



TARH ZAMAN AŞIMININ GEÇMİŞ OLMASININ İBRAZ ZORUNLULUĞUNA ETKİSİ

Ünsal ÖZBEK (*)

1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere zamanaşımı, hukuk literatüründe “*alacak hakkının dava ve takip imkânının ortadan kalması*” olarak tanımlanır. Kanunlarda belirtilen zamanaşımı süresi, taraflar açısından bazen hak düşürücü süre olurken bazen de hak kazandırıcı süre olmaktadır. Örneğin Borçlar Kanununa göre sözleşmeden doğan alacaklarda zaman aşımı süresi on yıldır. On yıldan sonra bu alacağın dava ve takip yoluyla istenmesi mümkün değildir. Hak kazandırıcı zamanaşımına örnek vermek gerekirse, Türk Medeni Kanunun 712’inci maddesinde “*Geçerli bir hukuki sebep olmaksızın tapu kütüğüne malik olarak yazılan kişi, taşınmaz üzerindeki zilyetliğini davasız ve aralıksız olarak on yıl süreyle ve iyi niyetle sürdürürse, onun bu yolla kazanmış olduğu mülki-*

yet hakkına itiraz edilemez.” denmiştir. Burada da on yıllık sürenin hak kazandırıcı bir süre olduğu ve bu süre sonunda mülkiyet hakkının kazanıldığı ve de itiraz edilemeyeceği belirtilmektedir. Ancak mevcut kanuni düzenlemeler alacaklı tarafın hakkını korumak için zamanaşımını sadece süre olarak belirlememiş ayrıca bazı durumlarda zamanaşımın kesilmesi ve yeniden başlamasına ya da durmasına imkân sağlamıştır. Örneğin alacaklı mahkemede dava açmışsa, hake-me müracaat etmişse, icra takibinde bulunmuşsa veya iflas masasına başvurmuşsa, zamanaşımı kesilmiş ve süre tekrar başlamış olacaktır.

2- VERGİ KANUNLARI YÖNÜNDEN ZAMANAŞIMI

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 113’üncü maddesinde zamanaşımı; “*süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması*” olarak tanımlanmıştır. Vergi mevzuatında zamanaşımı “tarh zamanaşımı” ve “tahsil zamanaşımı” olarak iki ana başlıkta yer almaktadır. Tarh zamanaşımı 213 sa-

(*) Vergi Denetmeni

yılı Vergi Usul Kanunu'nda, tahsil zamanaşımı ise 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir.

Tarh zamanaşımı V.U.K. 114'ncü maddede vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuunu veya hukuki durumun tekemmülünü takip eden beş yıl içinde, verginin tarh edilip mükellefe tebliğ edilememesi ve sonuçta vergi alacağının kalkmasını olarak, tahsil zamanaşımı ise 6183 Sayılı Kanunun 102'nci maddesinde kesinleşen vergi alacağının vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilememesi ve sonuçta vergi alacağının kalkmasını olarak tanımlanmıştır. Kanunen, tarh zamanaşımına uğramış vergi alacağı için mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul edilmezken, tahsilat zamanaşımı durumunda mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul edilebilmektedir.

Diğer kanunlarda olduğu gibi vergi kanunlarında da zamanaşımını durduran veya kesen sebeplere yer verilmiştir. "Tarh zamanaşımı"nı düzenleyen 213 sayılı VUK'nda zamanaşımını durduran, zamanaşımı süresinin başlangıç süresini öteleyen ve baştan başlatan sebeplere, "Tahsil zamanaşımı"nı düzenleyen 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da ise zamanaşımını durduran ve kesen sebeplere yer verilmiştir.

V.U.K. 114. maddenin 2., 3. ve 4'üncü bendinde tarh zamanaşımının;

- Vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması durumunda duracağı (Anayasa Mahkemesi kararıyla iptal edilmiştir.¹)

- Şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan

vergilere ilişkin, istisna veya muafiyet şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlayacağı,

- Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde mezkûr evraka ait vergi alacağı yeniden doğacağı,

belirtilmiştir.

Muhtelif vergi kanunlarında ayrıca belirtilmesine rağmen, kanunların yorumlanması sonucunda zamanaşımı yönünden değerlendirilmesi gereken bazı durumlar mevcuttur:

1. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 42'inci ve 44'üncü maddesine göre birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar, işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir. İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir. Kanunun bu maddesinden çıkarılan sonuca göre; 2003 yılında başlayıp 2007 yılında biten bir bina inşaatı olması durumunda bu inşaatla ilişkin elde edilen gelir, 2008 yılında beyan edilecektir. Buna ilişkin zamanaşımı süresi ise 2008 yılında başlayacaktır.

2. Yatırım indiriminde, yatırım indirimine ilişkin şartların ihlal edilmesi halinde, verginin tarihini ve cezanın kesilmesini gerektiren durumun olduğu yılı izleyen takvim yılı başından itibaren başlayacaktır.

3. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 17'inci maddesinde göre bir yıldan fazla süren tasfiye

¹ Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 tarih ve 2009/146 sayılı kararı

dönemlerinde tarh zamanaşımı, tasfiyenin sona erdiği dönemi izleyen yıldan itibaren başlayacaktır.

4. Gelir Vergisi Kanunu 88. maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu 9. maddesine göre, geçmiş yıl zararlarının mahsubunda zarar edilen yılla ilişkin zamanaşımı, zarar mahsubunun son olarak yapıldığı dönemi izleyen yıl başından itibaren başlayacaktır. Örneğin 2002 yılına ait zarar, 2005 yılına kadar arka arkaya mahsup edilmesi durumunda 2002 yılına ilişkin zamanaşımı 2006 yılında başlayacaktır.

5. 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 20. maddesine göre; 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;

başlamakta olup, zamanaşımı ise mükellefi-
yetin başladığı tarihi izleyen takvim yılının başın-
dan başlayacaktır.

Yukarıda da bahsedildiği üzere normalde 5 yıl olan tarh zamanaşımı bazı şartların varlığı halinde uzayabilmektedir. Ancak bu durum, defter ve belgelerini ibraz zorunluluğu bulunan mükellefler açısından, vergi incelemelerinde sorunlara neden olmaktadır. İbraz zorunluluğuna ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemeler şunlardır:

Madde 253 - Defter ve vesikaları muhafaza:

Bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikalar (fatura, gider pusulası, serbest

meslek makbuzu v.s.), ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.

Madde 256 - Defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti:

*Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257'nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri **muhafaza süresi içerisinde** yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdiğe konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.*

Yukarıda bahsi geçen maddelerden de anlaşılacağı üzere, mükelleflere defter ve belgeleri beş yıl muhafaza etme ve bu süre içinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz etme zorunluluğu getirilmiştir. Ticaret Kanunu 68. maddesi gereğince muhafaza süresi 10 yıldır ancak bu durum mükelleflerin kendi aralarındaki ve 3. şahıslar arasındaki hukuki ihtilaflara çözüm bulunması açısından getirilmiş bir zorunluluk olup, vergi uygulamaları açısından mükellefi bağlayıcılığı yoktur.

Yukarıda bahsedildiği üzere beş yıldan daha eski dönemlere ait defter ve belgelerin incelenmesi bazen mecburi olabilmektedir. Ancak Vergi

Usul Kanunu'nda herhangi bir şarta bağlanmaksızın belirtilen muhafaza süresi hem kanunun içinde yer alan diğer düzenlemeler hem de diğer kanunlarda yer alan düzenlemeler arasında ihtilaf yaratmaktadır. Mükelleflerden bazıları, zamanaşımı süresi dolmuş ancak takdire sevk edilmiş dönemlere ait defter ve belgelerin ibrazı istendiğinde, ibrazdan kaçınmakta hatta inceleme tutanağını bile imzadan imtina etmektedir. Peki bu tür durumlarda, nasıl bir işlem yapılacaktır?

Mükelleflerin bu konuya ilişkin olarak uygulamada karşılaşılabileceği iki ayrı durum bulunmaktadır. Birincisi; mükellefin zamanaşımına uğramak üzere olan dönem matrahları takdire sevk edilmiş ve ibraz ve muhafaza süresinden sonra defter ve belgeleri mükelleften ibrazı istenmiş olabilir. İkincisi ise zamanaşımı süresi henüz dolmamış dönemleri incelenen mükelleflerin zamanaşımına uğramış dönemlerine ait defter ve belgelerine ihtiyaç duyulmuş ve mükelleften ibrazı istenmiş olabilir.

Uygulamada zamanaşımına uğramadan takdire sevk edilmiş dönemler için yapılan incelemelerde ilgili defter ve belgeler, mükellef tarafından ibraz edilmez ise, mükellefin ilgili dönem matrahları harici verilere dayanılarak tarhiyat yapılmakta ve mükellef hakkında defter ve belgeleri ibraz etmemekten dolayı savcılığa suç duyurusunda bulunulabilmektedir. Harici verilerle inceleme sonuçlanmaz ise de sadece mükellef hakkında suç duyurusunda bulunulabilmektedir.

Bu duruma ilişkin olarak Vergi Usul Kanunun katı bir şekilde yorumlanması durumunda; her hal ve takdirde mükellefin defter ve belgeleri ibraz zorunluluğunun sadece tarh zamanaşımı süresi içerisinde olduğu ve kanunda ayrıca belirtilmemesi durumunda bu süreden sonra hiçbir sebeple ibrazın istenemeyeceği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Ancak Vergi Usul Kanunun esnek bir şekilde yorumlanması durumunda ise, mükellefin tarh zamanaşımı süresi içinde ibraz zorunluluğu olduğu, kanunda ayrıca belirtilen hallerde bu sürenin uzayabileceği, ayrıca kanunda ayrıca belirtilmemesi rağmen vergi kanunlarının uygulanması sırasında tarh zamanaşımına uğramış dönemlerin sonraki dönem matrahlarını ilgilendirmesi durumunda ibraz zorunluluğunun sürebileceği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Bu konuya ilişkin ortaya çıkabilecek durumlara şu örnekler verilebilir;

1. 2010 yılında amortisman giderleri yönünden 2007 yılı hesapları incelenen bir mükellefin, 2003 yılında aktifine aldığı amortismanı tabi demirbaş veya taşıtına ilişkin belgelere ve kanuni defterlere ihtiyaç duyulacaktır.

2. Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanun'unda tanımı yapılmış olan "Ortakla İlişkili Kişi" ve "İlişkili Kişi" kapsamına giren, birbirileri ile sürekli ticari ilişkide bulunan ve cari hesap şeklinde çalışan mükelleflerin transfer fiyatlandırması ve örtülü sermaye yönünden incelenmesi durumunda, bazen incelemenin bütünlüğünün sağlanması ve doğru sonuç vermesi için incelenmesi geniş yılları içerecek şekilde yapılması gerekmektedir. Yani 2010 yılında yapılan bir tespitle ortakları ve faaliyet konuları aynı olan iki ayrı şirketin 2004 yılından itibaren birbirilerine borç verdikleri-aldıkları ve birbirilerine faiz tahakkuk ettirdikleri, emsallere uygun olmayan fiyatlardan ticaret yaptıkları veya gerçekte olmayan ticarete rağmen birbirilerine fatura düzenledikleri anlaşılmış olsun. Bu durumda, resmi kayıtlar üzerindeki cari hesapların, stok dengesinin ve ticaretin gerçekliğinin tespiti için iki şirket arasındaki işlemlerin başlangıç tarihi önem arz etmektedir.

3. 2004 yılındaki zararını, 2005 ve 2006 yıllarındaki beyanından mahsup eden mükellefin, 2004 yılı defter ve belgeleri olmadan mahsup ettiği zararın gerçekliği konusunda tespit yapılamayacaktır.

4. 2005 yılında sahte belge kullanımı yönünden incelenecek mükellefin, sahte belgeleri bilek mi bilmeyerek mi kullandığının tespiti için kaydi envanter yapılmasının zorunlu olduğu durumlarda, inceleme elemanı 2004 yılı dönem sonu emtia miktarının belli olmaması veya kayıtlarda sadece değer olarak yer almış olması veya da gerçekçi olmaması durumunda 2004 yılı belgelerine ihtiyaç duyacaktır.

Yukarıda bahsedilen örnekler çoğaltılabilir. Bu tür durumlarda net olan konu zamanaşımına uğramış dönemlere tarhiyat yapılamayacağıdır. (Mükellefin dönem matrahları takdire sevk edilmişse). Ancak ibrazdan kaçınma durumunda vergi suçunun oluşup oluşmayacağı ve mükellefe özel usulsüzlük cezası kesilip kesilmeyeceği tartışmalıdır.

3- SONUÇ

İbraz zorunluluğuna ilişkin olarak, VUK Mükerrer 355. maddesinde, VUK'nun 257 maddesi ile getirilen ibraz zorunluluğuna uymama sonucunda özel usulsüzlük cezası kesileceği ayrıca aynı kanunun 359/a-2 maddesi uyarınca defter ve belgeleri ibraz etmeyenler için hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmlenacağından bahsedilmiş ve bu zorunluluğa uymamanın cezai müeyyideleri belirtilmiştir.

Dolayısıyla gerek kanunlarda bahsi geçen sebeplerle, gerekse incelemenin bütünlüğünün sağlanması amacıyla mükelleflerden tarh zamanaşımı süresinden önceki dönemlere ait defter ve belgelerin ibrazı zaman zaman istenebilmekte-

dir. Bunun sebebi bazen mükellefin ilgili dönem matrahlarının takdire sevk edilmiş ve incelenmekte olması iken bazen de zamanaşımı süresi dolmamış dönemler için yapılan incelemelere veri teşkil etmesidir.

Sonuç olarak bu durum mükellef ile vergi idaresi arasında ihtilaflara neden olmaktadır. Ancak Vergi Usul Kanunu ve diğer kanunlara bakıldığında her iki tarafında haklı olduğu gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Hem mükellefin muhafaza ibraz süresinin beş yıl ile sınırlandırılması hem de ibraz süresinden sonra "takdire sevk" müessesisi ile inceleme ve tarhiyat yapılabilmesinin mümkün olması, cari dönem incelemelerinde zamanaşımı döneminden önceki dönemlere ait belge ve defterlere ihtiyaç duyulması hukuki bir çıkmaz yaratmaktadır.

Bu konuya ilişkin çözüm önerimiz; tespitlerin ve incelemelerin cari dönemde yapılmasına olanak sağlayacak şekilde etkin bir sistemin oluşturulması ve bu tür ihtilafların doğmadan çözülmesi ve de Vergi Usul Kanunu'nda ibraz zorunluluğuna ilişkin olarak tarh zamanaşımı, ibraz yükümlülüğü ve kaçakçılık suçları yönünden birbirileri ile çelişmeyen düzenlemeler yapılmasıdır.

KAYNAKÇA

- 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu