Uygulanabilir Mi?”. *Mali Çözüm*. Sayı: 106.
- ÇAĞAN, N. (1975). *Vergi Hukukunda Süreler*. Ankara: AÜHFY Sevinç Matbaası.
- CAN, B. Z. Bülbül ve V. Dağışan. (2012). *Emlak Vergisi Hukuku*. İstanbul: Şifre Yayınları.
- CANDAN, T. (2011). *Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- DANIŞMAN, M. (2010). *Açıklamalı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu*, Ankara: Bilge Yayınevi.
- DEMİRCİ, A. (2006). “Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Zamanaşımı Sürelerinin Yeni Türk Ceza Kanunu İle Uyumu”. *Vergi Dünyası*. Sayı: 297.
- DOĞRUSÖZ, A. B. (2004). “Vergi Suçlarında Ceza Dava Zamanaşımı”. *Dünya Gazetesi*. 25 Ekim 2004.
- DOĞRUSÖZ, A. B. (2010). “Tahsil Zamanaşımı”. *Referans Gazetesi*. 13 Mayıs 2010.
- DOĞRUSÖZ, M. E. A. B. Doğrusöz, İ. V. Seviğ ve F. Tunçel. (2012). *Vergi İcra Hukuku*. Eskişehir: Açıköğretim Fakültesi Yayını.
- EREZ, M. “Vergi Hukukumuzda Mücbir Sebepler Ağır Hastalık Hali”. *Maliye Enst. Konferansları 1*, s. 2, [www.journals.istanbul.edu.tr](http://www.journals.istanbul.edu.tr) [25.01.2014];
- ERGİNAY, A. (1986). *Vergi Hukuku*. Ankara: Savaş Yayınları.
- EROL, A. (2012). “Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler Ve Sonuçları”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. Sayı: 103.
- GERÇEK, A. (2010). *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2010.
- IŞIK, E. (2013). “Zamanaşımının Son Gününde Taktire Sevk Edilen İncelemelerde Defter Belge İbrazı”, 12.09.2013, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ekremisik/002/> [E.T. 08.02.2014].
- İLERİ, Y. (2010). “Zamanaşımı Müessesesine Yargı Müdahalesi”. *Vergi Dünyası*. Sayı: 345.

- KANETİ, S. (1986/1987). *Vergi Hukuku*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını.
- KARABACAK, Y. (2013). “Vergi Karmaşıklığı Modern Vergi Sistemlerinin Kaçınılmaz Sorunu mudur?”. *Mali Çözüm*. s. 15-30.
- KARADAĞ COŞKUN, N. (2012). “Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından ‘Mücbir Sebepler’ ve ‘Ödeme’ye Eleştirel Bakış”. [Electronic Version] *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (AÜHFĐ)*. Vol. 61. No.3. [E.T: 15 Aralık 2012].
- KARAGÖZ, B. (2008). “Vergi Hukukunda Zamanaşımı”, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (SBE).
- KARAKOÇ, Y. (2007). *Genel Vergi Hukuku*. 4. Bası. Ankara: Yetkin Yayınları.
- KIZILOĞ, Ş. ve Diğerleri. (2006). *Vergi Hukuku*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- KIRBAŞ, S. (1998). *Vergi Hukuku*. 10. Baskı. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- KÜRK, M. (2010). “Mükelleflerin Yasal Defter Ve Belgelerini Saklama Süresi Ve İstisnaları”. *Mali Çözüm*. Sayı: 98.
- MUTLUER, M. K. (2008). *Vergi Genel Hukuku*. 2. Baskı. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- NAS, A. (2011). “Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. C. 60. Sayı. 2.
- OKTAR, A. (2011). *Vergi Hukuku*. 6. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- OKTAR, A. ve Y. Taşkın. (2013). “Tahsil Zamanaşımını Kesmek Amacıyla Vergi İşlemleri İle Görevli Memurların Mükellefin Nam Ve Hesabına Yaptıkları Ödemelerin Hukuki Niteliği”. *Vergi Dünyası*. Sayı: 387.
