

**ZAMANAŞIMI
MÜESSESESİNİN
VERGİ
KANUNLARIMIZDAKİ
YERİ İLE
ADLİ YARGIDA
HÜKMOLUNAN
CEZALARA
İLİŞKİN
HÜKÜMLERİ VE
BİR ÖNERİ**

////////////////////



Hasan Tahsin SEVGİN
Vergi Kontrol Memuru

Hukuk literatüründe kazandırıcı ve düşürücü olarak yerini alan zaman aşımı, vergi hukuku açısından süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması olarak tanımlanmıştır. Usul Kanunlarımızda tarh-tahakkuk ve tahsil zamanaşımı olarak nitelendirilen bu hükümlere göre Devletin; vergiyi belli bir zaman dilimi içinde tarh ederek mükellefe tebliğ etmesi, tahsili mümkün hale gelmiş olan alacağını da belli sürede alması gerekmektedir. Aksi halde devletin, vergiyi talep ve dava hakkı düşmektedir.

Zamanaşımı toplum menfaati fikrine dayanır. Uzunca bir zaman geçmesiyle unutulmuş olan bir verginin salınması veya bir cezanın kesilmesinde toplumun menfaati yoktur. Bu nedenlerle belli bir süre geçtikten sonra Devletin hükümlerine hakkına dayanan bu tasarruflarının kaldırılması gerekir, işte bu noktada vergi hukukunda zamanaşımı kavramı ortaya çıkmaktadır

Tarh-tahakkuk zamanaşımı ile ilgili Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinde;

"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 zaman aşımını durdurur. Duran zaman aşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesince tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam eder.

Yatırım indirimi uygulamasında, yatırımcının yatırım veya işletme döneminde öngörülen özel şartları ihlal etmesi halinde, zamanaşımı bu şartların ihlal edildiği yılı takip eden yıl başından itibaren başlar.

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

Denmek suretiyle tarh zamanaşımı süresi beş yıl olarak belirlenmiştir. Bu hüküm V.U.K.'na tabi bütün vergi, resim ve harçlar hakkında geçerli olup, anılan maddeye 1.1.1986 tarihinden itibaren eklenen iki fıkra ile de Yatırım İndirimi uygulanması ve Damga Vergisi ile ilgili özel hükümler ihdas edilmiştir.

Tahsil zamanaşımı ile ilgili hükümler ise 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunun 102. ve müteakip maddelerinde düzenlenmiştir.

Sözkonusu kanunun 102. maddesinde "Amme alacağı vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlardaki zamanaşımı hükümleri mahfuzdur.

Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur." denilmek suretiyle tahsil zamanaşımı süresinin de beş yıl olduğu, bu müddetin geçmesiyle devletin hükümlerine dayanarak tahsilat yapamayacağı ancak, mükelleflerin rızaen yapacağı ödemeleri kabul edeceği hükme bağlanmıştır.

Öte yandan 6183 sayılı A.A.T.U.H. Kanunumuzda zamanaşımını **durduran** ve **kesen** sebeplere yer verilmiş olup, bunlar ilgili maddelerde tadadi olarak sayılmıştır. Biz burada bunları saymıyacağız sadece anlam itibarıyla farklı bulunan bu kelimelerin izahına çalışacağız.

Zamanaşımında "Duran" süre o sebep ortadan kalkınca, durduğu yerden yeniden işlemeye devam eder. Eğer süre "Kesilmiş" ise, sebep ortadan kalktığı anda kaldığı yerden değil tekrar başından işlemeye başlar. Başka bir deyişle kesildiği tarihe kadar geçen sürenin hiçbir hükmü yoktur.

Örnek vermek gerekirse, matrah takdîri için vergi dairesinin takdir komisyonuna başvurusu, zamanaşımı durdurur. Takdir Komisyonu kararının vergi dairesine verildiği günden itibaren, yeniden işlemeye devam eder. Durduğu tarihe kadar geçen süre ile yeniden işlemeye başladıktan sonra geçen süre toplanarak zamanaşımı süresi hesaplanır. Diğer taraftan zamanaşımı, vergi mahkemeleri ve gerektiğinde Danıştayda geçen süre zarfında da durur.

