

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

Yüksek Lisans
Güz Dönemi Ödevi

VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI

Sedef Pelin Gürlek
25010600683

Öğretim Üyesi : Prof. Dr. Esra Ekmekçi Çalıcıoğlu

İstanbul 2006

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	II
KISALTMALAR	IV
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1.1. ZAMANAŞIMI KAVRAMININ AÇIKLANMASI	2
1.2. VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI TÜRLERİ	4
1.3. VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI HÜKÜMLERİNİN ZAMAN BAKIMINDAN UYGULANMASI	5

İKİNCİ BÖLÜM

2.1. TAHAKKUK (TARH) ZAMANAŞIMI	6
2.1.1. Zamanaşımı Süresi ve Başlangıcı	7
2.1.2. Zamanaşımı Süresinin Dolmasının Sonuçları	19
2.1.3. Tahakkuk Zamanaşımı Süresinin İşlemesine Engel olan Nedenler	20
2.1.4. Konuya İlişkin Danıştay Kararları	24

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.1. TAHSİL ZAMANAŞIMI	26
3.1.1. Tahsil Zamanaşımı Süresinin İşlemesine	
Engel olan Nedenler	27
3.1.1.1. Tahsil Zamanaşımını Durduran	
Haller	28
3.1.1.2 Tahsil Zamanaşımını Kesen	
Haller	29
3.1.2. Konuya İlişkin Danıştay Kararları	31
SONUÇ	34
KAYNAKÇA	35

KISALTMALAR

a.g.e.	Adı Geçen Eser
AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
Bkz.	Bakınız
D.	Daire
Dnş.	Danıştay
DVDGK	Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
E.	Esas No
EVK	Emlak Vergisi Kanunu
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
İBGK	İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	Karar No
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	Madde
MTVK	Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
s.	Sayfa
T.	Tarih
TCK	Türk Ceza Kanunu
VİVK	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu
YTCK	Yeni Türk Ceza Kanunu

GİRİŞ

Kamu hizmet ve faaliyetlerinin etkili ve sürekli bir şekilde yürütebilmesi için mali kaynaklara ihtiyaç bulunmaktadır. Devletin en önemli mali kaynağını ise; devlet egemenliğine ve yaptırım gücüne dayanarak fertlerinden elde ettiği vergiler oluşturmaktadır. Dolayısıyla, vergilemenin mali amacı, kamu giderlerinin finansmanı için gerekli kaynakların sağlanmasıdır.

Mükellef ile idare arasındaki vergi ilişkisini sona erdiren sebeplerden biri de zamanaşımıdır. Devlete, belli süreler geçtikten sonra alacağını isteme yetkisi tanınmamıştır. Bu nedenle alacaklı kamu idaresi yasaların belirlediği süreler içinde vergiyi tahakkuk ettirmediği ya da tahsil etmediği takdirde artık bu işlemleri yapma olanağını kaybetmektedir.

Vergi hukukunda zamanaşımının kabul edilmesindeki başlıca neden, özel hukukta olduğu gibi, kamu yararadır; yoksa zamanaşımının hukuki anlamda alacaklıyı cezalandırmak gibi bir amacı yoktur. Devletin vergi alma yetkisinin zamanaşımı süreleri ile sınırlandırılması vergi idaresini alacaklarını izleme konusunda daha dikkatli olmaya zorlayacak; ve böylece vergiden doğan hukuki ilişkinin uzun zaman askıda kalmasını önlenmiş olacaktır. Ayrıca gerektireceği giderler yönünden de devletin takip ve tahsili uzun süre gecikmiş vergileri izlemesi de uygun değildir. Kaldı ki; vergi borçlarının uzun süre ödenmeden kalması yükümlülerin ticari güvenlikleri bakımında sakıncalıdır. Zira; Defter ve belgeler uzun zaman içinde yitirilmiş olabileceğinden ispat zorlukları doğabilecektir, zamanaşımının kabul edilmiş olması hali ise; bu güçlükleri ortadan kaldırmaktadır.

Belirtilen yararlarına karşılık zamanaşımının, borcunu düzenli biçimde ödeyen yükümlüler aleyhine adalet ve eşitlik ilkelerini zedelediği de bir gerçektir. Ancak kamu yararı düşüncesiyle bütün hukuk sistemlerinde zamanaşımına yer verilmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1.1. ZAMANAŞIMI KAVRAMININ AÇIKLANMASI

Ödeme dışında vergi borcunu sona erdiren en önemli nedenlerden biri de zamanaşımıdır. Alacaklı kamu idareleri, kanunlarda belirtilen sürelerin geçmesinden sonra kamu borcunu tahakkuk ettirmek ve tahsil etmek hakkını yitirmekte ve kamuya olan borç sona ermektedir.¹ Bu haliyle, zamanaşımı, bir alacağın doğumunu takip eden ve kanunla belirlenmiş süre içinde alacaklının hakkını istememesi veya borçluyu dava etmemesi nedeniyle hak isteme veya dava açma imkanının ortadan kalkması olarak tanımlanabilir.² Bu tariften de anlaşılacağı gibi, zamanaşımı VUK'a göre vergi alacağını ortadan kaldırmakta, bu da hukuki sonuçları itibariyle hak düşümüne denk neticeler doğurmaktadır.³

Görüldüğü üzere, vergi borcunun ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi belli bir süre ile sınırlandırılmıştır. Kanun koyucu tarafından tesbit edilen bu süre zarfında vergi tarh edilip mükellefe tebliğ edilmemişse, o alacağın artık aranmaması gerekecektir. Bunun için VUK ve AATUHK'da yer alan genel mahiyetteki hükümlerle birlikte her verginin hususi kanunlarında öngörülmüş olan zamanaşımı hükümlerinin uygulanması gereklidir.⁴

Zamanaşımının kamu yararı bakımından doğurduğu sonuçlardan biri yargı organlarının yükünü azaltıcı etkisidir. Borçlar hukukundaki düzenlemenin aksine, zamanaşımının borçlu tarafından bir defa olarak ileri sürülmesi gerekmemekte, vergi hukuku alanında müracaat olmasına bakılmaksızın, re'sen dikkate alınacağı ve hüküm doğuracağı ifade olunmaktadır (**VUK m. 113/2**). Bunun nedeni ise,

¹ Prof. Dr. Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, İş Bankası Kültür Yayınları, Ekim 2002, s. 229

² Prof. Dr. S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, İstanbul, 2006, s.134

³ Prof. Dr. Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, Gözden geçirilmiş 4. Bası, Aralık 2006, s.149

⁴ Hasan Pilavcı, **Türk Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Bölümü, İstanbul 1990, s.6-7

vergi borcu ilişkisinin, tarafların serbest iradeleri ile değil, kanunun emri gereği kurulmasıdır.⁵

Zamanaşımı kurumunun kamu borçluları açısından da yararları vardır. Mükelleflerin süresiz olarak kamuya borçlu kalmamaları, bu kişiler üzerinde büyük bir psikolojik baskının oluşmasını önleyecektir. Zira kamu borcunun süresiz olması halinde, bu kişiler, ileriye güvenle bakamayacak, iş ve yatırım yapmaktan korkar hale geleceklerdir.⁶

Örnek olarak; borçlu olduğundan bile haberi olmayan, hatalı hesap sonucu 20 yıl öncesinde çok küçük bir tutarda eksik vergi ödemiş bir mükellefi ele alalım. Bu mükellefi alacaklı kamu idaresinin 20 yıl sonra bulup, borcu ile borca bağlı alacaklarını birlikte hesaplayıp çok büyük bir tutardan sorumlu tuttuğunu düşünelim. Böyle bir durumda kalan mükellefin neler hissedeceği açıktır. Doğrudan devleti suçlayacak ve daha önce neden kendisinden borcun talep edilmediğini sorgulayacaktır. Kanunlar ile kendisine çıkış yolu bulamayınca da zamanında işini yapmadığı için devlete ve hukuk devleti ilkesine olan güvenini yitirecek ve isyan edecektir.

Öte yandan zamanaşımı, vergi ödevlerini düzenli bir şekilde yerine getiren mükellefler aleyhine eşitsizlik yarattığı gibi, vergi kaçırmayı teşvik ederek vergi gelirlerinde azalmaya da yol açabilir. Buna karşılık; zamanaşımı idareyi vergi tarh ve tahsil işlemleri konusunda daha verimli ve etkin çalışmaya yöneltmesi bakımından olumlu sonuç doğuran bir kurumdur.

Kamu borçlularının yararına olan zamanaşımı kurumunda, alacaklı kamu idarelerinin yararını da koruyarak dengeyi sağlamak amacıyla, kanunlarda zamanaşımı süresini durduran ve kesen hallere yer verilmiştir. Zamanaşımı süresi sadece kanunlarda belirtilen açık hükümlerin varlığında durabilecek veya kesilebilecektir.

⁵ Prof. Dr. Mualla Öncel, Prof. Dr. Ahmet Kumrulu, Prof. Dr. Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 13. Bası, Ankara, Mayıs 2006, s.132

⁶ Prof. Dr. Binnur Çelik, **a.g.e.**, s. 229

Son olarak değinilmesi gereken bir husus da; zamanaşımına uğramış bir vergi borcunun, ancak mükellef tarafından iraden ödendiği takdirde tahsil olunmuş sayılabileceğidir (AATUHK m.102) .

1.2. VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI TÜRLERİ

Vergi hukukunda zamanaşımının iki ayrı türü bulunmaktadır. İlki VUK da düzenlenen ve vergi alacağının tarh edilebilirliğini etkileyen tarh zamanaşımı veya tahakkuk zamanaşımı olarak nitelendirilen zamanaşımıdır⁷. İkincisi ise, AATUHK da düzenlenen ve vergi alacağının tahsil edilebilirliğini etkileyen tahsil zamanaşımıdır.⁸

Bilindiği üzere vergi alacağı, kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden hesaplanarak mükellefe tebliğ edilince, vergi tahakkuk eder ve tarh zamanaşımı kesilir. Eğer, tarh işlemi yapıp mükellefe tebliğ edilmeden önce, kanunda gösterilen süre geçmişse vergi zamanaşımına uğrar.⁹

Yukarıda belirtmiş olduğumuz zamanaşımı hallerini diğer hukuk alanları ile olan yakınlıkları çerçevesinde değerlendirecek olursak; tarh zamanaşımı, dava zamanaşımına, tahsil zamanaşımı ise ceza zamanaşımına benzemektedir.¹⁰

⁷ Doktrinde bazı yazarlar ise zamanaşımını tebliğ ve tahsil zamanaşımı olarak ikiye ayırmaktadır. Bu konuda ayrıntılı bilgi için Bkz. Prof. Dr. Şükrü Kızılot, Prof. Dr. Doğan Şenyüz, Prof. Dr. Metin Taş, Prof. Dr. Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Ekim 2006, s.196

⁸ Prof. Dr. S. Ateş Oktar, **a.g.e.**, s.136

⁹ Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu**, 3.Baskı, Ankara, 2005, s. 144

¹⁰ Prof. Dr. Nihal Saban, **a.g.e.**, s.149

1.3. VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI HÜKÜMLERİNİN ZAMAN BAKIMINDAN UYGULANMASI

5432 sayılı eski Vergi Usul Kanunu zamanaşımı süresini genel olarak üç yıl, kaçakçılık halinde ise beş yıl olarak kabul etmiştir (**m. 104**). 1.1.1961 de yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ise zamanaşımı süresini beş yıl olarak saptamıştır.

