



Mesut UÇAK (*)

VERGİ HUKUKUNDA TARH ZAMANAŞIMI MÜESSESESİ ve ÖZELLİKLİ DURUMLAR

1 - GİRİŞ

Zamanaşımı, alacağın doğumunu takip eden ve kanunla belirlenmiş süre içinde alacaklının alacağını istememesi ya da alacağını tahsil etmek için borçluyu dava etmemesi nedeniyle alacak hakkını isteme ve dava açma hakkının ortadan kalkması şeklinde tanımlanabilmektedir ¹.

Zamanaşımının kanunlarla düzenlenmiş olmasının nedeni kamu yararı olarak kabul edilmiştir. Çünkü zamanaşımı devletin vergi alma yetkisini sınırlandırmakta ve vergi alacağını tahsil etmesini engellemektedir. Bu şekilde devletin alacağını takip etmesini sağlamakta ve kamu yararıyla birlikte bireylerin tek tek yararı da korunmuş olmaktadır. Vergi İdaresi açısından zamanaşımı yoluyla vergi alacağını isteme hakkının ortadan kalkması mükelleflerle yaşanacak muhtemel ihtilafların da azalmasına neden olacağından

yargı organlarının iş yükü de hafifletilmiş olmaktadır.

Zamanaşımı, özel hukukta olduğu gibi kamu hukukunda da önemli yeri olan bir müessesedir. Vergi hukukunda zamanaşımı müessesesi Vergi Usul Kanunu'nda tarh zamanaşımı ve 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da ² tahsil zamanaşımı olmak üzere ikili bir ayırımı tabi tutulmuştur. Biz konunun dağılması ve asıl vurgu yapmak istediğimiz nedenlerden dolayı yazımızda sadece tarh zamanaşımı müessesesi üzerinde duracağız.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ³ 113. maddesi zamanaşımını süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması olarak tanımladıktan sonra ikinci fıkrasında ise mükellefin bu hususta bir müracaatının olup olmadığına bakılmayacağını, yine aynı yasanın 114. maddesinde ise; Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın

(*) Vergi Denetmeni

¹ Mehmet Tahir UFUK, Vergi Kanunlarının Zamanaşımına İlişkin Hükümleri', Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı: 160, Ağustos 2001, s. 56.

² 28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

³ 10/01/1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı hüküm altına alınmıştır.

Yazımızda tarh zamanaşımı müessesesine yer verilecek olup, Vergi Usul Kanunu ile bu kanuna tabi vergi kanunlarında yer alan zamanaşımı müessesesinin özellikli durumları üzerinde durulacaktır.

2- ZAMANAŞIMIYLA İLGİLİ VERGİ

KANUNLARINDA YER ALAN DÜZENLEMELER

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 113. maddesinde zamanaşımı "Süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır. Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder." şeklinde tanımlanmıştır.

Yine aynı kanunun 114. maddesinde ise "Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.

Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkur komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam eder.

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

Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde mezkûr evraka ait vergi alacağı yeniden doğar" şeklinde düzenleme bulunmaktadır.

Yasal düzenlemelerden de görüleceği üzere tarh zamanaşımı (tahakkuk zamanaşımı), vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden itibaren kanunda belirtilen sürenin geçmesine rağmen, verginin idarece tarh edilerek mükellefe tebliğ edilmediği, yani tahakkuk ettirilmediği durumda meydana gelmektedir. Zamanaşımı süresinin başlangıcı ise, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başı olarak belirlenmiştir. Ancak bazı mükelleflere yaptıkları faaliyetlerin özelliğinden dolayı özel hesap dönemi tanınmış olabilmektedir. Bu mükellefler açısından zamanaşımı süresinin başlangıcı ise, özel hesap döneminin kapandığı takvim yılını takip eden yılın başından itibaren başlayacaktır⁴.

Örnek: A ve B mükellefleri (Gelir Vergisi Mükellefleri) dershane işletmeciliği yapmaktadırlar. Vergilendirme dönemi olarak A takvim yılını B ise 01 Haziran – 31 Mayıs döneminden oluşan özel hesap dönemini kullanmaktadırlar. Her iki mükellefinde 2009 yılında elde ettikleri 10.000 TL kazanç için fatura düzenlemediklerini varsayalım.

