

HUKUKİ BELİRLİLİK İLKESİ AÇISINDAN VERASET ve İNTİKAL VERGİSİ'NDE ZAMANAŞIMININ DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF THE STATUTE OF LIMITATIONS IN INHERITANCE AND TRANSFER TAX IN TERMS OF THE CONSTITUTIONAL TAXATION PRINCIPLE OF CERTAINTY



Özgür BİYAN*



Vakkas YURTLU**

ÖZ

Anayasal vergileme ilkelerinden biri olan hukuk devleti ilkesi uyarınca bireylerin hukuk kurallarını önceden bilmesi vergilemede belirlilik açısından son derece büyük bir öneme sahiptir. Vergileme süreçlerinde yasallık ilkesi gereği kanunla açık ve net olarak düzenlenmesi gereken konulardan biri de zamanaşımıdır. Zamanaşımı, mükelleflerin yükümlülüklerinin ne kadar süreğinin tespit edilmesi açısından önem arz eden asli konulardan biridir. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu kapsamında zamanaşımı konusunda yapılan düzenlemelerin, belirlilik ilkesinden uzaklaşan ve adil olmayan sonuçlar ortaya çıkmasına neden olan bir yapı sergilediği dikkat çekmektedir. Literatür tarama yöntemi ile yapılan bu çalışmada sonuç itibarıyla zamanaşımı düzenlemesi nedeniyle çok uzun yıllar sürebilen,

ABSTRACT

According to the principle of state of law which is one of the constitutional taxation principles, it is one of the a most importance subject in terms of principle of certainty in taxation, for individuals to know the rules of law. Due to the principle of legality in taxation processes, one of the issues that should be clearly and clearly regulated by law is prescription. Prescription is one of the main issues that determining how long the taxpayers' obligations will last. It is noteworthy that the regulations on prescription under the Inheritance and Transfer Tax Law display a structure that diverges from the principle of certainty and causes unfair results. In this study conducted with the literature review method, as a result, it has been determined that there is a taxpayership that does not comply with the legal

* Doç. Dr., Bandırma Onyedi Eylül Üni., İİBF, Maliye, ozgurbiyan@hotmail.com, ORC-ID: 0000-0002-1005-2950.

** Bandırma Onyedi Eylül Üni., SBE, Maliye ABD, Yüksek Lisans Öğrencisi, ORC-ID: 0000-0001-7719-610X.

Biyan, Ö., Yurtlu, V. (Ağustos 2020). Hukuki Belirlilik İlkesi Açısından Veraset ve İntikal Vergisi'nde Zamanaşımının Değerlendirilmesi, *Vergi Raporu*, 251. (11-19).

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 29.05.2020 / M.K.T.: 21.07.2020

hukuki belirliliğe uymayan bir mükellefiyet olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Veraset ve İntikal Vergisi, Zamanaşımı, Belirlilik İlkesi.

Jel Sınıflandırma Kodları: K34, K36, K41.

GİRİŞ

Vergi hukukunda süreler konusunun önemli başlıklarından birini oluşturan zamanaşımı konusu, anayasal hükümler gereği kanunla düzenlenmesi gereken vergilendirmenin asli unsurlarından biridir. Bir mükellefiyetin ne zaman başlayacağı ve ne zaman biteceği açık ve net bir şekilde belirlenmek durumundadır. Böylece hem mükellefler yükümlülüklerini yerine getirme ya da getirmeme konusunda ne kadar süre ile bağlı olduklarını bilir, hem de idare açısından izlenebilirlik ve denetimin sürebileceği maksimum zaman dilimi ortaya çıkar. Dolayısıyla zamanaşımının belirgin olması vergilemedeki tüm taraflar açısından ayrı bir öneme sahiptir.

Bu öneme binaen özellikle usul kanunlarında vergi hukukunun tamamı için geçerli olan zamanaşımı hükümleri düzenleme altına alınmıştır. Gümrük İdaresi tarafından tahsil edilen vergilerin ayrı bir kanuna tabi olması yanında (VUK m.2), bazı vergi kanunlarında da temel düzenlemelerden ayrık tutulan hükümler konulmuştur. Emlak Vergisi, Damga Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisi bu açıdan temel kurallardan farklı düzenlemelere sahiptir. İşte bu vergilerden biri olan Veraset ve İntikal Vergisi ile ilgili düzenlemeler analiz edildiğinde, hukuk devleti ilkesinin temel tamamlayıcılarından olan belirlilik ilkesine uygun olmayan düzenlemeler dikkat çekmektedir. İdarenin bilgisi altına girene kadar zamanaşımının

certainty that may take many years due to the prescription regulation.