Vergiyi doğuran olayların eski yasa zamanında meydana gelmesi halinde yeni yasada yer alan zamanaşımına ilişkin hükümler uygulama alanı bulabilecek midir?

Danıştayın görüşüne göre objektif hukuk kuralları yürürlüğe girdikleri tarihten itibaren hüküm ifade eder ve ilişkin buldukları her olaya uygulanır. Bunların yürürlüklerinden önce geçmiş olaylara uygulanmaları kazanılmış bir hakkın bulunmaması halinde mümkündür. Yükümlüler için zamanaşımı ancak meydana geldiği tarihte kazanılmış bir hak doğurur; yine hukukun temel ilkelerine göre mali yasalar hemen etki gösteren yasalardır. Aksine açık hüküm bulunması durumu hariç, halen mevcut öteki durumların gelecekteki sonuçlarına da uygulanırlar.

İdare talep yetkisi kalmadığı halde zamanaşımına uğramış vergi alacağını talep ederse ve borçlu bunu bilmeden öderse, bu, **AATUHK m.102/2** anlamında rızaen yapılmış ödeme sayılmaz. Zira yasal dayanağı olmayan talep üzerine bilmeden yapılmış ödemeyi geçerli saymamak gerekir. İdarenin böyle bir eylemi hukuken geçerli kabul edilirse, zamanaşımına uğramış alacağı talep etme konusunda vergi memurlarına takdir yetkisi tanınmış olur.¹¹

Bununla birlikte, vergi hukukunda zamanaşımı bakımından ortaya çıkabilecek boşluklara diğer hukuk kollarındaki hükümlerin uygulanabilmesi vergi yasalarında bu hükümlere açıkça gönderme yapılmış olmasına bağlıdır.

¹¹ Prof. Dr. Mualla Öncel, Prof. Dr. Ahmet Kumrulu, Prof. Dr. Nami Çağan, **a.g.e.**, s.140 - 141

Danıştayın bu yönde verilmiş kararları bulunmaktadır. Danıştay zamanaşımı hükümlerinin uygulanmasında kıyas yoluna gidilmesini de kabul etmemektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

2.1. TAHAKKUK (TARH) ZAMANAŞIMI

Tahakkuk zamanaşımı, vergiyi doğuran olayın üzerinden kanunda belirtilen sürenin geçmesine rağmen, verginin tarh edilerek mükellefe tebliğ edilmemesi, bir başka deyişle, tahakkuk ettirilmemesi halinde söz konusu olan zamanaşımı türüdür.

Vergi alacağı, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile doğmakla birlikte, tarh ve tebliğ işlemlerinin yapılmaması halinde mükellef için hukuki bir sonuç ortaya çıkmayacak, alacak tahsil edilemeyecektir. Vergi dairesinin, mükellefin ödemesi gereken vergi miktarını hesaplayarak usulüne uygun şekilde bildirmesi belirli bir süre ile sınırlandırılmıştır. İşte, kanunla tayin edilen bu zamanaşımı süresi içinde tahakkuk ettirilmeyen vergi borcunun kalkması gerekmektedir.¹² Zira, tahakkuk zamanaşımı süresinin dolmasından sonra, alacaklı vergi idaresinin o vergiye yönelik olarak tarhiyat ve tebligat yapması halinde yaptığı işlemler hükümsüz olacaktır.¹³

¹² Prof. Dr. S. Ateş Oktar, **a.g.e.**, s.136

¹³ Prof. Dr. Binnur Çelik, **a.g.e.**, s. 230

2.1.1. Zamanaşımı Süresi ve Başlangıcı

Tahakkuk zamanaşımına ilişkin hükümler VUK da düzenlenmiştir. VUK, vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve yükümlüye tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağını öngörmektedir (**VUK m. 114/2**).

Bu haliyle, zamanaşımı süresi, bütçe yılına değil, takvim yılı esasına bağlanmıştır. Bu gün için; takvim yılı ve bütçe yılı 1.1.200.. den başlayıp, 31.12.200.. de sona ermektedir. Zamanaşımı süresinin başlangıcı ise, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başıdır. Bu yıldan başlamak üzere beşinci yılın dolması ile sona erer.

Örneğin: 12 Nisan 2005 günü doğmuş olan vergi alacağına ilişkin tahakkuk zamanaşımı süresi, 1 Ocak 2006 günü işlemeye başlayacak tarh ve tebliğ işleminin yapılmaması halinde, söz konusu alacak 31 Aralık 2010 günü mesai bitiminde zamanaşımına uğrayacaktır.

Özel hesap dönemi tanınmış olan mükellefler yönünden zamanaşımı süresinin başlangıcı ise; özel hesap döneminin kapandığı takvim yılını takip eden yılın başından itibaren başlayacaktır. Çünkü özel hesap dönemi tanınmış olan mükellefler bakımından; özel hesap döneminde elde edilen kazanç, hesap döneminin kapanmış olduğu takvim yılının kazancı sayılmaktadır (**VUK m. 174**).

Örneğin: Gelir vergisi mükellefi olan (Z)'nin hesap dönemi 1 Temmuz – 30 Haziran tarihleri arasındaki dönemdir. Mükellef (Z) bilançosunda kayıtlı bulunan gayri menkulü 5.9.2005 tarihinde satmış ve bu satıştan elde etmiş olduğu karı defterlerine kaydetmemiştir. Bu duruma göre; mükellef (Z)'nin bilançosuna dahil olan ve 5.9.2005 tarihinde satmış bulunduğu gayri menkulden elde etmiş olduğu kazanç, 2006 takvim yılında sağlanmış bir kazanç olacaktır. Zira, bu kazanç mükellef (z) ye tanınmış olan 1 Temmuz 2005 - 30 Haziran 2006 tarihleri arasındaki özel hesap döneminde elde edilmiştir. Bu hesap dönemi içinde elde edilen kazanç ise,

2006 takvim yılının kazancı olacaktır. Zamanaşımının başlangıcı ise, kazancın elde edilmiş olduğu takvim yılını (2006'yı) takip eden yılın başından itibaren başlayacağından, bu olaydaki zamanaşımı süresi 2007 yılından başlayacak ve 31.12.2011 tarihinde dolacaktır. Yani, mükellef tarafından 5.9.2005 tarihinde satılan ve defterlere intikal ettirilmeyen, gayri menkulün satışından doğan kazançta ait vergi; 1.1.2007 - 31.12.2011 tarihleri arasındaki beş yıl içerisinde tarh edilerek, mükellefe tebliğ edilecek, aksi takdirde zamanaşımına uğrayacaktır.

Beş yıllık süre, aksine hüküm bulunmadıkça, VUK kapsamına giren bütün vergiler (vergi aslı ile resim ve harçlar) için geçerlidir.

Şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınamayan vergiler için zamanaşımı süresi, istisna veya muafiyet şartlarının ihlal edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından işlemeye başlar (**VUK m. 114/3**). Bu hale tipik örnek ise yatırım indirimidir.

Bununla birlikte; Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ile Emlak Vergisi Kanunu koydukları istisnai hükümlerle zamanaşımı süresini sonsuza dek uzatmaktadırlar. Buna karşılık; niteliği ağır olmayan bir kısım vergi cezalarının kesilmesinde ise, işbu süre kısaltılmış bulunmaktadır.¹⁴

Kurumlar vergisinde zamanaşımı süresi beş yıldır. Kurumlar vergisi bakımından zamanaşımı süresinin başlangıcı, vergi alacağıın doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından itibaren başlar ve beş yılın geçmesi ile biter. Ancak, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri, yatırım indirimi uygulaması ve kurumların tasfiye edilmesi durumlarında, zamanaşımı süresinin başlama tarihi özellik gösterir. Bunlardan ilk ikisi için gelir vergisinde belirtilen esaslar bu konu için de aynen geçerlidir. Bir yıldan uzun süren tasfiye dönemine giren kurumlarda her takvim yılı müstakil bir tasfiye dönemi sayılır. Tarh zamanaşımı süresi, tasfiyenin son bulunduğu dönemi izleyen yıldan itibaren işlemeğe başlar ve beşinci yılın bitiminde zamanaşımına uğrar (**KVK m 30/5**).

¹⁴ Prof. Dr. Mualla Öncel, Prof. Dr. Ahmet Kumrulu, Prof. Dr. Nami Çağan, **a.g.e.**, s.133

K.V.K. nun 44'ncü maddesi hükmü uyarınca mahsup fazlasından doğan alacak bakımından, zamanaşımı süresinin dolması gelir vergisinde olduğu gibi hesaplanacaktır.¹⁵

Örnek : (B) Anonim şirketi 15.8.1999 tarihinde tasfiye haline girmiş ve tasfiye 5.10.2005 tarihinde sonuçlanmıştır. Bu duruma göre; (B) Anonim şirketinin tasfiye dönemleri; 15.8.1999 - 31.12.1999, 1.1.2000 - 31.12.2005 tarihleri arasında geçen her takvim yılı müstakil bir tasfiye dönemi olacaktır. Anonim şirketin son tasfiye dönemi ise 1.1.2005 - 5.10.2005 tarihleri arasındaki hesap dönemi olacaktır. Bu son döneme ait tasfiye beyannamesi ise 15 günlük süre içerisinde verilecektir. Tarh zamanaşımı ise, son tasfiye dönemini, takip eden takvim yılından itibaren başlayacaktır. Yani tasfiye dönemi ile ilgili tarh zamanaşımı süresi, tasfiyenin tamamlandığı yılı takip eden yıldan itibaren başlayacaktır. Anonim şirketin tasfiyesi; 2005 takvim yılında tamamlanmış olduğundan, tasfiye dönemleri ile ilgili tarh zamanaşımı 1.1.2006 tarihinden itibaren başlayacak ve 31.12.2010 tarihinde sona erecektir.

