

ZAMANAŞIMI VE TAKDİR KOMİSYONU KARARLARINDA ZAMANAŞIMI UYGULAMASI

Nevzat ÖZTÜRK*

I. GİRİŞ

Vergi hukukumuzda biri tahakkuk (tarh) zamanaşımı diğeri tahsil zamanaşımı olmak üzere iki zamanaşımı süresi vardır. Tarh zamanaşımı ile ilgili hükümler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda, tahsil zamanaşımı ile ilgili hükümler ise 6183 sayılı Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hakkında Kanunda düzenlenmiştir. Vergi cezaları ile ilgili hükümler de yine Vergi Usul Kanununda yer almaktadır.

Yazımızda kısmi anlamda zamanaşımı kavramı açıklanmış ve takdir komisyonuna sevk ile bu kararlara karşı zamanaşımı uygulaması hususları incelenmiştir.

2. ZAMANAŞIMI

2.1- Zamanaşımının Mahiyeti

Vergi alacağını sona erdiren nedenler arasında ödeme (VUK m. 110), zamanaşımı (VUK m. 113), terkin (VUK m. 115), düzeltme (VUK m. 116-126), uzlaşma (VUK m. Ek 1-12), ve af sayılmıştır. Genel olarak zamanaşımı, kanunda belirtilmiş olan süresi içerisinde talep edilmemiş olan alacakların özüne dokunmamakla beraber "dava edilebilme vasfını kaybetmesi" sonucunu doğuran bir süre geçimidir. Zamanaşımı, bir hakkın kazanma veya kaybedilmesi için kanunda gösterilen sürenin geçmiş olması demektir.

Borçlar hukukunda zamanaşımı alacak hakkını sona erdiren değil, sadece alacağın zorla (dava yolu ile) tahsilini imkansızlaştıran bir müessesedir. Zamanaşımına uğramış bir borç sona ermemekte, düşmemektedir. Düşen, sadece bu alacağın dava edilebilme imkanındır. Borcun kendisi zamanaşımına rağmen devam etmektedir. Ancak alacağın dava edilebilme imkanı kalmadığı için bu borç eksik borçlar = tabii borçlara dönüşmektedir. Bu nedenle borçlu zamanaşımına uğramış olan borcunu kendi isteğiyle alacaklısına ödemiş bulunursa bu ifa geçerlidir.

(*) Vergi Denetmen Yrd.

Zamanaşımı ya bir hakkın dava ile istenebilme imkanının düşmesine sebep olmaktadır; ya da bir hakkın kazanılmasına, iktisap edilmesine neden olmaktadır. Birincisine alacak hakları için sözkonusu olup "Düşürücü (ıskati) zamanaşımı" (Borçlar Kanun m. 125-140), ikincisine aynı haklar için sözkonusu olup "Kazandırıcı (iktisabi) zamanaşımı" (Eşya Hukuku m. 638, 639 ve 701) adı verilmektedir.¹

Genel hukukta zamanaşımı ve sukutu hak süresi birbirinden farklı kavramlardır. Sükutu hak, bir hakkın ortadan kalkmasını, düşmesini ifade eder. Zamanaşımında ise hak ortadan kalkmaz, fakat talep ve dava hakkı düşer. Zamanaşımını bundan yararlanacak olanın bir def-i olarak ileri sürmesi gerekmektedir.²

Ancak Vergi Usul Kanunundaki zamanaşımı, aynı zamanda sukutu hak süresi niteliğini de taşımaktadır. Anılan kanunun zamanaşımının mahiyetini düzenleyen 113. maddesinde zamanaşımının mükellefin bu konuda müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceği belirtilmiştir.³ (VUK m. 113/2)

2.2- Tahakkuk Zamanaşımı

Tahakkuk Zamanaşımı ile ilgili hükümler 213 sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun "zamanaşımı süreleri"

başlıklı 114. maddesinde, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı hükümlerine yer verilmiştir. (m.114/1) Beş yıllık süre, kendi özel kanunlarında veya aksine bir hüküm bulunmadıkça Vergi Usul Kanununa giren bütün vergiler için geçerlidir.