Keywords: Inheritance and Transfer Tax, Prescription, Principle of Certainty

Jel Classification Codes: K34, K 36, K41

başlamayacağına ilişkin sonuç yaratan düzenlemeler, mükellefler açısından ise yıllarca sürebilecek bir yükümlülüğün işareti olmaktadır. Dolayısıyla bu açıdan sadece belirsizlik ile bitmeyen aynı zamanda bunun yarattığı sonuç ile mülkiyet hakkının özüne dokunan ciddi bir sorun yarattığı görülmektedir. Bu çalışmada söz konusu düzenleme belirsizlik ilkesi açısından değerlendirilmekte ve uygulamada yaratabileceği sıkıntılar ortaya konulmaktadır. Bu konuda doktrindeki görüşler yanında, yüksek yargı merci Anayasa Mahkemesi kararlarından da yararlanılarak görüş ve önerilerde bulunulmaktadır.

1- HUKUK DEVLETİ İLKESİNİN TEMEL BİR YAPI TAŞI: BELİRLİLİK İLKESİ

1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 2. maddesine göre; “Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk Devletidir”. Anayasanın 2. maddesi gereği hukuk devleti koyduğu kurallarla hukuki güvenliği ön planda tutmak zorundadır ve belirlilik ilkesine uygun hareket etmek durumundadır. Hukuk devleti devletin tüm eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlanması suretiyle, kişilerin hukuki güvenliğini sağlayan bir devlet sistemini ifade etmektedir.¹ Diğer bir deyişle hukuk devleti

¹ Ergun ÖZBUDUN. *Anayasa Hukuku*, 3.b. Yetkin Yayınları. 1993. Ankara, s.89; aktaran Leyla ATEŞ. *Vergilendirmede Eşitlik*. Derin Yayınları. İstanbul. 2006. s.114.

yönetilenlere hukuksal güvenceler sağlayan, yönetilenlerin temel hak ve özgürlüklerini güvence altına alan devlet demektir.²

Anayasa Mahkemesine göre de hukuk devleti, bütün işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına uygunluğunu başlıca geçerlilik koşulu bilen, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurmayı amaçlayan ve bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, Anayasa ve hukuk kurallarına bağlılığa özen gösteren, yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da uymak zorunda olduğu temel hukuk ilkelerine bağlı olan devlettir.³

Hukukun üstünlüğünün kabul edildiği, kişi hak ve özgürlüklerinin koruma altına alındığı, hukuk düzeninin adaletli olduğu, bağımsız bir vergi sistemine sahip olan ve yürürlükteki yasaları evrensel hukuk kurallarına uygun olan devlet⁴, hukuk devleti olarak nitelendirilmektedir. Vergi hukuku ile çok yakın ilişkisi bulunan hukuk devleti ilkesi, çizdiği sınırlamalar ve koyduğu kurallarla vergilendirme sürecinde gerçekleşen tüm işlemlerin hukuka uygun bir şekilde gerçekleştirilmesini hedef alır. Bu etkileşim temel hak ve özgürlüklere kadar dayanmaktadır.⁵ Aynı za-

manda hukuk devleti kapsamında mükelleflerin mülkiyet alanının özüne dokunulmaksızın işlem yapılması esastır.⁶

Anayasanın 2. maddesinde düzenlenmiş olan hukuk devletinin en temel ilkelerinden birisi de belirlilik ilkesidir.⁷ Belirlilik ilkesi, bireylerin ve vatandaşların hukuk kurallarını önceden bilmesine ve böylece eylem ve işlemlerini belirlenen bu hukuk kuralları çerçevesinde güvence yapmalarına fırsat vermektedir. Yasal düzenlemelerin bireylerin ve idarenin yapmış olduğu işlemleri aksatmayacak ve duraksatmayacak biçimde açık, anlaşılır ve uygulanabilir biçimde olması belirlilik ilkesinin vazgeçilmez kuralıdır.⁸ Vergileme açısından belirlilik ilkesi, verginin konusunun, tarh ve tahsil zamanlarının, vergi miktarının hem gelir yönetimi hem de mükellef bakımından önceden biliniyor olmasını ifade etmektedir.⁹ Vergilemede belirlilik ilkesi, idarenin keyfiliğini ortadan kaldırmakta ve mükellefin kanunlara daha çok hakim olmasını ve yaptığı işlemlerin nedenini ve ortaya çıkacak sonucu önceden bilmesi açısından önem arz etmektedir. Belirlilik ilkesi çerçevesinde vergilendirme yetkisi hukuki kurallara dayanmalı, verginin temel unsurları kanunla düzenlenerek, idarenin keyfi davranışlarından uzak olmalıdır.¹⁰ Belirlilik ilkesini tamamlayan öngörülebilirlik ilkesi de bireylerin kanunda düzenlenmiş olan

² *Hukuk Devleti ve Yargı*. TÜSİAD Yayınları. Yayın No: TÜSİAD-T/97-12/221. Aralık 1997. s.23. (https://tusiad.org/tr/yayinlar/raporlar/item/download/7720_61b225567119f1fb0305dbf201256dbe). (16.05.2020)

³ AYM. E:1999/51. K:2001/63 Sayılı Karar. RG. 2903.2002/24710.