Bu durumda vergi alacağı A mükellefi için 2009 yılında doğmuştur. Dolayısıyla zamanaşımı süresi de 01.01.2010 tarihinde başlar, 31.12.2014 tarihinde sona erer.

⁴ 213 Sayılı V.U.K.'un 174. maddesi "Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır.

şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12'şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir.

Yeniden işe başlama veya işi bırakma hallerinde, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi, hesap dönemi sayılır. Bu maddeye göre özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır.

B mükellefi için ise vergi alacağı hesap döneminin kapandığı 2010 yılının geliri sayılmaktadır. Çünkü Vergi Usul Kanunu'nun 174. maddesinin son fıkrası uyarınca özel hesap döneminde ticari ve zirai kazançlar hesap döneminin kapandığı yılın geliri sayılmaktadır. Bu durumda ise B mükellefi için vergi alacağı 2010 yılında doğmuştur. Dolayısıyla zamanaşımı süresi de 01.01.2011 tarihinde başlar, 31.12.2015 tarihinde sona erer.

Diğer taraftan açıklığa kavuşturulması gereken en önemli kavram vergiyi doğuran olaydır. Bilindiği üzere vergiyi doğuran olay Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesinde " Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar" şeklinde tanımlanmıştır. Görüleceği üzere vergiyi doğuran olay özel vergi kanunlarına göre değişmektedir. Örneğin Gelir Vergisi Kanunu'nda vergiyi doğuran olay her gelir unsuru açısından farklı esaslara bağlanmıştır. Ticari kazançta vergiyi doğuran olay tahakkuk esasına bağlanmışken serbest meslek kazancında tahsil esasına bağlanmıştır. Bu nedenle zamanaşımı süresinin başlangıç tarihinin hesabında vergi kanunlarının vergiyi doğuran olayı bağladıkları esaslar büyük önem arz etmektedir.

Tarih zamanaşımıyla ilgili düzenlemeler esas itibariyle Vergi Usul Kanunu'nda yer almakla birlikte Vergi Usul Kanunu hükümlerine tabi bütün vergi, resim ve harç kanunlarında da bazı özel düzenlemeler yer almaktadır. Zamanaşımıyla ilgili özel vergi kanunlarında bir hüküm bulunması halinde bu hükümlere göre bulunmaması halinde ise VUK'da yer alan hükümlere göre işlem tesis edilmelidir. Vergi Usul Kanunu'na göre zamanaşımı süresi genel olarak beş yıl olmakla birlikte sürenin başlangıcı açısından bazı özel durumlar bulunmaktadır.

2.1- Gelir Vergisinde

2.1.1- Yıllara Sâri İnşaat ve Onarım İşlerinde:

Bilindiği üzere yıllara sâri inşaat ve onarma işleri, mahiyeti gereği özel bir vergileme rejimine tabi tutulmuş ve söz konusu işlerin kapsamı ile kazancın tespiti ve beyanına ilişkin esaslar, GVK'nun 42- 44'ncü maddelerinde düzenlenmiştir.

GVK'nun 42. maddesi hükmü kapsamına giren yıllara sâri inşaat ve onarım işlerinde vergi alacağının doğumu bakımından, zamanaşımı, işin sonuçlandığı tarihi izleyen takvim yılının başı olarak belirlenmiştir.

İnşaat ve onarma işlerinde işin bitimi GVK'nın 44. maddesine göre; geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde, işin fiilen tamamlandığı tarihi, inşaat ve onarım işinin herhangi bir nedenle bırakılması halinde, işin fiilen bırakıldığı tarihi, izleyen takvim yılı başı itibariyledir.

Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne ad ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kar veya zararının tespitinde dikkate alınır.

Diğer taraftan farklı yıllarda biten birden fazla inşaat ve onarım işinin bulunması veya inşaat ve onarma işi ile diğer işlerin bir arada yapılması halinde, ortak giderlerin, zamanaşımı yönünden nasıl bir işleme tabi tutulacağı hususu da özellik arz etmektedir. Bununla ilgili düzenleme GVK'nın 43. maddesinde yer almaktadır. Yapılan ortak bir gider öncelikle GVK'nın 43. maddesinde yapılan düzenlemeler göz önünde bulundurularak yıllara sâri inşaat işleri ile diğer işler arasında dağıtılacak, daha sonra vergiyi doğuran olayda göz önünde bulundurularak zamanaşımı süresi hesaplanacaktır.