Vergi Usul Kanununda, vergi alacağının doğduğu yılı izleyen yılın birinci günü tahakkuk zamanaşımı süresinin başlangıcına esas alınmıştır. (VUK m. 114/1) Aynı kanuna göre vergi alacağı, vergi kanunlarının verginin doğumunu bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağından (m.19), tarh ve tebliğ gibi usul ile ilgili işlemlerin yapılması vergi borcunun doğuş zamanı bakımından etkili değildir. Yükümlülük vergiyi doğuran olayla birlikte ortaya çıkar. Vergiyi doğuran olay, yükümlülerin vergi yasalarında gösterdikleri vergi konuları ile bir ilişki ve bağımlılık kurmaları anlamına gelir.

Vergiyi doğuran olay (VUK m. 19), her verginin özelliğine göre ilgili oldukları vergi yasalarında gösterilmiştir. Örneğin gelir üzerinden alınan vergilerde vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesidir. (GVK m.1) Tahakkuk zamanaşımı süresi

gelirin elde edildiği yılı izleyen takvim yılının ilk gününden itibaren işlemeye başlar. Tahakkuk zamanaşımı süresinin başlangıcı kural olarak vergiyi doğuran olaya bağlanmakla birlikte, bazı vergilerde kuralın uygulanmasında özellik gösteren durumlar ortaya çıkmaktadır. Örneğin Yatırım indiriminde (VUK m. 114/3), yıllara sarı inşaat ve onarım işlerinde (GVK m.42), stopaj suretiyle ödenen vergilerde (GVK m. 94), tasfiyede (KVK m.30) zamanaşımı süresinin tespiti genel hükümlerden farklılık arz etmektedir.

Öte yandan bazı cezalarda tahakkuk zamanaşımı süresinin başlangıcı vergiyi doğuran olaydan ayrılmıştır. Ceza kesmede zamanaşımı süresinin tespiti VUK m.374'de düzenlenmiştir. Tahakkuk zamanaşımı süresinin dolması ile alacaklı vergi dairesinin vergiyi tarh ve tebliğ etme yetkisi sona erer. Artık yükümlüye vergi ihbarnamesi veya ödeme emri gönderilemez. Danıştay kararları tahakkuk zamanaşımından sonra idarenin yapacağı tebligatın hüküm ifade etmeyeceği yönündedir. Beş yıllık zamanaşımından sonra hiçbir vergi tarh edilemez. (Danıştay 4. Daire E: 1989/1344 K: 1991/2134) Ancak yükümlünün rızası ile yapacağı ödemeler kabul edilmektedir. Vergi gerçek miktardan düşük tarh edilmişse ilave vergi tarhı yapılabilmesi için zamanaşımı süresi

dolmamış olmalıdır. (VUK m.126) Vergi incelemesi, devam eden hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. (VUK m.138/2) Tarh zamanaşımı süresinin dolmasından sonra vergi incelemesi yapılmaz. Aslı zamanaşımına uğrayan alacak için VUK 112'ye göre gecikme faizi uygulanması mümkün değildir. (Danıştay 9. Daire E: 1996/5168 K: 1997/4121)

Vergi Usul Kanununun 8 nci maddesinde mükellef tabirinin vergi sorumlularına da şamil olduğu belirtilmiş olup sorumlular için ayrı bir zamanaşımı kabul edilmediğinden dolayı ilke olarak yükümlü için zamanaşımı süresinin dolması vergi sorumluları için de geçerlidir.

Mükellefler kendilerine tebliğ edilen vergi/ceza ihbarnamelerine karşılık itirazda (6183 s. AAATUHK m.58) bulunabilecekleri gibi tebliğden itibaren 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açabilirler. (İdari Yargılama Usulü Kanunu m.7) Zamanaşımı süresi mahkemece re'sen göz önüne alınır. (VUK m.113/2) Mükellef tarafından verginin tahakkuk zamanaşımına uğradığının öne sürülmemesi bu verginin tahsil edilebilir hale gelmesini sağlamaz. Bu hususun mahkemece re'sen gözönüne alınması gerekir. (Danıştay 9. Daire E: 1984/2408 K: 1984/3575)

Vergi daireleri Kuruluş ve Görev yönetmeliğinin 22'nci maddesinde, "Tarh zamanaşımından bölüm müdür yardımcısı, servis şefi ve memurların sorumlu olacağı" belirtilmiştir.

