

VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI KAVRAMI¹ CONCEPT OF LIMITATIONS IN TAX LAW

Osman Kağan Ergür

Arş. Gör., Fırat Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, Elazığ, Türkiye

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-4103-1706>

ÖZET

Zamanaşımı kavramı, hukuk biliminin önemli bir kavramı olarak görülmesi gereken bir müessese niteliğini taşımaktadır. Nitekim uygulamada bir hakkın kaybedilmesine neden olan veya bir külfetten kurtulmaya vesile olan özelliği ile zamanaşımı kavramı kıymetli sonuçlar doğurmaktadır. Vergi hukukunda da önemli bir yer tutan zamanaşımı kavramının temel varlık nedeni kamu yararı olmakla birlikte vergilendirme işlemlerinin daha efektif gerçekleştirilmesi ile yargı organlarının iş yükünün azalmasına da katkıda bulunmaktadır. Vergi hukukunda zamanaşımı tarh zamanaşımı, tahsil zamanaşımı, düzeltme zamanaşımı ve ceza zamanaşımı olmak üzere dört temel başlık altında değerlendirilmektedir. Tarh zamanaşımı, verginin tarh edilerek mükellefe tebliğ edilmesi ile ilgili zaman dilimini esas alırken tahsil zamanaşımında verginin tahsil edilmesi ile ilgili süre dikkate alınmaktadır. Her iki zamanaşımı için belirlenen beş yıllık süre dahilinde ilgili işlemlerin yapılması gerekmektedir. Vergilendirme işlemleri ile ilgili yapılan hataların giderilmesi noktasında söz konusu hataların belli süre içerisinde giderilmesi için konulan süre sınırı, düzeltme zamanaşımı olarak ifade edilirken vergi kabahatleri ve suçları yönünden var olan süre sınırı ise genel olarak ceza zamanaşımı kavramıyla açıklanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Zamanaşımı, vergi hukuku, tarh zamanaşımı, tahsil zamanaşımı, Vergi Usul Kanunu.

ABSTRACT

The concept of statute of limitations is an institution that should be seen as an important concept of legal science. As a matter of fact, the concept of statute of limitations has valuable consequences in practice, as it causes the loss of a right or helps to get rid of a burden. The main reason for the existence of the concept of statute of limitations, which has an important place in tax law, is the public interest, and it also contributes to reducing the workload of judicial bodies by carrying out taxation transactions more effectively. In tax law, statute of limitations is evaluated under four main headings: assessment statute of limitations, collection statute of limitations, correction statute of limitations and penalty statute of limitations. While the assessment limitation is based on the time period for assessing the tax and notifying it to the taxpayer, the collection limitation period takes into account the time period for collecting the tax. Relevant actions must be taken within the five-year period determined for both statutes of limitations. While the time limit for correcting errors made regarding taxation transactions within a certain period of time is referred to as the correction statute of limitations, the time

¹ Bu çalışma 26-27 Nisan 2024 tarihleri arasında Amsterdam-Hollanda'da düzenlenen 1. Uluslararası Başkent Bilimsel Araştırmalar ve Teknolojik Gelişmeler Kongresi'nde sözlü olarak sunulmuştur.

limit for tax misdemeanors and crimes is generally explained by the concept of criminal statute of limitations.

Keywords: Statute of limitations, tax law, assessment statute of limitations, collection statute of limitations, Tax Procedure Law.

GİRİŞ

Hukuk dünyasında kişilerin yükümlülüklerini yerine getirmesi noktasında bilhassa ikili ilişkiler ile devletle olan münasebetlerinde sorumluluklarını yerine getirmemesi veya getirememesi halinde birtakım sınırlamalara tabi tutulması olağan bir durumdur. Bu noktada birçok müessesenin varlığı söz konusu olmakla birlikte bu müesseselerden biri olan zamanaşımı kavramı, niteliği itibariyle ön plana çıkmaktadır. Zamanaşımı, hukukun hemen hemen tüm alanlarında kendine yer bulmakta, ilgili hukuk mevzuatlarında belli şartlar dahilinde sürenin geçmesi ile birlikte bir hakkın kazanılmasına veya kaybedilmesine neden olmakta veya bir külfetten kurtulmaya sebep teşkil etmektedir.

Zamanaşımı müessesesi, vergi hukuku bağlamında önemli bir yere sahip olan bir müessesedir. Nitekim vergi hukukunun içinde bulunduğu kamu hukukunun kendine has özellikleri ve vergi hukukunun kendi özelinde var olan temel nitelikleri itibariyle zamanaşımı kavramı, daha kritik bir ehemmiyet taşımaktadır. Bu anlamda devletin alacaklarını sağlıklı ve eksiksiz bir şekilde temin edebilmesi, mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkinin temin edilebilmesi bakımından zamanaşımının işlevi kıymetli bir yer tutmaktadır.

Zamanaşımının vergiye ilişkin yükümlülüklerini eksiksiz ve zamanında yerine getiren mükelleflerde adaletsizlik duygusunun yerleşmesine imkân tanınması ve kamu gelirlerini azaltıcı etkiye haiz olmasına karşın kamu alacaklarının hızlı tahsil edilebilmesi, yargı organlarının iş yükünü azaltması özelliklerine binaen fayda-zarar denkleminde faydasının ağır basması nedeniyle resen uygulanması söz konusudur (Bayraktar, 2015: 1). Gerçekten de zamanaşımının esas itibariyle bilhassa mükellefler üzerinde olası olumsuz etkilerinin varlığından bahsedebilmekle birlikte toplumun refahı ve kamu düzeninin temin edilmesi noktasında hukuken sağladığı faydaların fazla olması itibariyle gerekli ve resen uygulanabilir bir müessese olduğunu söylemek gerekmektedir.