Örnek: Mükellef Selahattin Bey Karayolları Genel Müdürlüğüyle yaptığı sözleşme gereği Ankara-Çorum arası otoyol yapım ihalesini almıştır. Yol yapım çalışmalarına 2006 yılında başlanılmıştır. Ayrıca Selahattin Bey şehirlerarası nakliyecilik faaliyetiyle de işgal etmektedir. İlgili yıllarda tamamlanan yol inşaatı için hak ediş bedellerini almış olup, geçici kabul tutanağı 12.12.2009 tarihinde düzenlenmiş idare tarafından ise 15.03.2010 tarihinde onaylanmıştır.

Burada yıllara sâri inşaat işi yanında, nakliyecilik faaliyeti de bulunmaktadır. Nakliyecilik faaliyetinden elde edilen kazanç yönünden vergiyi doğuran olay her yıl itibarıyla gerçekleşmiş olup zamanaşımı süresi de takip eden yılın başından başlayarak⁵ yıl sonra sona erecektir. Örneğin 2006 yılı için zamanaşımı süresi 01.01.2007 tarihinde başlayacak 31.12.2011 tarihinde sona erecektir.

Yıllara sâri inşaat için ise geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı 2010 yılında vergiyi doğuran olay gerçekleştiği için zamanaşımı süresi 01.01.2011 tarihinde başlayacak 31.12.2015 tarihinde sona erecektir.

Yani nakliyecilik faaliyetinde 2006 yılıyla ilgili olarak 31.12.2011 tarihine kadar tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrarken, yıllara sari inşaat işinde ise 2010 yılıyla ilgili olarak 31.12.2015 tarihine kadar tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrayacaktır.

2.1.2- Kurumlarda Stopaj Suretiyle Ödenen Vergi ile İlgili Zamanaşımı Süresinin Başlangıcı:

Kurumların GVK'nın 94/6 maddesi 5 uyarınca ödedikleri stopaj vergilerinde, zamanaşımının hangi yıl başlamış sayılacağı konusunda, vergi idaresi ile Danıştay farklı görüşlere sahiptir. Vergi idaresinin yorum ve uygulamasına göre, belirlenen durumda zamanaşımının, stopajın yapıldığı tarihi izleyen takvim yılı başından başlaması gerekmektedir.

Danıştay 3. Dairesinin 13.12.2005 tarih ve E: 2005/1856, K: 2005/2693 sayılı karar özeti "1996 takvim yılına ait kurum kazancı üzerinden gelir vergisi kanununun ilgili yılda yürürlükte bulunan 3946 sayılı yasa ile değişik 75'inci maddesinin 2'nci fıkrasının (4) işaretli bendi uyarınca hesaplanan menkul sermaye iradı, dağıtılma şartına bağlı olmaksızın tevkifata tabi tutulması gerektiğinden, bu tevkifata ilişkin zamanaşımı süresinin de kurum kazancının ait olduğu dönemi izleyen 1.1.1997 tarihinden başlayarak hesaplanması gerektiği" şeklindedir.

Ancak, geçmiş dönemlerde, Danıştay'ın zamanaşımının, kazancın elde edildiği yılda başlayacağı kararına rağmen, vergi idaresi kendi görüşüne uygun uygulamada ısrara devam etmiştir. Sonraki yıllarda da konu ile ilgili anlaşmazlık çıkmadığı anlaşılmaktadır.⁶

⁵ 193 sayılı G.V.K.'nın 94. maddesinin 1.fıkrasının 6/b-i bendinde "Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) (2006/10731 sayılı B.K.K. ile % 15 Yürürlük; 23.7.2006)

Kurumlar ortaklarına kar dağıtımları sırasında dağıtılabılır kar üzerinden %15 stopaj yaparak kalan tutarı ortalarına vermekteler. Kurumlar kar dağıtımlarını genelde hesap döneminin kapandığı yılı takip eden yılın Nisan ayında yapmaktadırlar.