Emlak Vergisi Kanunu vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla bildirim dışı kalan bina ve araziler bakımından zamanaşımının, bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığı idare tarafından öğrenildiği tarihi izleyen yılın başından itibaren başlayacağını hükme bağlamıştır (**EVK m. 40**). Bu haliyle söz konusu hüküm yukarıda ifade etmiş olduğumuz üzere bina ve arazi vergileri bakımından zamanaşımının işlememesi sonucunu doğurmaktadır. Zira, bina ve arazinin bildirim dışı kaldığını idarenin öğrendiği tarihi ispatlamak görevi yükümlüye aittir, uygulamada bunun ispatlanabilmesi ise çok güçtür. Dört yılda bir yenilenen değer takdirli dönemleri dışında emlak vergisi her yılın birinci ayından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayıldığından (**EVK m. 11, 21**) ara yıllar için de tahakkuk zamanaşımı söz konusu olmayacaktır. Aynı durum motorlu taşıtlar vergisi için de geçerlidir (**MTVK m. 9**).

¹⁵ Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, a.g.e., s. 150 - 151

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu da (VİVK m. 20), yine vergi kaçırmalarını önlemek amacıyla hiç beyanname verilmemesi veya verilen beyannameye bir kısım malların beyan dışı bırakılması hallerinde yükümlülüğün, intikal eden malların idarece öğrenildiği tarihte,¹⁶ terekenin yazılması, defter tutma veya resmi tasfiye durumlarında mahkeme tarafından bu işlemlerin tamamlandığı tarihte doğacağını belirtmekte, böylece idarenin bilgisi dışında kalan mallar bakımından zamanaşımının işlememesini sağlamaktadır. Bu hali ile, veraset ve intikal vergisinde zamanaşımının başlangıcı maddede belirtilen durumların meydana geldiği yılı izleyen yılın birinci gün olmaktadır.

Örnek: (A) şahsına 2003 takvim yılında ölüm (veya hibe) suretiyle, bir intikal vaki olmuştur. (A) şahsı kendisine intikal eden mallar için herhangi bir beyanda bulunmamıştır. Bu olayı; vergi dairesi, 2005 yılında tespit etmiş veya öğrenmiştir. Bu duruma göre; zamanaşımı süresi 1.1.2006 tarihinden itibaren başlayacak ve 31.12.2010 tarihinde sona erecektir. İşte böyle bir durumda vergi dairesi; 31.10.2010 tarihine kadar (A) şahsı için, vergi tarh ve tebliğ edebilecektir. Zamanaşımı süresi, intikal eden malların idarece tespit edildiği tarihten itibaren başlayacaktır.

Ölüm ve intikal olaylarında vergi idaresinin çoğu kez uzun bir süre haberdar olamaması, taşınmaz malların vergi kayıtlarında bulunmaması ve vergi tarhı için terekenin yazılması, defter tutma ve resmi tasfiye işlemlerinin tamamlanmasını beklemek zorunluluğu nedenleri yasa koyucuyu veraset vergisinde tahakkuk zamanaşımının başlangıcı bakımından böyle bir düzenlemeye yöneltmiştir. Ancak bu hüküm zamanaşımı süresinin, zamanaşımının kamu düzenini sağlamak amacıyla bağdaşmayacak ölçüde, uzaması sonucunu doğurduğundan yazında haklı olarak eleştiriye uğramıştır.¹⁷

¹⁶ Dnş. 7D. E. 1985/21, K. 1986/2528, T. 17.11.1986

¹⁷ Prof. Dr. Mualla Öncel, Prof. Dr. Ahmet Kumrulu, Prof. Dr. Nami Çağan, **a.g.e.**, s.135

Damga vergisinde, bu vergiye tabi olup vergisi ve cezası zamanaşımına uğramış bulunan evrak hükmünden tahakkuk zamanaşımından sonra yararlanıldığı takdirde vergi alacağı yeniden doğar (**VUK m. 114/4**). Bu durumda yeni zamanaşımı süresi, evrakın hükmünden yeniden yararlanma tarihini izleyen takvim yılı başından itibaren işlemeye başlayacaktır.

Ceza kesmede zamanaşımı da tahakkuk zamanaşımı kapsamında yer almaktadır (**VUK m.374**). Bu zamanaşımı, genel olarak tahakkuk zamanaşımı gibi, ceza hukukunun dava zamanaşımına benzetilebilir. Dava zamanaşımı çeşitli suçlara göre belirlenen sürelerin geçmesi sonucunda kamu davasının açılmamasını (düşmesini) ifade etmektedir (**YTCK m. 66, TCK m. 102**).¹⁸

Vergi ceza hukukunda tahakkuk zamanaşımı sürelerinin uzunluğu Türk Ceza Kanunda olduğu gibi suçların ağırlığına göre saptanmıştır. Bunun nedeni suç ve cezanın ağır olduğu ölçüde geç unutulacağı varsayımdır. Ancak tahsil zamanaşımı bakımından bu esasa uyulmamış, süre bütün alacaklar için 5 yıl olarak düzenleme altına alınmıştır.¹⁹

Ceza kesmede zamanaşımı süreleri, vergi ziyai suçu için 5 yıl olan zamanaşımı süresi, usulsüzlük suçları için iki yıl olarak saptanmıştır (**VUK m. 374**). Vergi ziyai suçu ile usulsüzlük suçunun birleşmesi halinde ceza, vergi ziyai cezası için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesilir (**VUK m. 374/2**). Kanun, cezayı gerektiren tek bir fiil ile vergi ziyai ve usulsüzlük suçları birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağır olanın kesileceğini öngörmektedir (**VUK m. 336**). Bu şekilde birleşen suçlarda vergi ziyai cezasının zamanaşımı süresi geçerli olacaktır.²⁰

Vergi cezalarında, tahakkuk zamanaşımı süresi vergi ziyai suçunda cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu yılı izleyen yılın birinci gününden, usulsüzlükte ise; usulsüzlüğün yapıldığı yılı izleyen yılın birinci gününden başlayacaktır. Bu farklılığın nedeni, vergi ziyai cezasının kayba uğratılan vergi

¹⁸ Prof. Dr. S. Ateş Oktar, **a.g.e.**, s.137

¹⁹ Prof. Dr. Mualla Öncel, Prof. Dr. Ahmet Kumrulu, Prof. Dr. Nami Çağan, **a.g.e.**, s.146

²⁰ Prof. Dr. Mualla Öncel, Prof. Dr. Ahmet Kumrulu, Prof. Dr. Nami Çağan, **a.g.e.**, s.133

miktarı ile ilgili olmasına karşın usulsüzlük cezasının bununla ilgili olmayışından kaynaklanmaktadır.

Söz konusu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmesi halinde ise; zamanaşımı kesilecektir (**VUK m.374/3**). Burada geçen, “kesilme” kavramı ile ifade edilmek istenen, ceza kesmede zamanaşımı süresinin baştan başlaması değil, cezanın kesilip, mükellefe ceza ihbarnamesininin tebliğ edilmesinden sonra, artık “ceza kesmede zamanaşımı”nın söz konusu olamayacağıdır. Ceza ihbarnamesininin tebliği, tarh edilen verginin vergi ihbarnamesi ile tebliğine benzetilebilir. Her iki durumda da alacak ödenmesi gereken bir aşamaya gelmiş bulunmaktadır.²¹

Öte yandan **GVK**'a göre kaynakta kesilerek tahsil edilen vergiler bakımından zamanaşımının başlangıcı konusu uygulamada tartışmalıdır. Vergiyi doğuran olay gelir vergisinin kaynakta kesildiği zaman mı, yoksa gelirin sermaye şirketleri ve kooperatifler tarafından elde edildiği zaman mı meydana gelir?²²

Vergi idaresi vergi sorumluluğunu doğuran olayın verginin kaynakta kesildiği tarihte meydana geleceğini kabul ettiğinden zamanaşımının, verginin kaynakta kesildiği yılı izleyen takvim yılının birinci gününden itibaren işlemeye başlaması gerekir. Aksi görüşteki **Danıştay**'a göre ise; vergiyi doğuran olaya, faaliyetin ilişkin bulunduğu takvim yılı esas alınarak zamanaşımı hesaplanmalıdır; çünkü verginin kaynakta kesilmesi vergiyi doğuran olay değil, verginin tahsil edilme şeklidir.²³

Yatırım indirimi uygulamasında da zamanaşımı süresi beş yıldır. Ancak, zamanaşımı süresinin başlayacağı tarih; yatırımcının, yatırım veya işletme dönemi için öngörülen özel şartları ihlal ettiği yılı takip eden yılın başı olacaktır. Yani yatırımcı tarafından; yatırım için öngörülen genel şartlar veya işletme dönemi için öngörülen özel şartlardan herhangi birinin ihlal edilmesi durumunda, zamanaşımı bu şartların ihlal edildiği yılı takip eden yılın başından itibaren

²¹ Prof. Dr. S. Ateş Oktar, **a.g.e.**, s.137

²² Prof. Dr. Mualla Öncel, Prof. Dr. Ahmet Kumrulu, Prof. Dr. Nami Çağan, **a.g.e.**, s.134-135

²³ Dnş. 4D. E. 1968/3578, K.1970/2093, T. 14.4.1970

başlar.²⁴ Bu husus; hem tarh edilecek vergi, hem de kesilecek vergi ziyayı cezası bakımından geçerli olacaktır (**VUK m. 114**).

G.V.K. m. 42 hükmü kapsamına giren; **birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde**, vergiyi doğuran olay yani vergi alacağına doğumu, bu işlerin tamamlandığı yıldır. Zira, birden fazla yıla sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kazanç, işin tamamlandığı yılda elde edilmiş sayılarak vergilendirilmektedir. Bu duruma göre de; zamanaşımı süresinin başlangıcı, işin tamamlandığı yılı izleyen takvim yılının başlangıcı olmakta ve söz konusu süre beş yılın dolması ile bitmektedir.