Vergi Usul Kanunumuzda zamanaşımını kesen sebeplere ait herhangi bir hüküm getirilmemiştir. Salınan vergiye ilişkin olarak zamanaşımının kesilmesi, özellikle yargı organlarının bu tarhiyatın usul yönünden terkinde, yani tarhiyatın esastan kaldırılmasında pratik değer taşımaktadır.

Nitekim kanunda öngörülen zaman içinde tarh ve tebliğ edilen vergiye bağlı ihtilafın Vergi Mahkemelerinde ve Danıştay'da devamı sırasında zamanaşımından söz edilemez. Tarhiyatın terkin edilmesi halinde, aynı verginin yeniden talep edilmesi mümkün değildir.

Vergi cezaları yönünden V.U.K.'nın 374. maddesinde belirtilen süreler içinde ihbarnamesi tebliğ edilen cezaya ilişkin zamanaşımının kesileceği hükme bağlanmıştır. Vergilerde olduğu gibi takdir komisyonunda geçen süre ceza bakımından zamanaşımını durdurur.

Ceza kesmede zamanaşımı başlıklı, anılan 374. madde hükmüne göre;

1 - Kusur, ağır kusur ve kaçakçılık cezalarında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden 353 ve mükerrer 356. maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl (114. maddenin ikinci fıkrası hükmü ceza zamanaşımı içinde geçerlidir.)

2 - Usulsüzlükte usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl geçmekle vergi cezaları kesilemez. Ancak 336. madde hükmü saklıdır.

Burada şu hususu vurgulamak isteriz ki, V.U.K.'nın 113. maddesi hükmüne göre, zamanaşımı mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder. Bu şu demektir. Uygulamada bir özel borç-alacak ilişkisine ait uyumsuzlukta, davalı zamanaşımı iddiasında bulunmazsa, mahkeme tarafından bu durum bilinse de re'sen dikkate alınmaz. Oysa vergi davalarında davalı tarafından bu yönde bir def'i ileri sürülmesi de bu husus Yargıç tarafından araştırılır. Nitekim Danıştayca verilen bir kararda "Zamanaşımı iddiası amme intizamı ile ilgili husustan bulunduğu cihetle, kaza mercilerinin her derecesinde her zaman kabili iddia ve tetkiktir." denilmek suretiyle olaya açıklık getirilmiştir. Ancak, tahsil zamanaşımı için bu husus geçerli olmayıp, vergi borçlusunun mutlaka bu yönde def'i de bulunması gerekir. (6183 S. K. Md. 58)

Adli Yargıda Hükmolunan Cezalarla İlgili Zamanaşımı Hükümleri

Bilindiği üzere ödevlilerin, ilgililerin vergi kanunlarına aykırı fiillerinden dolayı cezai müeyyidelerin yer aldığı Vergi Usul Kanunu'muzda öngörülen parasal cezaların haricinde hürriyeti kısıtlayıcı hapis cezalarına, ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyet cezalarına da yer verilmiş olup, bu tür cezaları Cumhuriyet Savcılarının hazırladığı iddianamelere göre Adli Yargı Mercileri vermektedir.

Vergi Usul Kanunumuzda öngörülen hürriyeti kısıtlayıcı hapis cezalarına örnek olarak,

