

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA
ZAMANAŞIMI**

(DOKTORA TEZİ)

Öğr. Grv. H. Hüseyin BAYRAKLI
Afyon Maliye - Muhasebe Yüksekokulu

AFYON

1986

İÇİNDEKİLER

Sayfa

KISALTMALAR XII-XIV

GİRİŞ 1

KONU I

ZAMANAŞIMI KAVRAMI

- I. TERİM SORUNU..... 5
- II. ZAMANAŞIMI KAVRAMININ TANIMI VE ÖGELERİ..... 7
- A) TANIMI..... 7
- B) ÖGELERİ..... 8
1. Taraflar Arasında Zamanaşımına Tabi Bir Hukuki İlişkinin Olması 8
2. Taraflar Arasındaki Hukuki İlişkinin Doğmuş Olması 9

3. Belirli Bir Sürenin Geçmiş Olması	10
4. Sürenin İşlemesine Engel Nedenlerin Olmaması	10
III. BENZER KAVRAMLARDAN FARKLİLİĞİ.....	11
A) <u>HAK DÜŞÜRÜCÜ SÜRELER</u>	11
B) <u>DİĞER SÜRELER</u>	14
IV. GENEL OLARAK ZAMANAŞIMININ DÜZENLENME NEDENLERİ	19
A) <u>BORÇLAR HUKUKUNDA ZAMANAŞIMININ DÜZENLENME NEDENLERİ</u>	19
B) <u>CEZA HUKUKUNDA ZAMANAŞIMININ DÜZENLENME NEDENLERİ</u>	20
V. ZAMANAŞIMI ÇEŞİTLERİ.....	21
A) <u>KAZANDIRICI ZAMANAŞIMI</u>	21
B) <u>DÜŞÜRÜCÜ ZAMANAŞIMI</u>	23

K O N U II

VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI MÜESSESESİNE GENEL BİR YAKLAŞIM

I. VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI, AMACI VE ÖNEMİ, TARİHSEL GELİŞİMİ.....	24
A) <u>VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI</u>	24
B) <u>AMACI VE ÖNEMİ</u>	26
C) <u>TARİHSEL GELİŞİMİ</u>	30

1. Cumhuriyet Öncesi Devre..	30.
2. Cumhuriyetin İlanı ile 1950 Arasındaki Devre	31
3. 1950 ' den Günümüze Kadar Devre	39
II. VERGİ HUKUKUNDA YER ALAN ZAMANAŞIMININ HUKUKİ NİTELİĞİ VE DİĞER HUKUK DALLARINDAKİ ZAMANAŞI- MI KARŞSINDAKİ YERİ.....	40
A) <u>VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMININ HUKUKİ NİTELİĞİ.</u>	41
B) <u>VERGİ HUKUKUNDAKİ ZAMANAŞIMININ DİĞER HUKUK DALLARINDAKİ ZAMANAŞIMI KARŞSINDAKİ YERİ.....</u>	43
1. Borçlar Hukuku Zamanaşımı - Vergi Hukuku Zamanaşımı mi	44
2. Ceza Hukuku Zamanaşımı - Vergi Hukuku Zamanaşımı.	55
III. VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMININ ETKİSİ.....	58

K O N U III

T A R H Z A M A N A Ş I M I

I. TARH ZAMANAŞIMI KAVRAMI.....	60
II. TARH ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN BAŞLANGICI.....	64
A) <u>VERGİ ALACAĞININ İSTENEBİLİR OLMASI</u>	64
1. Gelir Vergi	66
2. Kurumlar Vergisi	71
3. Emlak Vergisi	72

	<u>Sayfa</u>
4. Veraset ve İntikal Ver-	
gisi	73
5. Damga Vergisi	75
6. Motorlu Taşıtlar Vergisi.	75
7. Taşıt Alım Vergisi	76
8. Katma Değer Vergisi	76
B) <u>VERGİNİN TARH VE TEBLİĞ EDİLMEMİŞ OLMASI</u>	78
C) <u>ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN İŞLEMESİNE ENGEL OLAN NE-</u>	
<u>DENLERİN OLMAMASI</u>	79
III. <u>TARH/ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN HESAPLANMASI</u>	80
A) <u>SÜRENİN İŞLEMeye BAŞLAMASI</u>	81
B) <u>SÜRENİN SONA ERMESİ</u>	87
C) <u>RESMİ TATİL GÜNLERİ VE SAATLERİ ZAMANAŞIMI SÜ-</u>	
<u>RESİNİN HESAPLANMASI VE SONA ERMESİNDE ETKİSİ</u> ..	88
IV. <u>MÜCBİR SEBEPLERİN TARH ZAMANAŞIMI SÜRESİNE ET-</u>	
<u>KİSİ</u>	89
A) <u>VERGİ HUKUKUNDA YER ALAN MÜCBİR SEBEPLER</u>	90
B) <u>MÜCBİR SEBEPLERİN TARH ZAMANAŞIMI SÜRESİNE ET-</u>	
<u>KİSİ</u>	92
V. <u>TARH ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN DURUMU</u>	92
A) <u>TARH ZAMANAŞIMININ DURMASININ HUKUKİ NİTELİĞİ</u> ..	93
B) <u>TARH ZAMANAŞIMININ DURMASININ GEREĞİ</u>	95
VI. <u>TARH ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN KESİLMESİ</u>	96
A) <u>TARH ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN KESİLMESİNİN HUKUKİ</u>	
<u>NİTELİĞİ</u>	96
B) <u>TARH ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN KESİLMESİNİN GEREĞİ</u> ..	97
VII. <u>TARH ZAMANAŞIMININ SONUÇLARI</u>	97

K O N U I V

T A H S İ L Z A M A N A Ş I M I

I. AMACI.....	99
II. TAHSİL ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN İŞLEMeye BAŞLAMASI. 100	
A) <u>VERGİNİN KESİNLEŞMESİ</u>	100
1. Verginin Yükümlünün Beyanına Göre Tarh Edilmesi Durumunda Kesinleşme.....	101
2. Verginin İdarece Tarh Edilmesi Durumunda Kesinleşme	102
a) <u>Süresi İçinde Vergi Davası Açılmaması</u>	102
b) <u>Süresi İçinde Vergi Davası Açılması</u>	103
B) <u>TAHSİL ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN İŞLEMESİNE ENGEL OLAN NEDENLERİN BULUNMAMASI</u>	106
III. TAHSİL ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN HESAPLANMASI.....	108
A) <u>SÜRENİN İŞLEMeye BAŞLAMASI</u>	108
B) <u>SÜRENİN SONA ERMESİ</u>	109
C) <u>RESMİ TATİL GÜNÜ VE SAATLERİN ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN HESAPLANMASI VE SONA ERMESİNDE ETKİSİ</u> ...	109
IV. TAHSİL ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN DURMASI.....	110
A) <u>TAHSİL ZAMANAŞIMININ DURMASININ HUKUKİ NİTELİĞİ</u>	111

	<u>Sayfa</u>
B) <u>TAHSİL ZAMANAŞIMININ DURMASININ GEREĞİ</u>	111
C) <u>TAHSİL ZAMANAŞIMI SÜRESİNİ DURDURAN NEDENLER.</u>	112
1. Yüklününün Yabancı Ül - kede Olması	112
2. Yüklününün Hileli İflas Etmesi	113
3. Terekenin Tasfiyesi Ne - deniyle Takibatın İmkan - sızlığı	115
V. <u>TAHSİL ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN KESİLMESİ</u>	117
A) <u>TAHSİL ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN KESİLMESİNİN HUKU - Kİ NİTELİĞİ</u>	117
B) <u>TAHSİL ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN KESİLMESİNİN GEREĞİ</u>	118
C) <u>TAHSİL ZAMANAŞIMI SÜRESİNİ KESEN NEDENLER</u>	119
1. Ödeme	119
2. Hacı z Tatbiki	120
3. Zorla Tahsil	121
4. Ödeme Emri Tebliği	122
5. Mal Bildirimi	123
6. Çekişmeli Kamu Alacakla - rında Yargı Organlarınca Bozma Kararı Verilmesi....	125
7. Kamu Alacağınının Teminata Bağlanması	128
8. Yürütmenin Durdurulması - na Karar Verilmesi	130
9. Kamu İdareleri Arasında Yazılı Başvuru	131

	<u>Sayfa</u>
VI. TAHSİL ZAMANAŞIMININ SONUÇLARI.....	131
VII. ZAMANAŞIMINA UĞRAMIŞ KAMU ALACAĞININ GÖNÜLLÜ OLARAK ÖDENMESİ.....	132
A) <u>GÖNÜLLÜ ÖDEMENİN HUKUKİ NİTELİĞİ</u>	132
B) <u>GÖNÜLLÜ ÖDEMENİN VERGİ HUKUKU AÇISINDAN İNCE- LENMESİ</u>	134

K O N U V

V E R G İ C E Z A L A R I N D A

Z A M A N A Ş I M I

I. VERGİ CEZA HUKUKUNDA ZAMANAŞIMININ YERİ.....	136
II. VERGİ İDARESİNCE KESİLECEK VERGİ CEZALARINDA ZAMANAŞIMI.....	138
A) <u>CEZA KESME ZAMANAŞIMI</u>	138
1. Amacı ve Hukuki Niteliği...138	
2. Zamanaşımın Başlangıcı ...139	
a) <u>Vergi Kaybına Neden Olan Suçlarda Sürenin Başlangı- cı</u>	141
b) <u>Usulsüzlük Suçlarında Sü- renin Başlangıcı</u>	141
3. Zamanaşımı Süresinin Hesap lanması ve Sona Ermesi ...142	
4. Ceza Kesme Zamanaşımı Süre- sinin Durması	143
5. Ceza Kesme Zamanaşımı Sü- resinin Kesilmesi	144
6. Ceza Kesme Zamanaşımının Sonuçları	146

B) CEZA TAHSİL ZAMANAŞIMI.....	147
1. Amacı ve Hukuki Niteliği	147
2. Ceza Tahsil Zamanasımı Süresinin Başlangıcı	148
3. Ceza Tahsil Zamanasımı Süresinin Hesaplanması ve Sona Ermesi	149
4. Ceza Tahsil Zamanasımı Süresinin Durması	150
5. Ceza Tahsil Zamanasımı Süresinin Kesilmesi.....	150
6. Tahsil Zamanasımınının Sonuçları	151

III. ADLİYE MAHKEMELERİNCE KESİLEN VERGİ SUÇ VE CEZALARINDA ZAMANAŞIMI:.....151

A) VERGİ SUÇ VE CEZALARINDA TÜRK CEZA KANUNU ZAMANAŞIMI HÜKÜMLERİNİN UYGULANMASI.....151

B) DAVA ZAMANAŞIMI.....154

1. Amacı ve Hukuki Niteliği..	154
2. Dava Zamanasımı Süresinin Başlangıcı	156
3. Sürenin Hesaplanması ve Sona Ermesi	158
4. Dava Zamanasımı Süresinin Durması	161
5. Dava Zamanasımı Süresinin Kesilmesi	162

6. Dava Zamanasımının Sonuç- ları	165
C) <u>CEZA ZAMANAŞIMI</u>	165
1. Amacı ve Hukuki Niteliği ..	165
2. Ceza Zamanasımı Süresinin Başlangıcı	167
3. Sürenin Hesaplanması ve Sona Ermesi	168
4. Ceza Zamanasımı Süresinin Durması	169
5. Ceza Zamanasımı Süresinin Kesilmesi	169
6. Ceza Zamanasımının Sonuç- ları	171
IV. GÖRÜNÜRDE BİRLEŞME HALİNDE ZAMANAŞIMI.....	171
V. ZAMANAŞIMI HÜKÜMLERİNİN ZAMAN BAKIMINDAN UYGULANMASI.....	172

KONU VI

VERGİ HATALARINI DÜZELTME VE GERİ ÖDEMEDE ZAMANAŞIMI

I. VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ VE DÜZELTME ZAMANAŞIMI.....	177
A) <u>VERGİ HATALARININ KONUSU</u>	177
B) <u>VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ USULÜ</u>	178
C) <u>DÜZELTME ZAMANAŞIMI</u>	180

II. GERİ ÖDEME VE GERİ ÖDEMEDE ZAMANAŞIMI.....	185
A. <u>VERGİ İDARESİNCE YAPILACAK GERİ ÖDEME</u>	185
1. İndirim Fazlalığından Doğ an Geri Ödeme	186
2. Hata Nedeniyle Fazla Öde- meden Doğ an Geri Ödeme ...	189
B) GERİ ÖDEMEDE ZAMANAŞIMI.....	189

K O N U V I I

G Ü M R Ü K V E R G İ S İ N D E

Z A M A N A Ş I M I

I. GÜMRÜK VERGİSİNİN VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ....	191
II. GÜMRÜK VERGİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	193
III. GÜMRÜK VERGİSİ AÇISINDAN ZAMANAŞIMI.....	195
A) GÜMRÜK VERGİSİNDE TARH ZAMANAŞIMI.....	195
1. Amacı ve Hukuki Niteliği	195
2. Zamanaşımı Süresinin Başlangıcı	200
3. Zamanaşımı Süresinin Hesaplanması ve Sona Ermesi	202
4. Zamanaşımı Süresinin Dur- ması ve Kesilmesi	202
5. Tarh Zamanaşımının Sonuç- ları	204

B) <u>GÜMRÜK VERGİSİNDE TAHSİL ZAMANAŞIMI</u>	204
C) <u>GÜMRÜK VERGİSİNDE GERİ ÖDEME VE ZAMANAŞIMI</u> .	206
IV. GÜMRÜK VERGİ CEZALARI AÇISINDAN ZAMANAŞIMI.	208
S O N U Ç	210
Y A R A R L A N I L A N K A Y N A K L A R.	i-xxi

K I S A L T M A L A R

A.A.T.U.H.K.	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun.
A.B.D.	: Ankara Barosu Dergisi.
A.D.	: Adalet Dergisi.
A.İ.T.İ.A.D.	: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi.
A.Ş.	: Anonim Şirket.
A.Ü.H.F.D.	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi.
A.Ü.H.F.M.	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası.
A.Y.	: Anayasa
B.	: Bası.
BATIDER	: Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi.
B.İ.M.	: Bölge İdare Mahkemesi.
B.K.	: Borçlar Kanunu.
Bkz:	: Bakınız.
C.	: Cilt.

Çev.:	: Çeviren.
D.	: Daire.
D.K.D.	: Danıştay Kararları Dergisi.
Dn.	: Danıştay.
E.	: Esas.
ESADER	: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi.
E.V.K.	: Emlâk Vergisi Kanunu.
Gen. Tb.	: Genel Tebliğ.
G.K.	: Gümrük Kanunu.
G.V.K.	: Gelir Vergisi Kanunu.
H.B.M.	: Hukuk Bilgileri Mecmuası.
İ.B.M.	: İstanbul Barosu Mecmuası.
İ.İ.K.	: İcra-İflas Kanunu.
İ.M.	: İktisat-Maliye Dergisi.
İ.S.O.D.	: İstanbul Sanayi Odası Dergisi.
İ.Ü.H.F.M.	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası.
İ.Y.U.K.	: İdari Yargılama Usulü Kanunu.
K.	: Karar.
k.	: Kabul Tarihi.
K.D.V.	: Katma Değer Vergisi.
K.G.K	: Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun.
K.M.T.K.	: Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun.
Koll. Şti.	: Kollektif Şirketi.
Koll. Ort.	: Kollektif Ortaklık.
K.V.K.	: Kurumlar Vergisi Kanunu.

Md.	: Madde.
M.D.	: Maliye Dergisi.
M.E.K,	: Maliye Enstitüsü Konferansları.
M.E.K.S.B.F	: Maliye Enstitüsü Konferansları Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını.
M.H.E.	: Medeni Hukuk Eleştirileri.
M.K.	: Türk Medeni Kanunu.
M.T.V.K.	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu.
M.U.K.	: Muhasebe-i Umumiye Kanunu.
R.G.	: Resmi Gazete.
s.	: Sayfa.
S.	: Sayı.
S.B.F.D.	: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi.
T.	: Tarih.
T.C.K.	: Türk Ceza Kanunu.
TODAİE	: Türkiye Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü.
V.D.	: Vergicinin Dergisi.
v.d.	: Ve Devamı.
V.İ.V.K.	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu.
V.R.D.	: Vergi ve Resimler Dergisi.
V.U.K.	: Vergi Usul Kanunu.
Y.	: Yıl.
Yar.	: Yargıtay.
y.	: Yayın Tarihi.

G İ R İ Ő

Vergi hukukunda zamanafımı, vergi yasalarında belirtilen Őartlar altında belli bir sűrenin geĀmesi ile devletin vergi tarh veya tahsil edebilme yetkisini sınırlandıran sűredir. Zamanafımı sűresi, belirli olarak sınırlandırılmıő veya űnceden tespit edilebilen zaman kesimidir. Bu űzelliđi ile zamanafımı sűresi somuttur.

Zamanafımı, belli bir hakkın dođumuna neden olduđu gibi, hakların istenememesine de neden olur. Vergi hukukundaki zamanafımı sűresi, hakların istenmesini sınırlandıđı için dűrgűrűcű bir etki yapmaktadır.

Vergi hukukunda zamanafımı devlet ađısından űzel bir űnem arzeder. Devletle yűkűmlűler arasında alacak ve borĀ iliŐkisinin kurulmasına neden olan vergi, devletin tek taraflı olarak vergi koyabilme yetkisinden kaynaklanmaktadır. Ancak devletin yűkűmlűye karŐı vergi tarh ve tahsil yetkisi de sınırsız deđildir. Devletin vergiyi tarh etme yetkisini sınırlandıran sűreye tarh zamanafımı, vergiyi tahsil etme yetkisini sınırlandıran sűreye de tahsil zamanafımı diyoruz.

Kamu ihtiyaçlarının giderilmesinde vazgeçilemez finans kaynağı vergidir. Devlet gerek ekonomi politikasını , gerek maliye politikasını gerçekleştirirken vergiye büyük ihtiyaç duyar. Zamanasını ise verginin tarh ve tahsil edilmesinde bu yetkiyi sınırlamakta, doğal sonucu olarak da devletin vergiden yoksun kalmasına neden olmaktadır. Devlet bu gelirden yoksun kalmamak için alacağını sıkı izleyip en kısa sürede vergiyi tarh edip tahsil etmek için çalışmalıdır. Böylece devletin vergi idaresi verginin elde edilmesinde aktiviteye kavuşmuş olacaktır.

Alacağın uzun süre askıda kalması hem devletin hem de yükümlülerin zararına olacaktır. Alacağın doğumundan itibaren geçen her süre vergi idaresinin yükünü ağırlaştıracak, verimliliği kalmamış vergi gelirlerinin peşinden koşturacaktır. Yükümlü açısından ise, vergiye ilişkin ispat edici belgeleri saklayacak , ispat edilmesi ise gün geçtikçe zorlaşacaktır. Zamanında ödenmemiş vergiler nedeniyle her an yakalanma kusu ekonomik atılımlarında da kararsızlığa itecektir. Ayrıca vergi ilişkisinden doğan çekişmeler vergi yargı makamlarını uzun süre meğgul edecektir. O halde devletin vergiyi tarh ve tahsil etme yetkisi sınırlandırılmalıdır. Ancak bu sınırlandırma , artıynetli yükümlülerin yararına ve devletin zararına olacak şekilde kabul edilmemelidir. Bu amaca yönelik olarak hem vergilerde hem de vergi cezalarında tarh ve tahsil yetkisi zamanasını süresi ile sınırlandırılmıştır.

İncelememizin birinci konusunda zamanlaşımı kavramına yer verildi. Zamanlaşımı terimi , zamanlaşımı tanımı ve ögeleri incelendi. Ayrıca hukukta hakların kaybolmasına neden olan diğer sürelerle karşılaştırıldı. Daha sonra genel olarak hukukta zamanlaşımının düzenlenmesi nedenlerine ve zamanlaşımı çeşitlerine yer verildi.

İkinci konuda ise vergi hukukunda zamanlaşımının yeri ve önemi ile Türk Vergi Hukukundaki tarihi gelişimi incelendi. Zamanlaşımının hukuki niteliği incelenirken diğer hukuk dalları karşısındaki yeri de belirtilmeye çalışıldı.

Üçüncü konudan itibaren devletin vergiyi tarh ve tahsil etme yetkisini sınırlandıran zamanlaşımı süreleri ayrı ayrı konu başlıkları altında incelendi. Tarh ve tahsil zamanlaşımında sürelerin başlangıcı , hesaplanması ve sona ermesi ile sonuçlarının farklı olması nedeniyle ayrı ayrı incelendi.

Beşinci konuda ise , vergi cezalarında yer alan ceza kesme ve ceza tahsil zamanlaşımı süreleri incelendi. Vergilerde verilecek cezaların farklılığı ve farklı yerlerin cezalandırması gözönünde tutularak uygulanacak zamanlaşımı süreleri ayrı ayrı incelendi. Bu nedenle sadece Vergi Usul Kanunundaki zamanlaşımı hükümleri değil, Türk Ceza Kanununda yer alan zamanlaşımı hükümleri de incelendi.

Altıncı konuda vergi hatalarını düzeltme zamanlaşımı ile fazla ödenmiş vergilerin istenmesindeki geri ödeme za-

manaşımı incelendi.

Yedinci konuda Vergi Usul Kanunu kapsamı dışında kalmakla birlikte vergi hukuku içersinde yer alan gümrük vergilerinde zamanasını süreleri incelendi. Gümrük vergilerinde tarh, tahsil , ceza ve geri ödeme zamanasını süreleri de alt başlıklar halinde incelendi.

İncelememizde ilke olarak, ülkemizdeki yasal düzenleme ve yargı organlarının kararları esas alınarak uygulamaya ışık tutulmaya çalışıldı. Ancak , incelemenin daha önce bitirilmiş olması nedeniyle 1986 yılında yürürlüğe girecek olan vergi yasalarındaki değişikliklere yer verilemedi.

K O N U I

Z A M A N A Ş I M I K A V R A M I

I. TERİM SORUNU:

İnsan yaşıntısını etkileyen zaman soyut bir kavramdır. Zaman, olayların ard arda gelişini görerek aklımızda yarattığımız ve olayların bundan sonra da içinde olup gideceğini düşündüğümüz, başı ve sonu olmayan bir kavramdır(1). Zaman kavramı bizi hukuk düzeninin kendisine bağladığı hukuki sonuçlar nedeniyle ilgilendirmektedir(2).

Zamanın somut bir kısmını ifade eden, önceden belirlenerek sınırlandırılmış belli bir bölümüne ise Türkçe kar-

(1) TÜRK DİL KURUMU, Türkçe Sözlük, B.6, Bilgi Basımevi, Ankara, 1974, s.884.

(2) Nami ÇAĞAN, Vergi Hukukunda Süreler, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975, s.1.

gılığı olarak süre denilmektedir(3). Bir hakkın istenmesini süre ile sınırlandıran veya bir hakkın kazanılmasına neden olan hukuki olay karşılığı olarak "müruruzaman" ,"zamanaşımı" ,"yillanma" ve "süreaşımı" kavramları kullanılmaktadır.

Arapça tamlama olan müruruzaman yerine günümüzde çoğunlukla zamanaşımı kavramı kullanılmaktadır. Aynı anlamda kullanılan bir başka kavram ise yillanmadır(4). Yillanma , bir hakkın ileri sürülebilmesi veya bir hakkın kazanılabilmesi için bir şeyin üzerinden yıl geçmesidir. Zamanaşımı sürelerinin çoğu yıl olarak kabul edilmekle birlikte, ay olarak kabul edilenleri de vardır(5). Zamanaşımı sürelerinin hepsini kapsamaması nedeniyle yillanma kavramını kullanmıyoruz.

Hukukta bir hakkın istenmesi veya bir yetkinin kullanılmasında etkili olan zaman değil, bunun bir parçası olan süredir.Zamanaşımı kavramındaki zaman,başlangıcı ve sonu bilinen bir zaman kesitini ifade eder.Bazı eserlerde zamanaşımı kavramıyla eş anlamlı olarak süreaşımı kavramı kullanılmakta ise de (6)yasalarda kullanılması ve hukuk dilinde birliğin sağlanması için süreaşımı yerine zamanaşımı kavramını kullanmayı tercih ettik.

-
- (3) ÇAĞAN, s.1'den Herbert ZIEMER, "Frist",HANDWÖRTERBUCH DES STEUERRECHTS UND DER STEUERWISSENSCHAFTEN,C.I,A-K, München,1972,s.415-416.
- (4) Kenan TUNÇOMAĞ, Türk Borçlar Hukuku-Genel Hükümler,C.I, B.6,Sermet Matbaası,İstanbul,1976,s.1233;İsmet SUNGURBEY, "Kazandırıcı Yillanma(İktisebi Mürur-u Zaman),Kullanma Karşılığı(Ecr-i Mislî) ",M.H.E.,1963,s.83.
- (5) Bkz.765 Sayılı Türk Ceza Kanunu,R.G. T.13.3.1926,No.320 Md.112.
- (6) K.G.BALKAR,"Devlet Şurasında Süre Aşımı",S.B.F.D,C.XIII, S.3,Eylül 1958,s.292.

II. ZAMANAŞIMI KAVRAMININ TANIMI VE ÖGELERİ

A) TANIMI :

Zamanaşımı, uzun bir süreden beri hukuk ilmi içinde yer almaktadır. Zamanın bir kesiti olan sürenin geçmesi hukuki ve sosyal düşüncelerle düzeltici bir hukuki olay olarak kamu hukukunda ve özel hukukta yer almıştır. Fakat her iki hukuk dalında da farklı özelliklerle düzenlenmiştir.

Hukuki olay, hukuk düzeninin kendisine hukuki sonuç bağladığı her türlü olaydır. Her hangi bir olay, hukuki bir ilişkinin doğmasına, değişmesine veya bozulmasına neden oluyorsa hukuk açısından hukuki bir olaydır(7). Zamanaşımı da hukuki sonuçları itibariyle ya bir hakkın istenemez hale gelmesine veya bir hakkın kazanılmasına neden olup. Her iki halde de hukuk düzeninin hukuki sonuç bağladığı bir olay meydana gelmiş olmaktadır. Hukuki sonuçları gözönünde tutularak zamanaşımı şöyle tanımlanabilir:Zamanaşımı,yasanın belirttiği şartlar altında bir sürenin geçmesiyle, bir hak kazanmak ,bir yükümlülüğten kurtulmak ,bir hak veya yetkiyi kay-

(7) Fazla bilgi için bkz., Aydın AYBAY, Borçlar Hukuku Dersleri, B.7, Kent Basımevi, İstanbul, 1981, s.16; Safa REİS-OĞLU, Borçlar Hukuku, C.I, B.4, Sevinç Matbaası, Ankara, 1981, s.16.

betmek durumudur(8).

B) ÖGELERİ :

Hukukta bir hakkın istenebilmesini veya bir yetkiyi sınırlandıran zaman aşımının olabilmesi için bazı ögelerin bir araya gelmesi gerekir. Bunları şöylece sıralayabiliriz:

1. T a r a f l a r A r a s ı n d a Z a m a n a ş ı m ı n a T a b i B i r H u k u k i İ l i ş k i n i n O l m a s ı :

Hukukta kişiler arasında zaman aşımının etki edebileceği bir ilişki olmalıdır. Bu ilişki borçlar hukukundan , ceza hukukundan veya vergi hukukundan doğabilir. Genel olarak her türlü borç zaman aşımına uğrar. Bazı borçlarda ise zaman aşımı söz konusu olmaz(9). Kural olarak ceza hukukunda da her suç ve ceza zaman aşımına uğrar. Bazı suç ve cezalarda ise zaman aşımı işlemez(10). Vergi hukukundan doğan vergi alacağı da zaman aşımına uğrar.

(8) Çeşitli tarifler için bkz. Hüseyin ÖZCAN, Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü, B.4, Yeni Desen Matbaası, Ankara, 1975, s. 728.; Ferit H. SAYMEN, Borçlar Hukuku Dersleri, Umumi Hükümler, C.I, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1950, s. 595; AYBAY, s.150; Tanju UYGUR, "Zaman aşımı ve Hak Düşürücü Süreler", A.B.D., Y.1975, S.5., s.675.

(9) Şahsa sıkısurette bağlı haklar gibi. Örneğin, Hayat Hakkı. Bkz. Mehmet Akif ERANIL, Borçlar ve Medeni Kanunda Müruruş Zaman ve Sukutu Hak Hükümleri ve Tatbikatı, Sistematik Temyiz Kararları, Güzel İstanbul Matbaası, Ankara, 1958, s.8.

(10) Yüksel ÖZBEK, "Zaman aşımı Üzerine Bir İnceleme", A.D., Y, 1972, S.3, Mayıs-Haziran 1981, s.345.

2. Taraflar Arasındaki Hukuki İlişkinin Doğmuş Olması:

Bir alacak muaccel olmasından sonra, belirli bir süre içerisinde istenmezse zamanlaşımına uğrar. Bunun için borçlu borcunu ödeme, alacaklı da alacağını isteme yetkisine sahip olmalıdır(11). Devletle kişi arasındaki ceza ilişkisinde de suç işlenmiş veya cezanın hakim kararına bağlanmış olması gerekir(12). Vergi alacağı ilişkisinde ise, verginin doğmuş olması şarttır(13).

(11) Sıtkı AKYAZGAN, "Teminat Mektuplarında Zamanlaşımı", BATIDER, C.VIII, S.1, 1975, s.6.

(12) Fazla bilgi için bkz. Sulhi DÖNMEZER, Sahir ERMAN, Nazarî ve Tatbiki Ceza Hukuku-Umumi Kısım, C.III, B.5, Sulhi Garan Matbaası, İstanbul, 1971, s.273 vd.

(13) Vergi alacağının doğabilmesi için vergiyi koyan bir kanun, bu kanunun uygulanmasına izin veren bütçe kanunu ve vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi gerekir. Fazla bilgi için bkz. Necmettin FEYZİOĞLU, "Mükellefiyet Doğurucu Vakıa(Vergiyi Doğuran Hadise)", S.B.F.D., C.VII, Y.1952, S.1-4, s.55; Aykut HEREKMEN, Genel Vergi Kuramı, Kalite Matbaası, Ankara, 1976, s.40, Bütçe yılında uygulanacak vergi kanunları bütçe kanununun C cetvelinde yer alması gerekir. Fazla bilgi için bkz. Kenan BULUTOĞLU- Erciş KURTULUŞ, Bütçe ve Kamu Harcamaları", Kent Basımevi, İstanbul, 1981, s.118; Aykut HEREKMEN, Maliye, Ankara, 1975, s.87, (Teksir).

3) Belirli Bir Sürenin Geçmiş Olması:

Bir hak ve alacağın doğumundan veya muaccel olmasından itibaren ,hak sahibi veya alacaklı belirli bir süre içersinde hakkını istemeli veya yetkisini kullanmalıdır. Alacaklıyı sınırlandıran bir süre ,yasada kabul edilmiş olan zaman aşımı süresidir. Sürenin başlangıcı taraflar arasındaki hukuki ilişkinin doğumu ile başlar,yasada gösterilen sürenin son günü çalışma saati sonu itibariyle sona erer.

4) Sürenin İşlemesine Engel Olan Nedenlerin Olmaması:

Zaman aşımının etkili olabilmesi için sürenin işlemesine engel olan nedenlerden birinin olmaması gerekir. Zaman aşımının işlemesine engel olan nedenler zaman aşımını kesen ve durduran nedenlerdir. Bu nedenlerden birisinin bulunması halinde sonuçları farklı olmakla beraber, süre işlemez. Tekrar işlemesinde işleyecek süreler de farklıdır(14).

(14) Fazla bilgi için bkz: Yılmaz ERGENEKON, Türk Borçlar Hukukunda Müruru Zamanın Kat-ı(ve Tatili ile Mukayesesini), Güzel Sanatlar Matbaası, Ankara 1960, s.11; Ahmet Hamdi HALİM, "Đava İkamesinden Dolayı İnkıtaa Uğrayan Müruru Zaman Yeniden Ceryana Başlayınca Müddet Değişirmi?", H.B.M., 1936, s.4995.

III. BENZER KAVRAMLARIN FARKLILIĞI

Hukukta sürenin geçmesi haklar ve yetkiler açısından çeşitli şekillerde etki yapar. Sürenin geçmesi bazen bir kim-
senin hak kazanmasına neden olur. Buna "kazandırıcı zamanışı-
mı " denilir. Bazen da, bir hak veya yetkinin kaybedilmesine
neden olur. Bir hakkın kendisinin kaybedilmesine neden oluyor-
sa, buna " hak düşürücü süre " (Verwirkung) denilir. Bir hak
veya alacağın istenmesine engel oluyorsa buna da " düşürücü
zamanışı " (Verjaerung) denilir(15). Hukukta bunların dı-
şında da bazı süreler vardır. Bunlarda zamanışı ve hak dü-
şürücü süreler dışındaki sürelerdir(16). Etkilerinin farklı-
lığı nedeniyle bu sürelerin biri diğerinden ayırt edilmesi
hukuk açısından büyük önem taşır.

A) HAK DÜŞÜRÜCÜ SÜRELER

Düşürücü zamanışı ile hak düşürücü sürelerin bir
birinden ayırt edilmesi bazı hallerde pek zor durumlar arze-
der. Yasalarınız bile hak düşürücü sürelerle ilişkin maddeler-
in başlıklarında ve hatta madde metninde zamanışı kavramı-
nı kullanmıştır. Ayırım için sürenin bir hakkı mı yoksa bir
hakkın istenmesini mi veya dava yetkisini mi etkilediğinin
incelenmesi gerekir(17).

(15) M.Kemal OĞUZMAN, Borçlar Hukuku Dersleri, B.2, Fakülte-
ler Matbaası, İstanbul, 1973, s.84.

(16) Şakir BERKİ, " Hukukta Müddet Çesitleri ", A.Ü.H.F.D.,
C.XXV, S.1-2, Ankara, 1968, s.105.

(17) Eyüp Sabri ERMAN, " Gayrimenkul Mülkiyeti ile İlgili
Davalarda Zamanışı Yorumu ? ", A.D., S.1, 1974, s.502.

Genellikle bir sürenin hak düşürücü süre olabilmesi için hakkın mutlaka o süre içerisinde kullanılması, aksi takdirde hakkın düşeceğinin belirtilmiş olması gerekir(18). Bunun anlaşılabilmesi için bu süreyi koyan maddenin yazılışına yasa koyucunun kullanmış olduğu kelimelere ve yasanın ruhuna bakılması gerekir. Hak düşürücü süre ya açıkça anlaşılır veya yorum yapılarak sonuç çıkarılır. Eğer usul ve icra hukuku ile ilgili ise, adalette sürat prensibinden hareketle hak düşürücü süre olduğu fikrine varılır. Bir alacağın elde edilmesi mahkemenin istenmekte ise bu takdirde sınırlayıcı süre, zaman aşımıdır.

Hak düşürücü süre ile zaman aşımı arasında kesin bir ölçü olmamakla beraber, şöyle bir ayırım yapılabilir :

i. Hak düşürücü süreler genellikle zaman aşımından daha kısa sürelerdir.

ii. Hak düşürücü süreler daha çok kamu hukukunda yer alır. Ancak hukuk sistemimizde hem özel hukukta hemde kamu hukukunda yer alması nedeniyle karma bir şekilde uygulanmaktadır(19).

Düşürücü zaman aşımı ile hak düşürücü sürelerin arasındaki farklılıklara şöyle sıralayabiliriz :

i. Zaman aşımı kamu düzeninden değildir. Hak düşürücü süreler ise kamu düzenindedir(20).

(18) Reşat TURGAY, Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı, C.1, B.3, N.Uycan Basım Sanayii A.Ş., İstanbul, 1977, s.435.

(19) UYGUR, s.675-676.

(20) Şakir BERKİ, "Borçların Sükutu", A.Ü.H.F.D., Y.1955, C.XII, S.1-2, s.249.

ii. Zamanagımı kanun ile konulur. Kişiler kendi iradeleri ile zamanagımı koyamaz veya kaldıramazlar. Hak düşürücü süreler yasa ile konulabildiği gibi tarafların iradeleri ile de konulabilir(21).

iii. Hakim hak düşürücü sürelerin re'sen dikkate alır.Oy-
sa zamanagımını re'sen dikkate alamaz(22). Zamanagımı taraf-
larca "def'i" olarak ileri sürülebilir. İsbatı da ileri sürü-
len tarafa düşer(23). Hak düşürücü süreler ise "İtiraz" dır
(24).

iv. Düşürücü zamanagımı, bir hak veya borcun kendisini de-
ğil, istenebilmesi imkanını ortadan kaldırır. Hak düşürücü
süre bihakkın kendisini ortadan kaldırır(25).

v. Zamanagımı süreleri kesilir veya durabilir.Hak düşü-
rücü süreler kesilmez ve durmazlar. Zamanagımında kesilme ve
durma nedenleriyle süre uzaması sözkonusudur. Hak düşürücü

(21) Zahid ÇANDARLI, "Borçlar Hukukunda Mürruru Zaman ve Bu-
na Müteditir Temyiz Mahkemesi Kararları", Titaş Basımevi,
Ankara, 1943, s.5-6.

(22) Necmettin M.BERKİN, "Die Einrede Der Verjaerung Nach
Dem Türkischen Zivilprozessrecht", ANNALUES DE LA FACUL-
TE DE DROIT D'ISTANBUL, 1978, S.41., s.61.

(23) Bilge UMAR, Ejder YILMAZ, "İsbat Yüğü", Kazancı Matbaacılık
Sanayii, İstanbul, 1980, s.140.

(24) Hak düşürücü sürelerin ispatı konusunda fazla bilgi
için bkz: Bilge UMAR, "Hak Düşüren Süreye Uyulup Uyuş-
mediği Konusunda İsbat Yüğü Taşıyan Taraf", İ.Ü.H.F.M.,
C.XXX, S.3-4, s.899 wd.

(25) Lütfi DALAMANLI, Ali Haydar KARAHACIOĞLU, "Kanunlarımız-
da Müddetler", Kardeş Matbaası, Ankara 1978, s.9.

süreler yasada açıkça gösterilmek şartıyla mücbir sebepler nedeniyle uzayabilirler(26).

iv. Hak düşürücü sürelerde feragat edilemez. Düşürücü zamanlaşımında başlangıçta olmamakla birlikte, daha sonra feragat mümkündür(27).

B) DiĞER SÜRELER:

Hukukta öyle bazı süreler vardır ki; ne zamanlaşımı ne de hak düşürücü sürelerdir. Bu süreler farklı düşüncülerle kabul edilmiştir. Bu sürelerden evlenme yasağı (28) ve dul kadının bekleme süresi (29) vergi hukuku ile fazla bir ilişkisi olmaması nedeniyle üzerinde durmayacağız. Diğer süreleri ise şöyle sıralayabiliriz:

(26) Şakir BERKİ, "Müruruzaman", A.D., S.10, 1955, s.950.

(27) BERKİ, "Hukukta...", s.105.

(28) Evlenme yasağı süresi, evliliğin boğanma ile sona ermesi halinde, hakim kusurlu olan eşi tekrar evlenebilmesi için bir süre koyar. Kusurlu eş bu süre dolmadan tekrar evlenemez. Bu süreye evlenme yasağı süresi denir. Fazla bilgi için bkz. Turgut AKINTÜRK, "Boğanmanın Hukukî Sonuçları", ANKARA HUKUK FAKÜLTESİ ELLİNCİ YIL ARMAĞANI 1925-1975, C.II, Sevinç Matbaası, Ankara, 1977, s.180.

(29) Dul kadının bekleme süresi ise, kocası ölen veya boğanan kadın, tekrar evlenebilmesi için belirli bir süre beklemesi gerekir. Bu süre doğma ihtimali olan çocuğun nesebinin tayini için gereklidir. Fazla bilgi için bkz. S.Sulhi TEKİNAY, "Türk Aile Hukuku", B.2, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1971, s.81.

i. Kanuni Bir Görevin Yapılması İle İlgili Süreler

Bu sürelerin hak düğürücü sürelerden farkı ,burada kaybedilecek bir hak yoktur. Çünkü burada hak değil,yapılması gereken bir görev sözkonusudur(30). Özel hukukta bu süreler mücbir sebeplerle kaçırılması halinde bir süre verilmmez ve bu süreler uzatılmaz. Vergi hukukunda ise,mücbir sebepler nedeniyle kanunda yazılı süreler işlemez.Sebebin ortadan kalktığı tarihten itibaren süresi içinde vergi ile ilgili ödevler her zaman yerine getirilebilir(31).

ii. Gaiplik Kararında Tedbir Süresi

Bir kişinin gaipliğine karar verilebilmesi için, hakları gaiplik kararı ile ilişkili olanlar,gaiplik kararı isteyebilmeleri için ; gaip olan kişinin ölüm tehlikesi veya kendisinden son haber alındığı tarihten itibaren belirli bir süre beklemeleri şarttır. Kabul edilen bu süreler,verilecek kararın güvenilir bir şekilde meydana gelebilmesi için konulmuş sürelerdir(32). Vergi hukuku açısından veraset yoluyla intikal bu karardan sonra meydana gelmiş olur.

(30) ÇAĞAN, s.29.

(31) Fazla bilgi için bkz.TEKİNAY, s.81.

(32) Fazla bilgi için bkz.Ergun ÖZSUNAY, Gerçek Kişilerin Hukuki Durumu,B.2,Şulhi Garan Matbaası Kollektif Şirketi,İstanbul 1974 ,s.152-153; 743 sayılı Türk Kanuni Medenisi,R.G.,T.4.4.1926,No.339,md.32 ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu,R.G.,T.15.6.1959, No.10231,md.1/1.

iii. Pişmanlıktan Yararlanmada Kabul Edilen Süre

Beyan esasına dayalı vergilerde, bazı suçları işlemiş olan yükümlüler, suçlarını kendiliklerinden yetkili makamlara yazılı olarak bildirmeleri halinde vergi cezası kesilmez(33). Pişmanlık hükümlerinden yararlanmak için yasanın öngörülen diğer şartlar yanında, hiç verilmemiş beyannamelerin, haber verme tarihinden itibaren onbeş gün içinde verilmesi ve eksik veya yanlış beyandan doğan vergi farkının haber verme tarihinden itibaren onbeş gün içinde ödenmesi gerekmektedir(34). Bu süre içerisinde söz konusu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde, pişmanlık müessesesinden yararlanılamaz.

iv. Vergi Cezalarında İndirimden Yararlanmada Kabul Edilen Süre:

Re'sen veya ikmalen tarhedilen vergi ve cezalarda yükümlü veya vergi sorumlusu, vergi mahkemesinde dava açma süresi olan otuz gün içinde vergi dairesine müracaatla vergi ve cezaları süresi içerisinde ödeyeceğini bildirerek veya A.A.T.U.H.K.na göre teminat göstererek vadenin bitiminden bağlamak üzere üç ay içerisinde ödeyeceğini bildirirse vergi cezalarında indirim yapılabilir(35).

(33) 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Madde 371, R.G., T.10.1.1961 No: 10703.

(34) ÇAĞAN, s.30; M.Kâmil MUTLUER, Vergi Ceza Hukuku, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi, Eskişehir, 1979, s.210.

(35) 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, md.7, R.G., T.20.1.1982, No: 17580.

Pişmanlık ve cezalarda indirim süresi ,gerek hak düşürücü sürelerle ,gerek vergi ödevleri ile ilgili sürelerle benzeyen yönleri vardır. Pişmanlık ve cezalardan indirim sürelerine uyulmadığı takdirde yararlanma hakkı düşer.Öte yandan haklardan yararlanmak için belirli süreler içinde yapılması gereken işlemler de ödev niteliğindedir(36).Bu nedenle vergi ödevleri ile ilgili sürelerle daha çok benzer.

v. Süreye Bağlı Hak:

Belirli bir süre içinde varlığını koruyabilen haklara süreye bağlı hak denir. Bu sürenin durması ve kesilmesi sözkonusu değildir. Sürenin bitimi ile hak da sona erer.Vergi hukuku açısından telif hakları süreye bağlı bir haktır(37).

vi. Düzenleyici Süreler:

Düzenleyici süreler, özellikle idari ve yargı organlarının görevlerinin gereği olan bazı işlemleri belirli süreler içinde yapmaları için konulmuş sürelerdir. Bu sürelerle uyulmaması halinde ne gibi yaptırım uygulanacağı yasada gösterilmiştir. Bu süreler ayrıcalıklı süreler olup, bunlara uyulmaması bir şekil eksikliği sayılmamaktadır. Bu süreler kamu görevlilerinin görevlerini daha dikkatli ve bilinçli yapmaları için konulmuş sürelerdir. Vergi Usul Kanununda yer alan(38) ,düzeltme taleplerinin idare tarafından başvuru

(36) ÇAĞAN, s.31.

(37) Telif hakları eser sahibi yaşadıkça ve ölümünden itibaren elli yıl süre ile koruma altına alınmıştır.Bkz. 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu, R.G.,T.31. 12.1951,md.2 ve 27; TUNÇOMAĞ, s.1239.

(38) VUK,md.123.

tarihinden itibaren bir ay içersinde incelenip karara bağlanmasına ilişkin süre gibi(39).

vii. İdari Yargıda İlk Dava Açma Süresi:

İdari Yargıda ilk dava açma süresi, idari davaların geçerli bir şekilde açılabilmesi için yasada belirtilmiş sınırlı bir zaman parçasıdır(40). Dava açma süresi, idari davaların kabul şartlarından biri olduğu için usule değil esasa ilişkindir. Orjinal ve bağımsız dava niteliği arzetmeyen temyiz veya karar düzeltme, esas davaya bağlı usuli müracat yolu olup buradaki süreler ilk idari dava açma süresi sayılmazlar. İdari yargıda kabul edilen ilk yargı süresi dava hakkının kullanılmasını ,usuli süreler ise başvuru hakkının kullanılmasını zaman olarak sınırlar. İlk yargıda davaya konu olan idari bir işlem veya eylem olmasına karşılık, temyizde davaya konu olan yargısal bir karardır(41).

İdari yargıda ilk dava açma süresi zaman aşımına, hak düşürücü sürelerle benzeyen ve ondan ayrılan özellikler arz eder(42). Bütün bu benzer ve farklılıklarına rağmen idarî yargıda ilk dava açma süresi sui generis bir kamu hukuku müessesesidir. Zaman aşımı ve hak düşürücü sürelerle ilişkin prensiplerin dava açma süresine aynen uygulanması hukuken mümkün olmadığı gibi , hatalı neticelere de yol açar(43).

(39) ÇAĞAN, s.34.

(40) Lütfi DURAN, "İdari Konuda Dava Açma Müddeti", İ.Ü.H.F. M., C.XV, S.1-2, 1945, s.239.

(41) DURAN, s.243.

(42) Fazla bilgi için bkz.DURAN, s.247-258.

(43) Fazla bilgi için bkz.DURAN, s.262.

IV. GENEL OLARAK ZAMANAŞIMININ DÜZENLENME NEDENLERİ:

Zamanaşımı , yer aldığı hukuk dalına göre farklı farklı nedenlerle düzenlenmiştir.Bu farklılık yer aldığı hukuk dalının özelliklerine göre değişiklik arzeder.

Eşitler arasındaki hukuki ilişkileri düzenleyen özel hukukta biri borçlar hukukunda düşürücü zamanaşımı , diğeri esya hukukunda yer alan kazandırıcı zamanaşımıdır. Vergi hukukunda yer alan zamanaşımı düşürücü zamanaşımına benzemesi nedeniyle borçlar hukukunda yer alan zamanaşımının düzenlenme nedenlerine kısaca yer verilecektir.

Eşit olmayanlar arasındaki hukuki ilişkileri düzenleyen kamu hukukunda ise, düşürücü zamanaşımı özelliği gösteren ceza hukukunda yer alan dava ve ceza zamanaşımının düzenlenme ve nedenlerine yer verilecektir. Kamu hukukunun bir kolu olan vergi hukukunda zamanaşımına ise ikinci konuda yer verilecektir.Şimdi kısaca bu hukuk dallarında zamanaşımının düzenlenme nedenlerine değinelim(44).

A) BORÇLAR HUKUKUNDA ZAMANAŞIMININ DÜZENLENME NEDENLERİ

i. Hak sahibinin yasal süresi içinde hakkını istememesi, ya hakkın elde edildiğine veya haktan vazgeçildiğine karine teşkil eder(45).

ii. Eski tarihlerde doğan bir hakkın isbatı çok güç, bazen-
da imkansız olabilir(46).

iii.Uzun süre hakkını istemeyen kişi ,ilgisizliği nede-

(44) Bkz.Konu II ,s.17-21

(45) BERKİ "Müruruzaman", s.948

(46) Ragıp HANYAL, Müruruzaman Müessesesini Doğuran Amiller ve Vergilerimizde Tahakkuk ve Tahsil Müruruzamanları, Emel Matbaası,Ankara 1953,s.8.

niyle hukuk tarafından korunmemalı ve ilgisizliğinin sonucuna katlanmalıdır(47). Uzun bir süre sonra bir hakkın istenmesi sosyal ilişkilerde kararlılığı bozacağı gibi güveni de sarsar(48).

B) CEZA HUKUKUNDA ZAMANAŞIMININ DÜZENLENME NEDENLERİ

i. Eski zamanlara ait toplum belleğinden silinmiş olan suç ve davalar tekrar gündeme getirilmemelidir. Tekrar gündeme getirilmesiyle toplumun suçluya karşı olan nefreti tazelenecek , kamu düzeninin tekrar sarsılmasına neden olacaktır(49).

ii. Çıztadan beklenen ıslah etme özelliği , sürenin geçmesiyle kendiliğinden gerçekleşmiş olur. Daha önce suç işlemiş kişinin , zamanaşımı süresince tekrar suç işlememesi uslandığına karine teşkil eder(50).

iii. Suçluların koğuşturulması ve cezalandırılması , sosyal fayda düşüncesinden kaynaklanır. Uzun bir süre koğuşturulmayan bir suç hakkında koğuşturma açılması bu faydayı ters yönde azaltır. Toplum, uzun süre kayıtsız kaldığı gerekçesiyle , güvenlik kuvvetlerine olan güveni sarsılır.

iv. Uzun bir süre sonra suçluya verilecek ceza , suçlunun psikolojik yapısına uygun düşmez ve cezanın ferdileştiril-

(47) Carl ODERMAT, Der Durch Zeitablauf Bedingte Untergang Von Ansprüchen Im Steuerrecht, P.G.Keller Verlag, Winterthur, 1954, s.23.

(48) Doğan BODUR, Kanunlarımızda Müddetler, Üniversite Kitabevi , İstanbul, 1946, s.23.

(49) Sulhi DÖNMEZER-Sahir ERMAN, s.263.

(50) Yusuf AKTAŞ, Ceza Davalarında Yasa Yolları, Zamanaşımı ve Süreler , Dilek Matbaası, İstanbul, 1979, s.11.

mesi prensibiyle bağdaşmaz(51).

v. İşlenen bir suça uzun bir süre ceza verilmemesi halinde ise kanıtlar kaybolabilir ve bu nedenle isabetli bir ceza verilemez(52).

vi. Toplumsal yarar suçunun bir an önce cezalandırılmasını gerektirir. Uzun bir süre sanık olarak toplumda dolaşan kişinin, tekrar topluma kazandırılması daha güç olur.

V. ZAMANAŞIMININ ÇEŞİTLERİ

Hukukta zamanaşımı etkilerine göre ikiye ayrılır. Sürenin geçmesi, eşya üzerinde bir hak elde edilmesine neden oluyorsa buna , "kazandırıcı zamanaşımı" denir. Sürenin geçmesi nedeniyle hak sahibi hakkını kullanamıyorsa veya yasanın verdiği bir yetkiyi kullanamıyorsa buna da "düşürücü zamanaşımı" denir(53).

A) KAZANDIRICI ZAMANAŞIMI

Sürenin geçmesinin etkilerinden biri de, bir hakkın kazanılmasına neden olmasıdır. Kazandırıcı zamanaşımı Türk

(51) DÖNMEZER-ERMAN, s.263.

(52) DÖNMEZER-ERMAN, s.263.

(53) Tarık ÖZBİLGİN, Eleştirisel Hukuk Başlangıcı Dersleri, Sulhi Garan Matbaası Varisleri Koll.Şti., İstanbul 1976, s.408; Werner SCHWANDER, Die Verjährung Ausservertraglicher Und Vertraglicher Schadenersatzforderungen, Winterthur, 1962, s.1.

Medeni Kanununda(54) düzenlenmiştir. Kazandırıcı zamanlaşımı taşınır ve taşınmaz mallarda sözkonusu olup,farklı şartlara tabidir(55). Taşınmaz mallardaki zamanlaşımı adi ve olağanüstü kazandırıcı zamanlaşımı diye ikiye ayrılır(56).Kazandırıcı zamanlaşımında da kesilme ve durma sözkonusudur(57).

(54) 743 sayılı Türk Kanunu Medenisi, R.G.,T.4.4.1926,No.339.

(55) Doktrinde kazandırıcı zamanlaşımı ile hak elde edilmesi tartışmalıdır. Fazla bilgi için bkz. Kevork ACEMOĞLU, "Olağanüstü Kazandırıcı Zamanlaşımı Müessesesi Üzerine Bazı Düşünceler," İ.Ü.H.F.M.,C.XXXIII,S.3-4,s.248-246, İsmet SUNGURBEY, "Olağanüstü Kazandırıcı Yıllanma Üzerine Zorunlu Bir Cevap," İ.Ü.H.F.M.,C.XXXIV,S.1-4,s.294-321; W. PADEL, L.STEEG,(Çev:HalilCİN),Zamanlaşımı,(A.Ü. H.F.M.,C.XXXIII,den ayrı bası),Şenyuva Matbaası,Ankara 1967,s.815.

(56) Fazla bilgi için bkz.M.Kemal OĞUZMAN-Özer SELİCİ,Eşya Hukuku, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1975,s.815; Nuşin AYITER, Eşya Hukuku(Kısa Ders Kitabı),Sevinç Matbaası, Ankara 1977, s.114.;Akil ÖNDER, "Gayrimenkul Mallarda İktisabi Zamanlaşımı ve Tescil Davaları," A.D.,Y.1948, s. 948; Jale GÜROL, "Gayrimenkul Mülkiyet Hakkının Adi Zamanlaşımıyla İktisabi Üzerine Bir İnceleme," A.Ü.H.F.D., C.X,S.1-4,1953, s.577-612; İmran ÖKTEM, "Gayrimenkulün İktisab Tarikleri,Fevkalade Müruruzaman," A.D.,S.4,s. 301.

(57) Kazandırıcı zamanlaşımında durma ve tekrar işlemesi düşürücü zamanlaşımından farklıdır.Fazla bilgi için bkz. İsmet Gülümser SUNGURBEY,İsviçre-Türk Hukukuna Göre İktisabi Müruruzaman,İsmail Akgün Matbaası, İstanbul,1956, s.49;İsmet Gülümser SUNGURBEY,"İsviçre -Türk Hukukuna Göre İktisabi Müruruzaman",İ.Ü.H.F.M.,C.XIX,S.3-4,s.790, F.H.SAYMEN-H.K.ELBİR, Türk Eşya Hukuku Dersleri, Filiz Kitabevi, İstanbul 1963,s.293.

B) DÜŞÜRÜCÜ ZAMANAŞIMI

Zamanaşımının etkilerinden biri de hak ve yetkileri düşürücü olmasıdır. Hukukta çoğunlukla yer alan düşürücü zamanaşımıdır. Yer aldığı hukuk dalına göre ,ya bir hakkın istenmesini düşürür ,ya da devletin cezalandırma yetkisini veya vergilendirme yetkisini düşürür.

Borçlar hukukunda düşürücü zamanaşımı ,Borçlar kanununda(58) düzenlenmiştir. Bu zamanaşımı borçluya borcu ödeme konusunda bir kaçınma hakkı tanır. Bu hak def`i olarak ileri sürülür.Zamanaşımına uğramış bir borç tabii borç olarak kalır(59).

Ceza hukukunda da devletin belirli bir suçtan dolayı dava açabilme veya yetkili hakim tarafından verilmiş ceza kararını yerine getirebilmesi zamanaşımı ile sınırlıdır.Bunlar dava ve ceza zamanaşımı olarak isimlendirilir.

Devletin vergilendirme yetkisi de zamanaşımı ile sınırlıdır. Bunlar ise, vergilerin tarh ve tahsil zamanaşımıdır. Kural olarak , borçlar hukuku ,ceza hukuku ve vergi hukukunda yer alan düşürücü zamanaşimleri kesilir ve durur(60).

(58) 818 sayılı Borçlar Kanunu, R.G.T.13.3.1926,No:320.

(59) Fazla bilgi için bkz.Erhan ERZURUMLUOĞLU, "Medeni Hukukta İtiraz ve Def`i ",A.İ.T.İ.A.D.,C.IX,S.1-2,1977, s.139; Zahid ÇANDARLI, "Müteselsil Borçlu ve Alacaklıların Zamanaşımını Kesimi",A.D.,S.12,1945,s.1293; Şakir BERKİ, "Türk Borçlar Kanununda İskati Müruruzaman,"SEÇKİN'e ARMAĞAN,1974,s.716.

(60) Nurullah KUNTER, "Ceza Hukukunda Zamanaşımının Kesilmesi"; A.D.,1946,s.547;A.Himmet BERKİ, "Müruruzamanın Kat`ına Dair," H.B.M.,1941,s.7446; DÖNMEZER-ERMAN,s.286.

K O N U I I

V E R G İ H U K U K U N D A Z A M A N A Ş I M I M Ü E S S E S E S İ N E G E N E L B İ R Y A K L A Ş I M

I. VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI, AMACI VE ÖNEMİ, TARİHSEL GELİŞİMİ:

A) VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI:

Vergi, alacaklı kamu idaresi ile yükümlüsü arasındaki yasal bir alacak-borç ilişkisidir. Özel hukukta yer alan alacak borç ilişkisi tarafların karşılıklı istekleri ile meydana geldiği halde(1) vergi ilişkisi nedeniyle doğan alacak -borç ilişkisi tek taraflıdır(2). Bu ilişki yasaların verdiği yetkiye dayanarak devlet tarafından oluşturulur. Çünkü devlet üstün yetkilerle donatılmıştır(3). Vergi ilişkisi

(1) Ergun ÖZSUNAY, Borçlar Hukuku Ders Notları, İstanbul , 1974, (Çoğaltma), s.7.

(2) HEREKMEN, Genel Vergi....., s.9; Salih TURAN, Vergi Teorisi, Elektronik Ofset, İstanbul, 1976, s.28.

(3) Akif ERGİNAY , Vergi Hukuku Prensipleri, İstiklal Matbaacılık ve Gazetecilik Koll.Ort., Ankara 1953, s.67.

nedeniyle devlet alacaklı, yükümlüler ise borçludur.Bu alacak borç ilişkisini ortadan kaldıran nedenlerden biri de zamanaşımıdır.

Vergi hukukunda, yükümlülüğün konması veya kaldırılmasına ilişkin kurallar maddi vergi hukukunda yer alır.Zamanaşımı, vergi ilişkisini ortadan kaldıran bir neden olarak yükümlülük koyan vergi yasaları içinde yer alması gerekirken ,biçimsel yükümlülüğün düzenlendiği Vergi Usul Kanunu (4) içinde yer almıştır.Türkiye uygulamasında maddi vergi hukuku içinde yer alması gereken kurallardan bazılarının şekli vergi hukuku ; şekli vergi hukuku içinde yer alması gereken kurallardan bazılarının da maddi vergi hukuku içinde yer almaktadır(5).

Vergi hukukunda zamanaşımı, alacaklı kamu idaresinin yasada belirlenmiş süreler içinde vergiyi tarh ve yükümlüye tebliğ etmemesi veya tahsil aşamasına gelmiş vergiyi gerekli işlemleri yaparak tahsil etmemesi halinde, artık bu işlemleri yapma yetkisini kaybetmesidir(6). Vergi hukukunda tarh ve tahsil zamanaşımı olmak üzere iki ayrı zamanaşımı vardır.Genel olarak vergi ve vergi cezalarında Tarh zamanaşımı Vergi Usul Kanununda ,Tahsil zamanaşımı ise Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun(7)'de düzenlen-

(4) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu,md.114-116,R.G.,T.10.1.1961, No:10703.

(5) ÇAĞAN, s.104.

(6) Şahin UÇAR, "Zamanaşımı Müessesesinin Vergi Hukukumuzdaki Uygulamasına İlişkin Hükümler, VERGİ DÜNYASI,S.37,Eylül1984,s.54; ÇAĞAN, s.104.

(7) 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Md.102-104,R.G.,T.28.7.1953,No:8469.

miştir. Vergi hukukunda yer alan zamanlaşımı özel hukukta yer alan düşürücü zamanlaşımı ile benzerlik gösterir.

B) AMACI VE ÖNEMİ:

Vergi hukukundaki zamanlaşımı, genel hukuktaki zamanlaşımının düzenlenmiş nedenleri yanında, kendine özgü bazı nedenler de gözönünde tutularak düzenlenmiştir. Vergi hukuku kamu hukuku içinde yer alması nedeniyle, kamu yararı tek tek kişilerin yararından daha üstün tutulmuştur(8). Devlet vergi alacağına ilişkin hakkını süresi içerisinde kullanmaması devletin ve vergi yükümlülerinin çıkarlarına aykırı düştüğü gibi, bazı vergi prensiplerinin de bozulmasına neden olur.

Verginin süresi içerisinde tarh edilmemesi veya tahsil edilmemesi devlet açısından mali ve ekonomik dengenin bozulmasına neden olabilir. Devlet bütçesi hazırlanırken kamu ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla elde edilmesi öngörülen vergi gelirleri gösterilecektir. Gösterilen bu vergi gelirleri, elde edilmesi imkânı kalmamış veya çok güç olan vergiler olursa; devlet gereksinimini karşılamak için vergi gelirleri dışındaki gelir kaynaklarına başvurması gerekecektir. Bu sadece mali dengenin değil, ekonomik dengenin de bozulmasına yol açar. Bütçe açıklarının merkez bankası kaynakları ile kapatılması yoluna gidilmesi halinde, enflasyona neden olunacaktır.

(8) Hakkı MUSABALLI, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Selçuklu Matbaası, İstanbul, 1978, s.333.

Zamanında tahsil edilmeyen vergilerin sonradan tahsil edilmesi vergi yükümlülerinin de ekonomik dengelerinin bozulmasına neden olur. Geçmiş dönemlere ait vergi borcunun ,daha sonra tahsil edilmesinde ödeme gücü çökilebileceği gibi planlanmış olan yeni yatırım ve ekonomik faaliyetler gerçekleştirilemez.Bu ise, yükümlünün planladığı ekonomik dengenin bozulmasına neden olur(9).

Zamanaşımının vergi hukukunda gerçekleştireceği başka bir amacı,da vergi idaresine etkinlik kazandırmaktır.Vergi idaresinin etkinliği aynı zamanda diğer vergicilik kurallarının yerleşmesine de yardımcı olacaktır. Vergi idaresinin etkin olması , ekonomide planlı devletin amaçlarının gerçekleştirilmesi için şarttır. Vergi idaresinin etkinliği , elde edeceği vergi gelirlerinin zamanında elde edilmesi yanında; vergilendirilebilir fakat vergilendirilmemiş kaynakların da vergilendirilmesini gerektirir. Vergi idaresi geçmiş yıllara ait ekonomik verimliliği azalmış ve güncelliğini yitirmiş vergilerle uğraşması yerine ,yeni vergi kaynaklarının tesbiti ve tahsiliyle uğraşmalıdır. Vergi idaresi vergileri eşit ve adaletli bir şekilde ve zamanında alabilmesi için geçmiş süre içinde vergi beyanlarını kontrol yerine,vergiyi doğuran olaya en yakın bir süre içinde kontrol etmelidir(10).

-
- (9) Cezmi ERÇİN, Mali Kanunlarda Makable Şümül ve Mürürü Zaman,Adliye Cırıdesi Yayını,Hapishane Matbaası,Ankara 1936,s.27; İzzet GÖZÜBÜYÜK,Vergilerde Mürürü Zaman,ideal Matbaası,Ankara 1945,s.6.
- (10)Fehamettin ERVARDAR, "Mali Tatbikatımızda Zamanışı Korkusu ve Vergi Murakabesi, TÜRKİYE İKTİSAT GAZETESİ,18, 1979,24.4.1970,s.4-7.

Bu kontrol, zamanında beyannamesini vererek, biçimsel ödevlerini yerine getirerek dürüst davranmış yükümlüler yerine ; hiç beyanname vermeyen kişiler üzerinde yapılmalıdır. Yoksa yapılacak kontroller, vergilerin zamanlaşımına uğrayacağı korkusu içinde yapıldıkça etkin bir vergi idaresinden söz edilemez. Vergi idaresi bu etkinliği gerçekleştirdiği ölçüde planlamış olduğu vergi gelirlerini de elde edecek ve plan hedeflerine ulaşabilecektir.

Devlet ile yükümlüler arasındaki vergi ilişkisinin uzun süre askıda kalması kamu yararına ters düşer. Zamanlaşımı vergileme yetkisini belirli bir süre ile sınırlayarak bu kamu yararının gerçekleşmesini sağlar. Devlet vergiden doğan alacak hakkını belirli bir süre içerisinde kullanmamışsa , bu hakkını daha sonra kullanmak istemesi , gerek toplumun ve gerekse vergi yükümlüsünün çıkarlarına aykırıdır. Zamanlaşımı nedeniyle toplum ile kişilerin çıkarları birlikte korunmuş olacaktır(11). Geçikmiş bir vergi alacağının istenmesi hukuken dürüstlük kuralına (12) aykırı düşer. Bu nedenle devletin belirli süreler geçtikten sonra alacak hakkını kullanmak istemesi , vergi hukukunda kabul edilmemiştir(13).

Vergi alacağının uzun süre askıda kalması, vergi ida-

(11) ODERMATT, s.23.

(12) Dürüstlük kuralı hakkında bkz. Ergun ÖZSUNAY, Medeni Hukuka Giriş, B.2., Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976, s.297.

(13) ÇAĞAN, s.105.

resi ve vergi yargı organlarını gereğinden fazla meşgul edilmesi yanında elde edilecek gelirin faydasını da düşürür. Özellikle yüksek enflasyon oranlarının görüldüğü ülkelerde verginin tahsili için yapılan gider; getireceği gelirden daha fazla olacaktır. Zamanlaşımı müessesesinin kabulü ile bu sakınca da önlenmiş olur.

Vergi hukukunda zamanlaşımı bazı vergileme prensiplerinin gerçekleşmesine yardımcı olur. Vergilerin yasallığı prensibi ,yalnız vergilerin yasa ile konulmasını değil, vergiyi kaldıran nedenlerin de yasada belirtilmesini gerektirir. Zamanlaşımı, vergilerin uygunluk prensibinin gerçekleşmesine de neden olur. Vergiler yükümlünün likiditesinin en yüksek olduğu bir anda istenmelidir. Geçmiş yıllara ilişkin verginin istenmesi yükümlünün ödeme gücünü etkileyebilir.

Zamanlaşımının amaçlarından bir diğeri de ,vergi yargı mercilerinin yükünü azaltmaktır. Zamanlaşımı nedeniyle vergi yargı mercilerinin yükünün azaltılması, özel hukukdakine göre daha fazladır. Çünkü özel hukukta zamanlaşımı def`i olarak ileri sürülmesi gerekirken ,vergi hukukunda re`sen dikkate alınır.

Vergi hukukunda zamanlaşımı bu amaçları gerçekleştirirken bazı sakıncaları da getirebilir. Vergi borcunu süresi içinde ödeyen yükümlüler aleyhine çıkar dengesini bozabilir. Kişiler arasında adalet ve eşitlik ilkesini zedeleyebilir(14).

(14) Yavuz ABADAN, " Akit Serbestisi ve Zamanlaşımı", A.D.Y.42, S.9, Ankara, 1951, s.1388.

Devletin gelirlerinde eksilmelere yol açabilir(15).Ancak kamu yararı düşünmesi ve pratik hayatın zorlukları bu sakıncalardan daha üstün geldiği için vergi hukukunda zamanlaşımına yer verilmesi gereği doğmuştur(16).

C) TARİHSEL GELİŞİMİ :

Türk Vergi Hukukunda zamanlaşımıyla ilgili hükümlerin geçirdiği evreler,Türk Vergi Sisteminin geçirdiği evrelere göre değişir. Türk Vergi sistemindeki önemli gelişmeler Cumhuriyetin ilanı ile başlar. Vergi hukukunda yer alan zamanlaşımının tarihsel gelişimini de ,Cumhuriyet öncesi; Türk Vergi Sistemindeki köklü değişikliklerin olduğu 1950 ile 1923 arası ve 1950'den sonraki devre olarak incelenecektir.

1. C u m h u r i y e t Ö n c e s i D e v r e :

Osmanlı Devletinde Tanzimatın ilânına kadar,vergi hukuku alanında gelişmelere rastlamak güçtür.Çünkü Osmanlı Devletinde, kamu gelirleri içersinde vergilerin yeri çok önemsizdi.Devlet monarşi ile yönetildiği için ,hukuk devleti değildi. Tanzimat döneminde çıkarılan bazı vergi yasaları da vergi hukukunda gelişme sağlayamamıştır(17).

(15) Zeki KURUCA,"Vergi Kaçakçılığı", M.E.K.,S.B.F.Mâliye Enstitüsü Yayını,Ankara,1966,s.206.

(16) ÇAĞAN, s.106.

(17) Türk Vergi Sisteminin Tarihi Gelişimi Hakkında bkz. İlhan ÖZER, Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi,Mâliye Tetkik Kurulu Yayını, No:161,Güneş Matbaacılık, Ankara 1974,s.25-37; Kenan BULUTOĞLU,Türk Vergi Sistemi,C.I,B.6,Fakülteler Matbaası,İstanbul 1978,s.46-61.

Kamu gelirlerinden olan vergi ve resimlerin zamanlaşımına uğramayacağı yerleşmiş bir prensip idi. Bu nedenle özel vergi yükümlülüğü getiren vergi yasalarında zamanlaşımına ilişkin açık bir hüküm olmadığı zaman , vergi ve resimler zamanlaşımına uğramazdı. Türkiyede de Cumhuriyetin ilanına kadar bu prensip geçerli idi. Ancak Cumhuriyetin ilanından sonra , vergi hukukunda zamanlaşımına yer verildi(18).

5.8.1909 (1325) Tarihinde yürürlüğe giren bazı vergilerin tahsil usulünü gösteren "Tahsili Emval Kanunu" nda zamanlaşımına ilişkin bir hüküm yoktu(19). Devletin vergi alacağıının süre ile sınırlandırılması ilk kez Cumhuriyet dönemine rastlar(20).

2. C u m h u r i y e t i n İ l a n ı İ l e 1950 A r a s ı n d a k i D e v r e :

Cumhuriyetin ilanından sonra Türkiye'de Vergi Hukukunda gelişme dönemi başlar. 1924 Anayasa'sı "Vergiler ancak bir kanunla tarh ve cibayet olunabilir" (21) ilkesini koyarak vergi hukukunun gelişmesinde sağlam bir temel atmış oldu. Bu madde daha sonra değiştirilerek vergileme tekniğine uygun bir ifade kullanılmıştır. Şöyleki, " Vergiler ancak

(18) GÖZÜBÜYÜK, s.6

(19) ÇAĞAN, s.6.

(20) ERÇİN, s.27; GÖZÜBÜYÜK, s.6.

(21) 491 sayılı 1924 tarihli "Teşkilatı Esasiye Kanunu", md 85, bkz. A.Şeref GÖZÜBÜYÜK, Suna KILI, Türk Anayasa Metinleri, 1839-1980, B.2., Sevinç Matbaası, Ankara 1982, s.131, 3. Tertip DÜSTUR, C.V, s.576, (1019).

kanunla salınır ve alınır" hükmü ile açıklık getirilmiştir(22).

Cumhuriyetin ilanından sonra ,devletin vergi alma hakkının sınırsız olmadığı ve bunun belirli bir süre ile sınırlandırılması gereği kabul edilerek vergilerde zamanlaşımına yer verilmiştir. 1935 yılında kabul edilen 2656 sayılı "Tahsili Emval Kanununa Bazı Maddelerin Eklenmesine Dair Kanun" (23) yürürlüğe girene kadar tarh ve tahsil için kabul edilmiş genel bir zamanlaşımı hükmü yoktu. Tek tek vergi yasalarında ,düzenledikleri vergiler için geçerli olan zamanlaşımı hükümlerine yer verilmiştir(24).

Düzenledikleri vergiler için zamanlaşımı hükümlerine yer veren vergi yasalarının ,zamanlaşımı hükümleri özellikle şöylece:

755 sayılı "Kazanç Vergisi Kanununda yer alan zamanlaşımı ,mali yıl esasına göre düzenlenmiştir.Tahakkuk zamanlaşımı üç, tahsil zamanlaşımı ise on yıldır(25). Daha sonra yapılan bir değişiklikle tahsil zamanlaşımı beş yıla indirilmiştir(26). 755 sayılı Kazanç Vergisi kanununu yürürlükten

(22) 4695 sayılı ve 1945 tarihli Anayasa'nın 85 nci maddesi, GÖZÜBÜYÜK-KILI, s.131, (3.Tertip.DÜSTUR,C.XXVI,s.179)

(23) Akif ERGİNAY, Türkiye Cumhuriyet Dönemi Vergi ,Resim ve Harç Kanunları 1920-1977,C.I, Elif Matbaacılık Sanayi,Ankara 1977,s.491.

(24) ÇAĞAN s.10.

(25) ERGİNAY, Türkiye...,C.I,s.120,755 sayı ve 14.3.1926 tarihli "Kazanç Vergisi Kanunu", md.64.

(26) ERGİNAY, Türkiye...,C.I,s.153,1038 sayılı ve 31.5.1927 tarihli "Kazanç Vergisi Kanununun Bazı Maddelerini Muaddil Kanun", md.31.

kaldıran 2395 sayılı "Kazanç Vergisi Kanunun"nda tahakkuk zamanaşımı gerçek kişilerde üç, tüzel kişilerde ise dört yıl olarak kabul edilmiştir. Ayrıca, tahsil zamanaşımı ,yükümlünün yurt dışında bulunması halinde on yıl elacağı hüküm altına alınmıştır(27).

Yükümlülük altına aldığı vergi için geçerli olan bir başka zamanaşımı da 797 sayılı "Veraset ve İntikal Vergisi Hakkında Kanun" da düzenlenmiştir(28). Buna göre, zamanaşımı sadece taşınır mallarda ve mala sahip olma tarihinden itibaren iki yıl içinde vergi tarh olunmazsa ,tekrar vergi tarh olunamaz. Bu hüküm 1936 sayılı "Veraset ve İntikal Vergisi Hakkında Kanunun Bazı Maddelerinin Tadiline ve Bazılarının İlgasına Dair Kanun"(29)la değiştirilmiş , zamanaşımı süresi üç yıla çıkarıldığı gibizamanaşımının kesilmesi hükmü de getirilmiştir.

1324 sayılı "Damga Resmi Kanunu" nda (30) zamanaşımı önce vergi cezası için düzenlenmiştir.3765 sayılı "Damga Resmi Kanununun Bazı Hükümlerinin Değiştirilmesine ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesine Dair Kanun" (31)'la zaman-

-
- (27) 2395 sayılı "Kazanç Vergisi Kanunu" hakkında geniş bilgi için bkz.Şaban Sırrı HÖÇEK,"Mali Kanunlarda Müruru-zaman ve Sukutu Hak Müddetleri" , İ.B.M.,Y.16,S.4,Nisan 1942,s.194; ERGİNAY, Türkiye ...,C.I,s.408.
- (28) ERGİNAY, Türkiye...,C.I,s.137,797 sayılı ve 17.4.1926 tarihli" Veraset ve İntikal Vergisi Hakkında Kanun", md.31.
- (29) ERGİNAY, Türkiye...,C.I,s.137(R.G.,k.4.7.1931, y.16.7.1931).
- (30) ERGİNAY, Türkiye...,C.I,s.227,(R.G.,k.23.5.1928, y.29.5.1928,md.69).
- (31) ERGİNAY, Türkiye..., C.I, s.227(R.G.k.3.1.1940,y.10.1.1940,md.69).

eşımı hem damga vergisi hem de vergi cezası için hüküm altına alınmıştır. Tarh ve tahsil zamanasını ,mali yıl esasına göre beş yıldır. Maktu para cezaları için Türk Ceza Kanununda (32) yer alan zamanasını hükümleri uygulanmaktadır. Yükümlü yurtdışında ise uygulanacak tarh ve tahsil zamanasını süresi on yıldır.

1839 sayılı "Hayvanlar Vergisi Kanunundaki zamanasını mali yıl esasına göre düzenlenmiştir(33).Tahakkuk zamanasını üç, tahsil zamanasını ise beş yıl olarak hüküm altına alınmıştır.

1890 sayılı "İktisadi Buhran Vergisi Kanunu" (34)'nda zamanasına ilişkin açık bir hüküm yer almamakla beraber, "... Verginin ve zamlarının tahsilinde vesair meskut bırakılan hususlarda Kazanç Vergisi Kanununun hükümleri dairesinde muamele olunur" demekle ,bu vergi için üç yıllık tahakkuk ve beş yıllık tahsil zamanasını uygulanmıştır.

1980 sayılı "Muvezeneye Vergisi Kanunu"(35) zamanasına yer vermiştir. Hakedişin ödenmesinden itibaren tahakkuk zamanasını üç, tahsil zamanasını ise beş yıldır.Süre mali yıl esasına göre hesaplanır.

2395 sayılı "Kazanç Vergisi Kanunu" (36)'nda yer alan

-
- (32) 765 sayılı Türk Cezası Kanunu ,(R.G., k.1.3.1926, y.13.3. 1926, No:320).
- (33) ERGİNAY, Türkiye...., s.331., (R.G. k.6.7.1931, y.15.7.1931. md.25).
- (34) ERGİNAY, Türkiye...., s.350., (R.G. k.26.5.1932, y.31.5. 1932, Md.9).
- (35) ERGİNAY, Türkiye...., C.I, s.346.
- (36) ERGİNAY, Türkiye...., C.I, s.408, (R.G., k.23.3.1934, y.25. 3.1934, md.78).

zamanlaşımı mali yıl esasına göre dir. Tahakkuk zamanlaşımı gerçek kişilerde üç, tüzel kişilerde ise dört yıldır. Tahsil zamanlaşımı ise her ikisi için de beş yıldır. Ancak, tahakkuk zamanlaşımında, "...tahakkuk ettirildiği...." halde "... tarh edilmeyen ..." vergilerde zamanlaşımı diye hüküm altına alınmış ve tahakkuk aşamasının tarh aşamasını da kapsadığı gözden kaçırılmıştır. 3258 sayılı "Kazanç Vergisi Hakkındaki 2395 Numaralı kanunla 1890,1980,ve 2882 Numaralı kanunların Bazı hükümlerini Değiştiren Kanun" (37) ile tahakkuk kavramı yerine "...yıl içinde tarh edilmeyen... " şeklinde değiştirilmiştir. Yurt dışında olanlar için tahsil zamanlaşımı on yıl olarak kabul edilmiştir.

2430 sayılı "Muamele Vergisi Kanunu(38)"unda düzenlenen zamanlaşımı ,mali yıl esasına göre muamelenin yapıldığı yılı takip eden yılın başından tarh zamanlaşımı üç,tahsil zamanlaşımı ise on yıl olarak hükme bağlanmıştır.

Tahsil zamanlaşımında ilk defa genel hüküm 2656 sayılı "Tahsili Emval Kanununa Bazı Maddelerin Eklenmesine Dair Kanun" (39) la getirilmiştir. Özel vergi kanunlarında tahsil zamanlaşımına ilişkin aksine bir hüküm bulunmadıkça vergi ve resimlerde bu kanun hükümleri uygulanacaktır. Tahsil zamanlaşımı süresi beş yıl olup, verginin ilgili olduğu mali yılı takip eden yıldan başlar. Yükümlü yurt dışında ise süre on yıldır. Yükümlünün mallarına konacak haciz işlemi zamanlaşımını keser. Bu hükümle, tahsil zamanlaşımı hükmü taşımayan vergi-

(37) ERGİNAY, Türkiye..., C.I, s.408, (R.G., k.12.6.1937, y.24. 6.1937, md.21).

(38) ERGİNAY, Türkiye..., C.I, s.446, (R.G., k.10.5.1934, y.15. 5.1934, md.27).

(39) ERGİNAY, Türkiye..., C.I, s.491 (R.G., k.23.12.1934, y.1.1. 1935, md.6).

lerdeki boşluklar doldurulmuş oldu. Örneğin: 1837 sayılı "Bina Vergisi Kanunu " (40),1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu(41),1718 sayılı "Dahili İstihlak Vergisi Hakkında Kanun " (42) ,2458 sayılı "Muhtelif Maddelerden Alınacak İstihlak Vergisi Hakkında Kanun"(43), 2459 sayılı "Tayyare Resmî Hakkında Kanun" (44),2460 sayılı "Tütün ve Müskirrattan Alınacak Müdafaa Vergisi Hakkında Kanun"(45)'larda ne tarh ne de tahsil zamanasını hükmü yoktu.797 sayılı "Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda da sadece taşınır mallar için zamanasını hükmü düzenlenmiştir.2656 sayılı kanunda tarh zamanasını ile ilgili bir hüküm bulunmuyordu. Doktrinde ve yargı kararlarında Borçlar Kanununun 125.nci maddesinde yer alan "İş bu kanunda başka surette hüküm mevcut olmadığı taktirde her dava on senelik müruru zamana tasidir", hükmünün tahakkuk zamanasını bakımından geçerli olup olmayacağı tartışma konusu yapılmıştır. Bazı yargı kararları ve doktrinde ,özel hukukun bu genel zamanasını hük-

-
- (40) ERGİNAY , Türkiye...,C.I.,s.298(R.G.,k.4.7.1931,y.14.7.1931)
- (41) ERGİNAY, Türkiye...,C.I,s.298,(R.G.,21.6.1931,y.6.7.1931).
- (42) ERGİNAY, Türkiye...,C.I,s.260,(R.G.,12.6.1930,y.17.6.1930).
- (43) ERGİNAY Türkiye...,C.I,s.454(R.G.,28.5.1934,y.30.5.1934).
- (44) ERGİNAY,Türkiye...,C.I,s.457(R.G.,k.28.5.1934,y.30.5.1934).
- (45) ERGİNAY, Türkiye...,C.I,s.459,(R.G.,k.28.5.1934,y.30.5.1934).

münün , hüküm bulunmaması halinde vergi hukukuna uygulanabileceği ileri sürülüyordu(46). Ancak bu konudaki baskın görüş , kamu hukuku kurallarındaki boşlukların özel hukuk hükümleriyle doldurulamayacağı yönündeydi. Danıştayın da borçlar hukuku zamanlaşımına ilişkin kuralların ve zamanlaşımını kesen nedenlerin kıyas yolu ile vergi hukukuna uygulanamayacağına karar vermiştir(47).

2656 sayılı Tahsili Emval Kanunu'na Bazı maddelerin Eklenmesine Dair Kanun sadece tahsil zamanlaşımı süresi için genel bir hüküm getirmekle beraber, tarh zamanlaşımı yine tek tek özel vergi yasalarında düzenlenmiştir. 2882 sayılı "Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi Kanunu " istihkak bedelinin ödendiği tarihi takip eden mali yıldan itibaren tahakkuk zamanlaşımı üç yıl, tahsil zamanlaşımı da beş yıl olarak düzenlenmiştir(48). 2897 sayılı "Hayvanlar Vergisi Kanunu" nda mali yıl esasına göre tahakkuk zamanlaşımı bir, tahsil zamanlaşımı ise beş yıldır(49). 3343 sayılı kanun-

(46) İ. GÖZÜBÜYÜK, s. 50.

(47) Şaban Sırrı HÖCEK, "Mali Kanunlarda Mürürüzaman ve Sukutuhak Müddetleri", İSTANBUL BAROSU MECMUASI, (İBM), Y.16, S.5, Mayıs 1942; s.272; ERÇİN, s.34; ÇAĞAN, s.13, 27 ve 28 no.lu diptontan bkz. Dn., 1 nci Deavi D., E.37/1126, K.38/203, 19.2.1938 (D.K.D.5, s.58-59). ve Dn.4.D., E.39/724, K.41/755, 3.1.1941, (D.K.D.17, s.37-39).

(48) ERGİNAY- Türkiye..., C.I. s.528 (R.G.k.25.12.1935, y.2.1.1936, md.12).

(49) ERGİNAY, Türkiye..., C.I, s.543, (R.G., 23.3.1938, y.30.3.1936, md.31).

la yapılan değişiklikle "tahakkuk " kavramı yerine "tarh " kavramı kullanılmıştır(50).3330 sayılı Oyun Aletleri Res- mi Hakkında Kanun(51) tarh ve tahsil zamanasına yer ver- diği gibi vergi cezaları için de zamanasını hükmü getirmiş- tir. Mali yıl esasına göre olup süresi beş yıldır.

3843 sayılı " Muamele Vergisi Kanunu" nda muamele- nin yapıldığı mali yılın sonundan itibaren tarh zamanasını üç, tahsil zamanasını ise beş mali yıl olarak hüküm altına alınmıştır(52).

4429 sayılı "Toprak Mahsulleri Vergisi Kanunu" nda da maliy yıl esasına göre sadece beş yıllık tahsil zamanası kabul edilmiştir(53). 4429 sayılı kanunu yürürlükten kal- dıran 4453 sayılı "Toprak Mahsulleri Vergisi Kanunu" nda tarh zamanasını da getirilmiş ve " müteakip mahsul yılına kadar" bir süre tanınmıştır. Pamuk, tütün , pancar, gibi ba- zı mahsullerde ise tahakkuk zamanasını üç yıl olarak kabul edilmiştir. Tahsil zamanasını ise, üç yıl olarak düzenlen- miştir(54).

5237 sayılı "Belediye Gelirleri Kanunu" nda kabul edi- len zamanasını süreleri ise, tahakkuk zamanasını üç, tahsil

(50) ERGİNAY, Türkiye...,C.I, s.543,(R.G.,k.23.3.1938,y.30. 3.1938,md.7).

(51) ERGİNAY, Türkiye...,C.I.,s.559, (R.G.,k.17.1.1938,y. 1938, md.9).

(52) ERGİNAY, Türkiye ,...,C.I, s.661(R.G.,k.28.5.1940,y. 1940, md.77).

(53) ERGİNAY, Türkiye....,C.I,s.732,(R.G.,k.4.6.1943,y.7.6. 1943,md.35).

(54) ERGİNAY, Türkiye...,C.I,s.746,(R.G.,k.26.4.1944,y.28. 4.1944.

zamanlaşımında ise beş yıllık süre kabul edilmiştir(

1923 ile 1950 yılları arasında kabul edilen vergilerde tarh zamanlaşımı hükmünü düzenleyen genel bir yasa çıkarılmamıştır. Tarh zamanlaşımına ilişkin süreler ,vergiyi düzenleyen yasalarda yer almıştır. Bazı vergilerde ise tarh zamanlaşımına ilişkin hiç hüküm yer almamıştır.Tahsil zamanlaşımına ilişkin genel hüküm ise 2656 sayılı "Tahsili Emval Kanununa Bazı Maddelerin Eklenmesine Dair Kanun" la düzenlenmiştir. Bazı vergi yasaları ise ,ayrıca düzenledikleri vergi için tahsil zamanlaşımına yer vermiştir.

3. 1950 'd e n G ü n ü m ü z e K a d e r O l a n D e v r e :

1950 yılı ve sonrası Türkiye`de vergi hukuku alanında bir reform devresi olarak nitelendirilir. Bu devrede Alman vergi yasaları örnek alınarak ,Gelir Vergisi Kanunu (55) ,Kurumlar Vergisi Kanunu(56) ve Vergi Usul Kanunu(57) kabul edilmiştir. Vergi usul Kanununda şekli vergi hukuku hükümleri yanısıra, madde vergi hukuku içinde yer alması gereken tarh zamanlaşımına da yer verilmiştir.

5432 sayılı Vergi Usul Kanununda tarh zamanlaşımı tanımlanmış ve yükümlünün bu konuda herhangi bir müracatı olup olmamasına bakılmaksızın hüküm ifade edeceği yer almıştır(58).Bu hükümler daha sonra 213 sayılı Vergi Usul Kanununda aynen yer almıştır. Ancak 5432 sayılı yasada yer alan

(55) 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu,R.g.,T.9.6.1949,No:7228

(56) 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu,R.G.,T.10.6.1949,
No:7229.

(57) 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu,R.G.T.,15.6.1949,No:7234.

(58) 5432 sayılı V.U.K.,md.103.

bir fıkra(59),6183 sayılı Amme Alacaklılarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun (60) ile değiştirilmiştir.Değiştirilmeden önceki şeklinde ,tarh zamanlaşımından sonra yükümlüden vergi aranmayacağı ve yükümlünün zamanlaşımına uğramış vergiyi ödemelerinin de kabul edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

1950 yılı sonrası yapılan vergi reformları arasında 1909 tarihli eski Tahsili Emval Kanunu ve ona değişiklik getiren yasaları kaldıran 21.7.1953 tarih ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun önemli bir yeri vardır.Bu kanun ile bütün kamu alacakları için genel tahsil zamanlaşımı hükmüne yer verilmiştir.Bu kanun halen yürürlüktedir.

4.1.1961 tarihinde ,5432 sayılı Vergi Usul Kanununun uygulamada karşılaşılan aksaklıkları düzeltmek amacıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kabul edilmiştir.Bu yasa da yer alan tarh zamanlaşımı hükümleri, 5432 sayılı VUK da yer alan tarh zamanlaşımı hükümlerinin 6183 sayılı AATUHK ile yürürlükten kaldırılan hükümleri dışında aynıdır.213 sayılı VUK da halen yürürlüktedir.

II. VERGİ HUKUKUNDA YER ALAN ZAMANAŞIMININ HUKUKİ NİTELİĞİ VE DİĞER HUKUK DALLARINDAKİ ZAMANAŞIMI KARŞISINDAKİ YERİ:

Vergi hukukunda yer alan zamanlaşımı sürelerinin bu hukuk dalı esas alınarak özelliklerine değinilmelidir.Vergi

(59) 5432 sayılı V.U.K. ,md.103/III.

(60) 6183 sayılı AATUHK,md.116/12.

hukuku içindeki yeri tesbit edildikten sonra diğer hukuk dallarında yer alan zamanaşımı süreleri ile mukayese edilebilecektir.

A) VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMININ HUKUKİ NİTELİĞİ

i. Vergi hukukunda yer alan zamanaşımının hukuki niteliklerinden biri vergi alacağını ortadan kaldırmasıdır. Yükümlü zamanaşımına uğramış vergi borcundan da kurtulur.

ii. Vergi hukukunda zamanaşımı vergi alacağını kendiliğinden ortadan kaldırır. Zamanaşımı yükümlü tarafından ileri sürülmesi bile vergi idaresi ve vergi yargı makamlarınca re'sen dikkate alınması gerekir(61). Bu özelliği nedeniyle vergi hukukunda zamanaşımı hak düşürücü sürelere benzer(62). Zamanaşımının re'sen dikkate alınmasında ,yasa yükümlüye bir irade serbestisi tanımamıştır. Bu verginin tarafların iradelerine değil, tek taraflı olarak yasa ile meydana gelmesindedir(63). Yükümlü kendisine ödeme emri tebliğinde ,böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği ve zamanaşımına uğradığı hakkında ödeme emrinin kendisine tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde vergi mahkemesine müracaat edebilir(64).

(61) Behcet NERAD, "Zamanaşımı", V.R.D., S.34, Yıl.2, 1947, s.4,

(62) ÇAĞAN , s.108.

(63) ÇAĞAN , s.108, 20.no.lu dipnottan, ODERMATT, s.53.

(64) Danıştay bir kararında bu zamanaşımının tarih zamanaşımı değil, tahsil zamanaşımı olduğuna karar vermiştir. Aslında bu zamanaşımı sadece tahsil değil, tahakkuk zamanaşımında kapsmalıdır. Bkz: Dn.9.D.10.12.1970 gün ve ,E.970/2012, Danıştay Dokuzuncu Daire Kararları, Danıştay Başkanlığı, Yarı Açık Cezavi Matbaası, Ankara, 1970, s.23; ÇAĞAN-s.108, 21.no.lu dipnot.

Ancak itiraz nedenleri açık olarak belirtilmelidir.Yükümlü böyle bir borcu olmadığını dava etse ve vergi mahkemesi de inceleme sırasında verginin zamanlaşımına uğradığını tesbit etmiş olsa,bunu re'sen dikkate almalıdır.Ancak, ödeme emrine itiraz edilmemesi veya zamanlaşımının ileri sürülmemesi nedeniyle kesinleşmiş veya tahsil edilebilir bir duruma gelmiş bir vergi borcunun zamanlaşımına uğradığını iddia etmek mümkün değildir. Bu nedenle yükümlünün.zamanlaşımı iddiasını ileri sürmesinde fayda vardır(65).

iii.Vergi hukukunda zamanlaşımı süreleri kesindir.Vergi hukukunun kamu hukuku içinde yer alması nedeniyle kamu düzenindedir. Vergi hukukunda yer alan zamanlaşımı süreleri taraf iradeleri ile değiştirilemez.İdare de tek taraflı olarak zamanlaşımı sürelerini uzatamaz ve kısaltamaz.Zaten vergi hukukunda ilke olarak sözleşme serbestisi kabul edilmiştir. Yasada açıkça gösterilmedikçe yükümlülük veya vergi sorumluluğuna ilişkin sözleşmeler vergi dairesini bağlamaz(66).

iv. Yasada açıkça gösterilmek şartıyla ,vergi hukukunda zamanlaşımı durabilir ve kesilebilir(67).Tarih zamanlaşımında sadece durma ,ceza zamanlaşımı ve tahsil zamanlaşımı sürelerinde ise hem durma hem de kesilme nedenleri gösterilmiştir(68)

(65) ÇAĞAN s.109; 23 no.lu dipnot,Dn.7.D.E.72/1515,K.73/197, 6.2.1973(Tamer GELEGEN-O.Nuri KARADAĞ-Samet TAMER, Vergi Anlaşmazlıklarıyla ilgili Danıştay Kararları,1972-1973, Ankara 1974,s.575-576.)

(66) VUK.8/III; Tarafların yaptığı ve kanunun tanıdığı sözleşmelere,kurumların devir halinde,devir alan kurumun verdiği taahhütnameyi örnek gösterebiliriz.Fazla bilgi için bkz.Yılmaz ÖZBALCI, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları,Saygı Matbaacılık,İstanbul,19..,s.488.

(67) Klaus TIPKE, Steuerrecht, Köln,1975,s.436.

(68) VUK, md.114/II,374/son fıkra ve AATUHK,md.103 ve 104.

v. Vergi hukukunda yer azan zamanlaşımı süreleri vergi alacağının doğduğu tarihten itibaren değil, vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen, takvim yılının başından başlar. Bazı vergilerin yıllık olması nedeniyle sürenin başlangıcının izleyen takvim yılının başı esas alınabilir. Ayrıca izleyen takvim yılının başlangıç kabul edilmesi ,sürenin bittiği tarihin kesin olarak bilinebilmesi için olabilir. Periyodik olmayan vergiler ve bazı vergi cezaları için takip eden takvim yılı başından başlaması, zamanlaşımı süresini olduğundan daha uzun tutmaktadır(69).

B) VERGİ HUKUKUNDA ZAMANLAŞIMININ DİĞER HUKUK DALLARINDAKİ ZAMANLAŞIMI KARŞISINDAKİ YERİ:

Vergi hukukunda yer alan zamanlaşımı , yer aldığı hukuk dalının özellikleri gözönüne alınınca tipatip benzediği bir başka zamanlaşımından bahsedemeyiz.Vergi hukukundaki zamanlaşımı düşürücü özellikle olması nedeniyle borçlar hukukunda yer alan zaman aşımı ile karşılaştırılabilir.Bu karşılaştırmada vergi hukukunun kamu hukukunda ,borçlar hukukunun ise özel hukukta yer aldığı gözden uzak tutulmamalıdır. Düşürücü özellik arzemesi nedeniyle egeya hukukunda yer alan kazandırıcı zamanlaşımı ile karşılaştırmaya gerek görülmektedir.

Vergi ceza hukukunda yer alan zamanlaşımı ise,ceza hukukunda yer alan zamanlaşımı ile karşılaştırılabilir.Her ikisi de kamu hukukunda yer almamasına rağmen güdülen he-
(69) MUTLUER, s.220.

deflerin farklı olması bu karşılaştırmada gözardı edilmemelidir.

1. Borçlar Hukuku Zamanaşımı
Vergi Hukuku Zamanaşımı :

Borçlar hukukunda yer alan düşürücü zamaşımı, Borçlar kanununda 125-140`inci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu maddeler dışında da zamaşımına yer veren maddeler vardır(70). Ancak 125-140`inci maddeler arasında düzenlenen zamaşımı genel mahiyette olup, Borçlar Kanununda özel nitelikte hüküm bulunmayan her dava on yıllık zamaşımına tabidir(71).Bu zamaşımı genel hükümler de "Borçların Sıfırtu " arasında düzenlenmiştir. Ancak burada bir hususu belirtelim. Düşürücü zamaşımı her ne kadar borçların düşürücü(sukutu) bölümünde düzenlenmiş olsa da ,borcun kendisini değil ,ancak alacağın devlet otoritesi ile elde edilmesi imkanını kaldırır. Netice itibariyle düşürücü zamaşımı dava hakkını düşürür(72). Ancak dava hakkının düşürülebilmesi için mahkemede borçlu veya temsilcisi tarafından ileri sürülmesi gerekir(73).Hakim kendiliğinden dikkate alamaz ve hatırlatamaz(74). Bu özelliği ile borçlar hukukunda zaman-

(70) B.K.Md,60,66,gibi.

(71) B.K.,md.125.

(72) BERKİ, Hukukta..., s.102.

(73) Şakir BERKİ, Borçlar Hukuku, Umumi Hükümler,Kitap I, B.2,Güzel Sanatlar Matbaası,Ankara 1958,s.267.

(74).Hakim yargılamada tarafların dışında olması nedeniyle ve tarafsızlığı nedeniyle defî olarak ileri sürülmesi gereken şeyleri taraflara bildiremez,hatta anımsatmak yoluna dahi gidemez,fazla bilgi için bkz.Bakır KURU , Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı,B.3,A.Ü.H.F.Yy.No:452, Çağ Matbaası,Ankara 1981.s.40 vd.

aşımı bir def`idir(75).

Vergi hukukunda ise ,tarh zamanasını VUK`da birinci kitabın altıncı kısmının ikinci bölümünde 113-114 üncü maddelerinde düzenlenmiştir. Genel mahiyette olup VUK kapsamı (75) içinde tüm vergiler için geçerlidir. Zamanasını, devlet açısından vergi alacağını kaldırır. Zamanasını gükümü tarafindan ileri sürülebileceği gibi, idare ve yargı mercileri de yargılamada yalnız ilk iddialarda değil ,yargılamanın her yeri de ileri sürülebilir(77). Bu özelliği ile özel hukuktaki hak düşürücü sürelerle yaklaşır. Vergi Hukukunda zamanasının re`sen dikkate alınması , vergi alacağını tek taraflı devlet gücünden kaynaklanmasının yanısıra kamu düzeninin de gereğidir(78).

Borçlar hukukunda zamanasına uğramış bir borç, zamanasına rağmen istenesilir, dava edilebilir. Borçlu isteyerek ve istemeyerek zamanasını definde bulunmadığı takdirde, alacak zamanasına uğramış olsa bile mahkeme borcun ödenmesine karar verebilir. Hakim re`sen zamanasına uğramış bir alacağı reddedemez(79). Borçlu ister Rendiliğinden ,isterse zamanasını defli ileri sürülmemesi nedeniyle-hukuk

(75) Defi ve tanımı için bkz. ERZURUMLUOĞLU, s.139.

(76) VUK kapsamı hakkında geniş bilgi için bkz. Kamil MUTLUER, "Vergi Usulu Kanunu`nun Şumulu", ESADER, C.V., S.2 , Haziran 1969, s.297 vd.

(77) Ekrem AMAÇ, "Vergilerde Zamanasını", V.R.D., Y.2, s.260, 1956, s.4.

(78) DURAN, s.248.

(79) BERKİ, Türk Borçlar..., s.716.

kararıyla borcunu ödemiş olsun, ödenen borç aralarında var olan ve zamanlaşımına uğramış alacak-borç ilişkisinden kaynaklanan ve tabii borç haline gelmiş borcun ödenmesidir. Yapılan ödeme, sebepsiz zenginleşme sonucunu doğuracak bir zenginleşme değildir(80). Borçlu ödediğini geri isteyemez.

Vergi hukukunda ise, vergi idaresi tarh zamanlaşımına uğramış bir vergiyi ihbarname ile isteyemez. Çünkü vergi isteme yetkisi zamanlaşımı nedeniyle sona ermiştir(81) Ancak yükümlü tahakkuk zamanlaşımına uğramış vergi borcunu kendiliğinden ödemek istediği takdirde , vergi tarh , tahakkuk ve tahsil edilmektedir, tahakkuk fişine "yükümlünün isteği ile tahakkuku verilmiştir" yazılmaktadır(82). Bu işlem tahsil zamanlaşımı için de aynen yapılmaktadır. 1953 yılına kadar zamanlaşımına uğramış vergilerin yükümlünün isteği ile ödenmesi kabul edilmemekte idi .6183 sayılı yasanın yürürlüğü girmesi ile yükümlünün kendi isteği ile zamanlaşımına uğramış verginin kabul edileceği hüküm altına alınmıştır(83).

(80) Peter NABHOLZ, Verjähmung und Verwirkung als Recht-suntergangsgründe infolge Zeitablaufs, Verlag H.R. Sauerlander Und Co., Aarau, 1961, s.5.

(81) Henrich W.KRUSE, Steuerrecht, Allgemeiner Teil, C.I, B.2, München, 1969, s.127.

(82) Servet ŞAMLIOĞLU, "Zamanlaşımı Müessesesi ve Doğurduğu Sonuçlar, V.D., C.IV, S.38, Temmuz 1969, s.6.

(83) AATUHK md.102/son.

Bu uygulama zamanlaşımının vergi yargı organları tarafından re'sen nazara alınmasının sonuçlarını hafifletmek içindir. (84).Burada şöyle bir soru ile karşılaşabiliriz.Yükümlünün kendi isteği ile zamanlaşımına uğramış bir vergi borcunu ödemesi halinde ,kabul edilen sözkonusu ödeme kamu gelirleri açısından ne tür bir gelir olur?

Yükümlü tarafından gönüllü olarak ödenen zamanlaşımına uğramış ekonomik değere "vergi geliri" olarak bakılmaması inancındayız.Verginin özelliklerinden biri de ,yaptırım gücüne sahip kamu otoritesine dayalı olarak alınmasıdır. Kamu otoritesi bu gücünü, yasada yer alan şartlara uygun olarak vergi borcunu ödeyen yükümlülere zor kullanarak vergi alacağını almasıdır(85). Vergilerin ayrıca özelliklerinden biri de zorlayıcı olmalıdır. Bu zorlayıcı, kuvvetini anayasadan alan keyfilikten uzak hukuki bir zorlayıcıdır(86).

Zamanlaşımına uğramış bir vergi alacağına kamu alacağı gözü ile bakamayız. Kamu alacağı, devletin tek tarafı olarak yükümlülük koyması veya karşılıklı borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle sağladığı kamu geliridir(87).Yüküm-

(84) SCHULTZENSTEIN , " Verjährung Sowie Fristen Und Verwaltungsstreitverfahren", VERWALTUNGSARCHIV, C.XVII,s.21.

(85) Verginin zorlayıcı özelliği için bkz.Günter SCHMÖLDERS, (Çev:Salih TURAN),Genel Vergi Teorisi,B.4,Fakülteler Matbaası,İstanbul,1976,s.67.

(86) Halil NADAROĞLU, Kamu Maliyesi Teorisi,B.3,Sermet Matbaası, İstanbul,1978,s.213.

(87) Kamu alacağına fazla bilgi için bkz.Ahmet G.KUMRULU, "Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım", Prof. Dr.Akif ERGİNAY'a 65' İNCİ YAŞ ARMAĞANI,Olgaç Matbaası, Ankara 1981,s.655.

lünün kendi isteği ile ödediği zamanlaşımına uğramış bir vergi ne tek taraflı bir yükümlülüğten, ne de karşılıklı borç ilişkisinden doğmaktadır. Bu, ancak tek taraflı ve karşılıksız bir bağış olarak kabul edilebilir(88). Bu ödeme, yükümlülüğten doğmaması nedeniyle eski bir vergi borcunun ödenmesi de değildir.

Borçlar hukukunda kamu düzeni için konulmuş olan zamanlaşımı süreleri sözleşme ile değiştirilemez. Borçlar kanununda kamu intizami için konulmuş zamanlaşımı 125-140'nci maddeler arasında düzenlenmiş zamanlaşımıdır(89). Borçlar kanununda bunun dışında kalan zamanlaşımı süreleri ile Borçlar kanununun özel kısmında yer alan zamanlaşımı sürelerinin değiştirilebileceği çoğu yazar tarafından kabul edilmektedir. Yasa koyucu, yasada yer alan, "İş bu üçüncü babta tayin olunan müruru zaman müddetleri mukavele ile tadil olunamaz(90)?" hükmünün karşıt anlamıyla bunun dışında yer alan zamanlaşımı hükümlerinin değiştirilebileceğini örtülü olarak kabul etmiştir. Zamanlaşımı ,yasada yer alış amacına uygun olarak değiştirilebilir. Sürelerin kısaltılması kişilerin yasa ile getirilmiş haklarını ne çok sınırlayıcı ne de sonsuza kadar bazı davaların mahkemeleri işgal etmesine meydan verecek kadar uzun tutulmamalıdır. Sürelerin uzatılması her durumda on yıllık zamanlaşımı süresini aşmamalıdır(91).

(88) Bedii Necmeddin FEYZİOĞLU, Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe, B.5, Fgliz Kitabevi, İstanbul, 1976, s.191.

(89) ERANIL, s.9.

(90) B.K.md.127.

(91) Zamanlaşımı sürelerinin değiştirilmesi doktrinde tartışmalıdır. Fazla bilgi için bkz. SAYMEN, s.598; ERANIL, s.10; ABADAN, s.1389, ÇANDARLI, Borçlar Hukukunda..., - s.35; BERKİ, Borçlar Hukuku..., s.267; TUNÇOMAĞ, s.1250.

Vergi hukukunda ise, kamu hukuku içinde yer alması nedeniyle ,kural olarak yasa hükümleri sözleşme ile değiştirilemez. Kaldı ki, Vergi Usul Kanununda vergi yükümlülüğü ve sorumluluğuna ilişkin sözleşmelerin geçerli olmayacağı da belirtilmiştir(92).

Borçlar Hukukunda zaman aşımı kamu düzeni amacıyla getirilmiş olması nedeniyle ,henüz süre başlamadan önce feragat edilemez(93). Zaman aşımı süresinin dolmasından sonra feragat mümkündür. Zira zaman aşımının dolmasından sonraki feragatte özel bir yarardan feragat edilmiş olur.Bu özelliği nedeniyle kamu düzenini de bozmemiş olur(94).

Vergi hukukunda ise, zaman aşımından önceden feragat açık bir hükümlerle öngörülmemiştir. Ancak bu sonuçlar, vergi hukukunun bir kamu hukuku kolu olması nedeniyle kendiliğinden vergi hukukunda önceden feragat yer almamıştır(95).

Yasalarda açıkça gösterilmek şartıyla,borçlar hukuku ve vergi hukukunda zaman aşımı süreleri kesilebilir veya durabilir.

(92) VUK.md.8.

(93) B.K.,md.139.

(94) ERANIL, s.11; SAYMEN, s.599; ÇANDIRLI, Borçlar Hukukunda...,s.36-37.Bazı yazarlar, zaman aşımı süresi içinde de,geçen süre için feragat edebileceği fikrindedir.Bkz. TUNÇOMAĞ,s.1272,ÇANDARLI, Borçlar Hukukunda...,s.37,Bazı yazarlar ise , süre devam ederken borçlunun yapacağı feragatin ikrar mahiyetinde olması nedeniyle zaman aşımını keseceği fikrindedir.Bkz:Borçlar Hukuku...,s.267:ERGENEKON,s.33.