Bu çalışmada vergi hukukunda zamanaşımı kavramı üzerinde açıklamaları yapılacak olup öncelikle zamanaşımı kavramı üzerinde durulacaktır. Bu kapsamda zamanaşımının tanımı, çeşitli hukuk dallarında zamanaşımı kavramının yeri ve öneminden bahsedilecektir. Akabinde zamanaşımının vergi hukuku kapsamındaki durumu incelenecek; tarh zamanaşımı, tahsil zamanaşımı, düzeltme zamanaşımı ve ceza zamanaşımı başlıkları altında açıklamalarda bulunulacaktır. Sonuç kısmında ise konu ile ilgili genel değerlendirmelerde bulunulacaktır.

1. ZAMANAŞIMI KAVRAMI VE HUKUK DALLARINDAKİ YERİ

Zaman fizik, psikoloji, felsefe, sosyoloji gibi birçok bilim dalı tarafından kuramlar yoluyla açıklanmaya çalışılan bir kavram olarak değerlendirilmiştir (Karadaş, 2015: 325). Bu bakımdan başı ve sonu olmayan, bir oluşun içinde olduğu soyut süre zaman olarak adlandırılmıştır (Ağarı, 2023: 131). Hukuk bilimi bakımından da önemli bir yer tutan zaman kavramı gerek maddi gerekse şekli hukuk yönünden önemli bir yere sahip olup tarafların aralarında kararlaştırdıkları, yasa tarafından ya da yargılama esnasında hakim tanınan sürelerin hakkın korunması veya hak düşürücü olması bakımından çeşitli sonuçlara neden olduğu görülmektedir (Korkut, 2021: 112).

Zamanaşımı kavramının da bu çerçevede değerlendirilmesi gerekmekte olup bir hukuk kuralı veya olayını başından sonuna kadar etkileyen, kanunun belirlediği koşullar dahilinde belli bir zamanın geçmesi üzerine bir hakkın kazanılmasına veya bir külfetten kurtulmaya vesile olan müessese olarak değerlendirilmektedir (Can, 2015: 114; Furtun, 2014: 56). Hukukta zamaşaşımı müessesesinin uygulanmasının hukuki, ekonomik ve idari nedenleri söz konusu olup bilhassa vergi hukuku bakımından hukuk devleti ilkesi, vergilerin yasallığı ilkesi, vergide eşitlik ilkesi gibi Anayasada düzenlenen temel hak ve hürriyetlerin korunmasına dayanak teşkil ettiğinin de söylenmesi icap etmektedir (Öz- Eşgünoğlu, 2014: 59-64).

Zamanaşımı kavramının hukuk bilimindeki yeri incelendiğinde hem özel hukuk hem de kamu hukuku yönünden önemli bir yer tutmaktadır. Nitekim özel hukuk bakımından zamaşaşımının hukuk ilminde yer etmesi, zamaşaşımı ile benzer geçmişe dayanmakla birlikte kanunda yer alan koşullar dahilinde sürenin geçmesiyle bir hakkın kazanılması veya kaybedilmesi ile bir yükümlülükten veya borçtan kurtulma halinin varlığı söz konusu olmakta iken kamu hukuku bakımından ise bilhassa kamu yararı temel alınmak suretiyle zamaşaşımı kavramına önem atfedilmiştir (Coşkun Karadağ, 2012: 1021). Bu noktada hem özel hukuk hem de kamu hukuku bakımından zamaşaşımı kavramı önem göstermekte olup kavramın özel hukuk yönünden borçlar hukuku, kamu hukuku yönünden ise ceza hukukundaki yeri üzerine kısa açıklamalarda bulunulacak, akabinde kamu hukukunun diğer bir alt dalı olan vergi hukuku çerçevesinde ayrıntılı açıklamalarda bulunulacaktır.

Borçlar hukukunda zamaşaşımı, Türk Borçlar Kanunu (TBK) m. 146-161’de düzenlenmiştir. Zamaşaşımı ile hak düşürücü süre birbirinden farklı kavramları içermekte; zamaşaşımında borç sona ermemekle birlikte sadece dava ve icra yoluyla talep edilemez duruma başka bir deyişle eksik borç haline gelirken hak düşürücü sürede ise ilgili haklar kaybedilir (Doğan vd., 2023: 327-328). Zamaşaşımında borcun ifa edilmesi halinde söz konusu ifa kabul edilmekte, ifayı yapan bakımından bağışlama, ifayı kabul eden açısından ise sebepsiz zenginleşme teşkil etmemektedir (Kayar, 2019: 203).

Bir alacağın zamaşaşımına tabi olması için zamaşaşımına tabi bir alacağın varlığı ile zamaşaşımı süresinin geçmesi şartlarının gerçekleşmesi gerekmekte olup alacak hakları zamaşaşımına tabi iken aynı haklar ve kişilik hakları zamaşaşımına tabi olmamakta; zamaşaşımı süreleri bakımından ise genel zamaşaşımı süresi on yıl olmakla birlikte TBK m. 147’de sayılan hallerde uygulanan beş yıllık zamaşaşımı süresi ile TBK’da yer alan diğer hükümlerde (örneğin TBK m. 72’de on yıl, TBK m. 244/3’te yirmi yıl) belirtilen istisnai sürelerin mevcudiyetini söylemek doğru olacaktır (Ünlütepe, 2021: 307-310).

Borçlar hukukunda zamaşaşımını kesen nedenler TBK m. 153, durduran nedenler ise TBK m. 154’te düzenlenmiş olup zamaşaşımını durduran nedenlerin ortadan kalkması halinde süre kaldığı yerden işlemeye devam ederken kesen nedenlerin varlığı halinde ise süre kesildiği yerden yeniden başlamaktadır. Borçlar hukukunda zamaşaşımı, taraflarca ileri sürülmesi gereken bir def’i niteliğinde olup asıl alacağın dışında diğer alacaklar ile on bağlı faiz ve ceza koşulu gibi diğer alacaklarda zamaşaşımına uğramakta, TBK m. 160 hükmü gereğince borç zamaşaşımına uğramadan zamaşaşımını ileri sürmekten feragat edilememekte aksi takdirde bu feragat geçersiz sayılmaktadır (Doğan vd., 2023: 332).