1050 sayılı Muhasebeyi Umumiye Kanunu'nun 13'ncü maddesi ve Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliğinin 107 ve müteakip maddeleri zamanaşımına uğratılan vergi ve cezaların sorumlularca hazineye ödemesi gerektiği belirtilmiştir.

Örnek 1 : Vergilendirme dönemi 1995 takvim yılı olan bir A.Ş.'in aynı döneme ait vergi, vergi/cezalarının tahakkuk zamanaşımının başlangıcı 01.01.1996, bitişi ise 31.12.2000 tarihidir. bu süre içerisinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergi/ceza zamanaşımına uğrar.

Örnek 2 : Vergilendirme dönemi 01.06.1995-31.05.1996 özel hesap dönemi olan Bayan E'nin bu dönemlere ait vergi ve/veya cezalarının tahakkuk zamanaşımı olan beş yıllık sürenin başlangıcı 01.01.1997, bitişi ise 31.12.2001 tarihidir. Bu süre içerisinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergi/ceza zamanaşımına uğrar. Zira VUK 174. maddesinde hesap dönemi düzenlenmiştir. Bu maddeye göre özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır. (VUK m.174/5) Buna göre Bayan E'nin

özel hesap dönemine ait kazancı hesap döneminin bittiği 1996 yılının kazancı sayılacaktır. Tahakkuk zamanaşımı süresi gelirin elde edildiği yılı izleyen takvim yılının ilk gününden, yani 01.01.1997 tarihinden itibaren işlemeye başlar ve beş yılın sonu 31.12.2001 tarihi itibariyle son bulur.

2.3- Zamanaşımı süresinin durması

Zamanaşımı, kamu alacak-borç ilişkisinde mükellefin çıkarlarını koruyan bir müessese olduğu için alacaklının da çıkarlarını korumak üzere zamanaşımı süresinin işlemesini durduran ve kesen nedenler kabul edilmiştir. Zamanaşımı alacaklının alacağını izleme konusunda gösterdiği ihmalin sonucudur. Bununla birlikte alacaklı alacağını izlemek üzere bazı işlemler yapmışsa veya alacağını izlemesi bazı durumlar nedeniyle olanak dışı ise salt yasalarda belirtilen sürenin geçmiş olması alacağın zamanaşımına uğraması için yeterli görülmemiştir.

Alacaklının alacağını izleme olanağının kalmaması veya bunun çok zor olması halinde zamanaşımı süresi durur; zamanaşımı, sürenin işlemesine engel durumun kalkmasıyla kaldığı yerden işlemeye başlar. Zamanaşımının durması fiili veya hukuki zorunluluklar gereği kabul edilmiştir. Ancak zamanaşımının dur-

ması alacaklı lehine tanınmış bir olanağıdır. Buna rağmen mümkün ise alacaklı yükümlüyü izleyebilir. Yükümlü zamanaşımının durduğunu öne sürerek bu takibi geciktiremez.

Zamanaşımının durması (tatili) alacağın istenmesini güçleştiren veya imkansız kılan bazı sebepler nedeniyle zamanaşımının işlememesidir. Zamanaşımını durduran sebeplerin varlığı halinde zamanaşımı işlemeye başlamaz, daha önce işlemeye başlamış ise işlemesi durur.

Zamanaşımını durduran sebep ortadan kalkınca, sebebin ortadan kalktığı günün bitiminden itibaren zamanaşımı süresi işlemeye devam eder. Diğer bir deyişle işlemiş süreler dikkate alınır, geri kalan süre için zamanaşımı yeniden işlemeye devam eder. Örneğin vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı süresi komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren tekrar işlemeye başlar. (VUK m. 114/2)

2.4- Tahsil Zamanaşımı

Tahsil zamanaşımı; vergiler ve diğer bütün kamu alacakları için geçerli olmak üzere 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanunda düzenlenmiştir. Bu kanuna göre amme alacağı, vadesinin rast-

ladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. (6183 m.102)

Zamanaşımının başlangıcı alacağın vadesinin rastladığı yılı takip eden takvim yılı olarak belirlenmiştir. Vergi; kanunlarında gösterilen süreler içinde ödenir. (VUK m. 111/1) Verginin vadesi, verginin ödeme müddetinin süresinin son gününü ifade eder. (AATUHK m. 37/3, VUK m. 111/2)

Tahsil zamanaşımı süresi dolduktan sonra alacaklı kamu idaresinin vergiyi tahsil edebilme yetkisi kalkar. Ancak zamanaşımı süresinin dolmasından sonra yükümlünün rızası ile yapacağı ödemeler kabul edilir. (AATUHK m. 102/2) Böylece zamanaşımına uğramış bir borç ifa edilebilen fakat dava edilemeyen eksik borçtur.

