

VERGİ PUSULASI

Promosyonudur. Para ile satılmaz.

Sayı: 2 Ekim 2022



T A X E S



- Aracı Kurumların Şirket Portföylerine Kayıtlı Menkul Kıymetleri Satışında Bsmv Uygulaması
Sercan KOÇ
- E-ticarette Vergilendirme Ve İşyeri Sorunsalı
Mustafa DEMİR
- Özelgeler Çerçevesinde Serbest Bölgelerdeki Firmaların Yurtdışı Hizmet Ödemelerinde Kdv Boyutu
Burak FIRTINA
- Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği İle Getirilen Düzenlemenin Anayasaya Uygunluğu İle Verginin Kanuniliği Ve Tarafsızlığı İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi
Barış Berk GÜNDOĞMUŞ

VERGİ PUSULASI



4. YIL

Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın

YAZI DANIŐMA KURULU

ADI-SOYADI	UNVANI	GÖREV YERİ
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Öğretim Üyesi	Ankara Medipol Üniversitesi
Prof. Dr. Murat DEMİR	Rektör Yardımcısı-Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Turan ULAŐ	Öğretim Üyesi	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Hakkı SAYAN	Eski Baş Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Fisun TÜRKMEN	Vergi BaşmüfettiŐi (Eski Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Naciye TAŞKESEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Adile ECEMİŞ GÜLEÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Çiğdem GÜNEŐ AŐIK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mikail OKYAY	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan AYZİT	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Fırat DEMİR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Bayram MAVİ	Hazine ve Maliye Müfettişi	TeftiŐ Başkanlığı
Cihad ULUS	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Gökhan USLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Adem YALÇIN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yasin TOPAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Mustafa YILMAZ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hamdi YILDIRIM	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Faruk ARSLAN	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hüseyin SUNGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Behiç BARIŞIK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
KürŐat ÖZTÜRK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf YILDIZ	Eski Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Sedat KANLI	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Salih YILMAZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Sinan UYGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ümit Çağlar IŐIKOĐLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ahmet YAVUZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
İkbal BAŞ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Rıdvan ÖNDER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Bilal KABASAKAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Emre SEZER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Murat MUTLU	Eski Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim FATİHOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sercan KOÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet SUBAŐI	Eski Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim Eren ARSLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf KARATAŐ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ferhat ATAĞUL	Hazine ve Maliye Müfettişi	TeftiŐ Başkanlığı
Halit İslam EKMEK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Nasuh ERDÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İzmir Sektörel-1
Pelin ÇOŐKUN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Harun DOĞAN	Eski Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Uğur KÜÇÜKKAHYAOĞLU	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Kamil SIR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ramazan EFE	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan KAYA	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat DÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Cevdet KAPLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Barış Berk GÜNDOĞMUŞ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Haluk AMİL	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet Nazmi TOR	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sıbğatullah İMAMOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican KARABULUT	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Naci KAYAKÖZÜ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican ÖZÜZEYBEK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1

VERGİ PUSULASI

SAYI 2
TARİH EKİM /2022

Sahibi	Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı Halit İslam EKMEN
Genel Yayın Yönetmeni	Naciye TAŞKESEN
Sorumlu Yazı İşleri Müdürü	Ufuk KAYNAR
Dış İlişkiler Koordinatörü ve Reklam Sorumlusu	Mehmet Nazmi TOR
Yayın Kurulu	Şenay OTO Funda ŞAHİN Ayfer KAYACAN Adile ECEMİŞ GÜLEÇ Ömer YÜREK Fırat DEMİR Hüseyin PEKMEZCİLER Sinan UYGUR Adem YALÇIN Rıdvan ÖNDER Nasuh ERDÖNMEZ
İstanbul Temsilcisi	Özge İnci HURŞİTOĞLU
Ankara Temsilcisi	Behiç BARIŞIK
İzmir Temsilcisi	Kazım ATİK
Makale Göndermek İçin	yayin@mded.org
Dizgi ve Görsel Tasarım	Fatma Nur İYİĞÖR
Yayın Satış ve Yazışma Adresi	Finanskent Mah. Finans Cad. Sarphan Finans Merkezi Sitesi B Blok No:5/B No:333 Ümraniye/İstanbul (212) 909 13 10 yayin@mded.org www.mded.org
Baskı Cilt	Aryan Basım Tanıtım ve Matbaa Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti. - Yüzyıl Mah. Mas-Sit Matbaacılar Sitesi 5. Cadde: No:57-58 Bağcılar/İstanbul - (212) 544 99 06
Yıllık Abone Bedeli	300,00 TL (KDV Dahil)

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları derginin son sayfasında yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da bastırılmaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

TARH ZAMANAŞIMI İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ DURUMLAR

Yusuf YILDIRIM

Vergi Müfettişi

ORCID Numarası: 0000-0001-9276-1058

ÖZET

213 sayılı VUK'un 113'üncü maddesinde zamanaşımı, sürelerin geçmesi dolayısıyla vergi alacağının ortadan kalkması şeklinde tanımlanmıştır. Yine mezkûr kanunun 114'üncü maddesinin birinci fıkrasında ise zamanaşımı süresi, vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak beş yıl olarak belirlenmiştir. Kamu alacağını ortadan kaldıran en tabii ve önemli yöntemler ödeme ve cebren tahsil yöntemleridir. Ancak bu hususlar dışında da kamu alacağını ortadan kaldıran haller mevcut olup bunların başında da zamanaşımı müessesesi gelmektedir. Zamanaşımı müessesesi re'sen hüküm ifade etmekle birlikte mükelleflerin, bu hususla alakalı olarak vergi dairelerine herhangi bir müracaatta bulunmalarına gerek bulunmamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Zamanaşımı, Tarh Zamanaşımı, Vergi, Zamanaşımının Durması, Zamanaşımının Kesilmesi

GİRİŞ

Kamusal hizmetlerin finansmanı, vergiler ve diğer kamu alacakları ile sağlanmaktadır. Kamusal hizmetlerin hem topluma fayda sağlamasından, hem de devamlılık göstermesinden dolayı kamu alacaklarının süresi içerisinde tahsil edilmesi büyük bir önem taşımaktadır. Bu yüzden kamusal nitelikli alacakların özel alacaklara göre daha hızlı tahsil edilebilmesinin önemi tartışılmaz mahiyettedir.