- Kaçakçılık,
- Kaçakçılığa teşebbüs,

- Bilgi vermekten çekinenler ile 257. madde hükmüne uymayanlar,
- Vergi mahremiyetini ihlal edenler,
- Mükellefin özel işlerini yapan memurlar ile ilgili cezaları verebiliriz.
- Kaçakçılıkta hapis ve meslekten men cezası başlıklı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi hükmüne göre, kaçakçılık sayılan filleri işliyenler hakkında üç aydan üç yıla kadar hapis cezası ile bu kadar müddet ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyete hükmolunacağı, kaçakçılığa teşebbüste ise bir aydan bir yıla kadar hapis cezası ve bu kadar müddet ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyete hükmolunacağı,
- Bilgi vermekten çekinenler ile 257. madde hükmüne uymayanlar hakkında bir aydan üç aya kadar hapis cezasına hükmolunacağı,
- Vergi mahremiyetini ihlal edenler hakkında Türk Ceza Kanunu'nun 198. maddesinde yazılı cezanın iki katına hükmolunacağı ve bu cezanın iki aydan az olamayacağı,
- Mükelleflerin özel işlerini yapan memurlarla ilgili olarak T.C.K.'nın 240. maddesine göre ceza verileceği, anılan madde hükmüne göre bu cezanın altı aydan üç yıla kadar hapis cezası olduğu, hafifletici sebeplerin mevcudiyeti halinde ise bunun üç aydan bir seneye kadar hapis cezası olduğu ayrıca para cezasına da hükmolunacağı, belirlenmiştir.

Adli Yargıda hüküm altına alınan bu cezalarla ilgili zamanaşımı hükümleri ise Türk Ceza Kanunu'nun 102 ve müteakip maddelerinde açıklanmıştır. Bu maddelerde,

- Dava zamanaşımı,
- Ceza zamanaşımı,

hükümlerine yer verilmiş olup, bizim konumuzu ilgilendiren 102/4-5. bendlerine göre;

Kanunda başka türlü yazılmış olan ahvalin maadasında hukuku amme davası

- 1 -
- 2 -
- 3 -

4 - Beş seneden ziyade olmamak üzere ağır hapis veya hapis veya amme hizmetlerinden geçici olarak mahrumiyet cezalarını ve ağır para cezasını müstelzim cürümlerde beş,

5 - Bir aydan ziyade hafif hapis veya otuz liradañ ziyade hafif para cezasını müstelzim fiillerde iki sene geçmekle,

6 - Bundan evvelki bendlerde beyan olunan miktardan aşağı cezaları müstelzim kabahatlerde altı ayı geçmesiyle ortadan kalkar denilmektedir.

Yani bu müddetlerin geçmesiyle dava zamanaşımına uğradığından kamu davası açılmamaktadır.

T.C.K.'nun zamanaşımının başlangıcı başlıkla 103. maddesinde ise "zamanaşımının başlangıcı tamamiyle icra olunmuş cürüm ve kabahatler hakkında fiilin vukuu gününden ve teşebbüs olunan veya icra ve ikmal olunmayan cürümler hakkında son fiilin işlendiği tarihten, mütemadi ve müteselsil cürümler hakkında dahi temadi ve teselsülün bittiği günden itibaren." denilmek suretiyle zamanaşımının başlangıcı belirlenmiştir.

Burada dikkat edilecek olursa vergi hukukumuzda öngörülen tahakkuk ve tahsil zamanaşımı hükümlerine aykırı olarak zamanaşımının başlangıcında fiilen vukuu tarihi esas alınmıştır. Ancak devam eden suçlarla müteselsil suçlarda ise son fiilin bittiği güne itibar olunacağı hüküm altına alınmıştır.

Konuyu bir örnekle açıklamak gerekirse 4 Nisan 1990'dan beri komisyon karşılığında sahte fatura düzenleyen bir gerçek kişinin en son 10.5.1993 tarihinde sahte fatura düzenlediği tesbit olunduğunda zamanaşımı başlangıcı olarak 10.5.1993 tarihine itibar olunacaktır. Zira, anılan madde hükmüne göre sanık bu eylemini sürdürmüş en son 10.5.1993 tarihinde sahte fatura düzenlemiştir. Bu fiilin cezası V.U.K.'daki kaçakçılık suçunu oluşturduğundan ve müeyyidesi de üç aydan üç yıla kadar hapis cezası olduğundan T.C.K.'nun 102/4. maddesi hükmüne göre 10.5.1998 tarihine kadar sanık hakkında kamu davası açılmazsa dava zamanaşımına uğramaktadır.