2.5- Diğer Zamanaşımı Süreleri

Vergi Usul Kanununda tarh ve tahsil zamanaşımı yanında diğer zamanaşımı süreleri de düzenlenmiştir. Bunlar Mücbir sebep halinde zamanaşımı, Düzeltmede zamanaşımı ve Ceza kesmede zamanaşımı sürelerinden ibaret olup burada kısaca açıklanacaktır.

a- Mücbir sebep halinde zamanaşımı: Mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu

sebepten ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde Tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar. (VUK m.15)

b- Düzeltmede zamanaşımı: Zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez, ancak bu durumun üç istisnası vardır. Bunlar;

i- Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,

ii- İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,

iii- İhbarname ve ödeme emrinin ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı kanuna göre haczin yapıldığı;

tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz. (VUK m.126)

c- Ceza kesmede zamanaşımı: Vergi ziyasına bağlı cezalarda; vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından itibaren 5 yıl, usulsüzlükte; usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın başından itibaren 2 yıl içinde cezaların da kesilmesi gerekmektedir. (VUK m.374)

3. TAKDİR KOMİSYONU KARARINDA ZAMANAŞIMI

Vergi Usul Kanununa göre matrah

takdiri için vergi dairesince takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkur komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam eder. (m.114/2) Ancak zamanaşımının durabilmesi için vergi dairesinin başvurduğu takdir komisyonunun yetkili olması ve usulüne uygun olarak kurulmuş olması gerekir. Takdir komisyonu kararının vergi dairesine tevdiinde zamanaşımı süresinin dolmasından önce veya bu süre dolduktan sonra tevdi arasında zamanaşımı açısından bir fark yoktur; her iki durumda da zamanaşımı takdir komisyonunda geçen süre kadar durur. Zamanaşımının son günü hafta sonu tatiline rastlarsa zamanaşımı süresi işlemeye devam eder durma söz konusu değildir. (Danıştay 4. Daire E: 1995/6009 K: 1996/5649)

Vergi Usul Kanununun 374 üncü maddesinde, 114 üncü maddenin 2 nci fıkrasının ceza zamanaşımı için de geçerli olacağı belirtilmek suretiyle, matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının cezalarda tahakkuk zamanaşımını durduracağı hükme bağlanmıştır. Bu nedenle matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması halinde cezaların tahakkuk zamanaşımı da bu süre için durmuş sayılmaktadır.

Takdir komisyonu kararının vergi dairesine tevdi ve buna bağlı olarak zamanaşımı süresi;

- Normal zamanaşımı süresinin dolmasından sonra karar tevdi (Örnek 3-4-6)

- Normal zamanaşımı süresinin dolmasından önce karar tevdi (Örnek 5)

olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Takdir komisyonu kararının vergi dairesine normal zamanaşımı süresinin dolmasından sonra tevdi edilmesi halinde, takdire sevk tarihinden zamanaşımına kadar olan süre kararın vergi dairesine tevdi tarihine ilave edilerek zamanaşımı süresi tespit edilir. Takdir komisyonu kararının vergi dairesine normal zamanaşımı süresinin dolmasından önce tevdi edilmesi halinde ise normal zamanaşımı süresine takdir komisyonunda geçen süre ilave edilerek zamanaşımı süresi tespit edilecektir.

Örnek 3 : Vergi Dairesince, mükellef A'ya ait 1994 yılı gelir vergisi matrahlarının takdir komisyonu marifetiyle takdir edilmesi gerektiği için 14.11.1999 tarihinde takdire sevk fişi ile takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmıştır. Karar 22.06.2000 tarihinde takdir komisyonundan çıkmıştır. Takdir komisyonu kararı vergi

daresine 27.07.2000 tarihinde tevdi edilmiştir.

