

T.C.
MALTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ÖZEL HUKUK ANA BİLİM DALI

VERGİ HUKUKUNDA ZAMANA İMİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

YAZAR: T. KOVANCI

05110204

STANBUL 2010

T.C.
MALTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ÖZEL HUKUK ANA BİLİM DALI

VERGİ HUKUKUNDA ZAMANA İMİN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Y. T. KOVANCI

05110204

Danışman Öğretim Üyesi
PROF.DR. DİLMEZ YILMAZCAN

STANBUL 2010

ÖZET

İnsan yaşamının temel unsurlarından biri olan zaman hukuki açıdan ele alındığında bir hakkın istenmesi veya yetkinin kullanılmasında da en büyük etkenlerden biridir. Bir hukuk kuralını ya da hukuki olayı başlangıcından sonuna kadar etkiler ve kendisine bağlanan hukuki sonuçlar nedeniyle vazgeçilemeyecek bir unsurdur. Zaman kavramının çok önemli bir boyutu ise zamanaşımıdır.

Zamanaşımı, hukuk düzeni içerisinde, zaman olgusu temel alınarak belirlenmiş bir kavramdır. Zamanaşımını, yasanın belirttiği şartlar altında, bir sürenin geçmesiyle bir hak kazanmak, bir yükümlülükten kurtulmak, bir hak veya yetkiyi kaybetmek gibi bir sonuç doğuran, başlangıcı ve sonu belirli bir zaman parçasıdır. Bu hususlar dikkate alınarak hazırlanan bu çalışma da vergi hukukunda zamanaşımı kavramının ayrıntılı olarak incelenmesi, vergi hukukunda zamanaşımına neden ihtiyaç olduğunun tartışılması, kanunlardaki yeri ve vergi hukukundaki zamanaşımı türleri incelenmektedir.

ABSTRACT

Time is an essential part of human life. It is also very important when we take it to our hands for asking for our rights and using our authority as part of law. It effects a juristical case from begining to end, and because of the juristical results which are connected to it is a fact that can not be denied. And Prescription is a very important dimension of time.

Prescription is a limited period of time which is stationned under the order of law which is to gain a right with pasing a period of time, to get free of an obligation, or to lose a right or an authorization.

In this study which is prepared taking this rules under considiration we tried to look into prescription as a part of tax law, and necessity as a part of tax law.

İçindekiler

Özet.....	i
Abstract.....	ii
İçindekiler.....	iii
Kısaltmalar.....	vii
Giriş.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI KAVRAMI

1.1. ZAMANAŞIMI KAVRAMI ve VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ.....	3
1.1.1. Zamanaşımı Kavramı, Kavramsal Çerçeve.....	3
1.1.2. Vergi Hukukunda Zamanaşımı Uygulamasının Sebepleri.....	5
1.1.2.1. Vergi Hukukunda Zamanaşımı Uygulamasının Hukuki Sebepleri.....	5
1.1.2.1.1. Kamu yararı açısından vergi hukukunda zamanaşımı uygulaması gerekliliği.....	5
1.1.2.1.2. Objektif iyi niyet kuralı açısından vergi hukukunda zamanaşımı uygulamasının gerekliliği.....	6
1.1.2.2. Ekonomik sebepler nedeniyle vergi hukukunda zamanaşımı uygulamasının gerekliliği.....	6
1.1.2.3. İdari sebepler nedeniyle vergi hukukunda zamanaşımı uygulaması gerekliliği.....	7
1.1.3. Vergi Hukukunda Zamanaşımı Uygulamasının Dayanakları.....	8
1.1.3.1. Hukuk devleti ilkesi ve vergi hukukunda zamanaşımı uygulaması.....	8
1.1.3.1.1. Mali Egemenlik bakımından vergi hukukunda zamanaşımı uygulaması.....	9
1.1.3.1.2. Hukuki güvenliğin sağlanması açısından vergi hukukunda zamanaşımı uygulaması.....	10
1.1.3.2. Verginin yasallığı ilkesi açısından vergi hukukunda zamanaşımı uygulaması.....	10
1.1.3.2.1. Vergi hukukunda zamanaşımı uygulamasının verginin kurucu öğelerinden oluşu.....	12
1.1.3.3. Anayasal haklar açısından vergi hukukunda zamanaşımı uygulaması.....	13
1.1.4. Vergi Hukukunda Zamanaşımı Uygulamasının Kaynakları.....	16
1.1.4.1. Vergi Usul Kanunu.....	17
1.1.4.2. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun.....	16
1.1.4.3. Gümrük Kanunu.....	18
1.1.4.4. Türk Ceza Kanunu.....	19
1.2. VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI UYGULAMASINA TEMEL OLUŞTURAN SÜRELER ve HESAPLANMASI.....	20
1.2.1. Vergi Hukukunda Sürelerin Önemi ve Sınıflandırılması.....	20
1.2.1.1. Vergi Hukukunda Kanuni Süreler.....	21

1.2.1.2. Vergi Hukukunda İdari Süreler.....	21
1.2.1.3. Vergi Hukukunda Yargısal süreler.....	22
1.2.2. Vergi Hukukunda Sürelerin Hesaplanması.....	23
1.2.2.1. Vergi hukukunda sürelerin uzamasını gerektiren haller.....	24
1.3. ZAMANAŞIMINI ÖZEL HUKUK SÜRELERİYLE KARŞILAŞTIRMA.....	25
1.3.1. Hak Düşümü Açısından Değerlendirme.....	26
1.3.1.1. Hak Düşürücü Süre Kavramı.....	26
1.3.1.2. Kurumsal Özellikler Açısından Karşılaştırma.....	27
1.3.1.2.1. Ortak Unsur: Kendiliğinden Dikkate Alınması.....	27
1.3.1.2.3. Farklı Unsur: Sürenin Durması ve Kesilmesi.....	29
1.3.1.3. Hukuki Sonuçlar Açısından Karşılaştırma.....	30
1.3.1.3.1. Ortak Unsur.....	30
1.3.1.3.1.1. İdarenin Talep Hakkının Olmaması.....	30
1.3.1.3.1.2. İdarenin Dava Yoluyla Alacağını Elde Edememesi.....	30
1.3.1.3.2. Farklı Unsur.....	31
1.3.2. Eksik Borç Açısından Değerlendirme.....	31
1.3.2.1. Zamanaşımı Kavramı ve Eksik borç.....	31
1.3.2.2. Kurumsal Özellikler Açısından Karşılaştırma.....	33
1.3.2.2.1. Ortak Unsur.....	32
1.3.2.2.2. Farklı Unsur.....	34
1.3.3. Hukuksal Sonuçlar Açısından Karşılaştırma.....	35
1.3.3.1. Ortak Unsur.....	35
1.3.3.2. Farklı Unsur.....	35
1.4. VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI ÇEŞİTLERİ.....	36
1.4.1. Tarh Zamanaşımı.....	36
1.4.2. Tahsil Zamanaşımı.....	37

İKİNCİ BÖLÜM VERGİ HUKUKUNDA TARH ZAMANAŞIMI

2.1. TARH ZAMANAŞIMI KAVRAMI.....	39
2.1.1. Tarh Zamanaşımının Oluşmasını Sağlayan Şartlar.....	40
2.1.1.1. Vergi Alacağının Doğmuş Olması.....	40
2.1.1.2. Tarh Zamanaşımı Süresinin Dolmuş Olması.....	42
2.2. TARH ZAMANAŞIMININ SÜRELERİ.....	42
2.2.1. Tarh Zamanaşımının Başlaması ve İşlemesi.....	42
2.2.2. Tarh Zamanaşımı Sürelerinin Vergi Kanunlarındaki Farklı Uygulamaları.....	44
2.2.2.1. Gelir vergisinde tarh zamanaşımı uygulaması.....	44
2.2.2.1.1. Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinden doğan verginin tarh zamanaşımı uğraması.....	44
2.2.2.1.2. Yatırım indirimi uygulamalarında verginin tarh zamanaşımına uğraması.....	44
2.2.2.1.3. Tevkifat yoluyla ödenen gelir vergisinde tarh zamanaşımı uygulaması.....	45
2.2.2.1.4. Özel Hesap Dönemlerine uygulanan vergide tarh zamanaşımı uygulaması.....	45

2.2.2.2. Kurumlar vergisinde tarh zamanaşımı uygulaması.....	46
2.2.2.3. Veraset ve intikal vergisinde tarh zamanaşımı uygulaması.....	47
2.2.2.4. Emlak vergisinde tarh zamanaşımı.....	49
2.2.2.5. Damga vergisinde tarh zamanaşımı uygulaması.....	50
2.2.2.6. Harçlar tarh zamanaşımı uygulaması.....	52
2.2.2.7. Gümrük vergisinde tarh zamanaşımı uygulaması.....	52
2.2.2.8. Özellik taşıyan diğer vergilerde tarh zamanaşımı uygulaması.....	53
2.3. TARH ZAMANAŞIMININ SÜRESİNİN İŞLEMSİNE ENGEL OLAN DURUMLAR.....	54
2.3.1. Tarh Zamanaşımının Durması.....	54
2.3.1.1. Vergi Dairesinin Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Müracat Etmesi Durumu.....	55
2.3.1.2. Mücbir Sebep.....	56
2.3.2. Tarh Zamanaşımının Kesilmesi.....	58
2.4. TARH ZAMANAŞIMININ USULİ YÜKÜMLÜLÜKLER BAKIMINDAN SONUÇLARI.....	60

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM VERGİ HUKUKUNDA TAHSİL ZAMANAŞIMI

3.1. TAHSİL ZAMAN AŞIMI VE AMME ALACAKLARI TAHSİL USUL KANUNU KAPSAMI.....	64
3.1.1. 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun'da Zamanaşımı.....	64
3.1.1.1. Asli Kamu alacaklarında tahsil zamanaşımı.....	65
3.1.1.2. Amme hizmeti tatbikatından doğan alacaklarında tahsil zamanaşımı.....	65
3.1.1.3. Fer'i kamu alacaklarında tahsil zamanaşımı.....	65
3.1.1.4. Takip masraflarında tahsil zamanaşımı.....	65
3.2. TAHSİL ZAMAN AŞIMININ ŞARTLARI.....	66
3.2.1. Vergi Alacaklarının Tahakkuk Etmiş olması.....	66
3.2.2. Tahsil Zamanaşımı Süresinin Dolmuş bulunması.....	68
3.2.2.1. Tahsil Zamanaşımı Süresinin Başlangıcı ve Süresi.....	68
3.2.2.2. Bazı Vergilerin Özel Kanunlarında Öngörülen Vadeleri.....	69
3.2.2.3. Sürelerin Uzamasında Ödeme Vadeleri.....	71
3.3. TAHSİL ZAMANAŞIMINI DURDURAN VE KESEN NEDENLER.....	72
3.3.1. Tahsil Zamanaşımını Durduran Nedenler.....	72
3.3.1.1. Yükümlünün Yabancı Ülkede Bulunması.....	73
3.3.1.2. Yükümlünün Hileli İflas Etmesi.....	77
3.3.1.3. Yükümlünün Terekesinin Tasfiyesi Dolayısıyla Hakkında Kovuşurma Yapılmasına İmkân Bulunmaması Durumu.....	78
3.3.2. Tahsil Zamanaşımını Kesen Nedenler.....	79
3.4. VERGİ CEZALARINDA TAHSİL ZAMANAŞIMI.....	86
3.5. TAHSİL ZAMANAŞIMININ SONUÇLARI.....	88
3.5.1. Vergi Alacağının Ortadan Kalkması.....	89
3.5.2. Zamanaşımının Res'en Göz Önüne Alınması.....	89
Sonuç.....	90

Kaynakça.....	95
Özgeçmiş.....	101

KISALTMALAR

AATUHK : Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AY : Anayasa
AYM : Anayasa Mahkemesi
b. : Bent
BK : Borçlar Kanunu
Bknz./bknz. : Bakınız
D. : Daire
E. : Esas
GK : Gümrük Kanunu
GVK : Gelir Vergisi Kanunu
HD : Hukuk Dairesi
İ.İ.B.F. : İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İYUK : İdari Yargılama Usulü Kanunu
K. : Karar
KDVK : Katma Değer Vergisi Kanunu
KK : Kabahatler Kanunu
KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu
m./ md : Madde
M.Ö. : Milattan Önce
M.S. : Milattan Sonra
MK : Medeni Kanun
MTVK : Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
mük. : Mükerrer
No. : Numara
ÖTVK : Özel Tüketim Vergisi Kanunu
RG : Resmi Gazete
s. : Sayfa
SBE : Sosyal Bilimler Enstitüsü
TCK : Türk Ceza Kanunu
vd. : Ve devamı
VİVK : Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK : Vergi Usul Kanunu

Giriş

Zaman, insanoğlu ve onun kurduğu düzen için çok önemli bir kavramken aynı rolü hukuki düzende de oynamaktadır. Hukuk açısından zaman kavramı ele alındığında kavramın önemli bir boyutu da zamanaşımıdır. Belli bir sürenin geçmesi anlamına gelen zamanaşımı; kanunlar tarafından tayin edilen şartlar altında bir zaman geçmesi sonucu bir hak kazanma veya bir külfetten kurtulma yoludur. Hukukta da hakların kullanımı ve hak düşürücü özellikleriyle zamanaşımı kavramının yeri büyüktür. Çok uzun bir süreden beri hukuk içerisinde yer almakta ve onun ayrılmaz bir parçası olan zamanaşımı şüphesiz hukukun bir alt dalı olan vergi hukuku içinde özel bir yere sahiptir. Vergi hukukunda gerek vergi alacaklısının yetkileri, gerekse vergi yükümlü ve sorumlularının hakları ve yükümlülükleri ile ilgili çeşitli süre hükümleri düzenlenmiştir. Bunun yanında bu süreler sonunda zamanaşımı, ödeme dışında, vergi yükümlüsü ile vergi idaresi arasındaki vergi borcu ilişkisini etkileyen hukuki bir kurumdur. Zamanaşımıyla birlikte vergi idaresinin, vergi alacağını alamaması söz konusu olmaktadır.

Vergi hukukunda zamanaşımı müessesesi olması düşünüldüğünde vergisini zamanında ödeyenlere haksızlık olacağı ve vergisini zamanında ödemeyenlerin kazançlı çıkacağı gibi düşünülmesine neden olacağı fikri ortaya çıksa da zamanaşımı uygulaması vergi hukuku için gerekli ve faydalı bir uygulamadır. Zamanaşımının kanunlarla düzenlenmiş olmasının nedenlerinden en önemlisi kamu yararı olarak kabul edilmektedir. Çünkü zamanaşımı devletin vergi alma yetkisini sınırlandırmakta ve vergi alacağını tahsil etmesini engellemektedir. Bu şekilde devletin alacağını takip etmesini sağlamak ve kamu yararıyla birlikte bireylerin yararı da korunmuş olmaktadır. Ayrıca zamanaşımı yargı organlarının iş yükünü hafifletirken; iktisadi ve hukuki düzenin istikrar kazanması açısından da etkili olmaktadır. Dolayısıyla da zamanaşımının işlemeyle birçok ihtilaf kendiliğinden ortadan kalkmaktadır.

Vergi hukukunda tarh zamanaşımı ve tahsil zamanaşımı olmak üzere iki zamanaşımı çeşidi bulunmaktadır. Tarh zamanaşımı, tarh ve tebliğ edilecek aşamaya gelmiş bir vergi borcunun, zamanaşımı süresinin dolması ile devletin tarh ve tebliğ yetkisini sınırlandıran zamanaşımı çeşididir. Bu zamanaşımı durumu gerçekleşince vergi idarelerinin vergi işlemi yapma yetkisi hukuken ortadan kalkmış olmaktadır. Tahsil zamanaşımı ise verginin tahsili ile ilgili zamanaşımıdır. Vergi hukukunda tarh zamanaşımı ile ilgili hükümler Vergi Usul Kanunu'nda belirlenirken tahsil zamanaşımı ile ilgili hükümler Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir.

Vergi hukukunda zamanaşımı kavramını ile öneminin incelendiği ve neden gerekli olduğunun anlatıldığı bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır şöyle ki; birinci bölümde çalışmaya zamanaşımı kavramının tanımı yapıldıktan sonra vergi hukukundaki yerinin anlaşılması ve kavramsal çerçevesinin çizilmesi için zamanaşımının uygulanmasının sebepleri, zamanaşımının dayandığı ilkeler ve zamanaşımının hukuki kaynakları anlatılmıştır. Birinci bölüm vergi hukukunda sürelerin hesaplanmasının ve vergi zamanaşımı çeşitlerinin anlatılmasıyla tamamlanmıştır.

İkinci bölüm vergi hukukunda zamanaşımı türlerinden ilki olan tarh zamanaşımı ve sonuçlarının incelenmesine dayanmaktadır. İkinci bölümde tarh zamanaşımı kavramı, tarh zamanaşımının oluşmasını sağlayan şartlar, tarh zamanaşımı çeşitleri ve uygulamaları incelenerek tarh zamanaşımı süresinin işlemesine engel olan nedenlerden bahsedilmiştir. İkinci bölüm sonunda tarh zamanaşımı sonuçları yorumlanmasıyla tamamlanmıştır.

Son bölüm olan üçüncü bölümde ise vergi hukukunda zamanaşımının diğer bir kolu olan tahsil zamanaşımı kavramı incelenmektedir. Tahsil zamanaşımı kavramının tanımlanması ile başlayan üçüncü bölüm tahsil zamanaşımının oluşmasını sağlayan şartlar, tahsil zamanaşımı çeşitleri ve uygulamaları incelenerek tarh zamanaşımı süresinin işlemesine engel olan nedenler ve tahsil zamanaşımı sonuçlarının irdelenmesiyle çalışmamız tamamlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI KAVRAMI

1.1. ZAMANAŞIMI KAVRAMI ve VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ

1.1.1. Zamanaşımı Kavramı, Kavramsal Çerçeve

Zamanaşımı, hukuk düzeni içerisinde zaman olgusu temel alınarak belirlenmiş bir kavramdır. İnsan yaşamının temel unsurlarından biri olan zaman kavramı sözlükte bir iş veya oluşun içinde geçtiği, geçeceği veya geçmekte olduğu süre olarak tanımlanmaktadır¹. Zaman, soyut bir kavram olmakla birlikte, döngüsel özellikleri temel alınarak sınırlandırılmış, önceden saptanabilir zaman kesimlerine yani sürelerle ayrılarak somutlaştırılabilir. Hukuki açıdan zaman ele alındığında bir hakkın istenmesi veya yetkinin kullanılmasında etkili olan zaman değil; parçası olan somutlaştırılmış süredir. Dolayısıyla zamanaşımı kavramı ifadesindeki zaman, başlangıcı ve sonu olan bir zaman kesitini ifade etmektedir. Somut anlamıyla zaman (süre) bir hukuk kuralını ya da hukuki olayı başlangıcından sonuna kadar etkilerken kavramın kendisine bağlanan hukuki sonuçlar nedeniyle vazgeçilemezdir. Kabul edilen sürenin dolmasıyla ortaya çıkan zamanaşımı kurumu ortaya çıkmaktadır.

Zamanaşımı, alacağın doğumunu takip eden ve kanunla belirlenmiş süre içinde alacaklının alacağını istememesi ya da alacağını tahsil etmek için borçluyu dava etmemesi nedeniyle alacak hakkını isteme ve dava açma hakkının ortadan kalkması şeklinde tanımlanabilmektedir². Başka bir tanıma göreyse zamanaşımı, yasanın belirttiği şartlar altında, bir sürenin geçmesiyle bir hak kazanmak, bir yükümlülüğün kurtulmak, bir hak veya yetkiyi kaybetmek gibi bir sonuç doğuran, başlangıcı ve sonu belirli bir

¹ Türk Dil Kurumu, 1994. *Türkçe Sözlük*. Ankara: Türk Tarih Kurumu Basımevi, s.855.

² Mehmet Tahir Ufuk, 2001. Vergi Kanunlarının Zamanaşımına İlişkin Hükümleri. *Vergisi ve Muhasebeciyle Diyalog*, Sayı: 160, Ağustos, s.56.

zaman parçasıdır³. Açık bir deyişle zamanaşımı, kanunda belirlenmiş bir sürenin geçmesi ile bir hakkın kazanılması ya da kaybedilmesi durumudur. ⁴ Kanunda belirtilen sürenin sona ermesiyle borçlu açısından borç ortadan kalkmamakta, borçlu borcunu isteyerek ödediği takdirde ödeme kabul edilmektedir. Alacaklının söz konusu alacağı isteme hakkı veya dava açma hakkı ortadan kalkarak, zamanaşımına uğrayan borcun alacaklısına bilerek ya da bilmeyerek ödenmesi geçerli bir ödeme olarak kabul edilmektedir.⁵ Bu bilgilerin ışığında zamanaşımı için kanun tarafından tayin edilen sürelerin geçmesi ve şartların gerçekleşmesi ile fiili bir durumun kanuni duruma çevrilerek devlet otoritesi tarafından korunmasıdır denilebilir.

Bir hukuki durumda değişiklik yasayla, hukuki bir işlemle veya zamanın geçmesiyle gerçekleşebilir. Zamanın geçmesi, hakların doğumunda veya bir hakkın sona ermesinde etkisini önemli bir şekilde gösterir ve zaman, hukuk yaratıcılık vasfı kazanmaktadır.⁶ Bir hakkın istenebilmesi veya bir yetkinin sınırlandırılması olarak zamanaşımı bazı unsurların bir araya gelmiş olması gerekmektedir. Bunlar kısaca; taraflar arasında zamanaşımını tabi bir hukuki ilişkinin olması, taraflar arasında hukuki ilişkinin doğmuş olması, belirli bir sürenin geçmiş olması ve sürenin işlemesine engel olan nedenlerin olmaması unsurlarıdır.⁷

Zamanaşımı kavramı tanımladıktan sonra vergi hukukunda zamanaşımının uygulanmasına neden olan sebepler, zaman aşımının dayandığı ilkeler ve zamanaşımının kanuni kaynaklarının incelenmesi kavramın neden gerekli olduğunu daha iyi anlaşılması için yerinde olacaktır.

³ Hasan Hüseyin Bayraklı, 2006. *Vergi Ceza Hukuku*. Afyonkarahisar: Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, s. 216.

⁴ Ragıp Hanyal, 1953. *Müruruzaman Müessesesini Doğuran Amiller ve Vergilerimizde Tahakkuk ve Tahsil Zamanaşımı*. Ankara: Emel Matbaası Maliye Vekaleti Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, s. 7

⁵ Mehmet Tahir Ufuk, 2001. Vergi Kanunlarının Zamanaşımına İlişkin Hükümleri. *Vergisi ve Muhasebeciyle Diyalog*, Sayı: 160, Ağustos, s.56.

⁶ Ziya Umur, 1999. *Roma Hukuku Ders Notları*. 3. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, s. 435.

⁷ Safa Reisoğlu, 1997. *Borçlar Hukuku*, Genel Hükümler. İstanbul :Beta Yayınları, s.36.

1.1.2. Vergi Hukukunda Zamanaşımı Uygulamasının Sebepleri

1.1.2.1. Vergi Hukukunda Zamanaşımı Uygulamasının Hukuki Sebepler

1.1.2.1.1. Kamu yararı açısından vergi hukukunda zamanaşımı uygulaması gerekliliği

Hukuki yönden, vergi hukukunda zamanaşımının kabul edilmesinde başlıca neden kamu yararadır. Yazarlarca salt kamu yararı açısından zamanaşımı sürelerinin, yargı organlarının yükünü azaltan ve dava sayılarını makul seviyede tutan bir özellik taşıdığı belirtilmektedir.⁸ Bunun yanında, ispat ve delil kurumunun kolaylıkla işleyebilmesi açısından da salt kamu yararına hizmet etmektedir. Bireysel yararlar ile kamu yararı birbiriyle çelişebilir. Ancak, zamanaşımı sürelerinde böyle bir çelişki meydana gelmemektedir. Zamanaşımında, kişilerin bireysel çıkarları ile toplumun çıkarları birleştiği savunulmaktadır⁹.

Vergi borçlarının uzun süre ödenmeden kalması, yükümlülerin ticari ve iktisadi hayatının devamlılığı ile diğer yükümlülerin ticari güvenlikleri bakımından sakıncalı olacağı tartışılmaz bir gerçektir. Ayrıca bütün yükümlüler defter ve belgelerini yıllarca saklama külfetinden ve gereksiz vergi incelemelerinden kurtulurlar. Böylece, bu gibi durumlarda hem kamu yararı hem de bireysel yarar birlikte sağlanabilmektedir.¹⁰ Devlet ile yükümlü arasında doğan uzun süreli borç-alacak ilişkisinin askıda bırakmanın ortaya çıkarabileceği belirsizliklerin giderilmesi toplum çıkarını korurken, yükümlülerin kişisel çıkarlarına da hizmet ettiği son derece açıktır. Bir görüşe göre bu faydası ile zamanaşımı uygulamasının birey menfaatinden çok kamu menfaatine olduğunu belirtmektedir.¹¹

⁸ Tekin Akıllıoğlu, 1991. Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt:24, Sayı: 2, Haziran, s.7.

⁹ Akıllıoğlu, a.g.m., s.7.

¹⁰ Yusuf Karakoç, 2004. *Genel Vergi Hukuku*. 3. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, s. 242.

¹¹ Mehmet Arslan, 2007. *Vergi Hukukunda Zamanaşımı*. Ankara: Yaklaşın Yayınları, s.26.

1.1.2.1.2. Objektif iyi niyet kuralı açısından vergi hukukunda zamanaşımı uygulamasının gerekliliği

Medeni hukuktan gelen bir kavram olan objektif iyi niyet kuralı (dürüstlük kuralı), hakların kullanılmasında ve borçların ifasında uyulması gereken bir kuraldır. Objektif iyi niyetin en önemli işlevi, hakların kullanılması ya da borçların yerine getirilmesinde hak sahibinin ya da borçlunun davranış biçimlerini saptanması ve bunun sınırlarının belirlenmesidir. Bir hak, objektif iyi niyet kuralının çizdiği sınırlar aşılarak elde edilmişse kötüye kullanılarak elde edilmiş olmaktadır. Bu kavram bakımınca da uzun süre gecikmiş vergi alacağı talepleri objektif iyi niyet kuralına da aykırı düştüğü savunulmaktadır.¹² Buna göre, vergi alacağının doğması ile talep edilmesi arasında uzun bir zaman bulunması gerekmektedir. Çünkü devletin alacak hakkını makul bir zaman dilimi içerisinde istemesi gerekir. Buna bağlı olarak, vergi alanında zamanaşımı kurumunun kabulüne, bir yükümlünün yasal bir ödev olan vergi borcu dolayısıyla bu durumun uzun zaman gündemde olmasının yükümlüyü baskı altında tutmasında bazı sakıncalar görülmesi ve diğer mali gerekçeler neden olmaktadır. Diğer bir anlatımla, zamanaşımına birtakım hukuk politikası düşünceleri gereği ihtiyaç duyulmaktadır.¹³

1.1.2.2. Ekonomik sebepler nedeniyle vergi hukukunda zamanaşımı uygulamasının gerekliliği

Ağır basan bir görüş ise vergisi tahsil edilmeyen yükümlülerin eski borçlarında ısrarda yükümlülerin yeniden vergi ödeyebilme isteğine ve kapasitesine olumsuz etki yapması görüşüdür.¹⁴ Eskiye yönelik borcu olan yükümlülerin tekrar giriş ve yeniden kalkınma şevki kırılmasına sebep olmasının yanında bu gibi yükümlülere vergi ödeme terbiye ve ahlakının kazandırılabilmesi güçleştirebileceği düşünülmektedir.¹⁵ Bunun yanında hukuk düzeni içerisinde zamanaşımı sürelerine yer verilmemesi durumunda, yükümlüler, devletin sürekli kendilerini takibe alacağı hissine kapılabileceklerdir.

¹² Turgut Akıntürk, 2001. *Medeni Hukuk*. 8. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları, s. 90.

¹³ Selahattin Özmen, 1996. *Amme Alacaklarının Tahsil-Ödeme Kılavuzu*. İstanbul: Beta Yayınları, 1996, s. 589.

¹⁴ Hanyal, a.g.e., s.44.

¹⁵ Hanyal, a.g.e., s.44.

Ayrıca mevcut mal ve ekonomik durumu yerinde olmayan, fakat eski yıllarda kalmış borcu sebebiyle yükümlüler, kendilerini baskı altında hissedebilirler. Böyle durumlarda yükümlüler eski yıllarda kalan borçlarını ödemeyi düşünmeleri yeni ekonomik girişimlerde bulunmalarına engel teşkil edebilir.¹⁶ İşte bu olumsuz düşüncelerin yükümlülerde oluşmasını engelleyici ve ticari hayatın güvenliği sağlayıcı bir kavram olan zamanaşımı kavramının vergi hukukunda olması gerekmektedir.

Zamanaşımı sürelerinin varlığını kuvvetlendirici, birtakım ekonomik yaklaşımlara da gidilmektedir. Vergi alacağının uzun süre askıda kalması, enflasyonist ortamlarda verginin gerçek değerini azaltmaktadır. Dolayısıyla verginin ekonomik değeri, verginin tahsili için yapılan gideri karşılamayabilir. Bunların yanında verginin süresi içerisinde tahsil edilememesi 'mali ve ekonomik denge'nin bozulmasına neden olabileceği ağır asan bir düşüncedir.¹⁷ Dolayısıyla vergi hukukunda zamanaşımının, yükümlülerin ticari ve ekonomik hayatlarını güvence altına almasının yanında, bizzat devlet açısından da vazgeçilmez bir kurum olduğu açıktır.

1.1.2.3. İdari sebepler nedeniyle vergi hukukunda zamanaşımı uygulamasının gerekliliği

Zamanaşımının kabulünde önemli bir rol oynayan düşünce de vergi idaresinde etkinlik sağlanması fikri olduğu düşünülmektedir.¹⁸ İdari anlamda etkinlik, idari araç ve yöntemlerin işlevselliği, kendisinden beklenen işlevselliği hızlı ve en az maliyetle gerçekleştirilmesi biçiminde tanımlanabilir. Bu düşünceyle zamanaşımı sürelerini dikkate almak zorunda kalan vergi idaresi, vergi alacağını en kısa zamanda tahsil etmeye ve daha özenli takip etmeye yöneleceği görüşü savunulmaktadır. Zamanaşımı süreleri aynı zamanda diğer kuralların yerleşmesinde de idari etkinlik sağlarken; buna paralel olarak vergi idaresinin etkin olması, ekonomide planlı devletin amaçlarının gerçekleşmesi açısından önemlidir. Kısaca, zamanaşımı kamu yararını gözeterek vergilerin daha çabuk toplanmasını gerçekleştirmektedir. Zira bazı yazarlarca

¹⁶ Hanyal, a.g.e., s.15.

¹⁷ Arslan, a.g.e., s.45

¹⁸ Yavuz Atar, 2000. *Vergi Hukuku*. 3. Baskı, Konya: Mimoza Yayınları, s. 95.

zamanaşımının vergi tekniği açısından basitleştirici veya zorunlu bir kurum olduğu belirtilmektedir.¹⁹

Vergi idaresinin etkinliği, elde edeceği vergi gelirlerinin zamanında toplanması yanında; vergilendirilebilir fakat vergilendirilmemiş yeni kaynakların da vergilendirilmesini gerektirmektedir. Vergi idaresi geçmiş yıllara ait ekonomik verimliliği azalmış ve güncelliğini yitirmiş vergilerle uğraşmak yerine, yeni vergi kaynaklarını belirlemeyle ve tahsiliyle uğraşması da yine zamanaşımı uygulamasıyla mümkün olacağı ağır basan bir görüştür.²⁰

1.1.3. Vergi Hukukunda Zamanaşımı Uygulamasının Dayanakları

1.1.3.1. Hukuk devleti ilkesi ve vergi hukukunda zamanaşımı uygulaması

Temel bir anayasal ilke²¹ olarak hukuk devleti, bütün devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olmasını ve kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını amaçlayan devlet tipidir.²² Hukuk devletinin esasını da devletin egemenlik gücünün hukukla bağlanması ve sınırlandırılması düşüncesi oluşturmaktadır. Hukuk devletine dayanan bir düzende, idarenin hukuka bağlılığı ve

¹⁹ Atar, *a.g.e.*, s. 95.

²⁰ Karakoç, *a.g.e.*, s. 242.

²¹ **Madde 125** – İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır. <Ek: 13/8/1999 - 4446/2 md.> Kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinde bunlardan doğan uyuşmazlıkların milli veya milletlerarası tahkim yoluyla çözülmesi öngörülebilir. Milletlerarası tahkime ancak yabancılik unsuru taşıyan uyuşmazlıklar için gidilebilir. Cumhurbaşkanı'nın tek başına yapacağı işlemler ile Yüksek Askeri Şuranın kararları yargı denetimi dışındadır. İdari işlemlere karşı açılacak davalarda süre, yazılı bildirim tarihinden başlar. Yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı verilemez. İdari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe gösterilerek yürütmenin durdurulmasına karar verilebilir. Kanun, olağanüstü hallerde, sıkıyönetim, seferberlik ve savaş halinde ayrıca milli güvenlik, kamu düzeni, genel sağlık nedenleri ile yürütmenin durdurulması kararı verilmesini sınırlayabilir. İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür.