⁶ Yılmaz ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayınları, Ağustos-2003

Örnek: Bir limited şirketin 2008 yılı dağıtılabilir kazancı 50.000 TL ' dir. Şirketin eşit hisseye sahip iki ortağı bulunmakta olup, kazancın tamamı ortaklara 2009/Nisan ayında dağıtılmıştır. Dağıtılan tutar GVK 94/6 maddesi uyarınca stopaja tabi tutulacaktır. Bununla ilgili zamanaşımı süresi 01.01.2010 tarihinde başlayacak olup, 31.12.2014 tarihinde zamanaşımına uğrayacaktır.

2.2- Kurumlar Vergisinde

Kurumlar vergisinde vergiyi doğuran olay tahakkuk esasına bağlanmış olup, zamanaşımı süresi beş yıldır. Yıllara sâri inşaat ve onarım işleriyle ilgi yukarıda yaptığımız açıklamalar kurumlar vergisi mükellefleri içinde aynen geçerlidir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda tasfiye hali özellik arz etmektedir.

2.2.1- Tasfiye Halinde Zamanaşımı:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin birinci fıkrasının "ç" bendinde "Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde tarh zamanaşımı, tasfiyenin sona erdiği dönem izleyen yıldan itibaren başlar." hükmü bulunmaktadır. Buna göre, tasfiyenin bir yıldan fazla sürmesi halinde, her dönemin karı beyan edilerek vergiyeye tabi tutulmaktadır. Ancak bu vergileme nihai vergileme olmamaktadır. Bir anlamda, kesin tasfiye kararının vergisine mahsuben dönemler itibarıyla vergi alınması söz konusudur.

Örnek: Uçak A.Ş. 20.08.2008 tarihinde tasfiyeye girmiş ve tasfiye 28.12.2014 tarihinde sonuçlanmışsa, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 ve 2014 tasfiye dönemlerinin hepsi için tarh zamanaşımı 01.01.2015 tarihinde başlar 31.12.2019 tarihinde son bulur.

2.3- Veraset ve İntikal Vergisinde

Veraset ve İntikal Vergisinde zamanaşımı sü-

resi beş yıldır. Vergiyi doğuran olay, veraset suretiyle intikallerde ölüm veya gerektiğinde üç aylık bekleme süresinin dolması, diğer şekillerdeki ivazsız intikallerde, intikalın vuku bulması olduğu halde, zamanaşımının başlangıcı buna bağlanmamış, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 20. maddesine göre, şu şekilde düzenlenmiştir.

"Veraset ve İntikal Vergisi mükellefiyeti:

a) Beyanname verildiği takdirde, beyanname- de gösterilen mallar için beyanname tarihinde;

b) Verilen beyanname- de 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."

Görüldüğü üzere, burada mükellefiyetin başlangıcı, yani vergiyi doğuran olay, ölüm olayına değil, maddede belirtilen hallere bağlanmıştır. Bu durumda zamanaşımının başlangıcı da maddede belirtilen hallerin gerçekleştiği takvim yılını takip eden yılın başı olması gerekir.

Örnek: Bir kimseye, ölüm dolayısıyla veya hibe suretiyle 1976 yılında intikal olduğunu, vergi dairesi 2008 yılında öğrenirse, zamanaşımı 1.1.2009 tarihinde başlar 31.12.2013 tarihinde son bulur. Yani bu tarihler arasında gerekli tarhiyatlar yapılabilir.

2.4- Emlak Vergisinde

Emlak Vergisinde de zamanaşımı süresi beş yıldır. Ancak, Emlak Vergisi Kanunu, Bina ve arazi vergilerinde zamanaşımı başlangıcını özel olarak hükme bağlamıştır. Emlak Vergisi Kanunu'nun 40'ncü maddesinde, "Beyan dışı kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımı, bu bina ve arazinin beyan edilmediğinin idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlar ." şeklinde öngörülmektedir.

2.5- Damga Vergisinde

Zamanaşımı süresi Damga Vergisinde de beş yıldır. Damga vergisinde vergiyi doğuran olay vergiye tabi kâğıtların düzenlenmesidir. Zamanaşımı süresi vergi alacağına doğduğu yılı izleyen takvim yılının başından başlar.