Örneğimizde 1994 yılına ait vergiler için, zamanaşımı 01.01.1995 tarihinde başlayıp 31.12.1999 tarihinde sona erecektir. Ancak mükellefin, vergi dairesince 14.11.1999 tarihi itibarıyla mükellef, matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmiştir. 1994 yılına ait vergilerin 31.12.1999 tarihinde zamanaşımına uğradığı düşünülürse, zamanaşımına uğraması için 14.11.1999 tarihinden 31.12.1999 tarihine kadar takdire sevk günü hariç toplam 47 gün vardır.

Buna göre takdir komisyonu kararının vergi dairesine tevdiini takip eden 47 gün içerisinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen verginin zamanaşımına uğrayacağı tabiidir. Yani Mükellef A'ya ait 1994 t. yılındaki vergi ve buna bağlı cezalar için tahakkuk zamanaşımı takdir komisyonu kararının vergi dairesine tevdi olan 27.07.2000 tarihini takip eden 47 gün sonra 12.09.2000'de sona erecektir. Bu nedenle takdir komisyonu kararına göre düzenlenecek ihbarnamenin 12.09.2000'e kadar mükellefe tebliğ edilmesi gerekir. 14.11.1999 tarihinden 27.07.2000 tarihine kadar takdir komisyonunda geçen sürede zamanaşımı durur.

Örnek 4 : 1995 yılında ticari faaliyette bulunan bir mükellef, be-

yanname vermediği gerekçesi ile 25.12.2000 tarihinde takdir komisyonuna sevk edilmiştir. Takdir komisyonu 20 ay sonra matrah takdiri yapmış ve 10.11.2002 tarihinde kararı vergi dairesine tevdi etmiştir. Vergi dairesinin takdir komisyonuna başvurduğu 25.12.2000 tarihinde zamanaşımı süresinin dolmasına (başvuru günü hariç) 6 gün vardır. Takdir komisyonu kararına göre düzenlenecek Vergi/ceza ihbarnamesinin kararın vergi dairesine tevdi tarihini takip eden 6 gün içerisinde, en geç 16.11.2002 tarihi itibarıyla mükellefe tebliğ edilmesi gerekir. Aksi halde Takdir komisyonu marifeti ile takdir edilen 1995 yılına ait vergi ve buna bağlı cezalar zamanaşımına uğrayacaktır.

Örnek 5 : Kurumlar Vergisi mükellefinin 1995 yılına ait kurum matrahının takdiri için, 20.03.2000 tarihinde takdir komisyonuna sevk edilmiştir. Takdir komisyonu matrah takdiri kararını 25.12.2000 tarihinde vergi dairesine tevdi etmiştir. Bu durumda takdir komisyonunda matrah takdiri için geçen süre 9 ay 5 gündür. Normal zamanaşımı süresinde karar çıktığı için 31.12.2000 olan zamanaşımı tarihine bu duran süre ilave edildiğinde zamanaşımı 05.10.2001 tarihi itibarıyla sona erecektir.

Örnek 6 : (Danıştay Kararı) 1998

yılına ilişkin 29.12.1993 tarihinde takdire sevk edilen ve takdir komisyonu kararının 5.1.1995 tarihinde idareye tebliğ edildiği 7.1.1995 tarihine kadar tebliği gereken vergi ve ceza ihbarnamesinin 9.1.1995 tarihinde tebliğ edildiği araya Cumartesi, Pazar günlerinin girmiş olmasının tebliğe engel bir durum teşkil etmediği, zamanaşımı ile ilgili yasal düzenlemede zamanaşımının son gününün tatile rastlamış olmasının zamanaşımını keseceği yolunda bir hüküm yer almadığından 9.1.1995 tarihinde tebliğ edilen verginin zamanaşımına uğradığı gerekçesi ile kaldırılmasına karar verilmiştir. (Danıştay 4. Daire E: 1995/6009 K: 1996/5649)

4. DEĞERLENDİRME

Vergilendirme ilkeleri açıklık, uygunluk, düşük maliyet, yeterli gelir ve esneklik olarak sayılmıştır. Vergileme ilkelerini belirleyen temel amaç; vergilerin kolay yönetilebilir ve bol gelir getirir biçimde düzenlenmesini sağlamaktır.⁴ Bunlardan;

Açıklık ilkesi : Vergilere ilişkin esasların ve işlemlerin keyfilikten uzak açık, herkes tarafından kolaylıkla anlaşılabilir ve sınırlarının belli edilmiş olmasını ifade eder. Bu kesinlik ve açıklık mükellef ve idarelerini ilgilendiren tüm hususları kapsamaktadır.