Ceza hukukunda zamaşaşımına ilişkin düzenlemeler, Türk Ceza Kanunu’nda (TCK) yer almakta olup söz konusu kanunun 66 ila 72. maddeleri arasında zamaşaşımına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemelere göre ceza hukukunda zamaşaşımı, dava ve ceza zamaşaşımı olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Dava zamaşaşımı, suçun işlendiği tarihten itibaren belli bir zaman geçtiği hallerde sanık hakkında kovuşturma işlemlerinin gerçekleştirilmesine engel olan zamaşaşımı olarak tanımlanmaktadır (Özgenç, 2023: 1078).

Dava zamanaşımının dolması halinde Ceza Muhakemeleri Kanunu (CMK) m. 223'e göre düşme kararı verilmekle birlikte her ne kadar düşme kararı verilse bile işlenen fiil suç olma vasfını koruduğundan dava zamanaşımına konu olan suçun failin sonradan işleyeceği başka bir suç yönünden cezanın bireyselleştirilmesinde dikkate alınacağı belirtilmiştir (Çakır, 2013: 213). Dava zamanaşımının duracağı ve kesileceği haller de TCK m. 67'de ele alınmış olup *“soruşturma ve kovuşturma yapılmasının, izin veya karar alınması veya diğer bir mercide çözülmesi gereken bir meselenin sonucuna bağlı bulunduğu hallerde; izin veya kararın alınmasına veya meselenin çözümüne veya kanun gereğince hakkında kaçak olduğu hususunda karar verilmiş olan suç faili hakkında bu karar kaldırılıncaya kadar”* zamanaşımı durmakta; bir suça dair *“şüpheli veya sanıklardan birinin savcı huzurunda ifadesinin alınması veya sorguya çekilmesi, şüpheli veya sanıklardan biri hakkında tutuklama kararının verilmesi, suçla ilgili olarak iddianame düzenlenmesi, sanıklardan bir kısmı hakkında da olsa, mahkûmiyet kararı verilmesi”* hallerinde ise zamanaşımının kesilmesine karar verilmektedir.

Ceza hukukundaki diğer bir zamanaşımı türü olan ceza zamanaşımı ise kesinleşen mahkûmiyet kararından itibaren hükmedilmiş olan cezanın belli süre dahilinde infaz edilememesi durumunda ortaya çıkan zamanaşımıdır (Koca-Üzülmez, 2023: 772). Ceza zamanaşımının dolmasıyla birlikte devletin söz konusu cezayı infaz ettirme yetkisi ortadan kaldırılarak infaz engellenmekle birlikte mahkûmiyet hükmü ortadan kalkmamakta, mahkûmiyet hükmünün tüm neticeleri geçerliliğini korumaktadır. Ceza zamanaşımının kesilmesi ile ilgili olarak TCK m. 71'de düzenlemeye yer verilmiş olup söz konusu düzenleme çerçevesinde yetkili merci vasıtasıyla mahkûmiyet hükmünün infazı için hükümlüye kanuna göre yapılan tebligat veya bu amaçla hükümlünün yakalanması ile bir suçtan mahkûm olan kişinin işlediği üst sınırı iki yıldan fazla olan suç işlemesi halinde ceza zamanaşımı kesilmektedir. Ceza hukukunda zamanaşımı ilgilinin talep etmesini gerektirmemekte, re'sen göz önünde bulundurulmaktadır (Akınar, 2019: 8).

2. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI

Devletin egemenlik hakkı çerçevesinde kişi ve kurumlardan vergi isteme hakkı bulunmaktadır. Nitekim modern devlet anlayışında vergilendirme yetkisi, devletin egemenliğinin temel taşlarından birini oluşturmaktadır (Batı, 2023: 53). Türk vergi sisteminde de Anayasa m. 73'te yer alan *“Vergi ödevi”* başlıklı hüküm, esasen devletin vergilendirme yetkisinin bir tezahürü olarak değerlendirilmelidir. Zamanaşımı ile devletin vergilendirme yetkisi, zaman temel alınmak suretiyle sınırlandırılmakta ve devletin kişi veya kurumlar üzerinde bu yetkisini keyfi bir şekilde kullanmasına mâni olunmaktadır (Akınar, 2019: 8). Bu bakımdan özellikle yürütme organı, vergi idaresi yoluyla gerçekleştireceği işlemlerde başta zamanaşımı olmak üzere anayasal ve yasal sınırlar dahilinde hareket etmek zorundadır (Furtun, 2014: 56).

Kamu hukukunun bir alt dalı olan vergi hukukunda zamanaşımı kavramı ile ilgili gerek 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) gerekse 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da (AATUHK) çeşitli düzenlemelere yer verilmiştir. Bunun yanında vergi suçları bağlamında TCK'da yer alan zamanaşımına dair düzenlemelerin de vergi hukuku bakımından değerlendirileceğini de ifade etmek gerekmektedir.

Vergi hukuku bakımından zamanaşımı, vergi idaresinin yasada yer alan sürenin tamamlanmasından önce tarh veya tahsil işlemlerini gerçekleştirmemiş olduğu vergileri artık tahakkuk ettiremez ve tahsil edemez hale geldiği durum olarak tanımlanmış; bu suretle vergi hukukunda zamanaşımı, tarh (tahakkuk) ve tahsil zamanaşımı olmak üzere iki ayrı başlık altında değerlendirilmiştir (Taşkan, 2018: 253). Gerçekten de VUK'ta düzenleme altına alınan tarh zamanaşımı ile AATUHK'da düzenlenen tahsil zamanaşımı, vergi hukukunda önemli iki zamanaşımı düzenlemesi olarak öne çıkmakla beraber yine VUK'ta düzenlenmiş bulunan

düzeltilme zamanaşımı ile vergi kabahatlerine ilişkin ceza zamanaşımı ve hürriyeti bağlayıcı cezalara tabi tutulan vergi kanunlarını ihlal edici fiillere dair TCK’da yer alan zamanaşımı hükümlerinin de bu kapsamda ele alınması gerekmektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde Türk vergi hukukunda zamanaşımına ilişkin yapılacak açıklamalar dört başlık altında ele alınacak olup sırasıyla tarh zamanaşımı, tahsil zamanaşımı, düzeltilme zamanaşımı ve ceza zamanaşımı ile ilgili değerlendirmelerde bulunulacaktır.

2.1. Tarh Zamanaşımı

Öğretide tahakkuk ve hatta tebliğ zamanaşımı olarak da adlandırılan tarh zamanaşımı, VUK m. 113 ve 114’te düzenleme altına alınmıştır. VUK’ta yer alan söz konusu düzenlemeler şu şekildedir:

“Zamanaşımının mahiyeti:

Madde 113 – *Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır.*

Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder.”

“Zamanaşımı süreleri:

Madde 114 – *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 mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz.

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 faydalandığı takdirde mezkûr evraka ait vergi alacağı yeniden doğar.”

Tarh zamanaşımı, verginin tarh edilerek yükümlüye tebliğ edilmesi ile ilgili olup tarh zamanaşımı süresi içinde tarh edilerek yükümlüye tebliğ edilmeyen vergi zamanaşımına uğramaktadır (Kaneti vd., 2019: 210). Tarh zamanaşımına göre kanunda yer alan beş yıllık zamanaşımı süresi içinde tarh ve yükümlüye tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğramakta ve yükümlünün bu konuda bir başvurusunun olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade etmektedir (Akdoğan, 2023: 113). Verginin eksik tarh edilmesi halinde ikmalen tarhiyatın yapılabilmesi, zamanaşımı süresinin dolmamasına bağlı olmakta; ayrıca tarh zamanaşımı dolduktan sonra vergi incelemesi yapılamamaktadır (Nas, 2011: 326-327).

Tarh zamanaşımı için belirlenmiş bulunan beş yıllık zamanaşımı, hesap döneminin takvim yılı ve özel hesap dönemi olmasına göre değişebilmekte, hesap döneminin takvim yılı olduğu hallerde vergi alacağının doğduğu takvim yılının başından itibaren beş yıl geçmekle zamanaşımı süresi dolarken özel hesap döneminde ise hesap döneminin kapandığı yılı izleyen yılın başından itibaren beş yıl geçmekle zamanaşımı süresi tamamlanmaktadır (Nas, 2011: 314). Vergi hukukunda tarh ve ceza zamanaşımına ilişkin düzenlemeler, doğurduğu sonuçlar itibarıyla hak düşürücü sonuçlar yaratmakta olup her ne kadar özel hukuktaki zamanaşımına

benzese de vergiler bakımından aynı hallerde özel hukuktaki anlamından farklı olarak zamanaşımı kavramı kullanılmaktadır (Kaneti vd., 2019: 210; Şenyüz vd., 2022: 250).

Tarh zamanaşımının kesilmesi ve durması noktasında VUK m. 114 hükmü dikkate alındığında tarh zamanaşımının kesilmesi bakımından herhangi bir düzenleme bulunmamakla beraber zamanaşımının durması bakımından vergi dairesinin matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurmasının bir yıldan fazla olmamak koşuluyla komisyonda geçen süre zarfında zamanaşımını durduracağı hüküm altına alınmıştır. Duran zamanaşımı, takdir komisyonu kararının vergi dairesine tevdi edilmesini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam etmektedir. Bunun haricinde VUK m. 15/1'de yer alan mücbir sebeplerden herhangi birinin varlığı halinde söz konusu sebebin ortadan kalkmasına kadar süreler işlememekte, tarh zamanaşımı işlemeyen süre kadar uzamaktadır (Taşkan, 2018: 255). Bu anlamda mücbir sebep nedeniyle tarh zamanaşımının işlemeyen süreler kadar uzaması için söz konusu mücbir nedenin herkes tarafından bilinebilir veya ilgililer tarafından ispat edilebilir olması icap etmektedir (Can, 2015: 120). İlaveten zamanaşımı süresinin son gününün tatil gününe denk gelmesi halinde zamanaşımı süresinin uzaması, Danıştay Dördüncü Dairesinin verdiği bir karara göre mümkün değildir (Danıştay 4. Daire, E. 1995/609, K. 1996/5649; Nas, 2011: 315).

Tarh zamanaşımında genel kural olan zamanaşımı başlangıcı vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılını takip eden takvim yılının birinci günü olmakla birlikte VUK ve diğer kanunlarda bu hususa dair belli başlı özel hükümlere yer verilmiştir. Bu özel hükümler şu şekildedir:

VUK m. 114/3'te “*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.*” Hükmü gereğince söz konusu hususla ilgili zamanaşımı süresi, muafiyet ve istisnalara ilişkin şartların ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlamaktadır. VUK m. 114/son'da yer alan “*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.*” hükmü çerçevesinde tarh zamanaşımına uğrayan belgeden daha sonra yararlanılması halinde vergi alacağı yeniden doğmakta ve vergi alacağının yeniden doğduğu takvim yılını takip eden ertesi takvim yılından itibaren beş yıllık zamanaşımı süresi yeniden işlemeye başlamaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) m. 17/1-ç'de yer alan “*Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde tarh zamanaşımı, tasfiyenin sona erdiği dönemi izleyen yıldan itibaren başlar.*” hükmü doğrultusunda tasfiye dönemi bir yıldan uzun süren kurumlar yönünden zamanaşımı süresi, tasfiyenin nihayete erdiği dönemi takip eden yıldan itibaren işlemeye başlar.

Motorlu taşıtlar vergisi bakımından Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (MTVK) m. 9 hükmü çerçevesinde motorlu taşıtlar vergisi, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından her yıl Ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılmakta, tahakkuk ettirilen vergi, ayrıca mükellefe tebliğ olunmaz ve vergi tahakkuk ettirilen günde tebliğ edilmiş sayılmakta ve tahakkuk ettirilmesi gereken motorlu taşıtlar vergisinin eksik tahakkuk ettirilmesi veya hiç tahakkuk ettirilmemesi halinde, bu vergi ilgili vergi dairesi tarafından ikmalen tarh edilmektedir. Bu anlamda motorlu taşıtlar vergisinde tarh ve tebliğ işlemlerinin olmaması itibarıyla verginin beş yıllık süre içinde tahakkuk ettirilmemesi halinde zamanaşımı meydana gelmektedir (Batı, 2023: 465).