(95) ÇAĞAN , s.111.

Borçlar hukukunda zaman aşımının kesilmesi, borçlu tarafın borcun ödenmesine yönelik olarak veya alacaklı tarafından borcun istenmesini hedef tutan yetkili adli mekamlar veya hakem yanında meydana gelen fiillerle işlemekte olan(96) sürenin kesilmesidir. Zaman aşımının kesilmesi ile olayın meydana geldiği ana kadar işlenmiş olan süre ortadan kalkıp , süre yeniden işlemeye başlar. İşleyecek yeni süre zaman aşımına uğrayan yeni süre kadardır(97). Zaman aşımını kesen sebepler, Borçlar Kanununun üçüncü bölümünde yer alması nedeniyle sözleşmelerle de değiştirilemez(98).

Zaman aşımının durması ise , kanunda yer alan hukuki veya fiili olayların meydana gelmesi ile, çoğunlukla alacaklı yararına işlemekte olan sürenin durması; süre henüz işlemeye başlamamış ise işlememesidir(99).

Vergi hukukunda da zaman aşımı süreleri kesilir veya durabilir. Tarh zaman aşımında kesilme sebepleri yasada düzenlenmemiştir. Zaman aşımının kesilmesinde süre yeniden başlar. Ancak bu sürenin başlangıcı , kesilmenin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından başlar(100). Durma halinde ise , durduran olayın sona ermesini izliyen günden itibaren başlar ve kalan süre kadar devam eder(101).

(96) Arkun KUTAD, "Zaman Aşımının Kesilmesi", A.B.D., S.52, 1948, s.15.

(97) HALİM , s.21.

(98) ERGENEKON, s.25-27.

(99) ERGENEKON, s.28-29.

(100) Kenan YILDIRIM, "Türk Vergi Hukukunda Kanuni ve İdari Süreler", ETİBANK BÜLTENİ, S.24,1/3,1980, s.18.

(101) VUK, md.114.

Borçlar hukukunda zamanasımı süresinin başlangıcı prensip olarak borcun muaccel olduğu zamandan itibaren işlemeye başlar. Borçların muaccel olması ise, borcun özelliğine göre değişebilir(102).

Vergi hukukunda sürenin başlangıcı , vergi alacağı-
nın doğduğu veya kamu alacağının vadesinin rastladığı tak-
vim yılını izleyen takvim yılının başından itibaren başlar
(103).Bu, bazı vergilerin yıllık olması ve sürenin bitiş
tarihinin kesin olarak tesbit edilebilmesi içindir.Ancak,
periyodik olmayan vergiler açısından süreyi izleyen takvim
yılının başından başlaması, sürenin olduğundan uzun tutul-
masına neden olmaktadır.

Borçlar hukukunda asıl alacak yanında, ona bağlı
yan alacaklar da vardır.Yan alacaklar,kendi başlarına bir
borç mevzuu teşkil etmeyerek ,asıl borcun varlığına gerek-
sâim gösteren ve ona bağlı ikinci plandaki borçlardır(104).
Asıl alacağın zamanasımına uğraması diğer yan hak ve borçla-
rın da zamanasımına uğraması sonucunu doğurur(105).

Fakat bu hükmün önemi,yan alacaklarının daha önce
zamanasımına uğramamış olması durumunda görülür.Şayet yan

(102) Geciktirici garta bağlı borçlar,istenebilir duruma
gelmesi bildirimle bağlı borçlarda bu süre başlangıcı
farklıdır.Fazla bilgi için bkz:OĞUZMAN, s.190;TUNÇ-
OMAĞ, s.1248.

(103) VUK, md.114/I; AATUHK, md.102/I.

(104) ÇANDARLI, Borçlar Hukukunda..., s.40.

(105) BK.md.131; OĞUZMAN, s.200.

alacaklar kendilerine ait zamanlaşımına uğramış ise, bundan sonra asıl alacağın zamanlaşımına uğraması yan alacaklar için yeni bir durum yaratmaz. Asıl borcun zamanlaşımına uğramasından sonra doğacak yan alacaklar da doğar doğmaz zamanlaşımına uğrarlar(106). Ancak zamanlaşımına uğramayan yan alacaklar da vardır(107).

Vergi hukukunda ise, asıl vergi borcuna bağlı yan bir kamu alacağı vardır. Bu , gecikme zammı(108) dir. Kamu alacağı, özel kanunlarında veya Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tayin edilen süreler içinde ödenmezse, alacağın vadesini takip eden her ay için gecikme zammı alınır(109). Gecikme zammı , asıl vergi alacağına bağlı yan kamu alacağıdır. Gecikme zammı ceza niteliğinde değildir(110). Zira, ceza hiteliğinde kamu alacaklarına gecikme zammı uygulanmaz(111). Gecikme zamları zamanlaşımı bakımından tamamen kamu alacağı aslına tabidir. Asıl kamu alacağı zamanlaşımına uğradığı zaman gecikme zammı da zamanlaşımına uğrar(112). Gecikme zammında zamanlaşımı , gecikme zamlarının vadesinin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı başından itibaren bes yıldır.

(106) TUNÇOMAĞ, s.1274; OĞUZMAN, s.201.

(107) SAYMEN, s.621; BERKİ, "Müruruzaman", s.954.

(108) AATUHK, md.51.

(109) AATUHK, md.51.

(110) Nuri , DEĞER, "Gecikme Zammı Uygulanması", MALİYE DERGİSİ, s.58, Temmuz-Ağustos 1982, s.66.

(111) Kenan BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, C.II, B.6, Ogun Kardeşler Matbaacılık Sanayii, Ankara 1979, s.495;
İlhan ÖZER, "Devlet Alacaklarının Tahsili", MEK, 21.nci Seri-Sene, 1966, Sermet Matbaası, İstanbul 1966, s.139.

(112) Herman PIPER, Steuerschuld Und Steuerhaftung, 1964, s.43.

Taksitli kamu alacaklarında her taksit dönemi için, ayrı ayrı gecikme zammı alınır. Gecikme zammı oranı kamu alacağının tamamına değil ,vadesinde ödenmemiş kamu alacağının tahsili miktarına uygulanır(113). Kamu alacağının teminat altına alınması halinde ,gecikme zammı zamanasımına uğrassa bile, devlet teminat nedeniyle kamu alacağından yoksun kalmayacaktır.Bu nedenle teminata bağlı kamu alacaklarında,gecikme zammı da uygulanmamalıdır. Ayrıca, yasalarda teminatlı alacaklara gecikme zammının uygulanır diye bir hüküm de yoktur(114).

Bu konuya son vermeden önce, Türk Vergi Hukuku açısından teorik tartışmadan öteye geçmeyen bir konuya değinmekte yarar vardır. Acaba vergi hukukunda zamanasımı hükümlerinde bir boşluk bulunması halinde,özel hukuk hükümleri vergi hukukuna uygulanabilecekmidir? Türk Vergi sisteminde reform çalışmalarından önce eksik yasal düzenleme nedeniyle bu tartışma sözkonusu olmuştur(115).Aynı tartışma , Alman Vergi Usul Kanununun (Reichsabgabeordnung) 1919 yılında yürürlüğe girmesinden önce,Almanya da da vardı. Ancak

(113) Hasan ŞENER, "Kamu Alacaklarının Tahsilinde Gecikme Zammı Uygulaması"; MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM DERGİSİ, Y.1, S.3., Mart1985, s.5-7.

(114) Teminata bağlı kamu alacaklarında gecikme zammının uygulanıp uygulanmaması idari,yargısal ve bilimsel yorumlarda tartışmalıdır. Fazla bilgi için bkz.Burhan CEYLAN, "Teminata Bağlanan Vergi Borçlarında Gecikme Zammı Alınabilir mi?", İ.Ş., C.XXVI, S.10, Ocak 1980, s.423-426.

(115) ÇAĞAN, s.114.

Almanyada özel hukukçuların görüşü daha ağır bastığı için ,özel hukuk hükümlerinin uygulanması kabul edilmiştir(116). Türk Hukukunda da bazı yazarlar, borçlar kanununun 125. maddesinde yer alan "işbu kanunda başka suretle hüküm mevcut olmadığı taktirde her dava on senelik müruruzamana tabiidir" hükmüne dayanarak , kamu hukukundaki boşluklara da özel hukuk hükümlerinin uygulanacağını savunmaktadır(117). Ancak, bu görüşü kamu hukukunun ilkeleri ve gerekleriyle bağdaştırmak mümkün değildir. Vergi hukukunda ortaya çıkabilecek boşluklara diğer hukuk hükümlerinin uygulanabilmesi, vergi yasalarında bu hükümlere açıkça gönderme yapılmış olmasına bağlıdır(118). Kamu alacaklarının tahsilinde 2656 sayılı yasanın 6 ncı maddesinin son fıkrası "akitlerle sair muamelelerden doğan hazine alacakları umumi hükümlere tabidir", hükmü vardı. Sözü geçen yasa için Borçlar Kanununun genel hükümleri uygulanmıyordu. Ancak, AATUHK 'da böyle bir gönderme yapılmadığından kamu alacaklarının tahsilinde Borçlar Kanununun Genel hükümleri uygulanmaz. Ancak, AATUHK 'nun kapsamına girmeyen; sözleşmelerden , haksız fiillerden ve sebepsiz zenginleşmeden doğan alacaklarda(119) Borçlar

(116) ÇAĞAN, s.114 dipnot 37`den, s.126.

(117) BERKİ, "Hukukta Müddet...", s.107; ÇAĞAN, s.114, Dipnot 38, den , Sadık BAKLACIOĞLU, Türk Vergi Hukukunun İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi, Ankara 1970, s.82.

(118) ÇAĞAN, s.114, Kamil MUTLUER, "Vergi Hukuku..."; §.300-301, Akif ERGİNAY, Vergi Hukuku, B.5., Sevinç Matbaası, Ankara 1976, s.23; Ünal TEKİNALP, "Ticaret Hukuku ile Vergi Hukukunun Arasında Çelişki Sorunu, I.M.C.XXIII, S.1, Nisan 1976, s.31.

(119) A.A.T.U.H.K, md.1/ I.

kanununun zamanasını hükümleri uygulanabilir(120).

2. Ceza Hukuku Zamanasını- Vergi Hukukunu Zamanasını :

Vergi hukukunda yer alan zamanasını ile ceza hukukunda yer alan zamanasını, özellikleri itibariyle, her iki hukuk dalının amaçları gözönünde tutulmalıdır. Ceza hukuku , toplum içinde yaşayan bireylerin huzuru ve kamu düzeninin korunması amaçlanmaktadır. Bireylerin birbirlerine ve topluma karşı işledikleri suçların takibi ve suçluların cezalandırılmasını amaçlamaktadır. Vergi hukuku ise, vergi yükümlülerinin vergi borçlarını tesbit ve borcunu zamanında ödemeyen veya kamu düzenini bozan yükümlüleri cezalandırır. Bu özelliği ile karşımıza bir yandan yükümlülük koyan maddi vergi hukuku, diğer yandan yaptırımları içeren vergi ceza hukuku çıkmaktadır. Ceza hukuku zamanasını ile vergi hukukunda yer alan zamanasını karşılaştırılırken, vergi hukuku zamanasını , hem maddi vergi hukukunda yer alan zamanasını hem de vergi ceza hukukunda yer alan zamanasını birlikte ele alınacaktır.

Ceza hukukunda iki çeşit zamanasını vardır. Birisi, dava zamanasını diğeri de ceza zamanasınıdır. Dava zamanasını , suçun işlendiği tarihten itibaren işlemeye başlar ve belirli bir süre içerisinde açılmamış olan davanın açılmasına, dolayısıyla failin cezalandırılmasına engel olur. Ceza zamanasını ise, ceza hükümlülük kararının kesinleştiği tarihten itibaren işler ve belirli bir süre içerisinde

(120) ÇAĞAN, s.115.

infaz edilmeyen ceza artık infaz olunamaz(121).

Vergi hukukunda yer alan tarh zamanasını dava zamanasına , tahsil zamanasını ise ceza zamanasına benzetilebilir.

Ceza hukukunda dava zamanasını fiilleri meydana geldiği tarihten(122), ceza zamanasını ise hükümlülük kararının kesinleştiği günden (123) itibaren işlemeye başlar. Suçun işlendiği gün zamanasının birinci günüdür(124).Ceza zamanasında ise ,hükmün kesinleştiği günden itibaren işlemeye başlar. Kesinleşme, hakim kararına karşı başvurma yollarının kapanması ile meydana gelir. Başvurmanın son gününü izleyen gün ,kesinleşmenin ve ceza zamanasının ilk günü sayılır(125).Vergi ve vergi ceza hukukunda ise,vergiyi doğuran olayı ve vergi ödemesinin vadesini veya suçun işlendiği tarihi(126) izleyen takvim yılı başından başlar.Böylelikle sürenin başlangıcı daha ileriye götürülmektedir(127).

(121) Sahir ERMAN-"Vergi Usul Kanununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri,M.E.K,5.nci seri-Sene1959,Sermet Matbaası,İstanbul 1961,s.224.

(122) TCK,md.103, İşlenen suçun tamamlanmış,teşebbüs halinde kalmış veya mütemadi,müteselsil suç olmasına göre başlangıç farklılık arzeder.Fazla bilgi için bkz.DÖNMEZER-ERMAN, s.272 -276.

(123) T.C.K.,md.112.

(124) DÖNMEZER-ERMAN, s.277.

(125) DÖNMEZER-ERMAN, s.303.

(126) Necmi N.YÜCEL, Tatbikatta Vergi Cezaları,İnkilap Kitabevi,İstanbul 1955,s.353.

(127) Sahir ERMAN,"Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Ceza Hukukuna Ait Prensipler, " MEK,15 nci Seri-Sene 1968,Sermet Matbaası,İstanbul 1968,s.86.

Ceza hukukunda ve vergi hukukunda zamanlaşımı re'sen dikkate alınır. Bunun nedeni her iki hukuk dalının da kamu hukukunda yer almasındandır. Her iki hukuk dalında da zamanlaşımından ferağat yoktur(128). Ancak vergi ve vergi ceza hukukunda zamanlaşımının dolmasından sonra yükümlünün kendi isteği ile vergi veya cezayı ödemesi mümkündür(129). Ceza hukukunda zamanlaşımına uğramış bir dava açılması veya bir ceza çektirilemezken; sanık veya hükümlü zamanlaşımının uygulanmasından vazgeçemezken ,vergi cezaları gönüllü olarak ödenmektedir. Ödenen bu vergi cezası, gerçek anlamda yaptırım gücüne sahip bir cezadır?.Bunu tayin edebilmek için önce cezanın tanımını yapmak gerekir.Ceza, yasada suç olarak tanımlanan fiili işleyen kişi hakkında , toplum adına bağımsız mahkemelerce verilen suçun yasal yaptırımıdır(130).Cezanın tanımından çıkarılabileceği gibi,ceza yasal bir yaptırıma dayanmalıdır.Ceza, yasa otoritesi kullanılarak yerine getirilebilmelidir. Kişi de bu yaptırıma uymak zorunluluğunda olmalıdır. Kısaca ceza, zor kullanabilme özelliğini taşımaktadır. Oysa, zamanlaşımına uğramış bir vergi cezası bu yaptırım gücünden yoksundur. Ödenen bu para,ceza özelliğinden çok bağış niteliğindedir.

(128) T.C.K.,md.117.

(129) Zamanlaşımına uğramış verginin kendi isteği ile ödenmesinde bkz.Bu araştırma KISIM II,s.

(130) Cezanın Tanımı için bkz:Reşat T.TESAL, İktisadi,Ticari, Mali Suçlar,B.4.,Dilek Matbaası,İstanbul 1977,s.65; MUTLUER, Vergi Ceza ...,s.34.

Ceza hukukunda ve vergi hukukunda yer alan zamanasını süreleri durabilir ve kesilebilir(131).VUK. 'da düzenlenen tarh zamanasında kesilme hükümlerine yer verilmemesine karşılık vergi cezalarında tarh zamanasını kesilebilmektedir(132).

Ceza hukukunda dava ve vergi ceza hukukunda tarh zamanasını süreleri , suçların ağırlığına göre tesbit edilmiştir(133) Ancak vergi cezalarının tahsilinde bu prensipten ayrılmış ve bütün vergi cezaları için aynı süre kabul edilmiştir(134).

III. VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMININ ETKİSİ:

Vergi hukukunda zamanasının en belirgin etkisi devletin vergilendirme veya cezalandırma yetkisini sınırlamasıdır. Devletin vergilendirme yetkisi,yasaların kendisine tanıdığı sürelerle sınırlıdır(135).Bu sınırlama sonucu,vergi idaresinin etkinliği artırılmış olur. İdarenin etkinliği sadece zamanasına uğrar korkusuyla tarh edilmemiş vergilerin tarh edilmesi veya tahakkuk ettiği halde tahsil edilmemiş vergilerin tahmini değildir. İdarenin etkinliği, planlanan süreler içinde vergi gelirlerinin toplanması yanında ,vergi idaresinin gözünden kaçmış vergilendirilebilir kaynakların vergilendirilmesidir.

(131) Fazla bilgi için bkz.AKTAŞ, s.23-32,39-40.

(132) V.U.K.,md.114 ve 374/III.

(133) T.C.K.,md.102,112; V.U.K.,374.

(134) A.A.T.U.K.,md.102

(135) Nami ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Matbaacılık Sanayii, İstanbul 1982,s.154.

Zamanaşımının bir diğer etkisi ise, vergi alacağına sona ermesine neden olur. Hiç şüphesiz yükümlünün yararına bir sonuç doğurur. Bunun yanında, yükümlü ömür boyu defter ve belgelerini saklamaktan kurtulur. İsbati güçlenmiş konularda vergi yargı makamları işgal edilmemiş olur. Dolayısıyla yargı makamlarında adaletin daha çabuk yerine getirilmesine yardımcı olur.

Zamanaşımının olumsuz etkisi de olabilir. Zamanaşımı nedeniyle, vergi borcu ortadan kalkan yükümlü, borcunu düzenli bir şekilde ödeyen yükümlüler zararına haksız fayda sağlayabilir. Bu kişiler arasındaki çıkar dengesini , adalet ve eşitliğin bozulmasına neden olabilir. Ancak kamu yararı ve pratik hayatın zorunlulukları, bu olumsuz etkilerden daha baskın gelmektedir(136).

(136) ÇAĞAN, Vergi Hukukunda..., s.106.

K O N U I I I

T A R H Z A M A N A Ş I M I

I. TARH ZAMANAŞIMI KAVRAMI:

Tarh kavramının, sözlük anlamı hesaplama dır. Vergicilikte ise tarh, vergi alacağının bir kişi veya kuruma karşı doğması ve kişi veya kurumun vergi borçlusu durumuna gelebilmesi için , vergi idaresince verginin yasında gösterilen şekilde hesaplanması işemidir(1). V.U.K.`nda da verginin tarhi şöyle yer almıştır. "Verginin tarhi, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden Vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari musameledir(2). Tarh işleminin yapılabilmesi için , vergi yasalarına göre maddi vergi yükümlülüğü doğan kişi ve kurumların matrahının ve buna uygulanacak olan vergi oranlarının bilinmesi gerekir. Vergi oranları yasalarda yer alması nedeniyle tesbiti güç değildir. Oysa matrahın tes-

(1) HEREKMEN, Genel Vergi..., s.39.

(2) V.U.K., md.20.

piti oranlara göre biraz daha güçtür.(3). Matrahın tespiti vergiyi doğuran olayın tesbitinden sonra, ya yükümlülerce tesbit edilir veya vergi idaresince tesbit edilir(4). Tesbit edilen bu matrahlara , vergi oranlarının uygulanması ile ödenecek verginin tesbiti vergi memurlarınca yapılır.Yapılan bu işlem vergi yükümlüsüne teblig ile bildirilir(5). Verginin tebliği ile, yükümlü açısından bir borç, devlet açısından da bir alacak doğar. Tarh zamanasını, vergi idaresinin bu işlemlerini süre olarak sınırlamaktadır.Bu işlemler zamanasını süresi içersinde yapılmazsa ,doğan vergi alacağı istenmez.

Çoğu yazarlar , bu zamanasına "tahakkuk zamanasını" demektedir. İfade ettiği gerçeği yansıtabilmesi için biz tarh zamanasını demeyi daha uygun buluyoruz. V.U.K`da ,devletin vergiyi istemesini süre ile sınırlayan zamanasını için herhangi bir ifade kullanılmamış .Ancak içeriğini şu şekilde hüküm altına almıştır. "Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve yükümlüye tebliği edilmeyen vergiler zamanasına uğrar"(6). Dikkat edilirse yasa"tarh ve yükümlüye tebliğ" den bahsetmektedir. Bu süre verginin tahakkuk ettirilmesini sınırlamaktadır. "Verginin tahakkuku , tarh ve tebliğ edilen bir verginin

(3) ERGİNAY, Vergi..., s.70.

(4) Matrahın tesbiti usulleri hakkında fazla bilgi için bkz: HEREKMEN, Genel Vergi...,s.87-93; NADAROĞLU,s.271-275; ERGİNAY, Vergi...,s.70-76.

(5) Tebliğ şekilleri hakkında fazla bilgi için bkz.HEREKMEN, Genel Vergi.....,s.40-41; NADAROĞLU, s.261; ERGİNAY,Vergi ..., s.76-79.

(6) V.U.K.,md.114/I.

ödenmesi gereken bir sayfaya gelmesidir"(7). Vergi ne zaman tahakkuk eder? Acaba yükümlü tebliği aldığı gün mü vergi tahakkuk etmiş olacaktır?

Vergi tarh eden vergi dairesi ,yürütme kuvveti içinde yer alması nedeniyle yapmış olduğu işlemler yargısal denetime tabidir. Bu , hukuk devleti ilkesinin de bir gereğidir. Anayasaya göre, "idarenin her türlü eylem ve işhallerine karşı yargı yolu açıktır"(8). Vergi idaresinin tarh işlemi hakkında da yargı yolu açıktır. Vergiye ilişkin işlemlerde yargı makamları ise, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştaydır. Öncelikle vergi davası açılacak mahkeme ise , vergi mahkemesidir(9). Açılacak vergi davası, matrahın tesbiti ve tarhiyatın yapılmasına göre farklılık arzeder. Matrahlar, yükümlüler tarafından beyan edilmekte ise, yükümlü bu matrah ve matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar(10). Beyan esasına tabi vergilerde ,ödeyeceği vergiyi en iyi yükümlü kendisi bilir. Yükümlü bildirmiş olduğu bilgilere karşı dava açması anlamsız, hem de vergi yargı makamlarını olduğundan çok meşgul ederdi. Ayrıca vergi gelirlerini de olumsuz olarak etkilerdi. Beyan esasında yükümlü vergi hatası olması halinde dava açabilir(11).

(7) V.U.K.md.22.

(8) 1982 Anayasası,md.125.

(9) Fazla bilgi için bkz.Adnan TEZEL, Vergi Muhakemesi Hukuku, Met-er Matbaası , İstanbul, 1982, s.6; A.Şeref GÖZÜBÜYÜK, Yönetmelik Yargı, B.5, Sevinç Matbaası, Ankara , 1982, s.40.

(10)V.U.K.,md.378/II.

(11)V.U.K.,md.378/II.

Vergi tarhi idarece yapılmış iş , yükümlü ihbarneme- nin teblig edilmesinden itibaren otuz gün içerisinde vergi davası açabilir.Verginin tahakkuku bu süre içinde dava açılmasına veya açılmamasına göre farklı şekilde tahakkuk etmiş olur.

Yükümlü, dava süresi içerisinde dava açmış ise, vergi tahakkuk etmi olur. Vergi ödenecek aşamaya gelmiştir.Yükümlü için borç , vergi idaresi için de aşacak kesinleşmiştir. Yükümlü süresi içerisinde kendiliğinden vergiyi ödemezse, vergi zorla tahsil yoluna başvurularak tahsil edilir.

Yükümlü dava açmış ise, vergilerin tahsili durur(12). Vergi mahkemesinin kararı verginin ödenmesi şeklinde ise, yükümlü karara karşı kanun yollarına başvurabilir.Bu aşamada yasa yollarına başvurma, verginin tahsilini durdurmaz(13). Ancak teminat kaksılığında verginin tahsili durur.Verginin tahsilinin durmaması , verginin tahakkuk ettiği anlamında değildir.Ancak yasa yolları sonucu verilen karar kesin karar ise yani artık bu karara karşı yasa yollarına başvurma imkanı kalmamış ise, artık vergi tahakkuk etmiş demektir.

Görüldüğü gibi, tarh zamanlaşımı yerine tahakkuk zamanlaşımı kavramı kullanılması halinde, zamanlaşımı süresi daha sonraki andan başlayacaktır.Ayrıca , tahakkuk zamanlaşımı, yasanın ifade ettiği zamanlaşımını karşılamayacaktır.Zira tahakkuk süresi , tarh ve tebliği de içine alan daha uzun bir süreçtir.

(12) İ.Y.U.K., md.27/8

(13) İ.Y.U.K., md.52/I.

II. TARH ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN BAŞLANGICI:

Tarh zamanasını süresinin başlangıcı, vergi alacağı-
nın doğduğu takvim yılını (14) izleyen takvim yılının bi-
rinci gününden başlar(15). Zamanasını süresinin başlayabil-
mesi için , vergi alacağının doğmuş olması ve zamanasını sü-
resinin işlemesine engel olan nedenlerin bulunmaması gerekir.

A) VERGİ ALACAĞININ İSTENEBİLİR OLMASI:

Vergi alacağı , vergi yasalarının vergiyi bağladıkları
olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun tamamlanması ile
doğar(16). Devlet açısından vergi alacağının doğabilmesi için
aşağıdaki şartların bulunması gerekir.

i. Vergiyi Koyan Bir Yasa:

Vergilerin yasallığı ilkesi gereği, vergiler ancak ya-
saya dayalı olarak konabilir. Yasa olmadan vergi alınamaz.
(Nulcum tributum sine legiscripta(17). Anayesede de "Vergi,
Resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur,
değiştirilir veya kaldırılır"(18) hükmü yer almıştır. Vergi-
lerin yasayla konulması, idarenin takdir yetkisini sınırla-
mıştır.

ii. Vergi Yasalarının Belirli Bir Süre İçinde Uygulanma- sına İzin Veren Bütçe Yasası :

(14) Ottmar BUHLER, Steuerrecht, Allgemeines Steuerrecht,
C.I, Betriebswirtschaftlicher Verlag, Dr TH Gabler,
Wiesbaden, 1951, s.194.

(15) V.U.K., md.14.

(16) V.U.K., md.19.

(17) Reha PORAY, "Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku, İ.M, C. XXIII,
S.1. Nisan 1976, s.26.

(18) 1982 Anayasası, md.73/III.

Vergi yasalarının her yıl tekrar uygulanabilmesi için bütçe yasasının C cetvelinde yer alması gerekir(19).Bu anlamda vergi yasalarının uygulanması da yıllıktır.

iii. Vergiyi Doğuran Olay:

Devlet alacağının meydana gelebilmesi için bir diğer şart da, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesidir. Vergiyi doğurana olay, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun tamamlanması ile doğar(20) Vergiyi doğuran olayla birlikte , vergi yükümlüsü ile verginin konusu arasında bir ilişki kurulmuş olur(21).Vergi alacaklısı devlet, bu olaydan sonra vergi tarh etme yetkisine sahip olur(22). Tarh işlemi, devlet alacağının hukuki bir belgeye bağlanmasıdır(23).

Vergiyi doğuran olay, çeşitli vergilerin özelliklerine göre, ilgili oldukları vergi yasalarında gösterilmiştir.

(19)BULUTOĞLU-KURTULUŞ, s.118.

(20)V.U.K.md.19.

(21)ÇAĞAN, Vergi Hukukunda.....,s.118.

(22)Ernst BLUMENSTEIN, System Des Steuerrechts,B.3,Zürich, 1971,s.209.

(23)Vergi alacağının doğabilmesi için, vergiyi doğuran olaydan başka idari bir işlemin yapılması şartını ileri sürerler de olmuştur.Ancak bu iddialar,bina vergisinde yükümlülük için yükümlülükler cetveline yazılmasının şart olduğu dönemlerde ileri sürülmüştür.Fazla bilgi için bkz.FEYZİOĞLU, "Mükellefiyet..", s.67; Selahattin TUNCER-Salih ŞANVER, "Vergi Mükellefiyeti,Vergi Borcu,Vergi Mesuliyeti", İ.M.,C.V,S.11,Şubat 1959,s.530.

Kural olarak tarh zamanasının başlangıcı ,vergiyi doğuran olaya bağlanmakla beraber, bazı vergiler bakımından bu kuralın uygulanmasında özellik gösteren durumlar ortaya çıkmaktadır(24). Bu nedenle her vergi için vergiyi doğuran olayı ayrı ayrı incelemekte fayda görmekteyiz.

1. G e l i r V e r g i s i :

Gelir Vergisi Kanununa göre gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır(25).Gelir vergisinde gelirin elde edilmesi ile vergi doğar. Vergiyi doğuran olay ile, elde etme arasında bir fark olup olmadığına değinmek gerekir.Bu konuda, iki görüş bulunmaktadır(26).

i. Gelirin Tahakkuku :

Bunu verginin tahakkuku ile karıştırmamak gerekir. Gelirin tahakkuku, gelirin mahiyet ve miktar itibariyle kesinleşmesidir.

ii. Gelirin Tasarrufu:

Gelirin tasarrufu, gelirin nakden veya hesaben gelir sahibinin patrimonasına geçmesi demektir(27). Buradan hareket-

(24) ÇAĞAN, Vergi Hukukunda....., s.119.

(25) G.V.K.,md.1.

(26) Kamil MUTLUER, "Gelir Vergisinde Mükellefiyet", TÜRK VERGİ MEVZUATI, Açıköğretim Fakültesi Yayını, No:24, Fasikül I, Ünite 1, Meteksan Limited Şti., Ankara 1985, s.10.

(27) Gelir tasarrufu hakkında değişik ayırımlar için bkz. Yılmaz ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, İstanbul 1976, s.22-23.

le, Gelir Vergisi Kanununda her gelir çeşiti için farklı kriterlerle kabul edilmiştir. Ticari, zirai kazançlarla menkul sermaye iradlarında tahakkuk, serbest meslek, ücret gayrimenkul sermaye iradları ile sair kazanç ve iradlar da tahsil olunmakla gelir elde edilmektedir(28). Gelir vergisi açısından tarh zaman aşımının başlangıcı sözkonusu gelirin elde edildiği takvim yılını takip eden yılın birinci gününden itibaren işlemeye başlayacaktır.

Genel kural bu olmakla beraber, bazı hallerde zaman aşımının başlangıç süresi farklıdır. 2361 sayılı yasa(29) ile değişmeden önce bu farklılık yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde de geçerli idi(30). Değişiklikten sonra, kâr ve zarar için bittiği yılın geliri sayılması(31) nedeniyle tarh zaman aşımının başlangıcı bakımından genel kuraldan bir ayrılma sözkonusu olmamaktadır.

1. Yatırım İndiriminden Yararlanmış Yatırımlarda Aktif Değerlerinin Ėmaç Dışında Satımı Halinde Süre Başlangıcı:

-
- (28) MUTLUER, "Gelir Vergisinde...", s.10-11; H.Fevzi KARA-GÖZOĞLU, Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Ünal Matbaası, Ankara, 1980, s.22.
- (29) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin 2361 sayılı kanun., md.30(R.G.,T.27.12.1980 No:17203).
- (30) Değişiklikten önceki uygulama için bkz.Recep TURGAY, Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı, C.I, B.4, N.Uycan Basın Sanayi A.Ş., İstanbul 1976, s.645-646.
- (31) G.V. K., md.42/I.

1962 yılından itibaren ülkemizde uygulanmasına başlanılan kalkınma plan ve yıllık programlar çerçevesinde, özel yatırımları özendirme amacıyla yatırım indirimi müessesesi kabul edilmiştir(32). Yatırımcılara, yapacakları yatırım tutarlarının bir kısmını veya tamamını vergi matrahından indirme imkânı tanınırken , beklenen amaçların da gerçekleştirilmesi gerekir. Yatırım indiriminden yararlanmakta olan bir yükümlü , yatırım indirimine konu olan aktif değerler yatırımın hangi aşamasında olursa olsun yatırımla güdülen amaç dışında parça parça satılması veya yatırım indiriminden yararlanmak için ileri sürülen diğer şartlara uymazsa, zamanında tarh edilemeyen vergi ve cezaları tarh edilir. Bu vergi tarhında zaman aşımı süresi, verginin tarhına veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi izleyen yılın başından itibaren işlemeye başlar(33).

Görüldüğü gibi bu durumda tarh zaman aşımının başlangıç tarihi daha ileriye götürülmüş olmaktadır. Süre vergiyi doğuran olayın değil, vergi kaybına neden olan fiilin meydana geldiği tarihi izleyen takvim yılı başından başlamaktadır.

ii. Gelir Vergisindeki Vergi Stopajlarında Süre Başlangıcı:

Gelir Vergisi Kanunu(G.V.K.)ne göre(34) kaynakta kesilerek tahsil edilen vergiler bakımından tarh zaman aşımının ne zaman başlayacağı tartışmalıdır. Tarh zaman aşımı başlanğı-

(32) Selahattin TUNCER, Vergi Uygulamaları, B.5, Okan Yayıncılık, İstanbul, 1984, s.90.

(33) G.V.Ş.ek md.5/1-c ve 5/2.

(34) G.V.K.md.94,96.

cında esas kriter olan vergiyi doğuran olay, gelir vergisini kaynakta kesmek zorunda olan kişi ve kurumların geliri elde ettiği zaman mı, yoksa gelir vergisinin kaynakta kesildiği zaman mı meydana gelmiştir(35).

Bir alacağın kesinleşmesi ile gelirin elde edilmesi aynı takvim yılında olmuşsa bu gelirin vergilendirilmesi ve tarh zamanlaşımının başlangıcında bir problem yoktur. Gelirin hem o yıl içinde elde edilmiş yani vergiyi doğuran olay meydana gelmiş; hem o yıl içinde tahsil edilmiştir. Zamanlaşımı bu yılı izleyen takvim yılı başında başlayacaktır. Ancak alacağın doğduğu yıl ile gelirin elde edildiği yıllar farklı ise bu durumda gelir hangi takvim yılına ait sayılacaktır(36) ve tarh zamanlaşımı süresi ne zaman başlayacaktır. Bu konuda yergi yönetimi ile yargı kararları arasında farklılıklar vardır. Vergi idaresi bir kararında, "şirket kazancının dağıtılması veya dağıtılabılır hale gelmiş olması da vergiyi doğuran olayın vukua gelmiş veya hukuki durumun tekemmül etmiş sayılması gerektiğinden zamanlaşımı süresinin kurum kazancının sağlandığı yıla göre değil, iradın ortaklara dağıtılmış veya dağıtılabılır sayılan hale gelmiş olması da vergiyi doğuran olayın vukua gelmiş veya hukuki durumun tekemmül etmiş sayılması gerektiğinden zamanlaşımı süresinin kurum kazancının sağlandığı yıla göre değil, iradın ortaklara dağıtılmış veya dağıtılabılır sayılan hale gelmiş olduğu yılı izleyen yıldan başlayarak hesap-

(35) ÇAĞAN, Vergi Hukukunda..., s.120.

(36) Yılmaz ALİEFENDİOĞLU, Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj), Doğuş Limited Şirketi Matbaası, Ankara, 1975, s.87.

lanmasını öngören ikinci görüş oy çokluğu ile kabul edilmiştir(37). Bu görüş kabul edildiğinde tarh zamanasını süresi verginin kaynakta kesildiği takvim yılını izleyen yılın başından başlayacaktır. Burada bir konuya değinmek gerekmektedir. Acaba kaynakta kesme vergiyi doğuran olaydır? Zira tarh zamanasını ,vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılını izleyen takvim yılı başından başlamaktadır(38).

Verginin kaynakta kesilmesi bir vergi tahsil usulüdür(39). Vergiyi doğuran olay ise, alacağın doğduğu yani vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun tamamlanmasıdır(40). Verginin ödenmesi ise gelirin para olarak veya hesaba geçirilmesi sırasında kaynakta kesilmesidir. Buna göre vergiyi doğuran olay, verginin kaynakta kesilerek ödendiği tarihte değil, faaliyetin ilişkili bulunduğu, takvim yılında meydana gelmektedir. Tarh zamanasını da ,faaliyetin ilgili bulunduğu yılı içleyen takvim yılı başından başlayacaktır. Danıştay da verdiği bir kararda tarh zamanasını süresinin faaliyetin yapıldığı yıl esas alınarak hesaplanması gerektiğine karar vermiştir(41).

-
- (37) Bkz. Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu kararı, Yayın Sıra No:148, Genel Sıra No:151/12.
Karar Tarihi: 12.10.1966, TURGAY, Vergi Usul..., s.442-445.
- (38) V.U.K.Md.114.
- (39) ALİEFENDİOĞLU, s.2.
- (40) V.U.K., md.19.
- (41) Dn.4.D., 14.3.1970, Tarih, E 68/5856, K.70/1304, TURGAY, Vergi Usul..., C.I, s.451.

2. Kurumlar Vergisi :

Genel olarak kurumlar vergisi açısından vergiyi doğuran olay, bir hesap döneminde kurum kazancının elde edilmesi'dir. Kurum kazancı G.V.K'nda yer alan gelir unsurlarından oluşur(42). Elde edilme açısından gelir vergisinden farklı değildir. Tarh zamanlaşımı da gelirin elde edildiği yılı izleyen takvim yılı başından başlar.

Kurum tasfiye haline girmişse, tarh zamanlaşımının başlangıcı farklılık arzeder. Tasfiye aynı takvim yılı içinde sona ermişse, tasfiye kârının vergilendirilebilmesi için tarh zamanlaşımını izleyen takvim yılı başından başlar(43). Ancak tasfiye bir yıldan fazla sürmüşse, tasfiyenin bütününe ilişkin tarh zamanlaşımı, tasfiyenin bittiği yılı izleyen takvim yılının başından başlar(44).

(42) K.V.K., md.13/I-II.

(43) Yalçın KÖKEY, "Kurumlar Vergisi Açısından Şirketlerin Tasfiyesi, ve Vergisel Durumları", VERGİ DÜNYASI, S.12., Ağustos, 1982, s.47.

(44) G.V.K., md.30/5: Mehmet KÜÇÜKİNCE, Sermaye Şirketlerinde Kurumlar Vergisi ve Stopaj Metrahi, Tisa Matbaacılık Sanayi, Ankara, 1976, s.324; Mehmet GÜR, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ayyıldız Matbaası, Ankara, 1982, s.530.

3. E m l a k V e r g i s i :

Emlâk vergisinde vergiyi doğuran olay vergi konusu ile yükümlü arasındaki hukuki bir bağın tamamlanmasıdır(45). Bu hukuki bağ ya mülkiyet hakkına sahip olma veya zilyet olmadır. Her ikisi de mevcut değilse, intifa hakkı sahibi olmak da yeter(46). Yasa, tarh zamanasının başlangıcı yönünde V.U.K`ndan ayrılarak yeni bir esas getirmiştir. Farklılığın amacı, hazinenin gelir kaybını önlemektir(47). Verginin bünyesine uygun olarak zamanasını, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihten değil, vergi idaresince bina veya arazinin beyan edilmediğinin öğrenildiği tarihi izleyen yılın başından başlar. Zamanasının başlangıcı, VUK`ndaki zamanasına ters düşmektedir. Bu zamanasını ilk defa verilecek beyannamelerle ilgilidir. Beş yıllık V.U.K`nundaki zamanasına tabi olmakla beraber, zamanasını durduran nedenler emlâk vergisinde uygulanmayacaktır(48). Genel veya ara beyan-

-
- (45) Vergiyi doğuran olayda hukuki durumun tamamlanmış olmasına ilişkin bkz. FEYZİOĞLU, "Mükellefiyet..." s.64.
- (46) 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu, md.3, (R.G., T.11.8.1970 No:13576): Selahattin TUNCER, Teoride ve Pratikte Servet Vergileri, Sulhi Garân Matbaası, Varisleri Koll.Şti, İstanbul 1966, s.92.
- (47) M.Kâmil MUTLUER, Türkiye`de Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, Sevinç Matbaası, Ankara, 1973, s.78.
- (48) E.V.K., md.40; Tâmer GELEGEN, "Emlak Vergisi Kanunu Uygulanmasında Vergi Usul Kanunu Hükümlerinin Geçerliliği ve Pismanlık", İ.M., C.XXIII, S.7, Ekim 1976, s.281.

lar nedeniyle taşınmazlar bir defa beyan olunmuş ise, bu taşınmazların varlığı vergi idaresince öğrenilmiş olur(49). Bina ve arazinin beyan edilmediğinin idare tarafından öğrenilmediğini ispat yükü yükümlüye düşer(50).

4. Veraset ve İntikal Vergisi :

Veraset ve intikal Vergisi Kanunu(51) nda Emlâk Vergisi Kanununda olduğu gibi, tarh zamanasının başlangıcı bakımından vergiyi doğuran olay esasından ayrılmıştır(52). Veraset ve intikal Vergisi Kanununa(V.İ.V.K) göre vergiyi doğuran olay intikaldir. Ölüme bağlı intikallerde ,miras ölümle açılır ve mirasın açılması ile mirasçılar mirasın tamamına sahip olur(52). İntikal olayı ölümle birlikte başlamaktadır. Sağlararası ivassız intikallerde ise,taşınır malların teslimi ,taşınmaz malların tapuya tescili ile intikal olayı gerçekleşmiş olur. Beyanname verilmiş ise yükümlülük beyanname tarihinde; beyanname verilmeyen veya beyanname verilip de beyannameye katılmayan mallar için yükümlülük, bu durumun vergi idaresince tesbit edildiği tarihte başlayacaktır(54).

(49) Muammer ÖZZEYBEK, Emlâk Vergisi(Bina, Arsa ve Arazi Vergileri) Uygulaması ve Açıklaması, C.I, Ercivan Matbaası, İstanbul 1977, s.231.

(50) ÇAĞAN, Vergi Hukukunda ..., s.121.

(51) 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, md.20 (R.G., T:15.6.1959, No:20231).

(52) ÇAĞAN, Vergi Hukukunda..., s.121.

(53) T.M.K., md.517 ve 519.

(54) VİVK. Md.20/a-b.

Yasa koyucu, madde ile beyanname verilmemesi veya beyannameye katılmayan mallar için ,tarh zamanasını vergiyi doğuran olaydan daha sonra başlatmaktadır. Yasa koyucu tarh zamanasını süresini daha sonraki bir andan başlatırken şunları amaçlamaktadır. Vergi idaresi ölüm veya intikal olaylarından çoğu kez geç haberdar olmakta bazen da haberdar olmamaktadır. Bazı taşınmazların vergi kayıtları bulunmamakta ,bazı hallerde de terekenin yazılması veya resmi tasfiyenin uzun sürmesi nedeniyle çok beklenilmektedir(55). Bu durumun önlenmesi açısından ,vergiyi doğuran olay, V.İ.V yönündün uygulamaya açıklık kazandıran ,idarenin öğrenmesi ölçüsü getirilmiştir(56). Bu yaklaşım bazı yazarlarca eleştirilmiştir(57).

(55) ÇAĞAN, Vergi Hukukunda..., s.122.

(56) V.İ.V.K, Genel Tebliği No:1,s.14-15; V.İ.V.K Genel Tebliği; No: 5, s.1-3, Lebib Yalkın Yayınları,C.IV.

(57) V.İ.V.K'nda tarh zamanasını süresinin vergi idaresinin öğrenmesinden sonra başlaması eleştirilmektedir. Bkz: İhsan UÇUL, "Veraset ve İntikal Vergisinde Zamanasınının Başlangıcı", A.B.D.,C.XXIV, S.16,Yıl 1967, s.929-931,Deniştay Kararlarında ise tarh zamanasını, beyanname verilmeyen ve beyannameye katılmayan mallar için ,bunların idarece tesbit edildiği tarihten başlayacağı hükmü altına alınmıştır.Bkz: Dn.11.D.22.10.1966, gün ve E.965/396,K.966/2124; Dn.11.D.8.11.1965, gün ve E.965/411,K.965/394; Dn.11.D.27.3.1968 gün ve E.968/245,K.968/576 kararlar; H.Fevzi KARAGÖZOĞLU, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve Uygulaması,Fon Matbaası ,Ankara, 1978,s.327-329.

5. Damga Vergisi :

Damga vergisi kanununa göre, vergiyi doğuran olay, yasaya bağlı tablolarda gösterilen kâğıtların düzenlenmesi ibrazı ve ilanlarının yapılmasıdır(58). Tarh zamanasını sözkonusu vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılını izleyen takvîm yılı başından başlar. Ancak ,damga vergisi zamanasına uğramış belgeler tekrar kullanılacak olursa damga vergisi alacağı yeniden doğar(59). Bu durumda yeni tarh zamanasını süresi belgenin hükmünden yeniden yararlanma tarihini izleyen takvim yılı başından itibaren yeniden işlemeye başlar. Bunun için de ,yeniden yararlanma tarihinin tesbiti gerekir(60).

6. Motorlu Taşıtlar Vergisi :

Motorlu taşıtlar vergisinde vergiyi doğuran olay, motorlu taşıtların trafik ,liman veya belediye sicflî ile Ulaştırma Bakanlığınca tutulan sivil hava vasıtaları siciline kayıt ve tescîli ile başlar(61). Tescilin yapıldığı yer vergi dairesince,bütçe yılının ilk ayında yıllık olarak tahakkuk ettirilir. Tarh olunan vergi bir defaya mahsus olmak üzere yükümlüye ihbarname ile tebliğ olunur. Gelecek yıllar

(58) 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu,md.1,(R.G.T:11.7.1964, No:11751); ÇAĞAN, Vergi Hukukunda...,s.122.

(59) V.U.K.,md.114/3.

(60) Vergi inceleme sırasında damga vergisine tabi belgenin inceleme elemanına ibrazı, o belgenin hükmünden yararlanma anlamına gelmez.Bkz: Dn.11.D.196.1985 gün,E.974/2594,K.975/4686,Lebib YalkınYayımları, C.VII/A,Sıra No:15.

(61) 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu(M.T.V.K.), md.7,(R.G.,T.23.2.1963, No:11342).

için vergi ayrıca tebliğ edilmez. Vergi bütçe yılının ilk gününde tebliğ edilmiş sayılır(62).

Motorlu taşıtlar vergisinde tarh zamanasını da , tes-cili izleyen takvim yılından başlar. İzleyen yıllarda ise, verginin tebliğine ihtiyaç duyulmadan , ilgili olduğu bütçe yılını (63) izleyen takvim yılı başından başlar.

7. Taşıt Alım Vergisi :

Tasıt alım vergisinde vergiyi doğruna olay, taşıtin iktisap edilmesi,yabancı ülkeden Türkiye`ye ithal edilmesi veya tasarruf hakkının devralınmasıdır(64). Soz konusu hu-kuki olayların tamamlanmasından önce yasa gereği beyanname verilmesi gerekeceği için , taşıt alım vergisi pratikte tarh zamanasına uğramaması gerekir.

8. Katma Değer Vergisi :

Katma değer vergisi, yayılı bir muamele vergisi olup,

(62) M.T.V.K.,md.9.

(63) Bütçe yılının takvim yılına alınması nedeniyle , her iki yılda birlikte bağlamaktadır.Bkz.2493 sayılı Mu-hasebeyi Umumiye Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştiril-mesi Hakkında Kanun(R.G.,T.18.7.1981,No:17404.)la de-ğişik 1050 sayılı Muhasebei Umumiye Kanunu,md.5(R.G., T.9.6.1927,No:606).

(64) 1318 sayılı Finansman Kanununun Taşıt Alım Vergisine Mütcellik Maddeleri, md.1.(R.G.,T.10.8.1970,No:13575).

vergiyi doğuran olay Türkiye`de yapılan teslim ve hizmetlerdir. Katma Değer Vergisi Kanunu(KDV) , teslim ve teslim sayılan haller ve hizmetleri ayrı ayrı hüküm altına almıştır(65). KDV`nde vergiyi doğuran olay, fiili veya hukuki durumun tamamlanması ile meydana gelmektedir(66). KDV`de malın teslimi veya hizmetin yapılması yani fiili durumun gerçekleşmesi veya belgelerin düzenlenmesi halinde ortaya çıkmaktadır(67). Malın ithalinde ise, gümrük yükümlülüğünün bağlanması gümrük vergisine tabi olmayan işlere de fiili ithalin yapılmasıdır(68). Verginin matrahı ise, satış bedeli veya gümrük bedelidir. Satış bedeli tahsil edilmemiş bile olsa, matrah olacaktır. Bu özelliğiyle KDV tahakkuk esasını benimsemiştir(69).

KDV açısından tarh zamanasını başlangıcı V.U.K`na göre, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılını izleyen takvim yılı başından başlayacaktır. Ancak ithal edilen mallarda , vergisi ödenmeden yurda sokulan mallar için tarh zamanasını Gümrük Vergisi Kanunu(70)na göre başlayacaktır. Gümrük vergilerinde zamanasını hükümleri ise incelememizin daha sonraki konularında yer alacaktır.

(65) 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, md.1-4(R.G., T. 2.11.1984, No:18563).

(66) K.D.V, md.10.

(67) Erol SAKIN, "Katma Değer Vergisinde Mükellefiyet", VERGİ DÜNYASI, S.40, Aralık 1984, s.44.

(68) Zeki TÜYEN, "Gümrük Uygulaması Açısından Katma Değer Vergisi", VERGİ DÜNYASI, S.41, Ocak 1985, s.51.

(69) Cemal TÜRKÖĞLU, "Katma Değer Vergisi Sistemi Neler Getiriyor", İ.M., C.XXXI, S.8, Kasım 1984, s.327.

(70) 1615 sayılı Gümrük Kanunu , md.86, (R.G., T.1.8.1972, No: 14263).

B) VERGİNİN TARH VE TEBLİĞ EDİLMEMİŞ OLMASI:

Vergilerde tarh zamanlaşımının başlayabilmesi için vergilerin tarh ve yükümlüye tebliğ edilmemiş olması gerekir. Süresi içinde vergisi tarh edilir ve yükümlüye teblig edilirse, zamanlaşımı süresi işlemeye başlamaz.

Verginin tarhı, vergi alacağıının vergi yasalarında gösterilen şekilde vergi idaresince hesaplanmasıdır(71). Vergilerin tarhı işlemi idare hukuku açısından belirleyici bir işlem olup, asıl vergi alacağı tarh işlemi ile değil, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle doğar(72).

Vergilerin tebliği ise, yapılan idari işlemde yükümlünün haberdar edilmesidir. Tebliğden sonra yükümlü ya vergi borcunu öder ya da yasa yollarına başvurur. Teblig işlemi ile, tarh ile tahakkuk arasında köprü kurulabilmektedir. V.U.K.'na göre vergilendirme sürecindeki tüm teblig işlemleri bu yasa da yer alan hükümlere göre yapılır.(73).

Verginin tarh ve tebliğ edilmesi zamanlaşımı açısından önemlidir. Çünkü, vergi alacağıının doğmasından itibaren ,tarh ve tebliğ işlemlerinin yapılması ile, devlet açısından kamu alacağı hukuki bir belgeye bağlanmış olur. Söz konusu vergi alacağı için artık tarh zamanlaşımına uğrema gibi bir endişe

(71) Fazla Bilgi için bkz: Erdoğan ÜNER, Vergi Açısından Türk Kamu Hukuku, Başbakanlık Basımevi, Ankara 1983, s.117-119; HEREKMEN, Genel Vergi..., s.87.

(72) Mualla ÖNCEL-Nami ÇAĞAN-Ahmet KUMRULU, Vergi Hukuku Genel İlkeler, C.I, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara 1984, s.85-89.

(73) Bkz: Dn.4.D.4.10.1972, T.,E. 69/4896, K.72/5477, TURGAY, Vergi Usul...., C.I, s.344.

doğmayacaktır. Zira, vergi bir hukuki belgeye bağlanmıştır. Oysa zaman aşımının süresi içinde tarh ve tebliğ edilmeyen bir vergi, artık tarh edilebilirliğini kaybedecektir. Zaman aşımının vergi alacağını düşürücü özelliği , tarh ve tebliğe bağlı olarak etkili olacaktır. Tarh ve tebliğ olduğu takdirde zaman aşımı düşürücü etkisini göstermeyecektir. Tarh zaman aşımı süresinin başlayabilmesi için vergiyi doğuran olaydan başka tarh işleminin yapılmamış ve tebliğ edilmemiş olması gerekir. Aksi takdirde zaman aşımı süresi başlayamaz.

Vergi alacağının zaman aşımına uğramaması için yapılan tarh işleminin yükümlü veya yasa da gösterilen yetkili kişilerle mutlaka tebliğ edilmesi gerekir. Yasa koyucu da , "tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen"(74) ifadesi ile bunu ortaya koymuştur. Yasada "ve " bağlacının kullanılmış olması tarhin mutlaka tebliğ edilmesini de gerekli kılmaktadır. Yükümlüye tebliğ edilmeyen tarhiyat geçersiz olacaktır(75). Vergi tarh edilmekle beraber zaman aşımı süresi içinde tebliğ edilmezse veya tebliğ edilmekle beraber sözkonusu tebliğat yasalara aykırı olarak yapılırsa, zaman aşımı süresinin dolmasıyla vergi alacağı da ortadan kalkmış olacaktır(76).

C) ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN İŞLEMESİNE ENGEL OLAN NEDENLERİN OLMAMASI:

Tarh zaman aşımı süresinin başlayabilmesi için, zaman aşımı süresinin işlemesine engel olan nedenlerin bulunmaması

(74) V.U.K., md.114/2.

(75) Bkz.Dn.13.D.,22.1.1976 T.,E.75/1926,K:76/157,TURGAY, Vergi Usul..., C.I, s.363-364.

(76) Bkz.Dn.4.D.,10.11.1972, T.,E.69/4031,K.72/5551,TURGAY, Vergi Usul..., C.I, s.386-387.

halinde süre işlemeye başlayamaz. Tarh zamanasını süresinin işlemesine engel olan nedenlerin başında verginin tarh ve tebliği edilmiş olması gelir. Tarh ve tebliğ edilmiş olan bir vergi için tarh zamanasına uğramasından söz edilemez.