Damga vergisinde zamanaşımı süresinin başlangıcıyla ilgili olarak V.U.K.'un 114. maddesinde "Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde mezkûr evraka ait vergi alacağı yeniden doğar" şeklinde özel bir düzenleme bulunmaktadır.

2.6- Katma Değer Vergisinde Tarh Zamanaşımı Süresinin Başlangıcı

Katma Değer Vergisi Kanununa göre vergiyi doğuran olay ilgili yasanın 10. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle KDV'de zamanaşımı, 10. maddede belirtilen işlem ve durumların ortaya çıktığı ve bu nedenle vergi borcunun doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından itibaren beş yıldır.

3- DÜZELTME ZAMANAŞIMI

Vergi hatalarının düzeltilmesinde zamanaşımı süresi ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nun 126. maddesi "114. maddede yazılı olan zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana gelen vergi hataları düzeltilemez." şeklinde hüküm altına alınmıştır. Ancak, bazı durumlar özellik arz etmektedir.

a) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı;

b) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği;

c) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre hacizin yapıldığı;

tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.

Yapılan yasal düzenlemeden de görüleceği üzere genellikle ilan yoluyla tebliğ edilerek kesinleşen ve mükellefin çok sonraları haberi olduğu vergilerde yapılan hatalar yüzünden mükellefin mağduriyetini gidermek için yukarıdaki düzenlemeler yapılmıştır.

4- ZAMANAŞIMININ DURMASI**4.1- Takdir Komisyonuna Sevk Usulüyle**

Vergi Usul Kanunu'nun 14. maddesinin ikinci fıkrasında matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durduran sebep olarak hüküm altına alınmıştır. Duran zamanaşımı ise mezkur komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren yeniden işlemeye devam edecektir.

Vergi Usul Kanununda, tarh zamanaşımının kesilmesiyle ilgili bir hüküm bulunmamaktadır⁷.

Anayasa Mahkemesi 15.10.2009 tarih ve 2006/124 esas numaralı kararı ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinin ikinci fıkrasını iptal etmiş olup iptal kararının resmi gazetede yayımlanmasından başlayarak 6 (altı) ay sonra yürürlüğe girmesine karar vermiştir. Burada yürürlük tarihinin 6 ay olarak belirlenmesinin nedeni konuyla ilgili oluşabilecek boşluğun giderilmesi için idareye konu hakkında yeni bir düzenleme yapma imkanının sağlanmasıdır.

⁷ Zamanaşımının kesilmesiyle ilgili hüküm tahsil zamanaşımıyla ilgili olup 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun 103.maddesinde hüküm altına alınmıştır.

İptal kararının resmi gazetede yayımlanmasından başlayarak 6 (altı) ay sonra yürürlüğe girmesi nedeniyle verilen iptal kararı 2005 ve sonrası yıllar için hüküm ifade edecektir. Ancak idarenin bu konu hakkında yapacağı yeni düzenleme 2005 ve sonrası yıllarda karşılaşılabilecek ihtilafları önleyecektir.

Örnek: Kuruyemiş ticaretiyle işgal etmekte olan Satılmış Bey 2004 takvim yılı gelir vergisi beyannamesini süresinde vergi dairesine vermemiştir. Vergi dairesi durumu tespit etmiş olup, matrah takdiri için 10.12.2009 tarihinde takdir komisyonuna başvurmuştur. Takdir komisyonu ise gerekli matrah takdirini yaparak takdir kararını 20.06.2010 tarihinde vergi dairesine tevdi etmiştir.

Görüleceği üzere, vergi dairesinin takdir komisyonuna müracaat ettiği 10.12.2009 tarihinde, zamanaşımı süresinin dolmasına 21 gün bulunmaktadır. Bu durumda, takdir kararına göre düzenlenecek ihbarnamenin en geç, takdir kararının vergi dairesine tevdi edildiği 20.06.2010 tarihini takip eden, 21.06.2010 günü başlamak üzere, 21 gün içerisinde mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir.

4.2- Mücbir Sebep Bulunması Halinde

Tarh zamanaşımını durduran başka bir neden ise VUK'un 13. maddesinde⁸ hüküm altına alınan mücbir sebep hallerinin varlığıdır. VUK'un 15. maddesinde: " 13. maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zamanaşımı, işlemeyen sü-

reler kadar uzar. " hükmü yer almaktadır. Bu nedenle mükelleflerin VUK'un 13. maddesinde hüküm altına alınan mücbir sebep halleri ile bunlara benzeyen durumlara karşılaşmaları halinde mücbir sebep nedeniyle duran sürenin zamanaşımı süresinin sonuna ilave edilmesi gerekmektedir.