Emlak Vergisi Kanunu (EVK) m. 40'da “*Bildirim dışı kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımı, bu bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığı idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlar.*” hükmü gereğince bildirim dışı kalan bina ve

arazilere ilişkin zamanaşımı, bunların mülkiyete girdikleri tarihi izleyen yıldan itibaren değil, bildirim dışı bırakıldığının idarece öğrenildiği tarihi izleyen yılın başından itibaren başlamaktadır (Öncel vd., 2018: 140).

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK) m. 20’de veraset ve intikallerde mükellefiyetin başlangıcına ilişkin farklı tarihler öngörülmüştür. Buna göre; beyanname verildiği takdirde, beyanname gösterilen mallar için beyanname tarihinde, verilen beyanname gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarihte, terekenin tahriri, defter tutma veya resmi tasfiye hallerinde mahkemece bu muamelelerin ikmal edildiği tarihte vergi mükellefiyeti başlamaktadır. Bu çerçevede zamanaşımının belirlenmesinde beyannamenin verildiği hallerde beyanname tarihi, beyanname verilmeyen ya da beyanname gösterilmeyen işlemlerde idari tespitin yapıldığı tarih ve defter tutma, terekenin tahriri ve resmi tasfiye hallerinde bu işlemlerin ikmal edildiği takvim yılını izleyen takvim yılı esas alınmaktadır (Kaneti vd., 2019: 213).

Gelir Vergisi Kanunu (GVK) m. 42’de “Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar için bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir.” hükmü doğrultusunda söz konusu işlerde vergiyi doğuran olay bu işlerin bittiği yıl olduğundan zamanaşımı süresi bu yılı takip eden yılın başlangıcından itibaren işleyecektir. Ayrıca GVK m. 94/6-b’de tam mükellef kurumlarca dağıtılan kar paylarından yapılması gereken vergi tevkifatlarına ilişkin düzenlemeler yer almakta olup söz konusu düzenlemeler çerçevesinde kurumların stopaj yoluyla ödeyeceği gelir vergisine ilişkin zamanaşımı, kar paylarının dağıtıldığı takvim yılını takip eden takvim yılının başı olarak ele alınacaktır (Batı, 2023: 463).

2.2. Tahsil Zamanaşımı

Tahsil zamanaşımı, vergi ve diğer kamu alacakları için geçerli olmak üzere AATUHK’da düzenlenmiştir. AATUHK m. 102’de tahsil zamanaşımı şu şekilde düzenlenmiştir:

“Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlarındaki zamanaşımı hükümleri mahfuzdur.

Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur.”

Söz konusu düzenlemeye göre tahsil zamanaşımı, vergi alacakları bakımından alacağın vadesinin rastladığı takvim yılını izleyen yılın başından itibaren beş yıllık süre olmaktadır. Verginin vadesi, söz konusu verginin özel kanunlarla belirlenmiş ödeme süresinin son gününü belirtmektedir (Coşkun Karadağ, 2012: 1031). Örneğin 2023 yılında yapılan ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlara dair gelir vergisinin vadesi 2024 yılı Mart ve Temmuz ayları olduğundan tahsil zamanaşımı süresi beş yıllık süre dikkate alındığında 2029 yılı Aralık ayının son gününde bitmektedir. İlaveten mükellefin zamanaşımı süresinden sonra vergi idaresine yapacağı ödemelerde ilgili hüküm çerçevesinde kabul edilmektedir.

Tahsil zamanaşımını kesen ve durduran nedenler; AATUHK m. 103 ve 104’te yer almaktadır. AATUHK m. 103’te belirtilen tahsil zamanaşımını kesen nedenler şunlardır:

1. Ödeme,
2. Haciz tatbiki,
3. Cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat,
4. Ödeme emri tebliği,

5. *Mal bildirimi, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi,*
6. *Yukardaki 5 sırada gösterilen muamelelerden herhangi birinin kefile veya yabancı şahıs ve kurumlar mümessillerine tatbiki veya bunlar tarafından yapılması,*
7. *İhtilaflı amme alacaklarında kaza mercilerince bozma kararı verilmesi,*
8. *Amme alacağının teminata bağlanması,*
9. *Kaza mercilerince icranın tehirine karar verilmesi,*
10. *İki amme idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı amme idaresi tarafından borçlu amme idaresine borcun ödenmesi için yazı ile müracaat edilmesi.*
11. *Amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması”.*

Ayrıca ilgili kanun hükmü gereğince kesilmenin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren zamanaşımı yeniden işlemeye başlamakta, zamanaşımının bozma kararı ile kesilmesi durumunda zamanaşımı başlangıcı yeni vade gününün rastladığı; amme alacağının teminata bağlanması veya icranın kaza mercilerince durdurulması durumunda zamanaşımı başlangıcı teminatın kalktığı ve durma süresinin sona erdiği tarihin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılının ilk günü olarak ifade edilmiştir. Bunun yanında tahsil zamanaşımını kesmek amacıyla vergi işlemleri ile görevli memurların mükellef adına ancak mükellefin bilgisi haricinde yaptıkları işlemler ile tahsil zamanaşımını kesmek amacıyla mükellef tarafından yapılan küçük tutarlı ödemelerin zamanaşımını kesmeyeceğini belirtmek gerekmekte olup düşük tutarlı ödemeler hususunda Danıştay Üçüncü Dairesinin söz konusu kararında da bu duruma vurgu yapılmaktadır (Danıştay 3. Daire, E. 2015/13617, K. 2019/1485; Batı, 2022).