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işinin birden çok olması ve bu işlerin değişik yıllarda tamamlanması veya birden fazla yıla sirayet eden inşaat ve onarma işi ile başka işlerin bir arada yapılması halinde, bu işlere dağıtılan müşterek genel giderlerin zamanaşımına uğraması durumu farklılık gösterir. Şöyle ki; dağıtılan müşterek genel giderlerden yıllara sirayet eden inşaat ve onarma işlerine isabet eden kısmı, ilgili yılda masraf olarak kaydedilir. Bu giderler bakımından zamanaşımının başlangıcı, masraf kaydedildikleri yılı takip eden takvim yılı başından itibaren değil, inşaat ve onarma işinin tamamlandığı yılı takip eden, takvim yılının başından itibaren başlar. İnşaat ve onarma işi dışındaki diğer işlere isabet eden müşterek genel gider hisselerinde ise; zamanaşımının başlangıcı, ilgili işe masraf yazıldıkları yılı takip eden yılın başından itibaren başlar ve beş yıllık sürenin dolmasıyla zamanaşımına uğrar.²⁵

Örnek: Gelir vergisi mükellefi olan (H); hem yıllara sirayet eden inşaat ve onarma işi yapmakta, hem de dayanıklı tüketim malları ticareti ile uğraşmaktadır. Mükellef (H); 2005 takvim yılında başlamış olduğu yıllara sirayet eden inşaat işini 2007 yılında tamamlamıştır. Mükellefin, 2005 takvim yılındaki müşterek genel giderleri toplamı 150 bin YTL'dir. Bu müşterek genel giderler G.V.K'nun 43'ncü

²⁴ Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, **a.g.e.**, s. 147

²⁵ Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, **a.g.e.**, s. 148

maddesindeki esasa göre dağıtılmış ve 60 bin YTL inşaat işine, 90 bin YTL de dayanıklı tüketim malı ticareti işine isabet etmiştir. Bu şekilde masraf kalemi olarak tespit edilen müşterek genel giderler, ilgili hesaplara masraf olarak intikal ettirilmiştir. Bu durumda 2005 yılındaki müşterek genel giderlerden, dayanıklı tüketim malı ticareti işine isabet eden 90 bin YTL tutarındaki miktar için, zamanasımı 1.1.2006 tarihinde başlayacak ve 31.12.2010 tarihinde sona erecektir. Aynı yılda müşterek genel giderlerden, yıllara sirayet eden inşaat işine isabet eden 60 bin YTL tutarındaki kısma ait zamanasımı ise, inşaatın bittiği 2007 yılını takip eden 1.1.2008 tarihinden başlayacak ve 31.12.2012 tarihinde zamanasımına uğrayacaktır.

Örnek: Müteahhitlik işi ile uğraşan ve gelir vergisi mükellefi olan (A)'nın; birden fazla takvim yılına sirayet eden bir inşaat; bir de köprü yapım işi mevcuttur. Ayrıca mükellef (A) demir alım ve satım işi ile uğraşmaktadır. İnşaat işinin başlangıç tarihi 2005 olup, bu inşaat 2011 yılında bitirilmiştir. Köprü yapımına ait inşaat işine 2005 yılında başlanmış ve bu iş 2007 takvim yılında tamamlanmıştır. Mükellef (A) nın; 2005 takvim yılındaki müşterek genel giderleri 360 bin YTL'dir. Mükellef tarafından yapılan dağıtımda ise; 120 bin YTL tutarındaki kısım inşaat işine, 100 bin YTL tutarındaki kısım köprü yapım işine, 140 bin YTL tutarındaki kısım da demir ticareti işine isabet etmiş ve masraf olarak ilgili hesaplara kaydedilmiştir. Mükellefin 2005 takvim yılına ait hesapları 2014 yılında incelenmiş, yapılan vergi incelemesi sonucunda müşterek genel giderlerin yanlış dağıtılmış olduğu tespit edilmiştir. Bu tespite göre; yıllara sirayet eden inşaat işine 100 bin YTL, köprü yapımına ait inşaat işine 80 bin YTL ve demir ticaret işine de 180 bin YTL isabet etmesi gerektiği saptanmıştır. Bu duruma göre; mükellef (A) nın, demir ticareti işine müşterek genel giderlerden isabet eden kısım 180 bin YTL olması gerektiği halde, 140 bin YTL olarak masraf kaydedilmiştir. Bunun sonucu olarak da 2005 takvim yılına ilişkin kazanç 40 bin YTL fazla beyan edilmiştir. 2005 takvim yılına ait zamanasımı süresi 1.1.2006 tarihinden başlayıp 31.12.2010 tarihinde zamanasımına uğramıştır. Bu nedenle de yanlışlığın düzeltilmesi söz konusu değildir. Mükellefin yıllara sirayet eden köprü yapımına ait inşaat işinin; 2005 takvim yılındaki müşterek genel gider hissesi 80 bin YTL olması gerektiği halde,

mükellef tarafından 100 bin YTL masraf olarak kaydedilmiştir. Dolayısıyla işin bitim tarihi olan 2007 yılına ilişkin kazanç, 20 bin YTL noksan hesaplanarak beyan edilmiştir. Mükellefin köprü inşaatı 2007 yılında tamamlanmış olduğundan bu yılla ilgili zamanaşımı süresi 1.1.2008 tarihinden başlayacak ve 31.12.2012 tarihinde dolacaktır. Bu durumda 2007 takvim yılı kazancına, tarh zamanaşımı süresi geçmiş olması nedeniyle 20 bin YTL'nin ilave edilmesi söz konusu olmayacaktır. Mükellef (A)'nın; 2011 yılında tamamlamış olduğu, yıllara sirayet eden inşaat işi ile ilgili olan 2005 yılına ait müşterek genel gider hissesi, 100 bin YTL olması gerektiği halde, mükellefçe 120 bin YTL olarak masraf kaydedilmiştir. Dolayısıyla; 2011 takvim yılına ait kazanç noksan hesaplanarak beyan edilmiştir. 2011 takvim yılı ile ilgili zamanaşımı süresi ise henüz dolmamıştır. Bu nedenle 2005 yılındaki müşterek genel gider hissesi 20 bin YTL fazla masraf kaydetmiş olduğundan, miktarın 2011 takvim yılına ait kazancına eklenerek, ilave vergi tarh edilmesi gerekecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 121'nci maddesi hükmüne göre; yıllık gelir vergisi beyannamesinde gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan, GVK'na göre kesilmiş ve ödenmiş olan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan **gelir vergisinden mahsup** edilir. Mahsup neticesinde, kesinti yapılmak suretiyle ödenen vergi fazla olduğu takdirde, aradaki fark mükellefe yazı ile bildirilir. Mükellef yapılan bu tebliğ üzerine, tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde ilgili vergi dairesine müracaat ederse, mahsup sonucundaki fazla vergi kendisine iade olunur. Bir yıl içinde müracaat etmeyen mükelleflerin bu haklarından doğan alacakları düşer. Burada üzerinde durulması gereken husus; vergi dairesince bu konuda mükellefe bir tebliğin yapılmış olmasıdır.

Diğer bir husus da, vergi dairesinin ilgiliye yapacağı bu bildirim, bir süresinin olup olmadığı konusudur. Yani mahsup fazlasından doğan alacağın, vergi dairesi tarafından mükellefe bildirilmesinin bir süresi var mıdır ? Eğer bir süre mevcutsa ve bu süre içinde bildirilmezse, yine zamanaşımı söz konusu olacak mıdır ?

Bu konuda iki görüş ileri sürülebilir. Bu görüşlerden birine göre, beyan esasına dayanan vergilerde tarh ve tahakkuk işlemi, mükellefin beyanına göre alınması gereken veya varsa kendisine iade edilmesi gereken vergiler, tahakkuk fişinde gösterilir. Yani alınacak veya iade edilecek vergi, tahakkuk fişinde bellidir. Nasıl ki; tahakkuk fişinde hesaplanmış olan verginin ödenmesi için vergi dairesi tarafından ilave bir işlem yapılmıyorsa, yine tahakkuk fişinde belli olan mahsup fazlasından doğan verginin iadesi için de, ilave bir işlem yapılmasına gerek yoktur.

Konu bu açıdan değerlendirilince, tahakkuk fişinin düzenlenmesi ve mükellefe verilmesi olayının, aynı zamanda GVK'nun 121'nci maddesinde belirtilen bildirim olarak kabul edilmesi gerekir.

İkinci görüş ise; mahsup fazlasından mükellef alacağının, mutlak surette mükellefe bildirilmesi ve tebliğ edilmesi gerekli olduğudur. Öyle ki; GVK'nun 121'nci maddesindeki ifadede mahsup fazlasından doğan mükellef alacağının, ilgiliye bildirileceği açıkça belirtilmiştir. Aksinin düşünülmesi halinde; Kanun koyucunun tahakkuk fişinin düzenlenmesini yeterli görmüş olması halinde, ayrıca "mükellefe tebliğ edilir" ifadesine yer vermiş olmasını manasız kılar.

Diğer taraftan, tahakkuk fişinin düzenlenmesi ve mükellefe verilmesi bilindiği gibi, tebliğ esaslarına tabi değildir. Eğer, tahakkuk fişi örneğinin mükellefe verilmesi yeterli görülecek olsaydı, mükellefin müracaat süresinin başlangıcının, tebliğ tarihinden itibaren değil, tahakkuk fişinin düzenlenmesinden itibaren başlaması gerekirdi. Hatta, bir yıllık sukutu hak süresi ile sınırlandırılmasına dahi gerek olmazdı. Zira tahakkuk eden vergiler beş yıllık zamanaşımı süresi içinde alınabildiğine göre, iade edilecek vergi için de mükellefin aynı süreden yararlanması gerekirdi. Oysa, mükellef alacağının bir yıllık süre ile sınırlandırılmış olması hali, vergi idaresinin ilave bir işlem yapmasını yani mükellefe ayrıca bir bildirimde bulunmasını ve bunu tebliğ etmesini gerekli kılmaktadır.