Diğer taraftan T.C.K.'nun 112. maddesinde ceza zamanaşımı ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. Buna göre örneğin kaçakçılık fiili ile ilgili olarak anılan maddenin 4. bendi hükmü gereğince on sene geçmekle ceza ortadan kalkmaktadır. Yani kaçakçılık cezası Yargı kararı ile kesinleşen bir ödevli ile ilgili ceza herhangi bir sebeple örneğin suçlunun firarda olması nedeniyle on yıl içinde infaz edilmezse ceza zamanaşımına uğramaktadır. Burada şunu belirtelim ki olayın bu kısmı bizleri ilgilendirmemektedir. Biz sadece genel çerçeveye içerisinde zamanaşımı olayının boyutlarını vurgulamayı amaçladık.

Önerilerimiz :

Geçmişe kıyasla artma trendi gösteren vergi suçlarının belli bir zaman dilimi içinde cezalandırılması gerektiği, aksi halde zamanaşımı nedeniyle bu suçların faillerinin cezalandırılmıyacağı yukarıdaki açıklamalarımızda vurgulanmıştır.

Vergi suçlarının olduğu büyük şehirlerde Adli Yargının yükü, bilinen bir gerçektir. Bir günde normalin üstünde davaya bakan yargıçların sorunu zaman zaman medyada gündeme getirilmekte buna çareler aranmaktadır.

Mevcut mevzuatımıza göre vergi suçları ile ilgili parasal cezalar vergi mahkemelerince, hürriyeti kısıtlayıcı hapis cezaları ise Adli Yargı mercilerince verilmektedir. Oysa, vergi kaçırma suçunun mali kaza mercilerince daha iyi kavrandığı bilinmektedir. Zira bu mahkemeler görevleri nedeniyle bir tür ihtisas mahkemesi niteliğindedir.

Hürriyeti kısıtlayıcı vergi suçlarının da vergi ihtilaflarına bakan kaza mercilerince hüküm altına alınmasında cezanın isabetliliği, etkinliği ve caydırıcılığı açısından yarar umulmaktadır. Bu nedenle ilgili mevzuatımızda gerekli düzenlemelerin yapılması bir ikilemi de ortadan kaldıracaktır.

SONUÇ

Ülkemizdeki vergi kaçakçılığının ulaştığı boyutlara bakarsak, vergi suçlarıyla ilgili müeyyidelirin çok yetersiz kaldığı bu nedenle Türkiye'nin vergi kaçırıcılar için vergi cenneti olma özelliğini devam ettirdiği görülmektedir.

Oysa, Batı Topluluklarında vergi bilincinin yerleşmiş olması sonucunda vergi kaçakçılığına ağır müeyyideler getirilmiştir. Güncel konulardan örnek vermek gerekirse, İngiliz uyruklu tanınmış bir iş adamının yapmış olduğu vergi kaçakçılığından dolayı hakkında onbeş yıla kadar hapis cezasının istendiğini basından öğrenmekteyiz.

Vergi suçları ile ilgili para cezalarının vergi mahkemelerinde, hürriyeti kısıtlayıcı hapis cezalarının ise Adli Yargı mercilerince verilmesi kanaatımızca bir ikilem oluşturmaktadır.

Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde etkin bir vergi denetiminin yanı sıra vergi suçları ile ilgili yaptırımlarında cezanın caydırıcılığı ilkesine uygun olarak ağırlaştırılması, vergi kaçırma suçu mali kaza mercilerince daha iyi kavrandığından, hürriyeti kısıtlayıcı vergi suçlarının da mali kaza mercilerinde hüküm altına alınmasıyla ilgili düzenlemelerin yararlı olacağı, ayrıca bunun Adli Yargının yükünü de azaltacağı, isabetli, etkin ve süratli yargı kararlarının verilmesiyle cezanın caydırıcılığı amacına ulaşılacaktır.

Dileğimiz bu konuda köklü bir çözüme gidilerek Yargı Müessesenin yeniden yapılanmasının sağlanmasıdır.