Belirlilik ilkesi : Açıklık ilkesine benzer bir ilke de belirlilik ilkesidir. Vergi ile ilgili kurum ve işlemlerin belli olması ve herkes tarafından anlaşılabilir şekilde ortaya konulmuş bulunması gerekir. Mükelleflerin, verginin ödenmesinden kimin sorumlu olacağına, matrahının, oran ya da oranlarının, ödeneceği zamanın ve nasıl ödeneceğinin yasada belirtilmiş olması ve mükelleflerin bu konuda bilgi sahibi olmaları şarttır.

İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır. (Anayasa m. 125) Mükellefler kendilerine tebliğ edilen vergi/ceza ihbarnamelerine karşılık vergi mahkemesinde tebliğden itibaren 30 gün içerisinde dava açabilirler. (VUK m. 377/1, İYUK m. 7)

İdare ile mükellef arasında oluşacak uyuşmazlıklar, bir taraftan yargı organlarının etkinliği, öteki taraftan vergi alacağının zamanında toplanması bakımından olumsuz sonuçlar yaratır.

Takdire sevk işlemlerinde takdir komisyonunda geçen süre kadar zamanaşımı durmaktadır. Duran sürenin tespiti ve zamanaşımının tekrar işlemeye başlaması için ise; takdire sevk günü, takdir komisyonunda geçen süre ve takdir komisyonu kararının vergi dairesine tevdi tarihini bilinmesi gerekmektedir. Ancak gerek vergi dairesinden takdire sevk

işleminin yapıldığı tarih, gerekse takdir komisyonu kararının vergi dairesine tevdi tarihinin mükellefler tarafından bilinmesi mümkün değildir. Buna göre mükelleflerin vergi mahkemelerinde zamanaşımı nedeniyle dava açma ihtimalleri güçleşmekte hatta ortadan kalkmaktadır. Her ne kadar vergi kanunları bu konuda açık ve net olsa da zamanaşımının sonu ya da aradan uzun yıllar geçmiş olması halinde zamanaşımı süresinin tespitinde uygulamada aksaklıklar ortaya çıkmaktadır. Mükellefler adlarına yapılan tarhiyata zamanaşımını belirtmeksizin itiraz ettikleri halde zamanaşımından davalar düşmektedir.

Gerek vergi inceleme raporları gerekse takdir komisyonu kararlarına ilişkin olarak mükellefler adına yapılan tarhiyatlar için vergi/ceza ihbarnamesi düzenlenmektedir. Bu ihbarnameler matbu olup alt bölümünde "ihbarnamenin dayanağı ve ekler" bölümü bulunmaktadır. İhbarnamede ya da eki olan takdir komisyonu kararları üzerinde zamanaşımının tespiti mümkün olmayıp bu sürenin tespiti için takdire sevk fişine ihtiyaç vardır. Takdire sevk fişleri ise vergi dairesinde yer almakta olup mükelleflere gönderilmediğinden zamanaşımı süresinin mükellef tarafından tespiti mümkün değildir. Bu husus ise yukarıda açıklanan vergilendirme il-

kelerinden açıklık ve belirlilik ilkelerine aykırılık taşımaktadır.

Kanaatimizce uygulamada ortaya çıkan bu sorunu gidermek için takdir komisyonu kararına ilişkin olarak mükelleflere tebliğ edilen vergi/ceza ihbarnamesinde takdire sevk günü ve takdir komisyonu kararının vergi da-iresine tevdi tarihinin yer alması gerekir. Bu durum idarenin, iş yo-

ğunluğunu artırsa da zamanaşımı süresinin mükellefler tarafından tespiti ve etkin bir vergileme için gerekli olup vergilendirme ilkelerine uygundur.

Vergi uygulamalarının başarısı bakımından vergi kanunlarının ve uygulamaların açık ve yanlış anlaşılmaları önleyecek tarzda olması açıklık ve belirlilik ilkelerinin gereğidir.