⁴ Füzun İKİNCİOĞULLARI. "Hukuk Devleti". Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 1. Sayı 1. 1997. s. 36.

⁵ Doğan ŞENYÜZ. "Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Affı". Tesam Akademi Dergisi. Sayı 1. Cilt 2. 2014. s. 84.

⁶ Adnan GERÇEK ve diğerleri. "Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar". Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 63. Sayı 1. 2014. s. 97.

⁷ Abdulkadir GÜLÇÜR. "AHİM ve Türk Anayasa Mahkemesinin Kararları Işığında Hukuki Kesinlik (Belirlilik) İlkesinin İncelenmesi". Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi. Cilt 24. Sayı 1. s. 162.

⁸ Gülden ŞİŞMAN. "Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergi Hukukunda Öngörülebilirlik". Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 65. Sayı 4. 2016. s. 2429.

⁹ Emrah AKIN. "Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Temeli ve Sınırları". Sorumlu Vergicilik. KPMG. 2015. s. 5. (<https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-emrah-akin.pdf>). (21.05.2020).

¹⁰ Adnan GERÇEK ve diğerleri. a.g.m. s. 91.

hükümleri, kendileri açısından nasıl bir sonuç doğuracağını önceden tahmin edebilecek şekilde düzenlemelerini gerektirir.¹¹

Bu durum Anayasa Mahkemesince de hukuki güvenlik açısından gerekli görülmüştür. Anayasa Mahkemesi'ne (AYM) göre¹² *"kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlayan hukuki güvenlik ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar"*. Süreler de bu kapsamda anayasal açıdan kanunda açık ve net bir şekilde düzenlenmelidir.¹³ Nitekim AYM¹⁴, kararın esasına yönelik açıklamalarında önce vergi hukukunda zamanaşımının önemine ve genel kurallarına değinmiştir. Özellikle "Esasın İncelenmesi" başlığı altında (3) nolu paragrafta yaptığı açıklamalarla zamanaşımının niteliklerini ortaya koymuş, zamanaşımı için *"...kamu yararı düşüncesiyle kabul edilen ve vergi idaresini borçlarını takip etme konusunda dikkatli olmaya yönelttiği gibi disipline de eden ve bu anlamda vergi idaresinin etkinliğini artıran..."* şeklinde açıklamalarda bulunmuştur. AYM'ye göre *"Vergi alacaklısı olan devleti belirli bir süre ile sınırlandırarak vergi alacağını takip etme ve harekete geçme konusunda itici bir güç olan"*¹⁵ zamanaşımı, yükümlülerin de sürekli olarak vergi tehdidi altında kalmasını

önlemeye ve dolayısıyla onların hukuki güvenliklerini sağlamaya yönelik bir işlev görmektedir¹⁶.

2- VERASET ve İNTİKAL VERGİSİ'NDE ZAMANAŞIMI VE DEĞERLENDİRME

Vergi hukukunda zamanaşımı, idarenin vergi alacağını tarh etme yetkisini ya da tahakkuk etmiş bir vergi alacağının tahsil etme yetkisini ortadan kaldıran, kanunda belirlenmiş belirli sürelerdir. Ayrıca vergi cezalarının kesilmesini ortadan kaldıran ve hataların düzeltilmesi için düzenlenen zamanaşımı süreleri de bulunmaktadır.¹⁷ Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 113. maddesi uyarınca *"Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır. Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder"*.

VUK'un 114. maddesine göre *"Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar"*. Düzenleme uyarınca tarh zamanaşımı *"Vergi alacağının doğduğu"* ana bağlanmıştır.