- ORGAN, İ. ve D. Bozdoğan. (2012). “Tahsil Zamanaşımını Kesen Hallerden Ödemenin Danıştay Kararları Işığında İrdelenmesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 367.
- OKTAY, C. (2005). “Tarh Zamanaşımı Dolan Ancak Takdir Komisyonuna Sevk Edilen Mükelleften Defter Belge İbrazi İstenip İnceleme Yapılabilir Mi?”. *Vergi Sorunları*. Sayı: 203.
- ÖNCEL, M. A. Kumrulu ve N. Çağan. (2010). *Vergi Hukuku*. 18. Bası. Ankara: Turhan Kitabevi.
- ÖZEL, S. (2008). “Vergi Hukukunda Zamanaşımı Ve Zorlayıcı Neden İlişkisi”. *Yaklaşım*. Sayı: 189.
- ÖZYER, M. A. *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. İstanbul: Hesap Uzmanları Derneği.

- PEHLİVAN, O. (2009). *Vergi Hukuku*. Trabzon: Murathan Yayınevi.
- SAKAL, M. ve M. Alpaslan. (2011). “Vergi İnceleme Elemanlarınınca Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Müracaat Edilmesi Ve Zamanaşımı Tartışmaları”. *Yaklaşım*. Sayı: 224.
- SAKAL, M. ve M. Alpaslan. (2012). “Zamanaşımı Süresi Bitmek Üzere İken Takdire Sevk Olunan Vergi Mükellefi Hakkında Vergi İncelemesi”. *Legal Mali Hukuk*. Sayı: 89. s.153-159.
- SEVİĞ, İ. V. “Defter Ve Belgelerin Muhafaza Ve İbraz Süresinde Zamanaşımı”, <http://www.ito.org.tr> [E.T: 13 Aralık 2013].
- ŞENYÜZ, D. (2008). “Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme: Tebliğ Zamanaşımı”. *Yaklaşım*. Vol. 16. No. 183.
- TAŞ, M. ve S. Özcan. (2012). “Zamanaşımının Durması ve Hukuksuz Bir Uygulama”. *Akşam*. 25 Aralık 2012. <http://www.aksam.com.tr/>
- TEMİZYÜREK, O. (2010). “Tarh zamanaşımı, Tarh Zamanaşımının Hukuki Sonuçları ve Zamanaşımı Süresi Dolmuş Dönelere İlişkin Defter ve Belge İbrazi”. *Yaklaşım*. Vol. 18. No. 215.
- TEMİZYÜREK, O. (2009). Kaçakçılık Suçlarında 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Uyarınca Dava Zamanaşımı. *Vergi Dünyası*. No.330.
- TURNA, F. (2014). “Vergi Hukukunda Zamanaşımı Kavramına Yönelik Bir İnceleme”. *Legal Mali Hukuk*. Sayı: 114.
- UFUK, M. T. (1998). “Vergi Hukukunda Zamanaşımı”. *Vergi Dünyası*. Sayı: 202.
- ULUATAM, Ö. ve Y. Methibay. (2001). *Vergi Hukuku*. Ankara: İmaj Yayınevi. 2001.
- ÜREL, G. (2012). *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. 3. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Zamanaşımı. (2013). “Tarh Zamanaşımı Dolduktan Sonra Defter Belge İbrazi İstenmesi Şeklindeki Uygulamanın Değerlendirilmesi”. <http://www.istanbulymmo.org.tr> [E.T: 25 Mart 2014].
- Resmi Gazete. “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu”. 10 Ocak 1961. s. 3020.
- Resmi Gazete. “6183 Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun”. 28.7.1953. s. 8469.
- Resmi Gazete. “6102 Türk Ticaret Kanunu”. 14. 02. 2011. s. 27846.
- Resmi Gazete. “5746 AR-GE Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun”. 12.3.2008. s. 26814.

- Resmi Gazete. “1319 Emlak Vergisi Kanunu”. 11.8.1970. s. 13576.
- Resmi Gazete. “7338 Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu”. 15.6.1959. s. 10231.
- Resmi Gazete. “5237 Türk Ceza Kanunu”. 12. 10. 2004. s. 25611.