Tarh zamanasını süresinin işlemesine engel olan nedenlerden biri de mücbir sebeplerdir. V.U.K.'nda düzenlenen mücbir sebepler(77) henüz süre başlamadan meydana gelirse, tarh zamanasını süresi başlamayacaktır. Mücbir sebepler zamanasının başlamasından sonra meydana gelirse süreler mücbir sebepler ortadan kalkıncaya kadar işlemeyecektir(78).

Tarh zamanasının işlemesine engel olan bir başka neden de , süreyi kesen ve durduran nedenlerdir. Maddi vergi hukuku açısından tarh zamanasını durduran nedenler yasada yer almaktadır(79). Fakat, zamanasını kesen nedenler yasada yer almamaktadır. Ancak yasada vergi cezalarında tarh zamanasını kesen nedenlere yasada yer verilmiştir(80).

III. TARH ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN HESAPLANMASI:

V.U.K'nda sürelerin hesaplanması ay, gün ve yıl olmasına göre nasıl hesaplanacağı hükme bağlanmıştır(81). Ayrıca resmi tatil ve saatlerin süreler etkisi ayrı ayrı düzenlenmiştir. Ancak zamanasını süresinin başlangıcı ,uzaması ve

(77) V.U.K., md.13.

(78) V.U.K., md.15; Muallâ ÖNCEL-Nami ÇAĞAN, Bankacılar İçin Mali Hukuk Bilgisi, B.2, Sevinç Matbaası, Ankara, 1984, s.24.

(79) V.U.K., md.114/2.

(80) V.U.K., md.374/3.

(81) V.U.K., md.18.

sona ermesi kendine özgü olarak ayrıca düzenlenmiştir. Zaman-
aşımı süreleri ile ilgili kurallar, başka süreler bakımından
geçerli değildir. Diğer şekli vergi hukuku sürelerine ilişkin
kurallar da zaman aşımı süreleri için geçerli olmaması gere-
kir(82).

A) SÜRENİN İŞLEMEYE BAŞLAMASI:

Tarih zaman aşımı süresinin başlangıcı , diğer sürelerin
başlangıcından farklı ve kesin olarak tesbit edilmiştir. Za-
manaşımının başlangıcı , vergi alacağının doğduğu takvim yı-
lını izleyen takvim yılının birinci gününden itibaren başlar
ve beşinci takvim yılının sonunda sona erer.

Vergi alacağı, yıllık vergilerde kural olarak bir hesap
dönemi olan(83) takvim yılı içinde doğmaktadır. Vergi alacağı,
vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılının geliri
olarak kabul edilir. Genel kural olarak hesap dönemi takvim
yılı olmakla beraber, müracaat üzerine Maliye ve Gümrük Bakan-
lığınca onikişer aylık özel hesap dönemi de verilebilmekte-
dir. Özel hesap döneminde elde edilen gelir, özel hesap dön-
eminin kapandığı takvim yılının geliri sayılır(84). Bu gelir
için tarih zaman aşımı ise ,gelirin elde edilmiş sayıldığı özel
hesabın kapandığı takvim yılını izleyen takvim yılı başından
başlar.

(82) Biçimsel vergi hukuku sürelerine ilişkin kuralların za-
manaşımı sürelerine uygulanmayacağına ilişkin bkz.ÇAĞAN,
Vergi Hukukunda...,s.164`den,Dn.4.D.,24.3.1952,T.,E.52/
206, K.52/1092.

(83) V.U.K.,md.174/2.

(84) Bkz.Dn.4.D.,15.3.1976,T.,E.76/287,K.76/615,Dn.4.D.,
22.5.1975 T.,73/5693,K.75/1819,TURGAY, Vergi Usul...,
C.I,s.683-684.

Zamanaşımı süresinin durması halinde başlangıç günü takdir komisyonu kararının vergi dairesine verildiği günü izleyen günden itibaren başlar(85).

V.U.K `na genel kural vergi alacağına doğduğu takvim yılını izleyen takvim yılı başında başlamakla beraber yürürlükte olan (E.V.K) (86) ve V.İ.V.K.(87)`na göre sürenin başlangıcı farklı düzenlenmiştir. Emlak vergisinde beyan dışı kalan bina ve arazinin beyan edilmediğinin vergi idaresince öğrenildiği tarihi izleyen takvim yılı başından başlar. V.İ.V.K`na göre ise, beyanname verilmeyen veya verilen beyannamede gösterilmeyen mallar için yükümlülük ve aynı zamanda zamanasını, bu malların intikalinin idarece tesbit olunduğu tarihte başlayacaktır(88). Emlak vergisinde zamanasını , bina ve arazinin beyan edilmediğinin öğrenildiği tarihi izleyen yılın başından başlamasına karşılık ,V.İ.V.K`nda zamanasını intikal eden malların edilmediğinin vergi idaresince öğrenildiği tarihte başlar(89).

E.V.K ve V.İ.V.K`ndaki zamanasını hükümleri VUK`nu hükümlerinden ayrıca düzenlenmiştir. Genel hükümlere aykırı olarak düzenlenmesi bu vergilerin özelliklerinden kaynaklanmaktadır. Zamanasının başlangıcı konusunda birliğin sağ-

(85) V.U.K.md.114/2.

(86) E.V.K.,md.40

(87) V.İ.V.K.,md.20.

(88) V.İ.V. Gen.Teb.No:1,Lebib Yalkın Yayınları, C.III, s.15, R.G.,T.20.8.1959,No:10284.

(89) Bkz.Dn.11.D.,24.2.1971 gün ve E.1969/1608,K.1971/394, Dn.11.D.27.3.1968 gün, E.968/245,K.968/576,Dn.11.D.22.10.1966 gün,E.965/396,K.966/2124,KARAGÖZOĞLU, Veraset ve İntikal..., s.323-328.

lanması arzu edilmesine rağmen , bu vergilerin özellikleri gözönünde tutulunca bir yerde zorunluluk da olmaktadır.

Veraset ve intikal vergisi, beyana tabi vergilerden olmakla birlikte özelliği itibariyle bir defa alınan vergidir. Vergiyi doğuran olay her ne kadar ölüm veya karşılıksız intikalın meydana geldiği anda doğmakta ise de yükümlüler ya hiç beyanname vermemekte, veya eksik bildirmektedir. Şayet bu vergi için zamanlaşımı süresinin başlangıcı vergiyi doğuran olayla bağlamış olsaydı, kamu alacağının zamanlaşımına uğraması her zaman için mümkün olacaktı(90). Bu durumu önlemek için zamanlaşımı, beyanname verilmediğinin veya malların eksik bildirildiğinin vergi idaresince öğrenildiği tarihte başlayacaktır.

Emlak vergisi açısından zamanlaşımının başlangıcının beyan edilmeyen bina ve arazi için idarenin durumu öğrenmesini izleyen takvim yılı başından başlamasının amacı da yükümlüleri beyanname vermeye zorlamaktır(91). Çünkü yükümlü beyanname vermediği sürece, vergi idaresinin bu durumu bildiğini ispat edmesi çok güçtür. İdarenin bilgisi olmadığı sürece de zamanlaşımı başlamayacaktır. Bu açıdan hemen hemen zamanlaşımı hiç baylamayacak , yükümlü devamlı baskı altında tutulacaktır.

Burada teorik de olsa bir tartışmayı gündeme getirmek istiyoruz. Yasa koyucu, kamu alacağından yoksun kalmamak için emlak ve veraset ve intikal vergisi için zamanlaşımının başlayabilmesi için vergi idaresinin sözkonusu durumdan bilgi sahibi olması şartını getirmiştir. Tartışmamıza emlak ve ve-

(90) KARAGÖZOĞLU, Veraset ve İntikal...., s.319-320.

(91) MUTLUER, Türkiye'de Gayrimenkullerin..., s.129.

raset ve intikal vergisini ayrı ayrı inceleyerek açıklık ka-, zandırmaya çalışalım.

Veraset ve intikal vergisi açısından ölüm veya karşılıksız intikaller gerçekten erizi birer olaydır. Her ölüm veya karşılıksız intikalden vergi idaresinin bilgi sahibi olması imkânsızdır. Ama, çoğu, ölüm veya karşılıksız intikallerden bilgi sahibi olabilir. V.U.K.'na göre, sulh hakimleri icra nüfus ve tapu memurları; yabancı memleketlerdeki konsolos veya konsolosluk görevini yapanlar; mahalle veya köy muhtarları ; banka, banker ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek veya tüzel kişiler her ay bilgi sahibi oldukları ölüm ve intikalleri ertesi ayın onbeşinci günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmek zorundadır(92). Şimdi, veraset ve intikal vergisi açısından , pratik hayatta vergi idaresinin ölüm veya intikallerden habersiz olması mümkün müdür? Ancak, hiç kimsesi olmayan ve hiç bir intikal edecek malı olmayan dağ başında yalnız yaşayan kişi için belki mümkündür. Bugün herkesin yaşadığı bir mahalle veya köyü bulunmaktadır. Ölen bir kişinin toprağa verilebilmesi için mutlaka nüfus idaresine başvurulmaktadır. Diğer gerçek veya tüzel kişilerle hiç bir ilişki olmasa bile, muhtarlık, nüfus idaresi ve belediyeler ölüm olayından bilgi sahibi olmaktadır. Belki sağlararası karşılıksız intikaller vergi idaresinin bilgisi dışında ka- lebilir; o da taşınmaz olmamak şartıyla. Çünkü taşınmazın intikali tapu siciline tescille mümkündür. Tapu idaresi de bu intikali bildirmekle yükümlüdür.

(92) V.U.K., md.150.

Gelelim emlak vergisinde zamanlaşımının başlangıcına . Bir yerde zamanlaşımının başlangıcının vergi idaresinin bilgisi olduğu tarihi izleyen takvim yılı başından başlaması yükümlüleri beyannamelerini vermeye zorlamak içindir. Taşınmaz eldeğiştirmedeği sürece verginin konusunu ortadan kaldırmak çok güçtür. Tapuya tescil edilmiş bir taşınmaz belki yanabilir; ama büyük bir deprem veya heyelan olmadıkça yerini kaybetmek mümkün değildir. Vergi idaresi yoklama ve incelemeleriyle bunu tesbit edebilecektir. Hele hele taşınmaz el değiştirmekte ise tapu memuru ve muhtar bu inkikali mutlaka vergi idaresine bildirecektir(93).

Görüldüğü gibi, vergi idaresi er veya geç taşınmazlardan , ölüm ve intikal olaylarından bilgi sahibi olacaktır. Bu güvencelerine rağmen E.V.K ve V.İ.V.K`nda tarh zamanlaşımı olaydan vergi idaresinin bilgi sahibi olmasından sonra başlamaktadır. Acaba kasıtlı olarak vergi idaresinin bilgisi dışında tutulan gelir üzerinden alınan vergilerde tarh zamanlaşımının başlangıcı yine vergiyi doğuran olay mı olmalıdır? Örneğin ,evinde ticari amaçla hazıra pantolan diken bir terzi , çiftliğinde sucuk yaparak satan bir kasap ve bunun gibi nice gelir elde eden yükümlüler zamanlaşımından devamlı olarak yararlandırılacak mı? Bu yükümlüler , ne işe başladığını bildirmiş ne de gelirlerine ilişkin beyanname vermektedir. Ekonomik hayatın gerçeklerine göre bu tür yükümlüler az olmakla beraber kasıtlı olarak vergi kaçırmaya yönelmektedirler. Sırf vergi vermemek için işyerini kapatan ve

(93) V.U.K.,md.150/I.

evinde galıgan yükümlüler yok değildir. Devamlı olarak bu işten gelir elde eden ve kasıtlı olarak vergi idaresinin bilgisinden kaçan bu yükümlüler için de zamanasıımı bes yıl olarak mı kabul edilmelidir? Kısaca burada ğunu gündeme getirmek isitiyoruz. Yürürlükte olan V.U.K`munun yapısına ters olmakla birlikte, devletin kamu alacağından yoksul kalmaması için kasıtlı olarak gizlenen vergi gelirlerinde de zamanasıımının başlangıcı ,vergi idaresinin sözkonusu gelirden bilgi sahibi olduğu tarihi izleyen takvim yılı bağı kabul edilemezmi? Söz konusu uygulama bir yerde kamu gelirin güvence altına alırken bir yandan da bazı sakıncalar doğuracaktır. Yükümlü uzun süre vergi gelirinin ortaya çıkarılacağı korkusunu taşıyacak,geçmiş yıllara ait vergiye iliğkin olayların ispatı zorlaşacak; ama kasıtlı olarak vergi kaçıranlara da zamanasıımından yararlanma imkânı verilmemelidir. Vergi geliri için olmasa bile, ispat edilecek ve kasıtlı olarak kaçırılan vergi gelirleri için de ,zamanasıımının başlangıcı, durumdan vergi idaresinin haberdar olduğu tarihi izleyen takvim yılı başından da başlatılabilir. Zira vergi idaresinin her geliri takip edebilmesi bir yerde de imkansız olmaktadır. Emlak vergisinde nasıl verginin konusu gizlenemiyorsa,bazı işlerden elde edilen gelir de ispat edilebilir. Bağımsız bir işyeri açılarak ve makina kullanılarak elde edilen gelirin ispatı da bu anlamda mümkün olabilir. En azından kamu alacağını zamanasıımına uğratmak kasdıyla hareket eden borçlunun iyi niyete aykırı davranışları yasa tarafından korunmalıdır(94).

(94) Bkz.Dn.4.D.,13.5.1974 gün ve E.74/112;K.74/1941,Kamer, GENÇ-Tahsin YAĞMURLU,Bekir AKSOYLU -Turan FALCIOĞLU-Vahit POLATKAN, Mali Yargılama Usulü ve Uyuşmazlıklarına İlişkin Danıştay Kararları,Ayyıldız Matbaası,Ankara 1976 s.678.

B) SÜRENİN SONA ERMESİ:

Tarih zamanlaşımı süresi, başladığı takvim yılını izleyen beşinci takvim yılının son günü sona erer. Ancak, sürenin durmamış veya kesilmemiş olması gerekir. Zamanlaşımının durması halinde ,duran süre kadar bitiş tarihine eklenmesi gerekir.

Sürenin sona ermesi, yılın son günü olan 31.Aralık' ın çalışma saati sonu olması gerekir. Yasada buna ilişkin açık bir hüküm olmadığı için son günün çalışma saati sonunda sürenin sona ermesi gerekir. Çalışma saatleri ise , illerde Veliliklerce ,bazı kurumlarda ise Devlet Personel Dairesinin oluru alınarak kurumlarca düzenlenebilmektedir(95).

Tarih zamanlaşımının son günü , genel kural olarak beşinci yılın takvim yılının son günü olmakla beraber, V.İ.V`de bu takvim yılı son günü olmayabilir de. Şöyleki: Yasada yer alan hükme göre, zamanlaşımının başlangıcı beyannamede gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen intikallerde bu mal ve intikallerin vergi idaresince tesbit edildiği tarihten başladığına göre(96) sürenin son günü de , beşinci yıldaki tesbit tarihinden yer aldığı günün çalışma saatinde bitmesi gerekir(97). Böyle bir durumda artık beşinci takvim yılının son gününde değil ,bildirilmeyen veya eksik bildirilen mal ve intikalin idarece tesbit edildiği günün beşinci yılda

(95) Fahrettin ERDOĞAN, "Yazılı Bildirimlerin Posta İle Günderişmesinde Süre ve Tatil Saati", V.D.,C.IV,S.42,1969, s.9; Talha ERTUĞ, "Mali Hukukta Sürelerin Hesabı ve Tatil Saati",V.D.,C.III,S.33,1969,s.30-31.

(96) V.İ.V.K.,md.20/b.

(97) V.U.K. md.18/2.

yer aldığı günün çalışma saatinde sona ermesi gerekir(98).

C) RESMİ TATİL GÜNLERİ VE SAATLERİN ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN HESAPLANMASI VE SONA ERMESİNDE ETKİSİ:

Vergi hukukunda kural olarak resmi tatil günleri süreye dahildir(99). Ancak zaman aşımı süreleri kendine özgü olarak tesbit edildiği için zaman aşımı süreleri için durum ne olmalıdır? V.U.K.'da bu konuda bir açıklık yoktur. Ancak sürenin sonu yasayla belirlendiği için resmi tatil günleri de zaman aşımı süresi içinde olması gerekir.

Sürenin son gününün resmi tatil olması halinde genel kural olarak süre izleyen iş gününün çalışma saati sonunda biter. Ancak, söz konusu durum zaman aşımı süresi için söz konusu olması halinde durum ne olacaktır? Yasada bu konuda da bir açıklık yoktur. Ancak özel olarak düzenlenen zaman aşımı süreleri yıllık olarak düzenlenmiş olması nedeniyle yılın son gününün sona ermesiyle süre de bitmiş olacaktır. Zira yasada açıkça öngörülmedikçe genel süre hükümleri zaman aşımı süreleri hakkında uygulanmamalıdır(100).

Acaba tarh zaman aşımının durması halinde uzayan sürenin son günü resmi tatile rastlarsa durum ne olacaktır? İzleyen iş günü çalışma saati sonunda sona erer diyemeyiz. Çünkü zaman aşımı sürelerinin uzaması ancak yasada öngörülmesi ile mümkündür. V.U.K'nda buna ilişkin açık bir hüküm olmadığı için sürenin son günü zaman aşımı süresi de sona ermiş olacaktır.

(98) Bkz. Dn.11.D.,21.10.1971 gün ve E.71/785,K.71/2476, KARAGÖZOĞLU, Veraset ve İntikal...,s.324.

(99) V.U.K.md.18/4.

(100) ÇAĞAN, Vergi Hukukunda...,s.151'den,Dn.4.D.,24.3.1952 T.,E.52/206,K.52/1092.

Zamanaşımı süresinin sona ereceği an ise, son günün çalışma saati sonudur. Çalışma saatinin sona ermesinden sonra vergi idaresi zamanaşımını durdurucu veya kesici bir işlem yapmayacaktır(101).

IV. MÜCBİR SEBEPLERİN TARH ZAMANAŞIMI SÜRESİNE ETKİSİ:

V.U.K`nda yer alan mücbir sebeplerin bulunması halinde, bu sebepler ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Tarh zamanaşımı da işlemeyen süreler kadar uzar. Yasada mücbir sebebin bütün ögelerini kapsayan bir tanım yapılmamıştır. Ancak mücbir sebep sayılacak olaylar sayılmıştır. (102).

Mücbir sebebin en belirgin özelliği , kişilerin iradesi dışında meydana gelen, kaçınılmaz ve karşı konulmaz bir olay oluşudur(103). Bu özellikleri yanısıra , nedensellik başının da bulunması gerekir. Meydana gelen sonuç mutlaka mücbir sebep nedeniyle meydana gelmiş olmalıdır.

V.U.K` hangı hallerin mücbir sebep sayılabileceğini saymakla yetinmiştir. Mücbir sebep sayılan haller sadece bunlar değildir. Yasa "gibi" ifadesini kullanmakla, mücbir sebep sayılabilecek halleri idare ve yargı organlarının her olayda ayrı ayrı takdirine bırakmıştır.

(101) Çalışma sürelerinin tespitine ilişkin olarak bkz.657 sayılı Devlet Memurları Kanunu, md.100,(R.G.,T.23.7.1965,No:22056).

(102) V.U.K.md.13,15.

(103) ÇAĞAN, Vergi Hukukunda..., s.140.

Mücbir sebeplerin tarh zamanasına etkisini ortaya koyabilmek için , kısaca mücbir sebep sayılan hallere değinilecektir.

A) VERGİ HUKUKUNDA YER ALAN MÜCBİR SEBEPLER:

i. Ağır Hastalık ve Ağır Kaza:

Vergi yükümlüleri, belirlili süreler içersinde yapmak zorunda oldukları bazı işlemleri veya vergi ödevlerini hastalık, kaza veya tutukluluk ile yapamazlarsa, bu vergi hukukunda mücbir sebep sayılır.

Hastalık veya kazanın mücbir sebep sayılabilmesi için ağır olması gerekir. Doktor raporunda, söz konusu hastalığın vergi ödevini yerine getirmeye engel olacak tarzda olduğu belirtilmekidir(104). Rapor hastalığın meydana geldiği sırada alınmalıdır. Sonradan alınan raporun hukuki değeri yoktur(105).

ii. Afet Halleri:

Vergi yükümlüleri , vergi ile işlemlerini veya ödevlerini başlarına gelen bir afet nedeniyle süresi içinde yerine getirmemişse, bu hal mücbir sebep sayılır. Afetlerin bir kısmı genel nitelikte olup yalnız o yükümlüyü değil diğer yükümlülere de etkilemektedir. Örneğin, deprem, sel bas-

(104) Bkz. Dn.4.D.,17.12.1968 T., E.66/3054,K.68/6018; Dn.4.D.,8.4.1971,T.,E.70/7248,K.71/2793; Dn.7.D.,25.10.1972,T.,E.,71/5598,K.72/3635,TURGAY, Vergi Usul...,s.89-92.

(105) Bkz.Bn.4.D.,22.3.1973 T.,E.72/265,K.73/1366,Taner GELEGEN, "Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler," İ.M.,C.XXVI; S.8,Kasım 1974,s.331.

kını ve toprak kayması gibi. Bazı afetler de yalnız o yükümlüyü etkiler ve özel niteliktedir. Yalnız yükümlünün iş yerinin yanması gibi(106).

iii. Zorunlu Olarak Bulunmama:

Vergi yükümlüleri istekleri dışında , bir yerden uzaklaşmak veya bir yerde bulunmak zorunda iseler, bu hal mücbir sebep olarak kabul edilir. Örneğin, askerlik,tutukluluk veya ulaşım imkânlarının olmaması nedeniyle bir yerde mahsur kalması gibi. Bu haller devam ettiği sürece,süreler ve tarh zamanasını süresi işlemeyecektir. Bu hallerin sona ermesi ile süre tekrar işlemeye başlar(107).

iv. Yükümlünün Defter ve Belgeleri Üzerinde Tasarruf Edememesi Hali:

Vergi yükümlüleri vergi ile ilgili ödevlerini veya işlemlerini yerine getirmesine engel olacak şekilde, idare veya yargı organlarınca alınan tedbirler sonucu defter ve belgelerini kullanamıyorsa, bu hal mücbir sebep sayılır. Örneğin, vergi incelemesi için defterlerin alınması veya hakim kararı ile defter ve belgelere el konulması gibi.

(106) Yükümlünün önceden haber vermek şartıyla yıktırılan binada defter ve belgelerinin kaybolduğu iddiasında mücbir sebep kabul edilmez.Bkz. Dn.4.D.,17.10.1973 T.,E.71/3837,K.73/4387,GELEGEN, "Vergi Hukukunda...", s.329; Dn.4.D.,1.3.1973, T.,E.71/9321, K.73/951,Taner GELEGEN-O.Nuri KARABAĞ-SametTAMER, s.418.

(107) Bkz. Dn.4.D., 15.4.1969, T.,E.66/1991,K.69/1682, TURGAY, Vergi Usul....., C.I,s.90.

B) MÜCBİR SEBEPLERİN TARH ZAMANAŞIMI SÜRESİNE ETKİSİ:

Mücbir sebebin meydana geldiği vergi yükümlü ve sorumlularınca ispat edildiğinde(108) tarh zamanaşımı süresi durur(109).Mücbir sebebin varlığını takdir yetkisi idareye ait olduğu için, idare tarafından kabul edilmediği takdirde yargı yoluna başvurulabilecektir.

Mücbir sebebin ortadan kalkmasından sonra, zamanaşımı duran süre kadar deha uzayacaktır.

V. TARH ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN DURMASI:

Türk Vergi Hukukunda, mücbir sebeplerin tarh zamanaşımını durdurucu bir neden olarak kabul edilmesinin yanı sıra tarh zamanaşımını durduran özel nedenler de yer almaktadır(110).

(108) Vergi hukukumuzda mücbir sebepler ve ispatı konusunda fazla bilgi için bkz.Mesut EREZ, "Vergi Hukukumuzda Mücbir Sebepler, Ağır Hastalık Hali", M.E.K.,Seri.VII, Sermet Matbaası, İstanbul 1963,s.5; Veysi SEVİĞ; "Vergi Hukukunda Maddi Delil Kavramı Konusundaki Gelişmeler", İ.M.,C.XXVI,S.7,Ekim 1979,s.296; Cemal TÜRKOĞLU- "Vergi İncelemelerinde ve Kanıt Düzeninde Yenilikler" İ.M.C.XXIX ,S.2,Mayıs 1982,s.64; Salih ŞANVER, "Vergi Hukukunda İspat", VERGİ DÜNYASI,S.21,Mayıs 1983,s.53-55.

(109) Mücbir sebepler,genel hukukta da zamanaşımını durdurur. Bkz.Abdullah Pulet GÖZÜBÜYÜK, "Hukukta Mesuliyet Bakımından Mücbir Sebepler ve Beklenmeyen Haler", Elif Matbaacılık, Ankara 1977,s.98; Celal PAMUKÇU, "Vergi İşlemleri İle İlgili Süreler ve Süreleri Uzatan Haller", VERGİ DÜNYASI, S.17,Ocak 1983,s.49.

(110) ÇAĞAN, Vergi Hukukunda..., s.155.

Zamanaşımı kurumu, bir alacak-borc ilişkisinde yükümlü çıkarına hizmet ettiği için ,alacaklının çıkarını korumak amacıyla zamanasını süresini durduran ve kesen nedenler de kabul edilmiştir. Zamanasını nedeniyle vergi alacağının düşmesi, vergi idaresinin alacağını takip etme konusunda gösterdiği ihmalin bir sonucudur. Ancak, vergi idaresi vergi alacağının takibine yönelen bazı işlemler yapmış ise veya bazı nedenlerle vergi alacağını takip etme imkânı bulunmuyorsa, yaseda yazılı sürenin geçmesi vergi alacağının zamanasına uğraması için yeterli değildir. (111).

A) TARH ZAMANASIMININ DURMASININ HUKUKİ NİTELİĞİ:

Vergi idaresinin vergi alacağını takip etme imkânının kalmaması veya bunun çok zor alması halinde tarh zamanasını süresinin işlememesi sözkonusudur. Bu durumda tarh zamanasının işlemesine engel olan bir durumun ortaya çıkmasıyla sürenin işlemesi duracak, engel ortadan kalktıktan sonra süre kaldığı yerden işlemeye devam edecektir. Tarh zamanasının durması alacaklı vergi idaresi yararına tanınmış bir imkandır. Vergi idaresi zamanasının durduğu süre içersinde vergi alacağını takip edebilir. Yükümlü, zamanasının durduğunu öne sürerek, takibi geciktiremez(112).

(111) ÇAĞAN, Vergi Hukukunda..., s.155.

(112) ÇAĞAN, Vergi Hukukunda..., s155; ERGENEKON, s.26.

Vergi hukukunda yer alan zaman aşımı , kamu düzeninden olması nedeniyle, zaman aşımını durduran nedenler de yasa da açıkça gösterilmelidir. Yasada düzenlenmeyen nedenlerle zaman aşımının duracağı kabul edilemez. VUK`na göre vergi dairesince, matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zaman aşımını durdurur(113). Takdir komisyonunda geçen süre, zaman aşımı süresine ilave edilerek, zaman aşımı süresinin sonu hesap edilir(114). Takdir komisyonunca takdir kararının vergi idaresine verildiği günü izleyen günden itibaren süre işlemeye başlar. Beş yıllık tarh zaman aşımı süresi dolduktan sonra takdir komisyonuna başvurma zaman aşımı süresini etkilemez(115). Takdir komisyonunun süresi içinde takdir kararını vermemesi veya karara karşı yargı yollarına başvurulması halinde , yargı mercilerinde geçen süre içinde de zaman aşımı durmaya devam etmelidir(116).

(113) V.U.K.,md.114/II.

(114) Bkz. Dn.4.D.,22.2.1968 T., E.64/3306,K.68/804,TURGAY-Vergi Usul..., C.I, s.445.

(115) Bkz.Dn.4.D.,9.12.1971, T.E.70/4368,K.71/8059,TURGAY,Vergi Usul..., C.I,s.453.

(116) Bu konuda danıştayın yerleşmiş kararlar için bkz. Dn. 4.D.,24.11.1968 T.,E.66/2140, K.68/5403; Dn.4.D.,26.11.1968 T., E.66/1935,K.68/5401:Dn.4.D.,T.,E.66/5406, K.69/901: Dn.4.D.,26.4.1969 T.,E.68/4612,K.69/1881; Dn.4.D.,11.6.1969 T.,E.67/3759,K.69/2889:Dn.4.D.28.10.1970; T.,E.70/507,K.70/6064; Dn.7.D.,9.3.1971 T.,E.70/132,K.71/705,TURGAY, Vergi Usul....., C.I,s.446-453.

Çünkü alacaklı vergi idaresi takdir komisyonu kararına karşı yasa yollarına başvurmakla alacağını takip konusunda bir ihmâl göstermemekte, aksine alacağını deva yolu ile takip etmektedir. Yargı yoluna başvurmanın zaman aşımını durduracağı yasa da açıkça gösterilmemekle beraber, vergi idaresinin vergi alacağını takip konusundaki gayretlerini gösterir. Ancak, her şeye rağmen yargı yoluna müracaatın tarh zaman aşımını durduracağı yasa da yer almamaktadır. Yapılacak bir değişiklikle, yargı makamlarına başvurunun zaman aşımını durduracağı hüküm altına alınmalıdır.

Öte yandan, usulüne aykırı olarak tarh edilen vergiler için vergi davası açılması halinde, zaman aşımının duracağı da kanunda öngörülmemiştir. Yargılama sonucu yargı makâmı idarenin işlemini iptal ederse ve bu arada tarh zaman aşımını süresi de sona ererse, acaba vergi idaresi tekrar tarhiyata gidebilecek midir? Bu soruya olumlu cevap veremekteyiz. Ancak bu sakıncanın ortadan kaldırılabilmesi için yasa da değişiklik yapılarak , vergi davası süresince zaman aşımının duracağı hüküm altına alınmalıdır(117).

B) TARH ZAMANAŞIMININ DURMASININ GEREĞİ:

Zaman aşımı yoluyla vergi alacağının istenememesi nasıl yükümlünün çıkarına ise, vergi alacağını takip konusunda önünde bulunan bir engeli aşana kadar sürelerin işlememesi de vergi idaresinin yararına olmalıdır. Vergi idaresinin vergiyi tarh edebilmesi için mutlaka vergi matrahını bilmesi gerekir.

(117) Fazla bilgi için bkz. ÇAĞAN, Vergi Hukukunda,..., s.158.

Eğer matrah idarenin bir birimi olan takdir komisyonunca takdir edilecekse ,bu takdir yapılana kadar geçen süre içinde zamanaşımının da işlememesi gerekir. İdare vergi oranını uygulayacağı matrahı bilemiyorsa, bunu takdir edebilmesi için önünde fiili veya hukuki bir engel vardır. Bu da , matrahın takdir komisyonlarınca takdir edilmesidir. Bu bekletici sorunun çözümüne kadar zamanaşımının işlememesi de olması gereken bir durumdur.

VI. TARH ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN KESİLMESİ:

A) TARH ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN KESİLMESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

İşlemekte olan azanaşımı süresinin ,yasada açıkça gösterilen hukuki ve fiili durumların alacaklı tarafından yapılması halinde sürenin keşilmesi.Sürenin keşilmesi ile birlikte, süreyi kesen olayın meydana gelmesine kadar geçen süre nazara alınmaz ve zamanaşımı süresi , kesme nedeninin ortadan kalkmasından sonra yeni baştan işlemeye başlar.

Vergi hukukunda tarh zamanaşımının kesilebilmesi için, kesen sebeplerin yasada açıkça gösterilmesi gerekir.Kıyas veya yorum ile zamanaşımını kesen nedenler ileri sürülemez(118).

(118) Danıştayın bazı kararlarında tarh zamanaşımının kesildiği hallere de yer verilmiştir.Ancak, kanunda açıkça yer almaması nedeniyle böyle bir sonuca varılamaz.Bkz. Dn.4.D.,22.12.1969,T.,E.69/1414,K.69/6390 kararı,H.Fevzi KARAGÖZOĞLU, Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Ünal Matbaası, Ankara, 1979,s.36-37.

Zamanaşımı nasıl borçlu yararına düzenlenmiş ise, zamanaşımının kesilmesi de zamanaşımını durduran nedenler gibi alacaklı yararına düzenlenmiştir.

V.U.K`da tarh zamanaşımını kesen nedenler, düzenlenmemiştir(119). Sadece vergi cezaları için tarh zamanaşımının kesilme nedeni düzenlenmiştir(120).

B) TARH ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN KESİLMESİNİN GEREĞİ:

Tarh zamanaşımını kesen nedenler VUK`da yer almamakla beraber, yapılacak bir değişiklikle bazı hallerin tarh zamanaşımını keseceği yasaya sokulmalıdır. Her ne şekilde olursa olsun, bir vergi tarh edildikten sonra , bu vergiye ilişkin olarak maddi deliller veya yasal ölçülere göre tespit edilen matrah veya matrah farkları üzerinden ikmalen vergi tarh edildiği zaman, söz konusu tarhiyat yükümlüye ihbarname ile bildirilir(121). Acaba bu ilave tarhiyat için yükümlüye ihbarname tebliği zamanaşımını keser mi? Yasada açıkça düzenlenmemekle beraber, ihbarnamenin ikmalen tarhiyat için zamanaşımı süresini kesmesi gerekir. Ancak, bunun yapılacak bir değişiklikle yasaya sokulması gerekir.

VII. TARH ZAMANAŞIMININ SONUÇLARI:

Tarh zamanaşımı süresinin dolması ile ,vergi idaresinin vergiyi tarh ve tebliğ etme yetkisi sona erer.Vergi idaresinin vergiyi tarhetme yetkisi kalmadığı için yükümlüye

(119) V.U.K.,md.114.

(120) V.U.K.md.374/III.

(121) V.U.K.md.34.

vergi ihbarnamesi de gönderemez(122)Tarh zamanasını dolduktan sonra yapılan tebliğler de geçersizdir(123). Öte yandan vergi gerçek mikatarından daha az olarak tarhedilmişse ,ikmalen vergi tarhi ancak zamanasını süresi içinde yapılabilir. Süre dolduktan sonra ikmalen vergi tarhi yapılamaz.

Tarh zamanasının bir başka sonucu da , bu sürenin geçmesinden sonra vergi incelemesi yapılamaz(124). Daha önce inceleme yapılmış olsa bile, ikinci kez incelemede ikmalen vergi tarhedilebilmesi için yine tarh zamanasının dolmamış olması gerekir(125).

Tarh zamanasının bir başka sonucu da, sürenin sona ermesinden sonra vergi yükümlüleri idareye başvurarak vergi hatalarının düzeltilmesini isteyemezler. Bu konuyu incelememizin daha sonraki bölümlerinde ayrıntılı olarak ele alacağız.

-
- (122) ÇAĞAN, s.123'den,ODERMATT, s.32; Gerhard POPP, "Zum Recht der Verjährung," FINANZRUNDSCHAU, 1956,s.126; Alfred THAL, "Die Verjährung im Steurrecht",BLATTER-FÜR STEUERRECHT, SOZIALVERSICHERUNG UND ARBEITSRECHT, 1949, s.223.
- (123) Bkz.Dn.4.D., 4.3.1976 T., E.75/95,K.76/512,TURGAY,Vergi Usul...,C.I,s.462-463.
- (124) V.U.K.,md.138/2; Konuya ilişkinDanıştay kararları için bkz:Dn.4.D.,4.3.1976, T.,E.75/355,K.76/542;Dn.4.D.,11.12.1972 T.,E.71/8097, K.72/7362,TURGAY,Vergi Usul....., C.I,s.574-575.
- (125) Abdurrahman AKDOĞAN, Vergi İncelemesi, Kalite Matbaası, Ankara1979,s.76.

K O N U I V

T A H S İ L Z A M A N A Ş I M I

I. AMACI:

Tahsil zamanasını, A.A.T.U.H.K `nda yanında diğer kamu alacakları için de düzenlenmiştir(1). Tahsil zamanasını, devlet için kesinleşen vergi alacağının süresi içinde tahsil edilmesi için vergi idaresini belli bir süre ile sınırlamaktadır. Vergi idaresi bu süreyi hareketsiz geçirmesi halinde artık vergiyi tahsil etme imkanı kalmamaktadır. Kesinleşen bir vergi, vergi yasalarında gösterilen süreler içinde yasalara uygun olarak ödenmemesi halinde vergi idaresi zor kullanarak vergiyi tahsil edebilecektir. İşte vergi idaresizamanasını süresi içerisinde bu zor kullanma yollarına başvurmaması halinde , vergi artık tahsil edilemeyecektir. Bir yanda yükümlüler yararına bir müessese

(1) A.A.T.U.H.K., md.102,104.

olması yanında , vergi idaresini de alacağını takip konusunda harekete geçirmektedir.

Her şeye rağmen, zaman aşımı süresi içinde tahsil edilmeyen bir vergi, vergi idaresini lüzumsuz yere meşgul etmeyecektir. Böylece bir yandan yönetsel yükü azalırken, bir yandan da vergi alacağından yoksun kalacaktır. Vergi idaresi, artık tahsil imkanı kalmamış vergilerle uğraşma yerine ,görevini zamanında yerine getirmek şartıyla tahsil imkanı olan vergilere yönelebilecektir.

II. TAHSİL ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN İŞLEMeye BAŞLAMASI:

Tahsil zaman aşımı süresinin işlemeye başlaması için devlet açısından vergi alacağı ve yükümlü açısından da vergi borcunun kesinleşmiş olması şarttır. Ayrıca zaman aşımı süresinin başlangıç ve işlemesine engel olan nedenlerin olmaması gerekir. Şimdi verginin nasıl kesinleştiğini ve sürenin başlamasına ve işlemesine engel olan nedenleri görelim.

A) VERGİLERİN KESİNLEŞMESİ:

Verginin kesinleşmesi, tarh ve tebliğ edilen verginin tahakkuk ederek ödenmesi gereken aşamaya gelmesidir. Artık bu aşamadan sonra yükümlü vergiyi ödemek zorunda ve vergi idaresi de yükümlünün usulüne uygun olarak vergiyi ödememesi halinde zor kullanarak vergiyi tahsil edebilme imkanına sahiptir.

Verginin kesinleşmesi , verginin hesaplanmasına esas teşkil eden şeylerin yükümlüce beyan edilmesi veya vergi ida-

resince tesbit edilmesinde farklıdır. Aşağıda bu iki durumu ayrı ayrı ele alarak verginin nasıl kesinleştiğini görelim.

1. Verginin Yükümlünün Beyanına
Göre Tarhedilmesi Halinde Kes-
sinleşme :

Beyan esasına göre tarhedilen vergilerde ,yükümlü kendi bildirmiş olduğu bilgilere karşı dava yoluna gide-
mez(2) . Ancak herhangi bir vergi hatası söz konusu ise, bu hatalar vergi hatalarının düzeltilmesi usulüne göre düzel-
tilir(3). Bunun böyle olması da gerekirdi. Çünkü, beyan sis-
teminin esası, ödeyeceği vergiyi en iyi yükümlü bilir pren-
sibine dayanır(4). Vergi idaresi, bu anlamda yükümlüye gü-
venirken , yükümlü de , beyanını en gerçekçi ve en doğru
şekilde yapmalıdır. Aksi takdirde , davaların önüne geçilmez
ve yargı makamları lüzumsuz yere meşgul edilirdi.

Beyan esasında yükümlü, beyannamede yer alan bilgileri
doldurur ve vergi matrahını kendisi tespit eder. Vergi yasa-
larında gösterilen süresi içinde vergi dairesine götürerek
tahakkuk servisine verir. Vergi memuru beyannamenin tam o-
larak doldurulduğunu inceledikten sonra, ödenmesi gereken
vergiyi hesap eder. Beyannamenin makbuzu niteliğinde olan

(2) V.U.K., md.378/II.

(3) V.U.K.md.378/II, ve V.U.K.,md.120-125.

(4) HEREKMEN, Genel Vergi s. 95.

tahakkuk fişini(5) doldurur ve yükümlüye verir.Beyanname posta ile gönderilmişse,tahakkuk fişi kesilir ve bir nüshası kapalı zarf içerisinde yükümlünün adresine gönderilir.Tahakkuk fişinin bir nüshasına da posta zimmet defterinin tarih ve numarası işaret edilir(6).Yükümlünün tahakkuk fişini almaması beyanname yazılı matrahlar üzerinden verginin tahakkukuna engel olmaz.Bu takdirde tahakkuk fişi yükümlünün bilinen adresine posta ile gönderilir(7).Artık bu aşamadan sonra vergi tahakkuk etmiştir.Yükümlü,vergi yasalarında gösterilen süreler içerisinde vergisini ödemek zorundadır.Kendiliğinden ödememesi halinde,zor kullanılarak vergi tahsil edilebilecektir.

2.Verginin İdarece Tarhedilmesi Halinde Kesinleşme :

Verginin idarece tarhedildiği hallerde yapılan tarhiyat ihbarname ile yükümlüye tebliğ edilir.Yükümlü tebliğ tarihinden itibaren ya yönetsel işlem için vergi davası açar ya da dava açmaz.Verginin kesinleşmesi,dava açılması veya açılmaması durumunda farklı farklıdır.

a)Ş ü r e s i İ ç i n d e V e r g i D a v a s ı A ç ı l m a m a s ı :

Anayasa gereğince yönetimin her türlü eylem ve iş-

(5) V.U.K, md.25.

(6) V.U.K, md.28.

(7) V.U.K, md.27

lemlerine karşı yargı yolu açıktır(8).Yükümlüler yürütme organı içerisinde yer alan vergi dairesinin yönetsel işlem olan vergi ihbarnamesine karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler. Açılacak vergi davası,ihbarnamenin tebliğini izleyen günden itibaren otuz gün içerisinde açılmalıdır(9).Bu sürenin dava açmaksızın geçirilmesi halinde tarhedilen vergi kesinleşir.

b) Süresi İçinde Vergi Davası Açılması :

Vergi davası ihbarnamenin tebliğini izleyen günden itibaren otuz gün içinde açılabilir.Dava,yetkili ve görevli vergi mahkemesinde yazılı olarak açılır.Dilekçenin mahkeme başkanı tarafından kayda gönderilip mahkeme defterine kayıt yapıldığı ve tarih ve kayıt sayısının dilekçe üzerine işlendiği tarihte açılmış sayılır(10).Davanın açılması ile verginin tahsili durur.Ancak bazı hallerde tahsil durmaz.Bu hallerde yürütmenin durdurulması kararı verilmesi gerekir(11).

Vergi davasının açılmasından sonra, davaya ilişkin delillerin tespiti taraflarca istenir. Delil tespitinden sonra dilekçe başkan veya görevlendireceği üye tarafından incelenir(12). Vergi mahkemesinde yazılı yargılama usulü uygula-

(8) A.Y .,md.125/I.

(9) İ.Y.U.K.,md.7/1-2.

(10)TEZEL, s.18.

(11)İ.Y .U.K.,md.27/8.

(12)İ.Y.U.K.,md.14/3.

hır ve inceleme doysa üzerinde yapılır(13). Bazı durumlarda ise duruşmalı yargılama yapılabilir(14). Konular aydınlanınca , dava kurul halinde veya hakim tarafından kara bağlanır(15). Verilen karardan hakları ihlal edilen yükümlüler karara karşı ya yasa yollarına başvururur veya yasa yollarına başvurmazlar.

Karara karşı süresi içinde, yasa yollarına başvurulması halinde vergi mahkemesi kararı kesinleşir. Mahkeme kararı vergi idaresine verilir ve vergi idaresince yükümlüye tebliğ edilir(16). Yükümlü tebliğden itibaren kararda yer alan yükümlülüklerini yerine getirir. Kendiliğinden yerine getirmemesi halinde söz konusu vergi zorla tahsil edilir.

Vergi mahkemesi kararına karşı yasa yollarına başvurulması halinde ise, başvuru yola göre şöyle kesinleşir.

Vergi mahkemesinin tek hakimle verilen son kararlarına karşı bölge idare mahkemesinde(B.İ.M.) itiraz yoluna başvurulur(17). İtiraz , vergi mahkemesi kararının tebliğ edildiği tarihi izleyen günden itibaren otuz gün içinde yapılır(18).

(13) İ.Y.U.K.,md.1/2.

(14) İ.Y.U.K. md.17/1.

(15) İ.Y.U.K.,md.22/1; 2576 sayılı"Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun(K.G.K.),md.7.(R.G.T.,20.1.1982 No:17580).

(16) İ.Y.U.K,md.28/5.

(17) İ.Y.U.K.,md.45/1.

(18) İ.Y.U.K.,md.45/1.

İtiraz dilekçe ile yapılır(19). Yargılama yazılı olup dosya üzerindedir. B.İ.M.'nin kararları kesin olup, karara karşı temyiz yoluna başvurulmaz(20). B.İ.M. kararı kararı veren vergi mahkemesine gönderilir. Vergi mahkemesi kararı yedi gün içinde yükümlüye tebliğ eder(21). Bu aşamadan sonra verginin tahsiline gidilir.

Vergi mahkemesinin kararı kurul halinde verilmiş ise, kararın tebliğini izleyen günden itibaren karara karşı altmış gün içerisinde Danıştay'a temyiz isteğiyle müracaat edilebilir(22). Temyiz isteği dilekçe ile yapılır(23). Temyiz dilekçesi kararı veren vergi mahkemesine verilir. Mahkeme bunu karşı tarafa tebliği eder. Karşı taraf tebliğ tarihini izleyen otuz gün içerisinde cevap verebilir. Kararı veren mahkeme cevap dilekçesini veya süresi geçmiş ise dosyayı dizi listesine bağlı olarak Danıştay'a gönderir(24). Danıştaya gelen dava dosyası, ilk incelemenin yapılabilmesi için tetkik hakimine verilir. Ön koşullar yönünden yapılan incelemede bir eksiklik görülmezse ,ilgili dairece temyiz istemenin yerinde olup olmadığı karara bağlanır. Temyiz incelemesi sonunda

(19) İ.Y.U.K.,md.45/3 ve 48/1.

(20) İ.Y.U.K.,md.45/4-5 ve 47.

(21) İ.Y.U.K.,md.50.

(22) İ.Y.U.K.,md.46/2.

(23) İ.Y.U.K.,md.48/1.

(24) İ.Y.U.K.,md.48/3.

vergi mahkemesi kararı ya onanır ya bozulur. Veya karar bo-
lularak esas hakkında karar verilir. Ayrıca karar kısmen ona-
nır veya kısmen bozularak karar da verilebilir.

B) TAHSİL ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN İŞLEMESİNE ENGEL OLAN
NEDENLERİN BULUNMAMASI:

Tahsil zaman aşımının işlemeye başlayabilmesi veya iş-
leyen sürenin hukuki bir netice meydana getirebilmesi için ,
sürenin işlemesine veya başlamasına engel olan nedenlerin
bulunmaması gerekir.

Tahsil zaman aşımı süresinin işlemesine engel olan ne-
denler ya durduran ya da kesen nedenlerdir. Zaman aşımı dur-
duran nedenler henüz süre işlemeyen mevcut ise, süre işleme-
ye başlamaz. Süre, durduran nedenlerin ortadan kalkmasından
sonra kaldığı yerden işlemeye başlayabilir. Kesen nedenlerin
varlığı halinde ise, işleyen süre hesaba katılmaz ve süre
yeni baştan işlemeye başlar. Zaman aşımı kesen ve durduran
nedenlere detaylı olarak daha sonra yer verilecektir.

Vergi hukukunda sürelerle etki eden bir başka neden
de mücbir sebeplerdir. Mücbir sebepler' tarh zaman aşımı süre-
sinde etkili olmasına rağmen , acaba tahsil zaman aşımında
da etkili olabilir mi?

Doktrin ve uygulamada , mücbir sebepler medeniyle
tahsil zaman aşımı süresinin işlemeyeceği kabul edilmiştir(25).

(25) TURGAY, Vergi Usul..., C.I, s.101; Tahsilat Genel Teb-
liği, No:244, Lebib Yalkın Yayınları, C.VI/A.

Bu görüşte olanlara göre ,sözkonusu gönderi sadece sürelerin hesaplanmasına ilişkin V.U.K. 18 inci maddesine değil, 14-18 inci maddelerin yer aldığı üçüncü bölümün tamamıdır. Dolaysıyla mücbir sebeplerin meydana gelmesi halinde, A.A. T.U.H.K`da yer alan süreler işlemeyecektir.

Ancak burada bir durumu ortaya koymak gerekir. Tarh zamanlaşımında, mücbir sebeplerin meydana gelmesi halinde zamanlaşımının işlemeyen süreler kadar uzayacağı hüküm altına alınmıştır(26). Aceba bu hükme neden ihtiyaç duyulmuştur? Yasada böyle bir hüküm yer almasaydı mücbir sebeplerin meydana gelmesiyle tarh zamanlaşımı süresi uzamaz mıydı? Bu hüküm yasada yer almasaydı, tarh zamanlaşımı süresi mücbir sebepler nedeniyle uzamayacaktı. Çünkü zamanlaşımı sürelerinin işlemlerini durduran ve kesen nedenler yasada açıkça belirtilmiştir(27). Tahsil zamanlaşımının mücbir sebepler nedeniyle durabilmesi için yasada açıkça gesterilmesi gereklidir. Mücbir sebeplerin genel süreleri durduracağı belirtilmekle beraber(28), tarh zamanlaşımında mücbir sebepler nedeniyle uzayacağı ayrıca hüküm altına alınmıştır(29). Ayrıca Danıştay,V.U.K`nda yer alan genel süre hükümlerinin ,aksi açıkça öngörülmedikçe zamanlaşımı süreleri bakımından uygulanmayacağını kabul etmektedir(30).

(26) V.U.K.,md.15/I.

(27) ÇAĞAN , Vergi Hukukunda...,s.151.

(28) V.U.K. md.15/I.

(29) V.U.K. md.15/I.

(30) Bkz.Dn.4.D.,24.3.1952 gün ve E.52/206,K.52/1092,ÇAĞAN, Vergi Hukukunda..., s.151, dipnot 40.

III. TAHSİL ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN HESAPLANMASI :

A) SÜRENİN İŞLEMEYE BAŞLAMASI:

Tahsil zamanasını süresi, kamu alacağının vadesinin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılının birinci gününden itibaren başlar(31). Kamu alacağının vadesi, ödeme süresinin son günüdür(32). Vergilerin ödeme süreleri, vergiyi koyan yasalarda ayrı ayrı gösterilmiştir.Özel durumlar içinde ayrıca ödeme süreleri belirtilmiştir(33). Ödeme sürelerinin son günü verginin vadesi tarihidir. Vergi yükümlüleri tahakkuk etmiş vergilerini vade tarihinden önce de ödeyebilir(34). Ancak tahakkuk etmemiş vergi borçlarını vadesinden önce ödeyebilmeleri vergi hukukumuzda kabul edilmemiştir(35). Tahsil zamanasını da , vade tarihini izleyen takvim yılının başından başlar. Tahsil zamanasının işleme başlaması bakımından kamu alacağının vade tarihinin değil de vadeyi izleyen takvim yılının kabul edilmiş olmasının nedeni , idareye tek tek bütün yükümlülerin tabi oldukları zamanasını süresini ayrı ayrı incelemek yükünden kurtarmak ve böylece idarenin daha kolay çalışmasını sağlayabilmek düşüncesi olmuştur(36).

(31) A.A.T.U.H.K.,md.102/I.

(32) A.U.T.U.H.K, md.37/III,V.U.K.,md.111/II.

(33) V.U.K.,md.112.

(34) A.A.T.U.H.K.,md.37/IV.

(35) ÇAĞAN, Vergi Hukukunda..., s. 94.

(36) ÇAĞAN, Vergi Hukukunda..., s.125'den Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun Hükümet Gerekçesi, T.B.M.M TUTANAK DERGİSİ, Dönem 9, C.XXIV, 20.7.1953, tarihli 112 nci birleşim sonunda yer alan S.Sayısı 286, s.15.

B) SÜRENİN SONA ERMESİ:

Tahsil zamanaşımı süresi, kamu alacağının vadesini izleyen takvim yılı başından itibaren beşinci takvim yılının son günü sona erer . Bu sürenin durması halinde, durma halinde geçen süre , bu süreye ilave edilir.Kesilme halinde ise, süre yeni baştan başlayacağı için, kesilmenin restlediği takvim yılını izleyen takvim yılı başından itibaren süre yeniden işlemeye başlar. Zamanaşımının bozma kararıyla kesilmesi halinde zamanaşımı yeni vade gününün restlediği(37); kamu alacağının teminata bağlanması veya yürütmenin durdurulması halinde ise teminatın kalktığı veya yürütmenin durdurulmasının sona erdiği tarihin restlediği takvim yılını izleyen takvim yılından başlar ve beşinci yılın sonunda sona erer(38).

C) RESMİ TATİL GÜNÜ VE SAATLERİN ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN HESAPLANMASI VE SONA ERMESİNDE ETKİSİ:

Vergi hukukunda resmi tatil gün ve saatleri genel sürelerle dahildir(39). Zamanaşımı süreleri işleyiş , sona erme ve uzaması açısından kendine özgü olarak düzenlendiği için, acaba resmi tatil ve günleri süreye dahil olacak mı veya son günün resmi tatil olması halinde süre uzayacak mı? Tahsil zamanaşımında sürenin sona ereceği tarih önceden belirlendiği için, doğal olarak resmi tatil günleri süreye dahildir.

(37) V.U.K. md.112/III.

(38) A.U.T.U.H.K.,md.103/II.

(39) A.A.T.U.H.K.,md.8,V.U.K.,md.18/IV.

Tahsil zamanasını süresinin son gününün resmi tatil olması halinde de , genel sürelerde izleyen ilk iş günü çalışma saati sonunda süre sona ermesine karşılık, zamanasını süresinde ise resmi tatil de olsa son günü çalışma saati sonunda sona erer. Çünkü, yasa açıkça öngörmedikçe zamanasını süreleri uzatılamaz(40).

Tahsil zamanasının durması halinde, zamanasını süresinin sona ereceği tarihe, durma süresince geçen süre ilave edilir. İlave edilen bu süre nedeniyle son gün resmi tatile rastlaması halinde süre resmi tatil günü sona erer. İzleyen ilk iş günü çalışma saati sonuna kadar uzatılmamasının nedeni ise yasada zamanasının uzayacağına açıkça öngörülmemiş olmasındandır.