Kamu alacaklarının tahsilatını düzenleyen kanunlar ile özel alacakların tahsilatını düzenleyen kanunlar, kamu yararı gereği kamu alacaklarının öncelikte olmalarından dolayı birbirlerinden ayrılmıştır. Ülkemizde kamu alacakları 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a (AATUHK) göre tahsil edilmektedir. 6183 sayılı kanun temel olarak, kamu alacağının tahsilini güvence altına alan tedbirler ile kesinleşmiş kamu alacaklarının normal yollarla ödenmemesi dolayısıyla cebren tahsil yöntemlerini içermektedir.

Kamu otoritesi ile mükellefler arasındaki borç/alacak ilişkisinin son bulmasının en tabii yolu, mükelleflerin vergi borçlarını ve vergi cezalarını kanunlarında öngörülen şekil ve şartlara uygun olarak ödemeleriyle mümkün olmaktadır. Ancak bu durumdan farklı olarak bazen yasal koşulların gerçekleşmesiyle de vergi borcu ve cezalar ortadan kalkabilmektedir. Bu duruma etki eden çeşitli sebepler olmakla birlikte ödeme dışında kamu alacağının sona erdiren sebeplerden en önemlileri;

- Takip ve tahsil alanında kamu otoritesinin yetersiz veya zayıf kaldığı durumlar,
- Mükellef aleyhine olumsuz sonuçlanan veya sonuçlanabilecek uygulamaların etkisini azaltma isteği,
- Deprem, sel, yangın gibi doğal afetlerden zarar gören mükelleflere kolaylık sağlama isteği,
- Mali veya politik sebeplere istinaden kamu

alacağından veya kamu alacağının bir kısmından vazgeçme isteği, olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergilerin devletin asli gelir kaynağını oluşturan kaynakların başında gelmesi, vergi ödevinden kaynaklanan bu borç/alacak ilişkisini sonlandıran hallerin incelenmesini önemli kılmaktadır. Bu konu, Türkiye gibi gelişmekte olan ve en önemli gelir kaynağını vergilerin oluşturduğu bir ülke için, üzerinde durulması gereken önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi borcu ve cezalarını ortadan kaldıran ödeme ve cebri tahsil dışındaki diğer hallerden zamanaşımı, uzlaşma, takas, mahsup, pişmanlık ve ıslah, hatalarda düzeltme, terkin, cezalarda indirim, yanılma, ölüm ve af uygulaması vb. uygulamalar vergisel süreçlerde önemli bir yer tutmaktadır. Bu sebeple bu çalışmada Türk vergi hukukunda ve vergi sistemimizde kamu alacağının sona erdiren hallerden tarh zamanaşımı müessesesinin ayrıntılı şekilde açıklanması amaçlanmıştır.

1. ZAMANAŞIMI MÜESSESESİ

Zamanaşımı, gerek özel hukuk gerekse kamu hukukunda yer alan bir müessesedir. Dolayısıyla kamu hukukunun alt dalı olan vergi hukukunda da zamanaşımı kurumu yer almakta ve vergi borcunu sona erdiren sebeplerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Genel olarak vergi hukukunda zamanaşımı, kanunda tayin edilen sürelerin geçmesiyle birlikte kamu alacağının talep ve tahsil etme yetkisinin ortadan kalkması manasına gelmektedir. Günümüzde “zamanaşımı” olarak kullandığımız tabir ve terim, Osmanlı döneminde mevcut hukuki düzenlemelerde ve Cumhuriyetin ilk yıllarında düzenlenen kanunlarda “mürur-i zemân (müruru zaman)” olarak da karşımıza çıkmaktadır. Yine bunun yanı sıra zaman zaman literatürde zamanaşımı terimi veya tabiri yerine “süreaşımı” ve “yıllanma” ifadeleri de kullanılabilir.

Vergi hukukunda zamanaşımı müessesesine yer verilmesindeki en önemli etken, özel hukukta da olduğu gibi kamu yararı düşüncesini ön planda tutmaktır. Zamanaşımı müessesesi marifetiyle vergi idaresi ile vergi borçlusu arasındaki hukuki ilişkinin uzun zaman askıda ve sürüncemede kalması

önlenir. Bununla birlikte zamanaşımı kurumunun varlığı, kamunun yararına olduğu kadar tek tek vergi mükelleflerine de yarar sağlamaktadır. Vergi alacağının zamanaşımına uğrayacağı endişesiyle vergi idaresi, alacağının takip ve tahsilinde daha dikkatli davranma noktasında hassasiyet gösterebilmektedir.

Öte yandan, bazı durumlarda alacaklı vergi idaresinin, alacağın doğumundan itibaren uzun süre geçerek değerini yitirme olasılığı olan ve takip ve de tahsilinin külfeti ağır basan vergi gelirlerinin peşinden koşması zaman ve emek kaybına neden olabilecektir. Böylelikle, alacağın takip ve tahsilinde gerekecek olan külfete katlanmanın yanında henüz değerini yitirmemiş vergilerin takip ve tahsili zorlaşacaktır. Söz konusu müesseseye mükellef açısından bakacak olursak şayet hem defter ve belgeleri uzun süre saklamanın getireceği külfetin hem de zamanında ödenmemiş vergiler nedeniyle sürekli yakalanma korkusu ve stresinin azaltılması noktasında mükellefler açısından da bir takım avantajlar söz konusu olabilmektedir.¹

Zamanaşımı müessesine kamu yararı açısından baktığımızda ortaya çıkardığı sonuçlardan bir diğeri de yargı organlarının iş yükünü hafifletici bir etki sağlamasıdır. Özel hukuktan farklı olarak vergi hukukunda zamanaşımı, mükellefin başvurusu olup olmadığı dikkate alınmaksızın hüküm ifade etmektedir. Zamanaşımı, vergisel işlemlerini eksiksiz olarak ve zamanında yerine getiren dürüst mükellefler açısından adalet duygusunun olumsuz yönde etkilenmesine neden olacak sonuçlarının yanı sıra kamu gelirlerini azaltıcı bir etkisi de mevcuttur. Ancak zamanaşımı kurumuna yönelik olumsuz görüşler ileri sürülse de, hukuk devletinin vazgeçilmez unsurlarından biri haline gelmiş ve devletin vergilendirme yetkisini zaman bakımından sınırlandıran bir kurum olarak yasal mevzuatımızda yer edinmiştir. Genel olarak vergi hukukunda zamanaşımı kavramının en temel özelliklerini özetleyecek olursak²;