²² Çağan, *a.g.e.*, s.144.

yargısal denetlenebilirliği söz konusu iken temel haklar ve özgürlükler güvence altına alınmıştır.²³

Devletin mali sorumlulukları ve yetkileri bulunmaktadır. Diğer yandan devletin mali yetkileri olmasının yanında bu yetkilerinde hukuk sınırlarında içinde sınırlandırılması ve kurallarının oluşturulması gerekmektedir. Dolayısıyla hukuk devleti ilkesince vergilendirme yetkisinin keyfi olarak kullanılması önlenmesi ve yetkinin ancak bir hukuk düzeni içinde kullanılması amaçlanmaktadır.²⁴ Diğer bir deyişle mali egemenliğin sınırlarının çizilmesi hususu öne çıkmaktadır.

1.1.3.1.1. Mali egemenlik bakımından vergi hukukunda zamanaşımı uygulaması

Mali egemenlik, egemenlik kavramının mali alandaki karşılığıdır. Devlet egemenliği gibi mali egemenliğin boyutları da geniş ve kapsamlıdır. Zira mali egemenlik, egemenliğin tamamlayıcısı ve ayrılmaz bir parçasıdır. Hukuk devletinde mali egemenlik kavramı sınırsızca vergi toplayabilme ve vergi konulmasının önüne geçilmektedir. Vergi hukukunda zamanaşımı kavramı da işte bu sebepten ötürü hukuk devleti açısından mali egemenliğin sınırlarının belirlenmesi için gerekli olmaktadır.

Hukuk devletinin beraberinde getirdiği en önemli nokta, devletin egemenlik sınırlarının belirlenmesi ve buna bağlı olarak vergilendirme yetkisinin çerçevesinin çizilmesidir. Vergilendirme yetkisinin çerçevesinin çizilmesinde de zamanaşımı süreleri, devleti zaman bakımından sınırlandırmaktadır.²⁵ O halde hukuk devletinin varlığı, vergi hukukunda zamanaşımının en önemli hukuksal dayanağıdır. Zaten hukuk devleti ilkesi, bir yandan vergi hukuku kurallarının konulmasında, diğer yandan bu kuralların uygulanmasında ve yorumunda, yasama ve yürütme organlarının yetkilerini sınırlandırmaktadır. Hukuk devletinin varlığı, devletin sonsuz egemenlik gücünü zaman yönünden sınırlandıran bir hukuki kuruma ihtiyacı ortaya çıkarmaktadır. Bu boyutuyla

²³ Mithat Sancar, 2004. Hukuk Devleti: Kavramsal Bir Çerçeve. *Devlet Akli Kısılcacında Hukuk Devleti*, 3. Baskı, İstanbul: İletişim Yayınları, s. 34.

²⁴ Çağan, a.g.e., s.145.

²⁵ Çağan, a.g.e., s.2.

da vergi hukukunda zamanaşımı kurumunun doğması, hukuk devleti ilkesinin bir sonucu olmaktadır.

1.1.3.1.2. Hukuki güvenliğin sağlanması açısından vergi hukukunda zamanaşımı uygulaması

İdarenin eylem ve işlemleri konusunda hukuk devleti ilkesini gerçekleştiren en önemli iki özellik, idarenin kanuna, hukuka bağlılığı ve mali sorumluluğu olmaktadır. İdare, etkinliklerini yerine getirirken yasalara uymak ve hukuk çerçevesinde hareket etmek zorundadır.²⁶ Hukuka bağlı olan idare, işlemlerinin ve eylemlerinin hukuksal temelini ve sınırlarını sadece yasalardan alması gerekmektedir. Vatandaşlarına hukuk güvencesi sağlayamayan ve bizzat kendisi hukuka bağlı olmayan devlet, gerçek anlamda otorite sahibi ve etkin olduğu söylenilemeyeceği açıktır.²⁷

Diğer yandan bakılırsa hukuki güvenlik ilkesi olarak herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzene sokabilmesi anlamına da gelmektedir. Hukuki güvenlik ilkesinin vergi hukukunda özel bir önemi vardır. Bu ilke, vergi yükümlülerinin hak ve özgürlük alanlarına devletin vergilendirme aracılığı ile yaptığı müdahaleleri önceden görmelerini ve durumlarını buna göre ayarlamalarını gerektirmektedir. Kişilerin böylece geleceğe yönelik planlarını buna göre yapabilmelerinin sağlanacağı ve vergilendirmede keyfiliğin de önlenilebileceği savunulmaktadır.²⁸

Vergilendirmede zamanaşımı sürelerinin varlığı, devletin vergilendirmeye yönelik hareket kabiliyetini kısıtladığı bir gerçektir. Bu bağlamda zamanaşımı sürelerinin varlığı, hukuk devleti ilkesinin bir sonucu olup hukukun güvenliğinin de sağlanmasına yardımcı olmaktadır. Devlet, istediği zaman istediği şekilde vergi tahakkuk ve tahsil edemez. Yasalarda belirlenen zamansal sınırlar çerçevesinde vergi alacağını takip edebilir. Bu

²⁶ Ahmet G. Kumrulu, 1979. Vergi Hukukunun Bir Takım Anayasal İlkeleri, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. C: XXXVI, Sayı:1-4, Ankara, s. 153

²⁷ Nevzat Saygılıoğlu ve Selçuk Arı, 2002. *Etkin Devlet Kurumsal Bir Tasarı ve Politika Önerisi*. 1. Baskı. İstanbul: Sabancı Üniversitesi (Pelin Ofset), s. 107.

²⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, 2008. *Vergi Hukuku*. 15. Baskı. Ankara: Turhan Yayınevi, s. 46.

durumla zamanaşımı kurumu, hukuk güvenliğini sağlamada bir rol üstlenmektedir. Yükümlüler vergi tahsilatının belirli bir süre içinde yapılmaması durumunda neler ile karşılaşabileceğini öngörebilir ve buna göre ekonomik, idari ve hukuksal durumunu belirleyebilmeleri sağlanacaktır.

1.1.3.2. Vergi yasallığı ilkesi açısından vergi hukukunda zamanaşımı uygulaması

Anayasa'nın 73. maddesinin 3. fıkrasına göre, "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır." hükmü, verginin yasallığı ilkesini barındırmaktadır.²⁹ Anayasa Mahkemesi'nin yerleşmiş içtihadına göre, Anayasa'nın her türlü mali yükümün yasa ile konması kuralını düzenlerken güttüğü amaç, keyfi takdiri ve sınırsız ölçülere dayalı bir uygulamaya yer verilmemesi ilkesinin korunmasıdır.

Anayasa'nın yukarıda bahsedilen hükmünün temelinde yatan temel düşünce, vergiye ilişkin önemli konuların yasama organınca düzenlenmesini sağlamaktır. Bununla beraber, bir verginin yasayla konulmasının ilk şartı, öncelikle vergi yasasının bireyi koruyan ve demokratik bir devletin parlamentosunun ürünü olması gerektiğidir (Temsilsiz vergi olmaz ilkesi). Buna bağlı olarak da vergini yalnızca yasalarca düzenlenmesi gerekir (Yasasız vergi olmaz ilkesi).³⁰ Vergi normunun yasa niteliği taşıması, verginin yasallığı ilkesinin şekli yönünü oluşturmaktadır. Vergi yasasının şekli ve maddi anlamda yalnızca yasa ile öngörülmesi gerekmektedir. Anayasada öngörülen hükümlere uygun olarak yasama organı tarafından çıkartılmış bir yasayla konulan vergi, vergi yükümlüleri için uyulması zorunlu, genel, soyut ve sürekli hükümler içermesi gerekmektedir. Diğer bir deyişle, belli bir kişiye yasa ile yükümlülük yüklenemeyeceği gibi, belli bir kişiyi yasal yükümlülüklerinden kurtaracak bir yasanın da çıkarılmaması gerekir. Zira maddi anlamda yasada asıl olan; yasanın belirli bir kişi ya da olaya göre değil, aynı nitelikteki bütün olay ve kişilere uygulanmasıdır. Vergi de ancak bu şekilde hukuki tasarruf niteliği kazanmaktadır.³¹

²⁹ Erdal Sönmez ve Garip Ayaz Sönmez, 1999. *Vergi Yargısı*. Ankara: Oluş Yayıncılık, s. 66.

³⁰ Gülsen Güneş, 1998. *Verginin Yasallığı İlkesi*. İstanbul: Alfa Yayınları, s. 14.

³¹ Güneş, a.g.e., s. 16.

1.1.3.2.1. Vergi hukukunda zamanaşımı uygulamasının verginin kurucu öğelerinden oluşu

Bir vergi yasasının maddi ve şekli anlamda yasa olarak öngörülmesi, verginin yasallığı ilkesinin tanımlanmasına yeterli değildir. Bu yasanın da vergi ile ilgili tüm özellikleri yani verginin kurucu öğelerini dikkate alan tam bir vergi yasası olması gerekmektedir. Bir verginin yasa ile konulmuş sayılması için vergiyi oluşturan unsurların (vergiyi doğuran olay, konu, yükümlü, matrah, oran ve vergileme süreci) yasa ile belirlenmesi zorunludur. Yasa, bu öğelerden hiçbirini idarenin takdirine bırakamaz. “...Verginin Yasallığı ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirgin olmasına dayanmaktadır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönetiminde de kararlılık sağlamaktadır. Vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil usullerinin, yaptırımların ve zamanaşımı gibi çeşitli yönlerin de yasada yer alması ve yeterince belirlenmesi esastır.”³²

Yalnızca vergi yasası fakat tam vergi yasası şeklinde formüle edilebilecek bu husus, Anayasa Mahkemesi’nin doktrinde ‘bir verginin kurucu öğeleri’ diye tanımlanan, yerleşmiş içtihadında açıkça belirtilmektedir. Anayasa Mahkemesi, “...Mahkememizin yerleşmiş içtihatlarında da açıkça belirtildiği üzere, Anayasa Koyucu, her çeşit mali yükümlünün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümlünün ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırlar gibi çeşitli yönleri bulunmaktadır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla yasayla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir...”³³ denmektedir.

³² İlhan Özer,1977. *Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Doğan Basımevi, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No: 163, s. 73.

³³ AYM, 31.3.1987, 20/9 (Nihal Saban, 2006. *Vergi Hukuku*. 4. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları, s. 50-51).

Verginin yasallığı ilkesinin maddesel boyutunu açıklayan bu içtihadta, zamanaşımının da verginin kurucu öğelerinden birisi olduğu belirtilmektedir. O halde, içinde zamanaşımının da bulunduğu kurucu unsurları içermeyen bir düzenleme, şekli anlamda vergi yasası adını taşısa da, maddi anlamda vergi yasası olarak nitelendirilmeyecektir. Ayrıca, Anayasa Mahkemesi'nin söz konusu içtihadından, bir vergi yasasının temel çerçevesinin belirlenmesinde zamanaşımının; konu, matrah, oran gibi diğer vergi öğeleriyle eşdeğer bir öneme sahip olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Zira, zamanaşımı maddi vergi hukukuna ait bir kurumdur. Bir verginin yasa ile konulmuş sayılması için zamanaşımı dâhil konu, matrah, oran, tarh, tahakkuk gibi verginin kurucu öğelerinin belirlenmiş olması gerekir. Yoksa zamanaşımı sürelerinin yeterince tayin edilmemesi vergi yasasını sakatlamaktadır. O halde zamanaşımının diğer bir hukuksal dayanağı Anayasa'nın 73/3 fıkrası, diğer bir deyişle vergide yasallık ilkesidir.³⁴

1.1.3.3 Anayasal haklar açısından vergi hukukunda zamanaşımı uygulaması

Vergi ilişkisinin temelinde yatan çıkar çatışması ancak çıkarların karşılıklı dengelenmesi sağlanarak çözümlenebileceği görüşü çoğu yazarca savunulmaktadır.³⁵ Bu denge ise demokratik toplum gereğine uygun olarak bireyin devletin vergilendirme yetkisi karşısında korunması ile mümkün olabilmektedir. Devlet yetkisine karşı bireye açılması zorunlu bir koruma alanı bulunması gerekir. Buradan doğan hukuki güvence kavramı, hem yasanın içerik itibarıyla yükümlüye hangi koruma önlemlerini tanıdığını, hem de bu yasanın uygulanması aşamasında yükümlüye sağlanan korunmayı ifade etmektedir. Bunun yanında bu kavram, yalnızca yasaların fiilen tanıdığı koruma önlemlerini değil, aynı zamanda yasaların tanınmasının zorunlu olduğu önlemleri de içermektedir.³⁶

Zamanaşımı kurumunun vergi yükümlüsünün korunması ekseninde okunması, bu kurumun hukuki meşruluğu yönündeki sorgulamaya cevap verebilir. Eşitliği

³⁴ Saban, Nihal. 2006. *Vergi Hukuku*. 4. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları sf.51.

³⁵ Billur Yaltı, 2000. Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahale Sınırları, *Vergi Dünyası*, Sayı: 227, Temmuz, s. 114.

³⁶ Yaltı, a.g.e., s. 114.

zedeleğinden söz edilse de zamanaşımı kurumu, yükümlülere-bireylere hukuksal koruma sağlamaktadır. Öncelikle, vergilendirmenin belirli bir zaman ile çerçevesi, başlıca güvencedir. Buna göre, zamanaşımı hukuk devletinin bir yansıması olarak hukuksal güvence aracı olmaktadır. Anayasa tarafından da korunan zamanaşımı kurumuna göre, idare öngörülen zaman dışında vergi tarh ve tahsil etme yetkisini kaybetmektedir. Zamanaşımının bir verginin kurucu unsurları arasında sayılması da yasallık ilkesi boyutunda zamanaşımına hukuki koruma özelliği kazandırmaktadır.³⁷

Vergi hukukunda zamanaşımının uygulamasının yükümlüye sağladığı hukuksal koruma vergi davalarında açıkça görülebilmektedir. Zamanaşımının vergi hukukunun bir kamu hukuku dalı olması sebebiyle kazandığı özellikler de zamanaşımının hukuksal güvence kapsamını genişletmektedir. Çünkü VUK'un 113. maddesine göre, zamanaşımı, yükümlünün bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder. Bu durum, idari yargılamaya egemen olan "kendiliğinden araştırma ilkesi"nde somutlaşır. Re'sen araştırma ilkesi gereği yargıç gerek davayı yürütmek gerekse maddi olay ve olguları araştırmak bakımından yetkilerle donatılmıştır.³⁸

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun³⁹ 20. maddesinin 1. bendinde, Danıştay idare ve vergi mahkemelerinin bakmakta oldukları davalarda 'her türlü incelemeyi' kendiliklerinden yapacakları hükmü yer almaktadır. Buna paralel olarak, yargılama sürecinde yargıç, yargılama safhasında vergi ihtilafında zamanaşımı hususunu kendiliğinden dikkate alacaktır. Zamanaşımına uğrayan bir vergi ilişkisinde de vergi borcunun ifa edilebilirliği ortadan kalkacaktır.

Vergi hukukunda çağdaş eğilim ve düşünceler, vergi yükümlüsünün aynı zamanda bir birey olması sebebiyle yükümlü haklarının, birey haklarıyla birlikte değerlendirilmesi ve okunması yönündedir. Bu anlayışa paralel olarak, yükümlü hakları ancak birey temelli bir bakış açısıyla tanımlanabilir. Buna göre, yükümlü hakları, asli ve tali

³⁷ Atar, a.g.e, s. 95

³⁸ şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, 1998. *İdare Hukuku Genel Esaslar*. Cilt: 1, Ankara: Turhan Kitabevi, s. 402.

³⁹ Yasa No:2575 (RG: 20.1.1982, 17580)

kaynaklar aracılığıyla “hukukun vergi yükümlüsüne tanıdığı, yükümlünün devletten, vergilendirme yetkisi çerçevesinde vergi hukuku kurallarını yaratırken veya uygularken, bir şeyi yapmasını veya yapmamasını talep edebileceği yetkililerdir”. Bununla beraber, vergi yükümlüsü hakları denildiğinde, bireyin genel hukuk düzeninde zaten var olan temel haklarının vergi hukuku ve vergi yükümlüsü özelinde yeniden şekillenmesi anlatılmaktadır.⁴⁰

Zamanaşımı uygulaması vergi hukukunda kamu yararını gözeten bir kurum olmasının yanında, birey-devlet açısından bakıldığında, bireyi ön plana çıkartan bir kurumdur. Bir başka deyişle, zamanaşımında vergi ihtilafının çözümünde birey (yükümlü) eksenli bir tutum sergilenmektedir ve öncelikle bireysel çıkarlar gözetilmektedir. Öte yandan da vergide zamanaşımı uygulaması, Anayasal haklardan olan ve Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının, korunmasına hizmet eden bir kurumdur. Vergi ilişkisi, tarafların eşit olmadığı, devletin üstün gücüne dayanan bir kamu hukuku ilişkisidir. Bu ilişkide devlet, kamu hizmetlerinin finansmanı aracılığıyla, bireyin gelir ve servetine ortak olur. Özellikle, her vergi veya mali yükümlülükler mülkiyet hakkına yönelik bir müdahale niteliğindedir.⁴¹ Vergilendirme yetkisi ile mülkiyet hakkına yapılan her müdahale, kişinin malvarlığının konulan vergi miktarı kadar olan kısmından yoksun kalması demektir. Bir başka deyişle, vergilendirme, tüm ekonomik menfaatler anlamında mülkiyet hakkına bir müdahaledir. Zira, mülkiyetin korunmasını talep hakkı açısından vergilendirme söz konusu hakkın bir istisnası olarak yer almakta ve devlet vergilendirme yetkisinden mahrum bırakılmamaktadır.⁴²

Devlet bireye, kamu yararı gerektirdiği için ve uluslararası hukukun genel ilkeleri ile hukukun aradığı koşullara uyulduğu sürece, ‘malından yoksun bırakma sonucunu veren müdahale’de bulunabilir; ‘mülkiyeti denetim altına alma’ veya ‘vergilerin ödenmesini sağlamaya’ yönelik müdahale yapabilir. Bireyin, devletin belirli bir süre belirlemeksizin vergi yoluyla her an mülkiyet hakkına müdahale edebileceği yönündeki beklentisi, vergilendirmeyle yapılan müdahalede mülkiyetin korunmasında, vergi hukukunda

⁴⁰ Gülsen Güneş ve Ertunç Şirin, 2005. Vergi Ödevlisinin Hakları, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 197, Şubat, s. 137.

⁴¹ Billur Yaltı, 2000. Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı -1, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 143, Ağustos, s. 160

⁴² Yatlı, a.g.e., s.43.

zamanaşımı kurumuna başvurulmasını, beraberinde getirmektedir. Bu anlamda mülkiyet hakkının kendinden kaynaklanan hukuki koruma alanı yeterli gelmemekte; zamanaşımı kurumu bir başka hukuksal koruma aracı olarak mülkiyet hakkının garanti çemberini genişletmektedir. Vergi hukukunda zamanaşımı uygulamasıyla, vergilendirme sonucu yükümlünün mülkiyet hakkına yapılan müdahale zaman bakımından çerçevesizdir. Vergilendirmenin, başka bir deyişle, vergi yoluyla mülkiyet hakkına müdahalenin zaman sınırı belirlenmektedir. Vergilendirme ahlakının ve vergi bilincinin bütünleştiği bir sistemde de zamanaşımı kurumu, mülkiyet hakkının korunmasında bireye (yükümlüye), tam hukuksal koruma sunacağı görüşü savunulmaktadır.⁴³

1.1.4. Vergi Hukukunda Zamanaşımı Uygulamasının Hukuki Kaynakları

Vergi hukukunda zamanaşımı uygulaması ile ilgili yasal düzenlemeler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda, 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da ve bazı suçlar dolayısıyla Yeni Türk Ceza Kanunu'nda yer almaktadır. Bu kanunların yanında Gümrük Kanunu'nda da zamanaşımına ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Zamanaşımı süreleri vergi hukukunda tarh zamanaşımı ve tahsil zamanaşımı olmak üzere iki başlıkta incelenmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun konusu olan zamanaşımı tarh zamanaşımı, Amme Alacakları Tahsil Usulü hakkında Kanunun konusu olan zamanaşımı ise tahsil zamanaşımı hakkındadır.

1.1.4.1. Vergi Usul Kanunu

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 113. ve 114. maddelerinde tarh zamanaşımı ile ilgili hükümler yer almaktadır. Bu maddeler, Kanun'un altıncı kısmını oluşturan 'Vergi Alacağının Kalkması' başlığı altında, ikinci bölümü olarak 'Zamanaşımı ve Terkin' başlığı altında düzenlenmiştir.

Zamanaşımının mahiyeti alt başlığı ile VUK 113. madde zamanaşımının içeriğini ortaya koymaktadır: "Zamanaşımı süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır." Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın

⁴³ Soydan, Billur Yaltı, a.g.e., s. 45.

hüküm ifade etmektedir. Zamanaşımı süreleri alt başlığı ile VUK 114. Maddede “Vergi alacağına doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.” şeklindedir.

Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tedvini takip eden günden itibaren işlemeye devam etmektedir. Şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi, istisna veya muafiyet şartlarının ihlal edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlar. Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalandığı takdirde adı geçen evraka ait vergi alacağı yeniden doğar.” şeklindedir. Adı geçen kanunun 1. ve 2. maddelerine göre, Vergi Usul Kanunu gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler hariç, genel bütçeye giren tüm vergi, resim, harçlar ile il özel idaresine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. Diğer taraftan, birçok bakımdan olduğu gibi zamanaşımı bakımından da Vergi Usul Kanunu’nun kapsamına girmeyen bir kısım vergi, resim ve harçlar daha vardır ki bunlar kendi özel kanunlarındaki hükümler dairesinde değerlendirilir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu bazı durumlar, istisna ve muafiyetler için diğer vergi yasalarına atıf yapmış olabilir. Bu durumda özel yasalar dikkate alınır. Diğer yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 126. maddesinde ‘düzeltmede zamanaşımı’ ve 374. maddesinde ‘ceza kesmede zamanaşımı’ kurumları düzenlenmiştir.

1.1.4.2. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un ‘Zamanaşımı, Terkin, Yasaklar ve Cezalar ve Son Hükümler’ başlığı altında, üçüncü kısmın birinci bölümünde yer alan zamanaşımı kurumu ‘tahsil zamanaşımı’dır. İlişkinin bir tarafında bulunan kamu gücünün, yani devletin kendi alacağı hususunda tahsil aşamasında hukuka aykırı işlemlere karşı bireyleri korumaya yönelik tesis edilmiş olan 6183 sayılı Kanun, borç ilişkisinin çözümlenmesinde devreye girmektedir. Söz konusu Kanun’un, 102. maddesi “Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı

başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ait zamanaşımı hükümleri mahfuzdur. Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur.” olarak maddeleştirilmiştir.⁴⁴

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun’unda 102. maddeyi takip eden 103. madde de ‘zamanaşımının kesilmesi halleri’; 104. Maddede ise; ‘zamanaşımının durması halleri’ hüküm olunmuştur. Bu yasanın uygulama alanı “Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer’i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur. Türk Ceza Kanununun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur.” denilerek Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun’unda 1. madde de zamanaşımı hükümleri yer almaktadır.

1.1.4.3. Gümrük Kanunu

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 1. maddesine göre Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunu, kamu alacaklarının tahsil ve takibi devletin, il özel idarelerinin ve belediyelere ait tüm vergi, resim ve harçlar için uygulanabilir. Buna bağlı olarak gümrük vergileri de Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun’unda düzenlenen tahsil zamanaşımına tabidir. Ancak gümrük vergileri VUK kapsamına girmedikleri için, VUK’ta düzenlenen “tarh zamanaşımı” hükümlerine tabi değildir (VUK. m. 2). Bu yüzden gümrük vergileri açısından Gümrük Kanunu’nun 197. maddesinde tarh zamanaşımı ile ilgili düzenlemeler getirilmiştir:

“1.Gümrük vergileri, tahakkukundan hemen sonra beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerinde yükümlüye tebliğ edilir.

⁴⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., s. 155.

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

3.Yükümlü tarafından gümrük beyannamesinde gösterilen vergi tutarı ile gümrük idaresince hesaplanan vergi tutarının eşit olması halinde, gümrük idarelerini eşyayı teslim etmesi, gümrük vergilerinin yükümlüye tebliği yerine geçer. Gümrük vergileri alacakları, ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve suçun zamanaşımının daha uzun bulunması halinde, bu alacaklar Türk Ceza Kanunundaki dava ve ceza zamanaşımı süreleri içerisinde kovuşturulup tahsil edilir.”

Diğer yandan, Gümrük Kanunu'nun 232. maddesinde ise vergi kaybına neden olan suçlar ile usulsüzlük suçları nedeniyle kesilecek para cezalarına ilişkin ceza kesme zamanaşımı ile ilgili hükümler düzenlenmiştir:

“1. 234üncü madde hükümlerine göre alınacak para cezaları, itiraz olmaksızın vergi tahakkukunun kesinleşmesinden veya idari itirazın red kararı ile sonuçlanmasından sonra karara bağlanır. İdari yargı mercilerine başvurulması, gümrük idaresinin ceza uygulamalarını engellemez. Bu fıkraya göre karara bağlanacak para cezalarının zamanaşımı süresi vergi tahakkukunun kesinleştiği tarihi takibeden günden itibaren işlemeye başlar.

2. Birinci fıkra dışında kalan bu kısımdaki madde hükümlerine göre karara bağlanacak para cezalarının zamanaşımı süresi, söz konusu maddelerde belirtilen usulsüzlüklerin gümrük idarelerince tespit edildiği tarihi takip eden günden itibaren işlemeye başlar.

3. birinci ve ikinci fıkralarda belirtilen para cezaları üç yıl içinde karara bağlanıp, tebliğ edilmediği takdirde zamanaşımına uğrar.

4.İlgilisine tebliğ edilerek kesinleşen para cezaları 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine tabidir.⁴⁵ Kanunun 234. maddesi vergi kaybına neden olan işlemlerde uygulanacak para cezalarını içermektedir.

⁴⁵ Kanunun 234. maddesi vergi kaybına neden olan işlemlerde uygulanacak para cezalarını içermektedir.

1.1.4.4. Türk Ceza Kanunu

Kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal ve yükümlünün özel işlerini yapma suçuna karşı verilecek cezalarda uygulanacak zamanaşımı hükümleri Türk Ceza Kanunu'nda yer alan zamanaşımı sürelerine göre uygulanır.⁴⁶ Bu tür suçlar, ceza hukuku anlamında suçlardır ve genel adli yargı içerisinde yer alan ceza mahkemelerine bırakılmışlardır. Bu türden vergi suç ve cezaları hakkında uygulanacak zamanaşımı süreleri TCK madde 66'da düzenlenen 'dava zamanaşımı' ve TCK madde 68'de düzenlenen ceza zamanaşımına göre tespit edilecektir.

1.2. VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI UYGULAMASINA TEMEL OLUŞTURAN SÜRELER ve HESAPLANMASI

1.2.1. Vergi Hukukunda Sürelerin Önemi ve Sınıflandırılması

Belirli olarak sınırlandırılmış ve ya önceden tespit edilmiş zaman kesitleri olan süreler hukukta hakların ve yetkilerin kazanılması, kullanılmasında ve yitirilmesinde büyük önem taşımaktadırlar.⁴⁷ Vergi hukukunda da diğer tüm hukuk dallarında olduğu gibi süreler önemlidir. Vergilendirme işlemlerinin her aşamasında (tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil) belirli süreler bulunmaktadır. Vergi hukukunda gerek vergi alacaklısının yetkileri, gerek vergi yükümlü ve sorumlularının hakları ve yükümlülükleri ile ilgili çeşitli süre hükümleri düzenlenmiştir. Ön görülmüş süreler içinde vergi iadesinin vergi iadesinin vergilendirme işlemlerinin tamamlanması, mükelleflerin de haklarını kullanmaları ve ödevlerini yerine getirmeleri gerekmektedir. Bu sürelere uyulması vergi idaresine yükümlünün aleyhine sonuçlar doğurabilecek işlemlere girişme yetkisi vermesinin yanında yükümlüler hakkında cezai yaptırımların uygulanmasına da yol açmaktadır.

⁴⁶ Hasan Hüseyin Bayraklı, 1997. *Vergi Hukukunun Temel İlkeleri*. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını No: 8, İ.İ.B.F. Yayını 5, s. 220.

⁴⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağlayan, a.g.e., s.109.

1.2.1.1. Vergi Hukukunda Kanuni Süreler

Vergilerin kanuniliği ilkesinin gereğince vergi hukukunda süreler kanun tarafından belirlenmektedir. Bu süreler kanun tarafından konulan ve sınırları belirlenmiş belli bir iradeye bağlı bulunmayan sürelerdir. Bu süreler kesin olup, uzatılamaz ve kısaltılamaz ve bir herhangi bir kişinin veya organın inisiyatifine de bırakılmamaktadır. Yalnız kanuni süreler kanunlarda belirtilmek şartıyla ve sınırlanmış nedenler arttırılıp azaltılabilirler. Bu kanuni süre içerisinde yapılması gereken işlem veya ödevler yerine getirilmezse o hak düşeceği gibi mükellef vergi hukuku açısından cezaya da muhatap olabilmektedir. Sürelerin kanun ile düzenlenmesi kişilere güvence verilmesi amacı yöneliktir. Vergi Usul Kanunu'nun 14/1 maddesine göre, vergi işlemlerinde süreler vergi kanunu ile bellidir. Vergi kanunlarında mükelleflerin vergi ödevlerini kanunda belirlenen sürelerde yerine getirmeleri beklenirken bu sürelere ödev süreleri denmektedir. Aynı zamanda vergi hukukunda idarenin vergilendirme işlemini zamanında yapmasına ilişkin sürelerde ön görülmüştür. Bu sürelere işlem süreleri adı verilmektedir. İşlem süreleriyle vergilendirme işlemlerinin zamanında yerine getirilmesi amaçlanmaktadır.⁴⁸ Kanuni süreler kendiliğinden işlerken yükümlüye bir tebligatın yapılması zorunluluğu yoktur. Bu sürelere uyulup uyulmadığı yargı organlarınınca re'sen belirlenmektedir.⁴⁹

1.2.1.2. Vergi Hukukunda İdari Süreler

Vergi Kanununda bazı durumlarda kendisi doğrudan süre koymamış ve sürenin belirlenmesi idareye bırakılmıştır. Vergi kanunlarında idari süreler, esas itibarıyla Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bunlar; VUK md.30/3, VUK md.139 ve VUK 148 hükümleridir. VUK md. 30/3 madde hükmüne göre; mükellef beyannamesinde vergi matrahına ilişkin bilgileri göstermemişse kendisine 15 günden az olmamak üzere süre verilir. Bu sürede mükelleften eksiği tamamlaması istenilir. VUK md.139 hükmüne; vergi incelemesi yapılırken mükelleften defter ve belgelerini Daireye getirmesi istenebilir. Haklı bir mazeret öne süren mükelleflere, defter ve belgelerini getirmeleri için 'uygun bir süre' verilir. VUK md.148 Hükmüne göre ise bilgi verme yükümlülüğü

⁴⁸ Arslan, a.g.e., s. 32.

⁴⁹ Selim Kaneti, 1989. *Vergi Hukuku*. İsyambul: Filiz Kitabevi, s.101.

kapsamında, vergi idaresi mükelleften veya mükellefle ilişkide bulunan diğer kişilerden yazılı veya sözlü bilgi isteyebilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile bildirilir ve kendilerine ‘uygun bir süre’ verilir. Yukarıda belirtilen idari sürelerdeki hükümlerde belirtilen ‘uygun bir süre’, VUK.’un 14/2.maddesi hükmü gereği 15 günden az olamayacaktır.⁵⁰ İdari süreler sona ermeden bu süreleri koyan organlar tarafından uzatılabilecekleri gibi sürenin dolması halinde yeni bir süre de verilebilir.

1.2.1.3. Vergi Hukukunda Yargısal Süreler

Vergi yargı organları tarafından belirlenmiş sürelerdir. Vergi Hukuku; bir tarafı devlet yani idare, diğer yanı mükellef olması nedeniyle bir kamu hukuku dalıdır. Bu nedenle, ülkemizdeki hukuk sistemi sınıflandırmasında İdare Hukukunun içerisinde yer almaktadır. İdare Hukuku ile ilgili yargısal süreç ise, 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanununda düzenlemiştir. Yargısal süreler, yargının çabuk ve düzenli işlemesi için kabul edilmiştir.⁵¹

2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu’nun 7.maddesine göre “Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay’da ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür.” Bu süreler; İdari uyuşmazlıklarda; yazılı bildirim yapıldığı, vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda, tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilâtın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği; tarihi izleyen günden başlamaktadır.

Yargısal süreler, idari sürelerle aynı niteliktedir. Her ikisinde de kanunda bir süre hükmüne yer verilmemekte ve belirlenen sürelerin kişilere tebliğ edilmesi gerekmektedir. Yargısal sürelerin ne olacağına dair hâkim takdir yetkisini kullanarak

⁵⁰ Nurettin Bilici, 2005. *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, s.79

⁵¹ Nami Çağan, 1975. *Vergi Hukukunda Süreler*, AÜHF, Yayınları No. 389, Ankara, s. 25.

karar vermektedir.⁵² Örnek olarak dava ile ilgili bilirkişi tayininin de bilirkişi raporunun süresi hâkim tarafından takdir edilmektedir.

1.2.2. Vergi Hukukunda Sürelerin Hesaplanması

Vergi Hukukunda sürelerin hesaplanması, esas itibariyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 18. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre; süre gün olarak belli edilmişse başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün tatil saatinde biter; süre hafta veya ay olarak belli edilmişse başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün tatil saatinde biter. Sürenin bittiği ayda, başladığı güne tekabül eden bir gün yoksa süre o ayın son gününün tatil saatinde bitmektedir. Sonu belli bir gün ile tayin edilen sürelerde, süre o günün tatil saatinde biter iken resmi tatil günleri süreye dahildir. Şu kadar ki, sürenin son günü resmi tatile rastlarsa tatili takibeden ilk iş gününün tatil saatinde bitmektedir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 8. maddesinde de süreler ile ilgili 'genel esaslar'a yer verilmiştir. Bu madde hükmüne göre; süreler, tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar. Tatil günleri süreler dahilidir. Şu kadar ki, sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, süre tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzamaktadır. Bu kanunda yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına (1 Ağustos-5 Eylül) rastlarsa bu süreler, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamış sayılır. 28/03/2007 tarih ve 26476 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5604 sayılı 'Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun' ile mali tatil uygulaması, dünyada bir ilk olarak Türkiye'de uygulanmaya başlanmıştır.⁵³ Mali tatilin uygulamaya girmesi ile 1 Temmuz-20 Temmuz (20 Temmuz dahil)tarihleri arasında 5604 Sayılı Kanunda "Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirli sürelerde yapılması gereken muhasebe kayıt süreleri, bildirim süreleri ve vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma süreleri malî tatil süresince işlemez. Belirtilen süreler malî tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye

⁵² Arslan, a.g.e., s.33.

⁵³ İsmail Özcan, 2010. Dünyada İlk Uygulama Olarak Mali Tatil, www.guyad.org.

başlar.” denilerek Mali Tatil süresince işlemeyen süreler belirtilmiş olup, Mali Tatile denk gelen süreler, tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzayacaktır.

1.2.2.1. Vergi hukukunda sürelerin uzamasını gerektiren haller

Vergi hukukunda süreler; mücbir sebep, zor durum ve ölüm halinde uzamaktadır. Sürelerin işlenmesine engel olan durumlardan ilki mücbir sebeplerdir. Mücbir sebepler, önceden öngörülmesi mümkün olmayan ve bu nedenle önüne geçilemeyen dış etkiler sonucu meydana gelen olayları ifade eder. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 13.maddesinde mücbir sebep halleri belirtilmiştir. Bu haller şunlardır; Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk durumu; vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler; kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler; sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması, gibi hallerdir. V.U.K 15. maddesinde bu hallerde vergi ödevlerinin yerine getirilmesi ile ilgili süreler, bu mücbir sebep hallerinin meydana geldiği kanıtlandığı takdirde sürelerin işlenmesi durur ve mücbir sebebin ortadan kalkmasıyla süreler kaldığı yerden işlemeye devam eder.⁵⁴

Sürelerin uzamasına neden olan sebeplerden ikincisi zor durum halidir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 17.maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre “Zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanunî sürenin bir katını, kanunî sürenin bir aydan az olması halinde 1 ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca münasip bir mühlet verilebilir. Maliye Bakanlığı mühlet verme yetkisini tamamen veya kısmen mahalline devredebileceği gibi bölgeler, iller, ilçeler veya sektörler ile iş kolları ya da mükellef grupları itibarıyla yazılı başvuru şartı aramaksızın da kullanabilmektedir.

Sürelerin uzamasına neden olan sebeplerden üçüncüsü ölüm halidir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 16.maddesine göre “Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde

⁵⁴ V.U.K. md.15

ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine 3 ay eklenir.” Hükmü bulunmaktadır. Bu hüküm vergi hukukunda genel bir hüküm olup, özel kanunlarında ayrı süre öngörülme durumlarda bu hüküm uygulanmaktadır. K.D.V. Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu gibi ayrı süre öngörülme durumlarda bu 3 aylık süre uygulanacaktır. Bu 3 aylık süre Medeni Kanun'da öngörülen miras reddetmeleriyle ilgili “bekleme süresi”nden kaynaklanmaktadır. Örneğin ölen bir kişinin ticari faaliyeti dolayısıyla ödenecek olan Nisan 2007 yılı K.D.V. beyanname, normal olarak takip eden ayın yani Mayıs ayının 24.günü akşamına kadar verilmesi gerekirken, Vergi Usul Kanunu’nda yer alan bu hüküm dolayısıyla 3 aylık süre eklenecek 24 Temmuz 2007 tarihine kadar verilebilecektir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nda ölüm halinde sürelerin uzaması ile ilgili özel bir düzenleme yer almıştır.

1.3. ZAMANAŞIMINI ÖZEL HUKUK SÜRELERİYLE KARŞILAŞTIRMA

“Zamanın haklar üzerinde iki türlü etkisi vardır. Bunlardan birincisi, zamanın hakkı düşüren etkisi; ikincisi ise hakkı engelleyen etkisidir. Birincisinde belirli bir zaman geçmesiyle hak kesin olarak ortadan kalkar; buna zamanın hak düşürücü etkisi denir. İkincisinde ise, hak düşmez, ortadan kalkmaz; ancak hak sahibinin bunu ileri sürmesi halinde, hak engellenir. Zamanaşımı, alacak hakkını zayıflatır; zamanaşımının etkisi bu zayıflatmadan ibarettir.”⁵⁵ Zamanaşımı sürelerinin hukuki niteliği hakkında bir değerlendirmeyi, özel hukukta geliştirilen süre kuramlarına göre yaptığımızda, gerçekten de iki uç sonuca ulaşmaktadır. Birincisi, vergi hukukundaki zamanaşımı süreleri mahkemece re’sen dikkate alındığı için borçlar hukukundaki hak düşürücü sürelerle benzer, bu yüzden alacak hakkını ortadan kaldıran bir süre tipidir. Çünkü VUK, 113. maddede, “zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır. Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder” denmiştir. İkincisi, AATUHK göz önüne alındığında, vergi borcunun borçlar hukukundaki gibi eksik bir borç mahiyeti alacağı da söylenebilir, çünkü 102. maddenin ikinci fıkrasında, “zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur” denmiştir. Buna göre, vergi hukukunda zamanaşımı süreleri

⁵⁵ Fikret Eren, 2003. *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*. İstanbul: Beta Basım Yayım. 8. Baskı, s.32.

vergi borcunu ortadan kaldırmaz. O halde, borçlar hukukundaki hak düşümü ve zamanaşımı özelinde eksik borç kurumlarını vergi yasalarında yer alan ifadelerle birlikte okuma yolunu kullanabilir. Çalışmada, özel hukuktaki hak düşürücü süre ve zamanaşımı süresini niteliksel olarak vergi hukukundaki sürelerle karşılaştırılacaktır.

1.3.1. Hak Düşümü Açısından Değerlendirme

1.3.1.1. Hak Düşürücü Süre Kavramı

Bir hakkın düşümü, söz konusu hakkın yasa veya sözleşme ile belirlenen süre içerisinde kullanılmamasının, doğrudan doğruya hakkı sona ermesi sonucunu doğurmasıdır. Böyle bir durumda, yasada kesin ifadeyle belirtilmiş olan süre içinde bir hakkın korunmasına ilişkin eylemin yapılmaması halinde, dava hakkından başka hakkın kendisi de düşmektedir.⁵⁶ Özel hukukta bir hakkın düşebilmesi için yasada veya sözleşmede öngörülen sürenin geçmesi gerekir ve bu süreler 'hak düşürücü süreler' denir. Hak düşümünün meydana gelmesi için yasada belirtilen sürelerin geçmesi gerekmektedir ve bu sürelerin gösterdiği ortak özellikler, kuramlar ve içtihatlarla belirlenmiştir. Buna göre; Özel hukukta yasada belirtilen hak düşürücü özelliğe sahip bir sürenin geçmesi bir 'olay'dır ve ihtilafta bu 'olayın ileri sürülmesi' onun bir savunma aracı olarak 'itiraz' niteliğinde olması demektir.⁵⁷ Hak düşürücü süreler hakim tarafından kendiliğinden dikkate alınır: Özel hukukta itirazlar kendiliğinden bir hakkın doğumuna engel olduğu veya doğmuş bir hakkı ortadan kaldıran bir sonuç yarattığı için hakim tarafından kendiliğinden dikkate alınır.⁵⁸ Hakkın devam edip etmemesi konusunda hukuki ilişkinin taraflarına herhangi bir irade tanınmaz. Bir hakkın süreyle düşümü ile onun hakim tarafından kendiliğinden dikkate alınması arasında sıkı bir bağ vardır. Bu bağ, hakkın bütünü ortadan kalktığını teyit etmek demektir. Çünkü bir hakkın düştüğünün kendiliğinden dikkate alınması, yasada öngörülen bir sürenin geçmesiyle bir hakkın dava yoluyla elde edilebilme olanağının ortadan kalktığını ve hakkın talep edilebilirliğinin son bulduğunu gösterir. Diğer bir deyişle, hak düşürücü sürenin hakim

⁵⁶ Eren, a.g.e., s.33.

⁵⁷ Eren, a.g.e., s.34.

⁵⁸ Ahmet Çelik, 2004. Tazminat ve Alacaklarda Zamanaşımı, İstanbul: Legal Yayıncılık, s. 47.

tarafından re'sen göz önünde bulundurulması demek, artık borçlunun hukuki durumdan vazgeçmemesi ve bu yüzden hakkın tamamen ortadan kalkması demektir.⁵⁹

Hak düşürücü sürelerin kesilmesi ya da durması söz konusu olamaz. Hak düşürücü sürelerin uzatılıp kısaltılmasında tarafların iradesi hiç rol oynamaz. Bunlara bağlı olarak özel hukukta hak düşürücü sürenin yarattığı etki (hukuki niteliği), kendiliğinden bir hakkı ortadan kaldırmasıdır. Hak düşürücü sürenin söz konusu olduğu hallerde, sadece dava ve takip hakkını değil, talep hakkını da ortadan kaldırır. Talep hakkının da yitirilmesi hakkın kendisinin tamamen ortadan kalkması demektir.⁶⁰ Bunun da en somut göstergesi hakimin kendiliğinden süreyi dikkate alabilmesidir.

Bunun da en somut göstergesi hakimin kendiliğinden süreyi dikkate alabilmesidir.

VUK 113. maddesinde “zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır. Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder” denmektedir. Burada şu iki soru gündeme gelmektedir: ilk soru vergi hukukunda zamanaşımının hakim tarafından kendiliğinden dikkate alınmasının nedeni nedir? İkinci soru vergi hukukunda düzenlenen zamanaşımı süreleri bir hukuki olaya mı yoksa yükümlüye vergi borcu ilişkisinde yasa ile tanınan bir savunma hakkına mı daha yakındır? Bu soruların cevabının aranması, hak düşümüne denk sonuçlar yaratıp yaratmadığını gösterecektir.

1.3.1.2. Kurumsal Özellikler Açısından Karşılaştırma

1.3.1.2.1. Ortak Unsur: Kendiliğinden Dikkate Alınması

Özel hukukta durum; Hak düşürücü süre, hakkın düşmesine yol açtığından, bunun sadece borçlu tarafından ileri sürülmesi zorunlu değildir. Bir dava söz konusu olduğunda yargıç bunu kendiliğinden göz önünde tutar. Bir başka ifadeyle, bir hak ile ilgili hak düşürücü sürenin geçmiş olması def'i niteliğinde bir savunmaya değil, itiraz niteliğinde bir savunmaya yol açar. İtiraz, hakkın doğmadığını veya sona erdiğini ifade

⁵⁹ Çelik, a.g.e., s.48.

⁶⁰ Ahmet Kılıçoğlu, 2005. *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 5. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, s. 14.

eder.⁶¹

Vergi hukukunda durum; VUK 113: Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağıın kalkmasıdır. Zamanaşımı, yükümlünün bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder. Hak düşürücü süre ile talep edilen hak ortadan kalktığı için, bu bir olaydır ve taraflar ileri sürmese bile, hakim tarafından re'sen gözönünde tutulur. Zira, hak düşürücü süre sonuçlarını kendiliğinden meydana getirdiği için, bunun teknik anlamda bir def'i ile ileri sürülmesi gerekmez. Diğer bir ifadeyle, özel hukukta, hukuki 'olay'ların tek taraflı bir vazgeçme iradesiyle ortadan kalkmasının mümkün olmaması, 'itiraz'ların hakim tarafından kendiliğinden dikkate alınmasını gerektirmektedir.⁶² 'İtiraz' ve itirazın 'hakimin kendiliğinden dikkate alınması' olayı işaret etmekte ve hakkın ortadan kalktığını göstermektedir. VUK 113 açısından bakıldığında da zamanaşımı ile hakimin söz konusu durumu kendiliğinden dikkate alması arasında bir bağ kurulmuştur. Bu bağ, vergi hukukunda zamanaşımı sürelerinin sonuçlarını kendiliğinden meydana getirdiğini işaret etmekte ve alacak hakkının büsbütün ortadan kalktığını göstermektedir.

Çünkü vergi mahkemesine re'sen dikkate alma yetkisi vermek, yükümlüye def'i ileri sürülmesine benzer bir savunma hakkının tanınmamasıdır. Diğer bir ifadeyle, vergi hukukunda ihtilaf esnasında vergi yükümlüsüne sürenin geçtiğini belirten bir def'i ileri sürme gerekliliği getirilmemiştir. Bu durum, vergi hukukundaki zamanaşımının özel hukukta belirtilen 'olay'a yaklaşmasına ve kendiliğinden hüküm yaratmasına neden olmaktadır. Oysa bir borç-alacak ilişkisinde sürenin geçmesi borçluya tanınan bir def'i hakkıdır ve borçlu bu def'i hakkını ileri sürerek sonuç yaratır. Özel hukukta olayların doğrudan hakim tarafından dikkate alınmasının sebebi, olayların tek taraflı bir vazgeçme iradesiyle ortadan kalkmasının mümkün olmamasıdır. Oysa vergi hukukunda zamanaşımının yargı organı tarafından dikkate alınmasının nedeni özel hukuktakinden oldukça farklıdır ve vergi hukukunun bir kamu hukuku olmasından ve vergi hukuku-idare hukuku arasındaki bağlantıdan kaynaklanır. Vergi hukukunda vergi borcu ilişkisinin doğması tarafların iradesine değil yasayla meydana gelmektedir ve buna uygun olarak zamanaşımının etkileri konusunda yükümlülere bir irade serbestisi (def'i

⁶¹ Eren, a.g.e., s.72.

⁶² Kılıçoğlu, a.g.e., s. 14-15.

ileri sürme gibi) tanınmamıştır; yasayla meydana gelen bir ilişki, ancak zorlayıcı hükümlerle düzenlenebilir.⁶³

Özel hukukta, bir borç ilişkisi ihtilafında davayı açan alacaklı, davalı ise borçludur ve borçluya alacaklı karşısında bir def'i sunma fırsatı verilmiştir. Vergi hukukunda ise vergi borcu silişkisi ihtilafında davayı açan alacaklı değil, borçlu olan vergi yükümlüsüdür. Vergi yükümlüsü genel olarak üç durumda dava açabilir⁶⁴: Ek vergi tarh edilmesi durumunda, ihtirazi kayıtlı beyanname vermesi durumunda ve tarhiyat hataları hakkında. Bu durumlar vergi idaresinin her zaman davalı olması anlamına gelir ve davacı olan vergi yükümlüsüne bir def'i sunma fırsatı verilmesi gereksizdir. Bunun yanında devlet karşısında yükümlüye bir def'i ileri sürüp sürmeme konusunda bir serbesti tanınması, devlet-yükümlü arasındaki eşitsizliği daha da bozarak yükümlü aleyhine sonuçlar yaratır.⁶⁵

Bu hususlar vergi hukukunda zamanaşımı sürelerinin geçmesinin bir savunma hakkından ziyade, özel hukuktaki 'olay'a benzer bir niteliğe sahip olduğu sonucunu göstermektedir. Bu açıdan VUK 113'te belirtilenler dikkate alınır, zamanaşımının hak düşümüne denk sonuçlar ortaya koyduğunu söyleyebiliriz. Bu durum, zamanaşımı sürelerinin hak düşürücü süreler gibi kendiliğinden sonuç yaratması anlamına gelmektedir.

1.3.1.2.3. Farklı Unsur: Sürenin Durması ve Kesilmesi

Özel hukukta durum: Hak düşürücü süre hakkı ortadan kaldırdığından bu süre bir kez işlemeye başladığında bunun kesilmesi veya durması söz konusu değildir. Vergi hukukunda durum: Zamanaşımı sürelerinin kesilmesi ve durması halleri VUK madde 114 ve AATUHK madde 103 ve 104'te düzenlenmiştir. Demek ki söz konusu durma ve kesme hallerinin varlığı, özel hukuktaki zamanaşımından hareket edilerek yola çıkıldığını göstermektedir. Zira, zamanaşımı süresi işlerken alacaklı veya borçlunun

⁶³ Mehmet Nadir Arıca, 1989. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Ankara: Yeni Cenup Matbaası, s.414.

⁶⁴ Yusuf Karakoç, 1995. **Vergi Yargılama Hukuku**, 1. Baskı, İstanbul: Alfa Basım Yayım, s. 126

⁶⁵ Nami Çağan, a.g.e., s. 108.

bazı işlemleri borç ilişkisini yakından etkiler ve bu sürenin durmasına ya da kesilmesine neden olur.⁶⁶

1.3.1.3. Hukuki Sonuçlar Açısından Karşılaştırma

1.3.1.3.1. Ortak Unsur

1.3.1.3.1.1. İdarenin Talep Hakkının Olmaması

Özel hukukta durum; Hak düşürücü sürenin söz konusu olduğu hallerde, sadece dava ve takip hakkı değil, talep hakkı da ortadan kalkar. Hak düşümünün kapsamında, hak sahibi hakkını talep edemez. Diğer bir deyişle, hak bütünü ortadan kalkar.

Vergi hukukunda durum; Vergi idaresi talep yetkisi kalmadığı halde zamanaşımına uğramış bir alacağını talep ederse ve borçlu bunu bilmeden öderse; bu durum AATUHK madde 102/2’de zamanaşımından sonra yükümlünün rızaen yapacağı ödemelerin kabul olunacağına dair hükme aykırı olacağı için hataen yapılmış bir ödeme olarak kabul edilir. Böyle bir durumda ifa geçersiz olacaktır.⁶⁷

Bu durum VUK madde 113/1’de düzenlenmiş “zamanaşımı, süre geçmesiyle vergi alacağının kalkmasıdır” hükmünü de doğrulamaktadır. Böylelikle hak düşürücü sürede olduğu gibi, zamanaşımına uğramış vergiler açısından idarenin herhangi bir talep yetkisi kalmamaktadır.

1.3.1.3.1.2. İdarenin Dava Yoluyla Alacağını Elde Edememesi

Özel hukukta durum: Hak düşümü kendiliğinden sonuç yarattığı için, hakim tarafından re’sen dikkate alınır ve yasada öngörülen bir sürenin geçmesiyle hakkın dava içinde gerçekleştirilmesi söz konusu değildir. Diğer bir deyişle, hak düşürücü sürenin hakim

⁶⁶ Kılıçoğlu, a.g.e.,s.75.

⁶⁷ Çağan, a.g.e., s.112.

tarafından re'sen gözönünde bulundurulması demek, artık borçlunun hukuki durumdan vazgeçememesi ve bu yüzden hakkın tamamen ortadan kalkması demektir.⁶⁸

Vergi hukukunda durum: Vergi ilişkisinin zorlayıcı hükümlerle kurulması, VUK madde 113/2'ye neden olmaktadır ve bu durum, dava sonunda vergi idaresinin alacağı olması durumunda hiçbir zaman alacağını dava sonunda elde edemeyeceği anlamına gelmektedir. Çıkış noktaları farklı olmasına rağmen, davacı vergi yükümlüsünün açtığı vergi davasında zamanaşımı süresinin geçmesi durumunda idarenin alacağı olsa bile dava sonunda alacağını elde etme olasılığı yoktur.

1.3.3.2. Farklı Unsur: İsteğe Bağlı Ödemelerin Kabul Edilmesi

Özel hukukta durum; hak düşürücü süreye tabi bir hak sürenin bitmesiyle, hukuki durumun geçerli bütün nitelikleri ortadan kalkmakta; hiçbir niteliği korunmamaktadır. Vergi hukukunda durum: AATUHK madde 102/2'de zamanaşımından sonra yükümlünün rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur. Bu hüküm, vergi ilişkisinde vergi borcunun bazı niteliklerini koruduğunu göstermektedir. 1954 yılına kadar tarh zamanaşımı ile ilgili maddede yükümlünün rızaen yapacağı ödemeler 'kabul olunmaz' şeklinde bir hüküm vardı ve bu hüküm zamanaşımı sürelerinin 'tabii borç' statüsünde olmadığını açıkça göstermekteydi. Ancak AATUHK'nun 102/2 fıkrasıyla beraber getirilen hüküm artık borçlunun istediğinde borcunu ifa edebileceğini belirtmekteydi. Buna göre, zamanaşımı alacaklı vergi idaresinin talep hakkı olmamasından ötürü alacaklı açısından hak düşümüne denk sonuçlar yaratmakta; ancak borçlu vergi yükümlüsü açısından varlığını fiilen devam ettirmektedir.⁶⁹

1.3.2. Eksik Borç Açısından Değerlendirme

1.3.2.1. Zamanaşımı Kavramı ve Eksik borç

Özel hukukta bir alacak hakkı üzerinden yasanın öngördüğü süre geçtikten ve gerekli diğer koşullar gerçekleştikten sonra, zamanaşımı olgusu ortaya çıkar. Zamanaşımına

⁶⁸ Çelik, a.g.e., s.47.

⁶⁹ Çelik, a.g.e.,s.47.

uğrayan bir alacak ise sona ermemekte, diğer bir deyişle borç ortadan kalkmamaktadır. Bu durumda alacak eksik bir borç (ya da tabii borç) haline gelmektedir, yani felç olmaktadır. Özel hukukta zamanaşımının yarattığı etki (hukuki nitelik), alacak hakkının ortadan kalkmaması ‘eksik borç’ haline gelmesidir.⁷⁰ Eksik borç haline gelen bir hukuki ilişki şu niteliklere sahiptir: Böyle bir hukuki ilişkide, borç varlığını sürdürmektedir. Diğer bir deyişle, alacaklının borcu talep hakkı devam etmektedir. Alacaklı bu hakkını borçludan her daim doğrudan veya dava yoluyla talep edebilir. Borçlar hukukunda eksik borç haline gelen bir ilişki için alacaklı yargıya başvurmuşsa, borçlunun borcun ifasını reddetmesi durumunda (def’i aracıyla), alacaklı dava ve cebri icra yoluyla borcun ifasını sağlayamaz. Bu durumda, yasalardaki hak arama süreleri geçirilmiş ve karşı taraf zamanaşımı savunmasına sığınmış ise, davacı yüzde yüz haklı olsa bile artık bu hakkını elde edemeyecektir.⁷¹

Eksik borç haline gelmiş bir hukuki ilişkide, borçlu dava açılmadan ya da dava açıldıktan sonra borcunu öderse, bu ifa geçerlidir. Borçlu borcunu kendi rızasıyla ödediği için geri isteyemez. Eksik borç mahiyetine girmesi için gerekli koşulun sağlanmaması durumunda (def’inin sunulması gibi) borçlu ifaya mahkum edilir. Söz konusu hukuki niteliklerden birincisini ve dördüncüsünü vergi hukukundaki zamanaşımı sürelerinin yarattığı etkiler arasında gösteremeyiz. Çünkü vergi hukukunda yer alan AATUHK 102/2 birinci saptamanın gerçekleşmesini, VUK 113/2 ise dördüncü saptamanın gerçekleşmesini engeller. Eksik borca neden olan zamanaşımı sürelerinin gösterdiği ortak özellikler kuramlar ve içtihatlarla belirlenmiştir. Buna göre; Zamanaşımına uğramış bir alacağın ‘eksik borç ilişkisi’ haline gelmesi için borçluya bir hak olarak tanınan zamanaşımı def’isinin kullanılması gerekmektedir. Alacaklının dava yoluyla ifa talebi ancak ‘def’i hakkını kullanarak’ reddedilebilir. Zamanaşımı def’inde bulunulması, kesin hüküm kadar önemli bir hukuk kuralıdır. Zamanaşımını sürelerinin kesilmesi ve durması halleri yasada ayrıca düzenlenmiştir. Genel olarak, borç ilişkisinde taraflar sözleşme ile zamanaşımı sürelerini değiştiremezler. Özel hukuk kuramlarına göre, zamanaşımı süresinden veya savunmadan önceden vazgeçilemez. Vergi hukukunda zamanaşımının özelliklerine baktığımızda da yukarıda sayılan dört maddenin birincisinden sapılmaktadır. Bunun nedeni de VUK 113/2: “Zamanaşımı,

⁷⁰ Çelik, a.g.e.,s.48.

⁷¹ Çelik,a.g.e., s.49.

mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder” dir.⁷²

1.3.2.2. Kurumsal Özellikler Açısından Karşılaştırma

1.3.2.2.1. Ortak Unsur

1.3.2.2.1.1 Sürenin Durması ve Kesilmesi: Özel hukukta durum; zamanaşımını sürelerinin kesilmesi ve durması halleri kanunda ayrıca düzenlenmiştir (BK. m. 132, 133, 136). Özel hukukta zamanaşımının hak düşürücü sürelerden başlıca farklarından biri durma ve kesme halleriyle donatılmasıdır. Bazı durumlarda ve ilişkilerde bir alacağın talep edilmesi ya çok güç ya da olanaksızdır. Böyle bir durumda zamanaşımının işlemesi alacaklı aleyhine sonuç yaratır.⁷³

Vergi hukukunda durum: Zamanaşımı sürelerinin kesilmesi ve durması halleri VUK madde 114 ve AATUHK madde 103 ve 104’te düzenlenmiştir. Demek ki sözkonusu durma ve kesme hallerinin varlığı, özel hukuktaki zamanaşımından hareket edilerek yola çıkıldığını göstermektedir.

1.3.2.2.1.2. Sözleşme ile Değiştirilememesi: özel hukukta durum; Yasakoyucunun zamanaşımı süreleri üzerinde sözleşme özgürlüğüne getirdiği sınırlama şu şekilde ifade edilmiştir: “İşbu üçüncü bapta tayin olunan müruru zaman müddetleri mukavele ile tadil olunamaz (BK. m. 127). Böyle bir sınırlama getirmenin amacı zamanaşımı kurumunun borçluyu koruma önceliğidir. Vergihukukunda durum: Zamanaşımı süreleri, esasları vergi yasalarında apaçık belirtilmiş ve sınırları ile içeriği kesin çizgilerle belirtilmiş süreler olup ‘kanuni süreler’ içerisinde yer almaktadır. VUK 8/3’e göre vergi yasalarıyla kabul edilen durumlar müstesna olmak üzere, yükümlülüğe veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel mukaveleler vergi idaresini bağlamaz. Böyle bir sınırlama getirmenin amacı ise kamu hukukunca ‘irade serbestisi ilkesi’nin kabul edilmeyişinin bir yansımasıdır.

⁷² Çağan, a.g.e., s.108.

⁷³ Mehmet Akif Tutumlu. 2006. *Türk Borçlar Hukukunda Zamanaşımı ve Uygulaması*. 3. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2007Yayınevi, s. 331.

Kabulediliş nedenleri farklı olsa da sözleşme ile zamanaşımı sürelerinin değiştirilemeyeceği gerek borçlar hukukunda gerekse vergi hukukunda bulunmaktadır.⁷⁴

1.3.2.2.1.3. Feragatta Bulunulamaması: Özel hukukta durum: Zamanaşımı süresinden veya savunmadan önceden vazgeçilemez. Diğer bir anlatımla, bir alacak hakkında henüz zamanaşımı işlemeye başlamadan önce borçlu, zamanaşımından vazgeçtiğini veya ileride böyle bir savunmada bulunmayacağını alacaklıya taahhüt etmiş olsa bile, böyle bir beyan hukuken geçerli olmayacaktır (BK. m. 139/1). Vergi hukukunda durum: Vergi hukukunda VUK 8/3, VUK 73 ve VUK 113/2 gereği, borçlunun zamanaşımı işlemeye başlamadan önce zamanaşımından vazgeçtiği ve zamanaşımının mahkemede re'sen dikkate alınmaması beyanında bulunamaz. Ancak, vergi yükümlüsünün zamanaşımı süresi dolduktan sonra rızası ile ödeme yapması mümkündür.

1.3.2.2.2. Farklı Unsur: Kendiliğinden Dikkate Alınması

Özel hukukta durum: Özel hukukta bir alacak hakkının eksik borç haline dönüşebilmesi için mutlak şart olarak zamanaşımı def'inde bulunulması zorunludur. Alacak, zamanaşımına uğramış olsa bile, bu olgu savunma olarak ileri sürülmedikçe, bir talep hakkının bütün unsurlarını taşımaya devam eder. Vergi hukukunda durum: VUK'un 113. maddesinde zamanaşımını yükümlünün bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade belirtmiştir. Borçlar hukukunda bir alacağın salt zamanaşımına uğramış olması, onun eksik borca dönüşmesine yetmemektedir; bunun için borçlunun def'isine ihtiyaç vardır. Diğer bir anlatımla, bir alacağın eksik borç olması ile def'i ileri sürülmesi arasında sıkı bir bağ vardır. Borçlar hukukunda def'i, borçlunun kendine tanınmış bir haktır. Zamanaşımı def'isi de bu haklardan bir tanesidir. Def'i hakları, hak sahibine, bir başkası tarafından ileri sürülen bir hakkı, belirli oranda etkisiz kılma veya sonuçlarını tamamen ortadan ya da kısmen sınırlama, engelleme veya ortadan kaldırma imkanı veren haklardır.⁷⁵

Def'i hakkı yönelttiği hakkı ortadan kaldırmayıp, sadece engellemektedir. Bir def'i hakkının mevcut olabilmesi için her şeyden önce def'i hakkı sahibine karşı

⁷⁴ Tulumlu, a.g.e., s.332.

⁷⁵ Kılıçoğlu, a.g.e., s.14.

kullanılabilecek bir hakkın mevcut olması gerekir. Def'i hakkının kullanılması başkasına ait olan bir hakkı ortadan kaldırmaz. Fakat o hakkın, def'i hakkı sahibine karşı kullanılmasına engel olur. Bu bakımdan zamanaşımı def'isinin ileri sürülmesi bir borcu, eksik borç niteliği kazanmasına neden olur ve alacaklı dava yoluyla alacağını elde edemez; ancak alacaklının talep hakkı devam eder. Oysa vergi hukukunda böyle bir özellik yoktur. Vergi hukukunda zamanaşımı re'sen dikkate alınır ve re'sen dikkate alınmak suretiyle talep hakkının unsurları tamamen ortadan kalkar. Borçlar hukukunda zamanaşımından faydalanıp faydalanmamak, borçluya kalmış bir iştir.⁷⁶ Çünkü borç ilişkisinin kurulmasında arkasında devlet zoru ya da gücü bulunmamaktadır ve bu yüzden alacaklının korunması veya borçlunun borcuna uygun davranmaması sebebiyle devletin yetkili organları aracılığıyla sorumlu tutulması ve alacaklı lehine yaptırıma uğratılması söz konusu değildir. Vergi hukukunda ise zamanaşımından faydalanmak borçluya bırakılmamıştır. Bizzat borçlu lehine ve alacaklı aleyhine bir kurum olan 'kendiliğinden araştırma ilkesi'ne bağlanmıştır.

1.3.3. Hukuksal Sonuçlar Açısından Karşılaştırma

1.3.3.1. Ortak Unsur

1.3.3.1.1. Zamanaşımı Sonrasında İfa Edilebilmesi

Özel hukukta durum; Eksik borç haline gelmiş bir hukuki ilişkide, borçlu dava açılmadan ya da dava açıldıktan sonra borcunu öderse, bu ifa geçerlidir. Borçlu borcunu kendi rızasıyla ödediği için geri isteyemez. Vergi hukukunda durum: AATUHK madde 102/2'e göre zamanaşımından sonra yükümlünün rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur. AATUHK 102/2 vergi hukukunda zamanaşımı kurumuna, eksik borç mahiyetini andıran bir sonuç katmaktadır. Ancak vergi hukuku zamanaşımında borçlunun vergi borcunu istediğinde ifa etmesi mümkün olmasına rağmen, alacaklının alacağını talep etme yetkisi mümkün değildir. Bu husus, alacağı eksik borç olarak nitelendirmeyi engellemektedir.

⁷⁶ Tulumlu, a.g.e., .s.335.

1.3.3.1.2. İdarenin Cebri Takipte Bulunamaması

Özel hukukta durum: Borçlunun def'i sunması durumunda, alacaklı cebri icra yoluyla borcun ifasını sağlayamaz. Vergi hukukunda durum: Zamanaşımının hakim tarafından kendiliğinden dikkate alınması durumunda artık alacaklı vergi idaresi alacağını takip edemez.

1.3.3.2. Farklı Unsur

1.3.3.2.1. İdarenin Talep Hakkının Bulunmaması: Özel hukukta durum; Eksik borçta borç varlığını sürdürdüğü için alacaklının doğrudan talep etme hakkı devam etmekte, sadece dava yoluyla ve cebri yollarla takibi engellenmektedir. Diğer bir deyişle, alacaklı her zaman borçluya alacağını ödemesi konusunda talepte bulunabilir. Vergi hukukunda durum: Vergi idaresi talep yetkisi kalmadığı halde zamanaşımına uğramış bir alacağını talep ederse ve borçlu bunu bilmeden öderse; durum VUK 113/2 ve AATUHK madde 102/2'de zamanaşımından sonra yükümlünün rızaen yapacağı ödemelerin kabul olunacağına dair hükme aykırı olacağı için hataen yapılmış bir ödeme olarak kabul edilir. Böyle bir durumda ifa geçersiz olacaktır.⁷⁷ Hatta, alacaklı talep etmeden yükümlü bilmeden vergi borcunu ödemişse, sonradan bunun iadesini bile isteyebilir. Bu hususlar, vergi hukukunda zamanaşımının kendiliğinden sonuç doğurması anlamına geldiği için, zamanaşımını eksik borç karakterinden uzaklaştırmaktadır.

1.3.3.2.2. İdarenin Dava Yoluyla Alacağını Elde Edememesi

Özel hukukta durum: Özel hukukta borç-alacak ilişkisinde zamanaşımının geçmesi durumunda alacaklının dava yoluna başvurması durumunda, eğer borçlu def'i ileri sürmezse borcunu ifa edecektir ve bu durum hakimler tarafından da hatırlatılamaz. Vergi hukukunda durum: Vergi ilişkisinin zorlayıcı hükümlerle kurulması, VUK madde 113/2'ye neden olmaktadır ve bu durum, dava sonunda vergi idaresinin alacağı olması durumunda hiçbir zaman alacağını dava sonunda elde edemeyeceği anlamına

⁷⁷ Çağan, a.g.e., s.132.

gelmektedir. Vergi hukukunda zamanaşımının def'i vasfını taşınamaması, eksik borç ilişkisinin kurulmayacağı anlamına gelmektedir. Bu husus da vergi hukukunda zamanaşımını, özel hukuktaki eksik borç kurumundan uzaklaştırmaktadır

1.3. VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI ÇEŞİTLERİ

Vergi hukukunda zamanaşımı 'Tarh Zamanaşımı' ve 'Tahsil Zamanaşımı' olarak ikiye ayrılmaktadır. Tahakkuk zamanaşımı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenirken tahsil zamanaşımı 6183 sayılı Amme Alacaklarını Tahsili Usulu Hakkındaki Kanun'da düzenlenmektedir.

1.3.1. Tarh Zamanaşımı

Literatürde 'Tahakkuk Zamanaşımı' olarak da geçen tarh zamanaşımı, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden itibaren kanunda belirtilen sürenin geçmesine rağmen, verginin tarh edilerek mükellefe tebliğ edilmediği, yani tahakkuk ettirilmediği durumda meydana gelen zamanaşımıdır. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle vergi alacağı doğmuş olup; ancak tarh ve tebliğ işlemleri yapılmamış olması nedeniyle mükellef için hukuki sonuç ortaya çıkmamıştır. Çünkü kanun vergi dairesinin mükellefin ödemesi gereken vergi miktarını hesaplayarak usulüne uygun bir şekilde bildirimini belli bir süre ile sınırlandırmıştır.⁷⁸

Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinde ise zamanaşımı süreleri düzenlenmiştir: Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğramaktadır.

Bu düzenleme ile tahakkuk zaman aşımı süresi beş yıl olarak kabul edilmiş olup, vergi alacağının doğduğu takvim yılı başlangıç olarak kabul edilip, beşinci yılın dolmasıyla vergi zamanaşımına uğramaktadır. Ancak hesap döneminin takvim yılı ve özel hesap dönemi olmasına göre zamanaşımının başlangıcı değişebilmektedir. Hesap dönemi takvim yılı olanlarda vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından

⁷⁸ Salim Ateş Oktar, 2005. *Vergi Hukuku*, İstanbul: Filiz Kitabevi, s.107.

itibaren beş yıl geçmesi zamanaşımını oluşturmaktadır. Ancak özel hesap döneminde hesap döneminin kapandığı yılı izleyen yılın başından itibaren beş yıl geçmekle zamanaşımı süresi dolmaktadır.⁷⁹

1.3.2. Tahsil Zamanaşımı

Tahsil zamanaşımı 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 102. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre; ‘Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zaman aşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlardaki zamanaşımı hükümleri mahfuzdur. Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur.’ Tahsil zamanaşımı, kamu alacağın vadesinin rastladığı takvim yılının başından itibaren kanunda belirtilen sürenin geçmesine rağmen, kamu alacağının tahsil edilemediği durumda geçerli olan zamanaşımıdır. Bu zaman aşımı vergiler ve diğer kamu alacakları için geçerlidir.

Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder. Tahsil daireleri amme alacağının tahsilinde zamanaşımını re’sen (kendiliğinden) dikkate almak zorundadırlar. Çünkü zamanaşımına ilişkin hüküm kamu düzenindedir. Ancak 6183 sayılı Kanun kapsamına girmeyen akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğan alacaklar hakkında bu hüküm uygulanamayacaktır.

Zamanaşımı türlerinden bahsedildikten sonra bu iki zamanaşımı çeşidini detaylı olarak incelenmesi gerekmektedir. İkinci bölümde tarh zamanaşımı ayrıntılı olarak incelenecektir.

⁷⁹ Mehmet Ali Özyer, 2001. *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, İstanbul, HUD Yayınları, s.140.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA TARH ZAMANAŞIMI

2.1. TARH ZAMANAŞIMI KAVRAMI

Tarh kavramının sözlük anlamı hesaplama dır. Vergini tarhı ise vergi kanunlarında gösterilen matrah üzerinden ve yine kural olarak, kanun ile belirlenen vergilendirme ölçülerine göre, vergi dairesi tarafından vergi alacağının hesaplanması ve bu alacağın tutar olarak tespit edilmesidir.⁸⁰ Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen zamanaşımı, verginin tarhı ile ilgili zamanaşımıdır. Diğer bir ifadeyle, VUK 113 ve 114'te yer alan zamanaşımı, “tarh ve tebliğ edilecek aşamaya gelmiş bir vergi borcunun, zamanaşımı süresinin dolması ile devletin tarh ve tebliğ yetkisini sınırlandıran bir zaman dilimidir.” Dolayısıyla vergi idarelerinin vergi işlemi yapma yetkisi hukuken ortadan kalkmış olmaktadır. Başka bir anlatıma göre ise tarh zamanaşımı, “mali idarenin, vergi yasalarında belirtilen zamanaşımı süreleri içinde yükümlüyü borçlu kılmak iktidarı”⁸¹ olarak ifade edilebilir.

Madde lafzının açık şekline göre, tarh zamanaşımının geçmesiyle artık bir verginin tarh, tahakkuk ve tahsilinden bahsedilemeyecektir.⁸² Çünkü tarhın oluşmaması vergi borcunun somutlaşmaması, tebligatın yapılmaması belirginleşmemesi anlamına gelmektedir.⁸³ Diğer yandan, vergiyi doğuran olayın yükümlü tarafından idarenin bilgisine sunulmasına rağmen idare tarafından bu konuda herhangi bir tespit ve işlem

⁸⁰ Selim Kaneti, 1989. *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi, s.111.

⁸¹ Hasan Hüseyin Bayraklı, 2006. *Vergi Ceza Hukuku*. Afyonkarahisar: Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, s.158.

⁸² Danıştay 9.D., 09.04.1985, E. 1984/2118, K. 1985/594; “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 113.maddesinde ise zamanaşımı, süre geçmesi nedeniyle vergi alacağının kalkması şeklinde tanımlanmış ve zamanaşımının mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceği açıklanmıştır. Bu yasa hükmünden de anlaşılacağı üzere bir verginin tahakkuku sırasında zamanaşımı bulunmasına rağmen yükümlünün bunu ileri sürmemiş olması verginin tahsil edilebilir hale gelmesini sağlamaz. Bu durumun tahsil sırasında ortaya çıkması halinde mahkemelerce resen nazara alınması gerekir. Zira zamanaşımı süresi geçmekle vergi alacağı ortadan kalkmıştır.” [www.danistay.gov.tr]

⁸³ Adnan Gerçek, 2003 . *Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği*. Bursa: Ekin Kitabevi, s. 21.

yapılmamış ise, vergi alacağı, zamanaşımı bitiminde ortadan kalkmaktadır. Hatta, vergi idaresinin bilgisi dışında vergiye tabi bir faaliyette bulunan kişinin bu faaliyetini gizlemesi ve idarenin de bu konuda herhangi bir tespit ve işlemde bulunmaması halinde, zamanaşımı süresinin bitimiyle, yükümlü hakkında bir işlem yapılamayacaktır.

VUK'un 113. ve 114. maddesinde yer alan zamanaşımının adlandırılmasına ilişkin, söz konusu maddelerde yasa koyucu herhangi bir ifade kullanmamış, maddelerin başlığında ve içeriğinde sadece 'zamanaşımı' ifadesine yer vermiştir. Ancak, vergi hukuku kaynaklarında farklı zamanaşımı hükümlerinin ve türlerinin bulunması, VUK'un 113. ve 114. maddesinde düzenlenen zamanaşımının adlandırılmasını gerekli kılmaktadır. Öte yandan doktrine bakıldığında, VUK 113. ve 114. maddede düzenlenen zamanaşımının nasıl adlandırılması gerektiğine dair görüş birliği de bulunmamaktadır. Doktrinde söz konusu maddelerde geçen zamanaşımı, 'tarh zamanaşımı'⁸⁴, 'tahakkuk zamanaşımı'⁸⁵, 'tarh ve tebliğ zamanaşımı'⁸⁶ 'vergilendirme zamanaşımı'⁸⁷ ya da 'tebliğ zamanaşımı'⁸⁸ olarak farklı şekilde ifadelerine rastlanmaktadır.

2.1.1.Tarh Zamanaşımının Oluşmasını Sağlayan Şartlar

Tarh zamanaşımından söz edilebilmesi için bazı şartların oluşması gerekmektedir. Bunlar; bir vergi alacağının mevcut olması ve tarh zamanaşımı sürelerinin geçmiş olmasıdır.⁸⁹

2.1.1.1. Vergi Alacağının Doğmuş Olması

Herhangi bir vergi borcunun doğması için koşul, vergide yasallık ilkesinin gereği olarak bir 'vergi yasası' hükmünün bulunması gerekir. Bu durumda, vergi yasaları, vergi

⁸⁴ Yusuf Karakoç, 2004. *Genel Vergi Hukuku*. 3. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, s. 242.

⁸⁵ Çağan, a.g.e., s. 116. Ayrıca Danıştay da kararlarında tahakkuk zamanaşımı terimini kullanmaktadır.

⁸⁶ Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez, 2007. *Vergi Hukuku*. 2. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, s.168.

⁸⁷ Hasan Hüseyin Bayraklı, 1997. *Vergi Hukukunun Temel İlkeleri*. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını No: 8, İ.İ.B.F. Yayını 5, s.158.

⁸⁸ Doğan Şenyüz, 2008. Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme: Tebliğ Zamanaşımı, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 16, Sayı: 183, Mart , s. 17.

⁸⁹ Mehmet Arslan, 2007. *Vergi Hukukunda Zamanaşımı*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, s. 115.

alacağına dayanağını oluşturmaktadır. Ayrıca vergi yasasının uygulanabilmesi için ‘bütçe’ ile ön-izin verilmiş olması, başka bir anlatımla, o vergi yasasının belirli bir mali yılda uygulanacağı yolunda bütçe yasasında hüküm bulunması gerekir. Böylece, bütçe yasaları da vergi alacaklarını tayin etmektedir. Bu iki unsur sağlandıktan sonra iktisadi mahiyetteki bir unsur olan ‘vergiyi doğuran olay’ın meydana gelmesi gerekir.⁹⁰ VUK’un 19. maddesine göre, “vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar”. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi⁹¹ ile vergi alacağı ilişkisi hukuksal olarak kurulmuş, diğer bir ifadeyle, doğmuş olmaktadır. Buna bağlı olarak da vergiyi doğuran olay, daha sonraki işlemlerin ön şartıdır⁹² ve vergilendirme işleminin sebep unsurudur.⁹³ Vergiyi doğuran olay kişiliğinde gerçekleşmiş olan kimse, yükümlü statüsüne girmektedir.⁹⁴

Vergiyi doğuran olayla birlikte vergi alacağına doğması, özel hukukta olduğu gibi bir hukuki olayın veya hukuki eylemin oluşmasından kaynaklanır⁹⁵. Özel hukukta, hukuki olay; bir insanın doğumu ya da ölümü gibi hukuki düzenin kendine bir sonuç bağladığı olaydır. Hukuki eylem ise, sözleşme gibi bir insan iradesinden veya insan hareketinden meydana gelen ve hukuk düzeni tarafından kendilerine hukuki sonuç bağlanan olaydır⁹⁶. Vergi yasaları da vergiyi doğuran olay olarak hem hukuksal olayları hem de hukuksal eylemleri kabul etmiştir.⁹⁷

⁹⁰ Hanyal, a.g.e., s. 16.

⁹¹ Nihal Saban’a göre, vergi hukukundaki problemleri konulardan birisi de vergiyi doğuran olay kavramı ve bunun bireysel vergi kanunlarındaki kavramlarla birlikte okunması zorluğudur. VUK madde 19’da vergi idaresine vergi alacağını tayin ederken uyması gerekli şekil ve usul kuralları gösterilmiştir. Buna bağlı olarak, vergiyi doğuran olay VUK’da idareye izlemesi gereken yolu gösterirken, bireysel vergi kanunlarında vergilendirme işlemini göstermektedir ve birlikte okunamamaktadır. Bu yüzden, VUK madde 19 başlığındaki “vergiyi doğuran olay” kavramı yerine “vergi alacağı hakkı” kullanılmalıdır. Çünkü vergiyi doğuran olay dendiğinde, yükümlü ile üçüncü kişi arasında kurulan hukuksal ilişki akla gelmektedir. Bununla birlikte, VUK 19. maddenin başlığı ile metnin içindeki vergi alacağı aynı durum ve kavramları ifade etmemektedir ve birbirini bütünlememektedir. VUK 19. madde metninde belirtilen “vergi alacağı” yerine “vergilendirilecek olay” kavramının kullanılması daha doğrudur. Bu konu hakkında bkz: Nihal Saban, Vergi Hukuku, s. 332-348.

⁹² Kaneti, a.g.e., s. 106

⁹³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, 2008. *Vergi Hukuku*. 15. Baskı. Ankara: Turhan Yayınevi, s. 87.

⁹⁴ Mustafa Akkaya, 2002. **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Ankara:Turhan Kitabevi, s. 14.

⁹⁵ Nihal Saban, 2006. *Vergi Hukuku*. 4. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları, s. 129.

⁹⁶ S.Sulhi Tekinay, Sermet Akman, Haluk Burcuoğlu ve Atilla Altop, 1993. *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*. İstanbul: Filiz Kitabevi, 7. Baskı, s. 46.

⁹⁷ AYM, 27.9.1988, 9/28, 16/29 (Nihal Saban, s. 129.).

Özel hukukta zamanaşımının işleyebilmesi için, alacağın doğmuş olması yanında ayrıca alacağın ‘muaccel olması’ da aranmaktadır. Muacceliyet, alacağın ifa zamanının gelmesi ve ifaya engel bir durumun kalmaması sonucu borcun kesinleşmiş olması ve ifa edilebilir nitelik kazanmış olmasıdır.⁹⁸ Vergi hukukunda zamanaşımının işlemesi için alacağın muaccel olması aranmaz; vergi alacağının doğumu yeterlidir.⁹⁹

2.1.1.2. Tarh Zamanaşımı Süresinin Dolmuş Olması

VUK’un 114. maddesinde tespit edilen beş yıllık tarh zamanaşımı süresinin tamamlanması gerekmektedir. Beş yıllık sürenin tamamlanıp tamamlanmadığı konusunda, tarh zamanaşımını durduran bir durumun da ortada bulunmaması gerekir. Çünkü fiili veya hukuki nedenlerle alacağın takibi o an için mümkün görünmemesi yüzünden tarh zamanaşımı süresi durabilir ve durma süresi kadar uzamaktadır. Öte yandan tarh zamanaşımını durduran veya kesen sebebin var olup olmadığı yargı organları ve idare tarafından re’sen dikkate alınır. Yükümlü tarafından verginin tarh zamanaşımına uğradığı ileri sürülmemesinin, bu verginin tahsil edilebilir hale gelmesini sağlamamaktadır.¹⁰⁰

2.2. TARH ZAMANAŞIMININ SÜRELERİ

2.2.1. Tarh Zamanaşımının Başlaması ve İşlemesi

VUK 114/1’e göre, tarh zamanaşımı vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlar. Buna göre, vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geldiğinin tespit edilmesi gerekir. Verginin tarh ve tebliği gibi usule ilişkin işlemlerin yapılması vergi borcunun doğuş zamanı bakımından önemli değildir¹⁰¹. Vergiyi doğuran olay, yükümlü ile ekonomik değeri ilişkilendirip vergi idaresi ile ilişki kurmasına sebep olur¹⁰². Zaten aynı kanunun 19. maddesine göre de, vergi alacağının vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı hükme

⁹⁸ Safa Reisoğlu, 2006. *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*. 19. Baskı İstanbul: Beta Yayınları, s. 289.

⁹⁹ Arslan, a.g.e., s. 113.

¹⁰⁰ Mehmet Arslan, s. 145.

¹⁰¹ Kaneti, a.g.e., s. 111.

¹⁰² M. Kamil Mutluer, 1979. *Vergi Ceza Hukuku*. Eskişehir: Eskişehir İTİA, Yayın No. 214, s. 126.

bağlanmıştır. VUK 114. maddeye göre tarh zamanaşımı, “vergi alacağıının doğduğu” takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak hesaplanır.

Zamanaşımı süreleri ile vergileme süreci AATUHK iç içe bir yapılanma gösterir. Bu süreçte vergiyi doğuran olay, zamanaşımı sürecinin hesaplanmasında büyük öneme sahiptir. Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anla birlikte zamanaşımı kurumu da hukuk düzeni içerisinde belirir ve zamanaşımı sürelerinin işlemeye başlayacağı tarih tayin edilmiş olur.¹⁰³ Bir başka deyişle, zamanaşımı kurumunda, vergiyi doğuran olay, tarh zamanaşımının başlamasında temel belirleyici olmaktadır.¹⁰⁴

Vergiyi doğuran olay iktisadi ve güncel hayat içerisinde; gelir elde etmek, mal satmak, gümrükten geçmek, hizmeti yerine getirmek gibi vakalar olup vergilerin özelliklerine göre vergi yasalarında ayrıca belirlenmiştir. Örneğin gelir, kurumlar gibi vergilerde vergiyi doğuran olay “gelir ve kazancın elde edilmesi”dir. Katma değer ve özel tüketim vergilerinde “malın teslim edilmesi”dir.¹⁰⁵

Bunun yanında, vergi doğuran olayın yasaklanmış olması ya da başka yasalarda suç sayılması yükümlü olmayı ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz (VUK. m. 9/2). Bir başka deyişle, vergilendirilecek eylem ve işlemlerin yasal olması ile ceza kanunlarına göre bir suçun konusunu oluşturması ya da diğer hukuk kolları tarafından yasaklanmış olması arasında herhangi bir farklılık bulunmamaktadır.¹⁰⁶

Tarh zamanaşımının süresinin başlangıcı kural olarak vergiyi doğuran olaya bağlanmakla birlikte, bazı vergilerde kuralın uygulanmasında özellik gösteren durumlar bulunmaktadır. Şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi istisna ve muafiyet koşullarının ihlal edildiği tarihi izleyen yılbaşından itibaren işlemeye başlar (VUK. m. 114/3). Bunun dışında özel vergi yasalarında, tarh zamanaşımının başlangıcı hususunda istisnalar bulunmaktadır.

¹⁰³ Mutluer, a.g.e., s. 127.

¹⁰⁴ S. Ateş Oktar, 2008. *Vergi Hukuku*. 3. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi, s. 155.

¹⁰⁵ Saban, a.g.e., s. 197.

¹⁰⁶ Öncel, Kumrulu ve Nami Çağan, a.g.e., s. 137.

2.2.2. Tarh Zamaşıımı Sürelerinin Vergi Kanunlarındaki Farklı Uygulamaları

Tarh zamaşıımı, genel kural olarak vergiyi doğuran olayı takip eden yılın ilk gününden itibaren başlar ve beş yıllık bir süreç içinde dolar. Ancak çeşitli özel vergi yasaların uygulanmasında bu genel kuralı bozan istisnalara ve düzenlemelere rastlanılmaktadır¹⁰⁷. Bu düzenlemelerin bir kısmı teknik sebeplere bir kısmı da devletin kendi alacağını güvence altına almak istemesinden kaynaklandığı, özellikle Emlak Vergisi ile Veraset ve İntikal Vergisi'ndeki zamaşıımı düzenlemelerinden görülmektedir. Bunların dışında bazı özel vergi yasalarında teknik sebeplerle farklı zamaşıımı uygulamalarına rastlanılmaktadır.

2.2.2.1. Gelir vergisinde tarh zamaşıımı uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu'nda¹⁰⁸ alacağın doğumuna ilişkin bazı özel düzenlemeler bulunmaktadır.

2.2.2.1.1. Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde oluşan verginin tarh zamaşıımı uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesine göre, “birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.” Buna göre, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde vergi alacağının doğumu, işin bittiği yıl gerçekleşir.¹⁰⁹

2.2.2.1.2. Yatırım indirimi uygulamalarında oluşan verginin tarh zamaşıımı uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinde düzenlenen ‘yatırım indirimi’ istisnası, 5479

¹⁰⁷ Oktar, a.g.e., s. 155.

¹⁰⁸ Yasa No: 193 (RG: 6.1.1961,10100).

¹⁰⁹ Necati Perçin, 1998. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Bitimi, *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl:17, Sayı:113, Şubat, s. 60–64.

sayılı Kanun'un 2. maddesiyle 03.03.2006 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır.¹¹⁰ Ancak GVK'nın 19. maddesine göre, daha önce hak edilmiş olan yatırım indirimi uygulamaları bitinceye kadar devam edecektir. Ekonomik kalkınmayı teşvik için getirilmiş olan bu istisnanın zamanaşımı hükümleri VUK'un 114. maddesine bir fıkra olarak 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanun'un 9. maddesiyle eklenmiştir.¹¹¹ Söz konusu fıkra "yatırım indiriminin uygulanmasında yatırımcının yatırım veya işletme döneminde öngörülen özel şartları ihlal etmesi durumunda, zamanaşımı bu şartların ihlal edildiği yılı takip eden yıl başından itibaren başlar" denilmektedir.¹¹²

2.2.2.1.3. Tevkifat yoluyla ödenen gelir vergisinde tarh zamanaşımı uygulamaları

Gelir vergisinde gelir kural olarak yükümlü tarafından beyan edilerek vergisinin ödenmesi şeklindedir. Ancak istisnai olarak 'vergi tevkifatı' olarak tanımlanan verginin vergi sorumluları tarafından kesilerek beyan edildiği ve ödendiği bir tahsil biçimi daha vardır. Zira bu yöntem, vergi sistemlerine sağladığı kolaylıklar nedeniyle geniş bir uygulama alanı bulmaktadır.¹¹³

2.2.2.1.4. Özel hesap dönemlerinde uygulanan vergide tarh zamanaşımı uygulaması

Yasalara göre, gelir vergisi ve kurumlar vergisi, gerçek kişinin ya da kurumlar vergisine tabi kurumların 'bir takvim yılı içinde' elde ettiği gelirleri ve kârları üzerinden

¹¹⁰ Yasa No:5479 (RG: 08.04.2006, 26133).

¹¹¹ Arslan, a.g.e., s. 121.

¹¹² **Danıştay 9.D., 29.05.1996, E. 1996/753, K. 1996/1993;** davanın konusu; "Yükümlü şirketin, taahhüt ettiği ihracatı gerçekleştirmemesi ve ihracat taahhüt hesabının kapatılmasında ibraz edilen gümrük çıkış beyannamelerinin sahte olması nedeniyle vergi, resim ve harç istisnasından yararlanamayacağından bahisle alınan krediyle ilgili olarak başlangıçta tahsil edilmeyen damga vergisinin kaçakçılık cezalı olarak tarh edilmesi üzerine tarhiyatın terkinini istemiyle açılan dava...(y) kabul ederek kabul ederek tarhiyatı terkin eden kararın....bozulması istemidir. 213 sayılı Kanunun 114.maddesinde, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı, aynı maddeye 3239 sayılı Kanunun 9.maddesiyle eklenen fıkra da *yatırım indirimi uygulamasında yatırımcının yatırım veya işletme döneminde öngörülen özel şartları ihlal etmesi halinde zamanaşımının bu şartların ihlal edildiği yılı takip eden yıl başından itibaren başlayacağı* hükme bağlanmıştır. Olayda yükümlü şirketin taahhüdünü yerine getirmediği hususu 11.11.1985 tarihli inceleme raporu ile tespit edildiğine göre bu tarihi takip eden yılın başından itibaren başlayan beş yıllık zamanaşımı süresi geçtikten sonra 19.10.1992 tarihli vergi ve ceza ihbarnameleri ile tebliğ edilen verginin zamanaşımına uğradığı, anlaşıldığından tarhiyatı terkin eden vergi mahkemesi kararında kanuna aykırılık bulunmamaktadır." [www.danistay.gov.tr]

¹¹³ Gerçek, Tahsilat İşlemi, s. 40.

alınır. Burada ‘bir takvim yılı’ gelirin veya kârın tespit edilmesinde kullanılan esas zaman dilimidir¹¹⁴. Ancak, VUK 174. maddenin üçüncü fıkrasında “*şu kadar ki takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12’şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir*” denilerek takvim yılı konusunda istisna getirilmiştir.

2.2.2.2. Kurumlar vergisinde tarh zamanaşımı uygulaması

Gelir vergisinde olduğu gibi yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri, yatırım indirimi uygulaması, özel hesap dönemlerinden kaynaklanan durumlarda ve tevkifat yoluyla ödenen kurumlar vergisinde alacağın doğumuna ilişkin özel durumlar kurumlar vergisi için de geçerlidir. Ayrıca kurumların tasfiye durumu da özellik arz etmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 17. maddesine göre, her ne sebeple olursa olsun, tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olur. İlgili maddenin birinci fıkrasının (ç) bendine göre de, bir yıldan fazla süren tasfiyelerde tarh zamanaşımı, tasfiyenin nihayet bulunduğu dönemi takip eden yıldan itibaren başlar. Buna göre, tasfiye başladığı takvim yılında bittiği takdirde zamanaşımı bakımından ayrıcalıklı bir özellik yoktur. Zamanaşımı süresi ertesi takvim yılından başlayarak beşinci yılsonunda dolmuş olur. Ancak tasfiye birden fazla dönemde gerçekleştirildiğinde, bütün dönemlere ait zamanaşımı, tasfiyenin sonuçlandığı yılı izleyen takvim yılı başından itibaren başlar ve beşinci yıl sonunda dolar¹¹⁵.

Buna göre, tasfiyenin bir yıldan fazla sürmesi halinde, her dönemin kârı beyan edilerek vergiye tabi tutulmaktadır. Ancak bu vergileme nihai vergileme olmamaktadır. Bir anlamda kesin tasfiye kârının vergisine mahsuben dönemler itibariyle vergi alınması söz konusudur. Esasen bu, tasfiye sürecinin tek bir dönem olarak dikkate alınmasının bir sonucudur.¹¹⁶

¹¹⁴ Kaneti, a.g.e., s. 314

¹¹⁵ Mehmet Tahir Ufuk, 2002. Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna Göre Zamanaşımı. *Yaklaşım Dergisi*. Yıl: 10, Sayı: 113, Mayıs, s. 26

¹¹⁶ Ufuk, a.g.e., s. 26.

2.2.2.3. Veraset ve intikal vergisinde tarh zamanaşımı uygulaması

Veraset ve intikal vergisinde zamanaşımı süresi genel kural gereği beş yıldır. Bu yasada değişiklik arz eden husus ise, zamanaşımı sürelerinin başlangıcının Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda¹¹⁷ belirtilen hallere bağlanmış olmasıdır. Zira veraset ve intikal vergisinde yükümlülüğün başlangıcında vergiyi doğuran olay değil, yasada belirtilen haller ön plana çıkmaktadır.¹¹⁸

Veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olay, veraset suretiyle intikallerde ölüm veya gerektiğinde üç aylık bekleme süresinin dolması, diğer şekillerdeki ivazsız intikallerde, intikalın vuku bulması olduğu halde, yükümlülüğün doğması bu durumlara bağlanmamıştır.¹¹⁹ Bu durum tarh zamanaşımının başlangıcını da etkileyecektir. Böylelikle veraset ve intikal vergisi için tarh zamanaşımının başlangıcı, yükümlülüğün doğması ile başlayacaktır.¹²⁰ Buna göre, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 20. maddesine göre tarh zamanaşımının başlangıcı şöyle belirlenmiştir: “*Veraset ve İntikal Vergisi mükellefiyeti; Beyanname verildiği takdirde, beyannamede gösterilen mallar için beyanname tarihinde; Verilen beyannamede gösterilemeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarihte; Terekenin tahriri, defter tutma veya resmi tasfiye hallerinde mahkemece bu muamelelerin ikmal edildiği tarihte başlar*”.

Söz konusu 20. madde vergi kaçırmayı önlemek amacıyla getirilmiştir. Bu durumda kişilerin, hiç beyanname vermemesi ya da bazı mallarını beyan dışı bırakması hallerinde, yükümlülüğü intikal eden malların idarece öğrenildiği tarihte doğacaktır; böylelikle idarenin bilgisi dışında kalan mallar bakımından zamanaşımının fiilen işlememesi sağlanmaktadır.¹²¹

Yasa koyucunun veraset ve intikal vergisinde zamanaşımının başlangıcının vergi

¹¹⁷ Yasa No: 7338 (RG: 15.6.1959, 10231).

¹¹⁸ TC. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, s. 271.

¹¹⁹ Ufuk, a.g.e., s. 26.

¹²⁰ Eray Mercan, 2001. Veraset ve İntikal Vergisinde Mükellefiyetin Başlangıcı, Zaman Aşımı ve Gecikme Faizi Uygulaması, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 9, Sayı: 108, Aralık, s. 177.

¹²¹ Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, 2004. *Vergi Hukuku*. 5. Baskı. Ankara: İmaj Yayıncılık, s.149.

alacağının doğumuna bağlı olması ilkesinden ayrılması, vergi alacağının zamanaşımına uğrama ihtimalini azaltmak içindir. Gerçekten, zamanaşımının başlangıcı, tarihi olarak vergi alacağının doğduğu ölüm/intikal tarihi esas alınsa idi, idarenin haberdar olmadığı ölümler/intikaller üzerinden beş yıl geçmesiyle verginin tahsili imkanı ortadan kalkardı.¹²²

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 20. maddesinin amacı sadece beyanname tarihini değil, aynı zamanda zamanaşımının başlangıcını da belirtmektir. Danıştay'ın bu konuda vermiş olduğu bir kararda da, zamanaşımının belirlenmesinde vergiyi doğuran olay yükümlülüğün doğduğu haller dikkate alınmaktadır.¹²³ Bu hüküm zamanaşımı süresinin kamu düzenini sağlamak amacıyla bağdaşmayacak ölçüde uzaması sonucunu doğurduğundan doktrinde eleştiriye uğramaktadır.¹²⁴ Öte yandan böyle bir uygulamanın vergi idaresinin intikal silsilelerinin her birinden bilgi sahibi olması imkansız

¹²² Mercan, a.g.e., s. 177.

¹²³ **Danıştay, 7.D., 17.11.1986; E.1985/21, K.1986/2528;**“Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin verilmediği hallerde zamanaşımının intikal eden malların idarece tesbit olunduğu tarihten itibaren başlayacağı hakkında: “Uyuşmazlık; babalarından satın aldıkları taşınmazlara ilişkin tapu kayıtlarının adı geçenin ölümü üzerine, diğer kardeşleri tarafından açılan dava sonunda, iptal edilmesi ve istenmesine rağmen beyanname verilmemesi nedeniyle yükümlüler adına salınan Veraset ve İntikal Vergisi ile kesilen kaçakçılık cezasını; dosyanın incelenmesinden yükümlüleri murislerinin ölümünden önce kendisinden satın aldıkları taşınmazlara ait tapu kayıtlarının adı geçenin ölümünden sonra diğer mirasçı tarafından açılan dava sonucunda mahkemece iptal edildiğinin anlaşıldığı, bu durumda sözü edilen satış işleminin hukuki ve fiili sonuçları ortadan kalkmış olduğuna göre veraseten intikal sebebiyle veraset ve intikal vergisi beyannamesini vermeyen yükümlüler adına takdir komisyonunca takdir olunan matrah üzerinden tarhiyat yapılmasında kanun hükümlerine aykırılık bulunmadığı, öte yandan, satışın kanuni olmadığı mahkeme kararı ile kesinlik kazanmış olduğundan, ödenen emlak alım vergisinin 5 yıllık düzeltme zamanaşımı içerisinde iadesinin istenmesinin mümkün olduğu, ancak olayın özelliğine göre kaçakçılık cezası kesilmesinde isabet bulunmadığından cezanın kusura tahvili gerektiği ve bu cezanın da üç yıllık zamanaşımına uğramış bulunduğu gerekçesiyle vergi aslını onamak cezayı ise kaldırmak suretiyle değişiklikle onayan Vergi Mahkemesi kararının bozulması isteminden ibarettir. Vergi aslı bakımından dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanmış bulunan mahkeme kararı aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bu yönden bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, yükümlü temyiz isteminin reddine, kararın vergi aslına ilişkin bölümünün onanmasına, Vergi Dairesinin temyiz istemine gelince; Vergiyi doğuran olayın özelliğine ve uyuşmazlığının durumuna göre olayda vergi kaçırma kasdının bulunmadığı kanaatine varıldığından cezanın kusura çevrilmesinde isabetsizlik yoksa da kusur cezasının, 7338 sayılı veraset ve intikal vergisi kanununun 20.maddesinin b bendinde beyanname verilmeyen hallerde mükellefiyetin intikal eden malların idarece tesbit olunduğu tarihte başlayacağı hükme bağlandığından ve olayda da söz konusu tesbitin Asliye Hukuk Mahkemesi kararının infaz edilmek üzere Vergi Dairesine gönderildiği 28.7.1982 gününde gerçekleştiği anlaşıldığından, belirtilen tarih yerine, murisin ölüm tarihinin dikkate alınması suretiyle, zamanaşımına uğradığından bahisle kaldırılması yerinde görülmediğinden, temyiz isteminin kısmen kabulü ile mahkeme kararının cezaya ilişkin kısmının bozulmasına, kusur cezasının onanmasına karar verildi.”[www.danistay.gov.tr]

¹²⁴ Doğan Alantar, 2004. Vergi Kanunlarında Tahakkuk Zamanaşımı, *Yaklaşım Dergisi*. Yıl:12, Sayı:134, Şubat, s.104.

olduğundan makul görülmesi gerektiği de savunulmaktadır¹²⁵. Ancak gerçekten de, veraset ve intikal vergisi anlamında zamanaşımı sürelerinin işleme pratikte mümkün değildir.

2.2.2.4. Emlak vergisinde tarh zamanaşımı uygulaması

Emlak vergisinde vergiyi doğuran olay, Türkiye sınırları içindeki bina ve araziye malik olunması, intifa hakkı tesis edilmişse, malik veya intifa hakkı sahibi yoksa bunlara malik gibi tasarruf edilmeye başlanmasıdır. Bu durumda zamanaşımı süreleri vergiyi doğuran olayı takip eden yılbaşından itibaren başlayacaktır ve emlak vergisinde zamanaşımı süresi genel kural gereği beş yıldır. Ancak, Emlak Vergisi Kanunu¹²⁶, bina ve arazi vergilerinde zamanaşımı başlangıcını özel olarak hükme bağlamıştır. Buna bağlı olarak, Emlak Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde belirtilen hususa göre, bildirim dışı kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımı, bu bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığının idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlar. Bu hükmün anlamı, emlak vergisinde tıpkı veraset ve intikal vergisinde olduğu gibi tarh zamanaşımı süresinin işlememesidir.

Gerek Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun gerekse Emlak Vergisi Kanunu'nun vergide tarh zamanaşımı bakımından koyduğu hükümler, zamanaşımı kavramına bir ölçüde, istisna teşkil etmektedir. Her iki vergide de vergiyi doğuran olaylar, gerçekte sonsuz olarak vergi dairesinin takip yetkisi altında kalmaktadır.¹²⁷ Bunun yanında uygulamada bina ve arazinin beyan dışı kaldığını idarenin öğrendiği tarihin tespit edilmesi her zaman mümkün değildir.¹²⁸ Danıştay da konu ile ilgili bir kararında, yasadaki açık hükmü dikkate alarak emlak vergisinde zamanaşımının beyanname verilmediğinin idarece öğrenildiği günü izleyen yılın başından başlayacağını ayrıca teyit etmiştir.¹²⁹

¹²⁵ Arslan, a.g.e., s. 131.

¹²⁶ Yasa No: 1319(RG: 11.8.1970, 13576).

¹²⁷ Ufuk, a.g.e., s. 27.

¹²⁸ Alantar, a.g.e., s. 104.

¹²⁹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, E. 1993/88, K. 1994/89

2.2.2.5. Damga vergisinde tarh zamanaşımı uygulaması

Damgavergisinde vergiyi doğuran olay, vergiye tabi kâğıtların düzenlenmesidir.¹³⁰ Zamanında damga vergisinin tarh ve tahakkuk edilmemesi uygulamada sıklıkla karşılaşılan bir durumdur.¹³¹

VUK 114 gereği, Damga Vergisi Kanunu'na¹³² göre alınan vergilerde genel kural gereği tarh zamanaşımı beş yıldır ve vergi alacağına doğduğu yılı takip eden takvim yılının başından itibaren işlemeye başlar¹³³. Öte yandan, zamanaşımını düzenleyen VUK 114. maddede damga vergisi hususunda bir istisna getirilmiştir. VUK'un 114. maddesinin dördüncü fıkrası, damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalandığı takdirde mezkûr evraka ait vergi alacağı yeniden doğmaktadır. Söz konusu hükümde geçen faydalanma lafzından, kâğıtlarda yer alan hak ve yükümlülükler dayanarak hukuki, ticari, mali olaylar ve sonuçlar yaratma anlaşılmalıdır.¹³⁴ Bir kâğıdın hükmünden yararlanma ise, o kâğıdın gücünden etkisinden yararlanmak anlamına gelir.¹³⁵ Damga vergisinin konusunu gerçekten de ispat maksatlı kâğıt tanzim etmek oluşturmaktadır. Buna bağlı olarak tarh zamanaşımına uğramış bir evrak hükmünden (sahip olduğu güçten) tekrar yararlanılması, vergiyi yeniden doğuran bir olay olarak değerlendirilmekte ve hükümden yararlanan verginin yükümlüsü olmaktadır.¹³⁶ Bu

¹³⁰ Ramazan Irmak, 2006. Damga Vergisinde Zamanaşımı ve Evrakın Hükmünden Zamanaşımı Süresi Dolduktan Sonra Yararlanılması. *Vergi Raporu Dergisi*, Yıl: 14, Sayı:82, Temmuz, s. 47.

¹³¹ Irmak, a.g.e., s. 47.

¹³² Yasa No: 488 (RG: 11.7.1964, 11751).

¹³³ Danıştay 7.D., 26.01.1995, E. 1992/7840, K. 1995/178; "İhracatı teşvik kararlarından yararlanarak ihracat kredisi alan firmanın taahhüt ettiği ihracatı gerçekleştirmediğinin yapılan inceleme ile saptandığından bahisle, yükümlü banka adına 1983 Eylül dönemi için salınan kaçakçılık cezalı damga vergisini; 213 sayılı Kanunun 114. maddesi hükmü uyarınca, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılını takip eden beş yıl içerisinde mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı, dosya içeriğinden, ihracatı teşvik tedbirlerinden yararlanarak ihracat kredisi alan firmanın, taahhüt ettiği ihracatı gerçekleştirmediğinin inceleme ile saptanması üzerine, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu yükümlü kuruma 27.8.1990 tarihinde tebliğ olunan ihbarnamelerle salındığının anlaşıldığı, bu durumda, anılan hüküm ve açıklamalarla, olayda zamanaşımını durduran veya kesen bir halin mevcut olmadığı hususunda dikkate alındığında, ihbarnamelerin tebliğ tarihine göre tarhiyatın zamanaşımına uğradığı" şeklindedir. [www.danistay.gov.tr]

¹³⁴ Ayça Değer, Damga Vergisinde Zamanaşımı, *Mali Çözüm İki Aylık Mesleki Dergi*, Yıl: 16, Sayı: 76, Haziran-Temmuz, s.173-174.

¹³⁵ Nuri Değer, 2006. *Damga Vergisi Uygulaması*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, s.60.

¹³⁶ Münibe Olcay, 2007. Damga Vergisinde Zamanaşımı, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 15, Sayı: 177, Eylül, s.286.

durumda tarh zamanaşımı süresi baştan yeniden işlemeye başlamaktadır. Bu durumda damga vergisi, süre dolduktan sonra yeniden yararlanılardan alınacaktır. Örneğin, daha önce banka tarafından düzenlenen teminat mektubunun damga vergisi zamanaşımına uğramıştır. Ancak teminat mektubunun süresi uzatılarak temdit işlemine tabi tutulmuştur. Bu ikinci işlem (temdit işlemi) için vergiyi doğuran olay meydana gelmiştir ve zamanaşımı süresi ikinci işlem için tekrar başlayacaktır¹³⁷. Bu durumda zamanaşımı başlangıcının belirlenmesi için yeni işlemin yapıldığı tarihin saptanması gerekir.¹³⁸

Zamanaşımına uğradığı tespit edilen evrak bu süre zarfında damga vergisinden istisna edilmiş ise, hükmünden yararlanılması durumunda artık damga vergisi doğmayacaktır. Damga vergisine tabi olan bir kâğıda ait vergi ödenmemiş ve daha sonra bu kâğıt damga vergisinden istisna edilmiş ise istisna tarihinden sonra, ancak zamanaşımı dolmadan bu durumun tespiti halinde söz konusu kâğıda ilişkin damga vergisi cezalı olarak re'sen tarh edilecektir. Kâğıdın istisna edilmiş olması re'sen tarhiyata engel değildir¹³⁹. Teşvik mevzuatı uyarınca, başlangıçta alınmayan damga vergisinde, teşvik şartlarının ihlal edilmesi durumunda, tarh zamanaşımı süresinin, taahhüt süresinin sona erdiği tarihte başlayacaktır.¹⁴⁰

Zamanaşımına uğradığı tespit edilen evrakın tanzim tarihinde uygulanan damga vergisi oranı, evrakın hükmünden yararlanıldığı aşamada değişmiş ise damga vergisinin hesaplanmasında yeni oran uygulanacaktır.¹⁴¹

¹³⁷ Nuri Değer, s. 71.

¹³⁸ Danıştay 11.D., 19.9.1966, E. 65/1317, K. 66/1720 (Nami Çağan, Süreler, s. 123.).

¹³⁹ Irmak, a.g.e., s. 51.

¹⁴⁰ **Danıştay 7.D., 17.11.2005, E. 2005/1954, K. 2005/2790;** “Davacı Şirket tarafından 1998 yılında kullanılan ihracat kredisine ilişkin olup, ihracatı teşvik mevzuatı uyarınca, kredinin kullandırıldığı tarihte alınmayan damga vergisinin, ihracat taahhüdünün süresi içerisinde usulünce kapatılmadığından bahisle, kesilen ağır kusur cezası ile birlikte istenilmesine ilişkin işlemi; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 114'üncü maddesine göre, 1998 dönemine ait damga vergisinin en geç 2003 yılı sonuna kadar, tarh ve ilgisine tebliğ edilmiş olmasının gerekmesine rağmen, olayda, 5.3.2004 tarihinde tebliğ edilen vergilerin zamanaşımına uğradığı gerekçesiyle iptal eden İstanbul Sekizinci Vergi Mahkemesinin 22.10.2004 gün ve E:2004/622; K:2004/2107 sayılı kararının; taahhüt hesabının en geç 31.12.2003 tarihine kadar kapatılması gerektiğinden, bu tarihin vergi ödeme mükellefiyetinin başlangıç tarihi olduğu, bu nedenle zaman aşımına uğramış bir alacağın söz konusu olmadığı ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.”

¹⁴¹ Irmak, a.g.e., s. 51.

2.2.2.6. Harçlarda tarh zamanaşımı uygulaması

VUK gereği, Harçlar Kanunu'na¹⁴² göre alınan harçlarda tarh zamanaşımı, harcı doğuran olayın vaki olduğu takvim yılını takip eden yılın ilk gününden başlar ve beş yıl sonunda sonuçlanır¹⁴³. Harçlar Kanunu'nda yer alan konular ile Damga Vergisi Kanunu'na dahil olan konular iç içe özellik arz etmektedirler. Harç Kanunu'na tabi olan bir işlemin makbuzu ispat gereği damga vergisine de tabidir. Bu durumda VUK 114/4'de düzenlenen özellikli duruma göre, damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde, mezkur evraka ait vergi alacağı yeniden doğar.

2.2.2.7. Gümrük vergisinde tarh zamanaşımı uygulaması

Gümrük vergileri VUK kapsamına girmedikleri için, VUK'ta düzenlenen tarh zamanaşımı hükümlerine tabi değildir (VUK. m.2). Gümrük Kanunu'nun 197. maddesine göre, gümrük vergileri, tahakkukundan hemen sonra beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerinde yükümlüye tebliğ edilir. Ancak yapılan denetimler sonucunda hiç alınmadığı ya da noksan alındığı belirlenen ve tebliğ edilemeyen gümrük vergilerine ilişkin tebligat, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren 'üç yıl' içinde yapılabilir. Söz konusu maddede belirtilen tarh zamanaşımı, yükümlünün dava açması durumunda işlemez. Vergi kaybına neden olan bir işleme uygulanacak para cezası veya usulsüzlük nedeniyle bir işleme uygulanacak para cezası da 'üç yıl' içinde karara bağlanıp, tebliğ edilmediği takdirde zamanaşımına uğrar (GK. m. 232/3). Ancak GK'nın 197. maddesinin dördüncü bendine göre, gümrük vergileri alacakları, ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve suçun zamanaşımının daha uzun bulunması halinde, bu alacaklar Türk Ceza Kanunundaki dava ve ceza zamanaşımı süreleri içerisinde kovuşturulup tahsil edilir.¹⁴⁴

¹⁴² Yasa No: 492 (RG: 17.7.1964, 11756).

¹⁴³ Irmak, a.g.e., s. 51

¹⁴⁴ Irmak, a.g.e., s. 52.

2.2.2.8. Özellik taşıyan diğer vergilerde tarh zamanaşımı uygulaması

Katma Değer Vergisi Kanunu¹⁴⁵, Özel Tüketim Vergisi Kanunu¹⁴⁶, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu¹⁴⁷, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Kanunu¹⁴⁸ ile Belediye Gelirleri Kanunu'na¹⁴⁹ göre alınan vergilerde genel kural gereği tarh zamanaşımı beş yıldır ve vergi borcunun doğduğu takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren işlemeye başlar. Katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay, malın teslimi ya da hizmetin ifasıdır. (KDVK. m. 1, 2, 3 ve 4). Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda vergiyi doğuran olay, özel tüketim vergisine tabi teslim veya iktisaplardır (ÖTVK. m.1,2 ve 3). Motorlu taşıtlar vergisi, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından her yıl Ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılır. Tahakkuk ettirilen vergi, ayrıca yükümlüye tebliğ olunmaz ve vergi tahakkuk ettirilen günde tebliğ edilmiş sayılır (MTVK. m. 9/1 ve 9/2).

Katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi tevkifat yoluyla kesilen vergilerin ve vergi idaresinin denetiminin kolay olduğu vergilerin tarh zamanaşımına uğrama olasılığının pek az olması gerekir. Öte yandan kendiliğinden tahakkuk eden vergilerde (motorlu taşıtlar vergisi gibi) tarh zamanaşımı söz konusu olmamaktadır.¹⁵⁰

Ayrıca, tahakkuku tahsile bağlı vergilerin de (bilet bedeli üzerinden alınan eğlence vergisi gibi) tarh zamanaşımına uğraması beklenemez. Çünkü bu tür vergilerin teknik olarak tarh ve tahakkuk aşamalarından geçmesi düşünülemez.¹⁵¹ Bununla beraber tahakkuku tahsile bağlı bir verginin zamanında tahsil edilmemesi durumunda bu niteliğini yitireceğinden ödenebilir hale gelmesi için ödeme emrinden önce yükümlüye bir vergi ihbarnamesi tebliğ edilerek tahakkuk aşamasına getirilmesi gerekir.¹⁵² Söz

¹⁴⁵ Yasa No: 3065 (RG: 2.11.1984, 18563).

¹⁴⁶ Yasa No: 4760 (RG: 12.6.2002, 24783).

¹⁴⁷ Yasa No: 197 (RG: 23.2.1963, 11342).

¹⁴⁸ Yasa No: 6802 (RG: 13.7.1956, 9362). Bu kanunun Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisine ilişkin hükümleri dışındaki hükümleri 25.10.1984-3065/61 ile yürürlükten kaldırılmıştır.

¹⁴⁹ Yasa No: 2464 (RG: 29.5.1981, 17354); Danıştay 9.D., 19.04.1988, E. 1987/813, K. 1988/1531 [www.danistay.gov.tr]

¹⁵⁰ Oktar, a.g.e., s. 155.

¹⁵¹ Öncel, Çağan ve Kumrulu, a.g.e., s. 108.

¹⁵² Danıştay 9.D., 18.4.1983, E. 1983/1348, K. 1983/2751 (Mualla Öncel, Nami Çağan ve Ahmet Kumrulu, s. 108.).

konusu tebligatın yapılabilmesi ise tarh zamanaşımı süresinin dolmamasına bağlıdır.

2.3. TARH ZAMANAŞIMININ SÜRESİNİN İŞLEMSİNE ENGEL OLAN DURUMLAR

2.3.1. Tarh Zamanaşımının Durması

Zamanaşımı kurumu alacak-borç ilişkisinde yükümlünün çıkarlarına hizmet ettiği için, alacaklının da çıkarını koruma gereği ortaya çıkmış ve hukuk sisteminde zamanaşımı süresinin işlemlerini durduran nedenler kabul edilmiştir. 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.¹⁵³ Diğer bir deyişle, bir takım fiili ve hukuki zorunluluklar gereği zamanaşımının durması kabul edilmiştir. Böylelikle, bir durma sebebinin var olması durumunda, sebep var olduğu sürece süre durur, diğer bir ifadeyle tatil edilir. Sürenin durması durumunda, alacaklı yükümlüyü takip edebilir. Yükümlü, zamanaşımının durduğunu öne sürerek bu takibi geciktiremez. Durma sebebi ortadan kalktığı anda, süre kaldığı yerden işlemeye devam eder.¹⁵⁴

Zamanaşımını durduran nedenlerin bulunması halinde bu durum vergi yargısı organlarıncaya re'sen dikkate alınır.¹⁵⁵ Ancak bu engellerin meydana gelip gelmediği konusunda uyuşmazlığın ortaya çıkması durumunda, zamanaşımının durduğu, bundan yararlanacak olan vergi alacaklısı idare tarafından ispatlanmalıdır.¹⁵⁶

¹⁵³ Mutluer, a.g.e., s. 151.

¹⁵⁴ M. Tahir Ufuk, 2002. Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna Göre Zamanaşımı, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 10, Sayı: 113, Mayıs 2002, s.70.

¹⁵⁵ Yavuz Atar, 2000. *Vergi Hukuku*. 3. Baskı. Konya: Mimoza Yayınları, s. 98.

¹⁵⁶ Çağan, Süreler, s. 156.

2.3.1.1. Vergi dairesinin matrah takdiri için takdir komisyonuna müracaat etmesi durumu

Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesi 2. fıkrasına göre, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı, takdir komisyonu kararının vergi dairesine gelmesini izleyen günden itibaren yeniden işlemeye başlar.¹⁵⁷

Ancak zamanaşımının durabilmesi için, vergi dairesinin başvurduğu takdir komisyonunun yetkili olması ve usulüne uygun olarak toplanması şarttır.¹⁵⁸ Takdire sevk işleminin tarh zamanaşımını durdurabilmesi için, Kanun'un 30. maddesinde yazılı re'sen takdir nedenlerinden herhangi birisinin olması gerekir.¹⁵⁹ Yoksa emsal bedeli tayini, kıymet takdiri gibi nedenlerle takdir komisyonuna başvuruda bulunulması, matrah takdiri sayılmayacağından zamanaşımını durdurmaz. Takdir komisyonu¹⁶⁰ kararının zamanaşımı süresinin dolmasından önce ya da bu süre dolduktan sonra vergi idaresine gelmesi arasında fark yoktur; iki halde de zamanaşımı takdir komisyonundan geçen süre kadar durur.¹⁶¹ Takdir komisyonuna başvurulması sonunda zamanaşımı durduğu için inceleme yapılabilir; ancak vergi idaresince yükümlü hakkında inceleme yapılması amacıyla inceleme yazısının yazılması veya yükümlünün incelemeye sevk edilmiş olması zamanaşımını durdurmaz.¹⁶² Takdir komisyonunda geçen süre zamanaşımını durdurmakla birlikte, takdir komisyonunda geçen süre içinde yapılan incelemede ihbarnamenin düzenlenerek zamanaşımı süresi içinde tebliğ edilmemesi

¹⁵⁷ **Danıştay 4.D., 19.1.1972, E. 1969/991, K. 1972/213;** "1961 yılına ilişkin olay nedeniyle 24.12.1966 gününde takdir komisyonuna başvurulduğu, 6. 2. 1967 gününde vergi dairesine tebliğ edilen 31.1.1967 günlü takdir komisyonu kararına dayanılarak 7.2.1967 günlü ihbarnamelerin yine aynı günde ödevliye tebliğ edil...."mesiyle tarh zamanaşımı süre bitimine 8 gün kala durmuş; böylelikle vergi idaresi alacağını elde etme olanağı bulmuştur (Gelegen, Karabağ, Tamer, s. 415.).

¹⁵⁸ **Danıştay, 4.D. 30.9.1972, E. 1971/4856, K. 1972/1929;** "Takdire yetkili bulunmayan yer takdir komisyonunca takdir edilen matrah üzerinden vergi salınması zamanaşımını durdurmaz." (Gelegen, Karabağ, Tamer, s. 546.).

¹⁵⁹ **Danıştay, 4.D., 8.6.1977, E. 76/3020, K. 77/1486'**ya göre; ortada re'sen takdiri gerektiren bir sebep yokken sırf zamanaşımını durdurmak için takdir komisyonuna müracaat etmek, tarh zamanaşımını durdurmaz (Mehmet Nadir Arıca, s. 430.).

¹⁶⁰ Saban, a.g.e., s. 136.

¹⁶¹ **Danıştay 4.D. 26.9.1973, E. 70/7169, K. 72/6417** (Çağan, a.g.e., s. 157.).

¹⁶² **Danıştay 11.D., 07.03.1997, E. 1996/1482, K.1997/728** (Arslan, a.g.e., s. 138.).

halinde tarh zamanaşımına uğrayacaktır.¹⁶³

Bazen takdir komisyonlarının matrah takdir etmemeleri veya eksik matrah takdir etmeleri sebebiyle vergi daireleri matrah takdiri için vergi yargısı organlarına başvurmuşlardır (VUK. m. 377/2). Bu durumda tarh zamanaşımı süresi çoğu kez yargı organlarının kararı, vergi dairesine gelmeden önce dolmaktadır. Bu durumda kanunda vergi yargısı organlarında geçen süre içinde zamanaşımının işlemeyeceğine dair herhangi bir hüküm yoktur. Danıştay içtihatlarına göre, böyle bir durum zamanaşımını durduran bir sebeptir.¹⁶⁴

Öte yandan, bir vergi tarhının usule aykırı olarak yapıldığının, vergi yargısı organları tarafından saptanması durumunda da, yargı organlarında geçen süre içinde zamanaşımının duracağı ya da kesileceği yasa da öngörülmemiştir. İdare, yargı organlarının kararına uygun olarak yeniden vergi tarh etmek istediğinde zamanaşımı dolmuş bulunuyorsa artık vergi tarh edilmeyecektir. Danıştay'ın yerleşmiş içtihadı, böyle bir durumda idari yargı mercilerinde geçen sürenin tarh zamanaşımını durdurmayaacağı şeklindedir.¹⁶⁵

2.3.1.2. Mücbir sebep

Mücbir sebeplerin ortaya çıkması, vergi hukukunda sürelerin işlemesini durduran genel bir hukuki nedendir. Buna bağlı olarak zamanaşımı sürelerini de durduran bir sebeptir. Bütün tedbirlere, sahip olunan her türlü imkan ve araca rağmen bir olayın sonuçlarının önlenmesi mümkün değil ise, mücbir sebep teşkil eder. Burada mutlak veya objektif bir karşı konulmazlık (kaçınılmazlık) söz konusudur.¹⁶⁶ VUK madde 13'de düzenlenen mücbir sebepler başlığı altında, mücbir sebeplerin genel bir tanımı yapılmayıp örnekleme yoluna gidilmiştir.

¹⁶³ Mehmet Ali Özyer, 2003. *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, s. 171.

¹⁶⁴ Çağan, Süreler, s. 157.

¹⁶⁵ Danıştay 3.D., 07.06.1988, E.1987/2205, K. 1988/1621; "Uyuşmazlık, davacı adına 1979 takvim yılı için re'sen salınan gelir ve mali denge vergisi ile kesilen kaçakçılık cezasını, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 113.maddesinde, zamanaşımının, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması olarak

¹⁶⁶ Ercan Alptürk, 1997. Mücbir Sebepler, Mücbir Sebeplerin Sonuçları ve Ceza Uygulaması, *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl:15, Sayı: 103, Nisan, s.103.

Söz konusu maddeye göre mücbir sebepler,

- “1. Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık¹⁶⁷ ve tutukluluk;
2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler¹⁶⁸;
3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler¹⁶⁹;
4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikaların elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir.”

Buna göre, VUK madde 15’e göre, mücbir sebeplerin bulunması halinde, bu sebepler ortaya kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği ve tarh zamanaşımının işlemeyen süreler kadar uzayacağı belirtilmiştir. Buna bağlı olarak, diğer hukuk kollarında mücbir sebebin sürelere etkisi vergi hukukundaki kadar açık ve doğrudan değildir.¹⁷⁰ Söz konusu hükümlerde belirtildiği gibi, mücbir sebepler vergi yükümlüsünün yapmak zorunda oldukları vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olmaktadır. Mücbir sebeplerin sürelerin işlemlerini durdurucu etkisi, kural olarak yalnız vergi yükümlüleri ve sorumluları bakımından kendisini gösterir.¹⁷¹ Olayların mücbir sebep olarak kabul edilmesi için, bunların bazı şartlar altında gerçekleşmiş olması gerekir¹⁷²: Ortada vergilendirme sürecini engelleyen bir kuvvetin var olması, Bu vergilendirmeyi engelleyen kuvvetin kişinin iradesi dışında meydana gelmesi, Meydana gelmiş olayın, kişinin bilinç ve iradesi içinde olmamasıdır.

¹⁶⁷ Ağır kaza veya ağır hastalığın mücbir sebep sayılması için kişinin günlük işlerini yapabilme yeteneği ortadan kalkması gerekir. Bunun yanında mücbir sebep sayılan ağır hastalığın veya ağır kazanın doktor raporu ile kanıtlanması gerekir. Hastalığa ilişkin rapor, hastalık sırasına alınmış olmalıdır. Ağır hastalık veya ağır kaza çok uzun bir süre devam edebilir. Bu durumda mücbir sebep, kayyım tayin edilinceye kadar devam eder. Bu konular hakkında bkz: Çağan, Süreler, s.144.

¹⁶⁸ Genel nitelikte olan ve idare tarafından bilinen ve bilinmesi gereken afetleri yükümlünün kanıtlanmasına gerek yoktur. Ancak yükümlü, bu afetin vergi ile ilgili ödevlerini veya işlemlerini süresi içinde yerine getirilmesini engellediğini kanıtlamak zorundadır. Bir bölgede meydana gelen genel nitelikteki bir afetin bölgede bulunan tüm yükümlüleri bakımından mücbir sebep olarak kabul edilmesi doğru değildir. Afetin tek tek bütün yükümlüleri hangi ölçüde etkilediği araştırılmalıdır. Bu konular hakkında bkz: Çağan, Süreler, s.145.

¹⁶⁹ Gaybuyet: Tutukluluk, askerlik ve bir yerde mahsur kalma gibi zorunlu olarak bulunamama halleridir. Bu konu hakkında bkz: Çağan, Süreler, s. 146.

¹⁷⁰ Çağan, a.g.e., s. 140.

¹⁷¹ Arslan, a.g.e., s. 142.

¹⁷² Mutluer, a.g.e., s. 152.

Bunlara bağılı olarak, mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar. Fakat bu hükmün uygulanabilmesi için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi gerekir (VUK. m. 15). Bir olayın mücbir sebep olup olmadığını vergi idaresi takdir edecektir. Eğer vergi idaresi takdir yetkisini kullanarak mücbir sebep iddiasını kabul etmemişse veya bu yetkisini hiç kullanmamışsa, vergi yükümlüleri bu konuda vergi yargısına başvurabilir. Bununla beraber, yasa mücbir sebeplerden idarenin etkilenebileceğini kabul etmemekte ve etkilenmiş olsa bile bunun zamanaşımını durdurmasına olanak vermemektedir.¹⁷³

Bunun yanında, mücbir sebeplerin, sürelerin işleminin durdurucu etkisinin bir sonucu olarak, mücbir sebep ortadan kalktıktan sonra yapılan işlem ve ödevler zamanında yapılmış gibi geçerli olur. Böylelikle, mücbir sebebin varlığı halinde aleyhine süre işleyen sürelerin uzaması imkânından yararlanması söz konusudur. Bu bakımdan mücbir sebepler yükümlüye fırsat tanımak için düzenlenmiş olsa da tarh zamanaşımını süresini de durdurması vergi idaresi lehine bir durum doğurmaktadır.¹⁷⁴

Ancak her mücbir sebep halinin tarh zamanaşımı süresinin işlemini durduracağı söylenemez. Bir durdurmadan bahsedilebilmesi için, mücbir sebep halinin vergileme ile ilgili yükümlülüğün yerine getirilme süresi içinde ortaya çıkmış olması ya da daha önce meydana gelmiş olmakla beraber söz konusu yükümlülüğün yerine getirilme süresi içinde de devam etmesi zorunludur.¹⁷⁵

2.3.2. Tarh Zamanaşımının Kesilmesi

Vergi hukukunda süreleri durmasına neden olan haller dışında kesilmesine de neden olan haller de bulunmaktadır. Zamanaşımının kesilmesi ya da “kat’ı”, “yasada öngörülen sebeplerden birinin meydana gelmesiyle olan zamanaşımının işlemiş

¹⁷³ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 249.

¹⁷⁴ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 249.

¹⁷⁵ Arıca, a.g.e., s. 423.

kısımının ortadan kalkması, işlemekte olan zamanaşımının işlemiş kısmının hiçbir etkisinin kalmamasıdır”¹⁷⁶.

Zamanaşımı sürelerinin durması ile kesilmesi arasındaki en büyük fark ise, durmadan ve kesilmeden önce geçen sürelerin hesaba katılıp katılmaması ile ilgilidir. Zamanaşımının durmasında, geçen süreler daha sonra hesaba dahil edilmekte; kesilmede ise, geçen süreler silinmekte ve zamanaşımı yeniden işlemeye başlamaktadır.¹⁷⁷

Tarh zamanaşımının kesilmesi hali olarak yasalarda herhangi bir düzenlemeye rastlanılmamaktadır.¹⁷⁸ Tarh zamanaşımını kesen herhangi bir halin kanunlarda yer almaması bir noksanlık değildir. Çünkü zamanaşımını kesen bir halin kabul edilebilmesi için, zamanaşımının işlemekte olduğu aşamanın son aşama olması gerekir. Aksi halde, alacağın takibine yönelik bir işlem gerçekleştiğinde bir sonraki aşamaya geçilmeyeceğinden önceki aşama için zamanaşımı konusu ortadan kalkmaktadır. Başka bir deyişle, tarh işleminin yapılması ve yükümlüye tebliği, işlemiş olan zamanaşımı süresini hükümsüz hale getirmektedir. Bu yapıldığı takdirde, vergilendirme sürecinde bir sonraki aşamaya, yani tahakkuk ve tahsil aşamasına geçilmiş olduğundan artık bu kuruma ilişkin kurallar ve kurumlar işlemeye başlar.¹⁷⁹

Uygulamada ve yargı kararlarında, vergi borcunun yükümlüye tebliği ile zamanaşımının kesileceği kabul edilmektedir.¹⁸⁰ Bu durumda, tarh zamanaşımı verginin yükümlüye tebliği ile kesilecektir. Ancak tebliğle birlikte zamanaşımının kesilmesi için, hem tebligatın hem de tebliğe esas olan işlemlerin usulüne uygun yapılmış olması gerekmektedir.¹⁸¹ Çünkü Danıştay kararlarında, usul yönünden bozulan muameleler hiç yapılmamış olduğundan, usulüne uygun olmayan tebliğin tarh zamanaşımı süresini kesmeyeceği benimsenmektedir. Diğer taraftan kaza mercilerince verilen kararlara göre bazı durumlarda da zamanaşımı kesilebilir. Ancak bir kesme nedeninin meydana gelip

¹⁷⁶ Arslan, a.g.e., s. 53.

¹⁷⁷ Nurettin Bilici, 2006. *Vergi Hukuku*. 12. Baskı. Ankara: Seçkin Yayınevi, s.116.

¹⁷⁸ Çağan, Süreler, s. 160.

¹⁷⁹ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 250.

¹⁸⁰ Arslan, a.g.e., s. 143.

¹⁸¹ Arslan, a.g.e., s. 143.

gelmediği konusunda bir uyuşmazlık çıkması halinde, zamanaşımının kesildiği, bundan yararlanacak olan vergi idaresi tarafından ispatlanması gerekir.¹⁸²

2.4. TARH ZAMANAŞIMININ USULİ YÜKÜMLÜLÜKLER BAKIMINDAN SONUÇLARI

Tarh zamanaşımı süresi, aynı zamanda defter ve belgelerin saklama ve ibraz zorunluluğuna ilişkin sürelerin belirlenmesinde de önem taşır. Zamanaşımına uğrayan dönemlere ait defter ve belgelerin ibrazı istenemez. Ancak ibraz mecburiyetine ilişkin sürenin başlangıcı olarak vergiyi doğuran olay kavramı normal tanımının dışında, defter kayıtları ve bunların dayanağı belgelerin vergi ile ilişkilendirilmesi hallerini de içerir.