Zamanasını süresinin sona ereceği saati ise, son günün çalışma saati sonudur(41).

IV. TAHSİL ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN DURMASI:

Tahsil zamanasının durması , alacaklı vergi idaresi yararına düzenlenmiş bir müessesedir. Durma nedenleri meydana geldiğinde vergi idaresi istese de tahsil etme imkanından

(40) ÇAĞAN, Vergi Hukukunda...., s.151'den, Dn.4.D.,24.3. 1952 gün ve E.52/206,K.52/1092.

(41) Çalışma saatlerinin tespitine ilişkin olarak bkz.657 sayılı Devlet Memurları Kanunu, md.100.

yoksundur. Bu nedenle bu seri içinde zamanaşımı da işleme-
mesi gerekir. Şimdi kısaca zamanaşımının durmasının hukuki
niteliği, gereği ve nedenlerine değinelim.

A) TAHSİL ZAMANAŞIMININ DURMASININ HUKUKİ NETİLİĞİ :

Tahsil zamanaşımının durması, yasada gösterilen ne-
denlerin meydana gelmesi halinde, bu nedenler ortadan kal-
kana kadar zamanaşımı süresinin işlememidir. Yasada düzen-
lenen nedenlerin(42) meydana gelmesi durumunda vergi idare-
sinin tahakkuk etmiş vergiyi tahsil imkanı yoktur. Bu durum-
da süre duracak engel ortadan kalktıktan sonra kaldığı yer-
den işlemeye devam edecektir(43). Tahsil zamanaşımının dur-
ması alacaklı vergi idaresi yararına düzenlenmiş müessese-
dir. Çünkü, vergi idaresi alacağın tahsilinde ihmal göster-
memiş , aksine durduran nedenler sebebiyle tahsil imkanın-
dan yoksun kalmıştır.

Tahsil zamanaşımı kamu düzeninden olması nedeniyle
durduran nedenler açıkça yasada gösterilmelidir. Yasada
düzenlenmeyen nedenler de zamanaşımının duracağı kabul edi-
lemez.

B) TAHSİL ZAMANAŞIMININ DURMASININ GEREĞİ:

Nasıl tahsil zamanaşımı yükümlü yararına verginin zor-
la tahsili imkanını ortadan kaldırıyorsa, süreyi durduran

(42) A.A.T.U.H.K. md.104.

(43) A.A.T.U.H.K. md.104/II.

nedenlerin meydana gelmesinde de sürenin işlememesi vergi idaresi yararınadır. Durduran nedenlerin meydana gelmesinde zamanaşımı süresi işlemeye devam etseydi, vergi idaresi kendine bir kusur yöneltilmeksizin hem vergi idaresine karşı haksızlık yapılmış olacak hem de devlet vergi alacağından yoksun kalacaktı. Zira, bu nedenler vergi idaresinin isteği dışında meydana gelmekte olup, verginin tahsili için bekletici sorun niteliğindedir. Aynı şartlar altında verginin tahsili imkânsız veya çok zordur. Bu nedenle sözü geçen durumlarda zamanaşımı işlemeyecektir.

C) TAHSİL ZAMANAŞIMI SÜRESİNİ DURDURAN NEDENLER:

Tahsil zamanaşımının işlememesi ancak üç nedenin varlığında sözkonusudur. Mücbir sebeplerin tarih zamanaşımını uzatacağı yasada açıkça yer alması nedeniyle(45) süreyi uzatmasına karşılık, tahsil zamanaşımının işlemeyeceği haller içersinde sayılmaması nedeniyle tahsil zamanaşımına etki etmeyecektir(46). Şimdi tahsil zamanaşımını durduran nedenlere değinelim.

1. Y ü k ü m l ü n ü n Y a b a n c ı Ü l k e d e

O l m a s ı :

Tahakkuk etmiş vergi borcu bulunan vergi yükümlüsü,

(45) V.U.K., md.15.

(46) Bu kanundaki tartışma için bkz. ÇAÇAN, Vergi Hukukunda..., s.150-151.

ülke dışında bulunması halinde verginin tahsiline imkan yoktur. Yükümlü yabancı ülkede bulunduğu süre içinde tahsil zaman aşımını da işlemez . Bu süre, verginin kesinleşmesinden sonra yükümlünün Türkiye sınırlarını terk ettiği tarihte başlar ve yükümlünün tekrar Türkiye sınırlarından girmesine kadar devam eder.

Yasa koyucu kesinleşmiş vergileri güvence altına alabilmek için yasal bazı sınırlamalar da getirmiştir. Pasaport Kanununun' a(47) göre, yurtdışına çıkmaları sakıncalı olan vergi borcu olanların isim ,kimlik ve açık adresleri ile vergi borçlarının niteliği , yılı, miktarı ve vadesi ilgili makamlarca emniyet makamlarına bildirilir(48). Bu kişilerin yurt dışına çıkması emniyet makamlarınca engellenir.

2. Y ü k ü m l ü n ü n H i l e l i İ f l a s E t m e s i

İflas, iflas yolu ile takip edilebilecek borçluların tüm malvarlığı ve alacaklarına devlet kuvvetleri vasıtasıyla hukuken el konulmasıdır(50). Hileli iflas ise, borçlunun

-
- (47) 5682 Sayılı Pasaport Kanunu,md.7/2,R.G.,T.24.7.1950, No:7564.
- (48) Tahsilat Genel Tebliği ,Seri No.368,R.G.,T.21.4.1984. No:18379,Lebib Yalkın Yayınları,C.VI/A.
- (49) İflasa tabi kişiler,Türk Ticaret Kanunu Hükümlerine göre tacirler, tacirler hakkındaki hükümlere tabi bulunanlar ve tacir olmadıkları halde özel kanunlarla iflase tabi oldukları bildirilenler.Bkz.2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu,md.43/I,R.G.,T.19.6.1932,No:2128.
- (50) İlhan POSTACIOĞLU, İflas Hukuku Dersleri,Filiz Kitabevi C.I,İstanbul,1978,s.5-7.

borçlunun alacakları zarara sokmak amacıyla ve özellikle yasada sayılan fiillerle (51) mallarını bir başkasına kaçırmadır.

Vergi borcu kesinleşmiş bir yükümlü, hileli iflas yoluna gitmekle, kasıtlı(52) olarak devletin vergi gelirinden yoksun kalmasını istemektedir. Bu davranışlar içerisinde bulunan bir yükümlünün, sırf zaman aşımı nedeniyle vergi borcundan kurtulması düşünülemezdi. Bu nedenle hileli iflas süresince tahsil zaman aşımı işlemeyecektir. Ancak iflas hileli değilse zaman aşımı işlemeye devam eder(53)

Hileli iflas fiilleri nedeniyle tahsil zaman aşımı, alacaklı vergi idaresinin vergi yükümlüsüne karşı açmış olduğu iflas davasının Ticaret Mahkemesince karara bağlanması(54) ve bu kararın ilanından (55) itibaren durmaya başlar. İflasın kapandığı ve ilan edildiği süreye kadar durmaya devam eder(56) . İlanından sonra tahsil zaman aşımı kaldığı yerden işlemeye devam eder.

(51) İ.İ.K.,md.311.

(52) Hileli iflas,T.C.K.açısından da suç teşkil eder.Suçun manevi unsuru da kasttır.Fazla bilgi için bkz.Sulhi DÖNMEZER, Ceza Hukuku Hususi Kısım,B.8, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1971,s.290; Şanal GÖRGÜN, "Hileli ve Taksirli İflas ", A.İ.T.İ.A.D.,C.IV,S.1,1972,s.447; Şükür TÜRKES, Açıklamalı-İctihatlı-Gerekçeli-İcra-İflas Suç ve Cezaları,Güryay Matbaas,İstanbul,1977,s.71-75.

(53) Muhittin ERTÜRK, "Amme Alacaklarında Zaman aşımı",V.R.D., Y.2,s.252,193.1956,s.14.

(54) A.A.T.U.H.K.,md.100,İ.İ.K.,md.156/I; Hileli iflas nedeniyle ceza davasında zaman aşımı da ilandan sonra başlar,DÖNMEZER, s.288.

(55) İ.İ.K.,md.166/II

(56) İ.İ.K.,md.166/III.

3. Terekenin Tasfiyesi Nedeniyle Takibatın İmkansızlığı :

Terekenin tasfiyesi nedeniyle tahsil zamanlaşımının durabilmesi için, vergi idaresince vergi alacağının takibatının imkansız olması gerekir. İncelememizin bir kısmında önce terekenin tasfiyesine ,sonra da vergi alacağının takibatı ve tasfiye nedeniyle bu takibatın imkansızlığına değinelim.

Terekenin tasfiyesi, mirasçılardan hiç birinin kesin olarak mirası kabul etmemesi şartıyla(57) mirasın reddedilmesi veya terekenin borca batık olması nedeniyle mirasın reddedilmiş sayılması(58) sonucu mirasçılar veya ölenin alacaklılarının istemesi ile terekenin paraya çevrilmesidir. Tereke olağan iflas usullerine göre paraya çevrilir(59).

Vergi hukukumuzda ,mirasçılar ölenin vergi borçlarından dolayı miras hisseleri nisbetinde sorumludurlar(60).

(57) M.K.,md.572/II.

(58) M.K.,md.545.

(59) Terekenin resmi tasfiyesi ve tasfiye usulleri hakkında fazla bilgi için bkz.Esat ŞENER, Miras Hukuku,C.I,Olgaç Matbaası,Ankara ,1977,s.733-748; M.Kemal OĞUZMAN-Miras Hukuku Dersleri,Fakülteler Matbaası,İstanbul,1972 s.294,298; Nuşin AYITER, Miras Hukuku,B.4, Sevinç Matbaası,Ankara,1978,s.198-202.

(60) V.U.K.,md.12; Bkz.Dn.4.D.,13.5.1972 gün ve E.71/5491, K.72/3444,TURGAY, Vergi Usul....., C.I,s.82; İntifa hakkını seçen eşin sorumlu olmadığı ileri sürülmektedir. Bizce konu tartışmalıdır.İncelememiz dışında kalması nedeniyle,bu tartışmaya girmiyoruz.Bkz.Ahmet ŞAHİN,"Ölüm Olayının Vergi Hukuku Bakımından Doğurduğu Sorunlar ve Sonuçlar, VERGİ DÜNYASI, S.11, Temmuz 1982,s.59.

Ancak bu sorumluluğun şartı mirası kabul etmeleriyledir(61). Terekenin tasfiyesinde ise yukarıda da görüldüğü gibi mirasçılarının mirası red etme olayı vardır. Mirasın reddi, mirasçının mirasçılık sıfatını ortadan kaldırdığına göre, ölenin vergi borcu acaba ne olacaktır? Vergi ölümlü sona ermediğine göre ölenin vergi borcu terekeden alınması gerekecektir.

Tereke, teminat gösterilmişse teminatın paraya çevrilmesi, teminat gösterilmemişse varsa kefilin takibi, bu mümkün değilse ya borcuna yetecek kadar mallarının haczi , veya şartları varsa borçlunun iflasının istenmesi yoluyla takip edilebilir(62).

Mirasın reddi nedeniyle terekenin tasfiyesinde, vergi idaresi kamu alacağı için haciz koydurabileceği gibi, bu haciz uygulamasından önce mallara haciz konmuş olsa bile, kamu alacaklarının öncelik hakkı olduğu için(63) hacze iştirak eder. Kamu alacakları adi alacaklar yanında öncelik hakkına sahiptir(64). Rehinli alacakların hakları korunmuştur. Ancak rehinle güvence altına alınan mal veya taşın-

(61) Ahmet KIRMAN, "Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk" MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM, Yıl.1, S.8. Ağustos 1985, s.36-37; Bkz. Dn.4.Đ.30.6.1973 gün ve E.72/101, K.73/3837, TURGAY, Vergi Usul..., C.I, s.81-82.

(62) Kamu alacaklarının takibi yöntemleri için bkz. Fazıl TEKİN, "Vergi İcrası," TÜRK VERGİ MEVZUATI, Açık Öğretim Fakültesi Yayını, No:24, Fasikül, IV, Ünite28, s.439.

(63) A.A.T.U.H.K., md.21/I.

(64) Hüseyin ÇELİKKOL, Fevzi ÖZGENELLER, Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve İlgili Danıştay Kararları, Aksaray Matbaası, Ankara, 1975, s.48.

mazın kendi varlığından doğan kamu alacakları, bedelin tahsilinde rehinli alacaklardan önce gelir(65).

Terekenin takibinde diğer bir yol da iflas hükümlerine göre takiptir. Miras reddedilince yapılacak tasfiye, iflasın tasfiyesi hükümlerine göre yapılır(66). Kamu alacakları, alacaklılar sıra cetvelinin beşinci sırasında yer alır. (67). İlk dört sırada yer alan alacaklar ödendikten sonra kamu alacakları ödenir(68).

Bu incelemeden sonra terekenin tasfiyesi nedeniyle tahsil zamanaşımının durmasına geçebiliriz. Mirasın reddi nedeniyle tereke tasfiye edildiğinde kamu alacağı yukarıda sayılan takip yollarından birisi ile takip edilemiyorsa, tahsil zamanaşımı işlemeyecektir.

V. TAHSİL ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN KESİLMESİ:

A) TAHSİL ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN KESİLMESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ:

Zamanaşımının kesilmesi, alacaklı vergi idaresi yararına düzenlenmiş bir müessesedir. Yasada açıkça gösterilen zamanaşımını kesen fiili ve hukuki nedenlerin alacaklı vergi idaresi veya vergi borçlusu tarafından yapılması ile tahsil zamanaşımı kesilir. Bu fiillerin meydana geldiği tarihe

(65) A.A.T.U.H.K, md.21/II.

(66) İ.İ.K.,md.180.

(67) İ.İ.K.,md.232 ve 206.

(68) İ.İ.K.,md.207.

izleyen takvim yılının başından yeniden başlar. İşleyecek yeni süre, kesilen eski süre kadardır.

Zamanaşımı kamu düzeninden olması nedeniyle, yasada açıkça gösterilmeyen nedenlerle zamanasını kesilemez. Kıyas veya yorum ile zamanasını kesen nedenler ortaya çıkarılamaz.

Tahsil zamanasını kesen nedenler A.A.T.U.H.K`nda açıkça gösterilmiştir(69). Bu nedenler daha ileri de ayrı ayrı incelenecektir.

B) TAHSİL ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN KESİLMESİNİN GEREĞİ:

Hukukta zamanasını nasıl borçlu yararına düzenlenmiş ise, alacağının zamanasına uğramaması için üzerine düşeni yapan alacaklinin alacağını takip konusunda yaptığı bazı işlemlerin de zamanasını kesmesi gerekir. Zira alacaklı alacağını takip konusunda ihmal göstermemekte , bilakis alacağı takip için bazı işlemlere girişmektedir.

Vergi hukukunda da ,vergi borcunu ödeyen bir yükümlü için artık zamanasına uğrayacak bir vergi borcundan söz edilemez. Yine vergi idaresinin haciz uygulaması, ödeme emri tebliği gibi işlemleri vergi alacağını takip ettiğini gösterir. Böylesine alacağını takip eden bir vergi idaresini vergi alacağından yoksun bırakmamak gerekir. Bu işlemlerden sonra zamanasını kesilecek ve vergi idaresine alacağı takip hususunda daha geniş süre tanınmış olacaktır.

(69) A.A.T.U.H.K., md.103.

C) TAHSİL ZAMANAŞIMINI SÜRESİNİ KESEN NEDENLER:

Tahsil zamanasını kesen nedenler on bend halinde yasada sıralanmıştır(70). Şimdi sırası ile bunlara ayrı ayrı değinelim.

1.Ö d e m e :

Ödeme, vergi borçlusunun fiilleriyle tahsil zamanasını kesen bir nedendir. Vergi borçlusu, vergi yükümlülüğünü koyan özel vergi yasalarında gösterilen yer ve zaman içinde yapılır(71). Özel yasalarda ödeme zamanı gösterilmemişse, Ma-

liye ve Gümrük Bakanlığınca usulüne göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içerisinde ödenir(72). Özel yasalarda ödeme yeri gösterilmemişse , borçlunun ikâmetgahının bulunduğu yer tahsil dairesine ödenir(73). Ayrıca borçlunun alacaklı tahsil dairesindeki hesabı bildirilmek şartıyla bu yerlerin belediye sınırları dışındaki vergi tahsil dairelerine de ödenebilir.

Ödeme makbuz karşılığı yapılır. Bu makbuzların tahsil zamanasını süresince saklanması ve yetkililerce istenmesi halinde gösterilmesi gerekir(74). Makbuz karşılığı yapılmayan ödemeler kabul edilmez(75). Ayrıca yasada özel ödeme

(70) A.A.T.U.H.K., md.103/I.

(71) İlhan ÖZER, Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye'de Uygulanması, TODAİE Yayını, No:187, Doğan Basımevi, Ankara, 1979, s.148-149.

(72) A.A.T.U.H.K. md.37/II

(73) A.A.T.U.H.K., md.39/A.

(74) A.A.T.U.H.K., md.40/I ve IV.

(75) Bkz.Dn.7.D., 29.3.1972 gün ve E.70/1250, K.72/1285, ÇELİK-KOL-ÖZGENELLER, s.74.

şekilleri de kabul edilmiştir(76).

2. H a c i z T a t b i k i :

Haciz, icra hukuku kavramıdır. İcra hukukunda haciz, icra takibine konu olan icra kabiliyetini haiz belirli bir para alacağıının tahsil edilebilmesi için, alacaklının isteği üzerine alacaklı yararına bu alacağı karşılayacak miktar ve kıymetteki borçluya ait mal ve haklar icra memurluğunca hukuken el konulmasıdır(77).

Vergi hukukunda ise haciz, kamu alacağını ödememekte direnen borçlunun bu borcu karşılayacak miktar ve değerdeki mallarına, paraya çevirmek için tahsil dairesince el konulmasıdır(78). Tahsil dairesi, haciz tatbikine girmeden önce usulüne uygun olarak borçluya ödeme emri tebliğ etmesi gerekir(79). Tahsil dairesi, borçlunun mal bildiriminde göstermiş olduğu ,ya da kendi tespit ettiği ,borçlunun kendi elindeki veya üçüncü kişiler elindeki taşınır ve taşınmaz malların, alacak ve haklarını haciz konusu yapabilir. Tahsil

(76) ÖZER, Kamu Alacaklarının..., s.150.

(77) İlhan POSTACIOĞLU, İcra Hukuku Esasları, B.3, Sulhi Geran Matbaası Varisleri Kollektif Şirketi, İstanbul, 1973, s.270.

(78) BULUTOĞLU, C. II, s.510.

(79) Ödeme emri tebliğ edilmeksizin yapılan haciz işlemi kanuna uygun değildir. Bkz. Dn.7.D.17.9.1970, ve E/69/264. K.70/1282; Dn.7.D., 20.10.1973, günve E.73/373 ,K.73/3078 Dn.13.D., 17.4.1974 gün ve F.73/4889, K.74/1600; ÇELİKKOL ÖZGENELLER, s.218-226.

dairesi haciz koyacağı malları tesbit ederken, kamu alacağıının kolaylıkla tahsil edilebileceği malları tercih etmelidir. Ancak taşınmazlar arttırmaya çıkarılmadan önce borçlu tarafından vadesi gelmiş sağlam bir alacak gösterilirse , taşınmaz üzerindeki haciz kaldırılarak alacak paraya çevrilir.

Haciz işlemi , tahsil dairesinin düzenlediği ve kamu idaresinin en büyük memurunun (illerde vali , ilçelerde Kaymakam) imzaladığı(80) haciz belgesine(81) dayanılarak yapılır,Bazı hak ve alacaklar kısmen(82) haczedilebilir,bazı mallarda haczedilemez(83).

Haczedilen her türlü mallar satılarak paraya çevrilir. Önce takip masrafları karşılanır,artan para ile muacceliyet kazanmış borçlar ödenir.

3. Z o r l a T a h s i l :

Tahsil zamanşımını kesen nedenlerden biri de , zor kullanarak tahsil ve takip muameleleri sonunda yapılan her çeşit tahsilattır. Kamu alacaklarının zorla alınması teminat olarak gösterilmiş varlıkların paraya çevrilmesi veya kefilin takibi, borçlunun borcuna yetecek kadar malının haczedilerek paraya çevrilmesi nihayet şartları varsa borçlunun iflasının

(80) Valinin onaylamadığı haciz belgesine dayanılarak yapılan haciz işleminin iptali gerekir.Dn.7.D.,23.6.1970 gün ve E.69/2344,K.70/1115,ÇELIKKOL-ÖZGENELLER,s.227.

(81) Haciz belgesinin içeriği hakkında bkz.237 no.lu Tahsilat Genel Tebliği,Lebib Yalkın Yayınları,C.VI/A.

(82) A.A.T.U.H.K.,md.71.

(83) A.A.T.U.H.K.,md.70.

istenmesi yolları ile gerçekleştirilir(84). Bu yollardan herhangi birisi ile yapılan tahsilat tahsil zamanlaşımını kesecektir.

4. Ö d e m e E m r i T e b l i ğ i :

Kamu alacağının zamanında ve borçlunun isteği ile ödenmesi esastır. Bir kamu alacağı zamanında ödenmemesi halinde , zorla tahsil kamu borçlusuna yedi gün içerisinde borcunu ödemesi veya mal bildiriminde bulunması için ödeme emri tebliğ edilmesi gerekir.

Ödeme emrinde hangi bilgilerin bulunacağı yasa da gösterilmiştir(85). Gönderilen ödeme emrinin yasa da gösterilen bilgileri içermesi zorunludur. Bu bilgileri içermeyen bir yazı ödeme emri sayılamaz(86).

Ödeme emri kesinleşmiş kamu alacakları için gönderilebilir. Kesinleşmemiş kamu alacağı için gönderilen ödeme emri iptal edilebilir(87). Ödeme emrinin tebliğinde V.U.K'nu hükümlerine uyulur(88). Belediye sınırları dışındaki köylerde ise tebligat muhtar vasıtasıyla yapılır. Ödeme emirlerinin muhtarlığa verilmesinden başlayarak önbeş gün içinde

(84) BULUTOĞLU, C.II, s.504.

(85) A.A.T.U.H.K., md.55/II.

(86) Bkz: Dn.9.D., 19.3.1969 gün ve E.67/995, K.69/746; Dn.9. D.21.8.1972 gün ve E.71/923, K.72/308, ÇELİKKOL-ÖZGENEL- LER, s.128-129.

(87) Bkz. Dn.13.D., 30.1.1975 gün ve E.74/2829, K.75/341; Dn.7. D., 24.10.1967 gün ve E.67/172, 67/24449, s.131 ve 119.

(88) V.U.K., md 93-109.

tebligat yapılmamışsa, ödeme emirleri teblig edilmemiş olan borçluların isimleri ödeme emri niteliğindeki bir ödeme cetveline alınır. Borçlular bununla borçlarını ödemeye ve mal bildiriminde bulunmaya çağrılır. Ödeme cetveli köy ihtiyar kurulu kapısına ve köyde herkesin görebileceği bir yere on gün süreyle asılarak duyurulur. Cetvelin asıldığı tellal vasıtasıyla duyurulur. Cetvel asılırken ve indirilirken durum muhtarlıkça tutanakla tesbit edilir. Zorla tahsil ve takip ödeme emrinin tebliği veya ödeme cetvelinin indirilmesi tarihinde başlamış olur(89).

5. M a l B i l d i r i m i :

Kamu borçlusunun mal bildirim ödevi ,kamu alacağının süresi içinde ödenmemesi halinde doğar. Ödeme emrinde, borçlu yedi gün içinde borcunu ödemezse ,mal bildirim zorunda olduğu teblig edilir. Mal bildirimi zorla tahsil için bir hazırlık işlemidir.

Mal bildirimi, borçlunun gerek kendisine gerekse üçüncü kişiler elinde bulunan mal, alacak ve haklardan borcuna yetecek kadar olanının bildirmesidir. Borcuna yetecek kadar mal bildiriminde bulunan borçludan daha fazlasını bildirmesini istemek yersizdir. Mal bildirimi servet bildirimi değildir(90).Kamu borçlusu bildirdiği malların değerini kendisi bildirmekle beraber, son olarak bildirilen malların

(89) A.A.T.U.H.K.,md.55/III.

(90) 238 no.lu Tahsilat Genel Tebliği, Lebib Yalkın Yayınları, C.VI/A.

Kamu borçlusu bildirdiği malların değerini kendisi bildirmekle beraber , son olarak bildirilen malların kamu borcunu karşılayıp karşılayamayacağı tahsil dairesince takdir edilir.

Kamu borcunu karşılayacak derecede mal bildirmeyenler ile haczedilecek malı olmayanlar, yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını ve buna göre borcunu nasıl ödeyeceğini sözle veya yazı ile tahsil dairesine bildirirler(91). Mal bildiriminde sözle beyan tutanakla tespit olunur.

Köylerde gelir, kurumlar ve gider vergileri(92) dışında kalan kamu borçları için mal bildirimini köy muhtarlığına da yapılabilir(93).

Ödeme emrinin tebliğinden itibaren yedi günlük süre içinde mal bildiriminde bulunmayanlar mal bildiriminde bulununcaya kadar bir defaya mahsus olmak ve üç ay geçmemek üzere hapisle cezalandırılabilir. Hapis cezası, tahsil dairesinin yazılı talebi üzerine icra tetkik mercii hakimi tarafından verilir. Karar Cumhuriyet savcılığınca da yerine getirilir(94).

(91) 266 no.lu Tahsiyat Genel Tebliği, Lebib Yalkın Yayınları, C.VI/A.

(92) 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu(Banka ve Sigorta Muamelelerine Vergilerine İlişkin Hükümleri Hariç)3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 61inci maddesi ile kaldırılmıştır.

(93) 359 no.lu Tahsilat Genel Tebliği ,Lebib Yalkın Yayınları ,C.VI/A.

(94) A.A.T.U.H.K., md.60 ve 305 nolu Tahsilat Genel Tebliği, Lebib Yalkın Yayınları, C.VI/A.

Mal bildiriminde malı olmadığını gösteren veya borca yetecek kadar mal göstermemiş olanlar, sonradan edindiği mal veya gelirindeki artışları, edinme veya artış tarihinden itibaren onbeş gün içinde tahsil dairesine bildirmekle yükümlüdür(95).

Yukarıda geçen mal bildirimi veya mal veya gelirindeki artışın bildirimleri tahsil zamanasını kesecektir.

Yukarıda beş madde halinde sayılan ödeme, haciz tatbiki ,zorla tahsil, ödeme emri tebliği ve mal bildirimi yükümlünün göstermiş olduğu kefile veya yabancı kurum ve şahısların temsilcilerine karşı yapılması veya bunlar tarafından yapılması da tahsil zamanasını keser.

6. Ç e k i ş m e l i K a m u A l a c a k l a r ı n d a
Y a r g ı O r g a n l a r ı n c a B o z m a K a r a r ı
V e r i l m e s i :

Yükümlü ile vergi idaresi arasındaki çekişmeli kamu alacaklarında, yükümlüler tarafından vergi mahkemesinde vergi davası açılabilir. Vergi mahkemesi dava sonunda, ya yönetsel işlemi iptal eder veya davayı reddeder. Görüldüğü gibi bozma kararı burada sözkonusu değildir.

Bozma kararı, ilk derece mahkemesinin kararının ortadan kaldırılmasıdır. Bu anlamda bozma kararı B.İ.M. veya

Danıştay tarafından verilir. Ancak B.İ.M ve Danıştayın vereceği bozma kararlarında farklılıklar vardır.

B.İ.M. Vergi mahkemelerinin kararını bozarak ilgili mahkemeye geri gönderme yetkisi yoktur. İtiraz edilen kararı hukuka aykırı bulduğunda, bozduğu kararın yerine, gerekli inceleme ve tahkikatı kendisi yaparak esas hakkında yeniden karar verir(96). Oysa Danıştayın bozma kararı ilgili mahkemeye geri gönderilir. Olay mahkemesi bu karara ya uyar veya ısrar edebilir. B.İ.M.'nin bozarak esas hakkında verdiği karara karşı Danıştay'a da başvurulamaz. Çünkü B.İ.M.'nin kararları kesinlidir(97). Bir başka bozma kararı ise, yasa yararına bozma şekliyle verilebilir. Kanun yararına bozma, B.İ.M.'nin itiraz üzerine verdiği kesin kararlar ile idare ve vergi mahkemesinin Danıştay'da incelenmeksizin kesinleşmiş kararlara karşı verilebilir(98). Kesinleşmiş olan bu kararlar mevcut hukuk düzenine ters düşen kararlardır. Hukuk düzenine ters düşme iddiası geniş bir anlamı içermekte ise de, bu karar temyiz edilmiş olsaydı Danıştay'da bozulmasının kesin olacağı anlamı vardır(99). Danıştay başsavcısı ,ya kendiliğinden veya ilgili bakanın istemi üzerine kanun yararına temyiz yoluna başvurabilir. Yasa yararına bozma kararı üzerine .

(96) A.Ş.GÖZÜBÜYÜK, s.397.

(97) İ.Y.U.K., md.45/5.

(98) İ.Y.U.K., md.51/1

(99) Osman Selim KOCAHANOĞLU, Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar, Yayıncılık Matbaası, İstanbul, 1982, s.161.

mahkeme yeni bir karar alamayacağı gibi, bozma kararına karşı direnme yoluna da gidemez(100).

Yargı organlarınca verilmiş olan bozma kararı tahsil zamanasını keser.Yani zamanasını süresinin bağlangıcı yeni vade gününün rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı başından başlar. Yeni vade günü, bozma kararı üzerine yargı organlarınca alınacak karara göre tahsil edilebilecek hele gelen verginin ödenmesi için yasaya göre tespit olunacak son gün olacaktır(101).

Danıştay`ın veya B.İ.M.`nin bozma kararı, kararı veren mahkemeye gönderilir. Vergi mahkemesi,Danıştay`ın vermiş olduğu bozma kararına karşı ısrar edebilir(102). B.İ. M.`nin kararları kesin olup temyiz edilemez(103). Vergi mahkemesi ısrar üzerine Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca verilen karara uymak zorundadır.

Vergi mahkemesinin kabullendiği veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca verilen karar vergi idaresinin işlemlerinin hukuka uygunluğu noktasında ise, vergi dairesi yükümlüye tekrar vergi ihbarnamesi tebliğ eder. Vergi,ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi

(100) A.Ş.GÖZÜBÜYÜK, s.398.

(101) ÇELİKKOL-ÖZGENELLER, s.261`den ,Mehmet AKMANCI,Amme Alacaklıların Tahsil Usulü Hakkındaki Kanununun Şerh ve izahları,Örnek Matbaası, Ankara, 1954, s.308.

(102) İ.Y.U.K.,md.49/4.

(103) İ,Y.U.K.,md.47.

gerekir(104). Yeni vade tarihi ödeme süresi olan bir aylık sürenin son günüdür.(105). Yeni tahsil zamanı da , bu tarihin yer aldığı takvim yılını izleyen takvim yılının birinci gününden itibaren başlar.

7. K a m u A l a c a ğ ı n ı n T e m i n a t a B a ğ - l a n m a s ı :

Bazı durumlarda henüz kamu alacağı salınmamış olmakla beraber, bunun salınmasını ve tahakkukunu beklemek kamu alacağının tahsilini tehlikeye sokabilir. Böyle bir durumda tahsil dairesi teminat istemeye yetkilidir(106).

Kamu alacağı için teminat yükümlünün ya kaçakçılık (107) veya ağır kusur(108) suçlarını oluşturan fiilere başlamış olması, ya da kamu borçlusunun ikâmetgahı Türkiye'de olmayıp kamu alacağının tahsili tehlikeye girmiş olmalıdır. Bu taktirde tesbit edilen miktar üzerinden teminat istenir.

Nelerin teminat olarak kabul edileceği kanunda on bent halinde sayılmıştır(109). Kanunda teminatın süresi hakkında açık bir hüküm yoktur. Ancak teminat istenmesini gerektiren bir halin varlığında tahsil dairesi ihtiyatı hacze müracaat edebileceğine göre(110) ,yükümlü teminat göste-

(105) V.U.K.,md.111/I^İ.

(106) BULUTOĞLU, C.II,s.484.

(107) V.U.K.,md.344.

(108) V.U.K.,Mük.md.347.

(109) A.A.T.U.H.K.,md.10.

(110) A.A.T.U.H.K.,md.13.

rerek ihtiyati hacizden kurtulabilir.

Kamu alacağının teminata bağlanması ile tahsil zamanasını kesilir ve teminat kalkıncaya kadar kesilme devam eder(111). Teminatın zamanasını kesebilmesi için gösterilmesi yeterli olmayıp teminata bağlanmış olması gerekir. Kamu alacağının teminata bağlanması, yasada gösterilen para, değerli kâğıtlar ve taşınır malların tahsil dairesine verilmesi gerekir. Böylece para ve mallar üzerinde yükümlünün tasarruf imkanı kısıtlanmış olur. Taşınmaz mallarda ise, tapuya tescil edilerek yükümlünün tasarruf imkanı sınırlandırılır. Taşınır veya taşınmaz malların teminat olarak gösterilmesinde teminata esas olan kamu alacağının miktarının kesin olarak tayin edilmesi gerekir. Taşınmazların teminat olarak alınmasında, kamu alacağının miktarı ile tapu idaresine bildirilmesi gerekir(112).

Yeni tahsil zamanasını süresi, teminatın kalktığı tarihin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılının birinci gününden itibaren yeniden işlemeye devam eder.Yeni süre kesilen önceki süre kadardır.

(111) Bkz.Dn.13.D.,23.3.1974 gün ve E.73/4921,K.74/1202,Ahmet ÇAKIR-Murat KORKUTAN, Türk Vergi Kanunlarıyla İlgili Danıştay İçtihat ve Kararları, Ayyıldız Matbaası,Ankara 1982, s.836; Dn.13.D.,E.77/1021,K.77/3606,Ekrem İSBİR-Tahsin YAĞMURLU, Gelir,Kurumlar Vergileri ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulüne İlişkin Kararlar, MATBAŞ Matbaacılık ve Ambalaj Sanayi,Ankara,1983,s.481.

(112) 292 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği, Lebib Yalkın Yayınları, C.VI/A.

8. Yürütmenin Durdurulmasına
Karar Verilmesi :

Yürütmenin durdurulması, idari işlem veya idare yargı kararlarına karşı, esas dava karara bağlanıncaya kadar, eski durumun devamının sağlanmasıdır(113). Danıştay`da veya idare mahkemelerinde dava açılması veya yasa yollarına başvurulması yönetsel işlemin yürütülmesini durdurmaz(114). Vergi davalarında ise, dava açılması ancak dava konusu edilen kamu alacağının tahsilini durdurur, yürütmeyi durdurmaz. Yürütmenin durdurulmasında taraflardan birinin istemi üzerine karar verilebilir. Yürütme mahkemenin vereceği gerekçeli karardan sonra durdurulabilir. Yürütmenin durdurulması kararı teminat karşılığında verilir. Bazı hallerde de teminat istenmeyebilir(115). Yürütmenin durdurulmasına kararverilebilmesi için açıkça hukuka aykırıyerine getirilmesi güç ve imkansız durumların ortaya çıkmasında verilebilir. Bazı hallerde ise yürütmenin durdurulmasına karar verilemez(116).

Yetkili yargı organlarınca yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi halinde tahsil zamanı kesilir.Yeni süre, yürütmenin sona erdiği tarihin rastladığı takvim yılını izleyentakvim yılının birinci gününden yeniden işlemeye başlar.

(113) A.Ş.GÖZÜBÜYÜK, s.359-360.

(114) İ.Y.U.K.,md.27/1.

(115) İ.Y.U.K.,md.27/2,5.

(116) İ.Y.U.K.,md.27/9-11..

Yeni süre, daha önceki kesilen süre kadardır.

9. K a m u İ d a r e l e r i A r a s ı n d a Y a -
z ı l ı B a ş v u r u :

İki kamu idaresi arasında var olan bir borç için, alacaklı kamu idaresinin borçlu kamu idaresine borcun ödenmesi için yazılı başvuru tahsil zamanasını keser.

Kamu alacağı devlet daireleri arasında bile olsa, zamanasına tabidir. Kamu borcu zamanında ödenmemesi halinde, alacaklı kamu idaresi borçlu kamu idaresini mallarına haciz koydurarak ödemeye zorlayamayacağı için (117), borçlu kamu idaresine yazılı olarak başvurusu zamanasının kesektir. Kamu alacağı, borçlu kamu idaresinden ilgili olduğu mali yılın sonu itibariyle beş yıl içerisinde yazılı olarak istenip takip edilmezse devlet yararına hazineye irat kaydedilir(118).

Hukukta tarafların hak ve çıkarlarının adalet ve eşitlik ilkesine göre korunması esastır. Devlet malları haczedilemediğine göre, borçlu kamu idaresine, borcun ödenmesi için yazılı başvuru da zamanasını kesmesi gerekecektir(119).

VI. TAHSİL ZAMANAŞIMININ SONUÇLARI:

Tahsil zamanasını süresi dolduktan sonra, alacaklı kamu idaresi, kamu alacağını tahsil edebilme imkanından yük-

(117) Devlet Malları haczedilemeyecek mallardandır, A.A.T.U.H, md.70/1.

(118) 1050 sayılı Muhasebe- i Umumiye Kanunu(M.U.K.),md.93, R.G.,T.9.6.1927,No:606.

(119) Fazla bilgi için bkz.Mehmet ERTUĞRULOĞLU, "Vergi, Resim ve Harçlardan Doğma Kamu Alacaklarında Devlet Daireleri Arasında Zamanasını Meselesi", A.B.D.,C.VII,S. 77-78, Eylül-Ekim 1950, s.31-36.

sundur. İdarenin tahsil yetkisinin ortadan kalkmasına de-
ğal bir sonucu olarak zorla kamu alacağını tahsil yolları-
na başvuramaz(120). Kamu alacağının aslı zamanaşımına uğra-
yınca, buna bağlı yan kamu alacağı da zamanaşımına uğrar(121).

Zamanaşımına uğramış kamu alacağı zorla tahsil edil-
memekle beraber, borçlunun gönüllü ödemeleri kabul edilir(122).

VII. ZAMANAŞIMINA UĞRAMIŞ KAMU ALACAĞININ GÖNÜLLÜ OLARAK ÖDENMESİ:

A) GÖNÜLLÜ ÖDEMENİN HUKUKİ NİTELİĞİ:

Gönüllü ödeme, devletin tek taraflı olarak yükümlülük
koyması veya karşılıklı borç ilişkisi söz konusu olmaksızın ,
kişi ve kurumların devlete ödemede bulunmasıdır.

Herhangibir zorlama veya karşılıklı borç ilişkisi ol-
maksızın ödemede bulunma şu şekillerde olabilir.

1. Kişiler toplum yararı ile ilgili görevlere harcanmak
üzere devlete başta bulunabilirler. Başışlar, gelir bütçesi
içersinde özel bir bölüme konulur. Başış, şartlı olarak ya-
pılmışsa şart koşulduğu görevin gider bütçesinde ödeneği var-
sa o ödeneği ilave edilir. Şart koşulan göreve ilişkin ödenek
yoksa ayrıca bir bölüme konularak şart koşulduğu yere harca-

(120)Tahsil zamanaşımı geçtikten sonra yapılan haciz işleminin iptali gerekir. Dn.Dava Daireleri Kurulu,23.12.1966 gün A.66/56,K.66/1653,ÇELİKKOL-ÖZGENELLER,s.262.

(121) Bkz.Dn.7.D.,14.10.1967 gün ,E.67/183,K.67/2291,GENÇ ve arkadaşları, s.677.

(122) A.A.T.U.H.K. md.102/II.

nır(123).

ii. Ait olduğu mali yılın bitiminden itibaren beş yıl içerisinde sahipleri tarafından kanuni bir özrü olmaksızın yazılı olarak istemeyen veya belgelere bağlanamamaktan dolayı ödenemeyen borçlar zamanlaşımına uğrayarak borç ortadan kalkar. Söz konusu borç hazineye gelir kaydedilir(124).

iii. Gelir vergisinde (125) ve kurumlar vergisinde(126) daha önceden kesilmiş olan verilerin hesaplanan vergi borcundan indirileceği hükmü yer alır. Yükümlü indirim fazlası miktarı almak için vergi idaresinin tebliğinden itibaren bir yıl içerisinde başvurmazsa, bu farktan doğan alacakları düşer. Söz konusu zamanlaşımı süresinin işleyebilmesi için, idarenin tebliğ yapması şarttır. İdarenin kendi edimi olan tebliğ işlemini yerine getirmeksizin vergi idaresinin zamanlaşımına uğrayacağını savunmak hukukun genel ilkelerine aykırıdır(127).

iv. Bir başka gönüllü ödeme şekli de , tahsil zamanlaşımına uğramış bir verginin vergi idaresine ödenmesidir.

(123) M.U.K.,md.55,fazla bilgi için bkz.Ziya FIĞICIOĞLU-
İçtihatlı-Açıklamalı 2490 Sayılı Artırma,Eksiltme,
ve İhale Kanunu ile 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye
Kanunu, B.3,Ayyıldız Matbaası,Ankara,1978,s.638.

(124) M.U.K.,md.93,FIĞICIOĞLU, s.705; BULUTOĞLU-KURTULUŞ,
s.165.

(125) G.V.K.,md.121.

(126) K.V.K.,md.44.

(127) BULUTOĞLU,C.II,s.426.

Vergi ,devletle yükümlü arasındaki borg ilişkisinin dışında da olup tek taraflı yükümlülüktür. Tahsil zamanasını, devletin vergiyi zorla tahsil edebilme yetkisini ortadan kaldırdığına göre, zamanasına uğramış bir verginin ödenmesi, vergi borcunun ödenmesi değildir. Yükümlü ödemeyebilir de. Ama, bazı duyguların dürtüsü ile zamanasına uğramış vergi borcunu yerine getirmek istiyorsa, artık buna verginin ödenmesi olarak değil , yükümlünün gönüllü olarak bağışı gözüyle bakılabilir.

B) GÖNÜLLÜ ÖDEMENİN VERGİ HUKUKU AÇISINDAN İNCELENMESİ:

Gönüllü ödeme vergi hukuku açısından incelenirken, zamanasına uğramış bir verginin öğeleri ile verginin öğeleri gözönünde tutularak incelenacaktır.

Kamu gelirleri içersinde verginin ayırıcı özelliği, hukuk devleti ilkesinin gereği olarak yasa ile salınabilir. Vergi devletin kişi hak ve özgürlüklerine müdahale imkanı vermesi nedeniyle, hukuk kuralları çerçevesinde kullanılmalıdır(128). Bu ise, vergilerin Anayasa çerçevesi içeriğinde yasalara uygun olarak salınması ve yönetsel işlemlerin kanunlara uygun olarak yapılmasını gerektirir. Verginin hukuki temeli, devletin egemenlik hakkına dayanarak tek taraflı ve yasa gücü ile desteklenmiş bir görev olmasıdır(129).

(128) Nemi ÇAĞAN, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme ", A.Ü.H.F.D.,C.XXXVII,S.1-4,1980,s.137.

(129) HEREKMEN, Genel Vergi..., s.9.

Artık vergilerin gönüllü olarak ödenmesi ilkesi tarihte kalıp, günümüzdeki belirgin özelliği , bazı yaptırımlarla güçlendirilmiş zorunlu bir görevdir. o halde devlet hazinesine giren bir kamu gelirine vergi diyebilmemiz için, onun mutlaka tek taraflı ve yasaya dayalı olarak zorunlu bir ödeme şeklinde olmasıdır. Zira vergide yükümlülerin irade serbestisi söz konusu olmayıp, zorunluluk asıldır. Bu nedenle, vergi ödevinde sözleşme serbestisi de yoktur.

Oysa, tahsil zamanlaşımına uğramış ve yükümlünün gönüllü ödemesidir diye kabul edilen gelirlerde verginin bu ayırıcı özelliği yoktur. Zamanlaşımı devletin vergi tahsil etme yetkisini süre olarak sınırlandırmaktadır. Artık bu süreden sonra, kamu otoritesi kullanılarak zorla tahsil edilemez. Zira hukuk devleti olarak devlet de koyduğu yasalarla bağlıdır. Kanunî idare ilkesi gereğince, idare bireysel tarz ve tahsil işlemlerinde de vergi yasalarına uygun olarak hareket etmek zorundadır(130). Buna rağmen, yasaya aykırı yönetsel işlemler için yargı yolu da açıktır(131).

(130) ÇAĞAN, Vergilendirme..., s.145.

(131) Anayasa, md.125/I.

K O N U V

VERGİ CEZA HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI

I. VERGİ CEZA HUKUKUNDA ZAMANAŞIMININ YERİ:

Vergi ceza hukuku, devletle yükümlüler arasındaki vergi ilişkisi nedeniyle, ya devleti vergi kaybına uğratan veya kamu düzenini ve biçimsel yükümlülüklerini bozan suçları ve bunlara uygulanacak cezaları gösteren hukuk dalıdır. Vergi suçları, ya devleti vergi kaybına (Steuerhinterziehung) veya biçimsel yükümlülükleri (Ordnungswidrigkeit) bozar(1).

Vergi ceza hukukunda da, genel ceza hukukunda olduğu gibi zamanaşımı sürelerine yer verilmiştir. Ceza hukukunda olduğu gibi, uzun süre önce işlenmiş bir suçun ispatının

(1) Richard GOETZELER, Die Rationalen Grundlagen Des Steuerstrafrechts, Ferdinand Enke Verlag, Stuttgart, 1934.s.62.

güçlüğü, kanıtların kaybolabileceği endişesi ve değeri, düşmüş vergi ve cezalarının takip giderlerinin yüksek olacağı gibi düşüncelerden hareketle vergi ceza hukukunda da zamanaşımı hükümlerine yer verilmiştir.

Türk Vergi Sisteminde vergi suç ve cezaları V.U.K.'nda düzenlenmiştir(2). Zamanaşımı da, ceza hukukunda olduğu gibi cezanın koğuşturularak kesilmesi ve kesilen cezanın yerine getirilmesinde iki ayrı zamanaşımı düzenlenmiştir. Birisi ceza kesme zamanaşımı (Strafverfolgungsverjährung), diğeri ise ceza tahsil zamanaşımıdır (Strafvollstreckungsverjährung)(3). Vergi ceza zamanaşımı sürelerinden ayrı olarak düzenlenmiştir(4). Ceza kesme zamanaşımı V.U.K.'nda(5), ceza tahsil zamanaşımı ise A.A.T.U.H.K.'nda (6) düzenlenmiştir. Gerek ceza kesme zamanaşımı gerekse ceza tahsil zamanaşımı süreleri, sözleşme ile değiştirilemeyeceği gibi, idare ve yargı organlarınca re'sen dikkate alınır(7).

Türk Vergi Sisteminde genel olarak vergi cezaları vergi dairesince kesilir(8). Bazı cezalar ise adli yargı

(2) V.U.K., md.344-363.

(3) Th. ZELLER, Die Verjährung, R.Boorberg Verlag, Stuttgart-München-Hannover, 1956, s.13; Walter Robert PFUND, Das Steuerstrafrecht, Basel, 1954, s.147; Alfred SUDAU, Steuerordnungswidrigkeiten, Steurbeamten Verlag, Düsseldorf, 1970, s.83.

(4) Mübin BAŞAR, "Vergi Cezalarında Zamanaşımı", Vergi Kanunları ve Tatbikatı, İ.M., C.XII, S.10, s.372.

(5) V.U.K., md.374.

(6) A.A.T.U.H.K., md.102.

(7) Peter SPÖRLEIN, Steuerstrafrecht, ?, ?, 1972, s.87-88.

(8) V.U.K., md.365.

içinde yer alan ceza mahkemelerince kesilir(9). Uygulanacak zaman aşımı hükümleri, özel yasa olması nedeniyle öncelikle V.U.K.'nda yer alan zaman aşımı hükümleridir(10). Yasadaki zaman aşımı hükümlerinde yer almayan suçlarda ise genel yasa olan T.C.K.'ndaki zaman aşımı hükümleri uygulanması gerekir(11). Bu konuda, genel ceza yasasının uygulanması için özel yasada açık bir hüküm bulunmasına gerek yoktur(12).

İncelememizde bir yandan vergi dairesince kesilecek cezalarda zaman aşımı, bir yandan da ceza mahkemelerinde verilecek vergi suç ve cezaları için zaman aşımı hükümleri ayrı incelenmiştir.

II. VERGİ DAİRESİNCE KESİLECEK VERGİ CEZALARINDA ZAMAN- AŞIMI:

A) CEZA KESME ZAMAN AŞIMI:

1. A m a c ı v e H u k u k i N i t e l i ğ i:

Ceza kesme zaman aşımı, vergi dairesinin işlenmiş vergi suçlarının takibi ve ceza kesme yetkisini süre olarak sınırlandırmak amacıyla getirilmiştir. Bu süreler

(9) V.U.K., md.359/I, 360, 361/2, 362,363.

(10) Necip BİLGE, Hukuk Başlangıcı-Hukukun Temel İlkeleri, B.4, Gaye Matbaacılık Sanayii ve Ticaret A.Ş., Ankara, 1983, s.49.

(11) T.C.K., md.10.

(12) MUTLUER, Vergi Ceza..., s.11.

geçtikten sonra artık ceza kesebilme yetkisi ortadan kalkmaktadır. Ceza kesme zamanışı^m getirilmemiş olsaydı, yükümlüler uzun süre suçluluk duygusu ve yakalanma endişesi içerisinde yaşayacaktı. Yükümlü yakalanmamak için, bazı girişimlerde de bulunamayacaktı. Geçmiş yıllarda işlenen vergi suçlarının ispatının zorluğu ve kanıtların kaybolabileceği endişesi vergi ceza hukukunda ceza kesme zamanışımının yer almasına neden olmuştur.

Ceza kesme zamanışımı, esas olarak tarh zamanışımından esinlenerek düzenlenmiştir. Burada da maddede belirtilen süreler içinde ceza muhatabına ceza kesilerek ceza ihbarnamesi(13) tebliğ edilmezse, vergi dairesi ceza kesme yetkisini kaybedecektir(14).

2. Z a m a n a ş ı m ı n ı n B a ş l a n g ı c ı :

Zamanışımının başlangıcı vergi kaybına neden olan suçlarla ve usulsüzlük suçlarında farklı farklı düzenlenmiştir. Sürenin başlangıcını bu iki grup suçu ayırarak inceleyelim.

a) V e r g i K a y b ı n a N e d e n O l a n S u ç l a r d a S ü r e n i n B a ş l a n g ı c ı :

Türk Vergi Sisteminde vergi kaybına neden olan vergi

(13) V.U.K., md.366.

(14) Osman Selim KOCAHANOĞLU, Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları, B.2, Yaylacık Matbaası, İstanbul, 1983, s.443.

suçları kaçakçılık(15), ağır kusur(16) ve kusur(17) suçlarıdır. Bu suçlar için ceza kesmede zaman aşımı cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın birinci gününde başlayacaktır(18). Burada V.U.K., vergi hukukunun bazı özelliklerini gözönünde tutarak ceza hukukundan ayrı bir sistem kabul etmiştir. Ceza hukukunda dava zaman aşımı suçun işlendiği tarihten itibaren işlemeye başlamasına karşılık, vergi ceza hukukunda ise cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın birinci gününden başlar(19). Beşinci yılın sona ermesi ile de ceza kesme yetkisi ortadan kalkar. Özel hesap dönemi uygulayan yükümlüler için de, vergi alacağının doğduğu özel hesap döneminin sona erdiği takvim yılını izleyen takvim yılında başlar.

Vergi kaybına neden olan suçlarda ceza, devletle yükümlü arasındaki vergi ilişkisinden kaynaklandığına göre, zaman aşımının başlangıcı da ilişkiye neden olan vergi alacağının doğduğu tarihi izleyen takvim yılının başından başlayacaktır. Vergi alacağının nasıl ve ne zaman olduğu incelememizin bundan önceki konularında incelendiği için burada üzerinde durmayacağız(20).

(15) V.U.K., md.344.

(16) V.U.K., mük. md. 347.

(17) V.U.K., md.348.

(18) V.U.K., md.374/I-1; Gunther SCHNEIDWIND, Steuerrecht, München, 1974, s.237; ZELLER, s.12.

(19) Sahir ERMAN, s.225.

(20) Bkz: Bu inceleme, Konu III, s.

b) Usulsüzlük Suçlarında Sürenin Başlangıcı:

Vergi yasalarında düzenlenen biçimsel yükümlülüklerle ilişkin hükümlerine aykırı hareket edilmesi (Steuerordnungswidrigkeiten) halinde para cezası (21) veya hapis cezasına çarptırılabilir. Bizim burada inceleyeceğimiz para cezasına neden olan usulsüzlük suçlarıdır. Hapis cezasını gerektiren usulsüzlükler daha sonra incelenecektir.

V.U.K.'nda usulsüzlük suçları iki çeşit olarak düzenlenmiştir. Zamanaşımı süresinin başlangıcı açısından her iki suç türü de aynı olmakla beraber, zamanaşımı süreleri farklıdır. Genel usulsüzlük (22) ve özel usulsüzlük (23) suçlarında zamanaşımının başlangıcı vergi alacağına bağlı olmaması nedeniyle, Yasaya aykırı hareketin meydana geldiği tarihi izleyen takvim yılının birinci gününden başlar. Özel hesap dönemi uygulayan yükümlülerin işledikleri usulsüzlük fiilleri nedeniyle kesilecek cezalarda zamanaşımı süresi, dönemin kapandığı takvim yılını izleyen takvim yılının birinci gününden başlaması gerekir (24).

Genel usulsüzlük suçlarının ceza kesme zamanaşımı iki yıl, özel usulsüzlük suçlarında ise beş yıldır (25).

(21) Hugo von WALLIS, Reichsabgabeordnung und Finanzgerichtsordnung, Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler, Wiesbaden, 1966, s.163.

(22) V.U.K., md.351.

(23) V.U.K., md.353.

(24) MUTLUER, Vergi Ceza..., s220.

(25) V.U.K., md.374/I-1 ve 2.