Tahsil zamanaşımını durduran nedenler ise AATUHK m. 104’te ele alınmış olup söz konusu kanun hükmüne göre vergi yükümlüsünün yabancı ülkede bulunması, hileli iflas etmesi veya terekesinin tasfiyesi nedeniyle hakkında takibat yapılmasına imkân bulunmaması hallerinde bu hallerin devamı süresince zamanaşımı işlememektedir. Tahsil zamanaşımını durduran nedenin kalkması ile birlikte zamanaşımı, nedenin kalktığı günün bitmesinden itibaren başlar ve durmasından önce başlayan süre işlemeye devam eder. VUK m. 15’te yer alan mücbir sebep hallerinin tahsil zamanaşımında uygulanması ile ilgili bir kanun hükmü bulunmamakla beraber söz konusu düzenlemenin AATUHK m. 8’de yer alan “*Hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur*” hükmü çerçevesinde tahsil zamanaşımında da uygulanabileceğine yönelik bir görüş bulunmakta olup (Batı, 2023: 473) söz konusu görüşe gerekçesi ile birlikte katıldığımızı belirtmek gerekmektedir.

2.3. Düzeltme Zamanaşımı

Vergilendirme işlemi esnasında vergi idaresi veya mükellefin kendisinden kaynaklanan hataların olması olasıdır. İşlemin mükellef aleyhine olması halinde işlem kısmen veya tamamen düzeltilerek sonuçları ortadan kalkmakta iken işlemin idarenin aleyhine olması halinde ise eksikliği giderici düzeltici işlemler yapılmakta; takdir komisyonu kararları bu kapsamın dışında kalmaktadır (Şenyüz vd., 2022: 306). Vergilendirme işlemine ilişkin yapılan düzeltmeler, niteliği itibarıyla hakkaniyetin esas alınması ile gerçekleştirilmektedir (Kalenderoğlu, 2017: 67).

Vergilendirme işlemine ilişkin hatalar, VUK m. 116 vd. maddelerde düzenlenmiş olup hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere iki grup halinde kanunda yer almıştır. VUK m. 117’de hesap hataları şu şekilde düzenlenmiştir:

“1. *Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.*

2. *Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.*

3. *Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.”*

VUK m. 118’de ise vergilendirme hataları düzenleme altına alınmıştır. İlgili madde hükmüne göre vergilendirme hataları şunlardır:

“1. *Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır;*

2. *Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmıyan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır;*

3. *Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmiyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.*

4. *Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranılan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.”*

Vergi hatalarının meydana çıkarılması, VUK m. 119 hükmü gereğince beş şekilde olmaktadır. Bunlar; ilgili memurun hatayı bulması veya görmesi, üst memurların incelemesi sonucu hatanın görülmesi, hatanın teftiş sırasında ortaya çıkarılması, hatanın vergi incelemesi esnasında ortaya çıkarılması ve mükellefin başvurusudur. Vergi işlemleri ile ilgili düzeltme yetkisi VUK m. 120/1 uyarınca vergi dairesi müdüründedir. İlgili maddenin devam hükümleri çerçevesinde söz konusu hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir ve hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması durumunda fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunmaktadır.

Vergilendirme işlemlerinde yapılan hataların düzeltilmesinde temel hususlar bu şekilde iken düzeltme işleminin belli bir zaman dilimi içerisinde yapılması elzendir. Nitekim düzeltme zamanaşımı olarak adlandırılan bu süre sınırı içinde vergilendirme işlemlerine ilişkin hataların düzeltilmesi gerekmektedir. Düzeltme zamanaşımına dair hususlar VUK m. 126’da yer almakta olup ilgili düzenlemeye göre:

“114 üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Şu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresi:

- a) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı;*
- b) (Değişik: 23/6/1982-2686/26 md.) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği;*
- c) (Ek: 4/12/1985-3239/11 md.) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre hacizin yapıldığı;*

Tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.”

İlgili düzenleme çerçevesinde VUK m. 114’te yer alan beş yıllık zamanaşımı süresine yollama yapmak suretiyle vergilendirme işlemlerine ilişkin hatalarda düzeltme zamanaşımının beş yıl

olduğu ifade edilmiştir. Maddenin devamında üç özel halin varlığı halinde düzeltme zamanaşımı için bir yıllık ek süre öngörmüştür. Bu bakımdan VUK m. 126'da yer alan üç halden birisinin var olması halinde düzeltme zamanaşımına dair süre altı yıla kadar uzayabilmektedir (Kaneti vd., 2019: 232).

Danıştay Dokuzuncu Dairesinin vermiş olduğu bir kararda zamanaşımı süresinin dolması akabinde ortaya çıkan vergi hatalarının düzeltilemeyeceği, bu nedenle beş yıllık düzeltme zamanaşımı süresinin geçirilmesinden sonra iadenin mümkün olmadığı ifade edilmiştir (Danıştay 9. Daire, E. 2021/ 1508, K. 2023/21; Batı, 2023: 498).

2.4. Ceza Zamanaşımı

Ceza zamanaşımı, genel itibariyle yargılama neticesinde kesin mahkûmiyet kararının akabinde belli sürenin geçmesiyle cezanın infazına engel olan kurum olarak tanımlanmıştır. Vergi hukukunda vergi kabahatlerine ilişkin ceza zamanaşımı, VUK m. 374'te düzenlenmiştir. İlgili düzenleme şu şekildedir:

“Aşağıda yazılı süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmez:

1. Vergi ziyai cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden; 353 ve mükerrer 355 inci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl;

2. Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl; Ancak 336 ncı madde hükmüne göre vergi ziyai cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde kesilecek ceza, vergi ziyai cezası için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesilir.

Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur.”

Söz konusu kanun hükmüne göre vergi ziyai cezasında zamanaşımı, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın birinci gününden başlayarak beş yıl ve özel usulsüzlük cezasında usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl; genel usulsüzlük cezasında ise usulsüzlüğün yapıldığı yılı izleyen yılın birinci gününden başlayarak iki yıl olarak ifade edilmiştir.

Ancak VUK m. 336'da yer alan içtima hükmü doğrultusunda vergi ziyai ile genel usulsüzlüğün birleşmesi halinde vergi ziyai cezası için uygulanan beş yıllık zamanaşımı geçerli olmaktadır. Bu süreler dahilinde tebliğ edilen ceza ihbarnamesi, ceza zamanaşımını kesmektedir. Ayrıca VUK m. 114 hükmü doğrultusunda vergi kabahatleri için cezanın takdir komisyonuna sevki halinde en fazla bir yıl olmak üzere ceza zamanaşımı uzamaktadır (Batı, 2023: 467). Kesilmiş vergi cezalarının tahsili bakımından ise AATUHK m. 102-104 hükümleri dikkate alınmaktadır (Furtun, 2014: 59).