- Hakim tarafından re'sen dikkate alınır,
- Sürenin kesilmesi ve durması mümkündür,
- Haklı bir sebebin varlığı olmaksızın kamu idaresi dava yoluyla alacağını elde edememektedir,
- İsteğe bağlı ödemeler kabul edilir,
- Hakkın özü tarh zamanaşımında kalkmakta ancak tahsil zamanaşımında devam edebilmektedir. (*Zira zamanaşımına uğrayan bir vergi alacağı kamu borçlusu tarafından kendi rızası ile ödendiği takdirde ödeme geçerli sayılır ve tekrar istenemez (AATUHK md. 102)*)

2. VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI UYGULAMASININ HUKUKİ KAYNAKLARI

Vergi hukukunda zamanaşımı ile ilgili düzenlemeler genel olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nda ve bazı suçlar dolayısıyla da 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda yer almaktadır. Bunun yanı sıra 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda da zamanaşımına ilişkin düzenlemelere yer verilmektedir. Zamanaşımı süreleri vergi hukukunda tarh zamanaşımı ve tahsil zamanaşımı olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan zamanaşımı müessesesi "*tarh zamanaşımı*", 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nda yer alan zamanaşımı ise "*tahsil zamanaşımı*" müessesesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

2.1 Vergi Usul Kanunu'nda Zamanaşımı

Vergi Usul Kanunu'nun 113 ve 114'üncü maddelerindeki zamanaşımının temel düzenlemelerinde tarh, tebliğ ya da tahakkuk zamanaşımı ifadelerine yer verilmemiş, sadece kanunda belirtilen süreler içinde mükellefe tarh ve tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı belirtilmiştir. Bu nedenden ötürü bazı yazarlar "tahakkuk zamanaşımı" ifadesini, bazı

1 Uğur ÖZCAN, "Türk Vergi Hukukunda Zamanaşımı Müessesesi" Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale, Temmuz, 2018.

2 Fatma TURNA "Türk Vergi Hukukunda Zamanaşımı" Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2014

yazarlar “tarh zamanaşımı” ifadesini, bazı yazarlar da “tebliğ zamanaşımı” ifadesini kullanmayı uygun bulmuştur. Bu çalışmamızda genel olarak tarh zamanaşımı ifadesi kullanılacaktır.

Bu noktada öncelikle tarh zamanaşımının genel olarak şartlarına bakmakta fayda vardır. Şöyle ki tarh zamanaşımından söz edilebilmesi için bazı şartların oluşması gerekmektedir. Bunlar;

- Vergi alacağının doğmuş olması,
 - Verginin Kanunda belirlenen süre içerisinde tarh edilmemiş olması,
 - Verginin Kanunda belirlenen süre içerisinde tebliğ edilmemiş olması,
 - Zamanaşımı süresinin dolmuş olması,
- şeklinde sıralanmaktadır.

Yukarıda da belirttiğimiz üzere Vergi Usul Kanunu’nun 113 ve 114’üncü maddelerinde tarh zamanaşımı ile ilgili hükümler yer almaktadır.³ Vergi Usul Kanunu’nun “Zamanaşımının Mahiyeti” başlıklı 113’üncü maddesinde; “Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır.

Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder.” hükmüne yer verilmektedir. Yine Vergi Usul Kanunu’nun 114’üncü maddesinde zamanaşımı süreleri ile ilgili olarak; “Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.” hükmü ile süreler noktasında genel düzenlemeye yer verilmektedir. Bunun yanında mezkûr kanun maddesinde;

- Vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması işleminin, zamanaşımını durduracağı, duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden

itibaren kaldığı yerden işlemeye devam edeceği ancak işlemeyen sürelerin her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamayacağı,

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

- Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanılması halinde mezkûr evraka ait vergi alacağının yeniden doğacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer yandan, Vergi Usul Kanunu’nun 126’ncı maddesinde “düzeltmede zamanaşımı” ve 374’üncü maddesinde “ceza kesmede zamanaşımı” kurumları düzenlenmiştir.⁴ *Düzeltilme zamanaşımı ile ilgili olarak* VUK’un 126’ncı maddesinde;

“114 üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Şu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresi:

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

Tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.” hükmüne yer verilmiştir.

Bununla birlikte diğer bir kurum olan ceza zamanaşımı ile ilgili olarak VUK’un 374’üncü maddesinde aşağıda yer verilen sürelerin geçmesi

3 Türk Vergi Kanunları, Maliye Denetim Elemanları Derneği, Şubat 2022

4 Türk Vergi Kanunları, Maliye Denetim Elemanları Derneği, Şubat 2022

halinde vergi cezasının kesilemeyeceği belirtilmiştir. Bu sürelerle bakacak olursak;

1- Vergi ziyai cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak **5 yıl**,

2- VUK'un 353 ve mükerrer 355'inci maddeleri uyarınca kesilecek *özel* usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak **5 yıl**,

3- Usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak **2 yıl** geçtikten sonra vergi cezası kesilemeyecektir.

Bu konuyla ilgili örneklere yer verecek olursak;

Örnek 1: Bornova Vergi Dairesi mükellefi Bay X sahip olduğu gayrimenkulü 2016 yılından itibaren kiraya vermek suretiyle gayrimenkul sermaye iradı elde etmektedir. Vergi dairesince yapılan araştırmada Bay X'in elde etmiş olduğu gelirlerine ilişkin vergi dairesine herhangi bir bildirim ve beyanda bulunmadığı tespit edilmiştir. Mükellef Bay X'in 2016 ve müteakip yıllarda elde ettiği iratlarla ilgili olarak;

- Bay (X)'in 2016 yılında elde ettiği geliri "*Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.*" hükmünden hareketle zamanaşımına uğramıştır. Bu gelire ilişkin verginin en geç **31/12/2021** tarihine kadar tarh edilip mükellefe tebliğ edilmesi gerekirdi.

- Yine mükellefin 2017 yılında elde ettiği gelirin ve bu gelire ilişkin verginin ise en geç **31/12/2022** tarihine kadar tarh edilip mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir.