3. Z a m a n a ş ı m ı S ü r e s i n i n H e s a p - l a n m a s ı v e S o n a E r m e s i :

Sürelerin hesaplanmasına ilişkin esaslar V.U.K.'nda düzenlenmiş olmasına rağmen zaman aşımı sürelerinin kamu düzeninden olması nedeniyle yasada açıkça düzenlenmişse o hükümlere uyulması gerekir.

Ceza kesme zaman aşımı süresi yıl olarak düzenlenmiş olması nedeniyle, süre içinde yer alan tatil gün ve saatleri süreye dahildir. Sürenin uzaması ise yine yasada açıkça düzenlenmiş olması halinde mümkündür.

Ceza kesme zaman aşımı süresi, vergi dairesi tarafından matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması halinde süre durur(26).

Vergilerin tarh zaman aşımında mücbir sebepler zaman aşımı süresinin durmasına neden olmasına karşılık(27), Yasada ceza kesme zaman aşımı için böyle bir hüküm yer alması nedeniyle, ceza kesme zaman aşımında süreyi durdurmaktadır. Bu konuya biraz sonra daha detaylı olarak yer verilecektir.

Ceza kesme zaman aşımı süresi, kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve özel usulsüzlük suçlarında, başladığı tarihten itibaren beşinci yılın; genel usulsüzlük suçlarında ise ikinci takvim yılının son günü çalışma saati sonunda sona

(26) V.U.K., md.374/I-1.

(27) V.U.K., md.13.

erer. Durma halinde ise, durma halinde geçen sürenin bu süreye ilave edilmesi son günün çalışma saati bitiminde sona erer. Çalışma saatleri ise illerde valiliklerce, bazı kurumlarda ise Devlet Personel Dairesinin onayı alınarak kurumlarca düzenlenebilmektedir(28).

4. C e z a K e s m e Z a m a n a ş ı m ı S ü r e - s i n i n D u r m a s ı :

Vergi kaybına neden olan suçlarda vergi cezası miktarı, kaybolan verginin miktarına göre tayin edilir. Bu nedenle, ceza kesebilmek için öncelikle vergi kaybının tesbiti gerekir. Vergi miktarı, vergi matrahına göre tayin edileceği için, matrah tespit edilemiyorsa, takdir komisyonları tarafından takdir edilir.

Matrahın takdir edilebilmesi için dosya takdir komisyonuna gönderilmişse zamanaşımı süresi durur(29). Takdir komisyonu kararının vergi dairesine teslim edilene kadar geçen süre, zamanaşımının bitiş süresine ilave edilir.

Zamanaşımının durması halinde sürenin yeniden işleyeceği kararın vergi dairesine geldiği gün değil, bunu izleyen günden itibaren işlemeye başlar.

Vergilerin tarh zamanaşımında mücbir sebepler süreyi durdurmasına karşılık, acaba ceza kesme zamanaşımını da durdurur mu?

Bu konu yasada açıkça düzenlenmemiştir. Vergi idaresi

(28) 1967 sayılı Devlet Memurları Kanunu, md.100.

(29) 1967 sayılı Kanun, md.374/I-1.

sadece vergiyi tarh edecekse mücbir sebepler nedeniyle zamanasını idare yararına duracaktır. Fakat çoğu kez ceza kesmek için de, tarh işlemine gerek duyulur. Özellikle vergi kaybına neden olan suçlarda bir yandan vergi tarh edilirken buna bağlı olarak da vergi cezası kesilecektir. Vergi idaresinin tarh işlemi için zamanasının durması kabul edilirken, ceza kesmede kabul edilmemesi bir eksiklik olarak karşımıza çıkmaktadır. Yapılacak bir düzenleme ile, şartları varsa(30) mücbir sebepler ceza zamanasını da durdurmalıdır. Mücbir sebepler vergi ceza hukukumuzda, cezayı kaldıran bir neden olarak yükümlüler yararına düzenlenmiştir(31).

5. C e z a K e s m e Z a m a n a ş ı m ı S ü r e s i n i n K e s i l m e s i :

Ceza kesme zamanasının kesilmesi, yasada gösterilen fiil veya işlemlerin meydana gelmesi ile o zamana kadar işlemiş olan sürenin zamanasını açısından hesaba alınmamasıdır. Zamanasını kesen nedenin meydana gelmesi ile, zamanasını süresi yeni baştan işlemeye başlar.

V.U.K.'nda ceza zamanasını kesen işlem, vergi idaresi tarafından yükümlüye ceza ihbarnamesinin gönderilmesidir(32).

Ceza ihbarnamesinin gönderilmesinden sonra, işleyecek

(30) Mücbir sebeplerin şartları için bkz: EREZ, 1-3.

(31) Fazla bilgi için bkz: MUTLUER, Vergi Ceza...., s.213.

(32) V.U.K., md.374/III; ÖNER, s197.

yeni süre acaba ne kadardır? Borçlar hukukunda kesilme halinde işleyecek yeni süre ilke olarak kesilen eski süre kadardır(33). Ceza hukukunda ise, işleyecek yeni süre için bazı sınırlamalar getirilmiştir. Bir kaç kez kesilme üzerine işleyecek yeni süre, esas zamanasını süresine, yarısının eklenmesi ile elde edilecek süreyi geçemez(34).V.U.K.'nda işleyecek yeni sürenin ne kadar olacağı gösterilmemiştir(35). Vergi ceza hukuku genel ceza hukukunun özel bir bölümünü oluşturması nedeniyle, kesilmeden sonraki yeni sürenin ne kadar olacağı konusundaki boşluk, ceza hukukunun dava zamanasının kesilmesine ilişkin kuralıyla doldurulması gerekir. Yani, ihbarnamenin tebliğinden başlayarak beş ve iki yıllık sürelerin işlemeye başlaması ve zamanasını sürelerinin en çok bir buçuk kat uzatılması gerekir. Diğer bir anlatımla, zamanasını bir kaç kez kesilmişse yeni süre kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve özel usulsüzlükte yedi buçuk, usulsüzlükte ise üç yılın geçmesi ile ceza kesilmesi kesin olarak zamanasına uğrayacaktır(36).

V.U.K.'nda ceza kesme zamanasını kesen neden olarak sadece ceza ihbarnamesinin tebliği gösterilmiştir. Bu konuda ceza hukukundaki zamanasını kesme nedenleri vergi

-
- (33) Kesilmeden sonra işleyecek yeni süre bazı ayrıcalıklı durumlarda eski süreden farklı olabilir. Geniş bilgi için bkz: OĞUZMAN, Borçlar Hukuku..., s.197.
- (34) T.C.K., md. 104/II, Şahir ERMAN, s.86.
- (35) Osman Selim KOCAHANOĞLU, Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları-Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi, Bilmen Basımevi, İstanbul, 1977, s.284.
- (36) MUTLUER, Vergi Ceza..., s.221; Nihat EDİZDOĞAN, Türkiye'de Vergi Suç ve Cezaları, Murat Matbaacılık, Bursa, 1982, s.112.

ceza hukukunda da uygulanabilir mi? Örneğin, vergi yasalarına göre tutulması zorunlu olan defter kayıtlarını tahrif eden bir yükümlü için Cumhuriyet Savcılığınca iddianame ile dava açılması zaman aşımını kesermi? Özel nitelikte ceza yasası olan V.U.K.'nın bu anlamdaki boşluklarının genel nitelikteki T.C.K.'nin hükümleri ile doldurulması gerekir. Kaçakçılık suçunu işlemiş yükümlü aleyhine savcılığa iddianame ile dava açılması vergi ceza zaman aşımını kesmesi gerekir(37).

6. C e z a K e s m e Z a m a n a ş ı m ı n ı n S o n u ç l a r ı :

Zaman aşımı süresinin başlangıcından itibaren, kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve özel usulsüzlük suçlarında beş, usulsüzlük suçlarında da iki yıl içerisinde kesilmeyen vergi cezaları artık kesilemez. Vergi dairesinin ceza kesebilme yetkisi bu süre ile sınırlıdır. Bu husus, vergi idaresince ve yargı makamlarınca re'sen dikkate alınmalıdır(38). Her nasılsa, re'sen dikkate alınmaması halinde, yargılamanın her aşamasında zaman aşımı iddiası ileri sürülebilir.

Her nasılsa, re'sen dikkate alınmadan ve yükümlünün de herhangi bir itirazı olmaksızın zaman aşımına uğramış bir vergi cezası ödenecek olursa, söz konusu ödeme geri istenebilmelidir. Çünkü yapılan ödeme, taraflar arasında hukuki dayanağı kalmamış bir ödemedir. Çünkü, ne vergi

(37) MUTLUER, Vergi Ceza..., s.221, dipnot 67.

(38) SPOERLEIN, s.87-88; FRANZEN-GAST, s.422.

dairesi zamanlaşımına uğraması nedeniyle ceza kesmeye yetkili, ne de yapılan ödeme gönüllü bir ödemedir(39).

B) CEZA TAHSİL ZAMANLAŞIMI:

1. A m a c ı v e H u k u k i N i t e l i ğ i :

Ceza tahsil zamanlaşımı, kesinleşmiş ceza alacağının yerine getirilmesinde yani zamanında ödenmemesi halinde zor kullanarak tahsilinde vergi idaresini sınırlayan zaman kesitidir.Ceza tahsil zamanlaşımı, ceza hukukundaki ceza zamanlaşımına benzer.

Vergi idaresinin keseceği cezalar para cezası olduğu için, cezanın kesinleşmesinden(40) itibaren ceza tahsil zamanlaşımı süresi içinde de cezayı tahsil etmelidir. Vergi idaresinin bu tahsili, yükümlü tarafından zamanında ödenmemesi halinde zor kullanarak yapılan tahsildir.

Vergi idaresi kesinleşmiş para cezasını ihmal göstermeden bir an önce tahsil etmelidir. Yoksa cezayı tahsil için süresiz bir yetkisi yoktur. Bu yetki zamanlaşımı ile sınırlıdır. Ceza tahsil zamanlaşımının amacı da, devletin para cezasına zamanında sahip olmasını sağlamak, zamanla ispatı zor olacak hukuki ilişkileri bu zorluk doğmadan ortadan kaldırmaktır.

(39) ÖNCEL - ÇAĞAN - KUMRULU, s.146.

(40) Vergi cezaları idarenin bir işlemi olarak süresi içerisinde yargı yoluna müracaat edilmemesi veya edilmesi halinde de kesin kararın verilmesine kadar geçecek süreden sonra kesinleşecektir. Kesin karar, aleyhine yasa yollarına gidilmeyen karardır. Fazla bilgi için bkz: Bu inceleme Konu IV, s.

Ceza tahsil zamanasını aslında vergi tahsil zamanasından farklı değildir. Vergi cezaları da bir kamu alacağı olduğu için, A.A.T.U.H.K.'nun kapsamı içinde ve tahsil zamanasını da yine bu yasaya göre düzenlenmiştir (41). Vergi cezasının kesilmesinde, vergi kaybına neden olan suçlar ve usulsüzlük suçları için iki ayrı zamanasını süresi kabul edilmesine karşılık, vergi dairesince kesilecek bütün cezalar için zamanasını süresi kabul edilmiştir. Her ceza için ayrı bir tahsil zamanasını süresi kabul edilmemekle, ceza hukuku ilkelerinden de ayrılınılmıştır(42).

2. C e z a T a h s i l Z a m a n a ş ı m ı S ü r e s i n i n B a ş l a n g ı c ı :

Kesilmiş bir vergi cezasının ceza tahsil zamanasını yasada gösterilen, ödeneceği vadeyi izleyen takvim yılı başında başlar. Vergi cezasının ödeneceği vade(43), Yasada gösterilen son ödeme günüdür. Vergi cezasının ödeme süresi, vergi dairesince ceza ihbarnamesinin tebliğinden sonra muhatabın yargı yoluna gitmesine veya gitmemesine göre değişir.

Vergi dairesince ceza kesilen ceza muhatabı, vergi dairesinin ceza işlemine karşı, ceza ihbarnamesinin alınmasından itibaren otuz gün içerisinde yetkili vergi

(41) A.A.T.U.H.K., md.1/1.

(42) MUTLUER, Vergi Ceza..., s.220.

(43) YILDIRAN, s.18.

mahkemesinde vergi davası açmamış ise, bu otuz günlük sürenin bitiminden itibaren bir ay içerisinde vergi cezasını ödemelidir(44). Ceza muhatabı, ceza ihbarnemesinin alınmasından itibaren otuz gün içerisinde vergi mahkemesinde vergi davası açmış ise, vergi mahkemesinin, kararın temyiz edilmesi halinde B.İ.M.'nin veya Danıştayın vergi cezasının ödenmesine ilişkin vereceği karar üzerine, vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamesinin ilgiliye tebliğ edilmesinden itibaren bir ay içerisinde vergi cezası ödenmelidir(45).

Görüldüğü gibi vergi cezasının vadesi, söz konusu bir aylık ödeme süresinin son günüdür. Ceza tahsil zamanlaşımı da, bu bir aylık sürenin son gününün rastladığı tarihi izleyen takvim yılı başından başlayacaktır.

3. C e z a T a h s i l Z a m a n a ş ı m ı S ü r e s i n i n H e s a p l a n m a s ı v e S o n a E r m e s i :

Ceza tahsil zamanlaşımı süresi, hem vergi kaybına neden olan suçlarda hemde usulsüzlük suçlarında, cezanın ödeneceği vade tarihini izleyen takvim yılından itibaren beş yıldır(46). Ceza hukukunda ceza zamanlaşımı, hakim kararında yer alan ceza miktarına göre her ceza için ayrı ayrı düzenlenmesine karşılık(47), vergi ceza hukukunda her suç için ayrı ceza tahsil zamanlaşımı kabul

(44) V.U.K., md.368/I.

(45) V.U.K., md.368/II.

(46) A.A.T.U.H.K., md.102.

(47) DÖNMEZER-ERMAN, C.III, s.297.

edilmiştir.

Sürenin hesaplanmasında , resmi gün ve tatil saatleri sürenin içindedir. Sürenin sona ereceği tarihte kesin olarak gösterildiği için, beşinci takvim yılının son günü olan 31 Aralık çalışma saati bitiminde süre sona erer.

4. C e z a T a h s i l Z a m a n a ş ı m ı S ü r e s i n i n D u r m a s ı :

Ceza tahsil zamanlaşımının durması, vergi tahsil zamanlaşımının durması ile aynıdır. Vergi tahsil zamanlaşımını durduran nedenler, ceza tahsil zamanlaşımını da durdurur. Durma süresince geçen süre, zamanlaşımı süresinin sonuna ilave edilir. Bu konu üzerinde daha önce durulduğu için, tekrardan kaçınmak için burada detaylı olarak incelenmedi(48).

5. C e z a T a h s i l Z a m a n a ş ı m ı S ü r e s i n i n K e s i l m e s i :

Ceza tahsil zamanlaşımının kesilmesi de, vergi tahsil zamanlaşımının kesilmesi de benzerdir. Vergi tahsil zamanlaşımını kesen nedenler ceza tahsil zamanlaşımını da keser. Bu konu da daha önce detaylı olarak incelendiği için üzerinde durmuyoruz(49).

(48) Bkz: Bu inceleme, Konu IV, s.110 ; A.A.T.U.H.K., md. 104.

(49) Bkz: Bu inceleme Konu IV, s.117.

6. Tahsil Zamanasınının Sonuçları :

Ceza tahsil zamanasını ceza tahsil edilmeksizin sona ermesi halinde artık vergi idaresi işlenmiş suç için kesinleşmiş cezayı zorla tahsil edemez. Zamanasını süresi dolmasına rağmen yapılacak zorla tahsil işlemleri iptal edilebilir(50). Zamanasına uğramış ceza, ihbarnama ile de istenemez(51). Fakat, vergi cezası, zamanasına uğramış bile olsa, ceza muhatabının gönüllü olarak yapacağı ödemeler kabul edilir.

III. ADLİYE MAHKEMELERİNCE KESİLEN VERGİ SUÇ VE CEZALARINDA ZAMANAŞIMI:

A) VERGİ SUÇ VE CEZALARINDA TÜRK CEZA KANUNU ZAMANAŞIMI HÜKÜMLERİNİN UYGULANMASI:

Vergi suç ve cezaları özel ceza yasası niteliğinde olan V.U.K.'nda düzenlenmiştir. Yine bu suç ve cezalar için uygulanacak zamanasını hükümleri de, bir kısmı V.U.K.'nda, bir kısmı da A.A.T.U.H.K.'nda düzenlenmiştir. Ancak bazı vergi suçları için V.U.K.'nda zamanasını hükmü düzenlenmemiş, bazı vergi suçlarının yargılamasını da genel

(50) Bkz: Dn.7.D., 10.5.1972 gün, E.71/6351, K.72/1911, GELEGEN-KARABAĞ-TAMER, s.606.

(51) Bkz: Dn.7.D., 22.1.1972 gün, E.71/5946, K.72/228, GELEGEN-KARABAĞ-TAMER, s606.

adli yargı içerisinde yer alan ceza mahkemelerine bırakmıştır(52). Burada şöyle bir soru aklımıza gelmektedir. Acaba, V.U.K.'nda zamanasımı kapsamına alınmayan suçlarda hangi yasa zamanasımı hükümleri uygulanacaktır? Acaba, cezası sadece para cezası olmayan ve hürriyeti bağlayıcı cezalar için yargılamasını ceza mahkemelerine bıraktığı suçlarda hangi zamanasımı hükümleri uygulanacaktır? Konuyu biraz daha açarak inceleyelim.

Hangi vergi suçları için ceza kesme zamanasımı hükümlerinin uygulanacağı yasada gösterilmiştir. Bunlar, kaçakçılık, ağır kusur, kusur, 353 ve mükerrer 355'nci maddelerde düzenlenen özel usulsüzlük ve 352'nci maddede düzenlenmiş olan usulsüzlük suçlarıdır. Yasada teker teker zamanasımı hükümlerinin uygulanacağı suçlar sayıldığı için, bunun dışında kalan vergi suçlarında V.U.K. hükümleri uygulanamaz. Çünkü, yasa teker teker sayma metodunu kullandığı ve sayılan suçlar içerisinde bu suçlar yer almadıkları için.

Şimdi zamanasımı hükümleri içerisinde sayılmayan vergi suçlarına kısaca değinelim.

Kaçakçılığa teşebbüs suçu, özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen yetkili makamlarca verilen süre içerisinde bilgi vermeme suçu ve vergi gizliliğine uymama ile yükümlünün şeref ve haysiyetine tecavüz ve yükümlülerin özel işlerini yapma suçları için V.U.K.'nda zamanasımı öngörülmüştür. Zamanasımına tabi olmadığı yasada açıkça

(52) A.A.T.U.H.K.'nda düzenlenen suçlarda adliye yargısı içinde yer alan ceza mahkemelerinde yargılanır.

gösterilmedikçe, her suç ve ceza zamanasına uğrar(53). Yukarıda sayılan vergi suç ve cezalarının zamanasına uğramayacağı da yasada düzenlenmediğine göre, bu suçlar için genel ceza yasası olan T.C.K. zamanasını hükümleri uygulanması gerekecektir. Çünkü, T.C.K.'na göre, "bu kanundaki hükümler, hususi ceza kanunların buna muhalif olmayan mevaddı hakkında da tatbik olunur(54)".

İncelememizin bu bölümünde vergi kaçakçılığı suç ve cezasında uygulanacak zamanasına da değinelim.

Kaçakçılık suçu 344'ncü maddenin ilk altı bendindeki fiillerle işlenmesi halinde verilecek ceza hürriyeti bağlayıcı ceza hemde para cezasıdır. Yasada yapılan değişiklikten(55) önce bu fiiller hileli vergi suçu kapsamında idi ve V.U.K.'nda zamanasını düzenleyen madde içerisinde hileli vergi suçu da sayılmıyordu. Yasa koyucu, hileli vergi suçunu oluşturan fiillerin gerçek anlamda suç teşkil ettiği(56) inancı ile yargılamasını ceza mahkemelerine bırakmış ve bu suçlarda uygulanacak zamanasını hüküm-

(53) DÖNMEZER-ERMAN, C.III, s.267; zamanasına uğramayacak suç ve cezalar yasalarda açıkça gösterilmelidir. T.C.K.'nun ikinci kitabının birinci bölümünde (125-173 md.) yazılı cezası ölüm, müebbed veya geçici ağır cezalarında zamanasını yoktur. Fazla bilgi için bkz: ÖZBEK, s.345-346.

(54) T.C.K., md.10.

(55) 2365 sayılı 4.1.1961 gün ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, md. 68, R.G., T.31.12.1980, No:17207 Mükerrer.

(56) Süheyl DONAY, Para Cezaları, Garanti Matbaası, İstanbul, 1972, s.166.

leri için T.C.K.'nda yer alan zaman aşımı hükümlerinin uygulanacağını belirtmiştir. Şimdi hileli vergi suçunu oluşturan fiillerin kaçakçılık suçu kapsamı içerisine alındığı için ve zaman aşımını düzenleyen maddede de kaçakçılık suçuna yer verildiği için hangi yasanın zaman aşımı hükümleri uygulanacağı açık değildir.

Kaçakçılık suçunun ilk altı bendi içinde yer alan fiillerle suç işlenmesi halinde, bu suçun yargılaması ve cezasının verilmesi ceza mahkemelerine bırakıldığına göre, uygulanacak zaman aşımı da genel ceza yasası olan T.C.K.'nda yer alan zaman aşımı hükümleri olmalıdır. Gerçi zaman aşımı süresi olarak her iki yasada da aynı süre öngörülmüştür(57).

B) DAVA ZAMANAŞIMI :

1. A m a c ı v e H u k u k i N i t e l i ğ i :

Ceza hukukunda dava zaman aşımı, cezalandırma yetkisine sahip devletin, kamu düzenini bozan fiilleri toplum adına yargılayabilmesi için, dava açabilme yetkisini zaman olarak sınırlandırmak için getirilmiştir. İster kamu davası isterse şahsi dava niteliğinde olsun, yasada suç olarak gösterilen fiillerin işlenmesinden sonra, kamu davalarında Cumhuriyet savcılığı, şahsi davalarda ise mağdur belli bir süre içerisinde dava açabilir. Bu süre geçtikten sonra artık ceza mahkemesinde dava açılmaz.

(57) V.U.K., md.374 ve T.C.K., md.102/I-4.

Dava zamanasını, çeşitli düşüncelerden hareketle ceza yasalarında yer almıştır. Dava zamanasının amacı da, bu düşünceleri gerçekleştirmek için getirilmiştir. Bu konuya daha önce yer verildiği için burada incelemiyoruz(58).

Ceza hukukunda zamanasını esasa ilişkin olup, yargı organlarınca re'sen dikkate alınması gerekir. Bu itibarla, sanık veya hükümlünün bu konuda bir talebine ihtiyaç bulunmadığı gibi, sanığın kayıp olması halinde de, zamanasını ile davanın düşmesine karar verilebilir(59). Sanık veya hükümlü, zamanasının uygulanmasını isteyemez(60).

Dava zamanasını sürelerinin miktarı, işlenen suça ait yasa maddesinde yer alan cezanın yukarı haddine göre hesaplanmaktadır. Yargıtayın da kabul ettiği görüşe göre , T.C.K.'nda soyut ceza sistemine göre zamanasını süresi tespit edilmektedir(61). Şayet yasa maddesinde hem hürriyeti bağlayıcı ceza hemde para cezası öngörülmekte ise, bu takdirde zamanasının süresi, iki cezadan hangisi uzun süreli ise bu cezaya göre zamanasını süresi tespit edilmelidir(62). Ancak Yargıtay cinsi itibariyle ağır olan cezanın esas alınması görüşündedir(63).

(58) Bkz: Bu inceleme Konu I, s. 20.

(59) DÖNMEZER-ERMAN, C.III, s.266.

(60) T.C.K., md.117.

(61) Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurul Kararı 3.6.1942 gün, 36/15, DÖNMEZER-ERMAN, C.III, s.270, dipnot 65; ÖZBEK, s.341; Kargı görüş için bkz: Necat OKUTAN, "Kamu Davasını Düşüren Sebeplerden Zamanasını", A.B.D.,Y.40, S.1, 1983, s.52.

(62) DÖNMEZER-ERMAN, C.III, s.272.

(63) Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurul Kararı, 7.5.1947,15/3, DÖNMEZER-ERMAN, C.III, s.272 dipnot 71.

2. D a v a Z a m a n a ş ı m ı S ü r e s i n i n
B a ş l a n g ı c ı :

T.C.K.'nda dava zamanlaşımının başlangıcı suçların cinsine ve işleniş tarzına göre farklı farklıdır. Tamamlanmış suçlarda fiilin meydana geldiği günde başlar. Suçun işlendiği günün belli olmaması halinde, failin daha çok yararına olan gün suçun işlendiği gün olarak kabul edilir.

Teşebbüs derecesinde kalan suçlarda ise, zamanlaşımı süresi son fiilin işlendiği tarihten itibaren başlar. Burada bir konuya değinelim. V.U.K.'nda düzenlenen kaçakçılığa teşebbüs suçu, tam veya eksik teşebbüs ayırımı yapılmaksızın bağımsız bir suç gibi ceza verilmektedir. Ceza yasasında teşebbüs halinde ceza da bir indirim yapıldığı halde V.U.K.'nda bu fiillerin vergi kaybına neden olup olmamasına bakılmaksızın suçun oluşacağı hüküm altına alınmıştır(64). Dolayısıyla teşebbüsün genel şartlarından biri olan hareketin veya kullanılan araçların vergi kaybını meydana getirmeye uygun ve elverişli olması şartı aranmaktadır(65). Ayrıca kaçakçılığa teşebbüs suçunda, kaçakçılık suçunda yer alan fiillerden başka fiiller de sayılmıştır. Bu özelliği ile kaçakçılığa teşebbüs suçu, teşebbüs derecesinde kalan suç olmaktan öte yeni bir suç gibi düzenlenmiştir.

(64) V.U.K., md.358.

(65) S.ERMAN, "Türk Vergi..."; s.75.

Kaçakçılık suçu tamamlanması halinde vergi kaybına veya altı bend halinde sayılan fiillerin tespit edilebilmesi için, yasadaki verginin tarihi için öngörülen sürenin girmiş olması gerekir.^{Bunun} için de çoğunlukla beyan esasına dayalı vergilerde beyanname verme süresinin başlaması gerekir. Sürenin başlangıcı bu nedenle fiilin meydana geldiği zamandan daha sonraki bir zaman olmaktadır. Zaten altı bend halinde sayılan fiiller tarih zamanından önce tespit edilirse artık kaçakçılık suçu değil, kaçakçılığa teşebbüs suçu meydana gelir.

Kaçakçılığa teşebbüs suçunda da zaman aşımının başlangıcı, söz konusu fiillerin yasalarda gösterilen tarih sürelerinden önce ortaya çıkarılması şartı ile, fiilin işlendiği günden itibaren başlar.

Vergi gizliliğine uymama, yükümlünün şeref ve haysiyetine tecavüz ve yükümlünün özel işlerini yapma suçlarında zaman aşımının başlangıcı ise, ceza hukuku ilkelerine uygun olarak suçun işlendiği günden itibaren süre işlemeye başlar.

Suçların birleşmesi halinde de ceza hukukunun da zaman aşımının başlangıcı birleşme şekline göre farklıdır(66). V.U.K.'nda T.C.K.'nda yer alan birleşme şekillerine açıkça yer verilmediği için(67). burada incelemiyoruz. Ancak, şunu belirtelim ki, V.U.K. suçların birleşmesi yerine hukuki birleşme sistemi kabul etmiştir(68)...

(66) Ceza hukukunda suçların birleşmesi ve zaman aşımının başlangıcı için bkz: Sulhi DÖNMEZER-Sahir ERMAN, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, C.I, B.5, Sulhi Garan Matbaası, İstanbul, 1973, s.413-443.

(67) MUTLUER, Vergi Ceza...., s.84.

3. Sürenin Hesaplanması ve Sona Ermesi :

Dava zamanasını süresinin hesaplanmasında, suçun işlendiği gün zamanasını süresi içindedir. Oysa vergi ceza hukukunda ceza kesme zamanasını, fiilin işlendiği günden değil, bu tarihi izleyen takvim yılı başından başlar.

Ceza hukukunda uygulanacak dava zamanasını, her suç için ayrı ayrı ve yasada gösterilen yukarı haddin miktarına göre tespit edilir. Bir de bu sistematığe uygun olarak, ceza mahkemesinde yargılanacak vergi suçları için zamanasını sürelerini ayrı ayrı tespit edelim.

i. Kaçakçılık Suçu:

Kaçakçılık suçunda verilecek ceza, üç aydan üç yıla kadar hapis cezası ile bu kadar süre ticaret, sanat ve mesleki faaliyetten yasaklanmasına; ayrıca gideri hükümlüden sonradan tahsil edilmek üzere durumun gazete veya olağan araçlarla ilânidir(69). Burada zamanasını süresinin tespitine esas ceza miktarı, üst sınır olan üç yıl hapis cezasıdır. Süresi beş yıl hapisten az olduğu için, dava zamanasını süresi de beş yıldır(70).

ii. Kaçakçılığa Teşebbüs Suçu:

Kaçakçılığa teşebbüs suçunda verilecek ceza, bir ay-

(68) MUTLUER, Vergi Ceza..., s.85; EDİZDOĞAN, s.16; S.ERMAN, "Türk Vergi...", s.80.

(69) V.U.K., md.359.

(70) T.C.K., md.102/I-4.

aydan bir yıla kadar hapis ve bu kadar süre ticaret, sanat ve mesleki faaliyetten yasaklanmasına; ayrıca gideri yükümlüden sonradan tahsil edilmek üzere durumun gazete veya olağan araçlarla ilan edilmesidir(71). Burada uygulanacak dava zamanasını süresi de, üst sınır olan bir yıla göre tespit edilecektir. Bu süre, beş yıldan az olduğu için, uygulanacak zamanasını süresi de beş yıldır(72).

iii. Bilgi Verme Suçu:

Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen bilgi verme durumunda verilecek ceza ise, bir aydan üç aya kadar hapis cezasıdır(73). Üst sınır yine beş yıldan az olduğu için uygulanacak zamanasını süresi beş yıldır(74).

iv. Vergi Gizliliğine Uymama Suçu:

Vergi gizliliğine uymama suçunda ise, V.U.K.'nda düzenlenen vergi gizliliğine uymayanlar hakkında(75) T.C.K.'nin 198 nci maddesinde düzenlenen cezalar iki katı uygulanır. Bu ceza iki aydan az olamaz(76). T.C.K.'nda yer alan ceza miktarı üç aya kadar hapis ve beşyüz liraya kadar ağır para cezasıdır. İki katı alınacağına göre altı aya kadar hapis ve üçbin liraya kadar ağır para cezasıdır. Buna uygulanacak zamanasını süresi de beş yıldır. Çünkü beş yıldan az hapis cezalarında ve miktarı ne olursa olsun ağır para cezalarında

(71) V.U.K., md.360.

(72) T.C.K., md.102/I-4.

(73) V.U.K., md.361/II.

(74) T.C.K., md.102/I-4.

(75) V.U.K., 5/I.

(76) V.U.K., md.362/I.

uygulanacak zamanaşımı süresi beş yıldır(77).

v. Yükümlünün Şeref ve Haysiyetine Tecavüz Suçu:

Yükümlülerin ödedikleri vergilerin gerek vergi dairesince ilân edilen gerekse vergi levhasındaki bilgiler ele alınarak yükümlülerin şeref ve haysiyetine tecavüz edilirse verilecek ceza T.C.K.'nun 480,481 ve 482 nci maddelerindeki cezaların üç katıdır. Her üç maddede de olan hapis cezalarının üst sınırı üç yıl olup, üç katı alındığında dokuz yıl esasından zamanaşımı süresi tespit edilecektir. Maddelerde hapis. cezasından ayrıca para cezası da öngörülmekle beraber, zamanaşımı süresi hapis cezalarında daha uzun olduğu için, zamanaşımı süresi hapis cezalarına göre tespit edilecektir. Buna göre, dokuz yıllık hapis cezasında uygulanacak zamanaşımı süresi on yıldır(78).

vi. Yükümlünün Özel İşlerini Yapma Suçu:

Yükümlülerin özel işlerini yapma suçunda isı, T.C.K.'-nun 240 ıncı maddesine göre ceza verilir(79). Verilecek hapis cezasının üst sınırı üç yıl olduğuna göre ve zamanaşımı süresinin hesabında onbin liralık ağır para cezasından öncelikle uygulanacağı için zamanaşımı süresi de üç yıllık hapse göre tayin edilecektir. Üç yıllık hapis cezasında uygulanacak zamanaşımı süresi ise beş yıldır(80).

Dava zamanaşımı, süreyi durduran veya kesen nedenlerden biri ile karşılaşmadığı zaman sürenin son günü sona erer.

(77) T.C.K., md.102/I-4.

(78) T.C.K., md.102/I-3.

(79) V.U.K., md.363.

(80) T.C.K., md.102/I-4.

Durma halinde zamanasını işlemez. Durduran sebebin ortadan kalkması ile, süre kaldığı yerden devam eder(81). Kesilme halinde ise, kesilmenin olduğu ana kadar geçen süre yanar ve süre yeni baştan başlar(82).

Yukarıda söz edilen vergi suçlarında zamanasını süreleri yıl olarak kabul edildiği için, başlangıç gününden itibaren sonuncu takvim yılında aynı güne benzer olan günde zamanasını süresi sona erer. Gün 24 saat olarak kabul edildiği için, son günün yirmidördüncü saati bitiminde sona erer(83). Kamu hukukunda zamanasını süreleri kamu düzeninden olması nedeniyle, yasada açıkça gösterilmedikçe süreler uzayamaz. Dolayısıyla son günün resmi tatile rastlaması, sonucu değiştirmeyecektir. Resmi tatil gün ve saatleri de, sürenin hesabında sürenin içinde olması gerekecektir.

4. D a v a Z a m a n a ş ı m ı S ü r e s i n i n D u r m a s ı :

Belirli nedenlerin gerçekleşmesi ve engellerin ortaya çıkması üzerine dava zamanasını süresinin durması, sözü geçen engelleri kaldırmak için geçmesi zorunlu olan süre içinde zamanasını süresinin dolmasının önüne geçilmesidir. Zaten bu engeller nedeniyle davayı harekete geçirmek imkanı da yoktur(84).

Dava zamanasını durduracak nedenler yasada sayılmıştır. Bunlar, dava açılabilmesi için izin veya karar

(81) T.C.K., md.107.

(82) T.C.K., md.104.

(83) T.C.K., md.116 ve md.30.

(84) DÖNMEZER-ERMAN, C.III, s.283.

alınmasının gereği ve başka bir makamda çözümlenmesi gereken bekletici nedenin olmasıdır(85). Örneğin, vergi kaçakçılığı suçunu işlemiş birisinin milletvekili seçilmesi gibi. Bu suça ilişkin olarak dava açılabilmesi için milletvekilinin yasama dokunulmazlığının kaldırılması gerekir. Zaten üyelik süresince de zamaşımı işlemez(86). Bekletici mesele (ön mesele) asıl davanın içeriği içerisinde kalan bir sorunun çözümü değildir. Davaya devam edilebilmesi için sorunun başka bir makamda çözülmesi gerekecektir. Örneğin, yükümlünün şeref ve haysiyetine tecavüz suçunda yükümlünün hakkında da hakaret davası açılması gibi.

5. D a v a Z a m a n a ş ı m ı S ü r e s i n i n K e s i l m e s i :

Hukuki bir fiilin meydana gelmesi ile, zamaşımı süresi yeniden ve tam olarak işlemeye başlaması ve hukuki fiilin meydana geldiği ana kadar işlemiş sürenin sayılmaması sonucunu doğurmasına zamaşımının kesilmesi denir(87).

Dava zamaşımı kesildiği zaman, süre yeniden işlemeye başlar. Yeniden işleyen bu süre, yasada gösterilen zamaşımı sürelerinin yarısının eklenmesi suretiyle varacağı süreden daha fazla olamaz(88). Vergi suçları için bu süre

(85) T.C.K., md.107.

(86) 1982 Anayasası, md.83/III; AKTAŞ, s29.

(87) Nurullah KUNTER, "Ceza Hukukunda Zamaşımının Kesilmesi", A.D., S.6, 1946, s.547.

(88) T.C.K., md.104/II.

beş yıllık zamanasına tabi suçlarda yedibuçuk yıl, on yıllık zamanasına tabi suçta ise ancak onbeş yıl olabilir. Zamanasını süreleri kesilme nedeniyle bu sürelerden daha fazla olamaz.

Yasa koyucu iki tür zamanasını kesen neden olarak kabul etmiştir(89).

i. Bir Yıldan Fazla Zamanasına Tabi Suçlarda:

Bir yıldan fazla zamanasına tabi suçlarda, mahkumiyet kararı, yakalama, tutuklama, celp veya getirtme(ihzar) yazıları, adli yargı makamlarında sanığın sorguya çekilmesi, son soruşturmanın açılması kararı ve savcının iddianamesi zamanasını keser(90).

ii. Bir Yıldan Az Zamanasına Tabi Suçlarda:

Bir yıldan az zamanasına tabi suçlarda ise, her türlü usule ilişkin işlem zamanasını keser(91). Buradaki usule ilişkin işlemde amaç, yargıç veya savcı tarafından yapılan ve davanın hareket halinde tutulduğunu gösteren her türlü adli işlemdir(92).

Ceza mahkemesinde yargılanacak vergi suçlarında zamanasını süresi bir yıldan fazla olduğu için ancak yasa yazılı nedenlerin meydana gelmesi ile zamanasını kesilebilir(93). Şimdi kısaca bu nedenlere değinelim.

(89) DÖNMEZER-ERMAN, C.III, s.281; KUNTER, s.549-550.

(90) T.C.K., md.104/I.

(91) T.C.K., md. 105/I.

(92) DÖNMEZER-ERMAN, C.III, s.285; KUNTER, 554-558.

(93) T.C.K., md.104/I.

i. Mahkumiyet Hükümü:

Burada kastolunan henüz kesinleşmemiş hakimın son kararlarıdır. Çünkü hüküm kesinleştikten sonra, dava zamanlaşımı değil, ceza zamanlaşımı söz konusu olur. Karar sanığın yüzüne karşı verilebileceği gibi, yokluğunda da verilebilir(94).

ii. Yakalama, Tevkif, Celp veya Getirtme Yazıları:

Bu gibi yazıların yazılması, ceza davasında önemli bir gelişmeyi gösterdiği için zamanlaşımını kesici etkiye sahiptir. Bu yazılardan her hangi birinin yazılmış olması yeterli olup, sanığa tebliği şart değildir. Bu yazılar görevli makamlarca yazılmış olması gerekir. Hangi suç için yazılmış ise, o suç için zamanlaşımını keser(95).

iii. Adli Makamlar Önünde Sanığın Sorguya Çekilmesi:

Sorguya çekmenin zamanlaşımını kesebilmesi için, yargı makamları önünde olması gerekir. Ayrıca sorgu, sanık sıfatı ile olmalıdır. Tanık sıfatı ile yapılan sorgulama, adli zabıta önünde yapılan sorgulama veya idare makamlarında yapılan sorgulama zamanlaşımını keser.

iv. Son Soruşturmanın Açılması Kararı:

İlk soruşturmanın sonunda sorgu hakimi tarafından verilen son soruşturmanın açılması kararı da zamanlaşımını keser.

v. Savcının İddianame Vermesi:

Ceza mahkemelerinde yargılanacak vergi suçlarında, gerek inceleme elemanlarının suç duyurusu ile gerekse savcının

(94) DÖNMEZER-ERMAN, C.III, s.282; KUNTER, s.550.

(95) DÖNMEZER-ERMAN, C.III, s.283-284.

başka yollardan vergi suçunun işlendiğinden bilgi sahibi olması halinde, savcı görevli ve yetkili ceza mahkemesinde iddianame ile kamu adına dava açar(96). Davanın açılması/^{yeterli} olup, zaman aşımını kesmesi için sanığa tebliği şart değildir.

6. D a v a Z a m a n a ş ı m ı n ı n S o n u ç l a r ı :

Kesilmeksizin veya durmaksızın yahut kesilmesine veya durmasına rağmen dava açılmaksızın süre sona ermiş ise, artık söz konusu suçlar için dava açılmaz. Savcı zaman aşımına uğramış vergi suçları için yazılı suç duyurusu alırsa bu takdirde de ceza davasının açılmasına yer olmadığına karar verecektir. Her nasılsa dava açılmış bile olsa hakim kendiliğinden zaman aşımını gözönüne alarak davayı reddedecektir.

C) CEZA ZAMANASIMI :

1. A m a c ı v e H u k u k i N i t e l i ğ i :

Kesin hükme bağlanmış bir cezanın, hüküm tarihinden itibaren belirli bir süre içinde yerine getirilmemesi halinde, bu cezayı çektirme yetkisini ortadan kaldıran müesseseye ceza zaman aşımı adı verilir(97). Bazı düşünürler kesinleşmiş bir ceza için zaman aşımını kabul etmemekle beraber, ceza yasalarında kabul edilmiş bir müessesedir.

Bazı düşünürler ve yasa koyucular, hatırası kaybolmuş bir suçun cezasını çektirmekte isabet olmadığı, üstelik cezayı

(96) V.U.K., md.367/I-II.

(97) DÖNMEZER-ERMAN, C.III, s.295.

çektirmedeki gecikme nedeniyle, kamu oyunun devlete karşı olan güveninin sarsılacağı ileri sürülmüştür. Bu nedenle T.C.K.'nda da ceza zamanasını süreleri öngörülmüş olup, süreleri de kesinleşmiş bir cezanın bulunması nedeniyle dava zamanasını sürelerinden uzun tutulması kabul edilmiştir(98).

Ceza zamanasını süreleri, hakimin kararında yer alan ceza miktarına göre tespit edilir. Kararda hem hürriyeti bağlayıcı ceza hemde para cezası yer almakta ise, zamanasını süresi, daha uzun süreli zamanasını gerektiren cezaya göre tespit edilir(99).

Dava zamanasında olduğu gibi ceza zamanasını da yargı organları tarafından re'sen dikkate alınır. Hükümlü ceza zamanasının uygulanmamasını talep etse bile yine cezanın düşmesine karar verilir(100).

Vergi suçlarında verilecek olan esas hapis cezası zamanasını ile düştüğü takdirde, yan cezalarda hemen düşmez. Yan cezalar, yasada gösterilen zamanasını süresinin iki katının geçmesi ile düşer. Ancak kararın ilânı bu kuraldan müstesnadır(101). Vergi suçlarında hapis cezası yanında verilecek meslek ve sanatın yapılmasının yasaklanması cezası, yasada gösterilen zamanasının iki katı süre geçmekle ancak düşebilir. Fakat, suçun gazete ve olağan araçlarla ilânı, esas ceza olan hapis cezasının zamanasını ile düşmesiyle birlikte o da düşer.

(98) DÖNMEZER-ERMAN, C.III, s.295.

(99) DÖNMEZER-ERMAN, C.III, s.298.

(100) T.C.K., md.117.

(101) T.C.K., md.115; DÖNMEZER-ERMAN, C.III, s.301-302.

2. C e z a Z a m a n a ş ı m ı S ü r e s i n i n
B a ş l a n g ı c ı :

Kesinleşmiş ceza kararı tecil edilmiş ise, tecil kararında da gösterilen nedenlerle ceza çektirilebilir halle gelmedikçe ceza zamaşıımı işlemeye başlamaz. Tecil şartlarına uyulmadığı zaman, artık ceza zamaşıımı işlemeye başlar(102).

Tecil edilmeyen cezalarda zamaşıımı ise, ceza kararının infazına başlanmış olup olmadığına göre ceza zamaşıımının başlangıcı tayin edilir.

Cezanın çektirilmesine hiç başlanılmamış ise, zamaşıımı, ceza kararının kesinleştiği günden itibaren işlemeye başlar(103). Kesinleşme karara karşı yasa yollarına başvurma yollarının kapanması ile meydana gelir. Yasa yollarına başvurulmamış ise, başvurunun son gününü izleyen gün, kesinleşmenin ve ceza zamaşıımının başlangıcının ilk günü sayılır. Yasa yollarına başvurulmuş ise, temyiz makamlarınca, karara karşı yasa yollarına başvurulamayacak kararın verildiği günü izleyen gün, kesinleşmenin ve ceza zamaşıımı süresinin ilk günü sayılır.

Ceza çektirilmeye başlanmış ve herhangi bir nedenle infaz kesintiye uğramış ise, ceza zamaşıımı infazın kesintiye uğradığı günden itibaren işlemeye başlar(104). Kesintiden sonra işleyecek zamaşıımı süresi, bütün zamaşıımı süresini değil, sadece infaz edilmemiş kısma isabet eden

(102) DÖNMEZER-ERMAN, C.III, s.302.

(103) T.C.K., md.113.

(104) T.C.K., md.113.

zamanaşımı süresi dikkate alınarak hesap edilmesi gerekir. Şartlı salıverme, infazda meydana gelen bir kesinti değildir ve ceza zamaşımının başlamasını gerektirmez(105).

3. Sürenin Hesaplanması ve Sona Ermesi :

Ceza zamaşımı süresi, hakimın kesin kararında gösterilen ceza miktarına göre tespit edilir. Hakimın kararında birden fazla ceza çeşidi yer almış ise zamaşımı süresi, hangi ceza çeşidine göre zamaşımı süresi daha uzun olursa ona göre tespit edilir. Kararda yer alan ceza, genel veya özel af ile daha hafif bir cezaya çevrildiğinde, artık kararda yazılı cezaya göre değil, sözü geçen nedenlerden dolayı infaz edilmesi gereken son cezaya göre zamaşımı tespit edilir.

Cezalar, yasada yazılı olan aşağı veya yukarı sınır içerisinde verilebilir. Ne aşağı sınırdan az, nede yukarı sınırdan çok karar verilemez. Hakimın takdiri bu sınırlarla sınırlıdır. Bunun dışında verilecek ceza yasaya aykırı ceza olur(106).

Vergi suçlarında kesilecek cezalar, kaçakçılık da üç aydan üç yıla kadar, kaçakçılığa teşebbüste bir aydan bir

(105) DÖNMEZER-ERMAN, C.III, s.303.

(106) Hakim alt sınır ile üst sınır arasında takdir hakkını kullanarak karar verirken, uygulamada aşağı sınırın üstünde bir cezaya hükmetmesi halinde "makul" ve "makbul" bir gerekçe gösterilmesi istenmektedir. Bkz:Yar. 1.C.D., 16.5.1969 gün 2667/1221-1426 ve 12.4.1976, 808/906 kararları, DÖNMEZER-ERMAN, C.III, s.85, dipnot 17.

yıla kadar; özel usulsüzlükte bir aydan üç aya kadar; vergi gizliliğine uymama suçunda altı aya kadar; yükümlünün şeref ve haysiyetine tecavüzde suçun işlenişine göre dokuz aydan dokuz yıla kadar; bir yıldan üç yıla kadar hürriyeti bağlayıcı ceza verilebilmektedir. Hakimin kararında yer alan ceza beş yıldan daha az hapis ise zamanaşımı süresi on yıl; beş yıldan fazla hapis cezası ise zamanaşımı süresi yirmi yıldır(107).

Sürenin başlangıcından itibaren, söz konusu zamanaşımı süresinin son yılı içerisinde başlangıç gününe benzer olan günün sonunda, süre sona erer.

4. C e z a Z a m a n a ş ı m ı S ü r e s i n i n D u r m a s ı :

T.C.K. ceza zamanaşımının durmasına yer vermemiştir. bunun sebebi, ceza zamanaşımında durma müessesesinin kabul edilmemesindedir. Gerçi, cezanın infazını geri bıraktıran bazı nedenler varsa da, bu nedenler zamanaşımını durdurucu etki yapmazlar. Bu gibi hallerde infaz kesilmiş olacağı için, kesinti gününden itibaren zamanaşımı işlemeye başlar. Ancak işleyecek süre, esas cezanın miktarına göre hesap edilen zamanaşımı süresinden geriye kalan süre değil, infazın kesilmesinden sonra geriye kalan ceza miktarına göre hesap edilecek zamanaşımı süresidir(108).

5. C e z a Z a m a n a ş ı m ı S ü r e s i n i n K e s i n l e ş m e s i :

(107) T.C.K., md.112/I-3,4.

(108) DÖNMEZER-ERMAN, C.III, s.307.

T.C.K.'nda düzenlenen ceza zamanasını kesen nedenler, cezanın infazına başlanmadan veya kesinti meydana geldikten sonra ortaya çıkan sebeplerdir. Yasa ceza zamanasını kesen nedenleri üç başlık halinde sıralamıştır(109). Şimdi kısaca bunlara değinelim.

i. İnfaza İlişkin İşlemler:

Yetkili makam tarafından hükümlüye tebliğ edilen, infaza ilişkin işlemler zamanasını keser. Tebligat ancak hükümlüye yapılmalı, infaza ilişkin olmalı ve yetkili makam tarafından yani savcılık tarafından yapılması gerekir(110).

ii. Hükümlünün Yakalanması:

Hükümlünün yakalanması, infaza yetkili olan savcılığın eline geçmesi demektir. Bunun için de cezanın hürriyeti bağlayıcı ceza olması veya ödenmemesi nedeniyle para cezasının hürriyeti bağlayıcı cezaya çevrilmiş olması gerekir(111).

iii. Aynı Cinsten Başka Bir Suçun İşlenmesi:

Zamanasını işlerken, aynı cinsten başka bir suç işleyen hükümlü, ikinci bir suçu işlemekle toplumun dikkatini üzerine çekmiş ve kötü bir güdü ile suç işlemiştir. Böyle bir kimsenin, zamanasını gibi yasanın hoşgörülü bir hükmünden faydalanmamalıdır. Bu nedenle zamanasını da kesilmektedir.

Aynı cins suçtan amaç, yasanın aynı maddesini çigne-me veya aynı ayırında yer alması gerekir(112).

(109) T.C.K., md.114.

(110) DÖNMEZER-ERMAN, C.III, s.304.

(111) DÖNMEZER-ERMAN, C.III, s.305.

(112) T.C.K., md.86.

Ceza zamanasını kesildiğinde, yeni süre kesilme nedeninin gerçekleştiği günden itibaren yeniden işlemeye başlar. Yeniden işleyecek süre, kesilen eski süre kadardır. Kesilme halinde bu süre devamlı tekrarlanabilir. Dava zamanasının da olduğu gibi her hangi bir sınırlama yoktur(113).

6. C e z a Z a m a n a ş ı m ı n ı n S o n u ç l a r ı :

Ceza zamanasını süresi dolduğunda, devletin o cezayı yerine getirebilme yetkisi ortadan kalkar. Savcı veya diğer yargı organları ceza zamanasını re'sen uygular. Hükümlünün bundan vazgeçmesi rol oynamaz.

Ceza zamanasını, ancak cezanın infazına engel olur. Ceza sayılmayan yaptırımlar yerine getirilebilir. Örneğin, yargılama giderleri gibi.

IV. GÖRÜNÜRDE BİRLEŞME HALİNDE ZAMANAŞIMI:

Ceza hukukunda görünürde birleşme, bir fiil ile T.C. K.'nun çeşitli hükümlerinin çiğnenmesidir. Suçluya verilecek ceza, çiğnenen hükümlerden hangisinin cezası en ağır ise, o maddeye göre cezalandırılır(114).

Görünürde birleşme vergi ceza hukukunda da öngörülmüştür. Ancak, görünürde birleşmenin uygulanacağı suçlar sayılmış ve uygulanacak ceza da, miktar itibariyle en ağır olanıdır. V.U.K.'nda düzenlenen görünürde birleşmeyi şöyle

(113) DÖNMEZER-ERMAN, C.III, s.307.

(114) T.C.K., md.79; S.ERMAN, "Türk Vergi...", s.79.

tanımlayabiliriz: Cezayı gerektiren tek bir fiil ile, kaçakçılık ve usulsüzlük, ağır kusur ve usulsüzlük veya kusur ile usulsüzlük suçlarının birlikte işlenmesidir(115). Bu durumda yükümlüye kesilecek vergi cezası, bu suçlardan hangisi miktar itibariyle daha ağır ise, o ceza kesilecektir. Burada yasa koyucu, nitelik itibariyle ağırlık değil, nicelik itibariyle ağırlığı kabul etmiştir. Eğer usulsüzlük cezası miktar itibariyle daha ağır ise, usulsüzlük cezası kesilecektir. Oysa T.C.K.'nu nitelik itibariyle ağırlığı kabul etmiştir.

Vergi suçu, görünürde birleşme halinde işlendiği zaman buna uygulanacak zaman aşımı süresi nasıl tespit edilecektir? V.U.K.'na göre, kaçakçılık, ağır kusur veya kusur suçu usulsüzlük suçu ile birleşmesi halinde uygulanacak zaman aşımı, kaçakçılık, ağır kusur veya kusur suçuna uygulanması gereken zaman aşımıdır(116). Bu suçlarda ceza kesme zaman aşımı beş yıl olduğuna göre, miktar itibariyle usulsüzlük suçu ağır olup ona göre ceza kesilmiş bile olsa, uygulanacak zaman aşımı iki değil, beş yıllık ceza kesme zaman aşımıdır. Ceza tahsil zaman aşımında, usulsüzlük ile diğer suçlar arasında süre itibariyle bir farklılık olmadığı için, hangi suça göre zaman aşımının tayininin pratik bir faydası yoktur.

V. ZAMANAŞIMI HÜKÜMLERİNİN ZAMAN BAKIMINDAN UYGULANMASI:

(115) V.U.K., md.336; MUTLUER, Vergi Ceza..., s.80-81.

(116) Bülent KAPTAÇ, Vergi Cezaları ve Vergi Uyuşmazlıkları, Maliye Bakanlığı 50 nci Yıl Armağanı, Maliye Tetkik Kurulu Yayını, Ankara, 1973, s.30; V.U.K., md.374/II.

Zamanaşımı hükümlerinin zaman bakımından uygulanmasında teori ve uygulamada bazı sorunlar ortaya çıkmaktadır. Yürürlüğe giren vergi yasasında yer alan zamanasını hükümleri hangi andan itibaren uygulanacaktır?

Kural olarak özel hukukta, yasaların geçmişe yürütmesi kabul edilmez. Çünkü, sonradan çıkarılan bir yasa kazınmış haklara dokunmamalıdır. Bu hukuka güven ilkesinin gereğidir(117). Kamu hukukunda ise, yasa yürürlüğe girdiği andan itibaren etki gösterir. Ancak yasa açıkça öngörmesi şartıyla geçmişe de yürüyebilir. Çünkü, kamu hukukunda kamu yararı daha önde gelir(118).