Vergi suçları bakımından zamanaşımının değerlendirilmesinde ise TCK m. 66 ve 68 hükümleri önem arz etmektedir. TCK m. 66/1'de dava zamanaşımına ilişkin sürelerle dair düzenlemeye yer verilmiş olup ilgili kanun metni şu şekildedir:

“Kanunda başka türlü yazılmış olan haller dışında kamu davası;

a) Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda otuz yıl,

b) Müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmibeş yıl,

c) Yirmi yıldan aşağı olmamak üzere hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmi yıl,

d) Beş yıldan fazla ve yirmi yıldan az hapis cezasını gerektiren suçlarda onbeş yıl,

e) *Beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda sekiz yıl, geçmesiyle düşer.”*

Söz konusu hüküm ışığında zamanaşımında cezaya ilişkin üst sınırın dikkate alınması gerektiği gözetildiğinde; VUK m. 359’da yer alan kaçakçılık suçlarında yer alan fiiller bakımından VUK m. 359/a’da yer alan fiiller için sekiz yıl; VUK m. 359/b-c-ç ve d’de yer alan fiiller için on beş yıllık dava zamanaşımı süresi ile VUK m. 362’de düzenlenen vergi mahremiyetini ihlal suçu, VUK m. 363’te düzenlenen mükelleflerin özel işlerini yapma suçu ve VUK m. 246/2’de düzenlenen ekim sayım beyanlarını denetlememe fiili yönünden sekiz yıllık zamanaşımı süresi öngörülmektedir. Bu süreler dahilinde ilgili fiiller hakkında davanın açılması gerekmektedir. TCK m. 67/2 uyarınca şüpheli veya sanıklardan birinin savcı huzurunda ifadesinin alınması veya sorguya çekilmesi, şüpheli veya sanıklardan biri hakkında tutuklama kararının verilmesi, suçla ilgili olarak iddianame düzenlenmesi veya sanıklardan bir kısmı hakkında dahi olsa mahkûmiyet kararı verilmesi hallerinin birinin varlığı halinde zamanaşımı süresi kesilmekte; TCK m. 67/1 uyarınca soruşturma ve kovuşturma yapılmasının, izin veya karar alınması yahut diğer bir mercide çözülmesi gereken bir meselenin sonucuna bağlı bulunduğu durumlarda izin veya kararın alınmasına veya meselenin çözümüne veya kanun hükmü gereğince hakkında kaçak olduğu konusunda karar verilmiş olan suç faili hakkında bu karar kaldırılıncaya kadar ise zamanaşımı süresi durmaktadır.

Ceza zamanaşımı ile ilgili ise TCK m. 68/1 hükmü dikkate alınmaktadır. İlgili kanun metni şu şekildedir:

“Bu maddede yazılı cezalar aşağıdaki sürelerin geçmesiyle infaz edilmez:

- a) *Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezalarında kırk yıl.*
- b) *Müebbet hapis cezalarında otuz yıl.*
- c) *Yirmi yıl ve daha fazla süreli hapis cezalarında yirmidört yıl.*
- d) *Beş yıldan fazla hapis cezalarında yirmi yıl.*
- e) *Beş yıla kadar hapis ve adli para cezalarında on yıl.”*

İlgili hüküm çerçevesinde zamanaşımında cezaya ilişkin üst sınırın dikkate alınması gerektiği gözetildiğinde; VUK m. 359’da yer alan kaçakçılık suçlarında yer alan fiiller bakımından VUK m. 359/a’da yer alan fiiller için on yıl; VUK m. 359/b-c-ç ve d’de yer alan fiiller için yirmi yıllık dava zamanaşımı süresi ile VUK m. 362’de düzenlenen vergi mahremiyetini ihlal suçu, VUK m. 363’te düzenlenen mükelleflerin özel işlerini yapma suçu ve VUK m. 246/2’de düzenlenen ekim sayım beyanlarını denetlememe fiili yönünden on yıllık zamanaşımı süresi öngörülmektedir. TCK m. 71 uyarınca mahkûmiyet hükmünün infazı için yetkili merci tarafından hükümlüye kanuna göre yapılan tebligat veya bu amaçla hükümlünün yakalanması ile bir suçtan dolayı mahkûm olan kimse üst sınırı iki yıldan fazla hapis cezasını gerektiren kasıtlı bir suç işlediği hallerde ceza zamanaşımı kesilmektedir.

SONUÇ

Zamanaşımı, bir durumda belli bir süre limitinin devreye girdiği bir hal olarak tezahür etmekte olup hukuk dünyasında da yasanın belirlediği şartlar itibariyle belli bir zamanın geçmesi üzerine bir hakkın kazanılmasına veya bir külfetten kurtulmaya neden olan müessese olarak tanımlanmaktadır. Zamanaşımı kavramına, alacak bakımından borçlar hukukunda, suçlara ilişkin ceza hukukunda yer verilmekle birlikte vergi hukuku bakımından hem kamu alacağı

yönünden hem de vergi suçlarına ilişkin sürelerde yarattığı etki ile geniş bir yer tuttuğunu söylemek gerekmektedir.

Vergi hukuku bakımından zamanaşımı, dört temel alt kavram çerçevesinde değerlendirilmektedir. Bu alt kavramlardan ilki olan tarh zamanaşımı vasıtasıyla süresi içinde tarh edilerek yükümlüye tebliğ edilmeyen vergi zamanaşımına uğramakta, yükümlünün bu hususta bir başvurusunun olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade etmektedir. Tarh zamanaşımı, beş yıllık bir süreyi kapsamakta olup eksik tarh edilmesi durumunda ikmalen tarhiyatın yapılabilmesi için zamanaşımı süresinin dolmaması gerekmekte, ayrıca tarh zamanaşımı dolduktan sonra vergi incelemesi yapılamamaktadır. Genel hükümlerin yanında GVK, KVK, MTV, VİVK, EVK gibi kanunlarda tarh zamanaşımına ilişkin özel düzenlemeler yapılmış olup vergiyi doğuran olayın özelliğine göre zamanaşımının başlangıcına yönelik farklı hükümler getirilmiştir.