Örnek 2: Şirinyer Vergi Dairesi mükellefi XYZ LTD. ŞTİ. özel eğitim öğretim faaliyeti ile işgal etmektedir. Mükellef, *eğitim öğretim döneminin takvim yılı ile uyumlu olmaması nedeniyle Hazine ve Maliye Bakanlığı'na başvuruda bulunmuş ve 1 Eylül/31- Ağustos döneminin özel hesap dönemi*

olarak tayin edilmesini talep etmiş ve bu durum bakanlıkça uygun görülmüştür. Mükellef, 5 Eylül 2016 tarihinde başlayan eğitim ve öğretim dönemi itibariyle gerekli vergisel ödevlerini yerine getirmeye başlamıştır. Diğer yandan 2022 yılı içerisinde mükellefin 01/09/2016 – 31/08/2017 hesap döneminin incelemeye sevk edildiği görülmüştür. Bu örnekte mükellefin özel hesap dönemi kullandığı göz önünde bulundurulmalı, her ne kadar hesap döneminin 2016 yılında başladığı belirtilse de zamanaşımının özel hesap döneminin sonu olan 2017 takvim yılını takip eden yıldan başlaması gerektiği unutulmamalıdır. Yani mükellefin özel hesap dönemine ilişkin vergi incelemesinin 01/01/2018 – 31/12/2022 tarihleri arasında tamamlanması ve tarh zamanaşımının son günü olan, 31/12/2022 tarihi itibariyle verginin tarh ve tebliğ edilmiş olması gerekmektedir.

Örnek 3: 2015 yılında alınan bir gayrimenkule ilişkin olarak 2016 yılında ödenmesi gereken verginin ödenmediği 2022 yılında tespit edilmiştir. Tarh zamanaşımı süresinin 5 yıl olduğu göz önünde bulundurulduğunda, 2016 yılına ilişkin bir verginin, 31/12/2021 tarihine kadar tarh ve tebliğ edilmesi gerekmektedir. Ancak Emlak Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinde bildirim dışı kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımı, bu bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığına idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla emlak vergisinde zamanaşımı diğer vergilerde olduğu gibi vergiyi doğuran olaya değil, vergi konusu taşınmazın bildirim dışı kalmış olduğunun idarece (belediyelere) öğrenilmesine bağlanmıştır. Buna göre 2022 yılında öğrenilen bu durum için tarh zamanaşımı 01/01/2023 tarihinde başlayacak ve 31/12/2027 tarihine kadar tarh ve tebliğ edilebilecektir.

Örnek 4: K şirketi ile L şirketi ticari faaliyetleri ile alakalı olarak 2015 yılında aralarında sözleşme düzenlemiş ancak düzenlenen sözleşme neticesinde kâğıdı imza eden taraflar damga vergisine ilişkin bildirim ve beyan yükümlülüklerini yerine getirmemişlerdir. K şirketi 2021 yılında ticari faaliyetleri ilgili olarak borç ve alacak ilişkisi içerisinde bulunduğu

L şirketi aleyhine dava açmıştır. L şirketi davanın bir safhasında savunma yaparken K şirketi ile 2015 yılında düzenlemiş oldukları sözleşmeyi ispatlama vesikası olarak mahkemeye sunmuştur.

Örneğimizde 2015 yılında imzalanan kâğıtlara ilişkin damga vergisinin her ne kadar 2020/12/31 tarihinde zamanaşımına uğrayacağı düşünülse de, söz konusu sözleşmeden 2022 yılında yararlandığından zamanaşımı süresi 2023/01/01 tarihinde yeniden başlayacak ve 2027/12/31 tarihinde son bulacaktır.

2.1.1. Veraset Ve İntikal Vergisinde Zamanaşımı

Veraset ve intikal vergisi kendine has bir takım süreçleri bünyesinde barındırdığından genel zamanaşımı süresi yani 5 yıllık süre içerisinde vergisel işlemlerin tamamlanması pek mümkün olamamaktadır. Bu nedenden ötürü Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 20'nci maddesinde vergisel yükümlülük ve vergilendirme süreçlerine ilişkin olarak "mükellefiyetin başlangıcı" adı altında özel bir düzenleme ihdas edilmiştir.⁵ Buna göre;

- İlk olarak veraset ve intikal vergisi beyannamesinin verilmiş olması halinde, beynamede gösterilen mallar için beyanname tarihinde yükümlülük başlayacaktır. Dolayısıyla beynamede gösterilen mallar için tarh zamanaşımı süreci beyannamenin verildiği tarihte başlayacaktır.

- İkinci husus, beyannamenin hiç verilmemiş olması veya beyannamenin verilmiş olmasına karşılık söz konusu beynamede gösterilmeyen mallara ilişkin özellik arz eden durumdur. Bu durumda beynamede gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen durumlarda karşılıksız geçen malların vergi dairesince öğrenildiği ve saptandığı tarihte yükümlülük başlayacaktır. Dolayısıyla beyanname verilmeyen veya beyanname verilmiş olması rağmen beynamede gösterilmeyen mallar için tarh zamanaşımı süreci idarenin bu durumu öğrendiği tarihten itibaren başlayacaktır.⁶

- Diğer bir husus ise terekenin yazılması, defter tutma ya da resmi tasfiye durumlarına ilişkindir. Burada ise mahkemece bu işlemlerin tamamlandığı tarihte yükümlülüğün başlayacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla mahkeme süreçleri ile alakalı olarak devam eden işlemler için tarh zamanaşımı süreci mahkemece bu işlemlerin tamamlandığı tarihte başlayacaktır.

Örnek: (A) Limited Şirketi 2015 yılı hesap döneminde işletmesinden alışveriş yapan kişiler arasından bir kişiye 15.01.2016 tarihinde yaptığı çekilişte fatura değeri 150.000,00-TL olan bir adet otomobil vermiş ve çekilişi dış hekimi Bayan (Z) kazanmıştır. Normal şartlar altında (A) Limited Şirketi, çekilişe konu otomobilin katma değer vergisi dahil fatura değeri üzerinden tevkif edilmesi gereken vergiyi, ikramiyeyi kazanan kişiden tahsil edecek ve 20.02.2016 günü akşamına kadar, sorumlular tarafından kullanılan veraset ve intikal vergisi beyannamesi ile tarha yetkili vergi dairesine beyan edecek ve aynı süre içinde ödemesi gerekecektir. (Örneğimizde, A Limited Şirketi vergisel ödevini yerine getirmemiştir.)