5- SONUÇ

Zamanaşımı müessesesi ilk bakışta devletin vergi alma yetkisini sınırlandırmakta ve vergi alacağını tahsil etmesini engellemiş gibi görünmektedir. Ancak zamanaşımıyla vergilerin tarh ve tahakkuk sürelerinin sınırlandırılması devletin alacağını takip etmesini sağlamakta, uzun yıllar sü-rünceme de kalmasını engellemektedir. Diğer taraftan bireylerin de tek tek yararı korunmuş olmaktadır.

Vergi İdaresi açısından zamanaşımı yoluyla vergi alacağını isteme hakkının ortadan kalkması mükelleflerle yaşanacak muhtemel ihtilafların da azalmasına neden olacağından yargı organlarının iş yükü hafifletilmiş olmaktadır.

Yazımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak izah ettiğimiz üzere zamanaşımı müessesesi esas itibarıyla Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Ancak Vergi Usul Kanunu hükümlerine tabi bütün vergi, resim ve harç kanunlarında da bazı özel düzenlemeler yer almaktadır. Mükellefler Vergi Usul Kanunu'nun ikinci kitabında yer alan mükellefin ödevlerinden, muhafaza ve ibraz ödevlerini yerine getirirken Vergi Usul Kanununa tabi bütün vergi, resim ve harç kanunlarında yer

⁸ 213 sayılı V.U.K.'un 13. maddesi "1. Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;

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

3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;

4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması, gibi hallerdir.

alan özel düzenlemeleri de göz önünde bulundurmak zorundadırlar. Bu hükümleri dikkate almadan defter ve belgelerini imha eden mükellefler ileriki yıllarda karşılaşılabilecek incelemeler sırasında defter ve belgelerini ibraz edemeyecekleri için başta kaçakçılık suç ve cezası olmak üzere, indirim konusu yaptığı Katma Değer Vergilerinin ret edilmesi, 3 kat vergi ziyayı, kurum kazancının takdir komisyonunca re'sen takdir edilmesi gibi çok ağır yaptırımlara maruz kalacaklardır.

Anayasa Mahkemesi 15.10.2009 tarih ve 2006/124 esas numaralı kararı ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinin ikinci fıkrasını iptal etmiş olup, iptal kararının resmi gazetede yayımlanmasından başlayarak 6 (altı) ay sonra yürürlüğe girmesine karar vermiştir. Burada yürürlük tarihinin 6 ay olarak belirlenmesinin nedeni konuyla ilgili oluşabilecek boşluğun giderilmesi için idareye konu hakkında yeni bir düzenleme yapma imkânının sağlanmasıdır.

İptal kararının resmi gazetede yayımlanmasından başlayarak 6 (altı) ay sonra yürürlüğe girecek olması nedeniyle, verilen iptal kararı 2005 ve sonrası yıllar için hüküm ifade edecektir. 2004 yılı için zamanaşımı süresinin 31.12.2009 tarihi itibarıyla dolacak olması ile Anayasa Mahkemesi iptal kararının 2005 ve sonrası yıllar için hüküm ifade edecek olması birlikte değerlendirildiğinde 2004 yılı vergi matrahlarının takdiri için takdir komisyonuna sevk işleminin zamanaşımını durduracağı sonucu ortaya çıkmaktadır. Ancak 2005 ve sonrası yıllar için vergi idaresinin konu hakkında yapacağı yeni düzenlemenin takip edilmesi ve yapılacak yeni düzenleme ile getirilecek hükümlere göre hareket edilmesi gerekmektedir.

KAYNAKLAR:

- 1- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 2- 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü

Hakkında Kanun

3- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

4- Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 tarih ve 2006/124 esas numaralı kararı

5- Mehmet Ali ÖZYER, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Şubat-2001

6- Yılmaz ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ocak – 2004

7- YMM Gürel ÜREL, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Yaklaşım Yayıncılık, Şubat – 2003