- Resmi Gazete. “5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu”. 17.12.2004. s. 25673.
- Resmi Gazete. “6102 Türk Ticaret Kanunu”. 14. 02. 2011. s. 27846.
- Resmi Gazete. “4458 Gümrük Kanunu”. 4.11.1999. s. 23866.
- Resmi Gazete. “5326 Kabahatler Kanunu”. 31.3.2005. s. 25772.
- Resmi Gazete. “2577 İdari Yargılama Usulü Kanunu”. 20.1.1982. s. 17580.
- Resmi Gazete, “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, 24 Aralık 2003, s. 25326.
- Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü, (24.02.2011), 2011/11 Sayılı Genelge [<http://www.orgtr.org/tr/kabahatler-kanunu-para-cezalari-genelge-201111>] (9 Ocak 2014).
- Danıştay 9.D., 14.05.1982. E. 1980/5413. K. 1982/2752 sayılı kararı.
- Danıştay 9.D., 14.05.1982. E. 1980/5413. K. 1982/2752 sayılı kararı.
- Danıştay 7.D., 24.02.1991. E. 1987/4737. K. 1991/844 sayılı kararı.
- Danıştay 9.D., 26.06.1971. E. 1970/2476. K. 1971/1765 sayılı kararı.
- Danıştay 7.D., 16.01.1975. E. 1974/237. K. 1975/116 sayılı kararı.
- Danıştay 3.D., 07.06.1988. E. 1987/2205. K. 1988/1621 sayılı kararı.
- Danıştay 7.D., 23.05.2006. E. 2004/1826. K. 2006/1665 sayılı kararı.
- Danıştay 4.D., 25.04.2011. E. 2010/6214. K. 2011/2757 sayılı kararı.
- Danıştay 7.D., 04.12.1985. E. 1984/4380. K. 1985/2889 sayılı kararı.
- Danıştay 7.D., 01.03.1999. E. 1998/1424. K. 1999/829 sayılı kararı.
- Danıştay 4.D., 14.10.1983. E. 1982/2323. K. 1983/7533 sayılı kararı.
- Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, 8.3.1979, E. 1969/6, K. 1970/13 sayılı kararı.
- Sirküler No: VUK-45/2011-3/Mücbir sebep-1, Libya’da meydana gelen olaylardan etkilenen mükelleflerin Vergi Usul Kanununun mücbir sebep hükümlerinden faydalandırılması hk. Tarih: 01.03.2011.
- Sirküler No: VUK-52/2012-2/Mücbir sebep-1, Suriye’de meydana gelen olaylardan etkilenen mükelleflerin Vergi Usul Kanununun mücbir sebep hükümlerinden faydalandırılması hk. Tarih: 08.03.2012;

- Özelge No: B.07.0.GEL.0.28/2840-94-31948, Hatalı tebligatın tespiti halinde zamanaşımı süresi dikkate alınarak tebliğin Vergi Usul Kanunu tebliğ hükümlerine göre tekrar düzeltilmesi gerekir. Tarih: 07.07.2004; Nas, s. 325;
- Özelge No: B.07.4.DEF.0.14.10.00-KVK/70/2-19, Kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmeyen geçmiş yıl zararlarının mahsubunun yapıpı yapılmayacağı hk. Tarih: 22/10/2010.
- Özelge No: B.07.0.GEL.0.60/6026-78/09827, Veraset ve İntikal Vergisinde Zamanaşımı, Tarih: 11.03.1997.
- Özelge No: B.07.0.GEL.0.28/2870-135-115/47120, Tarh zamanaşımı süresi dolmamış vergilerle ilgili düzenlenecek vergi inceleme raporuna dayanılarak tarhiyat yenilenmesi yoluna gidilmesi hk. Tarih: 17.10.2000.
- Özelge No: B.07.0.GEL.0.28/2810-13-828/4124, Mükelleflerin tutuklu bulunması bir mücbir sebep halidir. Tarih: 22.01.2001.
- Özelge No: B.07. GİB.4.34.20.01/288-3197, Tarih: 19.09.2007.