Vergiye doğuran olay mükellefin ticari ve sosyal yaşamı içinde özel hukuk ilişkilerine dayanılarak gerçekleşmektedir. Mükellefin vergiyi doğuran olayı beyan etmediği durumlarda iş idareye düşer. Bu da iyi bir vergi denetimini gerektirmektedir. Zaten beyan üzerine tarhiyatın sağ-

¹¹ Neslihan Karataş DURMUŞ. "Vergilendirmede Kanunilik, Öngörülebilirlik ve Adalet İlkeleri Kapsamında AİHM Kararlarına Bakış". 14.05.2018. (<https://vergialgi.net/vergilendirmede-kanunilik-ongorulebilirlik-ve-adalet-ilkeleri-kapsaminda-aihm-kararlarina-bakis>). (20.05.2020).

¹² Çınar Can EVREN. "Bir Örnek Olay Üzerinden Mahkeme Kararlarında İstikrar". Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi. Sayı 2. 2019. s. 128-129.

¹³ AYM. E.2006/124. K.2009/146 ve E.2009/63. K.2011/66 Sayılı Kararları, Nihal SABAN, *Vergi Hukuku*, 9.b. Beta Yayınları. İstanbul. Kasım 2019. s.105. Aynı zamanda bkz. Yusuf KARAKOÇ. *Genel Vergi Hukuku*. 7.b. Yetkin Yayınları. Ankara. 2014. s.1023.

¹⁴ AYM. E.2016/43. K.2017/146. sayılı kararı. Bkz. RG. 30276/20.12.2017.

¹⁵ Önceki paragraflarda da bunu destekleyen *"vergi idaresini borçlarını takip etme konusunda dikkatli olmaya yönelttiği gibi disipline de eden ve bu anlamda vergi idaresinin etkinliğini artıran"* şeklinde paralel açıklamalara devam etmektedir. Bkz. İlgili AYM kararı. (3) no.lu paragraf.

¹⁶ İlgili AYM kararı. (17) no.lu paragraf.

¹⁷ Yusuf KARAKOÇ. *a.g.e.* s.348.

lıklı işleyebilmesi için vergi denetiminin etkin bir şekilde gerçekleşmesi elzemdir. Dolayısıyla vergi denetim mekanizmaları ile vergiyi doğuran olay geriye dönük olarak zamanaşımı süreci içinde idare tarafından tespit edilerek tarh işlemi gerçekleştirilebilir. Zamanaşımı geçmesine rağmen tarh işlemi gerçekleşmezse bu durumda idarenin yapacağı bir şey kalmamaktadır. Bu husus idarenin etkin, sistemli, verimli ve hızlı çalışmasına vesile olmaktadır.¹⁸

Genel anlamda vergilemeye ilişkin zamanaşımı süresi beş yıl olarak belirlenmesine karşın, bu sürenin aşıldığı vergilerden biri olan Veraset ve İntikal Vergisi'nde (VİV), zamanaşımının başlangıcı mükellefiyetin başlangıcı olarak ifade edilmektedir.¹⁹ 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun²⁰ (VİVK) "Mükellefiyetin Başlangıcı" başlıklı 20'nci maddesi şöyledir:

"Veraset ve İntikal Vergisi mükellefiyeti:

- a) Beyanname verildiği takdirde, beyannamede gösterilen mallar için beyanname tarihinde;
 - b) Verilen beyannamede gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarihte;
 - c) Terekenin tahriri, defter tutma veya resmi tasfiye hallerinde mahkemece bu muamelelerin ikmal edildiği tarihte;
- başlar".

Bu düzenlemenin genel gerekçesine bakıldığında aşağıdaki açıklamalarla karşılaşılmaktadır²¹: "Vergi Usul Kanununun, vergi alacağını doğuran olaya göre tesis ettiği üç yıllık müruru

zaman müddetinin veraset vergileri için ne kadar kifayetsiz olduğu malûmdur. Hele tahakkuk için mükellefin beyanı beklenenecekse, beyanname vermemeyi akıl edecek bir mükellefin bir miktar tehlikeyi göze alarak tamamen vergiden kurtulması çok mümkündür. Zira, bu vergi alacağı, normal olarak, ya maddi (bir olay olan ölüm hâdisesine veya hukuki durumun tekemmülüne bağlanmakta ise de, kaza mercilerinden sâdır olan kararlarda umumiyetle irs yoluyla intikaller için Ölümün vukuu tarihi mebdde olarak kabul edilmektedir. Halbuki Medeni Kanunun 532, 533 ve 572 nci maddelerinde yazılı ahvalde tarhiyat için bu muamelelerin intacını beklemek zarureti hâsıl olmaktadır. Arz edilen sebepler dolayısıyla yeni lâyihada 20 nci madde ile, Usul Kanununun koyduğu «vergi alacağını doğuran hâdis» prensibini haleldar etmeden, zaman aşımı mebdeinin kesin olarak tâyini lüzumlu görülmüştür. Bu da mükellefiyetin başlangıcının, bu kanun muvacehesinde, ölüm veya ivazsız iktisap tarihi değil de beyanname ile bildirilen mallar için beyannamenin verildiği, beyan edilmeyen mallar için bu malların idarece tesbit edildiği ve Medeni Kanunun 532, 533 ve 572 nci maddelerinde yazılı ahvalde de mahkemece bu muamelelerin ikmal edildiği, tarih olacağı tasrih edilmek suretiyle muhtemel ihtilâflar önlenmek ve suiniyet erbabı mükelleflerin vergiyi zaman aşımına uğratmalarına mahal bırakmamak istenmiştir. Lâyihanın 21 ve 22 nci maddeleri gaibin zuhuruna, mirasçılıkları hükmen sabit olanlara taallûk eylemekte ve mevcut hükümlerden bir başkalık arz etmemektedir."

Yukarıdaki (b) bendindeki hüküm gereği be-

¹⁸ Özgür BİYAN. *Vergi Hukuku*. 2.b. Dora Yayınevi. Bursa. 2020. s.215.

¹⁹ Zeynep DEMİRCİ. "Veraset ve İntikal Vergisi'nin Uluslararası Antlaşmalar, Yargıtay ve Danıştay Kararları Çerçevesinde İrdelenmesi". Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı 58. 2018. s. 45. Aynı zamanda bkz. Danıştay 9.D. T.11.10.1989. E.1989/2082. K.1989/2737. Bkz. (<https://legalbank.net/>). (Çevrimiçi). Erişim tarihi: 20 Mayıs 2020.

²⁰ RG. 10231/15.06.1959.

²¹ Söz konusu gerekçe için bkz. (<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d11/c009/tbmm11009078ss0315.pdf>). s.13. Erişim tarihi: 24 Mayıs 2020.

yanname verilmesi ancak beyannamede eksik beyanda bulunulması ile beyanname verilmemesi durumunda VİV'de mükellefiyet "*intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarih*" itibarıyla başlayacaktır. Bu durumda mükellefiyetin başlangıcı ne zaman olursa olsun idarenin tespit olunduğu tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlayacaktır.²² Bu tarih belki bir yıl sonra, belki beş yıl sonra belki de on beş yıl sonra gibi süreler içinde olabilir. Hatta yirmi beş yıl sonra dahi idare öğrenirse mükellefiyet yeniden başlamış olacaktır. Peki, bu durumun yarattığı sonuç nedir?

İdarenin eksik beyanname verildiğini ya da beyanname verilmediğini öğrendiği tarihin ucu açık bir şekilde bırakılması ve sınırlandırılmaması mükellef açısından belirgin olmayan ve eşitsizliğe neden olan sonuçlar yaratabilecektir.²³ Adefa vadesi sonsuza kadar sürecek olan²⁴ bu açık çek uygulamasına benzer durum bitmeyen yükümlülüğün doğmasına sebep olacaktır ki bunu hukukun amacı olan adalet ile bağdaştırmak da mümkün görünmemektedir. İdarenin öğrendiğini tespit etmek neredeyse imkânsız kabul edilmektedir.²⁵ Hatta kimi görüşlere göre bu durum iyi niyetli mükellefleri cezalandırmaktan başka bir şey değildir.²⁶ Üstüne üstlük idare bunu öğrendi-

ğinde ilgili mükellefe beyana çağrı belgesi göndermek ve ek süre vermek durumunda olacak ve o an vergi ziyai cezası da doğmayacak ve buna bağlı olarak gecikme faizi de alınmayacaktır. Yıllar sonra dahi tahakkuk eden vergi miktarı aynı olabilecektir (VUK m.342). Bu durumda sadece ikinci dereceden usulsüzlük cezası uygulanabilecektir (VUK m.352).²⁷

Birbiri ile bağlantısı olmayan (A) ve (B) aynı vergilendirme dönemi içinde aynı matrah ile Veraset Ve İntikal Vergisi Beyannamesi vermesi gerektiğinde, (A) yükümlülüğünü zamanında yerine getirmiş olsun ve vergisini ödesin. (B) ise bu yükümlülüğünü yerine getirmesin. (B), idare bu durumu öğrenene kadar ödemediği vergi üzerinden ikinci dereceden usulsüzlük kabahati dışında hiçbir bedele, ek yükümlülüğe katlanmaksızın ödemediği vergi miktarı kadar avantaj sağlayacaktır. Ödenecek vergi miktarının yüksek olması ve bu durumun yıllarca sürebileceği göz önüne alınırsa, o zaman zamanaşımının idarenin öğrendiği tarihe bağlanması ve sonuçlarının ise hafif bir yaptırım ile sonuçlandırılmasının anlam ve varlığının sorgulanması gerekir. Üstelik VİVK uyarınca beyan edilen malların değerlemesi ölüm günü itibarıyla olacağından, son derece anlamsız matrahların ve vergilerin ortaya çıkması büyük