Vergi hukukunda yer alan ikinci zamanaşımı türü tahsil zamanaşımıdır. Tahsil zamanaşımı, AATUHK'da düzenlenmiş olup kamu alacağının vadesinin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı başından itibaren beş yıllık süre içinde tahsil edilmemesi halinde ortaya çıkan zamanaşımı olarak ifade edilmektedir. Verginin vadesi ifadesi, ilgili verginin özel kanunlarla belirlenmiş ödeme süresinin son gününü belirtmektedir. Tahsil zamanaşımını kesen ve durduran nedenler aynı kanunda belirtilmiş olup ödeme, haciz, cebren tahsil gibi kanunda sayılan on bir neden, tahsil zamanaşımını keserken; vergi yükümlüsünün yabancı ülkede olması, hileli iflas ve terekenin tasfiyesi zamanaşımını durdurmaktadır.

Vergi hukukunda yer alan diğer bir zamanaşımı türü düzeltme zamanaşımıdır. Vergilendirme işlemlerinde oluşabilecek olası hatalara binaen VUK m. 116 vd. hükümlerde hesap hataları ve vergilendirme hataları ifade edilmiştir. Bu hataların giderilmesi noktasında sürenin tespiti noktasında düzeltme zamanaşımı VUK m. 126'da ele alınmış olup söz konusu maddede VUK m. 114'te yer alan beş yıllık zamanaşımı süresi çerçevesinde vergilendirme işlemlerine dair hatalarda düzeltme zamanaşımının beş yıl olduğu hüküm altına alınmıştır. Düzeltme zamanaşımıyla ilgili üç özel hale de değinilmiş, bu hallerde düzeltme zamanaşımı için bir yıllık ek süre öngörülmüştür. Bu anlamda VUK m. 126'da yer alan üç halden birisinin var olması halinde düzeltme zamanaşımına dair süre altı yıla kadar uzamaktadır.

Vergi hukukunda yer alan zamanaşımı türlerinden vergi kabahatleri ve vergi suçlarına ilişkin ceza zamanaşımı önem taşımakla birlikte bu kapsamda dava zamanaşımının da belirtilmesi gerekmektedir. Nitekim söz konusu kabahatler ve suçlar noktasında her iki zamanaşımı da önem arz etmektedir. Vergi kabahatleri bakımından VUK m. 374'te yer alan zamanaşımı süreleri dikkate alınmakta iken vergi suçları bakımından dava ve ceza zamanaşımının belirlenmesinde TCK m. 66 ve 68 hükümleri esas hususları hüküm altına almaktadır. Bu anlamda söz konusu zamanaşımı türleri ile birlikte gerek vergi kabahatleri bakımından vergi cezalarının kesilmesine ilişkin sınır belirlenmekte gerekse vergi suçları açısından kamu davasının açılması ile bu fiillere verilecek cezaların infazına ilişkin süre sınırları tespit edilmektedir.

KAYNAKÇA

Ağarı, M. (2023). *Zaman Kavramı: Nedir-Ne Değildir?*. Karabük Türkoloji Dergisi, 6(1): 123-148.

Akdoğan, A. (2023). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

- Akpınar, H. (2019). *Türk Vergi Hukukunda Zamanaşımı*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Medipol Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Batı, M. (2022). *Maliye Yapıyor, Danıştay "Olmaz" Diyor; Zamanaşımını Kes(mey)en Ödeme Sorunu*. <https://lebibyalkin.com.tr/haber/maliye-yapiyor-danistay-olmaz-diyor-zamanasimini-kesmeyen-odeme-sorunu>, (Erişim tarihi 22.04.2024).
- Batı, M. (2023). *Vergi Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bayraktar, İ. K. (2015). *Vergi Hukukunda Zamanaşımı*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Can, H. (2015). *Türk Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı*. Vergi Sorunları Dergisi, 318: 113-125.
- Coşkun Karadağ, N. (2012). *Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından "Mücbir Sebepler" ve "Ödeme"ye Eleştirel Bakış*. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 61(3): 1017-1055.
- Çakır, M. (2013). *Türk Ceza Hukukunda Dava Zamanaşımı*. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, 71(1): 207-228.
- Doğan, M., Şahan, G. ve Atamulu, İ. (2023). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Furtun, İ. H. (2014). *Vergi Hukukunda Bir Zamanaşımı Türü Olarak Vergi Ceza Zamanaşımına Dair Bir İnceleme*. Vergi Sorunları Dergisi, 311: 55-60.
- Kalenderoğlu, M. (2017). *Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Agon Bilgi Akademisi.
- Kaneti, S., Ekmekçi, E., Güneş, G. ve Kaşıkçı, M. (2019). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Karadağ, N. (2015). *Zaman Kavramına Kuramsal Yaklaşımlar ve İnternet'te Şimdiki Zaman Olgusu*. Folklor/Edebiyat Dergisi, 21(83): 325-341.
- Kayar, İ. (2019). *6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'na Göre Borçlar Hukuku Genel Hükümler/Özel Borç İlişkileri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Koca, M. ve Üzülmöz, İ. (2023). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Korkut, M. S. (2021). *Türk Borçlar Kanunu'nun 158. Maddesinin Medenî Usûl Hukuku Bakımından Değerlendirilmesi*. Türk Alman Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 3(1): 111-134.
- Nas, A. (2011). *Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı*. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 60(2): 309-330.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2018). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öz, E. ve Eşgünoğlu, M. (2014). *İdari ve Adli Uygulamalarda Zamanaşımı Uygulaması: Özellik Arz Eden Haller*. Uluslararası Antalya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 3: 57-84.
- Özgenç, İ. (2023). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2022). *Vergi Hukuku Genel Hükümler*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Taşkan, Y. Z. (2018). *Vergi Hukuku*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Ünlütepe, M. (2021). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.