2022 yılına gelindiğinde dış hekimi Bayan (Z) özel bir muayenehane açmış ve çekilişte kazandığı aracı serbest meslek faaliyetinde kullanacağına dair vergi dairesine beyanda bulunmuştur. Bayan (Z), söz konusu aracın alış bedeline yönelik olarak vergi dairesine verdiği beyanda aracı çekilişle kazandığını herhangi bir masrafa katlanmadığını beyan ve ifade etmiştir.

Örnekte de görüleceği üzere 2016 takvim yılına ilişkin beyan edilip ödenmesi gereken verginin (A) Limited Şirketi tarafından ödenmediği tespit edilmiş olmakla birlikte normal şartlarda bu vergiye ait zamanaşımı süresinin 01/01/2017 – 31/12/2021 tarihleri arasında olduğu düşünülebilir ancak veraset ve intikal vergisinde durum farklıdır. 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 20/b maddesi hükmü uyarınca, Veraset ve İntikal Vergisi mükellefiyeti,

5 Türk Vergi Kanunları, Maliye Denetim Elemanları Derneği, Şubat 2022

6 Danıştay 7. Daire; 21.10.2010 Tarih Ve 2008/6789 E.2010/4868 K. Sayılı Kararı

verilen beyannamede gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde, intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarihte başlamaktadır. Bu durumda, Veraset ve İntikal Vergisinde zamanaşımı süresi, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden takvim yılının başından itibaren başlamamakta, sürenin başlangıcı, idarenin intikali öğrenmesine bağlanmaktadır. Dolayısıyla örneğimizde verginin tarh edileceği tarih aralığı 01/01/2023 – 31/12/2027 yılları olarak kabul edilecektir.

2.1.2. Emlak Vergisinde Zamanaşımı

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesi uyarınca, bildirim dışı kalan bina ve arazilerin, vergisel ve cezai işlemlerinde zamanaşımı süresi, bu bina ve arazilerin bildirim dışı bırakıldığından idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlamaktadır. Dolayısıyla zamanaşımı süresinin başlaması, bu durumun idare tarafından öğrenilmesine bağlandığından, ilgili belediyelere bu hüküm dayanak gösterilerek geçmişe dönük tarhiyat yapılabilir.7

Bu hususla ilgili olarak; Emlak Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin iptali için Anayasa Mahkemesi'ne itiraz yolu ile başvurulmuş ve Anayasa Mahkemesi, Emlak Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinde düzenlenen, bildirim dışı kalan bina ve arazilerin emlak vergisi ve cezalarında zamanaşımına ilişkin hükmün Anayasa'nın 2'nci maddesine aykırı olmadığına hükmetmiştir.⁷

2.1.3. Damga Vergisinde Zamanaşımı

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 114'üncü maddesinde; "Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalandığı takdirde mezkûr evraka ait vergi alacağı yeniden doğar." hükmüne yer verilmiştir.⁸

Burada özellikle damga vergisinde zamanaşımının tespiti açısından "hükümden faydalanma" hususunun tespiti ve bu ifadeyle hangi durumların kastedildiği önem kazanmaktadır. Bu hususla ilgili olarak; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özalgede; "Yabancı memleketlerde düzenlenen kağıtlar açısından Türkiye'de hükümden faydalanma konusu ise esas olarak, kağıtlarda yer alan hak ve yükümlülüklerle dayanılarak hukuki, ticari, mali olaylar ve sonuçlar yaratmak olarak anlaşılmalıdır. Hüküm bir gücün, etkinin ifadesi olduğundan, bir kağıdın hükümden yararlanma o kağıdın gücünden, etkisinden kaynaklanmaktadır. Bu durumda, yabancı memleketlerde düzenlenen bir kağıda ilişkin bazı haklardan veya hususlardan Türkiye'de yararlanılması veyahut kağıda dayanılarak Türkiye'de bazı işlemler yapılması o kağıdın hükümden yararlandığı anlamına gelmektedir." ifadelerine yer verilmektedir.⁹ Yine "hükümden yararlanma" ifadesi ile ilgili olarak Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özalgede; "Hükümden faydalanma konusu ise esas olarak, kağıtlarda yer alan hak ve yükümlülüklerle dayanarak, hukuki, ticari, mali olaylar ve sonuçlar yaratmak olarak anlaşılmalıdır. Hüküm bir gücün, etkinin ifadesi olduğundan, bir kağıdın hükümden yararlanma o kağıdın gücünden, etkisinden kaynaklanmaktadır." ifadesine yer verilmiştir.¹⁰

Bu hususla ilgili olarak özetle belirtmek gerekirse, kağıtlarda yer alan hak ve yükümlülüklerle dayanarak, hukuki, ticari, mali olaylar ve sonuçlar yaratmak amacıyla bir takım işlemlerin gerçekleştirilmesi "hükümden faydalanma" olarak nitelendirilmekte ve böyle bir durumda söz konusu evraka ait damga vergisi, tarh zamanaşımına uğramış olsa bile, ilgili kağıttan tekrar faydalandığı takdirde mezkûr evraka ait vergi alacağı yeniden doğmaktadır.

7 1 Kasım 2017 Tarihli ve 2016/43 E., 2017/146 K. Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı

8 Türk Vergi Kanunları, Maliye Denetim Elemanları Derneği, Şubat 2022

9 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 14.08.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-155[1-2012/100]-2579 Sayılı Özalgesi

10 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 01.12.2010 Tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG-161-730 Sayılı Özalgesi

2.1.4. Özel Hesap Dönemi Kullanan Mükellefler Açısından Zamanaşımı

Zamanaşımı müessesine genel olarak baktığımızda, zamanaşımı süresinin başlangıcı, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başı olarak kabul edilmektedir. Ancak vergilendirme dönemi ve bazı mükelleflere yaptıkları faaliyetlerin özelliğinden dolayı özel hesap dönemleri tayin edilebilmektedir. Böyle durumlarda bu mükellefler açısından zamanaşımı süresinin başlangıç tarihi, özel hesap döneminin kapandığı takvim yılını takip eden yılın başından itibaren başlamaktadır.¹¹

Örneğin; 31.05.2021 – 01.06.2020 özel hesap dönemini takip eden bir mükellefin, zamanaşımı süresi, özel hesap dönemini takip eden yılın birinci gününden itibaren yani 01.01.2022'den itibaren işlemeye başlamakta ve beşinci yılın sonu olan 31.12.2026 tarihinde sona ermektedir. Yani bu süre içerisinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergi alacağı zamanaşımına uğramaktadır. Burada zamanaşımı her ne kadar beş yıl olarak belirtilse de zamanaşımının başlangıcı özel hesap döneminin kapanış tarihini izleyen yılın başından itibaren başlamakta ve dolayısıyla zamanaşımı süresi 6 ay (5 yıl + 6 ay) kadar uzamaktadır.

2.1.5. Tasfiyeye Giren Kurumlar Açısından Zamanaşımı

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17/1-ç maddesinde "bir yıldan fazla süren tasfiyelerde tarh zamanaşımı, tasfiyenin sona erdiği dönemi izleyen yıldan itibaren başlar." hükmü yer almaktadır.¹² Buna göre örneğin; 20/06/2018 tarihinde tasfiyeye giren bir kurumda tasfiyenin 21/10/2021 tarihinde sonuçlanmış olması halinde tarh zamanaşımı süresi, 01/01/2022 tarihinden itibaren başlamakta ve 31/12/2026 tarihine kadar 20/06/2018 – 21/10/2021 tarihlerini kapsayan tasfiye dönemleri için tarhiyat yapılabilmektedir.

2.1.6. Yıllara Sâri İnşaat Ve Onarım İşlerinde Zamanaşımı

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42'nci maddesi uyarınca; birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilmekte ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilmektedir. Tarh zamanaşımı müessesine baktığımızda ise zamanaşımı genel olarak vergi alacağının doğduğu tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlamaktadır. Ancak yıllara yaygın inşaat işlerinde vergi alacağı işin bittiği yılın geliri ile ilişkili olduğundan zamanaşımı süresi de işin bittiği yılı takip eden takvim yılı başından itibaren başlamaktadır.

2.1.7. Vergi Hatalarını Düzeltmede Zamanaşımı

Vergi hatalarında düzeltme zamanaşımı süresi hak düşürücü süre olarak kabul edilmektedir. Bu süre, vergiyi doğuran olayın doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlamak üzere 5 yıl olarak uygulanmaktadır. Örneğin, 2020 yılının Eylül ayında yapılan bir vergi hatasının düzeltilmesi işlemi ile ilgili olarak zamanaşımı süresi, 01.01.2021 tarihinde işlemeye başlayacak ve 5 yıllık zamanaşımı süresi 31.12.2025 tarihinde son bulacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, 5 yıllık zamanaşımı süresi içerisinde düzeltilmeyen vergi hataları zamanaşımına uğramakta ve bu hatalar idare tarafından kendiliğinden düzeltilmemektedir. Ancak, bu hükme çeşitli istisnalar getirilmiştir. Bunlar:

- Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı tarihten itibaren zamanaşımı 1 yıl daha uzamaktadır.

- Yine ilan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde, mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği tarihten itibaren zamanaşımı süresi 1 yıl daha uzamaktadır.

- Son olarak ihbarname ve ödeme emrinin ilan

11 http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye_Sempozyumu_30_813_842.pdf

12 Türk Vergi Kanunları, Maliye Denetim Elemanları Derneği, Şubat 2022

yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı AATUHK'a göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak zamanaşımı süresi bir yıl uzamaktadır.

2.2 Tarh Zamanaşımının Sonuçları

Tarh zamanaşımının dolmasına müteakiben, alacaklı vergi dairesinin vergiyi tarh ve tebliğ etme yetkisi sona ermekte ve dolayısıyla artık yükümlüye vergi ihbarnamesi veya ödeme emri tebliğ edilememektedir. Bununla birlikte ihbarname gönderilse dahi, zaman itibarıyla yetkisizlik nedeniyle bu işlemler iptal edilebilecektir. Ancak yine belirtmekte fayda var ki zamanaşımının dolmasından sonra yükümlünün rızaen yapacağı ödemeler de kabul edilebilecektir. Buraya kadar değindiğimiz hususlar çerçevesinde tarh zamanaşımının sonuçları aşağıdaki şekilde özetlenebilir;

- Tarh zamanaşımı süresinin dolmasıyla vergi alacağı kendiliğinden ortadan kalkmaktadır.

- Vergi idaresinin vergiyi tarh ve tebliğ etme yetkisi sona ermekte dolayısıyla ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyat yapılamamaktadır.

- Mükellefe vergi/ceza ihbarnamesi ve dolayısıyla ödeme emri gönderilemeyecektir.

- Zamanaşımına uğrayan vergi alacağı için vergi incelemesi yapılamayacaktır.

- Mükellefin vergi idaresine defter ve belge ibraz etme yükümlülüğü ortadan kalkmaktadır.

- Mükellef için zamanaşımı süresinin dolması vergi sorumluları için de geçerlidir.

- Vergi cezalarının kesilmesine ilişkin zamanaşımı gerçekleşmesi durumunda, mükellefin cezayla ilgili her hangi bir başvurusunun olup olmadığına bakılmaksızın, vergi cezaları ortadan kalkacaktır.

- Bu sonuçların sağlanması mükellefin müracaatına bağlı değildir, zamanaşımının gerçekleşmesine bağlı olarak kendiliğinden hüküm ifade edecektir.

3. TARH ZAMANAŞIMINI DURDURAN HALLER

Vergi hukukunda zamanaşımının durması yasada sayılan hallerin ortaya çıkması ile zamanaşımı süresinin işlememesini ifade etmektedir. Zamanaşımını durduran nedenlerin bulunması halinde bu durum vergi yargısı organlarınca re'sen dikkate alınır. Ancak bu hallerin meydana gelip gelmediği konusunda uyuşmazlığın ortaya çıkması durumunda, zamanaşımının durduğu, bundan yararlanacak olan kamu alacaklısı konumundaki idare tarafından ispatlanmalıdır. Tarh zamanaşımını durduran haller aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir.

1- Vergi dairesinin matrah takdiri için takdir komisyonuna müracaat etmesi durumu,

2- Mücbir sebep halinin bulunması,

VUK'un 114/2'nci maddesine göre vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurmaktadır. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine teslimini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam etmektedir. Ancak bu durumda işlemeyen süre her hal ve takdirde bir yıldan fazla olamayacaktır. Bu hususla ilgili olarak verilen yargı kararlarında salt zamanaşımı süresinin durdurulması maksadıyla takdir komisyonuna müracaat edilmesi hususunda idare aleyhine bazı olumsuz kararların çıktığı görülmektedir. Nitekim Danıştay 9'uncu Dairesi de E. 9726/2012, K. 5028/2013 no'lu kararında; zamanaşımı süresinin takdir komisyonuna başvurulması nedeniyle durması için, gerçek bir re'sen takdir nedeninin saptanmış olması, diğer bir deyişle salt zamanaşımını durdurmak amacıyla olayın gerçekte var olmayan bir re'sen takdir nedenine dayandırılmamış olmasının şart olduğunu vurgulamıştır.

Mücbir sebep ile ilgili değerlendirmelere yer verecek olursak şayet; Mücbir sebeplere ilişkin hususlar esas olarak VUK'un 13'üncü maddesinde

hüküm altına alınmıştır. Buna göre mücbir sebep halleri;

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

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

3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;

4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler

dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi haller,

ilgili maddede mücbir sebep halleri olarak sayılmıştır.

Ancak burada önemle belirtmek gerekir ki; VUK'da yer alan mücbir sebeplerin varlığı halinde zamanaşımının durması konusu genel olarak mükelleflerle ilgili olup; vergi idaresinin böyle bir iddiayı ileri sürerek zamanaşımı süresini durdurması düşünülmemelidir. Vergi idaresinin mücbir sebeplerin (deprem, yangın, su basması vb.) etkisi altında kalmış olması nedeniyle vergiyi tarh edememesi, zamanaşımı süresinin işlemesine engel olmamaktadır. Ancak muhatapların (vergi yükümlüsü/sorumlusu) mücbir sebepler gerekçesi ile sürelerin durmasından yararlanmaları durumunda, aynı süre boyunca idare de tarh zamanaşımının durmasından yararlanmaktadır.

4. TARH ZAMANAŞIMININ KESİLMESİ

Zamanaşımının kesilmesi, kesilmeden önceki sürelerin silinmesi anlamını taşımaktadır. Vergi alacağının tarh ve tebliğ edilmesiyle tahsil aşamasına geçildiğinden artık tahsil zamanaşımı süresi işlemeye başlayacaktır. Bu sebeple Vergi Usul Kanunu'nda tahakkuk zamanaşımının kesilmesine ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır. Bazı kaynaklarda damga vergisi ile alakalı bazı

hususların tarh zamanaşımının kesilmesine örnek teşkil ettiği belirtilmektedir. Daha öncede değinildiği üzere “damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra yararlanıldığı takdirde, ilgili evraka ait vergi alacağı yeniden doğmakta ve zamanaşımı süreci evraktan yararlanma tarihinden itibaren başlamaktadır. Ancak kanaatimizce damga vergisi ile ilgili bu husus tarh zamanaşımının kesilmesine örnek teşkil etmemekte, damga vergisine tabi olan evrakın hükmünden sonradan yararlanılması durumunda yeni bir hukuki ve vergisel süreç başlamaktadır.

5. TARH ZAMANAŞIMINI DURDURMA AMACIYLA YAPILAN TAKDİRE SEVK İŞLEMİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesi uyarınca, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğramaktadır. Ancak, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması durumunda zamanaşımı durmaktadır. Bu durumda duran zamanaşımı, mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam etmekte, ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamamaktadır.

Bu hükümden hareketle zaman zaman uygulamada ve özellikle tarh zamanaşımının dolmasına kısa süre kaldığı durumlarda, vergi incelemesi için de yeterli süre bulunmadığı göz önünde bulundurularak, zamanaşımı süresinin durdurulması amacıyla takdire sevk işlemi yapılması söz konusu olabilmekteydi. Ancak, sırf tarh zamanaşımı süresini durdurma amacına yönelik bu tarz uygulamalar, takdire sevk için gerekli şartları taşımaması halinde yargı organları nezdinde zamanaşımını durduran bir neden olarak değerlendirilmemektedir. Nitekim bu hususla ilgili olarak Danıştay Dokuzuncu Dairesi tarafından verilen bir kararda; “...zamanaşımı süresinin

takdir komisyonuna başvurulması nedeniyle durması için olayda, gerçek bir re'sen takdir nedeninin saptanmış olması, diğer bir deyişle salt zamanaşımını durdurmak amacıyla olayın gerçekte var olmayan bir re'sen takdir nedenine dayandırılmamış olması şarttır.

Sırf zamanaşımını kesmek amacıyla takdire sevk işlemi 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 114. maddesinde belirtilen zamanaşımı süresini durdurmayaacağından ve olayda; 213 sayılı Kanunun 30. maddesinde sayılan re'sen takdir nedeni bulunmadığı halde davacı hakkında uyumsuzluk konusu husus ile ilgili olarak inceleme yapılmadan zamanaşımı gerekçe gösterilerek takdir komisyonuna sevki üzerine komisyonca belirlenen fark matrah üzerinden cezalı tarhiyat yapıldığı görüldüğünden, tarh edilen vergi ziyai cezalı katma değer vergisinde ve bu cezalı tarhiyata karşı açılan davayı yazılı gerekçe ile reddeden Vergi Mahkemesi kararında ise isabet bulunmamaktadır.” kararına varılmıştır.¹³