Bizce, bu görüşlerden doğru olan ikinci görüştür. Yani mahsup fazlasından doğan mükellef alacağıının, bir yazı ile mükellefe tebliğ edilmesi gerekir. Bu bildirim beş yıllık tahsil zamanaşımı süresi içinde yapılması lazımdır. Eğer beş yıllık tahsil zamanaşımı süresi içinde bir yazı ile tebliğ yapılmamış ise daha sonraki bir tarihte de yapılamaz. Ancak mükellef beş yıllık tahsil zamanaşımı süresi içinde bu konuya ilişkin olarak müracaat etmişse, yani kendisine iade yapılmasını veya bildirim yapılması için vergi dairesine kendiliğinden müracaatta bulunmuşsa, zamanaşımı süresinin kesilmiş olduğu kabul edilmelidir.

Vergi hatalarının düzeltilmesinde de zamanaşımı süresi beş yıldır. Başka bir ifadeyle; vergi hatalarının düzeltilmesinde zamanaşımı, düzeltme konusu verginin doğduğu yılı takip eden yılın başından itibaren, beş yıl içerisinde dolmaktadır.

Örnek: Gelir vergisi mükellefi (A); 2005 takvim yılına ait yıllık gelir vergisi beyannamesini 15 Mart 2006 tarihine kadar ilgili vergi dairesine vermiştir. Vergi dairesince düzenlenen tahakkuk fişinde 90 bin YTL vergi tarh edilmesi gerektiği halde, 9 bin YTL vergi tarh ve tahakkuk etmiştir. İşte böyle bir durumda zamanaşımı süresi 1.1.2006 tarihinde başlayacak ve 31.12.2010 tarihinde dolacaktır. Vergi dairesi bu süre içerisinde yanlışlığı fark ederse, düzeltmeyi yaparak mükellefe tebliğ edecektir. Düzeltmenin 31.12.2010 tarihinden sonra yapılması ise söz konusu değildir. Bu takdirde, düzeltme zamanaşımı süresi dolacaktır.

Düzeltilme zamanaşımı süresi, zamanaşımı süresinin son yılında tarh ve tebliğ edilen vergilerde, hatanın yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.

Söz konusu süre, vergi hatasının meydana geldiği tarihten itibaren hesaplanır. Bu tarih verginin idarece hesaplandığı tarih değil, tarh muamelesinin mükellefe duyurulduğu tarihtir. Başka bir ifadeyle, beyan esasına dayanan

vergilerde tahakkuk fişinin mükellef veya adamına verildiği tarih, ikmalen ve re'sen yapılan tarhiyatlarda ihbarnamenin usulüne uygun bir şekilde mükellefe tebliğ edildiği tarih, verginin tarh ve tahakkukunda tebliğ yerine geçen muamelelerde de bu işlemin yapıldığı tarih, vergi hatasının yapıldığı tarih sayılır. Düzeltme zamanaşımı da bu tarihten itibaren başlar.

Örnek: Gelir vergisi mükellefi olan (A)'nın, 2005 takvim yılına ilişkin hesapları incelenmiştir. Vergi incelemesi sonucunda bulunan 80 bin YTL matrah farkına ilişkin vergi 35 bin YTL olduğu halde, vergi dairesince düzenlenen ihbarnamede 350 bin YTL olarak gönderilmiştir. Bu ihbarname 15.8.2010 tarihinde mükellefe tebliğ edilmiştir. Bu duruma göre; vergi hatası, tarh zamanaşımı süresinin son yılı içinde meydana gelmiştir. Çünkü, 2005 yılına ait vergi 31.12.2010 tarihinde zamanaşımına uğrayacaktır. Ayrıca, zamanaşımının dolmasına bir yıldan az bir süre kalmış bulunduğundan, ek zamanaşımı süresi, vergi hatasının yapıldığı tarihten itibaren bir yıldan az olamayacaktır. Vergi hatasının yapıldığı tarih ise ihbarnamenin mükellefe tebliğ edildiği tarih olacaktır. İşte böyle bir durumda tarh zamanaşımı, normal olarak 31.12.2010 tarihinde dolmasına rağmen, 15.8.2010 tarihinde yapılan vergi hatası nedeniyle, 15.8.2011 tarihine kadar uzayacaktır. Düzeltme, mükellefin talebi üzerine yapılabileceği gibi, vergi dairesi tarafından hatanın fark edilmesi üzerine re'sen de yapılabilecektir.

Vergi Usul Kanununun 126/b maddesi hükmü uyarınca; ilan yolu ile tebliğ edilip, vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde düzeltme zamanaşımı, ödeme emrinin mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren, bir yıldan az olamaz.

Zira ilan yolu ile yapılan tebliğden, genellikle mükelleflerin haberi olmaz ve vergi de dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eder. Ancak, mükellef kendisine ödeme emri tebliğ edilmesi üzerine bu durumdan haberdar olur. Bazı hallerde, mükellefin tebellüğ ettiği tarihte, tarh zamanaşımı süresi dolmuş olur. Dolayısıyla

da mükellefin düzeltme isteminin incelenmesi ve yerine getirilmesi de mümkün olamaz.

İşte, bu durumu düşünen kanun koyucu; sadece ilanen tebliğ ve tahakkuk eden vergilere münhasır olmak üzere, düzeltme zamanaşımı süresinin, ödeme emri tebliğ tarihinden başlamak üzere, bir yıldan az olamayacağını düzenleme altına almıştır.

Örnek: Gelir vergisi mükellefi olan (A) nın; 2005 takvim yılına ilişkin olan 90 bin YTL tutarındaki gelir vergisi, hataen 80 bin YTL olarak tarh edilmiştir. Mükellef (A); bilinen adreslerinde aranılmış, bulunamaması üzerine tebliğ 15.10.2010 tarihinde ilan yolu ile yapılmıştır. Mükellef (A); yapılan ilanen tebliğ üzerine, vergi dairesine başvurmamış, adres de bildirmemiştir. Bu duruma göre; 15.11.2010 tarihinde ilanen tebliğ yapılmış sayılacaktır. Ayrıca 15.12.2010 tarihine kadar vergi mahkemesinde dava açılmamış olması nedeniyle yapılan tarhiyat da 15.12.2010 tarihinde kesinleşecektir. Verginin ödeme vadesi ise, 20.1.2011 tarihi olacaktır. Bu vergi ile ilgili tahsilat zamanaşımı süresi de, 1.1.2012 tarihinde başlayıp, 31.12.2016 tarihinde sona erecektir. Bu vergi ile ilgili ödeme emri ise Mükellef (A)' ya 28.4.2016 tarihinde tebliğ edilmiştir. Bu durumda düzeltme zamanaşımı süresi, ödeme emrinin tebliğ tarihinden itibaren bir yıldan aşağı olamayacağından, süre 28.4.2017 tarihine kadar uzamış olacaktır. Ödeme emri de ilan yolu ile tebliğ edilirse, düzeltme zamanaşımını, 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak, bir yıldan az olamaz. Bu halde; mükellef (A) ya ilişkin, düzeltme zamanaşımı 28.10.2017 tarihine kadar uzar.

2.1.2. Zamanaşımı Süresinin Dolmasının Sonuçları

Tahakkuk zamanaşımı süresinin dolmasıyla alacaklı vergi dairesinin vergiyi tarh ve tebliğ etme yetkisi sona erer; artık yükümlüye vergi ihbarnamesi

veya ödeme emri gönderilemez. Danıştay kararları tahakkuk zamanaşımından sonra idarenin yapacağı tebligatın hüküm ifade etmeyeceğini belirtmektedir.²⁶ Ancak, yükümlünün rızası ile yapacağı ödemeler kabul edilmektedir. Vergi gerçek miktarından düşük tarh edilmişse ikmalen vergi tarihi yapılabilmesi zamanaşımı süresinin dolmamış olmasına bağlıdır. Tahakkuk zamanaşımı süresinin geçmesinden sonra ise artık vergi incelemesi de yapılamayacaktır (**VUK m. 138/2**).

Vergi hukukunda sorumlular için ayrı bir zamanaşımı süresi de kabul edilmediğinden, ilke olarak yükümlü için zamanaşımı süresinin dolması vergi sorumluları için de geçerli olmaktadır.²⁷

2.1.3. Tahakkuk Zamanaşımı Süresinin İşlemesine Engel olan Nedenler

Zamanaşımı kurumu alacak - borç ilişkisinde yükümlünün çıkarlarına hizmet ettiği için, alacaklının da çıkarını korumak üzere zamanaşımı süresinin işlemlerini durduran ve kesen nedenler kabul edilmiştir. Gerçekten zamanaşımı alacaklının alacağını izleme konusunda gösterdiği ihmalin sonucudur. Ancak, alacaklı alacağını izlemek üzere bazı işlemler yapmışsa veya alacağını izlemesi bazı durumlar nedeniyle olanak dışı ise, salt yasalarda belirtilen sürelerin geçmiş olması alacağın zamanaşımına uğraması için yeterli görülmemiştir.

Alacaklının alacağını izleme olanağının kalmaması veya bunun çok zor olması halinde zamanaşımı süresi durur; engelleyen durumun kalkmasıyla kaldığı yerden işlemeğe devam eder. Zamanaşımının durması fiili veya hukuki zorunluluklar gereği kabul edilmiştir. Ancak zamanaşımının durması alacaklı

²⁶ Dnş. 4D. E. 1970/2476, K. 1971/1765, T. 26.6.1971

²⁷ Prof. Dr. Mualla Öncel, Prof. Dr. Ahmet Kumrulu, Prof. Dr. Nami Çağan, **a.g.e.**, s.136

lehine tanınmış bir olanaktır. Buna rağmen; alacaklı yükümlüyü izleyebilir. Yükümlü ise, zamanaşımını durduğunu öne sürerek bu takibi geciktiremez.

Zamanaşımının kesilmesi durumunda ise; kesme nedeninin meydana geldiği ana kadar işlemiş olan süreler nazara alınmaz. Zamanaşımı süresi kesme nedeninin ortadan kalkmasından sonra yeniden işlemeğe başlar. Zamanaşımında olduğu gibi zamanaşımını durduran ve kesen nedenlerin bulunması halinde de bu durum vergi yargısı organlarınca resen nazara alınmalıdır. Ancak bu engellerin meydana gelip gelmediği konusunda bir uyuşmazlığın ortaya çıkması halinde, zamanaşımının durduğu veya kesildiği, bundan yararlanacak olan vergi alacaklısı, idare tarafından kanıtlanmalıdır.

Vergi Usul Kanununa göre (m. 114/2) vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı, takdir komisyonu kararının vergi dairesine gelmesini izleyen günden itibaren yeniden işlemeğe başlar. Ancak, zamanaşımının durabilmesi için, vergi dairesinin başvurduğu takdir komisyonunun yetkili olması ve usulüne uygun olarak kurulmuş olması gerekir.