Kamu hukuku içinde yer alan ceza hukukunda ise, yeni suç koyan veya suçlunun durumunu ağırlaştıran hukuk kaideleri geçmişe yürümez. Ancak, yeni konulan bir hukuk kaidesinde, eski veya yeni yasadaki hangisi suçlu yararına ise, suçlu hakkında o kural uygulanır. Yani, suçlunun yararına olmak koşuluyla ceza kuralları geriye yürüyebilir(119).

Vergi hukukunda yer alan zamanasına ilişkin hükümler, vergiyi doğuran olayın eski yasa zamanında meydana gelmesi halinde uygulama alanı bulabilecektir? Bu durum çoğu kez vergi yasalarında düzenlenmektedir. Yasa hükümlerine göre, eski yasa yürürlükte iken işlenen vergi suçlarında ya eski yasa hükümlerinin uygulanacağı açıkça gösterilir ya da, her iki yasadaki hangisi yükümlü yararına ise onun uygulanacağı hüküm altına alınır.

(117) ERÇİN, s.5-10.

(118) ERÇİN, s.12.

(119). DÖNMEZER-ERMAN, C.I, s.207-208.

V.U.K.'nda her iki sisteminde yer aldığını görmekteyiz. Geçici 6 ncı maddesine göre: "Bu kanunun yürürlüğe girmesinden önce işlenmiş fiiller hakkında, bu fiillerin işlendiği tarihte 5432,5815 ve 6094 sayılı kanunların yürürlükte bulunan vergi cezalarına ve hileli vergi suçlarına müteallik hükümleriyle bu kanunun hükümlerinden hangisi mükellefin veya suçu işleyen kimsenin lehine ise o hüküm uygulanır(I), Yukarıdaki fıkra hükmü, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce kesilmiş olup da henüz kesinleşmemiş veya tahsil edilmemiş olan vergi cezalarıyla ceza mahkemelerince hükmolunan cezalara da şamildir(II)". Demekki, 213 sayılı V.U.K. yürürlüğe girdiği tarihte 5432 sayılı yasada gösterilen üç yıllık zamanaşımı süresi dolmamış ise beş yıllık olan yeni zamanaşımı hükümleri uygulanması gerekir. Örneğin, vergiyi doğuran olay 1959 yılında meydana gelmişse, 5432 sayılı yasaya göre üç yıllık zamanaşımı süresi 1962 takvim yılı sonunda sona erecektir. Oysa 213 sayılı yasa 1961 yılı başında yürürlüğe girdiği için ve henüz eski yasaya göre zamanaşımı süresi dolmadığı için yeni yasada yer alan beş yıllık zamanaşımı süresi uygulanacaktır(120). Eğer zamanaşımı süresi dolmuş ise bu takdirde yeni yasa hükümlerinin uygulanması söz konusu olmayacaktır(121). Vergi cezalarında ceza kasılmakla

(120) Bkz: Dn.9.D., 24.10.1967 gün ve E.66/2167, K.67/2674, KARAGÖZOĞLU, Vergi Uyuşmazlıkları..., s.39-40; karşı görüş için bkz: Mazhar DURUMAN, "Vergilerde Zamanaşımı", MUHASEBE VE MALİYE MECMUASI, C.XXI, S.243, Kasım 1966, s.19.

(121) Ahmet HARMANCI, "Vergilerde Zamanaşımı", V.D., C.I, S.5, Ekim 1966, s.8.

beraber henüz kesinleşmemişse, zaman aşımı açısından hangisi yükümlü yararına ise o zaman aşımı süresi uygulanacaktır (122).

Vergi cezalarında ve uygulanacak zaman aşımı hükümlerinin tayininde, eski yasa hükümlerinin uygulanacağı da V.U.K.'nda hüküm altına alınmıştır. 2365 sayılı kanun ile vergi suçlarında ve uygulanacak zaman aşımı hükümlerinde değişiklik yapılmıştır. Vergi kaybına neden olan vergi suçlarındaki farklı zaman aşımı süreleri kaldırılarak hepsi için beş yıllık zaman aşımı süresi öngörülmüştür. Bu değişiklikle, eski yasa zamanında işlenen vergi suçları için eski yasadaki zaman aşımı hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır (123). 2365 sayılı yasaya göre, bu yasanın yürürlüğe girmesinden önce işlenmiş vergi suçlarında, fiilin işlendiği tarihte yürürlükte olan 213 sayılı V.U.K. ceza hükümleri uygulanacaktır (124). Yine bu suçlar için uygulanacak ceza kesme zaman aşımı, 213 sayılı yasa da yer alan ceza kesme zaman aşımı hükümleridir.

Eski kanunda zaman aşımına ilişkin bir hüküm olmamakla beraber, yürürlüğe giren yeni yasa yeni bir hüküm getirmişse bu hüküm yasanın yürürlüğe girdiği tarihten sonraki her olaya uygulanabilecektir. Örneğin, damga resmine ilişkin zaman aşımı hükmü 5432 sayılı yasa da yer almıyordu.

(122) Talha ERTUĞ, "Eski ve Yeni Tarhiyatta Zaman aşımı Tayini", MALİYE DERGİSİ, C.I, S.6, 1951, s.109.

(123) V.U.K., Em Geçici md.2.

(124) V.U.K., Ek Geçici md.1.

"Damga resmine tabi olup resim ve cezası zamanasına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanasını süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde mezkur evraka ait vergi alacağı yeniden doğar(125)". Bu hüküm,yasanın yürürlüğe girmesinden sonra tarh edilen vergilere uygulanacağı gibi, henüz üç yıllık zamanasını süresini doldurmamış eski yasa zamanında doğmuş vergi alacaklarına da uygulanacaktır(126). Bu uygulama vergi yasalarının yürürlüğe girdikten sonra hemen etki göstermelerinin doğal bir sonucudur.

(125) V.U.K., md.114/III.

(126) Bkz: Dn.11.D., 21.2.1967 gün ve E.66/1745, K.67/665;
Dn.11.D., 20.6.1967 gün ve E.66/719, K.67/2112,
ÇAĞAN, Vergi Hukukunda..., s.129.

K O N U VI

VERGİ HATALARINI DÜZELTME VE VERGİ ÖDEMEDE ZAMANAŞIMI :

I. VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ VE DÜZELTME ZAMANAŞIMI :

A) VERGİ HATALARININ KONUSU:

Günümüz vergiciliğinin uygulanması, karmaşık ve güç bir iştir. Bu vergi yasalarının ekonomik hayata uygun olarak sıkça değişmesinden kaynaklanmaktadır. Ayrıca vergicilik, gerçek ve çok yönlü uzmanlık isteyen bir iştir. Yükümlüler bir yana ,vergi ile uğraşanlar ve vergi idareleri zaman zaman hata yapabilmektedirler(1).

Gerek vergi daireleri ve gerekse yükümlüler tarafından vergilerin tarh , tahakkuk ve tahsilinde çeşitli hatalar yapılabilmektedir. Vergi hatası kavramını sadece maddi vergi hukukunun konusunu oluşturan vergiler için değil, madde vergi ceza hukukunun konusunu oluşturan hatalar için de kullanılmaktadır. Zaten kanun koyucu ,vergi idaresince kesilen vergi cezalarının kesilmesi ve tahsili işlemlerinde meydana gelen hatalar için ,vergi hatalarını düzenleyen kanun hükümlerinin uygulanacağını emretmiştir(2). Buna göre

(1) MUTLUER, Vergi Ceza...,s.223.

(2) V.U.K.,md.375.

incelememizde tekrardan kaçınmak için vergi cezalarındaki hatalara yer vermedik. Vergi hataları kavramı vergi cezalarındaki hataları da içermektedir.

Vergi hatası, doğrudan vergi miktarını etkileyerek fazla, eksik ,vergi tarh , tahakkuk ve tahsiline yol açan maddi yanlışlıklar ya da değerlendirme yanlışlıklarıdır(3). Vergi hatası , kesin ve yürütülmesi zorunlu bireysel işlemlerde bulunur. Ayrıca yapılan bu işlem yassaya aykırı olarak hatalıdır(4).

B) VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ USULÜ:

Vergi hataları yükümlü veya vergi idaresince ortaya çıkarılabilir.Yükümlü, hatanın düzeltilmesi için vergi dairesine yazılı olarak başvurabileceği gibi, vergi dairesi tarafından re'sen de düzeltilir(5).

Vergi hatası türlerinden birini bünyesinde taşıyan sakat bir vergilendirme işlemine karşı yargı yoluna gidilebileceği gibi, beş yıllık zaman aşımı süresi içerisinde kalmak şartıyla yönetsel başvuru içerisinde de düzeltilir.

Vergi işlemlerinde hata yapıldığına inanan yükümlü, bu hatanın giderilmesi için , ya yargı yoluna gidecek ya da yönetsel çözüm yollarından birisini tercih edecektir.

(3) ÖNCEL-ÇAĞAN-KUMRULU, s.181.

(4) Vergi hataları konusunda fazla bilgi için bkz: Ahmet G.KUMRULU, Vergi İşlemlerinde Hata ve Düzeltme, Ankara 1979, (Çözümler).

(5) M.Kâmil MUTLUER, Türkiye'de Vergi Yargı Sistemi, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi, Eskişehir 1975, s.60.

Hataların yargı yolu ile çözümlenmesi istendiğinde hatalı işlemin yapıldığı günden itibaren otuz gün içerisinde yetkili vergi mahkemesinde vergi davası açılması gerekir. Yargılama sonucunda vergi hatası giderilir.

Hatanın yönetsel çözüm yollarıyla giderilmesinde de, şartları varsa uzlaşma yolu ile(6) hatalı işlem giderilebileceği gibi, zaman aşımı süresi içerisinde kalmak şartıyla düzeltme yoluna da gidilebilir.

Vergi hatasının düzeltilmesi öncelikle işlemi yapan vergi dairesinden istenir. Eğer hata açık ve mutlak bir vergi hatası ise, vergi dairesince de re'sen düzeltilir(7). Yü - kümlünün düzeltme istemi ilgili servislerde uygun görülürse düşünceleri ile birlikte vergi dairesi müdürüne gönderilir. Hataların düzeltilmesi uygun görülürse, düzeltme fişi düzenlenerek hata giderilir(8). Düzeltme istemi reddedildiği takdirde , dava açma süresi geçmemiş ise vergi mahkemesinde kalan süre içerisinde dava açılır. Dava açma süresi geçmiş ise, düzeltme talebi reddolunanlar, yönetsel hiyerarşik üst olan Maliye ve Gümrük Bakanlığına şikayet yolu ile müracat ederler. İl Özel İdarelerine ait vergilerde Valiliğe,

(6) V.U.K., Ek.Md.1.

(7) Bkz.Dn.7.D.,19.4.1967 gün ve E.66/1420,K.67/1024; Dn.4.D.,9.11.1968 gün ve E.66/1359,K.68/4876,H.Fevzi KARAGÖZ-OĞLU, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması,C.II,Ünal Matbaası ,Ankara,1976, s.300 .

(8) V.U.K., md.120/I-II.

Belediyenin tahsil ettiği vergiler hakkında da belediye başkanlığına müracaat edilir(9). Hatalı işlem vergi yarı makamlarından geçerek kesinleşmiş bile olsa, yönetsel düzeltme yoluna gidilir. Ancak, söz konusu hatalar hakkında verilmiş bir karar olması halinde idari düzeltme yoluna gidilmez(10). Bakanlığa şikayetyolu ile yapılan düzeltme talebi reddedildiği takdirde, bakanlığın kararına karşı Danıştay'da dava açılabilir(11).

C) DÜZELTME ZAMANAŞIMI:

Vergide kararlılık ilkesini gerçekleştirmek amacıyla V.U.K. düzeltme işlemlerinde de zamanaşımı süresi öngörmüştür. Vergi hatasının düzeltilmesinde böyle bir sınırlama getirilmemiş olsaydı, idarenin işlemlerinde ve vergi gelirlerinde kararlılık söz konusu olmazdı. Vergi işlemlerinde yapılan hata, ister yükümlü ister idare yararına olsun, ancak zamanaşımı süresi içerisinde değiştirilebilir. Bu anlamda düzeltme zamanaşımı vergi hukukunda yer alan diğer zamanaşımı sürelerinden farklı olarak hem yükümlü yararına hem de idare yararına olmaktadır. Tarh zamanaşımı nasıl yükümlü yararına işleyen bir müessese ise , hata ile fazla vergi ödendiği zaman da düzeltme zamanaşımı idare yararına işleyecektir.

(9) V.U.K. , md.124; Dn.9.D.,16.6.1969 gün ve E.68/1648,K.

69/1474,KARAGÖZOĞLU, Vergi Usul...,C.II, s.306.

(10)Bkz. Dn.4.D.,6.2.1969 gün ve E.68/2105,K.69/385,KARAGÖZOĞLU, Vergi Usul ..., C.II, s.309.

(11)2575 sayılı Danıştay Kanunu, md.24/1-j.,(R.G.T.,20.1.1982,No:17580).

Düzeltilme işlemlerinde uygulanacak olan zamanlaşımı süresi beş yıldır(12). Düzeltilme zamanlaşımı süresi, tarh zamanlaşımı süresine yapılan gönderi ile tespit edilmektedir. Ancak bu gönderi sadece sürenin miktarına ilişkindir(13). Vergi cezalarında ise, yasanın yaptığı gönderiler sonucu özel bir durum ortaya çıkmaktadır. Vergi suçu türlerine göre, vergi kaybına neden olan suçlarda beş, usulsüzlük suçlarında iki yıllık ceza kesme zamanlaşımı süresi öngörülmüş olmasına karşılık, her iki suç için de düzeltilme zamanlaşımı süresi beş yıldır.

Düzeltilme zamanlaşımının başlangıcı da tarh zamanlaşımında olduğu gibi vergi alacağı ile bağlantılıdır. Düzeltilmenin yapılacağı hatalı işlem hangi vergiye ilişkin ise, o vergiye bağlı vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen takvim yılı başından başlayacaktır.

Düzeltilme zamanlaşımında yapılan gönderi sadece sürenin tespitine ilişkin olması nedeniyle , tarh zamanlaşımını durduran nedenler düzeltilme zamanlaşımı için söz konusu değildir. Ayrıca düzeltilme zamanlaşımı hükümleri içerisinde süreyi durduran veya kesen nedenlere de yer verilmemiştir(14).

Düzeltilme zamanlaşımı, ister yükümlü tarafından istensin , ister idarece re'sen düzeltilsin, her iki düzeltilme türü için de geçerlidir. Bu anlamda düzeltilme zamanlaşımı ,

(12) V.U.K., md.126 ve md.114.

(13) KUMRULU, Vergi İşlemlerinde...,s.190.

(14) KUMRULU, Vergi İşlemlerinde ...,s.190.

yönetmelik usul içerisinde hatalı işlemin düzeltilmesi imkânını ortadan kaldırır. Bu sürenin dolmasından sonra, artık taraflar için bir çeşit kazanılmış hak doğmaktadır(15). Söz konusu işlemler artık ne başvuru üzerine , ne de re` sen düzeltilemezler(16).

Vergi hukukunda düzeltme zaman aşımında, diğer zaman aşımı sürelerinden farklı olarak, tamamlayıcı süre öngörülmüştür. Tamamlayıcı süre iki durumda söz konusudur. Bunlar, tarh zaman aşımı süresinin son yılında tarh ve tebliğ edilen vergiler ile ilân yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmadan kesinleşen vergilere ilişkindir(17).

Beş yıllık tarh zaman aşımı süresinin son yılı olan beşinci yılda tarh ve tebliğ edilen vergilerde bir hata meydana gelirse, söz konusu hatanın düzeltilmesi için bir yıllık ek zaman aşımı süresi vardır. Bu bir yıllık ek zaman aşımı süresi, vergi işleminde hatanın yapıldığı tarihten itibaren başlar. Burada "hatanın yapıldığı tarih" ifadesi üzerinde durmak istiyoruz. Tarh zaman aşımının son yılı içerisinde yapılan tarhiyatlarda bir hata olduğu zaman, yasa koyucu bu hatanın düzeltilmesi için bir ek, bir yıllık süre öngörmüştür. Ek süre getirilmemiş olsaydı, gecikmiş tarh işlemi nedeni ile düzeltme zaman aşımı süresi hata düzeltilmeden dolabilirdi(18). Bunu önlemek için bir yıllık ek süre öngörülmüştür.

(15) ÖNCEL-ÇAĞAN-KUMRULU, s.188.

(16) Bkz.Dn.4.D.,21.1.1973 gün ve E.70/7257,K.73/298; Dn.7.D.,3.2.1972 gün ve E.71/6747, K.72/477; Dn.9.D.,15.10.1974 gün ve E.73/1491,K.74/154,KARAGÖZOĞLU, Vergi Usul ..., C.II, s.310.

(17) V.U.K.,md.126/a-b.

(18) KUMRULU, Vergi İşlemlerinde..., s.192.

müştür. Yükümlü yapılan bir hatayı düzeltirebilmek için doğal olarak yapılan hatalardan bilgi sahibi olmasını gerektirir. Oysa tarh zamanasının son yılı ve hatta son ayı içersinde yapılan terhiyattaki hatadan kısmen bilgi sahibi olmayabilir. Zira, hatalı işlemin yükümlüye bildirildiği andan önce hatalı işlem yapılmış olacaktır. Yükümlü hatayı ancak söz konusu işlemin kendisine tebliğinden sonra öğrenebilecektir. Dolayısıyla, bir yıllık ek düzeltme zamanasını süresi hatalı işlemin yükümlüye tebliğinden itibaren başlaması gerekir. Sürenin başlayabilmesi için mutlaka yükümlünün söz konusu hatayı öğrenmiş olması gerektiğini ileri sürmüyoruz. Ancak sözkonusu işlemdeki hatayı öğrendiği andan değil , idarenin işleminin kendisine tebliği anıdan başlaması gerektiğine inanmaktayız. Maddenin(a) bendinde "hatanın yapıldığı tarihten" demesine karşılık, (b) bendinde "ödeme emrinin tebliğ edildiği tarihten " başlar denilmektedir. Yasa koyucunun ek zamanasını süresini getirirken güttüğü amaç ve (b) bendindeki " ödeme emrinin tebliğ edildiği tarihten" ifadesi gözönünde tutulursa, (a) bendinde de süre, hatalı işlemin yükümlüye tebliğ edildiği tarihten başlar diye anlaşılması gerekir. Bu tebliğ ya tahakkuk fişi düzenlenerek ya da ihbarname gönderilerek yapılır(19).

Ek düzeltme zamanasının geçerli olduğu bir başka vergi hatası da , ilan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilerdeki hataları ilişkindir. Yasa şartları yerine geldiği zaman(20)

(19) TURGAY, Vergi Usul..., C.II, s.531.

(20) V.U.K., md.103.

idarenin işlemleri yükümlüye duyurmanın yollarından biri de , ilân yoluyla tebliğdir. İlan yoluyla yapılan tebliğlerde , yükümlüler idarenin işleminden çoğu kez haberdar olamazlar. Dolaysıyla, söz konusu işlem için yargı yoluna da başvuramazlar. Bu nedenle vergiler dava edilmeksizin kesinleşebilir. İlanen tebliğ edilen vergilendirme işlemlerindeki hatalar, beş yıllık düzeltme zamanasına ilave olarak, ödeme emrinin yükümlüye tebliğ edildiği tarihten itibaren bir yıllık ek düzeltme zamanasını verilir. Görüldüğü gibi burada ek zamanasını süresi, hatanın yapıldığı tarihten başlamaktadır. Ek sürenin başlayabilmesi için ödeme emrinin usulüne uygun olarak tebliğ edilmesi şarttır(21). Ek süre, tebliğin yapıldığı tarihin yer aldığı bir sonraki takvim yılının aynı tarihinde sona erecektir. Bu ek süre, başvuru ile yapılan düzeltmelerde olduğu gibi, re'sen düzeltmeler için de geçerlidir.

Düzeltilme zamanasını süresi geçirildikten sonra, vergi hatalarının düzeltilmesi söz konusu olamaz. Vergi az olarak alınmış olsa bile, idare ikmalen tarhiyata gidemez. Yükümlü fazla vergi ödemiş olsa bile, bir başka şargı makamında ödemiş olduğu fazlalığı sebepsiz zenginleşme iddiasında bulunarak dava edemez(22). Ancak , vergi hukuku çerçevesi içinde ortaya çıkmış bir alacak-borç ilişkisi olmaksızın ,yani kişinin vergiyi doğuran olayla bir ilişkisi olmaksızın vergi istenmesinde , artık vergi hatası değil sebepsiz zenginleşme söz konusudur. Dolaysıyla, idarenin böyle bir isteminde

(21) Bkz.Dn.9.D.,19.9.1968, gün ve E.67/1121,K.68/3305, KARAGÖZOĞLU, Vergi Usul... s.311.

(22) KUMRULU , Vergi İşlemlerinde..., s.192-193.

karşı koyabilmek , düzeltme zamanlaşımı ile sınırlı olmaması gerekir(23).

II. GERİ ÖDEME VE GERİ ÖDEMEDE ZAMANAŞIMI:

A)VERGİ İDARESİNCE YAPILACAK GERİ ÖDFME:

Vergi idaresince yapılacak geri ödeme kavramından, daha önce vergi idaresine ödenen; ancak yasa hükümlerine göre yapılan bu ödemenin veya bir kısmının yükümlüye geri ödenmesini anlıyoruz. Tanımdan çıkarılan anlama göre, yükümlüye ödenmesi gereken miktar , devletle yükümlü arasındaki vergi ilişkisinden doğmamaktadır. Ancak bu fazlalık, ya sonradan tespit edilecek bir miktardan indirilmek şartı ile önceden ödenmekte , ya da yanlışlıkla fazla ödeme yapılmasından kaynaklanmaktadır.

Geri ödeme kavramı terkin kavramı ile karıştırılmamalıdır. Terkin, doğal afetlerin meydana geldiği tarihten önce kapanmış olan vergi dönemine ait ve henüz ödenmemiş bulunan vergileri ortadan kaldıran bir nedendir(24).Çünkü, afetin doğduğu dönem içinde zaten zarar nedeniyle vergi matrahi ve vergi borcu doğmamıştır. Kapanmış döneme ait olsa bile doğal afetin meydana gelmesinden önce ödenmek suretiyle ortadan kalkmış olan vergi de terkin edilemez (25).

(23) Bkz.Dn.4.D.,6.4.1977 gün ve E.76/1861,K.77/931,DANIŞTAY DERGİSİ, Y.8,S.28-29,s.326-328.

(24) V.U.K.,md.115,A.A.T.U.H.K.,md.105.

(25) ÖNCEL-ÇAĞAN-KUMRULU, s.153.

Geri vermede ise, önceden yapılan ödemenin geri verilmesidir.

Yargı organlarının kararı sonucu yapılan ödemeler de konumuza aldığımız geri ödemeden farklıdır. Geri ödemede vergi idaresi yükümlüye bildirmesine ve yükümlünün de yasa ya uygun olarak istemeye yükümlülüğüne karşılık, yargı yoluyla yapılan geri ödemelerde vergi idaresi kendiliğinden ödemediği takdirde icra dairesine başvurarak haciz yolu dışında diğer yollar idareye karşı kullanılır(26). Oysa geri ödemede, süresi içerisinde istenilmesi halinde idare tarafından ödeme yapılacaktır.

Şimdi geri ödeme kapsamı içerisinde idarenin yapacağı geri ödeme nedenlerini inceleyim.

1. İndirim Fazlalığından Doğan Geri Ödeme :

İndirim fazlalığından doğan geri ödeme, gifte vergilemeyi önlemek için getirilen bir hesap işlemidir(27). İndirim sistemi ,gelir ve kurumlar vergisinde düzenlenmiştir.

G.V.K.`nda düzenlenen vergi indiriminde iki durumu birbirinden ayırmak gerekir. Bunlardan biri, beyannamede gösterilen gelirlerden G.V.K.`na göre kesilen vergilerin indirimi,

(26) A.Şeref GÖZÖBÜYÜK, s.265; ÖNCEL-ÇAĞAN-KUMRULU, s.153.

(27) G.V.K.,md.121/1.

diğeri ise yabancı ülkede ödenen verginin Türkiye'de indirimidir.

i. Beyannameye Gösterilen Gelirlerden G.V.K.'na Göre Kesilen Vergilerin İndirimi:

Beyannameye gösterilen gelirin içinde yer alan kazanç ve iratlardan G.V.K.'na göre kesilmiş olan veya götürü usulde tespit edilmiş olan kazanç ve ücretler dolayısıyla ödenmiş bulunan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden indirilmesidir(28). Bu indirimin yapılabilmesi için iki esas koşulun birlikte bulunması gerekir(29). Bunlardan biri , kesilen veya ödenen vergilerin G.V.K.'na göre kesilmiş veya ödenmiş olmasıdır. İkinci şart ise, kesilen veya ödenen bu vergiler beyannameye yer alan kazanç veya iratlardan kesilmiş veya ödenmiş olmalıdır(30).

ii. Yabancı Ülkede Ödenen Verginin Türkiye'de İndirimi:

Yabancı ülkede ödenen bir verginin Türkiye'de ödenecek vergiden indirimi bazı şartların yerine gelmesi gerekir. Bunlardan birincisi, bu indirim hakkı sadece tam yükümlülere tananmıştır. Dar yükümlüler bu şarttan yararlanamazlar. İkinci şart, indirilecek olan yabancı memlekette ödenen vergi gelir üzerinden alınan şahsi bir vergi olmalıdır. Muameleler veya eşya üzerinden alınan vergiler indiri-

(28) G.V.K., md.121/I.

(29) Recep TURGAY, Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı, C.II, B.4, N.Uycan Basım Sanayii A.Ş., İstanbul, 1976, s.1623.

(30) Bkz. Dn.4.D., 1969 gün ve E.67/365, K.69/1459, TURGAY, Gelir Vergisi, ..., C.II, s.1625-1626.

lemez. İndirilecek miktar yabancı ülkede elde edilen gelirin beyannamede gösterilen toplam gelire oranlanmasıyla elde edilen oranın; Türkiye'de ödenmesi gereken toplam vergi miktarına oranlanmasıyla elde edilecek miktardan fazla olamaz. Üçüncü, şart ise, yurtdışında elde edilen gelir hangi yılın gelirine sokulmuşsa indirim soku olduğu yılın gelir vergisinden indirilebilir. Dördüncü şart ,yabancı memlekette ödenen verginin , o yerdeki Türk makamlarınca tastik edilmiş belgelerle ispatı gerekir.

Gelir vergisinde olduğu gibi Kurumlar vergisinde de vergi indirim sistemi kabul edilmiştir. K. V.K`na göre,kurumlar vergisinde de iki türlü vergi indirimini kabul edilmiştir (31).

1.Beyannamede Gösterilen Gelirlerden K.V.K. ve G.V.K. na Göre Kesilen Vergiler:

Beyannamede gösterilen gelirlerden K.V.K. veya G.V.K`na göre kesilen vergiler ,hesaplanan kurumlar vergisinden indirilir.

ii. Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerin İndirimi:

Yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'deki genel sonuç hesaplarına aktarılan gelirlerden, yerinde ödenen kurumlar vergisi veya benzeri vergiler, ödenecek vergiden indirilir. İndirilecek miktar, yurtdışında elde edilen miktardan fazla olamaz.Ayrıca, yurtdışında ödenen vergiler yerin-

(31) K.V.K. ,md.43-44.

deki Türk makamlarınca onaylanmış belgelerle ispat edilmesi gerekir.

Vergi idaresince yapılacak geri ödeme, ancak yurt içinde ödenen vergilerde söz konusudur. Yurt dışında ödenen vergiler için böyle bir ödeme yükümlülüğü söz konusu değildir. Ayrıca, geri ödeme, önceden ödenmiş vergilerin gelir veya kurumlar vergisi miktarından fazla olması şartına bağlıdır. Fazla olmaması halinde indirim yapılır, fakat geri ödeme yapılmaz.

2. H a t a N e d e n i y l e F a z l a Ö d e m e d e n D o ğ a n G e r i Ö d e m e :

Gerek vergilerde ,gerekse vergi cezalarında hata ile ödeme veya fazla bir ödeme söz konusu olduğu zaman, bu hata düzeltme fişine dayanarak yükümlüye geri ödenmesi gerekir(32).

B) GERİ ÖDEME ZAMANAŞIMI:

Vergi idaresinin indirim fazlalığı nedeniyle geri ödeme yükümlülüğü doğduğu zaman ,bu fazla ödemenin yükümlüye tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içerisinde vergi idaresine başvurusu gerekir. Bu süre içerisinde geri ödemeyi almak için başvurulmadığı takdirde geri alma hakkı düşer. Bir yıllık sürenin işleyebilmesi için, hata ile ödemenin veya indirim fazlalığının yükümlüye tebliğ edilmiş olması gerekir.Tebliğ

(32) V.U.K., md.120/II:, md.375.

yapılmaksızın hakkın düşmesi söz konusu olamaz(33).

Burada sözkonusu edilen bir yıllık süre, zamanasımı süresi almayıp hak düşürücü süredir. Vergi hukukunda hak düşürücü süre ile zamanasımı arasında sonuç aynı olmakla beraber, zamanasımında hak değil, hakkı istemek hakkı düşer(34).

Geri ödenecek miktarlarda bir yıllık süre hak düşürücü süre olmasına rağmen, bu alacaklar için de zamanasımı söz konusudur.

Bu esasa göre, önceden tahsil edilmiş , fakat yükümlülere geri ödenmesi gereken vergiler, vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen takvim yılı başından itibaren beş yıl içerisinde yükümlülere ödenmesi gerekir. Bu süre içerisinde geri ödeme yapılmadığı takdirde, ne vergi hatası düzeltilebilir ne de vergi ödenebilir. Beş yıllık zamanasımı dolduktan sonra geri ödenmesi gereken miktar hazineye gelir kaydedilir(35).

(33) Bkz.Dn.4.D.,24.6.1970/gün ve E.68/4834,K.70/3778,KARAGÖZOĞLU, Gelir Vergisi...,s.869-870.

(34) Danıştayın bir kararında bu süre için zamanasımı ifadesi kullanılmıştır. Oysa süre, hak düşürücü süredir.Bkz.Dn.4.D.,5.2.1975 gün ve E.73/5824, K.75/411,TURGAY, Gelir Vergisi ..., C.II,s.1626-1627.

(35)TURGAY, Gelir Vergisi...,C.II,s.1624.

K O N U VII

G Ü M R Ü K V E R G İ S İ N D E Z A M A N A S İ M İ

I. GÜMRÜK VERGİSİNİN VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ:

Gümrük vergisi en geniş tanımıyla, ticari eşyanın yer değiştirmesi üzerinden alınan vergidir. Gümrük vergisi, önceleri, eşyanın bir ülkenin egemenlik sınırlarından içeriye veya dışarıya doğru ticari amaçla yer değiştirmesinden alınırken, bugün çoğunlukla, ülkenin egemenlik sınırları dışından, içeriye doğru eşyanın yer değiştirmesinden alınmaktadır(1).

Türk Vergi Sisteminde gümrük vergisi, Gümrük Kanunu(2) ve bu kanuna ekli gümrük giriş tarife cetvelinde ve çeşitli ülkelerle imzaladığımız iki veya daha çok taraflı anlaşmalarla kabul edilen tarifede yazılı esas ve oranlar

(1) BULUTOĞLU, C.II, s.233.

(2) 1615 sayılı Gümrük Kanunu, R.G., T.1.8.1972, No:14263.

üzerinden tarh ve tahsil edilen vergidir(3).

Gümrük vergisi de, diğer vergiler gibi ekonomik, sosyal ve mali amaçlarla, tek taraflı ve karşılıksız olarak kamu ihtiyaçlarını karşılamak için yasayla konabilir(4). Bu özelliği nedeniyle vergi hukuku içinde yer alır. Gümrük Kanunu sadece gümrük vergisini değil, gümrük işlemlerine ilişkin diğer konuları da düzenlemiştir. Gümrük vergisi yanında bu vergiye ilişkin biçimsel yükümlülükler de, ağır işleyen V.U.K. kapsamı içerisine alınmamıştır(5). Gümrük vergisi, önceleri Gümrük ve Tekel Bakanlığınca tahsil edilmesine rağmen, 1983 yılında yapılan bir düzenleme ile Gümrük ve Tekel Bakanlığı Maliye Bakanlığı ile birleştirilerek, Maliye ve Gümrük Bakanlığı adını almıştır(6). Bu birleştirmeden önce

(3) Tahsin YILDIRIM, "Türk Gümrük Vergisinin Matrahı", M.E.K., 2 nci Seri-Sene 1956, Sermet Matbaası, İstanbul, 1958, s.1.

(4) Ülkemiz açısından konuya bakıldığında, başlangıçta sanayi ve ziraatin korunması amacıyla gümrük vergileri tahsil edilirken, son yıllarda önemli ölçüde bütçe geliri sağlanmaktadır. Fazla bilgi için bkz: İlhan ÖZER, "Türkiye'de Gümrük Vergi ve Resimleri", TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN EKONOMİK GELİŞME ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ, Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti, Çeltüt Matbaacılık Koll. Şti., İstanbul, 1971, s.146-147; Doğan ERSOY, "İthalatın Vergilendirilmesi", M.D., S.74, Mart-Nisan 1985, s.3-23.

(5) ÖZER, "Türkiye'de Gümrük...," s.160.

(6) Maliye ve Gümrük Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Karar Sayısı; 178, R.G., T. 14.12.1983, No: 18251 Mükerrer.

gümrük politikası Maliye Bakanlığınca tespit edilirken, verginin tahsili Gümrük ve Tekel Bakanlığına bırakılmıştı. Bu düzenleme ile gümrük vergisinin tahsili de Maliye ve Gümrük Bakanlığına bırakılmış oldu.

II. GÜMRÜK VERGİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ:

Gümrük vergisi Osmanlı Devletinin ilk devirlerinden beri alınmıştır. Gümrük vergisi eskiden yurt içine giren, yurt dışına çıkan ve transit geçen mallardan alınmakta idi(7).

Osmanlıların gümrük politikasını kapitülasyonlar adı altında yabancı ülkelerin vatandaşlarına tanınmış olan ayrıcalıklardan geniş ölçüde etkilenmiştir. 1838 tarihinde Fransa ve İngiltere ile yapılan ticaret anlaşması 1916 yılında tek taraflı olarak kaldırılması ile 1916 tarihli Gümrük Tarifesi ve 1918 tarihli Gümrük Kanunu kabul edilmiştir(8). Bu tarife, vergi matrahının tespitinde spesifik esası getirmiştir. Mondros Mütarekesi ile kapitülasyonlar tekrar yürürlüğe sokulmuş, kesin kaldırılması ise Lozan Andlaşması ile sağlanmıştır. Ancak 1916 yılında yürürlüğe sokulmuş olan Gümrük Tarifesi beş yıl daha yürürlükte kalmıştır. Gümrük tarifelerinde çeşitli tarihlerde değişiklik yapılmış, ancak vergi matrahının spesifik olma özelliği değişmemiştir. 1954 yılında kabul edilen

(7) BULUTOĞLU, C.II, s.237.

(8) ERSOY, s.5.

bir yasa ile(9) spesifik esası yerine vergi matrahının kıymet esasına göre tespit edilmesine geçilmiştir.

Bundan başka, 1918 tarihli Gümrük Kanunu, bazı maddeleri dışında, 1949 yılında kaldırılmış ve 5383 sayılı Gümrük Kanunu(10) yürürlüğe konulmuştur. Bu yasa da 1973 yılında 1615 sayılı Gümrük Kanunu (G.K.) ile yürürlükten kaldırılmıştır(11). Halen yürürlükte olan yasa daha sonraki tarihlerde de bazı maddelerinde değişikliğe gidilmiştir(12).

-
- (9) 6290 sayılı Gümrük Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine ve 1499 sayılı Gümrük Tarifesi Kanunu ile ve Tadillerinin Kaldırılmasına Dair Kanun, R.G., T.6.3. 1954, No:8651.
- (10) Gümrük Kanunu, 2 nci tertip DÜSTUR, C.X, s.459 vd.
- (11) Ekrem CİMİLLİ, "Dünden Bugüne Kadar Gümrük Vergimiz", ESADER, Özel Sayı, Ekim 1973 s.273.
- (12) 1615 sayılı Gümrük Kanununu değiştiren kanunlar: 1894 sayılı 19.7.1972 Günlü ve 1615 Sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Yürürlükten Kaldırılmasına ve Bu Maddeler Yerine Yeni Maddeler Konulmasına ve 7.1.1932 Günlü ve 1918 sayılı Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanunun Değişik 24 üncü maddesinin değiştirilmesine ilişkin Kanun, R.G., T.24.5.1975, No:15245; 2419 sayılı 1615 sayılı Gümrük Kanunu ile 1918 sayılı Kaçakçılığın Men ve Takibine dair Kanunun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve 1615 sayılı Gümrük Kanununa Geçici Maddeler Eklenmesi Hakkında Kanun, R.G., T.27.2.1981, No: 17264; 2817 sayılı 1615 sayılı Gümrük Kanununda Bazı Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanuna Bir Madde Eklenmesi Hakkında Kanun, R.G., T.20.4.1983, No:18024.

III. GÜMRÜK VERGİSİ AÇISINDAN ZAMANAŞIMI:

Gümrük vergisinde zamanaşımı, gümrük hattından Türkiye'ye gümrük vergisi ödenmeksizin giren eşyalar için söz konusudur. Yoksa, gümrük hattından geçiş sırasında ödenen gümrük vergisi, ödeme nedeniyle ortadan kalkmış olur. Gümrük Vergisinde zamanaşımı, ödeme yapılmadan gümrük hattından geçirilmiş veya vergisi eksik alınmış eşyalarda hem tarh(13) hem de tahsil zamanaşımı(14) söz konusudur. Gümrük vergisi alacağı ceza uygulanmasını gerektirecek bir fiile ilişkin olduğu ve suça ilişkin zamanaşımı süresi daha uzun olması halinde T.C.K.'ndaki dava ve ceza zamanaşımı süreleri içerisinde vergi alacağı tarh ve tahsil edilebilecektir(15).

A) GÜMRÜK VERGİSİNDE TARH ZAMANAŞIMI:

1. A m a c ı v e H u k u k i N i t e l i ğ i:

Gümrük vergisinde tarh zamanaşımı, vergisi ödenmeksizin veya eksik ödenerek gümrük hattından geçen eşyalara ilişkin gümrük vergisi, yasada gösterilen ve yıllık tarh zamanaşımını süresi içinde gümrük idaresince istenmeğidir. Bu süre

(13) G.K., md.86.

(14) G.K., md.89.

(15) Bkz: Dn.7.D., 26.9.1974 gün ve E.73/165,K.74/1662, DANIŞTAY YEDİNCİ DAİRE KARARLARI, Birinci Kitap(1965-1976), Danıştay Başkanlığı, Güneş Matbaacılık T.A.Ş., 1977, Ankara, s.309; G.K., md.89.

içerisinde istenmemesi halinde artık bu vergi istenemez.

Gümrük idaresi vergi alacağını takip edebilmesi için, öncelikle bunun hesap edilip yükümlüye bildirilmesi gerekir. Bu bildirimden itibaren süresi içinde dava edilmemek nedeniyle veya davanın kabul edilmemesi nedeniyle kamu alacağı kesinleşecek ve zor kullanılarak tahsil edilmesi yoluna gidilebilecektir. Her ne kadar gümrük vergisi eşyanın gümrük hattından geçirilmesi sırasında ödenmesi gerekirse de, isteyerek veya istemeyerek vergisi ödenmemiş veya eksik ödenmiş olabilir. Gümrük idaresi yasada gösterilen süre içerisinde bu idari işlemi yapmaması halinde, sözkonusu alacağı zorla tahsil yoluna başvuramayacaktır.

Vergi alacağının istenmesinin süre ile sınırlandırılması ise, genel olarak zaman aşımının kabulünü gerektiren nedenlerden kaynaklanmaktadır(16).

Yasa koyucu, tarh zaman aşımı olarak düzenlediği üç yıllık süre için ne madde başlığında ne de içeriğinde zaman aşımı veya eş anlamlı başka bir ifade kullanmamıştır. Ancak, bizce bu süre tarh zaman aşımı süresidir. Nedenlerini ise şöyle sıralayabiliriz:

1. Gümrük vergisi beyan esasına tabi dolaylı bir vergidir(17). Vergi de gümrük hattından geçiş sırasında giriş beyannamesi verilerek beyan edilir(18). Bazı hallerde ise, sözlü beyan veya özel beyan ile bildirilebilir(19). Giriş

(16) Bu konuda fazla bilgi için bkz: Bu inceleme, Konu I, s.19

(17) Dolaylı-Dolaysız ayırımında fazla bilgi için bkz.HEREKMEN, "Genel Vergi..."; s.109-110.

(18) G.K., md.54.

(19) G.K., md.55-56.

beyannamesi tetkik edilerek istenilen bilgileri içermesi halinde kabul ve tescil edilir(20). Tescil edilmiş olan beyanname ilgili olduğu eşyanın vergi ve cezaları açısından taahhüt mahiyetinde olup yükümlüyü bağlar. Gümrük idaresi beyanın doğruluğunu denetlemek üzere eşyayı kısmen veya tamamen kontrol edebilir(21).

Görüldüğü gibi tarh zaman aşımı beyan edilip o sırada ödenen vergi için sözkonusu değildir. Beyanname verilmekle, vergi hesap edilmekte ve vergisi ödenmeden eşyanın geçişine izin verilmemektedir. Vergisi ödenerek geçişine izin verilen eşya için, vergi borcu ödeme ile sona ermiş olur. Tarh zaman aşımı, vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek yurda giren eşyalar için sözkonusudur.

ii. Gümrük idaresi, yasaya göre alınması gereken gümrük vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek yurda sokulması durumunda, hiç alınmamış veya eksik alınmış vergiler eşyanın fiili ithal tarihinden itibaren üç yıl içerisinde yazı ile istenir. Burada yasa koyucunun kullanmış olduğu kelime "istenir" dir. Vergi alacağının yazı ile istenmesi idari bir işlem olup, işleme karşı yargı yoluna gidilebilir. Yargı yoluna gidip kesin karara bağlanıncaya kadar idare açısından zorla tahsil edilebilecek kesinleşmiş bir alacak yoktur. Ancak kesinleşmeden sonra zorla tahsil yoluna gidilebilir ve o zaman da tahsil zaman aşımı devreye girecektir. Buradaki yazı ile isteme, tıpkı

(20) G.K., md.57.

(21) Hakkı MUSABALLI, "Türk Gider ve Gümrük Vergilerinin Esasları", ÖZEL GALATASARAY YÜKSEK İKTİSAT VE TİCARET OKULU DERGİSİ, Y.1969, S.2, s.138-141.

V.U.K.'nda düzenlenen idari yoldan verginin tespit edilmesi gibidir. Nasıl re'sen veya ikmalen tarhedilen bir vergi ihbarname ile yükümlüye bildiriliyorsa, gümrük vergilerinde de yazı ile bildirilmektedir. Yasa koyucunun "istenir" ifadesini kullanmış olması ve bu isteme yetkisini süre ile sınırlandırmış olması nedeni ile bu süre gerçek anlamda bir tarh zamanasını süresidir(22).

iii. Yasa koyucu tahsil zamanasına ilişkin olarak ödenmeyen gümrük vergisinin takibi için A.A.T.U.H.K,'na açıkça gönderide bulunmuştur(23). Zaten tahsil zamanasını bu gönderinin doğal sonucu olarak uygulanacaktır.

iv. Vergisi eksik ödenerek yurda sokulmuş gümrüğe tabi eşyanın eksik kalan gümrük vergisinin yazı ile istenmesi, bu vergiye ilişkin tarh işleminin henüz bitirilmemiş olduğunun kanıtıdır(24). Ancak eksik vergi ödenmesi ile verginin tarhı bitmiş, tahakkuk ve tahsil aşamasına gelinmiş olabilecektir. Bu eksikliğin yazı ile bildirilip ödenmesini isteyebilme yetkisini sınırlandıran süre, ancak tarh zamanasını olabilir.

Vergi ödenmeksizin veya eksik ödenmesi nedeniyle vergiye tabi eşyanın yurda sokulması fiili, aynı zamanda suç da oluşturuyor ise o takdirde uygulanacak zamanasını süresi şöyle tespit edilir. T.C.K.'nda söz konusu suçun kovuşturmasına

(22) Bu konuda geniş bilgi için bkz: Faik SONAY, "Gümrük Resminin Takibinde Müruru Zaman", GÜMRÜK BÜLTENİ, C.III, s.25, 1938, s.35-37.

(23) G.K., md. 88.

(24) Bkz: Dn.7.D., 19.12.1974 gün ve E.74/747, K.74/2681, DANIŞTAY YEDİNCİ DAİRE KARARLARI, s.357.

ilişkin dava zamanlaşımı süresi, G.K.'nda düzenlenen üç yıllık tarh zamanlaşımı süresinde daha fazla ise, o takdirde vergi alacağının takibi de T.C.K.'nda yer alan zamanlaşımı süresince takip edilebilecektir(25). T.C.K.'ndaki zamanlaşımı süresi daha kısa ise bu takdirde G.K.'nda yer alan üç yıllık zamanlaşımı süresi uygulanacaktır(26).

Gümrük vergisi tarh zamanlaşımının idarece re'sen dikkate alınacağı konusunda açıklık olmamakla beraber, vergi hukununun kamu hukuku içinde yer alması ve kamu hukukunda zamanlaşımının kamu düzeninden olması özellikleri gözönünde alınırca re'sen dikkate alınması gerekir(27). Doğal olarak yükümlü tarafından da yargılamanın her safhasında ileri sürülebilir. Fiilin suç oluşturmamasının T.C.K.'ndaki dava zamanlaşımı uygulandığında, doğal olarak T.C.K.'na göre re'sen dikkate alınacaktır.

Tarh zamanlaşımının durması ve kesilmesine ilişkin olarak da yasada açık bir hüküm yoktur. Bu nedenle kıyas veya yorumla süreyi kesen ve durduran nedenler de ileri sürülemez. Ancak vergiyi ödemeksizin yurda sokma fiili aynı zamanda cezayı gerektiriyorsa bu takdirde T.C.K.'nda yer alan zamanlaşımı hükümleri uygulanacağı için T.C.K.'na göre sürenin kesilmesi ve durması söz konusu olabilir(28).

(25) Şahap TAMER, "Gümrük Vergisinde Zamanlaşımı", V.R.D., Y.V., S.115, Temmuz 1950, s.6.

(26) G.K., md.89.

(27) AMAÇ, s.4.

(28) T.C.K.'nda yer alan zamanlaşımını durduran ve kesen nedenler hakkında bkz: Bu inceleme, Konu V, s.143-144.

2. Z a m a n a ş ı m ı S ü r e s i n i n B a ş l a n - g ı c ı :

Gümrük vergisinin hiç ödenmemesi veya eksik ödenmesi halinde, üç yıllık tarh zamanlaşımı, eşyanın fiili ithalinden itibaren işlemeye başlar.

Zamanlaşımının başlangıcına esas teşkil eden fiili ithal, gümrük vergisine tabi eşyanın gümrük hattından geçirilmesidir. Bu aynı zamanda yükümlülüğün başlaması için de gerekli bir eylemdir. Zira, gümrük hattından geçmeyen bir esyadan gümrük vergisi alınamaz(29). Ancak bu geçiş, vergiye konu olan eşyanın yurda kesin girişidir. Örneğin, geçici kabulle yurda sokulan bir esya için vergi ödenmez. Ancak bu vergiler teminata bağlanır(30).

Gümrük hattı, Türkiye'nin siyasi sınırlarıdır(31). Karada ve sınır teşkil eden nehir ve sularda siyasi sınırı izleyen, denizlerde açık denize doğru altı mil uzaktan kıyılarına paralel olarak geçen hat gümrük hattı sayılır(32). Bu hattan geçen esya, gümrük idaresinin denetlemesi olmaksızın geçirildiği tarihte fiili ithal gerçekleşmiş olur. Vergi

(29) Bkz: Dn.7.D., 10.10.1972 gün ve E.69/2526, K.72/3143, DANIŞTAY DERGİSİ, Y.3, S.11, 1973, s.267.

(30) Geçici kabul hakkında fazla bilgi için bkz: Ekrem CİMİLLİ "Geçici Gümrük Muafiyetleri Rejimi ve Tarihi Gelişimi", ESADER, C.X, S.2, s.140.

(31) G.K., md.14/1; MUSABALLI, "Türk Gider ve Gümrük...,"s.134.

(32) CİMİLLİ, Gümrük Politikası ve Mevzuatı, E.İ.T.İ.A. y,1976, Eskişehir, 1975-76, s.44.

yükümlülüğü de bu tarihte başlar. Böylece zamanlaşımının başlangıcı ile yükümlülüğün başlangıcı paralellik arzeder. Zaten yükümlülük başlamadan verginin istenmesini sınırlandıran zamanlaşımının başlaması düşünülemez.

Sürenin başlangıcına esas olmak üzere burada bir hususa değinmek istiyoruz. Tarh zamanlaşımının düzenlenmiş olduğu maddede zamanlaşımının başlangıcı için sadece "fiili ithal" ifadesi kullanılmıştır. Oysa gümrük idaresinin denetlemesi dışında kalmış eşyada yükümlülük, geçiş tarihi bilinmek şartıyla eşyanın gümrük hattından geçtiği tarihtir. Bu tarih biliniyorsa, eşyanın gümrük hattından geçirildiğine gümrük idaresince bilgi edinildiği günde yükümlülük başlamaktadır(33) Yükümlülüğün başlangıcı nasıl gümrük hattından geçişin gümrük idaresinde bilgi edinildiği tarihte başlıyorsa, bu vergiye ilişkin zamanlaşımı da fiili ithal tarihi bilinmiyorsa, gümrük idaresince bilgi edinildiğinde başlaması gerekir. Adaletle uygun olanı da budur. Zira yükümlü kasıtlı olarak beyan yükümlülüğünü yerine getirmeksizin yurda eşya sokmaktadır; o halde bu kişi zamanlaşımı hükümlerinden devletin zararına olacak bir şekilde yararlandırılmamalıdır.

Yurda muaf olarak sokılmakla beraber, eşyanın muafiyetten yararlanmayan kişilere satılması, devredilmesi veya muafiyetten faydalanmayan hususlar için kullanılması halinde vergi ödeme yükümlülüğü gümrük idaresine yapılacak beyan

(33) Fazla bilgi için bkz: Yücel Atıl ESENTÜRKOĞLU, İzahlı Gümrük Kanunu İle Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun, Murat Matbaacılık Kool. Şti., İstanbul, 1973, s.5, G.K., md.3/1.

tarihinde(34), beyan yapılmamış ise devir veya satış tarihinde; bu tarih tespit edilemiyorsa buna gümrük idaresince bilgi edinildiği tarihte başlar(35). Tarh zamanasını da artık fiili ithal tarihinde değil, vergi yükümlülüğünün başladığı tarihte başlaması gerekir.

3. Z a m a n a ş ı m ı S ü r e s i n i n H e s a p l a n m a s ı v e S o n a E r m e s i :

G.K.'nda sürelerin hesaplanmasına ilişkin hüküm bulunmamaktadır. Fiili ithalin yapıldığı tarihin, üçüncü yılında aynı güne rastlayan tarihte süre sona erer. Resmi tatil günleri ve saatlerin sürenin içinde olup olmadığı da yasada düzenlenmemiştir. Genel olarak vergi hukukundaki zamanasını gözönüne alınırsa resmi tatil gün ve saatlerin de sürenin içinde olması gerektiği görüşüne varabiliriz.

4. Z a m a n a ş ı m ı S ü r e s i n i n D u r m a s ı v e K e s i l m e s i :

Yasada zamanasını durduran ve kesen nedenlere de yer verilmemiştir. Oysa daha önceki gümrük yasalarında zamanasını

(34) Muafiyetin sona ermesi halinde verginin tarh edilmesi için beyan gerekli olup, beyan edilmeksizin zamanasından yararlanmak adalete uygun değildir. Bkz: Dn.7.D., 8.6.1976 gün ve E.75/3207, DANIŞTAY YEDİNCİ DAİRE KARARLARI, s.358.

(35) Bkz: Dn.D.D.K., 11.11.1977 gün ve E.76/200, K.77/347, DANIŞTAY DERGİSİ, Y.8,30-31, Başbakanlık Basımevi, 1979, Ankara, s.126-127; G.K., md.3/3.

durduran ve kesen nedenlere ayrı ayrı yer verilmiştir(36).

G.K.'nda düzenlenmemekle beraber, gümrük yönetiminin yazılı istemine karşı yükümlü süresi içinde vergi mahkemesinde dava açarsa, acaba zamaşımı süresi dururmu? Vergi davası verginin tahsilini durdurur(37). Çünkü vergi alacağı henüz kesinleşmemiştir. Dava vergi mahkemesinde görüşülmesi sırasında zamaşımı süresi dolacak olursa acaba devlet vergi alacağından yoksun mu kalmalıdır? Verginin kesinleşebilmesi davanın sonuçlandırılmasına bağlı olduğuna göre, bu bekletici sorun kabul edilip bu süre zarfından zamaşımı durmalıdır.

Ayrıca vergi alacağının yazılı olarak istenmesi de tarh zamaşımını kesmelidir. Fiili ithal tarihi bilinmekle beraber yazılı istem üçüncü yılın son ayında yapılacak olursa ve yükümlünün vergi davası açma süresi içinde henüz dava açmaksızın süre sona ererse durum ne olacaktır? Dava açılmış olduğu için ne tahsilin ne de zamaşımının durması söz konusu değildir. Verginin ödenmesi ise verginin kesinleşmesinden sonra mümkündür(38). Henüz dava süresinin dolmamış olması ve bu nedenle verginin kesinleşmesi de sözkonusu olmadığına göre, zamaşımı süresinin dolması nedeniyle devlet vergi alacağından yoksun kalmış olacaktır.

Gerek sürelerin hesaplanması, gerek zamaşımının durma ve kesilmesi yasada yapılacak bir değişiklikle düzenlenmesi gerekir inancındayız.

(36) ATAMER, s.6-7.

(37) İ.Y.U.K., md. 27/8.

(38) G.K., md.86/III.

5. Tarh Zamanasınının Sonuçları:

Gümrük vergisinde tarh zamanasınının doğal sonucu, vergi alacağıının ortadan kalkmasıdır. Zamanasına uğramış vergi alacağı gümrük idaresi tarafından istenemez. Zamanasına uğramış bir verginin idarece istenmesi hukuki dayanaktan yoksundur. Çünkü zamanasını re'sen dikkate alınmalıdır. Buna rağmen, zamanasına uğramış gümrük vergisi idarece istenmesi halinde yükümlü tarafından vergi mahkemesinde dava açılabilir veya başka nedenle açılmış davada ileri sürülebilir.

B) GÜMRÜK VERGİSİNDE TAHSİL ZAMANASIMI:

Gümrük vergisinin takibi ve takip sırasında uygulanacak tahsil zamanasında A.A.T.U.H.K. hükümleri uygulanacaktır(39). Eğer fiil cezayı gerektiren bir fiilse ve süresi tahsil zamanasını süresinden fazla ise bu takdirde T.C.K.'nda düzenlenen ceza zamanasını hükümleri uygulanacaktır(40). Tahsil zamanasını daha önce incelendiği için burada tekrardan kaçınmak amacıyla incelemiyoruz(41). Ancak gümrük vergisinin kesinleşmesi süresi farklılık arzettiği için kısaca bu konuya değineceğiz. Yine ceza zamanasını da daha önce incelendiği için aynı amaçla burada o konuya da yer vermiyoruz(42). Şimdi kısaca gümrük vergisinin kesinleşmesini inceleyelim.

(39) G.K., md.88.

(40) KOCAHANOĞLU, Vergi Suçları..., s.443-444.

(41) Bkz: Bu inceleme, Konu IV, s.

(42) Bkz: Bu inceleme, Konu V, III. Adliye Mahkemelerince Kesilen Vergi Suç ve Cezalarında Zamanasını, s.99-135.

Gümrük vergisi de çoğu vergiler gibi beyan esasına tabi olup, vergilemeye ilişkin bilgiler yükümlülerce beyan edilir. Ancak verginin beyan edilmesinde çoğunlukla tahsil zamanaşımına gerek duyulmaksızın vergi tahsil edilmiş olur. Beyan edilen gümrük vergisinde tahsil zamanaşımı, verginin eksik alınması halinde söz konusu olabilir. Ancak eksik kalan bu vergi miktarının, bir beyanname veya bir tahakkuk belgesine ait olup 500 Tl'nden fazla olması gerekir. 500 Tl'nden fazla olmayan gümrük vergileri istenmez. Ayrıca sahibinin şahsi tüketimine özgü eşyaya ait 5000 Tl'yi geçmeyen gümrük vergisi de istenmez(43).

Eksik alınmış gümrük vergisinde fiili ithal tarihi belli olup, bu tarih verginin bir kısmının ödendiği veya cari hesaptan indirildiği tarihtir(44). Eksik kalan vergi bu tarihten itibaren üç yıl içinde yazı ile istenir. Yükümlünün bu yazılı isteme karşı, onbeş gün(45) içerisinde vergi mahkemesinde dava açmaması veya açılan davanın kesin karara bağlanıp, kesinleşme tarihini izleyen takvim yılı başından itibaren beş yıl içerisinde tahsil edilmesi gerekir(46).

Gümrük vergisinin hiç ödenmemesi halinde ise eşyanın fiili ithal tarihinden, bu tarih bilinmiyorsa gümrükçe bilgi edinildiği tarihten(47) itibaren üç yıl içerisinde yapılacak yazılı isteme karşı onbeş gün içerisinde dava açmaması veya açılan davanın kesin karara bağlanıp kesinleşme

(43) G.K., md.86/3.

(44) G.K., md.1/5.

(45) G.K., md.86/1, İ.Y.U.K., md.7/1.

(46) A.A.T.U.H.K., md.102.

(47) G.K., md.3/2.

tarihini izleyen takvim yılı başından itibaren beş yıl içerisinde tahsil edilmesi gerekir.

Diğer vergilerde çoğunlukla dava açma süresi otuz gün olmasına karşılık; gerek eksik ödemedi, gerek hiç ödemiş olmasından dolayı gümrük idaresinin yazılı isteminde sonra onbeş gün içerisinde dava açılması gerekmektedir. Bunun dışında gümrük vergisinin tahsil zamanasını hükümleri diğer vergilere uygulanan tahsil zamanasını hükümleri ile aynıdır(48).

C) GÜMRÜK VERGİLERİNDE GERİ ÖDEME VE ZAMANASIMI :

Kesin olarak tahsil edilmiş ve gümrük veznesine yatırılmış bulunan gümrük vergileri geri verilemez. Bu suretle vergileri ödendikten sonra gümrüğün denetlemesinden çıkan eşya, daha sonra geri gönderilse veya başka ülkelere ihraç edilmek istense dahi ödenmiş verginin geri ödenmesi yoluna gidilemez(49).

Ancak bazı hallerde ödenmiş olan verginin geri verilmesi yoluna gidilebilir. Muaf olan eşyanın vergilerinin geri verilmesi(50), satış akdine aykırı çıkan eşyanın vergilerinin geri verilmesi, fazla alınan vergilerin geri verilmesi gibi. Ancak bu tür geri vermeler, yasada gösterilen süreler içerisinde gümrük idaresinin yükümlüye re'sen geri ödemesidir(51). Bu süreler idare için konulan süreler olup

(48) Bkz: Bu inceleme, Konu IV, s. 99-134.

(49) G.K., md.85/2.

(50) G.K., md.85/1.

(51) Fazla bilgi için bkz: CİMİLLİ, Gümrük Politikası..., s. 160-162.

bu süreler içerisinde ödenmemesi halinde idari yargıya konu olabilir. Ancak bu geri ödeme hallerinden sadece birisinde yükümlüye isteme hakkı verilmiştir.

Yasaya göre fazla alındığı anlaşılan gümrük vergisi, eşyanın fiili ithal tarihinden itibaren bir yıl içerisinde geri verilir. Yükümlü ancak bu fazlalık maddi hesap hatası nedeniyle meydana gelmiş ise bu takdirde fiili ithal tarihinden itibaren bir yıl içerisinde geri verilmesini isteyebilir. Maddi hesap hatası dışında yükümlü fazla ödemeyi isteyemez. Şartları meydana gelmesi halinde yargı yoluna gidilebilir. Yükümlü açısından da bir yıllık isteme süresi, geri isteme zaman aşımı süresidir.

Bir verginin fazla alındığı iddiasıyla geri istenebilmesi için maddi hesap hatasıyla yasanın açık bir hükmüne aykırı olarak alınmış olması gerekir(52). Yargı yoluna gidilerek çözümlenecek uyuşmazlıklar geri ödemeyi isteme kapsamı içerisinde değildir(53).

Geri ödenecek vergi miktarının yirmi lirayı geçmesi gerekir. Yirmi lirayı geçmeyen vergiler geri ödenmez. Çünkü geri ödeme işlemlerinin idareye yüklediği yük yirmi liranın altındaki bir ödemeye değmeyecek büyüklüktedir.

Geri isteme biçimi yasada açıkça düzenlenmemiştir. Ancak fazla ödemenin istenmesi, verginin tarh ve tahakkukunu yapan gümrük idaresinden yazılı olarak istenebilir. Gümrük

(52) Bkz:Dn.7.D., 10.10.1972, gün ve E.71/8270, K.72/3295, DANIŞTAY DERGİSİ, Y.3, S.11, s.273-275.

(53) İsmet CANTÜRK, Gümrük Vergilerinde Uyuşmazlığın Doğumu ve İtiraz Yolları, İ.S.O., Y.6, S.71, 1972, s.8; ATAMER, s.6.

idaresinin olumsuz işlemine karşı hiyerarşik üste başvuru-
labileceği gibi idari yargı yoluna da gidilebilir(54).

IV. GÜMRÜK VERGİ CEZALARI AÇISINDAN ZAMANAŞIMI:

Gümrük vergi suçları, bir taraftan devleti vergi kaybına uğrattırken, bir taraftan da usul hükümlerine aykırı hareket etmek suretiyle işlenmektedir.

Gümrük vergi suçları ve cezaları, bir taraftan G.K. ile diğer taraftan Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun ile (K.M.T.K.)(55) düzenlenmiştir. Ancak bu yasalarda düzenlenen suçların tamamı da gümrük vergisine ilişkin değildir. Kaçakçılık gibi bazı suçlar gümrük vergisini de ilgilendirmektedir(56). Kaçakçılık fiili vergi kaybına neden olmakla beraber kamu düzenini de bozar. Bu takdirde cezalandırılması artık G.K.'na göre değil, K.M.T.K.'na göre yapılır(57).

Gerek verginin ödenmesine neden olan fiilin T.C.K.'na

(54) Tacettin BALTA, "Gümrük Vergisi Tahakkukunda İtiraz Yolları ve Sebepleri", İLLER BANKASI DERGİSİ, Y.3,S.28, 1969, s.27.

(55) 1918 sayılı Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun, R.G.,T. 12.Kanunisanı 1932, No:2000.

(56) Kaçakçılık suçlarında fazla bilgi için bkz:Sahir ERMAN, Kaçakçılık Suçları, Ticari Ceza Hukuku , C.IV, İsmail Akgün Vakfı Matbaası, İstanbul, 1981, s.2-3.

(57) MUTLUER, Vergi Ceza..., s.159; Ekrem CİMİLLİ, "Gümrük Cezaları ve Uygulama Halleri", ESADER, C.XIII, s.2, 1977, s.260 vd.

göre cezayı gerektirmesi halinde, gerek bizzat özel veya genel ceza hükmü taşıyan yasalara göre ceza verilmesini gerektirmesi halinde, uygulanacak zaman aşımı hükümleri T.C.K.'nda düzenlenmiş olan dava ve ceza zaman aşımı hükümleridir-(58).

T.C.K.'nda düzenlenen zaman aşımı hükümleri daha önce detaylı olarak incelendi. Burada tekrardan kaçınmak için ayrıca incelemiyoruz(59).

(58) G.K., md.89, K.M.T.K., md.22.

(59) Fazla bilgi için bkz: Bu inceleme, Konu V, s.136 vd.

S O N U Ç

Bu incelemede Türk Vergi Hukuku'nda yer alan zamanlaşımı, gerek hükümleri gerekse bunlarla ilgili sorunları itibariyle geniş kapsamlı olarak ele alınarak incelenmeye çalışılmıştır. Bunun nedeni, zamanlaşımı hükümleri bazı çalışmalarda incelenmesine karşılık, tüm vergi hukukunu kapsayacak şekilde bir incelemenin yapılmamış olmasındandır. İncelememizde zamanlaşımı hükümlerine bir bütünlük kazandırmak amacıyla, V.U.K.'nda yer alan zamanlaşımı hükümlerinin yanı sıra gümrük vergilerinde zamanlaşımı hükümleri de ele alınarak incelenmeye çalışılmıştır.

Devletin vergi tarh ve tahsil etme yetkisini sınırlandıran zaman kesitinde, terim birliğini sağlayabilmek için zamanlaşımı terimini kullandık. Vergi hukukunda düşürücü etkiye sahip zamanlaşımının tıpatıp benzediği başka bir hukuk dalındaki zamanlaşımından söz edemeyiz.

Vergi hukukunda zamanlaşımı, idari ve yargı organlarınca re'sen dikkate alınır. Bu özelliği ile özel hukuktaki hak düşürücü sürelerle yaklaşır. Kamu düzeni için

hazırlanmış olması nedeni ile sözleşme ile değiştirilemez. İlke olarak vergi hukukunda vergi yükümlülüğü ve sorumluluğuna ilişkin sözleşmeler vergi yönetimini bağlamaz. Zamanaşımından da feragat vergi hukukunda yer almamıştır.

Vergi hukukunda tarh ve tahsil zamanasını süreleri vergi yükümlülerinin güvenliğini sağlarken, bir yandan da idarenin ve yargı organlarının yükünü azaltıcı rol oynar. Bunun yanısıra vergi idaresinin verimliliği kalmamış çok eski alacakların takibi yerine, güncel vergilendirilmemiş yeni vergi kaynaklarına yönelmesini sağlar. Bunu sağlarken bir yandan da yönetime aktivite kazandırır.

Tarh zamanasının başlangıcı bazı vergiler için farklı düzenlenmiştir. Emlak vergisi ve veraset ve intikal vergisi dışında vergi alacağının doğduğu tarihi izleyen takvim yılı başından başlar. Emlak vergisi ve veraset ve intikal vergisinde vergi idaresine beyan edilmemiş mallarda zamanasını idarenin bilgi edindiği tarihi izleyen takvim yılından itibaren başlar. Aynı durum gümrük vergileri için de geçerli olmaktadır. Kasıtlı olarak devleti vergi gelirinden yoksun bırakmak isteyenlere karşı da, zamanasını süresi vergi idaresini bilgi edindiği tarihi izleyen takvim yılı başından başlatılabilir. Zamanasının düzenlenme nedenlerine aykırı gibi görülürse de, devleti zarara sokmak isteyenlere de fırsat verilmemelidir. Yapılacak bir düzenleme ile bu husus vergi yasasına sokulabilir.

Tarh zamanasını doğal olarak devletin vergiyi tarh etme yetkisini sınırlar. Beş yıl içerisinde tarh edilmeyen bir vergi ortadan kalkar. Asıl vergi borcuna bağlı yan

borçlar da sona erer. Yükümlü zamanaşımına uğramış bir vergi borcunu gönüllü olarak ödemek istemesi halinde, söz konusu ödeme kabul edilir. Ancak bizce bu ödemeye, kamu yaptırımından yoksun olması nedeniyle gerçek anlamda bir vergi geliri olarak bakılamaz. Yapılacak bir düzenleme ile bu hüküm V.U.K.'na sokulmalıdır. Böylece bazı tartışmalar önlenebilir.

Tarh zamanaşımı süresi verginin ortadan kalkması yanında vergi incelemesi yetkisi ve vergi hatalarının düzeltilmesi imkanlarını da sınırlar.

Tarh zamanaşımı bekletici sorunun ortaya çıkması halinde ve mücbir sebeplerle durmasına karşılık, yasada zamanaşımını kesen nedenler düzenlenmemiştir. Oysa vergi cezalarında kesilme kabul edilmesine karşılık, vergilerin tarh zamanaşımında düzenlenmemiştir. Bizce, ikmalen tarhiyatta vergi ihbarnamesinin gönderilmesi tarh zamanaşımını kesmesi gerekir. Yasal düzenleme ile bu konunun da vergi sistemimize sokulması gerekir.

Tahsil zamanaşımı, kesinleşmiş vergi alacağı vergi yasalarına göre ödeneceği vadeyi izleyen takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmemesi halinde artık zor kullanarak tahsil edilemez. Tahsil zamanaşımı süreleri yasada gösterilen nedenlerle durabilir. Asıl vergi borcu zamanaşımına uğrayınca ona bağlı yan alacaklar da zamanaşımına uğrar. Zamanaşımına uğramış bir vergi, yükümlü tarafından gönüllü olarak ödenmesi halinde bu ödeme kabul edilir. Ancak gönüllü ödeme, kamu otoritesi gücünden

yoksun olması nedeniyle bizce gerçek anlamda bir vergi geliri olarak da kabul edilemez.

Vergi suç ve cezalarında zamanaşımı da, cezayı kesen orana göre V.U.K. ile A.A.T.U.H.K. hükümleri veya T.C.K. zamanaşımı hükümleri uygulanır. İster vergi hukuku kapsamı içerisinde düzenlenmiş zamanaşımı hükümleri olsun, ister ceza hukuku kapsamı içerisinde düzenlenen zamanaşımı hükümleri olsun idare ve yargı organlarınca re'sen dikkate alınır. Ceza hukuku prensiplerine uygun olarak zamanaşımına ilişkin sözleşme yapılamaz ve zamanaşımından feragat edilemez.

Vergi ceza hukukunda vergi kaybına neden olan suçlar ve usulsüzlük suçları için zamanaşımı sürelerinin farklılaştırılması ile ceza hukuku prensiplerine yaklaşılmıştır. Sürenin başlangıcında ise ceza hukuku prensiplerinden ayrılmıştır. Bu, vergi cezalarının özelliğinden de kaynaklanmaktadır. Her iki hukuk dalında da zamanaşımı süresini durduran ve kesen nedenlere yer verilmiştir. Tarh zamanaşımında mücbir sebepler süreyi durdurmasına karşılık, ceza kesme zamanaşımında ise süreleri durdurmamaktadır. Yapılacak bir düzenleme ile mücbir sebeplerin ceza kesme zamanaşımını durduracağı yasaya sokulmalıdır. Vergi suçlarında zamanaşımının ceza kesilmeksizin sona ermesi durumunda artık ceza kesilemez. Kesilen ceza, süresi içerisinde tahsil edilemezse zor kullanılarak tahsil edilemez. Vergi idaresince kesilen cezalar zamanaşımı süresinin dolmasına rağmen gönüllü olarak ödenmek istenirse

kabul edilir. Oysa adliye mahkemelerinde kesilen cezalar süresi içerisinde infaz edilmemesi halinde, yükümlü istese de artık o ceza infaz edilemez.

Zamanaşımınan etkilediği diğer bir konu da, vergi hatalarının düzeltilmesi ve fazla ödenen vergilerin geri istenmesi imkanını sınırlandırmasıdır. Vergi hataları ister yükümlünün istemiyle olsun ister idarece re'sen düzeltme şeklinde olsun ancak zamanaşımı süresi içerisinde düzeltilebilir. Düzeltme zamanaşımı bir yönden idari işlemlerde kararlılığı gerçekleştirirken, bir yandan da yükümlülere güven verir. Düzeltme zamanaşımında uygulanacak zamanaşımı süresi, tarh zamanaşımına yapılan gönderi ile beş yıl olduğu hüküm altına alınmıştır. Ancak bu sadece sürenin miktarını tespit etmek içindir. Durduran nedenlere gönderi yoktur. Düzeltmenin hangi türü olursa olsun ancak zamanaşımı süresi içinde düzeltilebilir. Sürenin dolmasından sonra artık hata düzeltilemez. Diğer zamanaşımı sürelerinden farklı olarak düzeltme zamanaşımı süresi tamamlayıcı sürelerle uzayabilir. Ancak bu, iki durumda ve yasal şartların biraraya gelmesiyle mümkündür.

Geri ödeme zamanaşımı, vergi idaresine ödenen vergi borçlarının tamamı veya bir kısmı yasal hükümlere göre gazla ödenmiş ise bu fazla ödemenin geri istenmesini süre olarak sınırlar. Bu fazlalık, daha sonra tespit edilecek vergi borcundan indirilmek şartı ile önceden alınmış olabilir veya hata ile fazla ödeme yapılmış olabilir. Her iki durumda da, fazlalık yükümlüye tebliğ edilir. Yükümlü de bir yıllık hak düşürücü süre içerisinde geri ödemeyi almak

için vergi idaresine başvurması gerekir. Vergi idaresinin tebliği her halükarda, vergi alacağıının doğduğu takvim yılını izleyen takvim yılı başından itibaren beş yıllık zaman aşımı süresi içiresinde olmalıdır. Tebliğ edilmesine rağmen bir yıl içerisinde istenmeyen ve beş yıl içerisinde geri ödenmemiş vergi fazlalıkları artık ödenemez, hazineye gelir kaydedilir.

V.U.K. kapsamı içerisinde olmamakla beraber bir başka gelir kaynağı da gümrük vergileridir. Gümrük vergileri, ticarete konu olan eşyanın ülke sınırlarından geçerek ülke içine girmesi sırasında alınan bir vergidir. Vergiye konu olan eşya, vergisi ödenmeksizin ülke içerisine sokulamaz. Dolayısıyla, beyan edilen eşyaya ait gümrük vergisi, eşya gümrük hattından geçerken ödeneceği için, verginin tarhı veya tahsilinde zaman aşımına gerek duyulmaz. Gümrük vergilerinde ancak beyan edilmeden geçen eşya ile vergisi eksik alınan vergi için zaman aşımı hükümleri düzenlenmiştir. Tarh zaman aşımı G.K.'nda, tahsil zaman aşımı da A.A.T.U.H.K.'nda düzenlenmiştir. Tarh zaman aşımı süresi üç yıl olup, başlangıcı fiili ithal tarihidir. Bu tarih bilinmiyorsa, eşyanın vergi ödenmeksizin geçirildiğine gümrük idaresince bilgi sahibi olduğu tarihten başlar. Fiili ithal hareketinin suç oluşturması durumunda da ceza hukuku zaman aşımı hükümleri uygulanır. Gümrük vergisi maddi hesap hatasıyla fazla ödemesi durumunda da bir yıllık geri ödeme zaman aşımı süresi içinde istenebilir. Yasa kuyucu, gümrük vergisi tarh zaman aşımında süreyi durduran ve kesen nedenlere yer vermemiştir. Yapılacak bir düzenleme ile gümrük vergisi tarh zaman aşımı daha belirgin bir duruma getirilmelidir.

Y A R A R L A N I L A N K A Y N A K L A R

- ABADAN, Yavuz : "Akit Serbestisi ve Zamanasımı", A.D., S.9, Ankara, 1951.
- ACEMOĞLU, Kevork : "Olağanüstü Kazandırıcı Zamanasımı Müessesesi Üzerine Bazı Düşünceler", İ.Ü.H.F.M.,C.XXXIII,S.3-4.
- AKDOĞAN, Abdurrahman : "Bosnanmanın Hukuki Sonuçları", ANKARA HUKUK FAKÜLTESİ ELLİNCİ YIL ARMAĞANI, 1925-1975, C.II, Sevinç Matbaası, Ankara, 1977.
- AKMANSU, Mehmet : Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanununun Serh ve İzahları, Örnek Matbaası, Ankara, 1954.
- AKTAŞ, Yusuf : Ceza Davalarında Yasa Yolları - Zamanasımı ve Süreler. Dilek Matbaası, İstanbul, 1979.
- AKYAZAN, Sıtkı : "Teminat Mektuplarında Zamanasımı", BATIDER, C.VIII, S.1, 1975.

- ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz : Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj), Doğuş Limited Şirketi Matbaası, Ankara, 1975.
- AMAÇ, Ekrem : "Vergilerde Zamanasımı", V.R.D, Y.II, S.260, 18.7.1956.
- AYBAY, Aydın : Borçlar Hukuku Dersleri, B.7, Kent Basımevi İstanbul, 1981.
- AYİTER, Nuşin : Eşya Hukuku (Kısa Ders Kitabı), Sevinç Matbaası, Ankara, 1977.
- AYİTER, Nuşin : Miras Hukuk, B.4, Sevinç Matbaası, Ankara, 1978.
- BAKLACIOĞLU, Sadık : Türk Vergi Hukukunun İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi, Ankara, 1970.
- BALKAR, K.G. : "Devlet Şurasında Süre Aşımı", S.B.F.D., C.XIII, S.3, Eylül, 1958.
- BALTA, Tacettin : "Gümrük Vergisi Tahakkukunda İtiraz Yolları ve Sebepleri", İLLER BANKASI DERGİSİ, Y.3, S.28,, 1969.
- BAŞAR, Mübin : "Vergi Cezalarında Zamanasımı", Vergi Kanunları ve Tatbikatı, İ.M., C.XII, S.10.
- BERKİ, Ali Hikmet : "Müruru Zamanın Kat'ına Dair", H.B.M., 1941.
- BERKİ, Şakir : Borçlar Hukuku, Umumi Hükümler, Kitap I, B.2, Güzel Sanatlar Matbaası, Ankara, 1958.

- BERKİ, Şakir : "Borçların Sükutu, A.Ü.H.F.D., C.XII, S.1-2, Y.1955.
- BERKİ, Şakir : "Hukukta Müddet Çeşitleri", A.Ü.H. F.D.C.XXV, S.1-2, Ankara, 1968.
- BERKİ, Şakir : "Müruruzaman", A.D., S.10, 1955.
- BERKİ, Şakir : "Türk Borçlar Kanununda İktisabî Müruruzaman", SEÇKİN'E ARMAĞAN, 1974.
- BERKİN, Necmeddin M. : "Die Einrede Der Verjaehrung Nach Dem Türkischen Zivilproessrecht", ANNALUES DELA FACULTE DE DROIT D'ISTANBUL, S.41, 1978.
- BİLGE, Necip : "Hukuk Başlangıcı-Hukukun Temel İlkeleri", B.4, Gaye Matbaacılık ve Ticaret A.Ş., Ankara, 1983.
- BLUMENSTEIN, Ernest : "System Des Steuerrechts, B.3, Zürich, 1971.
- BODUR, Doğan : "Kanunlarımızda Müddetler, Üniversite Kitabevi, İstanbul, 1946.
- BULUTOĞLU, Kenan : "Türk Vergi Sistemi, C.I, B.6, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978.
- BULUTOĞLU, Kenan : "Türk Vergi Sistemi, C.II, B.6, Onun Kardeşler Matbaacılık Sanayii, Ankara, 1979.
- BULUTOĞLU, Kenan
KURTULUŞ, Erciş : "Bütçe ve Kamu Harcamaları, Kent Basımevi, İstanbul, 1981.

- BÜHLER, Ottmar : Steuerrecht, Allgemeines Steuerrecht, C.I, Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr.TH.Gabler, Wesbaden, 1951.
- CANTÜRK, İsmet : "Gümrük Vergilerinde Uyuşmazlığın Doğumu ve İtiraz Yolları", İ.S.O.D., Y.6, S.71, 1972.
- CEYHAN, Burhan : "Teminata Bağlanan Vergi Borçlarında Gecikme Zammı Alınabilir mi?" İ.M., C.XXVI, S.10, Ocak, 1980.
- CİMİLLİ, Ekrem : "Geçici Gümrük Muafiyetleri Rejimi ve Tarihi Gelişimi", ESADER, C.X, S.2.
- CİMİLLİ, Ekrem : "Dünden Bugüne Kadar Gümrük Vergimiz", ESADER, Özel Sayı, Ekim, 1973.
- CİMİLLİ, Ekrem : "Gümrük Cezaları ve Uygulama Halleri", ESADER, C.XIII, S.2, 1977.
- CİMİLLİ, Ekrem : Gümrük Politikası ve Mevzuatı, E.İ.T.İ.A. Yayını, 1976, Eskişehir, 1975-76, (Çoğaltma).
- ÇAĞAN, Nami : "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", A.Ü.H.F.D., C.XXXVII, S.1-4, 1980.
- ÇAĞAN, Nami : Vergi Hukukunda Süreler, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975.
- ÇAĞAN, Nami, : Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Matbaacılık Sanayii, İstanbul, 1982.
- ÇAKIR, Ahmet : Türk Vergi Kanunlarıyla İlgili Danıştay İçtihat ve Kararları, Ayyıldız Matbaası, Ankara, 1982.
- KORKUTAN, Murat

- ÇANDARLI, Zahid : Borçlar Hukukunda Müruru Zaman ve Buna Mütedair Temyiz Mahkemesi Kararları, Titaş Basımevi, Ankara, 1943.
- ÇANDARLI, Zahid : "Müteselsil Borçlu ve Alacaklıların Zaman Aşımını Kesimi", A.D., S.12, 1945.
- ÇELİKKOL, Hüseyin
ÖZGENELLER, Fevzi : Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve İlgili Danıştay Kararları, Aksaray Matbaası, Ankara, 1975.
- DALAMANLI, Lütfi
KARAHACIOĞLU, Ali Haydar : Kanunlarımızda Müddetler, Kardeş Matbaası, Ankara, 1978.
- Danıştay Başkanlığı : Danıştay Dergisi, Y.8, S.28-29, 1978.
- Danıştay Başkanlığı : Danıştay Dokuzuncu Daire Kararları, Yarı Açık Cezaevi Matbaası, Ankara, 1970.
- Danıştay Başkanlığı : Danıştay Yedinci Daire Kararları, Birinci Kitap (1965-1976), Güneş Matbaacılık T.A.Ş., Ankara, 1977.
- Danıştay Başkanlığı : Danıştay Dergisi, Y.8, S.30-31
Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1979.
- Danıştay Başkanlığı : Danıştay Dergisi, Y.3, S.11, 1973.
- DEĞER, Nuri : "Gecikme Zammı Uygulaması", MALİYE DERGİSİ, S.58, Temmuz-Ağustos, 1982.
- DONAY, Süheyl : Para Cezaları, Garanti Matbaası, İstanbul, 1972.

- DÖNMEZER, Sulhi : Ceza Hukuku Hususi Kısım, B.8, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1971.
- DÖNMEZER, Sulhi
ERMAN, Sahir : Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, C.I, B.5, Sulhi Garan Matbaası, İstanbul, 1973.
- DÖNMEZER, Sulhi
ERMAN, Sahir : Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Umumi Kısım, C.III, B.5, Sulhi Garan Matbaası, İstanbul, 1971.
- DURAN, Lütfi : "İdari Konuda Dava Açma Müddeti", İ.Ü.H.F.M., C.XV, S.1-2, 1945.
- DURUMAN, Mazhar : "Vergilerde Zamenasıımı", MUHASEBE VE MALİYE MECMUASI, C.XXI, S.243, Kasım, 1966.
- ERANIL, Mehmet Akif : Borçlar ve Medeni Kanunda Müruru Zaman ve Sukutu Hak Hükümleri ve Tatbikatı, Sistematik Temyiz Kararları, Güzel İstanbul Matbaası, Ankara, 1958.
- ERÇİN, Cezmi : Mali Kanunlarda Makable Şümül ve Müruru Zaman, Adliye Ceridesi Yayını, Hapishane Matbaası, Ankara, 1936.
- EDİZDOĞAN, Nihat : Türkiye'de Vergi Suç ve Cezaları, Murat Matbaacılık, Bursa, 1982.
- ERDOĞAN, Fahrettin : "Yazılı Bildirimlerin Posta ile Gönderilmesinde Süre ve Tatil Saati", V.D., C.IV, S.42, 1969.

- EREZ, Mesut : "Vergi Hukukumuzda Mücbir Sebepler-Ağır Hastalık Hali", M.E.K., Seri VII, Sermet Matbaası, İstanbul, 1963.
- ERGENEKON, Yılmaz : "Türk Borçlar Hukukunda Müruru Zamanın Kat'ı (ve Tatili İle Mukayesesi)" Güzel Sanatlar Matbaası, Ankara, 1960.
- ERGINAY, Akif : "Türkiye Cumhuriyeti Dönemi Vergi, Resim ve Harç Kanunları (1920-1977)", C.I, Elif Matbaacılık Sanayii, Ankara, 1977.
- ERGINAY, Akif : "Vergi Hukuku", B.5, Sevinç Matbaası, Ankara, 1976.
- ERGINAY, Akif : "Vergi Hukuku Prensipleri, İstiklâl Matbaacılık ve Gazetecilik Koll., Ort., Ankara, 1953."
- ERMAN, Eyüp Sabri : "Gayri Menkul Mülkiyeti İle İlgili Davalarda Zamanlaşımı Yorumu", A.D., S.1, 1974.
- ERMAN, Sahir : "Kaçakçılık Suçları", Ticari Ceza Hukuku, C.IV, İsmail Akgün Vakfı Matbaası, İstanbul, 1981.
- ERMAN, Sahir : "Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Ceza Hukukuna Ait Prensipler", M.E.K., 15 inci Seri-Sene 1968, Sermet Matbaası, İstanbul, 1968.
- ERMAN, Sahir : "Vergi Usul Kanununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri", M.E.K., 5 inci Seri-Sene 1959, Sermet Matbaası, İstanbul, 1961.

- ERSOY, Doğan : "İthalatın Vergilendirilmesi",
M.D., S.74, Mart-Nisan, 1985.
- ERTUĞ, Talha : "Eski ve Yeni Tarhiyatta Zamanası-
mı Tayini", MALİYE DERGİSİ, C.I,
S.6, 1951.
- ERTUĞ, Talha : "Mali Hukukta Sürelerin Hesabı ve
Tatil Saati", V.D.,C.III,S.33,1969.
- ERTUĞRULOĞLU, Mehmet : "Vergi, Resim ve Harçlardan Doğma
Kamu Alacaklarında Devlet Dairele-
ri Arasında Zamanasımı Meselesi",
A.B.D., C.VII, S.77-78, Eylül-
Ekim, 1950.
- ERTÜRK, Muhittin : "Amme Alacaklarında Zaman Aşımı",
V.R.D., Y.II, S.252, 11.3.1956.
- ERVARDAR, Fehamettin : "Mali Tatbikatımızda Zamanasımı
Korkusu ve Vergi Murakabesi",
TÜRKİYE İKTİSAT GAZETESİ, 18(879)
24.4.1970.
- ERZURUMLUOĞLU, Erzan : "Medeni Hukukta İtiraz ve Def'i",
A.İ.T.İ.A.D., C.IX, S.1-2, 1977.
- ESENTÜRKOĞLU, Yücel Atıl: İzahlı Gümrük Kanunu İle Kaçakçı-
lığın Men ve Takibine Dair Kanun,
Murat Matbaacılık Koll. Şti. ,
İstanbul, 1973
- FEYZİOĞLU, B.Necmeddin : Nazari, Tatbiki, Mukayeseli,Bütçe,
B.5,Filiz Kitabevi,İstanbul,1976.
- FEYZİOĞLU, Necmettin : "Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Ver-
giyi Doğuran Hadise)", S.B.F.D.,
C.VII, S.1-4, Y.1952.

- FIÇICIOĞLU, Ziya : İçtihatlı-Açıklamalı 2490 Sayılı Artırma, Eksiltme ve İhale Kanunu İle 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, B.3, Ayyıldız Matbaası, Ankara, 1978.
- GELEGEN, Taner : "Emlak Vergisi Kanunu Uygulamasında Vergi Usul Kanunu Hükümlerinin Geçerliliği ve Pismanlık", İ.M., C.XXIII, S.7, Ekim, 1976.
- GELEGEN, Taner : "Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler", İ.M., C.XXVI, S.8, Kasım, 1974.
- GELEGEN, Taner-KARADAĞ, O.Nuri- TAMER, Samet : Vergi Anlaşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları, 1971-1973. Ankara, 1974.
- GENÇ, Kamer-YAĞMURLU, Tehsin AKSOYLU, Bekir-FALCIOĞLU, Turan- POLATKAN, Vahit : Mali Yargılama Usulü ve Uyuşmazlıklarına İlişkin Danıştay Kararları, Ayyıldız Matbaası, Ankara, 1976,
- GOETZELER, Richard : Die Rationalen Grundlagen Des Steuerstrafrechts, Ferdinand Enke Verlag, Stuttgart, 1934.
- GÖRGÜN, Şanal : "Hileli ve Taksirli İflas", A.İ.T.İ.A.D., C.IV, S.1, 1972.
- GÖZÜBÜYÜK, A.Pulat : Hukuki Mesuliyet Bakımından Mücbir Sebepler ve Beklenmeyen Haller, Elif Matbaacılık Sanayii, Ankara, 1977.
- GÖZÜBÜYÜK, A.Şeref : Yönetmelik Yargı, B.5, Sevinç Matbaası, Ankara, 1982.

- GÖZÜBÜYÜK, A.Şeref
KILI, Suna : Türk Anayasa Metinleri 1839-1980,
B.2, Sevinç Matbaası, Ankara, 1982.
- GÖZÜBÜYÜK, İzzet : Vergilerde Müruru Zaman, İdeal Mat-
baası, Ankara, 1945.
- GÜR, Mehmet : Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve
Açıklamaları, Ayyıldız Matbaası,
A.Ş., Ankara, 1982.
- GÜROL, Jale : "Gayrimenkul Mülkiyet Hakkının Adi
Zamanaşımıyla İktisabı Üzerine Bir
İnceleme", A.Ü.H.F.D., C.X, S.1-4, 1953.
- HALİM, Ahmed Hamdi : "Dava İkâmesinden Dolayı Inkıtaa
Uğrayan Müruru Zaman Yeniden Cer-
yana Başlayınca Müddet Değişir mi?"
H.B.M., 1936.
- HANYAL, Ragıp : Müruruzaman Müessesesini Doğuran
Amiller ve Vergilerimizde Tahakkuk
ve Tahsil Müruruzamanları, Emel
Matbaası, Ankara, 1953.
- HARMANCI, Ahmet : "Vergilerde Zamanaşımı", V.D., C.I,
S.5, Ekim 1966.
- HEREKMEN, Aykut : Genel Vergi Kuramı, Kalite Matbaa-
sı, Ankara, 1976.
- HEREKMEN, Aykut : Maliye, Ankara, 1977(Çoğaltma).
- HÖCEK, Şaban Sırrı : "Mali Kanunlarda Müruruzaman ve
Sukutuhak Müddetleri", İ.B.M.,
S.4, Y.16, Nisan, 1942.
- HÖCEK, Şaban Sırrı : "Mali Kanunlarda Müruruzaman ve
Sukutuhak Müddetleri", İ.B.M., S.5,
Y.16, Mayıs, 1942.

- İSBİR, Ekrem
YAĞMURLU, Tahsin : Gelir, Kurumlar Vergileri ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulüne İlişkin Kararlar, MATBAŞ Matbaacılık ve Ambalaj Sanayii, Ankara, 1983.
- KAPTAÇ, Bülent : Vergi Cezaları ve Vergi Uyuşmazlıkları, Maliye Bakanlığı 50 inci Yıl Armağanı, Maliye Tetkik Kurulu Yayını, Ankara, 1973.
- KARAGÖZOĞLU, H.Fevzi : Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Ünal Matbaası, Ankara, 1980.
- KARAGÖZOĞLU, H. Fevzi : Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Fon Matbaası, Ankara, 1978.
- KARAGÖZOĞLU, H.Fevzi : Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, C.II, Ünal Matbaası, Ankara, 1976.
- KARAGÖZOĞLU, H.Fevzi : Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Ünal Matbaası, Ankara, 1979.
- KIRMAN, Ahmet : "Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM, V.1, S.8, Ağustos, 1985:
- KOCAHANOĞLU, O.Selim : Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları-Vergi Cezaları ve İhtilaf- lar Sistemi, Bilmen Basımevi, İstanbul, 1977.
- KOCAHANOĞLU, O.Selim : Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları, B.2, Yaylacık Matbaası, İstanbul, 1983.

- KOCAHANOĞLU, O.Selim : Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar, İstanbul, 1982.
- KÖKEY, Yalçın : "Kurumlar Vergisi Açısından Şirketlerin Tasfiyesi ve Vergisel Durumları", VERGİ DÜNYASI, S.12, Ağustos, 1982.
- KRAUSE, Henrich W. : Steuerecht, Allgemeiner Teil, C.I, B.2, München, 1969.
- KUMRULU, Ahmet G. : "Vergi İcra Hukukunda Kavramsal Bir Yaklaşım", Prof.Dr.Akif ERGİNAY'A 65. YAŞ ARMAĞANI, Olgaç Matbaası, Ankara, 1981.
- KUMRULU, Ahmet G. : Vergi İşlemlerinde Hata ve Düzeltme, Ankara, 1979, (Çoğaltma).
- KUNTER, Nurullah : "Ceza Hukukunda Zaman aşımının Kesilmesi", A.D., S.6, 1946.
- KURU, Baki : Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, B.3, A.Ü.H.F.y. No:452, Çağ Matbaası, Ankara, 1981.
- KURUCA, Zeki : "Vergi Kaçakçılığı", M.E.K., S.B.F., Maliye Enstitüsü Yayını, Ankara, 1966.
- KUTAD, Arkun : "Zaman aşımının Kesilmesi", A.B.D., S.52, 1948.
- KÜÇÜKİNCE, Mehmet : Sermaye Şirketlerinde Kurumlar Vergisi ve Stopaj Matrahı, Tisa Matbaacılık Sanayii, Ankara, 1976.
- LEEİB YALKIN YAYINLARI : Vergi Kanunları, C.IV, VI/A, VII/A.

- MUSABALLI, Hakkı : "Türk Gider ve Gümrük Vergilerinin Esasları", ÖZEL GALATASARAY YÜKSEK İKTİSAT VE TİCARET OKULU DERGİSİ, Y.1969, S.2, İstanbul, 1970.
- MUSABALLI, Hakkı : Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Selçuklu Matbaası, İstanbul, 1978.
- MUTLUER, M. Kamil : "Gelir Vergisinde Mükellefiyet", TÜRK VERGİ MEVZUATI, Açıköğretim Fakültesi Yayını, No:24, Fasikül I, Ünite 1, Meteksan Ltd., Ankara, 1985.
- MUTLUER, M.Kamil : "Türkiye'de Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi", Sevinç Matbaası, Ankara, 1973.
- MUTLUER, M.Kamil : Türkiye'de Vergi Yargı Sistemi, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi, Eskişehir, 1975.
- MUTLUER, M.Kamil : Vergi Ceza Hukuku, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi, Eskişehir, 1979.
- MUTLUER, M.Kamil : "Vergi Usul Kanunu'nun Şumulu", ESADER, C.V., S.2, Haziran, 1969.
- NABHOLZ, Peter : Verjaehrung Und Verwirkung Als Rechtsuntergangsgurunde Infolge Zeitablaufs, Verlag H.R.Sauerlander Und Co., Aarau, 1961.
- NADAROĞLU, Halil : Kamu Maliyesi Teorisi, B.3, Sermet Matbaası, İstanbul, 1978.
- NERAD, Behçet : "Zamanaşımı", V.R.D., S.34, Y.2, 1947.

- ODERMATT, Carl : Der Durch Zeitablauf Bedingte .
Untergang Von Ansprüchen im
Steuerrecht, P.G.Keller Verlag,
Wingerthur, 1954.
- OĞUZMAN, M.Kemal : Borçlar Hukuku Dersleri, Fakülte-
ler Matbaası, İstanbul, 1973.
- OĞUZMAN, M.Kemal : Eşya Hukuku, Fakülteler Matbaası,
İstanbul, 1975.
- OĞUZMAN, M.Kemal : Miras Hukuku Dersleri, Fakülteler
Matbaası, İstanbul, 1972.
- OKUTMAN, Necat : "Kamu Davasını Düşüren Sebeplerden
Zamanaşımı", A.B.D.,Y.40,S.1,1983.
- ÖKTEM, İmran : "Gayrimenkulün İktisap Tarikleri
Fevkalâde Müruru Zaman",A.D.,S.4,
1955.
- ÖNCEL, Mualla
ÇAĞAN, Nami : Bankacılar İçin Mali Hukuk Bilgisi,
B.2, Sevinç Matbaası, Ankara,1984.
- ÖNCEL, Mualla-ÇAĞAN, Nami
KUMRULU, Ahmet : Vergi Hukuku, Genel İlkeler, C.I,
Ankara Üniversitesi Basımevi,
Ankara, 1984,
- ÖNDER, Akil : "Gayrimenkul Mallarda İktisai Za-
manaşımı ve Tescil Davaları", A.D.,
1948.
- ÖNER, Erdoğan : Vergi Açısından Türk Kamu Hukuku,
Başbakanlık Basımevi, Ankara,1983.
- ÖZBALCI, Yılmaz : Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açık-
lamaları, Sermet Matbaası, İstanbul,
1976.

- ÖZBALCI, Yılmaz : Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Saygı Reklam ve Matbaacılık Sanayii Koll.Şti., İstanbul, 1979.
- ÖZBEK, Yüksel : "Zamanlaşımı Üzerine Bir İnceleme", A.D., S.3, Y.1972, Mayıs-Haziran, 1981.
- ÖZBİLGİN, Tarık : Eleştirisel Hukuk Başlangıcı Dersleri, Sulhi Garan Matbaası Varisleri Koll. Şti., İstanbul, 1976.
- ÖZCAN, Hüseyin : Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü, B.4, Yeni Desen Matbaası, Ankara, 1975.
- ÖZER, İlhan : "Devlet Alacaklarının Tahsili", M.E.K., 12 nci Seri-Sene 1966, Sermet Matbaası, İstanbul, 1966.
- ÖZER, İlhan : Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye'de Uygulaması, TODİE Yayını, No:187, Doğan Basımevi, Ankara, 1979.
- ÖZER, İlhan : Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi, Maliye Tetkik Kurulu Yayını, No:161, Güneş Matbaacılık, Ankara, 1974.
- ÖZER, İlhan : "Türkiye'de Gümrük Vergi ve Resimleri", TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN EKONOMİK GELİŞME ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ, Ekonomik ve Sosyal Etüdlere Konferans Heyeti, Çeltüt Matbaacılık Koll.Şti., İstanbul, 1971.
- ÖZSUNAY, Ergun : Borçlar Hukuku Ders Notları, İstanbul, 1974, (Çoğaltma).

- ÖZSUNAY, Ergun : Gerçek Kişilerin Hukuki Durumu, B.2, Sulhi Garan Matbaası, İstanbul, 1974.
- ÖZSUNAY, Ergun : Medeni Hukuka Giriş, B.2, Fakülte-ler Matbaası, İstanbul, 1976.
- ÖZZEYBEK, Muammer : Emlâk Vergisi (Bina, Arsa ve Arazi Vergileri) Uygulaması ve Açıklaması, C.I, Ercivan Matbaası, İstanbul, 1977.
- Padel, W - STEEG, L (Çev.:Halil CİN) : Zamanasımı, (A.Ü.H.F.M., C.XXII'den ayrı bası), Şenyuva Matbaası, Ankara, 1967.
- PAMUKÇU, Celal : "Vergi İşlemleri İle İlgili Süre-ler ve Süreleri Uzatan Haller", VERGİ DÜNYASI, S.17, Ocak, 1983.
- PFUND, Walter Robert : Das Steuerstrafrecht, Basel, 1954.
- PIPER, Hermann : Steuerschuld Und Steuerhaftung, 1964.
- POPP, Gerhard : "Zum Recht Der Verjaehrung", FINANZRUNDSCHAU, 1956.
- PORAY, Reha : "Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku", İ.M., C.XXIII, S.1, Nisan 1976.
- POSTACIOĞLU, İlhan E. : İcra Hukuku Esasları, B.3, Sulhi Garan Matbaası, İstanbul, 1973.
- POSTACIOĞLU, İlhan E. : İflas Hukuku Dersleri, Filiz Kitabevi, C.I, İstanbul, 1978.
- REİSOĞLU, Safa : Borçlar Hukuku, C.I, B.4, Sevinç Matbaası, Ankara, 1981.

- SAKİN, Erol : "Katma Değer Vergisinde Mükellefiyet", VERGİ DÜNYASI, S.40, Aralık, 1984.
- SAYMEN, Ferit H. : Borçlar Hukuku Dersleri, Umumi Hükmüler, C.I, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1950.
- SAYMEN, Ferit H. : Türk Eşya Hukuku Dersleri, Filiz ELBİL, H.K. Kitabevi, İstanbul, 1963.
- SCHMÖLDERS, Günter : Genel Vergi Teorisi, B.4, Fakülte- (Çev.: Salih TURAN) ler Matbaası, İstanbul, 1976.
- SCHNEIDEWIND, Gunther : Steuerecht, München, 1974.
- SCHULTZENSTEIN, : "Verjaehrung Sowie Fristen Und Verwaltungsstreit Verfahren", VERWALTUNGSARCHIV, C.XVII.
- SCHWANDER, Werner : Die Verjaehrung Ausservertraglicher Und Vertraglicher Schadenersatzforderungen, Winterthur, 1962.
- ŞENER, Esat : Miras Hukuku, C.I, Olguç Matbaası, Ankara, 1977.
- SEViğ, Veysi : "Vergi Hukukunda Maddi Delil Kavramı Konusundaki Gelişmeler", İ.M., C.XXVI, Ekim 1977.
- SONAY, Faik : "Gümrük Resminin Takibinde Müruru Zaman", GÜMRÜK BÜLTENİ, C.III, S.25, 1938.
- SPOERLEIN, Peter : Steuerstrafrecht, 1972.

- SUDAU, Alfred : Steuerordnungswidrigkeiten, Steuerbeamten Verlag, Dusseldorf, 1970.
- SUNGURBEY, İsmet G. : "İsviçre-Türk Hukukuna Göre İktisabi Müruru Zaman", İ.Ü.H.F.M. C.XIX, S.3-4.
- SUNGURBEY, İsmet G. : "Kazandırıcı Yıllanma (İktisabi Müruru Zaman), Kullanma Karşılığı, (Ecri Misl)", M.H.E., 1963.
- SUNGURBEY, İsmet G. : "Olağanüstü Kazandırıcı Yıllanma Üzerine Zorunlu Bir Cevap", İ.Ü. H.F.M., C.XXXIV, S.1-4.
- ŞAHİN, Ahmet : "Ölüm Olayının Vergi Hukuku Bakımından Doğurduğu Sorunlar ve Sonuçlar", VERGİ DÜNYASI, S.11 Temmuz 1982.
- ŞAMLIOĞLU, Servet : "Zamanaşımı Müessesesi ve Doğurduğu Sonuçlar", V.D., C.IV, S.38, Temmuz, 1969.
- ŞANVER, Salih : "Vergi Hukukunda İspat", VERGİ DÜNYASI, S.21, Mayıs 1983.
- ŞENER, Hasan : "Kamu Alacaklarının Tahsilinde Gecikme Zammı Uygulaması", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM DERGİSİ, S.3, Y.1, Mart 1985.
- TAMER, Şahap : "Gümrük Vergisinde Zamanaşımı", V.R.D., Y.5, S.115, Temmuz 1950.

- TEKİN, Fazıl : "Vergi İcrası", TÜRK VERGİ MEVZU-
ATI, Açık Öğretim Fakültesi Yayını,
No:24, Fasikül IV, Ünite 28, Me-
teksan Ltd., Şti.,Ankara, 1985.
- TEKİNALP, Ünal : "Ticaret Hukuku İle Vergi Hukuku
Arasında Çelişki Sorunu",İ.M.,
C.XXIII, S.1, Nisan 1976.
- TEKİNAY, S.Sulhi : "Türk Aile Hukuku", B.2, Fakülte-
ler Matbaası, İstanbul, 1971.
- TESAL, Regat T. : "İktisadi, Ticari, Mali Suçlar",
B.4, Dilek Matbaası, İstanbul,1977 .
- TEZEL, Adnan : "Vergi Muhakemesi Hukuku", Met-er
Matbaası, İstanbul, 1982.
- THALL, Alfred : "Die Verjaehrung im Steuerrecht",
BLAETTER FÜR STEUERRECHT, SOZIALVER-
SIEHERUNG UND ARBEITSRECHT, 1949.
- TIPKE, Klaus : "Steuerrecht", Köln, 1975.
- TUNCER, Selahattin : "Teoride ve Pratikte Servet Vergi-
leri", Sulhi Garan Matbaası Varis-
leri Koll. Şti., İstanbul, 1966.
- TUNCER, Selahattin : "Vergi Uygulamaları", B.5, Okan
Yayıncılık, İstanbul, 1984.
- TUNCER, Selahattin : "Vergi Mükellefiyeti, Vergi Borcu,
ŞANVER, Salih Vergi Mesuliyeti", İ.M., C.V, S.11,
Şubat 1959.
- TUNÇOMAĞ, Kenan : "Türk Borçlar Hukuku-Genel Hüküm-
ler", C.I, B.6, Sermet Matbaası,
İstanbul, 1976.

- TURGAY, Recep : "Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı", C.I, B.3, N.Uycan Basım Sanayii A.Ş. İstanbul, 1977.
- TURGAY, Recep : "Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı", C.I, B.4, N.Uycan Basım Sanayii A.Ş, İstanbul, 1976.
- TURGAY, Recep : "Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı", C.II, B.4, N.Uycan Basım Sanayii A.Ş., İstanbul, 1976.
- TÜRK DİL KURUMU : "Türkçe Sözlük", B.6, Bilgi Basım-
evi, Ankara, 1974.
- TÜRKEŞ, Şükrü : "Açıklamalı-İçtihatlı-Gerekçeli
İcra-İflas Suç ve Cezaları",Güryay
Matbaası, İstanbul, 1977.
- TÜRKOĞLU, Cemal : "Katma Değer Vergisi Sistemi Ne-
ler Getiriyor", İ.M, C.XXXI, S.8,
Kasım, 1984.
- TÜRKOĞLU, Cemal : "Vergi İncelemelerinde ve Kanıt
Düzeninde Yenilikler", İ.M.,C.XXIX,
S.2, Mayıs, 1982.
- TÜYEN, Zeki : "Gümrük Uygulaması Açısından Katma
Değer Vergisi", VERGİ DÜNYASI, S.41,
Ocak 1985.
- UÇAR, Şahin : "Zamanaşımı Müessesesinin Vergi Hu-
kukumuzdaki Uygulamasına Dair Hü-
kümler", VERGİ DÜNYASI, S.37,
Eylül 1984.

- UÇUL, İhsan : "Veraset ve İntikal Vergisinde Zama-
naşımının Başlangıcı", A.B.D.,
C.XXIV, S.16, 1967.
- UMAR, Bilge : "Hak Düşüren Süreye Uyulup Uyulma-
dığı Konusunda İspat Yükü Taşıyan
Taraf", İ.Ü.H.F.M., C.XXX, S.3-4.
- UMAR, Bilge : İspat Yükü, Kazancı Matbaacılık Sa-
YILMAZ, Ejder nayii, İstanbul, 1980.
- UYGUR, Tanju : "Zamanaşımı ve Hak Düşürücü Süre-
ler", A.B.D., S.5, Y.1975.
- von WALLIS, Hugo : Reichsabgabeordnung Und Finanz-
gerichtsordnung, Betriebswirts-
chaftlicher Verlag, Dr.Th. Gabler,
Wiesbaden, 1966.
- YILDIRAN, Kenan : "Türk Vergi Hukukunda Kanuni ve
İdari Süreler", ETİBANK BÜLTENİ,
S.24, 1/3, 1980.
- YILDIRAN, Tahsin : "Türk Gümrük Vergisinin Matrahı",
M.E.K, 2 nci Seri-Sene 1956, Ser-
met Matbaası, İstanbul, 1958.
- YÜCEL, Necmi : Tatbıkatta Vergi Cezaları, İnkılap
Kitabevi, İstanbul, 1955.
- ZELLER, Th. : Die Verjaehrung, N. Boorberg
Verlag, Stuttgart-München-Hannover,
1956.
- ZIEMER, Herbert : "Frist" HANDWORTERBUCH DES
STEUERRECHTS UND DER STEUERWIS-
SENSCHAFTEN, C.I, A-K, München, 1972.
-