SONUÇ

Usulüne uygun olarak tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarının ardından ortaya çıkan ve vergisel işlemlere ilişkin alacakları ifade eden vergi alacakları; vergi aslı, gecikme faizi, gecikme zammı ve vergi cezalarını kapsamaktadır. Vergi ilişkisinde vergi alacaklısı ve vergi borçlusunu olmak üzere iki taraf söz konusu olup, vergi alacaklısı olan kamu idaresinin vergi borçlusunu konumunda olan mükellefler/ sorumlular nezdinde vergi alacağı doğmaktadır. Bu alacak ve borç işleminin sona ermesinin en doğal yolu mükelleflerin veya sorumluların vergi borçlarını zamanında ve eksiksiz ödemeleridir. Ancak, bazı durumlarda mükellefler vergi borçlarını ödemeseler dahi devletin vergi alacağı çeşitli nedenlerle sona erebilmektedir. Ödeme ve cebri tahsil usulleri dışında kamu alacağını sona erdiren hallerden en önemlileri; zamanaşımı, terkin, uzlaşma, takas, mahsup, pişmanlık ve ıslah, hatalarda düzeltme, cezalarda indirim, yanılma, ölüm ve af uygulaması

vb. uygulamalar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Tarh zamanaşımı süresi kural olarak vergi alacağının doğumunu izleyen, daha doğru tabiriyle vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği dönemi izleyen takvim yılından başlamak üzere beş yıldır. Vergi Usul Kanunu'nun da yer verilen bu genel hukuki düzenlemenin yanında bazı kanunlarda özel tarh zamanaşımı süreleri de tespit edilmiştir. Özel tarh zamanaşımı süreleri ile ilgili olarak özellikle Veraset ve İntikal Vergisi ile Emlak Vergisine ilişkin hususlara bu çalışmamızda yer verilmiş ve bu iki vergi türü ile ilgili olarak zamanaşımı sürecinin, idarenin vergisel olaylar hakkında bilgi sahibi olduğu dönemde başlaması hususu, literatürde çokça tartışmalara neden olmuştur. Bu vergi türlerinde zamanaşımı süresinin bir nevi süresiz hale gelmesi savından hareketle ve kamu yararını göz önünde tutmak suretiyle bu hususlarla ilgili yeni düzenlemelere yer verilmesi gerektiği yönünde düşünceler sıklıkla karşımıza çıkmaktadır. Ancak kanaatimizce bu talepler, vergilemede adalet kavramına özellikle de yatay adalet kavramını zedeleyecek olgulara sebebiyet verme riskini ve tartışmalarını da beraberinde getirecektir.

Nihai olarak tarh zamanaşımının en temel hukuki sonucu, tarh zamanaşımı süresinin dolmasıyla vergi idaresinin vergiyi tarh ve tebliğ etme yetkisi ortadan kalkması olarak karşımıza çıkmaktadır. Tarh zamanaşımı süresinin dolmasıyla birlikte yükümlüye vergi ihbarnamesi veya ödeme emri gönderilemeyecektir. Bununla birlikte artık müstakar hale gelmiş yargı kararlarından da anlaşılacağı üzere, tarh zamanaşımından sonra idarenin yapacağı tebligatın hüküm ifade etmeyeceği aşikârdır. Bu itibarla, idare zamanaşımına uğramış bir alacak için tarhiyat işlemlerine giriştiği takdirde, kamu borçlusunu bu işleme karşı yargı yoluna gitmese dahi ödeme emri tebliğ edildiğinde, böyle bir borcu olmadığı iddiasıyla açtığı davada ödeme emrinin iptal edilmesini talep edebilmektedir.

13 Danıştay Dokuzuncu Daire, 07.05.2012 gün E:2009/3570, K:2012/2034 sayılı Karar.

KAYNAKÇA

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/12/20171220-11.pdf>

<https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergilemede-zaman-asimi-ve-onemi-ozel-haller/389987>

Kastamonu Valiliği (Defterdarlık: Gelir Müdürlüğü), 11.03.1997 Tarih ve B.07.0.Gel.0.60/6026-78/09827 Sayılı Özelgesi .

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 01.12.2010 Tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG-161-730 Sayılı Özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 14.08.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.2579-[100/2012-1]155-4.34.18.01 Sayılı Özelgesi.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı 03.01.2014 Tarih ve 5-[68/2012-1]155-66813766 Sayılı Özelgesi.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 18.05.2010 Tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG-1326-371 Sayılı Özelgesi.

Akbaşoğlu, Kağan. “ Vergi Hukukunda Zamanaşımı”, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuk Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Trabzon, Mayıs 2018.

Akpınar, Hakan. “Türk Vergi Hukukunda Zamanaşımı”, İstanbul Medipol Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2019.

AKYOL, M. Emin. “Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Zamanaşımı ve Bir Öneri”, Vergi Dünyası Dergisi, Yıl: 2016, Sayı: 419, ss: 105-108.

BARUTÇU Hüseyin. “Damga Vergisinde Zamanaşımı Sorunu Ve Özellikli Hususlar” Vergi Raporu Dergisi. 2017.

Bayraktar, İhsan Kağan. “Vergi Hukukunda Zamanaşımı” İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2015.

Besen, Ramazan. “Devletin Vergi Alacağıının Ortadan Kalkması Ve Vergi Aflarının Mükellefler Üzerinde Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma” Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Niğde 2007.

BIYAN Özgür. ve Vakkas YURTLU. “Hukuki Belirlilik İlkesi Açısından Veraset Ve İntikal Vergisi’nde Zamanaşımının Değerlendirilmesi” Vergi Raporu Dergisi, sayı: 251, Ağustos 2020, ss.11-19.

Çelik, Binnur. “Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku”, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, Ekim 2002.

Durmuş, Gökçe Kafkas. “Türk Vergi Hukuku’nda Vergi Borcu İle Cezalarını Ortadan Kaldıran Veya Hafifleten Nedenler: Vergi Affı Uygulaması” Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2013.

Karagöz, Berkan. “ Vergi Hukukunda Zamanaşımı” , Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2008.

Kovancı, Yiğit. “Vergi Hukukunda Zamanaşımı” Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2010.

NAS Adil, “Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2011, Cilt 60, Sayı 2, ss. 309-330.

Özcan, Uğur. “Türk Vergi Hukukunda Zamanaşımı Müessesesi” Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale, Temmuz,2018.

SEZGİN Bülent. “Tasfiyeye Giren Kurumlarda Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu”, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat 2013, ss. 237-242.

Turna, Fatma. “Türk Vergi Hukukunda Zamanaşımı” Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2014.

UĞURLU Uğur. “Damga Vergisi Zamanaşımına Uğrayan Kira Kontratlarının Hükmünden Yararlanması Durumunda Vergi Uygulaması”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 160, Ocak 2013, ss. 64-72.