Takdir komisyonu kararının zamanaşımı süresinin dolmasından önce veya sürenin dolmasından sonra vergi dairesine gelmesi ise herhangi bir önem taşımaz; her iki durumda da zamanaşımı, takdir komisyonunda geçen süre kadar durur.

Örnek : Gelir vergisi mükellefi olan (A); 2004 takvim yılına ait yıllık gelir vergisi beyannamesini 15 Mart 2005 tarihine kadar ilgili vergi dairesine vermemiştir. Vergi dairesi tarafından bu durum tespit edilmiş ve 15.4.2006 tarihinde takdir komisyonuna başvurulmuştur. Takdir komisyonu, gerekli işlemleri yapmış ve takdir kararı 10.5.2007 tarihinde vergi dairesine tevdi edilmiştir. Bu duruma göre, mükellef (A)'nın, 2004 takvim yılına ilişkin beyan etmediği matraha ait vergiler için tarh zamanaşımı süresi 1.1.2005 tarihinden başlayacak ve 31.12.2009 tarihinde dolacaktır. Vergi dairesi tarafından mükellef (A)'nın; 2004 yılına ait vergi matrahının takdiri için 15.4.2006 tarihinde takdir komisyonuna başvurulmuş ve komisyonun takdir kararı 10.5.2007 tarihinde vergi dairesine tevdi edilmiştir. Bu durumda, takdir komisyonunda 1 yıl 25 günlük bir süre geçmiş

olacaktır. Takdir işleminin, tarh zamanaşımı süresi içinde yapılarak takdir kararının vergi dairesine tevdi edilmesi halinde; takdir komisyonunda geçen süre, tarh zamanaşımı süresine eklenecektir. Bu halde, zamanaşımı süresi 15.4.2006 tarihinde duracak ve 16.4.2007 tarihinden 10.5.2007 tarihine kadar olan süre takdir komisyonu kararının vergi dairesine gönderilmesini takip eden 11.5.2007 tarihinden itibaren, yeniden işlemeye başlayarak kalan sürenin dolması ile bitecektir. Bu duruma göre; takdir komisyonunda geçen 1 yıl 25 günlük süre, tarh zamanaşımı süresine ilave edilecek ve zamanaşımı süresi 25.11.2011 tarihinde sona erecektir. Bu durumda, vergi dairesi 2004 takvim yılı ile ilgili olan ihbarnameleri ve diğer evrakı 25.1.2011 tarihine kadar mükellefe tebliğ edilecek, bu tarihten sonra ise tarh zamanaşımı dolmuş olacağından herhangi bir tarhiyat yapılması söz konusu olmayacaktır.

Bazen takdir komisyonlarının matrah takdir etmemeleri veya eksik matrah takdir etmeleri nedeniyle vergi daireleri matrah takdiri için vergi yargısı organlarına başvurumaktadırlar (VUK.m. 377/2). Vergi yargısı organlarında geçen süre içinde zamanaşımının işlemeyeceğine ilişkin herhangi bir hüküm ise yasada yer almamaktadır. Bu durumda, çoğu kez tahakkuk zamanaşımı süresi, yargı organı kararlarının vergi dairesine gelmesinden önce dolmaktadır. Ancak Danıştay, vergi dairelerinin yargı organlarına matrah takdiri için başvurmaları halinde zamanaşımının duracağını kabul etmektedir.²⁸ Danıştay'ın bu yöndeki kararları, olması gereken hukuk bakımından doğrudur. Çünkü alacaklı vergi dairesi, takdir komisyonu kararına karşı vergi yargısı organlarına başvurmakla alacağını izleme konusunda herhangi bir ihmal göstermemektedir. Vergi Usul Kanununda zamanaşımının işlemesini engelleyen neden olarak yalnız takdir komisyonuna başvurulması hali belirtilmiştir (m. 114/2). Zamanaşımının durması ve kesilmesi halleri ise; ancak yasaların açık hükümleri ile mümkün olabileceği için, Danıştay kararı yönünde yasa değişikliği yapılması gerekmektedir.²⁹

²⁸ Dnş. İBGK E. 1969/6, K. 1970/13, T. 8.3.1979

²⁹ Prof. Dr. Mualla Öncel, Prof. Dr. Ahmet Kumrulu, Prof. Dr. Nami Çağan, a.g.e., s.137-138

Öte yandan bir vergi tarhının usule aykırı olarak yapıldığının vergi yargısı organları tarafından saptanması durumunda da, yargı organlarında geçen süre içinde zamanaşımının duracağı veya kesileceği yolunda da yasal bir hüküm bulunmamaktadır. İdare, yargı organlarının kararına uygun olarak yeniden vergi tarh etmek istediğinde zamanaşımı dolmuş bulunuyorsa, artık vergi tarhi yapılamayacaktır. Bu sakıncalı sonucu ortadan kaldırmak için, vergi dairelerinin takdir komisyonu kararlarına karşı yargı organlarına başvurmaları veya yükümlülerin resen ve ikmalen tarh edilen vergilere karşı dava açmaları durumlarında yargı organlarında geçen süre içinde zamanaşımının duracağına ilişkin yasal bir hüküm konulmasında da yarar vardır.

Vergi Usul Kanununun 374 üncü maddesi, 114 üncü maddenin 2'nci fıkrasının ceza zamanaşımı için de geçerli olacağını belirtmek suretiyle, matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının cezalarda tahakkuk zamanaşımını durduracağını kabul etmiştir. Vergi ziyai suçunda ceza miktarı, kayba uğratılan vergi miktarına bağlı olarak değiştiğinden, vergi matrahı bilinmedikçe ceza kesilmesi mümkün değildir. Bu nedenle matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması halinde, vergi ziyai cezalarının tahakkuk zamanaşımı da, bu süre için durmuş sayılmaktadır.

Örnek: **Mükellef (Z); 2005 takvim yılına ait yıllık gelir vergisi beyannamesini 15 Mart 2006 tarihine kadar ilgili vergi dairesine vermemiştir. Vergi dairesi bu durumu tespit etmiş ve mükellefin 2005 takvim yılına ait vergi matrahının takdir edilmesi için, dosyasını 1.12.2010 tarihinde takdir komisyonuna göndermiştir. Takdir komisyonu tarafından matrah takdiri yapılmış ve takdir kararı 10.04.2012 yılında vergi dairesine gönderilmiştir. Bu duruma göre mükellef (Z)'nin, 2005 takvim yılında elde ettiği kazançta ait vergilerin tarh zamanaşımı süresi, 1.1.2006 tarihinden başlayacak ve 31.12.2010 tarihinde dolacaktır. Vergi dairesi bu süre dolmadan 1.12.2010 tarihinde takdir komisyonuna başvurmuş olduğundan, tarh zamanaşımı süresinin dolmasına, başvurma günü dikkate alınmazsa 30 gün vardır. İşte zamanaşımı süresi burada duracaktır. Takdir komisyonu kararı vergi dairesine 10.4.2012 tarihinde tevdi edilmiş olduğundan,**

kalan 30 günlük süre 10.4.2012 tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlayacak ve 10.5.2012 tarihi mesai saati sonunda dolacaktır. Bu tarihe kadar tebligat yapılmadığı takdirde vergi ve ceza zamanaşımına uğrayacaktır.

Türk vergi hukukunda tahakkuk zamanaşımını durduran başka bir neden de mücbir sebeplerdir (**VUK. m. 15/1**). Vergi Usul Kanunu mücbir sebeplerin meydana gelmesi halinde sürelerin, bu sebeplerin kalkmasına kadar işlemeyeceğini, tahakkuk zamanaşımının da işlemeyen süreler kadar uzayacağını öngörmektedir.³⁰

Vergi Usul Kanununda tahakkuk zamanaşımının kesilmesine ilişkin ise herhangi bir hüküm yoktur. Vergi alacağının doğmasından sonra, vergi tarh ve tebliğ edilmekle tahsil aşamasına geçmiş olur. Bu aşamada artık tahsil zamanaşımı süresi işlemeye başlayacaktır. Kanunda, mükellefe ceza ihbarnamesi tebliğinin tarh zamanaşımını keseceği şeklinde bir hükme yer verilmiş ise de (m. 374/3'de vergi cezaları bakımından ceza ihbarnamesi tebliğinin zamanaşımını keseceği öngörülmüştür), daha önce de belirtildiği gibi, buradaki "kesilme" kavramı ceza kesmede zamanaşımı süresinin baştan başlamasını değil, bu aşamada "ceza kesmede zamanaşımı"nın söz konusu olamayacağını ifade etmek için kullanılmaktadır.³¹

2.1.4. Konuya İlişkin Danıştay Kararları

- ❖ *"213 sayılı Vergi Usul Kanununun zamanaşımının mahiyeti başlığını taşıyan 113 üncü maddesinde "zamanaşımı, süre aşımı suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır. Zamanaşımı mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına*

³⁰ Dnş. 3D. E. 1987/670, K. 1987/1843, T. 16.9.1987 (Danıştay Özel Dairesi bu hükmü dar yorumlayarak mücbir sebebin ceza zamanaşımını durdurmuyacağını kabul etmektedir.)

³¹ Prof. Dr. S. Ateş Oktar, **a.g.e.**, s.139 - 140

bakılmaksızın hüküm ifade eder." denilmek suretiyle zamanaşımı tanımlanmıştır. Bu hükümden çıkan sonuca göre; tahakkuk zamanaşımının dolması vergi idaresinin artık vergi alacağını tahakkuk ettirme yetkisini ortadan kaldırır. Zamanaşımı süresinin geçmiş olması vergi alacağının esasını doğrudan doğruya etkiler ve vergi borcunu ortadan kaldırır. Böyle bir durumun ortaya çıkması alacaklı kamu idaresinin alacağını takip etme konusunda gösterdiği ihmalin tabii bir sonucudur. Bu sebeple bir verginin tahakkuku sırasında zamanaşımı bulunmasına rağmen yükümlünün bu hususu ileri sürmemiş olması verginin tahsil edilebilir hale gelmiş olması gibi bir sonuç doğuramaz. Böyle bir durum tahsil sırasında ortaya çıksa bile mahkeme bu hususu re'sen veya yükümlünün itirazı üzerine göz önüne almak, incelemek zorundadır. Zira zamanaşımı süresi geçmiş olmakla vergi alacağı tamamen ortadan kalkmış durumdadır. Ortadan kalkmış olan bir verginin tahsili de söz konusu olamaz. Bu sebeple ortada tahsil edilebilir bir vergi borcu kalmayınca tahakkuk zamanaşımı meselesi 6183 sayılı kanunun 58 inci maddesindeki itiraz sebeplerinden biri olan "Böyle bir borcu olmadığı" kapsamına girer ve yargı mercilerinde bu safhada da incelenebilir ve ödeme emrinin iptalini gerektirir bir sebep olarak kabul edilebilir. Aksi tarzda bir düşünce tarzı zamanaşımının mükellef müracaatına bakılmaksızın hüküm ifade edeceği tarzındaki Vergi Usul Kanununun 113/2 maddesinde yazılı hükmün anlamını kaybetmesine müncer olur ki böyle bir sonuç kanun yazının amacına da ters düşer.”³²

- ❖ “ Vergi Usul Kanununun 113. maddesinde zamanaşımının, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması durumu olduğu ve zamanaşımının mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceğinin belirtildiği, aynı Kanunun 114. maddesinde; vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak 5 yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağına, ancak matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımını durduracağına öngörüldüğü, olayda, vergi alacağının 1991 takvim yılında doğduğunun, 12.12.1996 tarihli vergi inceleme raporu ile öngörülen cezalı tarhiyatın mükellefe 7.1.1997 tarihinde yani zamanaşımı süresinin dolduğu 31.12.1996

³² Dnş. İBGK, E. 1986/3, K. 1987/1, T. 3.4.1987

tarihinden sonra tebliğ edildiğinin anlaşıldığı, bu durumda, zamanaşımı süresini durduran takdir komisyonuna sevk gibi herhangi bir durum bulunmadığından, davalı idarece cezalı olarak salınan vergi ve fon payında, zamanaşımı nedeniyle yasal isabet görülmediği gerekçesiyle kabul ederek dava konusu cezalı tarhiyatı kaldıran ... Vergi Mahkemesi kararının onanmasına...”³³

- ❖ “ Vergi alacağına doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar ancak vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur, duran zamanaşımı ise mezkur komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam eder. Zamanaşımı süresi geçtikten sonra yapılan tarhiyata dayalı ödeme emrinin iptali gerekir.”³⁴

35

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.1. TAHSİL ZAMANAŞIMI

Tahsil zamanaşımı vergiler ve diğer bütün kamu alacakları için geçerli olacak şekilde AATUHK’da düzenlenmiştir. Bu kanuna göre, kamu alacağı, vadesinin rastladığı yılı takip eden yılın başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar (**m. 102/1**). Zamanaşımından sonra mükellefin iraden yapacağı ödemeler ise kabul edilir.

Örneğin, vade tarihi 30.04.2005 olan kurumlar vergisi için tahsil zamanaşımı süresi, 1.01.2006 günü işlemeye başlayacak, tahsil işleminin

33 Dnş. 3D. E. 1997/3709, K. 1999/1188, T. 25.3.1999

34 Dnş. 11D. E. 1999/4877, K. 1999/4320, T. 18.11.1999

35 Dnş. 4D. E. 2000/926, K. 2000/5301, T. 14.12.2000

yapılmaması halinde, söz konusu vergi 31.12.2010 günü bitiminde zamanaşımına uğrayacaktır.

Aynı maddede para cezalarına ait özel kanunlardaki zamanaşımı hükümlerinin saklı olduğu belirtildiğinden, Türk Ceza Kanununda ve diğer para cezası hükmü taşıyan kanunlarda yer alan para cezalarına zamanaşımı bakımından bu hükmün uygulanmayacağı açıktır.

Tahsil zamanaşımının başlangıcı, alacağın vadesinin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı olarak belirlenmiştir. Verginin vadesi, o verginin ödeme süresinin son gününü ifade eder (AATUHK m. 37/3, VUK. m. 111/2). Vergilerin ödeme süreleri ise tek tek vergi yasalarında belirlenmiş ve özel durumlar için de ayrı süreler saptanmıştır. Tahsil zamanaşımının işlemeğe başlaması bakımından vade tarihinin değil de; vadeyi izleyen takvim yılının esas alınmasının nedeni ise, bütün yükümlülerin tabi oldukları zamanaşımını ayrı ayrı incelemekten idareyi kurtarmak düşüncesidir.³⁶

3.1.1. Tahsil Zamanaşımı Süresinin İşlemesine Engel olan Nedenler

Zamanaşımı kurumu mükellefin yararına sonuçlar doğurduğundan, vergi alacaklısının da yararının gözetilerek dengenin sağlanması amacıyla vergi hukukunda zamanaşımını durduran ve kesen hallere yer verilmiştir. Zamanaşımının durması halinde, süreler işlemez. Durma sebebi ortadan kalktıktan sonra ise, kaldığı yerden işlemeye devam eder. Zamanaşımının kesilmesi halinde ise, daha önce işlemiş bulunan süreler ortadan kalkar ve zamanaşımı baştan işlemeye başlar. Görüldüğü üzere, zamanaşımının kesilmesi, zamanaşımının

³⁶ Prof. Dr. Mualla Öncel, Prof. Dr. Ahmet Kumrulu, Prof. Dr. Nami Çağan, **a.g.e.**, s.139

durmasından farklı olarak, kesilme anına kadar işlemiş bulunan sürenin bütün sonuçlarını ortadan kaldırmaktadır.³⁷

Zamanaşımının durması ile kesilmesi arasındaki en önemli fark, durma halinde, durma tarihine kadar geçen süreler hesaba katılırken, kesilmeye, geçmiş olan sürelerin silinmesi ve zamanaşımı süresinin yeniden işlemeye başlamasıdır.

3.1.1.1. Tahsil Zamanaşımını Durduran Haller

Tahsil zamanaşımını durduran haller, **AATUHK m. 104** de belirlenmiştir.

Bu hükme göre; vergi yükümlüsünün yabancı ülkede olması, Borçlunun hileli iflas etmesi, Terekesinin tasfiyesi dolayısıyla borçlu hakkında takibat yapılmasına olanak yoksa bu hallerin devamı süresince zamanaşımı durmaktadır.

Örnek : Osman Bey'in vergi borcunun vadesi 31.03.1994'tür. Osman Bey, 01.07.1995 tarihinde ülke dışına çıkmış ve 31.12.1995 tarihinde tekrar ülkeye gelmiştir. Söz konusu olayda Osman Bey'in ülke dışına çıkmış olması zamanaşımı süresini durduran bir nedendir. Bu durumda zamanaşımı süresi 01.01.1995 – 01.07.1995 tarihleri arasında durmuştur. Osman Bey'in ülke dışına çıkmasına kadar 6 ay süre işlemiş bulunmaktadır. Zamanaşımının süresi, zamanaşımı süresini durduran nedenin kalktığı günün bitmesinden itibaren eskiden işlemiş olduğu süreye toplanarak devam ettirilir. Bu durumda, 31.12.1995 tarihini takip eden günden itibaren (01.01.1996) 4.5 yıl hesaplamak gerekir. Bu takdirde, Osman Bey'in vergi borcu 31.06.2000 tarihinde tahsil zamanaşımına uğrar.

Zamanaşımını durduran hallerin ortadan kalktığı günü takip eden günden itibaren zamanaşımı süresi (işlemiş olduğu süreye toplanarak) işlemeye devam etmektedir (**AATUHK m. 104/2**).

³⁷ Prof. Dr. S. Ateş Oktar, a.g.e., s.138 - 139

3.1.1.2 Tahsil Zamanaşımını Kesen Haller

Tahsil zamaşıımını kesen nedenler ise, yasanın 103 üncü maddesinde on bir bent halinde gösterilmiştir. Bunlar sırasıyla şöyledir :

- 1- Ödeme : AATUHK'nun 40- 44'uncü maddelerine uygun olarak yapılan ödemeler tahsil zamaşıımını keser.
- 2- Haciz uygulanması : Yükümlünün, ödeme süresi içinde borcunu ödememesi halinde menkul ve gayrimenkul malları ile hak ve alacakları üzerine konan haciz de tahsil zamaşıımını keser (AATUHK. m. 64, 77 - 79, 88).
- 3- Cebren tahsil ve takip işlemleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat,
- 4- Ödeme emri tebliği,
- 5- Mal bildirimi, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi,
- 6- Yukarıdaki işlemlerden herhangi birinin kefile veya yabancı kişi ve kurumların temsilcilerine uygulanması veya bunlar tarafından yapılması
- 7- İhtilafı kamu alacaklarında, yargı mercilerince bozma kararı verilmesi: Bu durumda bozma kararının vergi yükümlüsüne veya vekiline tebliğ edildiği tarihte zamaşıımı kesilmiş olur.
- 8- Kamu alacağının teminata bağlanması,
- 9- Yargı mercilerince yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi,
- 10- İki kamu idaresi arasında mevcut borç için, alacaklı kamu idaresi tarafından borcun ödenmesi için, borçlu kamu idaresine yazılı şekilde başvurulması.
- 11- Amme alacağının özel kanunlara göre ödenmesi için başvuru yapılması veya alacağın ödeme planına bağlanması.

AATUHK kamu alacağının tecilini zamaşıımını kesen nedenler arasında görmemiştir. Ancak, kamu alacağının tecili için teminat yatırılması gerekli

olduğundan (m. 48/1) ve bu durumda teminat nedeniyle zamanaşımı da kesileceğinden, tecil hali zamanaşımını dolaylı olarak kesmektedir.

Örneğin; Eray Bey vergi borcunu, vadesi olan 15.03.1995 tarihinde ödememiştir. Bunun üzerine alacaklı kamu idaresince ödeme emri göndermiştir. Eray Bey, ödeme emrini tebellüğ etmesinden itibaren 7 gün içinde de vergi borcunu ödememiştir. Alacaklı kamu idaresi 15.05.1996 tarihinde haciz uygulamıştır. Haciz uygulaması tahsil zamanaşımını kesen bir nedendir. Bu durumda zamanaşımının kesildiği yılı izleyen yılın birinci gününden itibaren (01.01.1997 tarihinde) zamanaşımı yeniden işlemeye başlar ve 31.12.2001 tarihinde tahsil zamanaşımına uğrar.