Vergi Usul Kanunu, defter ve vesikaların saklanma süresini defter tutmak mecburiyetinde olanlar ve defter tutma mecburiyetinde olmayanlar şeklinde ayırarak iki maddede hüküm altına almıştır. Her iki durumda da defter ve belgelerin saklanma süresi, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıldır (VUK. m. 253 ve 254). Vergi Usul Kanunu'nun 256. maddesi, defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz edilme mecburiyetini göstermektedir. Diğer bir anlatımla, defter ve belgelerle diğer kayıtları muhafaza edenler, muhafaza süresi içinde (bulunulan yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre) yetkili makam ve memurların talebi üzerine onları incelemeleri için vermek zorundadırlar. Defter ve belgelerin muhafazası için öngörülen beş yıllık sürenin geçmesi nedeniyle defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde re'sen takdir nedeninin varlığından söz edilemez.¹⁸³ Bir diğer deyişle, beş yıllık tarh zamanaşımı süresinin, defter ve belgelerin saklanması ve ibrazı açısından temel belirleyici olduğu önem arz etmektedir. Bu durum diğer taraftan, VUK 138. maddede düzenlenen tarh zamanaşımı süresi dolduğunda vergi incelemesi yapılamayacağı hükmü ile de bağdaşmaktadır¹⁸⁴. Vergi incelemesinin, evrak ve belgeler olmadan yapılması

¹⁸² Ufuk, a.g.e., s. 143.

¹⁸³ **Danıştay, 11.D., 07.01.1997; E.1995/5333, K.1997/54:** “Defter ve belgelerin muhafazası için öngörülen beş yıllık sürenin geçmesi nedeniyle defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde, re'sen takdir nedeninin varlığından söz edilemez.” [www.danistay.gov.tr]

¹⁸⁴ Ruknettin Kumkale, 2005. *Hukuki ve Mali Yönleriyle Defter ve Belgeler*. Ankara: Seçkin Kitabevi,

imkansızdır. Öte yandan, geçmiş yıllarla ilgili zararlar mahsup edildiğinde, zararın doğduğu yıl bakımından zamanaşımı süresi dolmuş olsa bile, beş yıllık muhafaza süresi bu zararın mahsup edildiği yılı izleyen yıldan başlar. Zira zarar, mahsup edildiği yıla ilişkin matrahın hesaplanmasının bir unsurudur ve tevsiki gerekir.¹⁸⁵

Buna benzer olarak, sabit kıymetler üzerinden ayrılan amortisman konusu kıymetlerin iktisabı ile ilgili belgeler ve önceki yıllarda ayrılmış amortisman kayıtları bakımından beş yıllık muhafaza süresi, kıymetin tamamen itfa edildiği yılı izleyen takvim yılı başından başlar. Bunun dışında mali defter ve belgelerin saklanması ve ibrazı konusunda tarh zamanaşımının farklı uygulanmasından kaynaklanan durumlar ortaya çıkabilmektedir. Örneğin; VUK 114. maddenin üçüncü fıkrasında düzenlenen şarta bağlı istisna ve muafiyet uygulamaları ile ilgili düzenlenen hükümler defter ve belge ibrazı için de önem taşımaktadır. Zira inceleme yetkisi ile defter ve belge ibrazı olmaksızın tek başına tarh zamanaşımı süresinin devamı ve anlamı yoktur. VUK'un 114. maddesinin üçüncü fıkrası ile ilgili yapılmış özel düzenleme, inceleme süresi ve defter ve belge ibrazı açısından da geçerli ve gerekli olmak durumundadır¹⁸⁶.

Şartlı muafiyet ve istisna uygulamaları neticede bir gider indirimidir. Burada harcamanın indirilmeyen kısmı bir sonraki yılda endekslenerek matrahtan indirilmektedir. Yatırım indirimi gibi harcamalar ile ilgili belgeler ve önceki yıllarda indirimi yapılmış yatırım indirimi kayıtları bakımından beş yıllık muhafaza ve ibraz süresi, yatırım indirimine tabi harcamaların kurum kazancından tamamen düşüldüğü yılı izleyen takvim yılından itibaren başlamak zorundadır.¹⁸⁷

Defter ve belgelerin ibrazı konusunda bir başka farklı uygulama yıllara sair inşaat işlerinde ve kurumların tasfiyesinde görülmektedir. Söz konusu farklılıklar yıllara sair inşaat işlerinde vergiyi doğuran olayın işin tamamen bittiği yılda doğduğu hükmünden

s.288.

¹⁸⁵ Ürel ve Şeker, a.g.e., s.169.

¹⁸⁶ Arıca, a.g.e., s. 422.

¹⁸⁷ Ürel ve Şeker, a.g.e., s.171.

ve zamanaşımının da izleyen yıldan başladığı hükmünden kaynaklanmaktadır.

Kurumların tasfiyesinin bir yıldan fazla sürmesi durumunda ise, tarh zamanaşımı tasfiyenin son bulunduğu dönemi takip eden yılın başından itibaren başlayacağı için yükümlü defter ve belgelerini bu kurala göre saklamalıdır.¹⁸⁸ Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yılı dolan ancak takdir komisyonuna sevk edilmiş bulunan yükümlüler nezdinde VUK madde 135’de belirtilen ve inceleme yetkisine haiz olanlarca inceleme yapılabilir. Ancak takdir komisyonuna sevk edilen yükümlüler nezdinde yapılacak incelemelerin kapsamı dar olacaktır. Çünkü mali defter ve belgeleri saklama ve ibraz süresi dolduğundan sorun doğacaktır ve karşıt inceleme yapılamayacaktır. Beş yıllık süre dolmasıyla birlikte defter ve belgelerini ibraz etmeyen yükümlü hakkında inceleme elemanına ibraz etmemekten dolayı re’sen tarhiyat yapılamaz, kaçakçılık suçu cezası ve özel usulsüzlük cezası kesilemez. Ancak incelemeye konu olan durumlar teyit edilemediğinden reddi yoluna gidilebilir.¹⁸⁹

Özellik arz eden bir başka durum ise, tarh zamanaşımı sürelerinin durma ve kesilme yolu ile uzaması veya baştan başlaması mümkün olmasına rağmen; mali defter ile belgelerin saklama ve ibrazı beş yıl sonra muhakkak sona ermektedir.¹⁹⁰

¹⁸⁸ Ürel ve Şeker, a.g.e., s.173.

¹⁸⁹ Cemali Oktay, 2005.Tarh Zamanaşımı Dolan Ancak Takdir Komisyonuna Sevk Edilen Mükelleften Defter Belge İbrazı İstenip, İnceleme Yapılabilir mi?, *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl: 28, Sayı: 203, Ağustos, s.53.

¹⁹⁰ Arslan, a.g.e., s.150.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA TAHSİL ZAMANAŞIMI

Kamu alacaklarının takip ve tahsilinde kamu gücünün kullanılmasının hukuki çerçevesini oluşturan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 102. madde altında düzenlenen ve başlığı "tahsil zamanaşımı" olan kurum, yükümlüye güvence sağlayan bir hukuk kuralı olarak¹⁹¹ vergi hukuku içerisinde yerini almaktadır. Kamu hizmetlerinin ana finansman kaynağı olan kamu alacaklarının tahsili, özel alacıklara kıyasla, daha yüksek bir güvene ve ayrıcalıklı bir takip ve tahsil usulüne tabidir. Böyle özel bir usulün bir parçası da tahsil zamanaşımı kurumudur. Çünkü kamu alacaklarının belirli süreler içinde tahsil edilme zarureti, yükümlü olanlara ödeme bakımından her türlü kolaylığın sağlanması ve kamu alacaklarını birtakım güvencelere bağlayarak kolay ve seri şekilde tahsil edilebilmelerini gerekli kılmaktadır.¹⁹²

Tahsil zamanaşımının varlığıyla, kamu icra hukukunda belli bir süre içinde ödenmeyen veya idarece cebren tahsil edilmeyen kamu alacaklarının artık istenememesi kabul edilmektedir. Tahsil zamanaşımı sürelerinin sonunda, devletin vergi talep edebilme yetkisi ortadan kalkmaktadır. Bunun yanında beş yıllık süre sonunda mali idarenin vergi alacağını toplama iktidarı son bulmaktadır.¹⁹³ Bu bakımdan tahsil zamanaşımı, vergilendirme sürecinde yükümlüye tanınmış bir hukuksal korumadır. Tahsil zamanaşımı sonunda, alacaklı vergi idaresi, vergi alacağını cebri icra vasıtaları kullanmak suretiyle tahsil edebilme imkanının dan yoksul olur.¹⁹⁴ Diğer bir ifadeyle, idarenin alacağını isteme yetkisi ortadan kalkar.¹⁹⁵

¹⁹¹ Perihan Akan Altuncu, 2005. "6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Borçlusuna Sağlanan Kolaylıklar", *Vergi Raporu Dergisi*. Yıl: 13, Sayı: 75; Şubat-Mart. s.8.

¹⁹² Yusuf Karakoç, 2001. "Kamu Alacaklarının Tahsili: Kamu İcra Hukuku", *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl: 24, Sayı: 153, Haziran, s. 122.

¹⁹³ Selahattin Özmen, 1996. *Amme Alacaklarının Tahsil-Ödeme Kılavuzu*. İstanbul: Beta Yayınları, s.585.

¹⁹⁴ Gökhan Kürşat Yerlikaya, "Vergi Alacağında Tahsil Zamanaşımı", *Mali Pusula Aylık Ticari ve Mali İşlemler Dergisi*, Yıl:2, Sayı: 17, Mayıs, s. 25.

¹⁹⁵ Timuçin Muşul, 2000. *Notlu-İçtihatlı Amme Alacaklarının Usulü Hakkında Kanun*, İstanbul: Legal Yayınları, s. 266.

6183 sayılı Kanun'un 102. maddesinde açıklanan beş yıllık zamanaşımı tahsil zamanaşımını düzenlemektedir ve madde "tahsil zamanaşımı" başlığı altında düzenlendiği için doktrinde herhangi bir farklı ifade şekli bulunmamaktadır.

3.1. TAHSİL ZAMAN AŞIMI VE AMME ALACAKLARI TAHSİL USUL KANUNU KAPSAMI

3.1.1. 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun'da Tahsil Zamanaşımı

6183 sayılı Kanun'un 102. maddesine göre, amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğramaktadır.¹⁹⁶ Ancak zamanaşımından sonra yükümlünün rıza'en yapacağı ödemeler kabul olunmaktadır.

Tahsil zamanaşımı hükümleri, 6183 sayılı Kanun'a özgü bir kural olduğundan sadece 6183 sayılı Kanun'un kapsamına giren devlete, il özel idaresine veya belediyelere ait kamu alacakları için geçerlidir. Bunlar dışında örneğin, kamu iktisadi teşebbüsleri, sosyal sigortalar, fonlar, köy gelirlerinden kaynaklanan kamu alacağı, tahsil zamanaşımı kapsamı dışındadırlar.¹⁹⁷

Yasanın 102. maddesiyle bütün kamu alacaklarının beş yıllık zamanaşımına tabi tutulmasının amacı, 258 Seri nolu Tahsilat Genel Tebliği'nde şöyle açıklanmaktadır¹⁹⁸: "Maksat tahsil zamanaşımı bakımından kamu alacaklarında, takibat için yeterli bir müddet kabul etmek ve bir birlik sağlamaktır." Devlete, il özel idaresine ve belediyelere ait olup, bunların akitten, haksız fiilden ve haksız iktisaptan doğanlar dışındaki her türlü alacakları 6183 sayılı Kanun'a tabi kamu alacağıdır ve tahsil zamanaşımı kapsamı içerisindedir (AATUHK. m. 1). Akitten, haksız fiilden ve haksız

¹⁹⁶ Danıştay 3.D., 27.04.1989, E. 1989/1950, K. 1989/1375;

¹⁹⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, 2008. Vergi Hukuku. 15. Baskı. Ankara: Turhan Yayınevi, s.160-161.

¹⁹⁸ Tebliğ No: 258 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği, RG: 21.12.1955.

iktisaptan doğan alacak ilişkisi, devletin bir özel hukuk süjesi olarak yer aldığı ilişkiler olduğu için özel hukuk hükümleri uygulanmaktadır.¹⁹⁹ Tahsil zamanaşımına konu olabilecek alacaklar ise 6183 sayılı Kanun çerçevesinde asli kamu alacakları, amme hizmeti tatbikatından doğan alacaklar, fer'i kamu alacakları, takip masrafları olarak sınıflandırılır.²⁰⁰

3.1.1.1. Asli kamu alacaklarında tahsil zamanaşımı

Vergi, resim, harç ve ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafları, vergi cezaları, para cezaları kamu alacağı aslını oluştururlar.

3.1.1.2. Amme hizmeti tatbikatından doğan alacaklarda tahsil zamanaşımı

Kamu alacağının aslının vadesinde ödenmemesi dolayısıyla alınan gecikme zammı ve gecikme faizi; 6183 sayılı Kanun'un 58. maddesi gereği alınan haksız çıkma zammı, pişmanlık zammı ve gecikme faizleri bu çerçeve içindedir.

3.1.1.3. Fer'i kamu alacaklarında tahsil zamanaşımı

Asli ve ikincil kamu alacakları dışında ve devlet, il özel idaresi ve belediyelerin akit, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğan alacakları dışında kalan tüm kamu alacaklarıdır.

3.1.1.4. Takip masraflarında tahsil zamanaşımı

Kamu alacaklarının cebren takibi sırasında yapılan zor kullanma, ilan, haciz, nakil ve muhafaza giderleri bu kapsama girmektedir. Buna göre tahsil zamanaşımı kapsamına giren kamu alacakları, vadesinin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılının başından itibaren başlayarak beş yıl içinde tahsil zamanaşımına uğrayacaktır. Öte yandan AATUHK fıkra 102/1'e göre para cezalarına ait özel yasalarda öngörülmüş zamanaşımı

¹⁹⁹ Yusuf Karakoç, 1995. "Kamu Alacaklarının Tahsili: Kamu İcra Hukuku", 1. Baskı. İstanbul: Alfa Basım Yayım, s. 127.

²⁰⁰ Mehmet Arslan, s. 191.

hükümleri mahfuzdur. Burada para cezalarına ait özel yasalarındaki zamanaşımı hükümlerinin saklı olmasının nedeni, Türk Ceza Kanunu'nda ve diğer para cezası hükmü taşıyan yasalarda yer alan para cezalarının zamanaşımı bakımından bu hükmün uygulanmayacağı belirtilmek istenmesidir.²⁰¹ Ancak, zamanaşımı bakımından istisnai hükümler mevcut olmayan özel ceza yasalarındaki amme cinsinden para cezalarının TCK madde 68 gereği ve özel yasalarında zamanaşımı hakkında istisnai hükümler bulunmayan tazminat ve inzibati mahiyetindeki para cezalarının 6183 sayılı Kanun kapsamında değerlendirilmesi gerekir.²⁰² Öte yandan, devletin haksız iktisaptan doğan alacakları arasında olan ecri misil alacakları özel hukuka göre zamanaşımına uğramaktadır. Diğer yandan, kendisine ödeme emri gönderilen bir yükümlü için artık sadece tahsil zamanaşımı süreleri işler.

3.2. TAHSİL ZAMAN AŞIMININ ŞARTLARI

Tahsil zamanaşımından söz edebilmek bir vergi alacağının doğmuş olması, o vergi alacağının tarh ve tahakkuk etmiş olması ancak tahsil edilmemiş bulunması, tahsil olunmayan bu vergi bakımından 6183 sayılı Kanun'da belirtilen beş yıllık sürenin geçmiş olması gerekir.²⁰³

3.2.1. Vergi Alacaklarının Tahakkuk Etmiş Olması

Tahsil zamanaşımı sürelerinin işleyebilmesinin ön şart, vergileme sürecinde tarh, tebliğ ve tahakkuk sürecinin tamamlanmış olmasıdır. Böylelikle tarh zamanaşımına uğramayan bir kamu alacağı, tahsil aşamasında bir başka zamanaşımı kurumu ile takip edilecektir.

Tahsil zamanaşımının gerçekleşebilmesinin ilk koşulu, vergi alacağının tahakkuk etmesidir. Bu koşulun ortaya çıkması için de tarh zamanaşımı gerçekleşmeden vergiyi

²⁰¹ Muharrem Erim, 2004. "Türk Vergi Hukukunda Zamanaşımı Sürelerinin Hukuki Niteliği ve Yeni Değişikliklerle Tahsil Zamanaşımı", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 12, Sayı: 137, Mayıs, s. 184.

²⁰² Mehmet Arslan, s. 189.

²⁰³ Mehmet Arslan, s. 192.

doğuran olayın meydana gelmesiyle başlayan ve vergilendirme aşamalarıyla devam eden sürecin tahsil aşamasına kadarki kısmının gerçekleşmesi gerekmektedir. Çünkü tahakkuk aşamasına gelen bir vergi alacağı ile birlikte yükümlü ile vergi idaresi arasındaki tahsilat öncesi tüm ihtilaflar ve tartışmalar son bulmakta ve verginin kesinleşmesi ortaya çıkmaktadır²⁰⁴. Zira, VUK. M. 22'e göre verginin tahakkuku; tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir.

Tahakkuk aşaması, verginin talep edilebilir bir alacak haline gelmesini sağlamaktadır.²⁰⁵ Ancak, hukuk tekniği açısından ayrı bir idari işlem kimliği yoktur, tarh ve tebliğ edilen verginin saptanması diğer bir deyişle teyit edilmesidir. Bir başka anlatımla, vergi idaresinin tek yanlı bir işlemi olan tarh işlemi ile hesaplanıp belirgin olmayan hatlarla oldukça ham bir şekilde ortaya çıkan vergi borcu tahakkuk aşamasında yükümlünün tutumuna göre somutlaşır ve kesinlik kazanır. Bu aşama ya belli dava süresinin geçirilmesi ile kendiliğinden ya da yargı organına açılan davayı ret kararı üzerine gerçekleşir.²⁰⁶ Buna bağlı olarak, tahsil zamanaşımı için verginin tahakkuk etmesi ön şarttır.

Beyana dayalı vergilerde verginin tahakkuku, tahakkuk fişinin yükümlüye verilmesi ile gerçekleşmektedir. Çünkü yükümlünün kendi beyanı üzerine hesaplanan vergilere karşı itiraz hakkı kural olarak yoktur. Bu yüzden beyana dayalı vergilerde tarh ile tahakkuk aşamaları adeta birbirine yapışıktır. Tarhiyat işleminin yapılmasıyla vergi tahakkuk eder.²⁰⁷

Bazı vergilerin ise tahakkuku tahsile bağlıdır. Damga pulu yapıştırmak suretiyle ödenen damga vergisi gibi bu tür vergiler tahsil işlemi sırasında tahakkuk etmiş de olmaktadır.²⁰⁸ Bu yüzden tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, bir vergi zamanında tahsil edilememesi durumunda bu niteliğini yitireceğinden ödenebilir hale gelmesi için ödeme emrinden önce yükümlüye vergi ihbarnamesi tebliğ edilerek tahakkuk aşamasının

²⁰⁴ İbrahim Kumluca, 2007. "Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Yıl:30, Sayı: 223, Nisan, s. 69.

²⁰⁵ Selim Kaneti, 1986-1987. Vergi Hukuku. İstanbul: Özdem Kardeşler Matbaası, s. 139.

²⁰⁶ Mualla Öncel, Nami Çağan ve Ahmet Kumrulu, s. 106.

²⁰⁷ Nurettin Bilici, 2006. Vergi Hukuku. 12. Baskı. Ankara: Seçkin Yayınevi, s. 63.

²⁰⁸ Mualla Öncel, Nami Çağan ve Ahmet Kumrulu, s. 108.

oluşturulması gerekmektedir.²⁰⁹ Bir diğ er durum ise kendiliğ inden tahakkuk eden vergilerdir. Buna örnek motorlu taşıtlar vergisi ve emlak vergisidir. Bu tür vergilerde tahakkuk ettirilen vergi, ayrıca yükümlüye tebliğ olunmaz ve tahakkuk ettirilen günde tebliğ edilmiş sayılır.²¹⁰

Tahakkuk aşamasının açıkça görüldüğü durumlar ise re'sen, ikmalen ve idarece tarh usullerindedir. İdare tarafından tek taraflı tarhı gerektiren bu durumlarda tahakkuk aşaması uzun bir süreçte gerçekleştirilir. Bu süreç sonunda yükümlüye veya ceza muhatabına vergi ya da ceza ihbarnamesi ile tebliğ gönderilir. Tebligattan itibaren otuz günlük dava açma süresi mevcuttur. Eğer yükümlü dava açmazsa otuz günün bitiminde tahakkuk gerçekleşir.²¹¹

3.2.2. Tahsil Zamaşıımı Süresinin Dolmuş Bulunması

Tahsil zamaşıımı hükümlerinin uygulanabilmesi için, AATUHK'un 102. maddesinde tespit edilen beş yıllık tahsil zamaşıımı süresinin tamamlanması gerekmektedir. Beş yıllık sürenin tamamlanıp tamamlanmadığı konusunda, tahsil zamaşıımını durduran veya kesen bir durumun da ortada bulunmaması gerekir.²¹² Öte yandan, kamu alacağını zamaşıımına uğratmak kastıyla hareket eden yükümlünün davranışı hüsnüniyet kaidelerine aykırı olduğundan kanunen himaye edilemez.²¹³

3.2.2.1. Tahsil Zamaşıımı Süresinin Başlangıcı ve Süresi

AATUHK madde 102'ye göre, tahsil zamaşıımı, kamu alacağının vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren işlemeye başlar. Vergi sisteminde vergiler, yasalarda gösterilen süreler içinde ödenir. Özel yasalarda ödeme zamanı tespit edilmemişse Maliye Bakanlığı'nca belirtilen usule göre ödenir. Buna göre, ödeme süresinin son günü verginin vadesi tarihidir (VUK. m. 111 ve AATUHK.m. 37/3).

²⁰⁹ Danıştay 9.D., 18.4.1983, E. 1983/1348, K. 1983/2751

²¹⁰ Nurettin Bilici, s. 69.

²¹¹ Nurettin Bilici, s. 69.

²¹² Danıştay İçtihatı Birleştime Kurulu Kararı, 3.4.1987, E.1986/3, K.1987/1

²¹³ Cengiz Ünlü, 1995. Açıklamalı İçtihatlı 6183 Sayılı A.A.T.U.H.K., İstanbul: Seçkin Yayınevi, s. 855.

Yasaya göre tahsil zamanaşımı vade tarihinden itibaren değil, vadenin rastladığı yılı izleyen takvim yılının başından itibaren başlamaktadır. Bunun nedeninin, tahsil idaresini tek tek bütün yükümlülerin tabi oldukları zamanaşımını ayrı ayrı belirleme külfetinden kurtarmak olduğu yönünde görüşler ağırlık kazanmaktadır. O halde tahsil zamanaşımının başlangıcında öne çıkan kavram, ‘vade tarihi’dir²¹⁴. Diğer bir deyişle, bir vergi hakkında tahsil zamanaşımı süresinin tespiti için öncelikle söz konusu özel vergi yasasında özgülenmiş olan vade tarihinin tespit edilmesi gerekir. Çünkü vergiler için ödeme süreleri, ait oldukları özel vergi yasalarında belirlenmiştir. Bununla beraber, bazı sürelerin uzaması ödeme vadesinin de uzamasına neden olabilir. Tahakkukla ilgili süreler; mücbir sebep, zor durum, ölüm ve diğer nedenlerle uzayabilir²¹⁵. Bu durumlarda ödeme vadesi de buna uygun olarak kendiliğinden uzamaktadır. Diğer yandan kamu alacağı vade, ancak usulü dairesinde tahakkuk etmiş, tahsil edilebilir hale gelmiş alacaklar için söz konusu olmaktadır.²¹⁶

3.2.2.2. Bazı Vergilerin Özel Kanunlarında Öngörülen Vadeleri

Gelir vergisinde ödeme vadesi, GVK’nın 117. maddesine göre, Şubat ayı içerisinde verilmesi gereken gelir vergisi beyannamelerinde Şubat ve Haziran ayının sonudur. Mart ayı içerisinde verilmesi gereken beyannamelerde ise Mart ve Temmuz ayının sonudur. Beyana dayalı olan gelir vergisinde vergi tarh edilmekle hemen tahakkuk etmektedir. Buna bağlı olarak da tahsil zamanaşımının ilk şartını sağlamaktadır. Tahakkuk ettirilen vergi için de GVK madde 117’ye göre, vergi taksit aylarının son gününü takip eden yılın başından itibaren de tahsil zamanaşımı işlemeye başlayacaktır. GVK madde 117 ve 250 sıra nolu GVK genel tebliği²¹⁷ gereği, yıllık kazançlarının %75 ve daha fazlası zirai kazançtan oluşan gelir vergisi yükümlüsü için ödeme vadesi, iki eşit taksit olarak Kasım ve Aralık ayı sonudur. Buna benzer olarak GVK 118. maddeye göre, ‘diğer ücretler’ üzerinden tahakkuk eden vergiler için vade, yasada öngörülen ayların sonudur. Örneğin, öteden beri işte çalışan yükümlüler için vade, yıllık verginin

²¹⁴ Yılmaz Özbacı, 2004. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Ankara: Oluş Yayıncılık, s. 862.

²¹⁵ Mehmet Arslan, s. 198.

²¹⁶ Hasan Kurt, 1996. “Vergi Hukukunda Zamanaşımı Kavramı ve Yargı Kararlarının Konuya Yaklaşımı”, Mükellefin Dergisi. Sayı: 41, Mayıs. s. 29.

²¹⁷ RG: 10.06.2003, 25134.

yarısı için Şubat ayı ve diğer yarısı için Ağustos ayı sonudur.²¹⁸

KVK. m. 21'e göre Kurumlar vergisinde vade, söz konusu beyannamenin verileceği ayın son günüdür. Yine KVK. m. 14'e göre kurumlar vergisi beyannamesi ise hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın yirmi beşinci günü akşamına kadar verilir. Özel hesap dönemi tayin edilen yükümlüler için vade günleri farklılık gösterecektir.²¹⁹ Bunun dışında, tasfiyeye giren kurumların tasfiyeye girişten önceki dönemle ilgili kurumlar vergisi kurumun tasfiyeye girmesi halinde hesap döneminin başında tasfiyeye giriş tarihine kadar olan dönem müstakil bir vergilendirme dönemi sayılır; bu döneme ait beyannamenin tasfiyeye girme tarihinden itibaren dördüncü ayın yirmi beşinci günü akşamına kadar, tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannamesi ise tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde verilmesi gerekir. (KVK m. 14 ve m. 17) Birleşme halinde de durum aynıdır.²²⁰ KVK madde 15 ve 30 gereği, kurum kazancı üzerinden tevkifat suretiyle ödenen vergilerde vade, ilgili muhtasar beyannamenin verildiği ayın yirmi altıncı günüdür. (KVK m. 21/4).

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 19. maddesine göre ödeme zamanı, verginin tahakkuktan itibaren üç yıl içinde ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere yıllık iki eşit taksitle ödenir. Verginin Mayıs ve Kasım aylarında tahakkuk ettirilmesi halinde, ödeme tahakkuku takip eden bir sonraki taksit ayından başlayacaktır. Ancak, gerçek ve tüzel kişiler tarafından düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerden kesilen vergiler beyanname verme süresi içinde ödenir (VİVK. m. 19). Katma değer vergisinde vade ise yükümlüler tarafından verilen beyannameye bağlıdır. Yükümlüler vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmi dördüncü günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine verirler, buna bağlı olarak ödemenin son günü beyannamenin verildiği ayın yirmi altıncı günü akşamıdır (KDVK. m. 41 ve 46).

Bunun yanında VUK madde 112'de özel ödeme zamanları belirlenmiştir: İkmalen,

²¹⁸ Abdurrahman Akdoğan, 1979. *Vergi İncelemesi*. Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, s. 90.

²¹⁹ A. Bumin Doğrusöz, "Tarih Zamanlaşımı ve Özellikleri", *Dünya Gazetesi*, 15.12.2003.

²²⁰ Arslan, s. 197.

re'sen veya idarece tarh olunan vergiler taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse; geçmiş taksitler tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir (112/1).

3.2.2.3. Sürelerin Uzamasında Ödeme Vadeleri

Memleketi terk ve ölüm gibi yükümlülüğün kalkmasını sağlayan mucip haller dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir. Yükümlünün, vadeleri mezkûr süreden sonra gelen vergileri de aynı süre içinde alınır. Memleketi terk edenlerin, ölenlerin veya benzer haller dolayısıyla yükümlülükleri kalkanların ikmalen, re'sen ve idarece tarh olunan vergileri tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir. Bu fıkrada yazılı tahsil süreleri AATUHK mucibince teminat gösterildiği takdirde, Vergi Kanunu ile belli taksit zamanına kadar ve taksit zamanı geçmiş ise üç ay uzatılır (112/2).

Vergi mahkemesince dava açma dolayısıyla İYUK 27/3 gereğince, tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren ödenmeyen kısmının gecikme zammı ve faizi ile birlikte bir ay içinde ödenir. Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar yükümlüler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir (112/3).

AATUHK'un 1. maddesinde belirtildiği üzere kamu alacaklarının tahsil ve takibi devletin, il özel idarelerinin ve belediyelere ait tüm vergi, resim ve harçlar için uygulanabilir. Buna bağlı olarak gümrük vergileri de AATUHK'da düzenlenen tahsil zamanaşımına tabidir ve gümrük vergileri için tahsil zamanaşımı beş yıldır. Gümrük Kanunu'nun 197. maddesine göre, gümrük vergileri tahakkuktan hemen sonra beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerinde yükümlüye tebliğ edilir. Tahakkuku gerçekleşen gümrük vergisi ise aynı yasanın takip eden 198. maddesindeki hükümler doğrultusunda tahsil edilir. Söz konusu maddeye göre istisnalar hariç, yapılan kontrol ve denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen gümrük vergileri ile işlemleri daha sonra yapılmak üzere teslim edilen eşyaya ilişkin

gümrük vergilerinin yükümlüye tebliğ edildiği tarihten itibaren on gün içinde ödenmesi zorunludur. Buna bağlı olarak gümrük vergilerinde tahsil zamanaşımı, gümrük vergisinin ödenmesi gereken tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlamaktadır.

3.3. TAHSİL ZAMANAŞIMINI DURDURAN VE KESEN NEDENLER

3.3.1. Tahsil Zamanaşımını Durduran Nedenler

Kamu alacağının güvenliği, vergide adil olma prensibi ve yükümlü hukuku gereği vergilendirme sürecini takip eden zamanaşımı sürelerinin durması gerektiği görüşü vergi hukukunda egemen olmuştur²²¹. Buna bağlı olarak AATUHK'un 104. maddesiyle yükümlünün yabancı ülkede bulunması, hileli iflas etmesi veya terekesinin tasfiyesi dolayısıyla hakkında tatbikat yapılmasına imkân yoksa bu hallerin devamı müddetince zamanaşımının işlemeyeceği getirilmiştir.²²²

AATUHK 104. maddesinin öngördüğü bu fiili ve hukuki zorunlulukların ortaya çıkmasıyla zamanaşımı süresi tatil edilmekte ve alacaklının yükümlüyü takip edebilme olanağı artmaktadır.²²³ Böylelikle yükümlünün borcunun zamanaşımına uğraması gecikmektedir.

Öte yandan yükümlü, zamanaşımının durduğunu öne sürerek bu takibi geciktirememektedir.²²⁴ Buna ek olarak, zamanaşımını durduran nedenlerin bulunması halinde de bu durum vergi yargısı organlarınca re'sen dikkate alınmaktadır. Ancak bu engellerin meydana gelip gelmediği konusunda uyuşmazlığın ortaya çıkması durumunda, zamanaşımının durduğu, bundan yararlanacak olan vergi alacaklısı idare

²²¹ Mustafa Gülseven, 1999. *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu*. Ankara: Seçkin Yayınevi, s. 655.

²²² Adnan Gerçek, 2003. *Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği*. Bursa: Ekin Kitabevi, s. 114.

²²³ Cengiz Ünlü, 1995. *Açıklamalı İçtihatlı 6183 Sayılı A.A.T.U.H.K.* İstanbul: Seçkin Yayınevi, s. 866.

²²⁴ Nami Çağan, 1972. "Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. C. XXIX. S. 1. s. 155.

tarafından ispatlanması gerekmektedir.²²⁵ Sonuçta, tahsil zamanaşımı, sürenin işlememesine neden olan sebebin kalktığı günün bitmesinden itibaren işlemeye devam edecektir (AATUHK. m. 104/2).

3.3.1.1. Yükümlünün Yabancı Ülkede Bulunması

Yükümlü borcundan kurtulmak ve idarenin takibinden uzaklaşmak için yurt dışına çıkma eğilimi gösterebilir. Böyle bir durumda vergi idaresi, yükümlüyü vergi borcu hakkında takip ve tahsil etme imkânından mahrum kalmakta ya da takip etme maliyetleri artmaktadır. Bu sebeplerle yükümlünün yurt dışında bulunduğu süre boyunca tahsil zamanaşımının işlemeyeceği öngörülmüştür. Böylelikle yasa koyucu AATUHK'un 104. maddesiyle zamanaşımının işlemesi ile ilgili sert bir kural getirmiştir. Bu durumda zamanaşımı süresinin işlemesi, yükümlünün Türkiye'yi terk ettiği tarihte durmakta ve yükümlünün tekrar Türkiye sınırından girdiği günü takip eden günle birlikte kaldığı yerden devam etmektedir. Böylece vergi idaresine vergi alacağına güvenliği açısından kolaylık yaratılmış olmaktadır.²²⁶

Ülkemizde 12 Eylül 2010 tarihinde yapılmış olan halk oylamasında geçerli oyların yarısından fazlasının (yüzde 57,88) kabul yönünde çıkması ve sonuçların Resmi Gazete'de yayımlanmasıyla²²⁷ birlikte, "Seyahat Hürriyeti" ve onun sınırlandırılmasına ilişkin "Yurt Dışı Çıkış Yasağı"nın yer aldığı Anayasa'nın 23. Maddesinde değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Değiştirilen hükme göre; vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyeti, ancak suç soruşturması veya kovuşturması sebebiyle hakim kararına bağlı olarak sınırlandırılabilir. Hükümün önceki halinde yer alan vatandaşlık ödevi (vergi ödevi, askerlik hizmeti vs.), yurt dışı çıkış yasağı konulması nedenlerinin arasından çıkarılmış ve bu konudaki idarenin yetkisi de kaldırılmıştır.