²² Mehmet YÜCEL. "Vergide Zamanaşımını Önleme Uygulamasına Anayasal Fren: Takdir Komisyonuna Sevk Tarh Zamanaşımını Durdurmayacak Ya Da Vergi İnceleme Elemanlarını Bekleyen Uykusuz Geceler". Mali Çözüm. Sayı 97. 2010. s. 254.

²³ Doktrinde bu madde vergi yükümlülüğünün ya da vergi borcunun esasına ilişkin olmadığı, vergilendirme işlemleri için gerekli ödevlerin yerine getirilmesi ve zamanaşımının işlemeye başlaması ile ilgili hükümlerin bir araya getirilmiş hali olarak nitelendirilmektedir. Mualla ÖNCEL ve diğerleri. *Vergi Hukuku*. 28.b. Turhan Kitabevi. Ankara. Ekim 2019. s.406.

²⁴ Murat ÖZDEMİR. "Vergi Hukukunda İvazsız İntikallerin Vergilendirilmesi Üzerine Bir İnceleme". Vergi Raporu. Sayı 154. 2012. s. 67.

²⁵ Yusuf KARAKOÇ. *a.g.e.* s.461.

²⁶ Havva ŞAFAK ve Hatice YURTSEVER. "Servet Vergilerinden Veraset ve İntikal Vergisi Üzerine Değerlendirmeler". Ege Akademik Bakış Dergisi. Cilt 15. Sayı 1. 2015. s. 32.

²⁷ Daha fazla bilgi için bkz. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu. İç Genelgesi. Seri No: 2007/1.

olasıdır (VİVK m.11).²⁸ Bu durumda haklı olarak literatürde şu sonuca ulaşılmaktadır²⁹: “*Kendilerine karşılıksız mal intikal eden kişiler veraset ve intikal vergisi beyannamelerinde intikal eden malların bir kısmını göstermemek suretiyle vergiyi gecikme faizsiz ve cezasız olarak diledikleri kadar geciktirme imkanına sahiptirler*”.³⁰ Aynı zamanda bu durumun idarenin bilgisi dışında kaldığı için intikallere ilişkin zamanaşımı süresinin başlamaması nedeniyle, vergi idaresinin çok eski yıllara ilişkin belge ve bilgileri muhafaza etmek durumunda kalmasına ve bu noktada ciddi anlamda arşivleme maliyetine katlanmasına sebep olduğu³¹ yönünde eleştirilmektedir. Dolayısıyla kanunla bir sınır çizilmesi gerektiği VİV’de zamanaşımı süresinin başlangıcı maksadıyla getirilen yukarıdaki hükmün, VUK’un vergiyi doğuran olay hükmüne uymaması neticesiyle vergi idaresinde etkinliğin sağlanmasıyla kaldırılması gerektiği³² vurgulanmaktadır.

Anlaşılabileceği üzere bu düzenleme sonsuza kadar süren bir yükümlülüğün doğmasına sebep olacak³³ belirlilik ilkesi yanı sıra eşitlik ilkesine de aykırı bir sonuç yaracaktır. Öyle ki, idarenin öğrendiği tarihin, her mükellef açısından farklı

olabileceğini kabul etmek, hukuk devleti açısından ve eşitlik ilkesi açısından kabul edilemez bir durumdur. Geriye dönük olarak on, on beş, yirmi yıl ve daha fazla sürelerin geçmesine rağmen, hâlâ bir borcun varlığının sürmekte olduğu, kabul edilebilir bir sonuç değildir. Zamanaşımı uygulamasının sonsuz bir şekilde idarenin takip yetkisi içinde kaldığını, mükelleflerin bilerek ya da bil-meyerek düşebilecekleri böyle durumların yaratılmış olmasının hukukta zamanaşımı kavramı ile bağdaşması kabul edilebilir bir durum değildir.³⁴

Bilgi iletişim teknolojilerinin bu derece geliştiği ve bilgi ağının genişlediği, tek tuşla idarenin pek çok bilgiye ulaşabildiği günümüzde, zamanaşımının idarenin öğrendiği tarihe bırakılması çağın gereklerine de uymamaktadır. Günümüzde tapu işlemleri, mali işlemler, bankacılık işlemleri gibi ticari ve sosyal yaşamdaki pek çok konu otomasyon sistemlerinde kayıtlı olmaktadır. Devletin bu sistemlere ulaşamaması, denetleyememesi ya da gözlemleyememesi gibi bir durum söz konusu dahi olamaz. Dolayısıyla idarenin öğrendiği tarihten itibaren zamanaşımının başlamasını kabul etmek de mümkün olamaz. İdare, mükelleflerin her hareketini denetlemek ve hatta yeri geldiğin-

²⁸ Doktrinde bu durum şöyle vurgulanmıştır: “*Dikkat edilirse bu düzenleme veraset ve intikal vergisinin zamanaşımına uğramasını büyük ölçüde önlemekle beraber, intikal olayı beyan veya idarece tespit edilinceye kadar verginin doğmamasına yol açmakta bu süre içinde matrahlar ve ödenecek vergi tutarları enflasyon nedeniyle reel olarak küçülmekte, bu küçülmenin telafisi olmadığı gibi geç beyanın gecikme faizine veya gecikme zammına ya da usulsüzlük cezası dışında herhangi bir cezaya konu olmaması durumu doğmaktadır. Bununla birlikte uzun yıllar beyana konu olmamış ve nesilden nesile miras yoluyla intikal etmiş tescile tabi malların aile dışına çıkması yani satılması söz konusu olduğunda bu mallara ilişkin veraset ve intikal vergisinin ödenip ödenmediği aranmaktadır. Böyle hallerde intikal eden malın her nesile intikalinde ayrı ayrı veraset ve intikal vergisi yükümlülüğü doğması nedeniyle vergi, her intikal aşamasında aranmaktadır. Böyle durumlarda intikal silsilesine bağlı olarak veraset ilamını alabilmek dahi güçleşmektedir. Çünkü mükelleflerin her intikal safhası için ayrı ayrı beyanda bulunmaları gerekmektedir.*”, Mehmet MAÇ ve Tarık JAMALİ. *Veraset, Hibe ve Ölüm*. BDO Denet. Madde 20 Açıklamaları. s.3. (<http://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/veraset/ver20.pdf>). Erişim tarihi:20 Mayıs 2020.

²⁹ MAÇ ve JAMALİ. s.4.

³⁰ Benzer yönde eleştiriler için bkz. Adil NAS. “*Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı*”. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 60. Sayı 2. s. 316.

³¹ Aziz ÖZBEK. “*Servet Vergilerinde Reform İhtiyacı-1: Veraset ve İntikal Vergisi*”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 307. Nisan 2014. s.106.

³² Mehmet GÜNEŞ. “*Veraset ve İntikal Vergisinde Revizyon Gerekliliği*”. IJPF. Cilt 2. Sayı 1. 2017. s.133.

³³ Mualla ÖNCEL ve diğerleri. *a.g.e.* s.147.

³⁴ Akif ERGİNAY. *Vergi Hukuku*. 15.b. Savaş Yayınları. Ankara. 1995. s.95-96.

de onaylamak suretiyle takip etmek görevindedir. Kaldı ki beyannamesini vermeyene hafif bir ceza uygulamak da hedeflenen amaca hizmet etmediği gibi adil bir sonuç da yaratmamaktadır.

SONUÇ

Hukuk devletin olmazsa olmaz kurallarından biri de belirlilik ilkesine uygun şekilde yasalar yapmaktır. Özellikle vergi hukukunda açık ve yalın olmayan düzenlemeler; mükelleflerin yükümlülükleri ile ilgili tereddütler ve sorunlar yaşamasının önemli nedenlerinden biridir. Vergi hukukunda kanunlarla açık şekilde düzenlenmesi gereken konulardan biri olan süreler ve buna bağlı olarak zamanaşımı konusu da belirlilik ilkesine sıkı sıkıya bağlı olması gereken hususlar arasındadır. Vergi Usul Hukukunda zamanaşımı süresi genel kural itibarıyla beş yıllık bir sürece bağlanmış olmakla birlikte, bu genel kaideye ayrık düzenlemeler de çeşitli sebeplerle varlığını korumaktadır. Bunlardan biri olan ve çalışmanın ilgili bölümlerinde detaylıca ifade edilmeye gayret edilen VİV’de, mükellefiyet başlangıcının ve dolayısıyla zamanaşımı süresinin tespitinin, beyanname verilmesi ancak beyanname eksik beyanda bulunulması ile beyanname verilmemesi durumunda “*intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarih*”e bağlanması sınırsız bir süreyi kapsamaktadır. Bu düzenleme hukuk devleti ilkelerinden olan belirlilik ilkesine kanaatimizce açık bir şekilde aykırılık teşkil etmektedir. Bu aykırılığı ortadan kaldırmak için VİV’e ilişkin zamanaşımının açık bir şekilde belirli bir süreye bağlanması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- AKIN, E. (2015) “*Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Temeli ve Sınırları*”, *Sorumlu Vergicilik*. KPMG. (<https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-emrah-akin.pdf>). (21.05.2020).

- ATEŞ, L. (2006). *Vergilendirmede Eşitlik*. Derin Yayınları. İstanbul.
- BİYAN, Ö. (2020). *Vergi Hukuku*. 2.b. Dora Yayınevi. Bursa.
- DEMİRCİ, Z. (2018) “*Veraset ve İntikal Vergisi’nin Uluslararası Antlaşmalar, Yargıtay ve Danıştay Kararları Çerçevesinde İrde-lenmesi*”. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı 58.
- DURMUŞ, N.H. “*Vergilendirmede Kanunilik, Öngörülebilirlik ve Adalet İlkeleri Kapsamında AİHM Kararlarına Bakış*”. 14.05.2018. (<https://vergialgi.net/vergilendirmede-kanunilik-ongorulebilirlik-ve-adalet-ilkele-ri-kapsaminda-aihm-kararlarina-bakis>). (20.05.2020).
- ERGİNAY, A. (1995). *Vergi Hukuku*. 15.b. Savaş Yayınları. Ankara.
- EVREN, Ç.C. (2019). “*Bir Örnek Olay Üzerinden Mahkeme Kararlarında İstikrar*”. Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi. Sayı 2.
- GERÇEK, A., BAKAR, F., MERCİMEK, F., ÇAKIR, E.U., ASA, S. (2014). “*Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar*”. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 63. Sayı1.
- GÜLÇÜR, A. “*AİHM ve Türk Anayasa Mahkemesinin Kararları Işığında Hukuki Kesinlik (Belirlilik) İlkesinin İncelenmesi*”. Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi. Cilt 24. Sayı 1.
- GÜNEŞ, M. (2017). “*Veraset ve İntikal Vergisinde Revizyon Gerekliği*”. IJPF. Cilt 2. Sayı 1.
- *Hukuk Devleti ve Yargı*. TÜSİAD Yayınları. Yayın No: TÜSİAD-T/97-12/221, Aralık 1997. https://tusiad.org/tr/yayinlar/raporlar/item/download/7720_61b225567119f1fb0305dbf201256dbe, (16.05.2020).
- İKİNCİOĞULLARI, F. (1997). “*Hukuk Devleti*”. Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 1. Sayı 1.

- KARAKOÇ, Y. (2014). *Genel Vergi Hukuku*. 7.b. Yetkin Yayınları. Ankara.
- MAÇ, M. ve JAMALI, T. *Veraset, Hibe ve Ölüm*, BDO Denet. Madde 20 Açıklamaları. (<http://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/veraset/ver20.pdf>). Erişim tarihi:20 Mayıs 2020.
- NAS, A. "Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı". Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 60. Sayı 2.
- ÖNCEL, M., KUMRULU, A., ÇAĞAN, N., GÖKER, C. (2019). *Vergi Hukuku*. 28.b. Turhan Kitabevi. Ankara. Ekim 2019.
- ÖZBEK, A. (2014). "Servet Vergilerinde Reform İhtiyacı-1: Veraset ve İntikal Vergisi". Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 307.
- ÖZDEMİR, M. (2012). "Vergi Hukukunda İvazsız İntikallerin Vergilendirilmesi Üzerine Bir İnceleme". Vergi Raporu. Sayı 154.
- SABAN, N. (2019). *Vergi Hukuku*. 9.b. Beta Yayınları. İstanbul.
- ŞAFAK, H. ve YURTSEVER, H. (2015) "Servet Vergilerinden Veraset ve İntikal Vergisi Üzerine Değerlendirmeler". Ege Akademik Bakış Dergisi. Cilt 15. Sayı 1.
- ŞENYÜZ, D. (2014). "Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Affı". Tesam Akademi Dergisi. Sayı 1. Cilt 2.
- ŞİŞMAN, G. (2016). "Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergi Hukukunda Öngörülebilirlik". Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 65. Sayı 4.
- YÜCEL, M. (2010). "Vergide Zamanaşımını Önleme Uygulamasına Anayasal Fren: Taktır Komisyonuna Sevk Tarh Zamanaşımını Durdurmayacak Ya Da Vergi İnceleme Elemanlarını Bekleyen Uykusuz Geceler". Mali Çözüm. Sayı 97.