Örnek : 15.03.1992 tarihinde vergi borcunun vadesi dolan Narin Hanım vergi borcuna karşılık oturduğu 10 milyar değerindeki evini 21.03.1992 tarihinde teminat olarak göstermiştir. Ancak 21.04.1992 tarihinde bu ev heyelanda yıkılmış ve bu tarihte teminatın kalktığı kabul edilmiştir. Narin Hanım'ın vergi borcuna yönelik tahsil zamanaşımı süresi, teminatın kalktığı yılı izleyen (1992) yılın birinci gününden itibaren işlemeye başlayacak (01.01.1993) ve 31.12.1997 tarihinde sona erecektir.

Zamanaşımı süresi, kesilmenin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı başından itibaren yeniden işlemeğe başlar. Bununla birlikte, zamanaşımının bir bozma kararı ile kesilmesi halinde, sürenin başlangıcı yeni vade gününün rastladığı yılı izleyen takvim yılının ilk günü olmaktadır. Kamu alacağının teminata bağlanması veya yürütmenin yargı organlarınca durdurulması hallerinde ise, zamanaşımı süresi teminatın kalktığı, yürütmenin durması süresinin sona erdiği tarihin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılının ilk günü işlemeğe başlar.³⁸

³⁸ Prof. Dr. Mualla Öncel, Prof. Dr. Ahmet Kumrulu, Prof. Dr. Nami Çağan, a.g.e., s.140

3.1.2. Konuya İlişkin Danıştay Kararları

- ❖ “..Somut olayda söz konusu alacak, 6183 sayılı Kanununun 102. maddesinde belirtilen beş yıllık zaman aşımı süresi aşılarak tebliğ edilen ödeme emri ile takibe alındığından, olayda zamanaşımı bulunduğu, bu durumda, tahsil zamanaşımına uğrayan amme alacağının ödeme emri ile istenilmesinde isabet bulunmadığı...”³⁹
- ❖ “Dava konusu olayda ise yükümlü şirketin 1991 yılının Ekim dönemine ilişkin ödenmeyen katma değer vergisi borcunun tahsili amacıyla önce 27.7.1992 tarih ve 14713 sayılı ödeme emrinin düzenlenerek 31.7.1992 tarihinde tebliğ edildiği ve icra takip işlemlerine geçildiği, daha sonra ise aynı vergi borcunun tahsiline yönelik olarak düzenlenen ödeme emrinin 23.12.1998 tarihinde tebliğ edildiği ve bu ödeme emrinin iptali istemiyle de dava açıldığı anlaşılmaktadır. Bu durumda 1991/Ekim dönemine ait vergi borcunun tahsili için düzenlenen ve 31.7.1992 tarihinde tebliğ edilen ödeme emrinin tahsil zamanaşımını kestiği açıktır. Ancak yukarıda belirtilen yasa hükmü uyarınca bu tebligattan sonra 1993 takvim yılının başından itibaren 5 yıllık tahsil zamanaşımı süresi yeniden işlemeye başlayacağından söz konusu kamu alacağının tahsil işlemlerinin 1997 yılının sonuna kadar bitirilmiş olması gerekmektedir. Oysa aynı döneme ilişkin kamu alacağının tahsiline yönelik olarak ikinci kez düzenlenen ve iptali istenen ödeme emri yükümlü şirkete 23.12.1998 tarihinde tebliğ edilmiştir. Buna göre tahsil zamanaşımı süresi geçtikten sonra yükümlüye tebliğ edilen ödeme emriyle vergi borcunun tahsil olanağı kalmadığından söz konusu ödeme emrinin iptali gerekmektedir.”⁴⁰
- ❖ “6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun "Tahsil Zamanaşımı" başlıklı 102'nci maddesinde, amme alacağının, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zaman aşımına uğrayacağı, 103'üncü maddesinde, amme alacağının teminata bağlanmasının zaman aşımını keseceği, kesilmenin rastladığı takvim yılını takip

³⁹ Dnş. 7D. E. 1994/2345, K. 1996/1484, T. 15.4.1996

⁴⁰ Dnş. 11D. E. 1999/5082, K. 2000/2214, T. 22.5.2000

eden takvim yılı başından itibaren zaman aşımının yeniden işlemeye başlayacağı, amme alacağının teminata bağlanması halinde, zaman aşımının başlangıcının, teminatın kalktığı takvim yılını takip eden takvim yılının ilk günü olduğu hükümlerine yer verilmiştir. Uyuşmazlık konusu olayda, geçici olarak ithal edilen eşyalara ait gümrük vergi ve resimleri tahakkuk ettirilerek teminata bağlanmış olduğundan, 6183 sayılı Kanunun yukarıda değinilen hükümleri uyarınca, teminata bağlanma hali devam ettiği sürece kamu alacağının tahsil zaman aşımına uğraması söz konusu olamayacaktır. Ancak teminatın kalkması durumunda, teminatın kalktığı takvim yılını takip eden takvim yılının başından itibaren zaman aşımı süresi işlemeye başlayacaktır. Bu durumda, 5 yıllık tahsil zaman aşımı süresinin başlangıç tarihinin saptanabilmesi için geçici ithal esnasında yükümlüden alınan teminatların hangi tarihte iade edildiğinin belirlenmesi icap etmektedir. Buna göre, 1988 yılını takip eden 1989 yılı başından başlayarak 5 yıl içerisinde (31.12.1993 tarihine kadar) tahsil edilmesi gereken kamu alacağının, bu süre geçirildikten sonra 25.7.1994 tarihinde tebliğ edilen yazı ile istenilmesi sebebiyle, zaman aşımına uğrayan vergilerin tahsiline yönelik işlemi iptal eden mahkeme kararında isabetsizlik görülmemiştir.”⁴¹

- ❖ "Davalı idarenin, uyuşmazlığa konu verginin teminata bağlanmış olması nedeniyle zamanaşımının işlemeyeceği yolundaki iddiasına gelince; 6183 sayılı Kanunun 102. maddesinde tahsil zamanaşımına ilişkin düzenlemeye yer verildikten sonra, 103. maddesinde de, zamanaşımını kesen haller 10 bent olarak sayılmıştır. Anılan maddenin 8. bendinde, amme alacağının teminata bağlanmasının, zamanaşımını keseceği belirtilmiş, maddenin son paragrafında ise, amme alacağının teminata bağlanması halinde, zamanaşımının, teminatın kalktığı tarihin rastladığı takvim yılının ilk gününden itibaren başlayacağı hükme bağlanmıştır. Uyuşmazlık konusu olayda ise, ithalat sırasında tahakkuk ettirilen vergiler, Gümrük Yönetmeliğinin 1554. maddesinde sayılanlardan herhangi biri karşılığında teminata bağlanmamış olup, 87/2 sayılı İhracatı Teşvik Tebliğinin 24. maddesinin (f) bendi uyarınca, ödeme taahhütnamesi alınması nedeniyle tahsil edilmemiştir. Dolayısıyla, gerek 6183 sayılı Kanunun 10. maddesinde, gerek Gümrük Yönetmeliğinin 1554. maddesinde sayma suretiyle belirtilen ve

⁴¹ Dnş., 7D., E. 1997/461, K. 1997/2521, T. 18.6.1997

teminat olarak kabul edilenlerden olmadığı anlaşılan ödeme taahhütnamesi karşılığında tahsil edilmeyen vergilerin teminatlı bir alacak olduğunun kabulü mümkün değildir.”⁴²

⁴² Dnş. 7D. E. 1996/766, K. 1997/3438, T. 14.10.1997

SONUÇ

Vergi borcunu sona erdiren sınırlı hallerden biri de zamanaşımıdır. Söz konusu kurum idarenin alacağını takip etmekte göstermiş olduğu ihmalin bir sonucu olarak vergi borçlusunun yararına olarak düzenlenmiştir. Zamanaşımı kavramının kanunlarda düzenlenmiş olması vergi yükümlülerinin psikolojik ve ekonomik düzenlerinin korunması açısından da göz ardı edilemeyecek bir öneme sahiptir.

Kanuni düzenlemede, zamanaşımı, tahakkuk ve tahsil zamanaşımı olmak üzere ikiye ayrılmış ve söz konusu sürenin işlemlerini engelleyen haller ile birlikte düzenleme altına alınmıştır. Bununla birlikte, vergi yargısı organlarında geçen süre içinde zamanaşımının işlemeyeceğine ilişkin düzenlemelere yer verilmemiş, bu tür boşluklar Danıştay kararları ile doldurulmuştur.

Öte yandan, vergi alacağının zamanaşımına uğraması kamu düzeninin gereği olarak öngörülmüş olmasına karşın, zamanaşımına uğramış vergi borcunun iraden ödenmesi hali ise idarece saklı tutulmuştur. Vergi Hukukunda zamanaşımı Borçlar Hukukundaki zamanaşımından farklı olup, artık mevcut olmayan bir meblağın iraden ödenmesine cevaz verilmesi ise kanımızca hatalıdır. Bunun da ötesinde, zamanaşımı süresinin işlemeye başlayacağı tarihin idarenin durumu öğrenmesi anına bağlayan özel hallerde de, öğrenme tarihinin tespiti açısından uygulamada ispata yönelik sorunlarla karşılaşmaktadır.

Yukarıda eleştirmiş olduğumuz yönlerin düzenlemelere yansıtılması halinde hali hazırdaki zamanaşımı kurumunun daha düzenli bir şekilde işletilebileceği kanısındayız.

KAYNAKÇA

YARARLANILAN KİTAPLAR

- Çelik, Binnur** : *“Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsili Hukuku”, İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, Ekim 2002*
- Kızılot,Şükrü, Şenyüz,Doğan,
Taş,Metin, Dönmez,Recai** : *“Vergi Hukuku”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Ekim 2006*
- Öncel,Mualla, Kumrulu,Ahmet,
Çağan,Nami** : *“Vergi Hukuku”, 13. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara, Mayıs 2006*
- Oktar, S. Ateş** : *“Vergi Hukuku”, 2. Baskı, İstanbul, 2006*
- Uysal,Ali, Eroğlu,Nurettin** : *“Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu”, 3. Baskı, Ankara, 2005*

MEVZUAT AÇISINDAN YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Danıştay Kararları, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, Hukuk otomasyonu, 2006**
- 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun**
- 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu**
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu**
- 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu**
- 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**
- 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu**
- 765 Sayılı Türk Ceza Kanunu**
- 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu**
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu**
- 5237 Sayılı Yeni Türk Ceza Kanunu**