Halk oylaması ile değişen 23. madde, "Yerleşme ve Seyahat Özgürlüğü" ile bu özgürlüğün sınırlandırılmasına ilişkin hükümleri içermekteydi. Buna göre, kural olarak "herkes, yerleşme ve seyahat hürriyetine sahiptir." Ancak bu özgürlükler, bazı

²²⁵ Çağan, a.g.e., s.156.

²²⁶ Arslan, a.g.e., s.200.

²²⁷ 13.05.2010 tarih ve 27580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

nedenlerle sınırlanabilmektedir. Örneğin “vatandaşın”(yurt dışına çıkışı yasaklanabilmektedir.

Referandumdan önceki hükme göre bu yasaklama;

- Vatandaşlık ödevi,
- Ceza soruşturması
- veya ceza kovuşturması sebebiyle olabilmekteydi.

Yani vergi borcunu ödememek gibi vatandaşlık ödevini yerine getirmeyenlerin yurt dışına çıkışı engellenebilmekteydi. Yurt dışı çıkış yasağı konulması için mahkeme kararı gerekmemekteydi.

Anayasa Mahkemesi Kararıyla²²⁸ iptal edilene kadar Pasaport Kanunu'nun 22. maddesiyle miktar sınırlaması olmadan, iptal kararı sonrasında ise 5766 sayılı Kanunla 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a eklenen 36/A maddesinin verdiği yetkiye dayanarak yüz bin TL ve üzerindeki vergi borcu için, alacaklı vergi idaresinin talebi üzerine ilgili idari makamlar tarafından, yurt dışı çıkış yasağı konulabilmekteydi. Hem iptal edilen Pasaport Kanunu'ndaki hüküm hem de yerine getirilen 6183 sayılı Kanun'un 36/A maddesi, aynı zamanda, ülkemizin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerden “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi”ne Ek 4 No.lu Protokol”ün²²⁹ 2. maddesi ile “Birleşmiş Milletler Kişisel ve Siyasal Haklar

²²⁸ 08.12.2007 tarih ve 26724 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Anayasa Mahkemesi’nin 18.10.2007 tarih ve E.2007/4, K.2007/81 sayılı Kararı’nın özeti şu şekildedir: “Yurt dışı çıkış yasağında, vatandaşın yurt dışına çıkma özgürlüğünü sınırlamanın amacı, vergi borcunun tahsilinin sağlanması, araç ise yurt dışına çıkışın yasaklanmasıdır. Amaç ile araç arasında makul bir ilişkinin bulunduğu söylenmesi için yurt dışına çıkış ile vergi alacağının tahsilinin zorluğu veya olanaksızlığı arasında bağın varlığının aranması gereği açıktır. Yasak, hiçbir koşul öngörmeksizin, hatta vergi borcunun tutarı dahi belirtilmeden, vergi borcunun ödenmemesine bağlı olarak kendiliğinden uygulandığı zaman amaç ile araç arasındaki makul ilişki ve denge ortadan kalkar. Anayasa’nın 23. maddesinde öngörülen sınırlama nedenleri ve bunlar arasında yer alan “vatandaşlık ödevi” genel nitelikte, soyut bir kavramdır. Yasa koyucunun getireceği her sınırlayıcı düzenlemede bu nedenleri somutlaştırması gerekir. Keyfiliğe varabilecek uygulamaları önleyebilmek bakımından gerekli olan açıklık ve somutluk, sınırlamanın yasayla yapılmış olarak kabul edilmesi için zorunludur. Aksi halde hukuk devletinin gerektirdiği belirginlik karşılanmamış olur ve amaç-arac ilişkisini denetlemek güçleşir. İtiraz konusu kural, amaç ve araçları açık, belirgin ve somut bir şekilde öngörmemiş, amaç ve araç arasında makul ve uygun bir ilişki kurmayarak ölçülülük ilkesinin gereklerini yerine getirmemiştir.

²²⁹ 26.02.1994 tarih ve 21861 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3975 sayılı Kanun ile kabul edilmiş ve yürürlüğe girmiştir. Konuyla ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Niyazi GÜNEY-İhsan ÇAKMAK, İnsan Haklarına İlişkin Uluslararası Sözleşmeler ve Türkiye Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Eylül 2007, s. 375 vd.

Sözleşmesi”nin²³⁰ 12. maddesinde yer alan;

“Herkes, kendi ülkesi de dahil, herhangi bir ülkeyi terk etmekte serbesttir” ifadelerine aykırıdır. Her ne kadar söz konusu sözleşme maddelerinde bu özgürlüğün belirli şartlarda sınırlanabileceğine ilişkin hükümler de yer almaktaysa da Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Riener/Bulga-ristan Kararı’nda²³¹ ve bu karara atıf yaparak Pasaport Kanunu’nun 22. maddesindeki hükmü iptal eden Anayasa Mahkemesi kararında; yurt dışı çıkış yasağının konulabilmesi için, amaç (vergi alacağının tahsili) ile araç (seyahat özgürlüğüne ilişkin yasa) arasındaki “ölçülülük” üzerinde durulmuştur. Ölçülülük ilkesinin var olduğunun varsayılabilmesi için ise “elverişlilik”, “zorunluluk” ve “oranlılık” alt ilkelerinin de varlığının gerektiği belirtilmiştir.

Anayasamızın 90. maddesinin son fıkrasına göre, “*usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası antlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda uluslararası antlaşma hükümleri esas alınacağından,*” Anayasa değişikliği olmasaydı dahi sözü edilen uluslararası sözleşme hükümlerinin doğrudan uygulanmasıyla yurt dışı çıkış yasağı konulmasına ilişkin idari işlemin kaldırılması gerekmektedir.²³²

Halk oylaması ile birlikte gerçekleşen değişiklik sonrasında herkesin seyahat özgürlüğüne sahip olduğuna ilişkin Anayasa’nın 23. maddesinin ilk fıkrası aynen korunmuştur. Ancak bu özgürlüğü sınırlama sebepleri ve sınırlayabilecek makamlar daraltılmıştır.

Buna göre vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyeti, artık, sadece;

- suç soruşturması
- veya kovuşturması sebebiyle,
- hakim kararına bağlı olarak sınırlanabilecektir.

Bu durumda, yüz bin TL, bir milyon TL hatta yüz milyon TL vergi borcu olsa da

²³⁰ 18.06.2003 tarih ve 25142 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4868 sayılı Kanun ile kabul edilmiş ve yürürlüğe girmiştir.

²³¹ Serkan AĞAR, Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Şubat 2009, s. 213 vd.; Binnur YALTI, “Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 66, Ekim 2006, s. 95.

²³² Aydın Bölge İdare Mahkemesi’nin 05.03.2008 tarihli Kararı ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne Ek 4 No.lu Protokol’ün 2. maddesinin “doğrudan” uygulanması suretiyle davacı hakkındaki yurt dışı çıkış yasağının kaldırılması gerektiği, bu nedenle de yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi gerektiğine hükmedilmiştir ([http://www.aydinbim.adalet.gov.tr/BIM_KARARLARI/Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Uygulaması yurt dışına çıkış yasağı.htm](http://www.aydinbim.adalet.gov.tr/BIM_KARARLARI/Avrupa%20İnsan%20Hakları%20Sözleşmesi%20Uygulaması%20yurt%20dışına%20çıkış%20yasağı.htm)).

kimsenin yurt dışına çıkışı engellenemeyecektir. Çünkü yurt dışına çıkış yasağı konulabilmesi için aranan şartlardan, “vatandaşlık ödevi” ifadesi madde metninden çıkarılmıştır. Ayrıca, hakim kararı koşulu öngörüldüğünden idarenin bu yasağı koyma yetkisi de kaldırılmıştır.

Yurt dışı çıkış yasağına ilişkin yeni Anayasal düzenleme, söz konusu yasağın belirtilen şartlardan başka bir şekilde konulamayacağına ilişkin olarak açık, somut, emredici ve doğrudan uygulanabilir bir hüküm içerdiğinden; bundan böyle, vergi borcu nedeniyle ve vergi borcu kaynaklı olsun ya da olmasın idare tarafından yurt dışı çıkış yasağı konulması hukuka ve üst norm olan Anayasa’ya aykırı olacaktır. Bu durum, halihazırda var olan yurt dışı çıkış yasaklarının da idare veya yargı tarafından kaldırılmasını gerektirmektedir. İdare ve özellikle yargının, yurt dışı çıkış yasağı bakımından sözü edilen uygulamaya gitmesi için yasama organının bir an önce yapması gereken Anayasa’ya uygun yeni kanuni düzenleme beklenmemelidir. Çünkü yine 5982 sayılı Kanunla getirilen Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru konusunun aksine, kanuni düzenleme yapılması, yurt dışı çıkış yasaklarının kaldırılabilmesi bakımından bir zorunluluk değildir. Vatandaşın yurt dışı çıkış özgürlüğünün kısıtlanabilmesine ilişkin hüküm, vatandaşlık ödevi nedeniyle ve idari makamlarca yurt dışı çıkış yasağı konulmasının mümkün olmadığını açık, somut ve doğrudan uygulanabilecek bir hükümle belirtmiştir. Kaldı ki Anayasa değişikliği sonrasında yapılabilecek 2-3 maddelik kanuni düzenleme, sadece 6183 sayılı Kanun’un 36/A maddesinin yürürlükten kaldırıldığına ilişkin olacaktır.²³³

Zira söz konusu maddede, idare yerine hakim kararı ile yurt dışı çıkış yasağı konulabilmesi yönünde bir değişiklik yapılsa da; yeni Anayasa hükmüne göre vatandaşlık ödevi (vergi borcu) sınırlama nedenlerinden çıkarıldığından, yine Anayasa’ya aykırılık oluşacak ve bu hüküm de üst norm olan Anayasa’nın 23. maddesi karşısında uygulanamayacaktır. Bu nedenle idare, kendisini de bağlayan ve bu konudaki en üst norm olan yeni Anayasa hükmünü doğrudan dikkate alarak yurt dışı yasağı uygulamasına son vermelidir. Nitekim 2010/1 Seri No.lu Tahsilat İç Genelgesi’nde de

²³³ Y. Burak Aslanpınar, 2010. Anayasa Değişikliği Sonrası Yurt Dışı Çıkış Yasağı, Yaklaşım Dergisi, Kasım, Sayı: 215., s. 35.

bu doğrultuda açıklama yapılmıştır.6183 sayılı Kanun'un 36/A maddesinin halen yürürlükte olduğundan hareketle yurt dışı yasağı uygulamasına giderse de idarenin bu işlemine karşı, yasağın öğrenildiği tarihten itibaren 30 gün içinde, yürütmenin durdurulması talebiyle vergi mahkemesinde dava açılabilir.²³⁴ Anayasa değişikliğinden önce konulmuş olan yurt dışı yasaklarına karşı ise yine bu yasağı öğrenme tarihinden itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açılabileceği gibi bu sürenin geçmiş olması halinde vergi idaresine yasağın kaldırılması için başvurularak bu başvurunun reddi üzerine de dava yoluna gidilebilir.

3.3.1.2. Yükümlünün Hileli İflas Etmesi

İcra ve İflas Kanunu'nun²³⁵ 311. maddesine göre hileli müflis, iflasından önce veya sonra alacaklılarını zarara sokmak kasdıyla hileli muamelelerde bulunup kendisini iflas etmiş gibi gösteren kimselerdir. Hileli müflis mallarını kaçırmak ve alacaklarını ödememek için muvazaaya başvurarak aktifini azaltmaya çalışan, kendisine ait menkul ve gayrimenkul malları kısmen veya tamamen saklama veya kaçırma yoluna başvuran, iflas masasına müracaat ile kısmen veya tamamen asılsız alacaklarını kaydettiren kimselerdir. İcra ve İflas Kanunu'nun 311. maddesine göre bir kimse veya kurum,

'Alacaklıların müşterek rehini makamında olan mallarını tamamen veya kısmen kaçıırır, gizler veya tahrip ederse; Alacaklıların zararına olarak hakikata aykırı makbuzlar verir veya yazı ile borç ikrar ederse; Muvazaalı satışlar, muameleler yahut bağışlamalar yaparsa; Evlenme mukavelesinde hakikaten getirilmemiş bir çeyizi getirilmiş gibi tanır ve karı da bu mukaveleyi kocasının alacaklılarına karşı istimale kalkışırsa; Hakikata aykırı borç ikrar etmek yahut muvazaalı muameleler ve mukaveleler yapmak suretiyle alacaklılarını zarara sokarsa; Borcu mevcudu ile alacağından ziyade olduğunu bildiği halde ehemmiyetli kıymeti haiz ticari mallarını yahut fabrikasının mahsullerini hem satış gününün piyasasından, hem de mal olduğu veya satın alındığı kıymetten pek aşağı

²³⁴ Yurt dışı çıkış yasağının iptalinin talep edildiği dava, 6183 sayılı Kanun'un uygulanmasına ilişkin olduğundan görevli mahkeme vergi mahkemesi olacaktır. Vergi mahkemelerinin görev ve yetkileriyle ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Şükrü Kızılot-Zuhal Kızılot, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayınları, 17. Baskı, Ankara 2010, s. 326 vd

²³⁵ Yasa No: 2004 (RG: 19.6.1983, 2128).

bir fiyatla satmak suretiyle mevcudunu israf ederse; Konkordato mukavelesi haricinde alacaklıya hususi menfaatler temin ederse; Hakikate aykırı muhasebe ve sahte bilânçolarla aktifini hakikatte olduğundan fazla veya noksan gösterirse;' hileli iflas ettiği kabul edilir.

Hileli iflasa yönelen bir gerçek veya tüzel kişinin muvazaalı yolları kullanarak borçlarından kurtulmak istemesi bundan vergi idaresinin de doğrudan etkilenmesi anlamına gelmektedir. Bunun yanında vergi borcu kesinleşmiş bir yükümlü, kasıtlı olarak iflasa yönelerek devlete olan borcundan kurtulma eğilimi gösterebilir. Böyle durumlarda AATUHK 104 gereği tahsil zamanaşımı da işlemeyecektir. Öte yandan, iflasın hileli olduğunun vergi idaresi tarafından kanıtlanması gerekmektedir.²³⁶

Hileli iflas eylemleri nedeniyle tahsil zamanaşımı, alacaklı vergi idaresinin yükümlüsüne karşı açmış olduğu iflas davasının Ticaret Mahkemesince karara bağlanması ve bu kararın ilanından itibaren durmaya başlar ve iflasın kapanıp ilan edildiği süreye kadar durma devam eder.²³⁷

3.3.1.3. Yükümlünün Terekesinin Tasfiyesi Dolayısıyla Hakkında Kovuşturma Yapılmasına İmkân Bulunmaması Durumu

Terekenin tasfiyesi, mirasçılardan hiçbirinin kesin olarak mirası kabul etmemesi şartıyla (MK. m. 632) mirasın reddedilmesi veya terekenin borca batık olması nedeniyle mirasın reddedilmiş sayılması (MK. m. 605) sonucu, mirasçılar veya ölenin alacaklıları isteği üzerine terekenin paraya çevrilmesidir.²³⁸

Öte yandan, mirası reddeden veya mirası reddettiği mahkeme ilamı ile sabit olan mirasçılar, Vergi Usul Kanunu'nun 12. maddesi uyarınca ölünün vergi borcundan sorumlu olmayacaklarından, murisin vergi borçlarının tarh veya tahsil işlemleri için mirasçılara başvurulamayacaktır. Bu durumda, ölen kişi ile ilgili olarak yapılmış olan tarhiyata ait ihbarnamelerin, Medeni Kanun hükümleri uyarınca terekenin tasfiye

²³⁶ Gökhan Kürşat Yerlikaya, 2006. "Vergi Alacağında Tahsil Zamanaşımı", *Mali Pusula Aylık Ticari ve Mali İşlemler Dergisi*. Yıl:2, Sayı: 17, Mayıs, s. 23.

²³⁷ Arslan, s. 200.

²³⁸ Arslan, s. 201.

işlemlerini yürütecek olan tereke hâkimliğine tebliği gerekmektedir²³⁹. Böyle bir durumda vergi idaresinin alacağını takip etmesi imkânsız hale geldiğinden tahsil zamanaşımı işlemeyecektir. Öte yandan, terekenin tasfiyesinin tamamlanması sonucunda, vergi idaresi kısmen de olsa vergi alacağının bir kısmını elde edebilecektir.

3.3.2. Tahsil Zamanaşımını Kesen Nedenler

Vergi alacağının güvenceye alınmasını düzenleyen 6183 sayılı AATUHK'un amacı tahsil edilebilir hale gelen alacakların olabildiğince kısa sürede ve az masrafla tahsil edilmesini sağlamaktır. Buna bağlı olarak AATUHK devletin kendi menfaatini koruyan ayrıcalıklı maddelerle donatılmıştır. Diğer bir deyişle, vergi idaresinin alacağını kolay elde edebilecek yöntemler geliştirilmiştir.²⁴⁰ Bu özelliklerin yansıması olarak AATUHK 103'de tahsil zamanaşımı süresini kesen pek çok hal düzenlenmiştir. Söz konusu durumlar, vergi idaresini alacağına kavuşma olanağını arttırmaktadırlar. Zamanaşımının unutulma, önem vermeme, oluşan istikrarı koruma mantığına uygun olarak hatırlatma, önem verme ölçütlerinin ortaya çıkmasıyla zamanaşımının kesilmesi söz konusu olmaktadır.²⁴¹

Vergi hukukunda kesme kurumu tarih zamanaşımından ziyade tahsil zamanaşımına özgü bir kurumdur. Kesme kurumu ile önceden geçen tahsil zamanaşımı süresi silinmekte, yasada belirtilen hallerin ortadan kalkmasının rastladığı takvim yılını takip eden yılın başından itibaren yeniden işlemeye başlamaktadır.²⁴² Diğer bir deyişle, kesilmenin rastladığı takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak, beş yıllık tahsil zamanaşımı yeniden işlemeye başlar (AATUHK. m. 103/2). Buna ek olarak, zamanaşımını kesen nedenlerin bulunması halinde de bu durum vergi yargısı organlarınca re'sen dikkate

²³⁹ Maliye Bakanlığı Özelgesi, 19.12.1996, B.07.0.GEL.0.28/2809-12-44/60823, Mirasın reddedilmesi halinde ölen kişi ile ilgili olarak yapılan tarihyata ait ihbarnamenin kime tebliğ edileceği hk.

[www.vergi.tc]

²⁴⁰ Yusuf Karakoç, 2001. "Kamu Alacaklarının Tahsili: Kamu İcra Hukuku", Vergi Sorunları Dergisi. Yıl: 24, Sayı: 153, Haziran. s. 129 ve 130.

²⁴¹ Selahattin Özmen, 1996. Amme Alacaklarının Tahsil-Ödeme Kılavuzu. İstanbul: Beta Yayınları, s.587.

²⁴² Bilici, s. 117.

alınmaktadır.²⁴³ Ancak bu engellerin meydana gelip gelmediği konusunda uyuşmazlığın ortaya çıkması durumunda, zamanaşımının durduğu, bundan yararlanacak olan vergi alacaklısı idare tarafından ispatlanması gerekmektedir.²⁴⁴ Ayrıca, tahsil zamanaşımının kesilmesi ancak asıl borçlu yükümlü hakkında yasada öngörülen icra işlemin yapılması ile mümkün olabilir; diğer bir deyişle, zamanaşımının asıl borçlu nezdinde yapılacak bir uygulama ile kesilmiş olması gerekir.²⁴⁵

AATUHK 103'te onbir bent halinde gösterilen tahsil zamanaşımını kesen nedenler şunlardır: Ödeme, haciz tatbiki, cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilât, ödeme emri tebliği, mal bildirimi, söz konusu ifade edilen muamelelerden herhangi birinin kefile veya yabancı şahıs ve kurumlar mümessillerine tatbiki veya bunlar tarafından yapılması; ihtilaflı amme alacaklarında kaza mercilerince bozma kararı verilmesi; amme alacağının teminata bağlanması; kaza mercilerince icranın tehirine karar verilmesi; iki amme idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı amme idaresi tarafından borçlu amme idaresine borcun ödenmesi için yazı ile müracaat edilmesi ve amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması.

Söz konusu madde hükmünde belirtilen zamanaşımının kesilme nedenleri, sayılı ve sınırlı olduğundan kıyas yoluyla genişletilmemesi gerekir.²⁴⁶ Ancak, kamu alacağının tecili için teminat verilmesi gerekli olduğundan ve bu durumda dolaylı olarak zamanaşımı kesileceğinden, tecil zamanaşımını kesmektedir.²⁴⁷ Bunun yanında, vergi alacağının iflas masasına kaydettirilerek talep edilmesi de özel hukuk kuralları gereği tahsil zamanaşımını kesmektedir.²⁴⁸ Öte yandan amme para cezaları için zamanaşımının kesilmesi yönünden TCK'ya atıfta bulunulmaması, para cezalarının 103. maddede sayılan muamelelerden herhangi birinin uygulanması halinde zamanaşımını kesilmiş olacaktır.²⁴⁹

²⁴³ Özmen, s. 589.

²⁴⁴ Çağan, Süreler, s. 156.

²⁴⁵ Danıştay 4.D., 10.06.1991, E. 1991/162, K. 1991/2203

²⁴⁶ Ünlü, s. 862.

²⁴⁷ Karakoç, s. 252.

²⁴⁸ Arslan, s. 202.

²⁴⁹ Ünlü, s. 862.

Zamanaşımının bozma kararı ile kesilmesi durumunda sürenin başlangıcı, yeni vade gününün rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılının ilk günü olmaktadır. Kamu alacağının teminata bağlanması veya yürütmenin durdurulması hallerinde zamanaşımı süresi teminatın kalktığı veya yürütmenin durma süresinin sona erdiği tarihi izleyen takvim yılının ilk günü işlemeye başlamaktadır (AATUHK. m. 103/2). Ancak, yürütmenin durdurulması artık doksan günlük süreyle verilmemektedir (İYUK. m. 27). Dolayısıyla nihai karar, olumsuz karar biçimde ise, karar tarihi yürütmenin durdurulması süresinin sona erme tarihi olarak alınmalıdır.²⁵⁰

AATUHK madde 40 gereği, ödeme alacaklı vergi idaresinin yetkili ve mesul memurları tarafından verilecek makbuz karşılığı yapılır. Bu durumda makbuzun düzenlendiği tarihte tahsil zamanaşımı kesilmiş olmaktadır. Buna göre, yasanın 40. maddesi uyarınca, alacaklı tahsil idaresinin yetkili memurlarına makbuz karşılığı borcun bir bölümünün ödenmesi (tamamı ödenirse ortada borç kalmaz) durumunda ödendiği tarih itibariyle zamanaşımı kesilir.²⁵¹ Buna ek olarak, ödeme AATUHK madde 41'e bağlı olarak özel ödeme şekilleriyle yapılmışsa, çekin tahsil dairesine, postaya veya bankaya verildiği; paranın bankaya veya postaneye yatırıldığı; münakale emrinin bankaya veya postaya verildiği gün ödeme yapılmış sayıldığından, zamanaşımı da o gün kesilmiş sayılır.²⁵² Öte yandan, çek veya münakale emrinin herhangi bir nedenle tediye edilmemesi halinde kamu alacaklısının borçluya karşı rücu hakkı saklı olduğundan bu hallerde zamanaşımı kesilmesinden söz edilemez.²⁵³

Tahsil zamanaşımını kesen bir neden olan ödemenin vergi idaresi tarafından kötüye kullanıldığı görülmektedir. Vergi idaresinin kendisi tahsil edilemeyen alacakları için tahsil zamanaşımının son günlerinde cüzi bir ödeme yaparak zamanaşımını kesmektedir. Böylelikle kamu alacağını elde etme olanaklarını arttırmaktadırlar. Yükümlünün bulunması durumunda ise, yükümlünün gerçekte vergi idaresi tarafından ödenen cüzi miktarı ödemediği ispatlaması son derece zor olmaktadır.²⁵⁴ Vergi idaresinin

²⁵⁰ Karakoç, s. 253.

²⁵¹ Özmen, s. 589.

²⁵² Ünlü, s. 862.

²⁵³ Mustafa Gülseven, 1999. *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu*. Ankara: Seçkin Yayınevi, s. 651.

²⁵⁴ Arslan, s. 203.

zamanaşımı hükümlerini kendi lehine kötüye kullanması vergilendirme ahlakı ile örtüşmemektedir.

AATUHK, kamu alacaklarının cüzi (ferdi) icra yolu ile nasıl tahsil edileceğini, yani kamu alacakları için haciz yolu ile takibi düzenleyen bir yasadır.²⁵⁵ Kamu alacaklısı, ancak AATUHK çerçevesinde kamu alacağını ödemeyen yükümlüler hakkında haciz yoluna başvurabilir.²⁵⁶ Vergi idaresinin haciz yoluna başvurması tahsil zamanaşımını kesen bir neden olarak düzenlenmiştir.

6183 sayılı AATUHK madde 64 gereğince, muaccel hale gelen kamu alacağı için düzenlenen haciz vesikasına istinaden borçlunun menkul, gayrimenkul malları ile alacak ve haklarına haciz uygulaması suretiyle tahsil zamanaşımı kesilir.²⁵⁷ Diğer bir deyişle, haciz uygulamalarıyla kamu alacağının tahsiline teşebbüs edildiği için zamanaşımının kesilmesi gerekmektedir.²⁵⁸ AATUHK'un 103. maddesinde belirtilen haciz tatbiki hükmü sadece kat'i haczi ifade etmektedir. Kamu alacağını güvence altına almak üzere AATUHK düzenlenen önlemlerden ihtiyati haciz ve teminat haczi uygulamaları tahsil zamanaşımı süresini kesmez. AATUHK 9. maddede düzenlenen teminat haczi henüz tahakkuk etmemiş ve vadesi belli olmayan kamu alacakları için düzenlendiğinden tahsil zamanaşımı şartlarını sağlamamaktadır. AATUHK 13. maddede düzenlenen ihtiyati haciz uygulaması ise vergi borçlusunun kaçması veya mal kaçırma olasılığı olması durumunda ya da teminat vermeyi gerektiren durumlar varsa tedbiri ve geçici olarak uygulanan haciz işlemidir. Kat'i haciz olmadığı için tahsil zamanaşımını kesmez. Öte yandan, tahsil zamanaşımına uğrayan vergi borcundan dolayı haciz işlemi uygulanamaz. Ayrıca, hacizle kesilip yeniden işlemeye başlamış olan zamanaşımı süresi içerisinde konulacak yeni hacizlerle, zamanaşımı her zaman kesilebilir.²⁵⁹

AATUHK madde 54'te belirtilen cebren tahsil ve takip esaslarına göre yapılan her türlü tahsilât, haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar ve alacaklar, 74. maddeye dayanılarak satılmak suretiyle paraya çevrilen her türlü mallardan sağlanan ve cebre

²⁵⁵ Karakoç, s. 128.

²⁵⁶ Gerçek, s. 128-129.

²⁵⁷ Danıştay 6.D., 30.04.1986, E. 1986/130, K. 1986/420[www.danistay.gov.tr]; Mustafa Gülseven, s.651.

²⁵⁸ Ünlü, s. 862.

²⁵⁹ Danıştay 1.D., 27.03.1950, E. 1950/12, K. 1950/10 [www.danistay.gov.tr]

dayanan her türlü tahsilât, teminatın paraya çevrilmesine mukabil yapılan tahsilât, kefilin takibi suretiyle yapılan tahsilât işlemleri tahsil zamanaşımı kesmektedir.²⁶⁰ Danıştay'ın benzer kararına göre de, kamu alacağına mahsuben yapılan her türlü tahsilât, her daim tahsil zamanaşımı süresini keser.²⁶¹

Yükümlü borcunu vadesinde ödemezse, ödeme emri olarak adlandırılan işlemin borçluya tebliği ile AATUHK devreye girmektedir. Yazılı şekle tabi olan ödeme emrinde borcun yedi gün içinde ödenmesi veya mal bildiriminde bulunulması gereği tebliğ olunur (AATUHK m. 55). Ödeme emrinin tebliğ olunmasıyla AATUHK madde 103 gereği, tahsil zamanaşımı kesilecek, tebligat gününün çıkarıldığı takvim yılını takip eden yılın başından itibaren baştan tekrar işlemeye başlayacaktır.²⁶²

Ödeme emri sonucunda belirtilen yedi günün geçmesiyle cebri tahsil işlemleri başlayacaktır. Bu durumda önceden teminat gösterilen bir durum varsa, teminat paraya çevrilir; kefalet söz konusu ise kefil takip edilir; haciz yoluna başvurulabilir ya da iflas yoluyla takip edilebilir.²⁶³ Öte yandan yasa borçlunun mal bildiriminde bulunmasını sağlamak için üç ayı geçmemek üzere tazyik hapis uygulamasını hükme bağlamıştır (AATUHK. m. 55/2). Böylelikle tahsil zamanaşımının kesilmesi, vergi idaresine alacağını elde etme hakkını kullanmasını sağlamaktadır.

Danıştay'ın bir kararına göre, yükümlünün birden fazla borcu olması halinde, hangi borca ilişkin ödeme emri gönderilmişse o borç ile ilgili tahsil zamanaşımı kesilmektedir. Diğer yandan, ödeme emriyle benzerlik arz eden ödeme cetvelleri de ödeme emri hüküm ve mahiyetinde olduğu için söz konusu cetvellerin tebliği de zamanaşımını kesmektedir.²⁶⁴

AATUHK madde 55'e göre, kamu alacağını vadesinde ödemeyenlere yedi gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları istenir. AATUHK 103 gereği yükümlünün mal bildiriminde bulunması halinde tahsil zamanaşımı kesilmektedir.

²⁶⁰ Ünlü, s. 862.

²⁶¹ Yılmaz Özbalcı, AATUHK, s. 874.

²⁶² Ünlü, s. 858.

²⁶³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 162.

²⁶⁴ Özmen, s. 590.

AATUHK'un 59. maddesine göre, mal bildirimi, borçlunun gerek kendisinde gerekse üçüncü kişiler elinde bulunan mal, alacak ve haklarından borcuna yetecek miktarın, çeşidini, mahiyetini, vasfını, değerini ve her türlü gelirlerini veya haczi kabil mal veya geliri bulunmadığını ve yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını ve buna nazaran borcunu ne suretle ödeyebileceğini yazı ile veya sözle tahsil idaresine bildirmesidir.²⁶⁵ Ayrıca mal bildiriminde malı olmadığını gösteren veyahut borca yetecek kadar mal göstermemiş olan borçlu, sonradan edindiği malları ve gelirindeki artmaları, edinme ve artma tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tahsil idaresine bildirmeye mecburdurlar (AATUHK. m. 61). Bu durumda mal edinme ve mal artma bildirmeleri de tahsil zamanaşımını kesmektedir.²⁶⁶

AATUHK'un tahsil zamanaşımını kesen halleri düzenleyen 103. maddenin ilk beş bendinde belirtilen ödeme, haciz tatbiki, ödeme emri tebliği, mal bildirimi ve her türlü tahsilat girişiminin herhangi birisinin kefile veya yabancı şahıs ve kurumlar mümessillerine tatbiki veya bunlar tarafından yapılması tahsil zamanaşımını kesmektedir.

AATUHK'un 57. maddesi kefil, yabancı şahıs veya kurumların mümessillerin AATUHK hükümlerine göre ve aynen asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip olacağını belirtmektedir. O halde kefil veya kurum mümessilleri tarafından gerçekleştirilecek ödemeler, kefil veya kurum mümessiline yapılan haciz tatbiki, ödeme emri tebliği ile kefil veya kurum mümessilinin mal bildirimi tahsil zamanaşımını kesmektedir. Zira AATUHK'un 11. maddesi gereği teminat gösteremeyen yükümlüler, muteber bir şahsi müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilir. Vergi borcunun asıl borçlu tarafından ödenmemesi üzerine kefilden talep edilmesi halinde, kefilin bu borcu yedi gün içinde ödemesi gerekir (AATUHK m. 55). Aksi takdirde kefalet ettiği borçlardan dolayı kendisine cebri icra yöntemleri uygulanır. Kefile karşı her türlü tahsilât girişimi veyahut kefilin kısmi ödemeleri tahsil zamanaşımını kesecektir.²⁶⁷

²⁶⁵ Gerçek, s. 174.

²⁶⁶ Gülseven, s. 652.

²⁶⁷ Yılmaz Özbalcı, AATUHK, s. 870.

Borçlu yükümlüye borçlu olduğunu gösteren ve borçlu sıfatını ihtar eden her işlem, kesme nedenlerinden birini teşkil etmektedir. O halde ihtilafı kamu alacaklarında kazai mercilerin (Danıştay ve Bölge İdare Mahkemeleri) verdiği bozma kararları da tahsil zamanaşımını kesen bir neden olarak AATUHK 103'te yerini almıştır. Zamanaşımının kesilebilmesi için bozma kararının borçluya veya temsilcilere tebliğ edilmesi de gerekmektedir.²⁶⁸

Kişiler, haklarında doğmuş olan kamu borçlarını çoğu zaman kendiliklerinden süresinde ve eksiksiz olarak ödememektedirler. Böyle bir durumda, kamu alacaklısı kamu gücüne ve kendiliğinden hareket geçme yetkisine dayanarak kamu alacağını tahsil etmektedir. Bu bakımdan teminat, vergi idaresinin başvurduğu yöntemlerden birisidir. Vergi alacağının teminata bağlanması, borcun ödenebilirliğini arttıran en kolay yollardan birisidir ve cebren tahsil için bir hazırlık aşamasıdır. Buna bağlı olarak da AATUHK 103. maddesi borcu teminata bağlamayı bir kesme nedeni olarak öngörmüştür. AATUHK madde 9'a göre vergi idaresi aşağıdaki durumlarda yükümlüden teminat istemek zorundadır²⁶⁹: VUK madde 344'de düzenlenen vergi ziyaı suçuna bir fiil vardır ve re'sen veya ikmalen vergi tarhına gitmek için işlemlere başlanmıştır. VUK madde 359'da düzenlenen kaçakçılık hallerine giren bir eylem vardır ve bu konuyla ilgili re'sen ve ikmalen vergi tarhına başvurmak için işlemlere başlanmıştır.

Teminatın tahsil zamanaşımını kesebilmesi için yükümlü tarafından gösterilen teminatların alınarak veznede ya da kasada saklanması veya şahsi kefalette başvurulması durumunda kefilin veya kefillerin kabul edilmesi ve bunlara dair hukuki işlemlerin tamamlanması; kamu borçlusu ile alacaklı kamu idaresinin anlaşmış olması gerekmektedir.²⁷⁰ Böylelikle tahsil zamanaşımının teminatın kalktığı yılı takip eden takvim yılından itibaren baştan işlemeye başlaması, tahsil aşamasına gelindiği vakit, yükümlünün kesinleşen borcunu ödememesi durumunda, bu alınan teminatlar paraya çevrilerek ya da gösterilen kefil takip edilerek, kamu alacağını tahsil etmeye imkân sağlayacaktır.²⁷¹ Teminatın kalktığı an ise teminatın mahiyetine ve buna uygulanan

²⁶⁸ Karakoç, s. 121.

²⁶⁹ Nurettin Bilici, 2006. Vergi Hukuku. 12. Baskı. Ankara: Seçkin Yayınevi, s. 105.

²⁷⁰ Ünlü, a.g.e. s. 864.

²⁷¹ Bilici, a.g.e. s. 106.

işlemin şekline göre belirlenecektir. Öte yandan, teminatın tahsil zamanaşımını kesebilmesi için AATUHK'un 10. maddesinde sayılan unsurlardan biri olması gerekir.²⁷²

Kaza mercilerince (Vergi mahkemeleri, İdare mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay) yürütmenin durdurulmasına (icranın tehirine) karar verilmesi ve bunun yükümlüye tebliği ile birlikte tahsil zamanaşımı kesilmektedir. Bu durumda tahsil zamanaşımı durma kararının tebliğ edildiği takvim yılını takip eden takvim yılının başında tekrar baştan işlemeye başlamaktadır.²⁷³

Vergi ilişkisinde vergi idaresinin karşısında bir kamu idaresi olsa bile tahsil zamanaşımı kurumundan bahsedilir ve yükümlünün bir kamu idaresi olması ayrıcalık tanınmasını gerektirmez. Buna bağlı olarak AATUHK madde 103 gereği, eğer kamu idaresi yükümlüsü borcunu ödememişse, bu durumda vergi idaresinin söz konusu idareye borcun ödenmesi için yazılı başvurusu tahsil zamanaşımını keser. Tahsil zamanaşımının kesilmesi için yazının borçlu kamu idaresinin eline geçmesi (tebellüğ edilmesi) de gerekmektedir.²⁷⁴

3.4. VERGİ CEZALARINDA TAHSİL ZAMANAŞIMI

AATUHK'un 1. ve 102. maddesi gereği, vergi ziyai cezasının tahsilinde, tahsil zamanaşımı hükümleri dikkate alınır. AATUHK madde 102'ye göre, tahsil zamanaşımı süresi, vergi ziyai cezasının ödeneceği son günü izleyen takvim yılı başından başlamaktadır. Ödemenin son günü olan vade, ceza muhatabının ceza ihbarnamesinin tebliğinden sonra yargı yoluna gidip gitmemesine göre farklılık arz etmektedir.²⁷⁵

Ceza muhatabı ihbarnamenin tebliğinden itibaren otuz gün içinde yargı yoluna gitmemiş ise, otuz günlük sürenin bitiminden itibaren bir ay içerisinde vergi cezasını ödemesi gerekir. O halde vade günü, bir aylık ödeme süresinin son günüdür ve vergi

²⁷² Danıştay 7.D., 14.10.1997, E. 1996/766, K. 1997/3438;

²⁷³ Arslan, a.g.e. s. 209.

²⁷⁴ Ünlü, a.g.e. s. 864.

²⁷⁵ Hasan Hüseyin Bayraklı, 2006. Vergi Ceza Hukuku. Afyonkarahisar: Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, s. 218.

ziyayı cezası için tahsil zamanaşımı, bu tarihi izleyen takvim yılı başında başlar. Ceza muhatabı, ihbarname üzerine yargı yoluna başvurmuş ise, tahsilât kendiliğinden durur. Vergi mahkemesinin kararı üzerine düzenlenen ceza ihbarnamesinin tekrar gönderilmesi üzerine, bir ay içinde vergi cezasının ödenmesi gerekir²⁷⁶. Bu bir aylık sürenin son gününün rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı başından itibaren süre işlemeye başlayacaktır. Söz konusu maddeye göre vergi ziyayı cezasında tahsil zamanaşımı süresi beş yıldır. Sürelere ilişkin diğer hükümler, tahsil zamanaşımı için de geçerlidir. Vergi ziyayı cezası tahsil zamanaşımının durması halleri AATUHK madde 103, kesilmesi halleri AATUHK madde 104’te ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Sürenin kesilmesiyle birlikte işleyecek süre AATUHK’a göre yine beş yıldır.

Vergi ziyayı cezası için tahsil zamanaşımının dolmasıyla, vergi idaresinin kesinleşmiş cezayı tahsil etme yetkisi ortadan kalkar.²⁷⁷ Ancak cezanın zamanaşımına uğraması yükümlünün isteği ile yapabileceği ödemelerin kabulüne engel değildir. Demek ki, vergi idaresinin talebi olmaksızın tahsil zamanaşımına uğradığını bilmeden bir vergi cezasını ödeyen yükümlü, daha sonra bunun geri verilmesini isteyemez.²⁷⁸

Burada, idari cezalar, ceza hukukundan ayrılır: Çünkü TCK madde 72’de “dava ve ceza zamanaşımı re’sen uygulanır ve bundan şüpheli, sanık ve hükümlü vazgeçemezler” demektedir.²⁷⁹ Kendi rızasıyla ödeme yapan yükümlünün vezne alıncasına ise ‘kendi rızası ile ödenmiştir’ şerhi vurulur. O halde, zamanaşımına uğramış cezayı zorla takip eden vergi idaresi işlemleri iptal edilebilir.²⁸⁰

AATUHK madde 102’ye göre, usulsüzlük cezalarının tahsilinde işleyecek olan zamanaşımı süresi beş yıldır. Usulsüzlük cezalarında tahsil zamanaşımının belirlenmesinde de vade günü önemlidir. AATUHK 102’de düzenlenen ve vergi ziyayı cezası ile ilgili olan tüm kurallar usulsüzlük cezaları için de geçerlidir. Usulsüzlük cezaları bakımından tahsil zamanaşımı süresinin kesilmesiyle birlikte tekrar sil baştan işleyecek süre AATUHK’a göre yine beş yıldır. Vergi ziyayı cezası için tahsil

²⁷⁶ Bayraklı, a.g.e. s. 219.

²⁷⁷ Doğan Şenyüz, 2005. *Vergi Ceza Hukuku*. 3. Baskı. Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, s. 176.

²⁷⁸ M. Kamil Mutluer, 2006. *Vergi Genel Hukuku*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, s. 327.

²⁷⁹ Mutluer, a.g.e. s.328.

²⁸⁰ Bayraklı, a.g.e. s.220.

zamanaşımının ortaya çıkardığı tüm hukuki sonuçlar tüm cezaları için de geçerlidir. Tahsil zamanaşımı süresinin dolmasıyla, vergi idaresinin kesinleşmiş usulsüzlük cezasını tahsil etme yetkisi ortadan kalkmaktadır.

3.5. TAHSİL ZAMANAŞIMININ SONUÇLARI

Tahsil zamanaşımına uğrayan amme alacağı Borçlar Kanunu hükümlerine göre tabii(eksik, doğal) borç haline gelir. Bu borçlarda bir borç vardır ve borçlu tarafından kendi isteği ile yerine getirilirse, ifa geçerlidir. Vergi dairesi de rızaen yapılan bu ödemeyi kabul eder. Bu borçlar, alacaklı tarafından talep ve dava edilemeyen borçlardır.

Borçlar Kanununda yer alan eksik borçlar şunlardır;

- a) Kumar ve bahisten doğan borçlar
- b) Evlenme tellallığından doğan borçlar
- c) Zamanaşımına uğramış borçlar
- d) Ahlaki ödevlerden doğan borçlar

Tahakkuk zamanaşımına uğrayan vergi borçlarının akıbetinin ne olacağı konusunda 213 sayılı Vergi Usul Kanununda herhangi bir hüküm yer almamıştır. Ancak bu konuda da uygulamada mükellefin istemesi halinde, vergi idaresi tahakkuk fişi üzerine yükümlünün rızası üzerine tahakkuk verilmiştir. ibaresini koyarak bu vergiyi tahsil etmektedir.

Tahakkuk zamanaşımı süresinin dolmasından sonra, alacaklı vergi dairesinin vergiyi tarh ve tebliğ etme, bir başka deyişle, tahakkuk ettirme yetkisi ortadan kalkmış olur. Zamanaşımından sonra, mükellefe ihbarname veya ödeme emri tebliğ edilemez, vergi incelemesi yapılamaz. (VUK, m. 138/2). Zamanaşımı süresi dolduktan sonra, ancak, mükellefin isteğe bağlı olarak yaptığı başvuru dikkate alınır.

3.5.1. Vergi Alacağıın Ortadan Kalkması

AATUHK' nun 102. maddesinde açıkça belirtildiği üzere amme alacağı vadeyi izleyen takvim yılı başından itibaren 5 yıllık bir süre içinde tahsil edilmezse vergi alacağı hiçbir vergilendirme işlemine ve talebe gerek duyulmaksızın aynen tahakkuk zamanaşımında olduğu gibi zamanaşımı suretiyle ortadan kalkmış olacaktır. Fakat burada şöyle bir fark söz konusudur. Vergi alacağı her iki zamanaşımı çeşidinde de nihai olarak zamanaşımına uğramaktadır ama zamanaşımına uğrama aşamaları farklıdır. Tahakkuk zamanaşımından vergi alacağı henüz kesinleşmeden daha talep etme aşamasında sona ermektedir. Tahsil zamanaşımında ise vergi alacağı tahakkuk edip kesinleştikten sonra tahsil aşamasında ortadan kalkmaktadır. Öte yandan tahsil zamanaşımı süresi dolduktan sonra vergi idaresinin vergi alacağını talep etme yetkisi ortadan kalkmış olduğundan artık vergi borçlusuna ödeme emrinin gönderilmeyeceğini Danıştay da kabul etmektedir.²⁸¹

3.5.2. Tahsil Zamanaşımının Res'en Gözönüne Alınması

AATUHK' nun 102. maddesinde açıklanan 5 yıllık zamanaşımı süresi sonunda vergi alacağı, kendiliğinden ortadan kalkmaktaydı. İşte bu ortadan kalkma durumu vergi hukukunun bir kamu hukuku kolu olması ve bunun yanından zamanaşımı savunmasının kamu düzeninden olması hasebiyle yargı organlarınca yargılamanın her aşamasında res'en dikkate alınır. Vergi hukukundaki zamanaşımı savunması bilindiği gibi özel hukuktaki itiraza benzemektedir. Zamanaşımı burada hak düşürücü sürelerin sonuçlarını kendiliğinden doğurmaktadır. Vergi hukuku bir kamu hukuku kolu olması nedeniyle zamanaşımın sonuçları konusunda fertlere irade serbestisi tanınmamış, hatta irade serbestliğinin sınırlanması konusunda da daha ileri gidilerek zamanaşımını ileri sürüp sürmeme konusunda fertlere bir irade serbestliği tanınmamıştır. Tahsil zamanaşımının yargı organlarınca nazara alınması konusu hem tahakkuk hem de tahsil zamanaşımında yanıdır. Fakat daha önce de belirttiğimiz üzere, sadece zamanaşımına uğrama aşamaları farklıdır.

²⁸¹ Danıştay, 9. D, E. 70/2476, K, 71/1765, 26.6.1971

SONUÇ

Zamanaşımı kurumu vergi hukukunun önemli kurumlarından biri olup, hem yükümlü hem de idare açısından önemli sonuçları bulunmaktadır. Zamaşıımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır. Bir hukuki durumdaki değişiklik yasayla, hukuki bir işlemle veya zamanın geçmesiyle gerçekleşebilir. Zamanın geçmesi, hakların doğumunda ve sona ermelerinde rol oynar. Bir hakkın istenebilmesi veya bir yetkinin sınırlandırılması olarak vergi hukukunda zamaşıımı uygulamasının gerçekleşmesi için bazı unsurların bir araya gelmiş olması gerekmektedir. Bunlar kısaca; taraflar arasında zamaşıımını tabi bir hukuki ilişkinin olması, taraflar arasında hukuki ilişkinin doğmuş olması, belirli bir sürenin geçmiş olması ve sürenin işlemesine engel olan nedenlerin olmaması unsurlarıdır. Vergi hukukunda zamaşıımı vergi alacağını ve vergi borcunu sona erdiren nedenler arasında sayılmaktadır.

Vergi hukukunda zamaşıımı uygulaması ile vergisini zamanında ödeyen mükelleflere haksızlık olacağı yönündeki görüşe zamaşıımı uygulaması sayılabilecek pek çok neden dolayısıyla vergi hukukunda gerekmektedir. Bu sebeplerin başında hukuk devleti ilkesi yer almaktadır. Hukuk devletinde devletin egemenlik sınırlarının belirlenmesi ve buna bağlı olarak vergilendirme yetkisinin çerçevesinin çizilmesi gerekmektedir. Hukuk devleti ilkesi, bir yandan vergi hukuku kurallarının konulmasında, diğer yandan bu kuralların uygulanmasında ve yorumunda, yasama ve yürütme organlarının yetkilerini sınırlandırmaktadır. Bu boyutuyla da vergi hukukunda zamaşıımı kurumunun doğması, hukuk devleti ilkesinin bir sonucu olmaktadır. Vergilendirmede zamaşıımı sürelerinin varlığı, devletin vergilendirmeye yönelik hareket kabiliyetini kısıtlamaktadır. Bu bağlamda zamaşıımı sürelerinin varlığı, hukuk devleti ilkesinin bir sonucu olup hukukun güvenliğinin de sağlanmasına yardımcı olmaktadır. Devlet, istediği zaman istediği şekilde vergi tahakkuk ve tahsil edemez. Yasalarda belirlenen zamansal sınırlar çerçevesinde vergi alacağını takip edebilir. Bu durumla zamaşıımı kurumu, hukuk güvenliğini sağlamada bir rol üstlenmektedir. Yükümlüler vergi tahsilâtının belirli bir süre içinde yapılmaması durumunda neler ile karşılaşabileceğini öngörebilir ve buna göre ekonomik, idari ve hukuksal durumlarını belirleyebilmeleri sağlanır.

Vergi hukukunda zamanaşımının kabul edilmesinde hem kamu hem de bireylerin menfaatleri rol oynamaktadır. Kamu yararı açısından vergi hukukunda zamanaşımı süreleri, yargı organlarının yükünü azaltan ve dava sayılarını makul seviyede tutan bir özellik taşımaktadır. Diğer yandan zamanaşımı sürelerini dikkate almak zorunda kalan vergi idaresinin, vergi alacağını en kısa zamanda tahsil etmeye ve daha özenli takip etmeye yöneleceği açıktır. Zamanaşımı süreleri aynı zamanda diğer kuralların yerleşmesinde de idari etkinlik sağlarken; buna paralel olarak vergi idaresinin etkin olması, ekonomide planlı devletin amaçlarının gerçekleşmesi açısından önemlidir. Kısaca, zamanaşımı kamu yararını gözeterek vergilerin daha çabuk toplanmasını gerçekleştirmektedir çünkü vergi alacağının uzun süre askıda kalması, enflasyonist ortamlarda verginin gerçek değerini azaltır. Dolayısıyla verginin ekonomik değeri, verginin tahsili için yapılan gideri karşılamayabilir. Bu sebeple zaman aşımı kurumu, vergi idaresi geçmiş yıllara ait ekonomik verimliliği azalmış ve güncelliğini yitirmiş vergilerle uğraşmak yerine, yeni vergi kaynaklarını belirlemeyle ve tahsiline yönelmesi fırsatını sağlamaktadır.

Devlet ile yükümlü arasındaki uzun süreli borç-alacak ilişkisini askıda bırakmanın ortaya çıkarabileceği belirsizliklerin giderilmesi toplum çıkarını korurken, yükümlülerin kişisel çıkarlarına da hizmet etmektedir. Vergi borçlarının uzun süre ödenmeden kalması, yükümlülerin ticari ve iktisadi hayatının devamlılığı ile diğer yükümlülerin ticari güvenlikleri bakımından sakıncalıdır. Ayrıca eski borçlardaki ısrar, yükümlülerin yeniden vergi ödeyebilme isteğine ve kapasitesine olumsuz etki yapmaktadır ve yükümlülerde vergi ödeme terbiye ve ahlakının kazanılmasını olumsuz yönde etkileyeceği düşünülmektedir. Yükümlülerin defter ve belgelerini yıllarca saklama külfetinden ve gereksiz vergi incelemelerinden kurtulmaları zamanaşımı ile olur. Böylece, bu gibi durumlarda hem kamu yararı hem de bireysel yarar birlikte sağlanmaktadır.

Vergi dairesinin, vergiyi belirli bir zaman içinde tahakkuk etmemesi veya tahsil etmemesi halinde vergi tarh veya tahsil zamanaşımına uğramaktadır. Vergi hukukunda zamanaşımı tarh (tahakkuk) zamanaşımı ve tahsil zamanaşımı olarak açıklanmıştır. Tarh

zamanaşımı Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş olup, kanunda sayılan vergiler için geçerlidir. Tahsil zamanaşımı ise 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hukuku Hakkında Kanunda düzenlenmiş olup, vergiler dahil tüm kamu alacakları için geçerli olmaktadır.

Tarh zamanaşımı, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden itibaren kanunda belirtilen sürenin geçmesine rağmen, verginin tarh edilerek mükellefe tebliğ edilmediği, yani tahakkuk ettirilmediği durumda meydana gelen zamanaşımıdır. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle vergi alacağı doğmuş olup; ancak tarh ve tebliğ işlemleri yapılmamış olması nedeniyle mükellef için hukuki sonuç ortaya çıkmamıştır. Çünkü kanun vergi dairesinin mükellefin ödemesi gereken vergi miktarını hesaplayarak usulüne uygun bir şekilde bildirimini belli bir süre ile sınırlandırmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinde ise zamanaşımı süreleri düzenlenmiştir: Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.

Bu düzenleme ile tahakkuk zaman aşımı süresi beş yıl olarak kabul edilmiş olup, vergi alacağının doğduğu takvim yılı başlangıç olarak kabul edilip, beşinci yılın dolmasıyla vergi zamanaşımına uğramaktadır. Ancak hesap döneminin takvim yılı ve özel hesap dönemi olmasına göre zamanaşımının başlangıcı değişebilmektedir. Hesap dönemi takvim yılı olanlarda vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından itibaren beş yıl geçmesi zamanaşımını oluşturmaktadır. Ancak özel hesap döneminde hesap döneminin kapandığı yılı izleyen yılın başından itibaren beş yıl geçmekle zamanaşımı süresi dolmaktadır.

Tarh zamanaşımında ortaya çıkan bu alacak-borç ilişkisinde alacaklı açısından da çıkarların korunması için zamanaşımı süresini kesen ve durduran sebepler bulunmaktadır. Alacaklının alacağını izleme olanağının kalmaması veya bunun çok zor olması halinde zamanaşımı süresi durmaktadır. Durma sebebi boyunca süre işlemez ve durma sebebi ortadan kalkınca kaldığı yerden işlemeye devam etmektedir. Zamanaşımının kesilmesi kesme nedeninin ortaya çıktığı zamana kadar işlemiş süreler

dikkate alınmaz yani silinmektedir. Kesme nedeninin ortadan kalkmasıyla işlemeye devam etmektedir.

Diğer zamanaşımı türü ise tahakkuk zamanaşımıdır. Tahsil zamanaşımı 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 102. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre; “Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zaman aşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlardaki zamanaşımı hükümleri mahfuzdur. Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur. Tahsil zamanaşımı, kamu alacağın vadesinin rastladığı takvim yılının başından itibaren kanunda belirtilen sürenin geçmesine rağmen, kamu alacağının tahsil edilemediği durumda geçerli olan zamanaşımıdır. Bu zaman aşımı vergiler ve diğer kamu alacakları için geçerlidir. Tahsil zamanaşımında tahsil daireleri zamanaşımını re’sen dikkate almak zorundadır.” Burada önemli olan konu zaman aşımının başlangıcının bilinmesi olup vade kavramının ön plana çıkmasıdır. Tahakkuk zamanaşımında vergiyi doğuran olaya başlanmış olup, olayın meydana geldiği takvim yılını takip eden yılın başından itibaren 5 takvim yılı içinde tarh olup mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğramaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun 114/2 maddesine göre; matrah takdiri için vergi dairesince takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurmaktadır. Takdir komisyonu kararının vergi idaresini gelmesini izleyen günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam etmektedir. Vergi dairesinin başvurduğu komisyonun yetkili olması ve usulüne uygun olarak kurulması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu’nun 377/2 maddesine göre; vergi daireleri matrah takdiri için takdir komisyonlarına başvurdukları durumlarda komisyonları matrah takdir etmemeleri ya da eksik takdir etmeleri nedeniyle vergi daireleri matrah takdiri için vergi yargısı organlarına başvurabilmektedirler. Ancak tahakkuk zamanaşımı süresi yargı organlarının kararı vergi dairesine ulaşıncaya kadar dolmakta ve yargı organlarında geçen süre için zamanaşımının işlemeyeceğine ilişkin bir hüküm yasada yer almamaktadır. Ancak Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, bu durumda zamanaşımının durması gerektiğini kabul etmiştir.

Türk Vergi Hukukunda tahakkuk zamanaşımını durduran başka bir nedende mücbir sebeplerdir. Vergi Usul Kanunu'nun 15/1 maddesine göre; mücbir sebeplerin bulunması halinde sebepler ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği ve tahakkuk zamanaşımının işlemeyen süreler kadar uzayacağı belirtilmiştir. Kanunda mücbir sebebin tanımı yapılmamış ama Vergi Usul Kanunu 13. maddesinde örnekler sayılmıştır. Vergi ödevlerinden herhangi birini yerine getirilemeyecek derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler; kişinin iradesi dışında meydana gelen mecburi gaybubetler; sahibinin iradesi dışında sebepler nedeniyle defter ve vesikaların elden çıkmış bulunması mücbir sebep olarak sayılmıştır. Vergi Usul Kanununda tahakkuk zaman aşımını kesilmesine ilişkin hüküm bulunmamaktadır. Vergi alacağının doğmasıyla vergi tarh ve tebliğ edilmekle ve tahsil aşamasına geçerek tahsil zamanaşımı süresini başlatmaktır. VUK 374. maddesinde vergi cezaları bakımından ceza ihbarnamesi tebliğinin zamanaşımını keseceğini öngörülmüştür. Ancak buradaki kesilme kavramı ceza kesmede zamanaşımı süresinin baştan başlamasını değil, bu aşamada ceza kesmede zamanaşımının söz konusu olamayacağını ifade etmektedir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, Abdurrahman. 1979. *Vergi İncelemesi*. Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.
- Akıntürk, Turgut, 2001. *Medeni Hukuk*. 8. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları.
- Akkaya, Mustafa. 2002. *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*. Ankara:Turhan Kitabevi.
- Aksoy, Şerafettin. 1999.*Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. İstanbul:Filiz Kitabevi.
- Akıllıoğlu, Tekin. 1991. *Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler*, Amme İdaresi Dergisi, Cilt:24, Sayı: 2, Haziran.
- Alantar, Doğan. 2004. *Vergi Kanunlarında Tahakkuk Zamanaşımı*, Yaklaşım Dergisi. Yıl:12, Sayı:134, Şubat.
- Alptürk, Ercan. 1997. Mücbir Sebepler, Mücbir Sebeplerin Sonuçları ve Ceza Uygulaması, *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl:15, Sayı: 103, Nisan.
- Altuncu, Perihan Akan. 2005, “6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Borçlusuna Sağlanan Kolaylıklar”, *Vergi Raporu Dergisi*. Yıl: 13, Sayı: 75; Şubat-Mart.
- Arıca, Mehmet Nadir. 1989. *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu*. Ankara: Yeni Cenup Matbaası.
- Arslan, Mehmet, 2007. *Vergi Hukukunda Zamanaşımı*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Atar, Yavuz, 2000. *Vergi Hukuku*. 3. Baskı, Konya: Mimoza Yayınları.

Bayraklı, Hüseyin Hasan. 2006. *Vergi Ceza Hukuku*. Afyonkarahisar: Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları.

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

Bilici, Nurettin. 2006. *Vergi Hukuku*. 12. Baskı. Ankara: Seçkin Yayınevi.

Çağan, Nami. 1972. “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, Ankara Üniversitesi *Hukuk Fakültesi Dergisi*. C. XXIX. S. 1.

Çağan, Nami. 1975. *Vergi Hukukunda Süreler*, AÜHF, Yayınları No. 389, Ankara.

Değer, Nuri. 2006. *Damga Vergisi Uygulaması*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Doğrusöz, A. Bumin. 2003. “Tarh Zamanaşımı ve Özellikleri”, *Dünya Gazetesi*.

Erim, Muharrem. 2004. “Türk Vergi Hukukunda Zamanaşımı Sürelerinin Hukuki Niteliği ve Yeni Değişikliklerle Tahsil Zamanaşımı”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 12, Sayı: 137, Mayıs.

Gerçek, Adnan. 2003. *Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği*. Bursa: Ekin Kitabevi.

Gözübüyük A.Şeref ve Tan, Turgut. 1998. *İdare Hukuku Genel Esaslar*. Cilt: 1, Ankara: Turhan Kitabevi.

Gülseven, Mustafa. 1999. *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu*. Ankara: Seçkin Yayınevi.

Güneş, Gülsen ve Şirin, Ertunç, 2005. *Vergi Ödevlisinin Hakları, Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 197. Şubat

Güneş, Gülsen. 1998. *Verginin Yasallığı İlkesi*. İstanbul: Alfa Yayınları.

Hanyal, Ragıp, 1953. *Müruruzaman Müessesesini Doğuran Amiller ve Vergilerimizde Tahakkuk ve Tahsil Zamanaşımı*. Ankara: Emel Matbaası Maliye Vekaleti Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı.

Irmak, Ramazan. 2006. *Damga Vergisinde Zamanaşımı ve Evrakın Hükmünden Zamanaşımı Süresi Dolduktan Sonra Yararlanılması*. Vergi Raporu Dergisi, Yıl: 14, Sayı:82, Temmuz.

Kaneti, Selim. 1989. *Vergi Hukuku*. İsyambul: Filiz Kitabevi.

Karakoç, Yusuf. 1995. *Kamu Alacaklarının Tahsili: Kamu İcra Hukuku*, 1. Baskı. İstanbul: Alfa Basım Yayım.

Karakoç, Yusuf. 2001, “Kamu Alacaklarının Tahsili: Kamu İcra Hukuku”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl: 24, Sayı: 153, Haziran.

Karakoç, Yusuf, 2004. *Genel Vergi Hukuku*. 3. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları.

Kızılot, Şükrü, Şenyüz, Doğan, Taş, Metin ve Dönmez, Recai. 2007. *Vergi Hukuku*. 2. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Kumkale, Ruknettin. 2005. *Hukuki ve Mali Yönleriyle Defter ve Belgeler*. Ankara: Seçkin Kitabevi.

Kumluca, İbrahim. 2007. “Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl:30, Sayı: 223, Nisan.

Kumrulu, Ahmet G. 1979. Vergi Hukukunun Bir Takım Anayasal İlkeleri, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. C: XXXVI, Sayı:1-4, Ankara.

Kurt, Hasan. 1996. “Vergi Hukukunda Zamanaşımı Kavramı ve Yargı Kararlarının Konuya Yaklaşımı”, *Mükellefin Dergisi*. Sayı: 41, Mayıs.

Mercan, Eray. 2001. Veraset ve İntikal Vergisinde Mükellefiyetin Başlangıcı, Zaman Aşımı ve Gecikme Faizi Uygulaması, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 9, Sayı: 108, Aralık.

Mutluer, M. Kamil. 1979. *Vergi Ceza Hukuku*. Eskişehir: Eskişehir İTİA, Yayın No. 214.

Mutluer, M. Kamil. 2006. *Vergi Genel Hukuku*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

Muşul, Timuçin. 2000, *Notlu-İçtihatlı Amme Alacaklarının Usulü Hakkında Kanun*, İstanbul: Legal Yayınları.

Nami. 1981. *Vergilendirme Yetkisi*. Ankara: Kazancı Hukuk Yayınları.

Olçay, Münibe. 2007. Damga Vergisinde Zamanaşımı, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 15, Sayı: 177, Eylül.

Oktar, Salim Ateş. 2008. *Vergi Hukuku*. 3. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

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

Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet ve Çağan, Nami, 2008. *Vergi Hukuku*. 15. Baskı. Ankara: Turhan Yayınevi.

Özbalcı, Yılmaz. 2004. *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, Ankara: Oluş Yayıncılık.

Özer, İlhan. 1977. *Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Doğan Basımevi, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No: 163.

Özmen, Selahattin, 1996. *Amme Alacaklarının Tahsil-Ödeme Kılavuzu*. İstanbul: Beta Yayınları.

Özyer, Mehmet Ali. 2001. *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, İstanbul, HUD Yayınları.

Özyer, Mehmet Ali. 2003. *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları Perçin, Necati. 1998. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Bitimi, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl:17, Sayı:113, Şubat.

Pilavcı. Hasan. 2004. *Türk Vergi Hukukunda Zamanaşımı*, Yüksek Lisans Tezi, İ.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Reisoğlu, Safa, 1997. *Borçlar Hukuku, Genel Hükümler*. İstanbul :Beta Yayınları.

Saban, Nihal. 2006. *Vergi Hukuku*. 4. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları.

Sancar, Mithat. 2004. *Hukuk Devleti: Kavramsal Bir Çerçeve. Devlet Akli Kısılcacında Hukuk Devleti*, 3. Baskı, İstanbul: İletişim Yayınları.

Saygılıoğlu Nevzat ve Arı, Selçuk, 2002. *Etkin Devlet Kurumsal Bir Tasarı ve Politika Önerisi*. 1. Baskı. İstanbul: Sabancı Üniversitesi (Pelin Ofset).

Şenyüz, Doğan. 2005. *Vergi Ceza Hukuku*. 3. Baskı. Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları..

Şenyüz, Doğan. 2008. Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme: Tebliğ Zamanaşımı, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 16, Sayı: 183, Mart , s. 12-25.

Sönmez, Erdal ve Ayaz, Garip, 1999. *Vergi Yargısı*. Ankara: Oluş Yayıncılık.

Tekinay, S.Sulhi, Akman, Sermet, Burcuoğlu, Haluk ve Altop, Atilla. 1993. *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*. 7. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi.

Türk Dil Kurumu, 1994. *Türkçe Sözlük*. Ankara: Türk Tarih Kurumu Basımevi.

Ufuk, Mehmet Tahir. 2002. Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna Göre Zamanaşımı. *Yaklaşım Dergisi*. Yıl: 10, Sayı: 113, Mayıs.

Uluatam, Özhan ve Methibay, Yaşar. 2004. *Vergi Hukuku*. 5. Baskı. Ankara: İmaj Yayıncılık.

Umur, Ziya, 1999. *Roma Hukuku Ders Notları*. 3. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları.

Ünlü, Cengiz. 1995. *Açıklamalı İçtihatlı 6183 Sayılı A.A.T.U.H.K.*, İstanbul: Seçkin Yayınevi.

Yaltı, Billur. 2000. Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahale Sınırları, *Vergi Dünyası*, Sayı: 227, Temmuz.

Yaltı, Billur. 2000. Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı -1, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 143, Ağustos.

Yerlikaya, Gökhan Kürşat. "Vergi Alacağında Tahsil Zamanaşımı", *Mali Pusula Aylık Ticari ve Mali İşlemler Dergisi*, Yıl:2, Sayı: 17, Mayıs.

ÖZGEÇMİŞ

08.08.1979 tarihinde istanbul'da dünyaya geldi. İlk okulu Şişli Terakki Lisesinde, orta okul ve liseyi İstek Atanur Oğuz Kolejinde tamamladı. 2005 senesinde Marmara Üniversitesi Hukuk fakültesinden mezun olup, stajını da tamamlayarak avukatlık ünvanını almıştır ve bugün hala serbest avukat olarak çalışmaktadır.