HAKEMLİ

VERGİ HUKUKU VE CEZA HUKUKU BAKIMINDAN "ZAMANAŞIMI" KAVRAMI ÜZERİNE BİR İNCELEME

Eylem BAŞ*

I. GİRİŞ

İncelemenin konusu vergi hukuku ve ceza hukuku bakımından "zamanaşımı" kavramıdır. "Zaman" kavramı soyuttur ve doğal bir olayı, akışı ifade etmekle birlikte, aynı zamanda hukukun kendisine hukuki sonuçlar bağladığı bir olaydır. "Süre" kavramıysa soyut olan zamanın somut bir kesimini ifade eder. Zira süreler belirli olarak sınırlandırılan ve tespit edilebilen zaman dilimleridir. Zamanaşımı da bu anlamda bir süredir.[1]

"Zamanaşımı"nın kanunlarca belirlenen sürelerin geçmesi ve şartların gerçekleşmesiyle fiili durumun kanuni duruma çevrilerek devlet otoritesi tarafından korunması olarak tanımlanması mümkündür.[2] Zamanaşımına uğramama kavramı hiçbir şeyi unutmamayı, af ise her şeyi unutmayı önerir. Zamanaşımı kurumu bu iki uç düşüncenin tam ortasında yer alır ve "şayet zamanı geldiyse unutmak gerektiğini" savunur.[3]

Ceza hukukunda suçun işlenmesinden ya da hükmün kesinleşmesinden itibaren belli sürelerin geçmesi sonucunda devletin ceza ve infaz ilişkilerini devam ettirmesinde herhangi bir sosyal yarar kalmaz.[4] Geciken ceza,

---

* Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuku Anabilim Dalı Öğretim Elemanı

[1] **ÇAĞAN,** Nami, Vergi Hukukunda Süreler, Ankara 1975, s. 1-2.

[2] **KOCAHANOĞLU,** Osman Selim, Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları, İstanbul 1983, s. 437.

[3] **TANER,** Fahri Gökçen: Ceza Hukukunda Zamanaşımı, Ankara 2008, s. 18.

[4] **İÇEL,** Kayıhan/**AKINCI,** Füsun Sokullu/**ÖZGENÇ,** İzzet/**SÖZÜER,** Adem/**MAHMUTOĞLU,** Fatih S./**ÜNVER,** Yener, Yaptırım Teorisi, İstanbul 2000, s. 344.

cezadan ziyade bir gösteri halini alır.[5] Belli sürelerin geçmesinin ardından devletin cezalandırma yetkisinin kalkması halini zamanaşımı oluşturur.[6] Zamanaşımı, kamu hukukunun bir dalı olan vergi hukuku bakımından da önemli bir kurumdur. Vergi hukukunun kendine has prensiplere sahip olması, zamanaşımına değişik boyutlar kazandırmaktadır. Lehinde ve aleyhindeki görüşlere karşın kamu yararı nedeniyle vergi hukukunda zamanaşımı düzenlenmiştir.

Vergi hukukunda vergilendirme sürecinin taşıdığı özellikler dikkate alınarak zamanaşımı bir taraftan vergiler bir taraftansa vergi cezaları olmak üzere iki farklı şekilde düzenlenmiştir. Ancak her iki durum bakımından zamanaşımı süresi, zamanaşımını hesaplamaya yönelik sürenin başlangıcı gibi hususlarla ilgili vergiler ve cezalar bakımından farklı esaslar getirilmiştir.[7]

II. VERGİ HUKUKUNDA "ZAMANAŞIMI" KAVRAMI

Vergi hukukunda zamanaşımı vergi idaresinin vergi alacağını tahakkuk ettirme ve tahsil edebilme yetkisini ortadan kaldıran bir nedendir. Zamanaşımı sürelerinin geçmesi halinde vergi alacağının esası bundan doğrudan etkilendiğinden, zamanaşımı süreleri yasa koyucu tarafından belirtilen diğer sürelerden farklı şekilde düzenlenmiştir.[8] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) yer alan sürelere ilişkin genel hükümler zamanaşımına ilişkin süreler bakımından kural olarak uygulama alanı bulmaz. Vergi hukukundaki zamanaşımı süreleri, nitelikleri gereğince hak düşürücü sürelere yakındır[9] ve bunun nedenini vergi hukukunun bir kamu hukuku dalı olması oluşturur.[10]

---

[5] **BECCARIA,** Cesare, Suçlar ve Cezalar Hakkında, (Çev. Sami Selçuk), Ankara 2010, s. 103.
[6] **DEMİRBAŞ,** Timur, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2005, s. 622.
[7] **KIZILOT,** Şükrü/**ŞENYÜZ,** Doğan/**TAŞ,** Metin/**DÖNMEZ,** Recai: Vergi Hukuku, Ankara 2006, s. 195.
[8] **ÇAĞAN,** s. 31.
[9] **DEMİRCİ,** Azmi, "Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Zamanaşımı Sürelerinin Yeni Türk Ceza Kanunu ile Uyumu", Vergi Dünyası Dergisi, S. 297, Mayıs 2006, s. 29. "Zamanaşımı" kavramı ve "hak düşürücü süre" kavramı birbirinden farklıdır. Zira hak düşürücü süre, hakların kanun ya da sözleşme ile belirtilen süre içinde kullanılmaması sonucunda ortadan kalkmasını ifade etmekteyken; zamanaşımı, hakkın ya da alacağın kendisini değil, talep edilebilirliğini ortadan kaldırmaktadır. Bkz. **OKTAR,** Ateş, Vergi Hukuku, İstanbul 2008 s. 148; **KIRBAŞ,** Sadık, Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler, Kurumlar, Ankara 1984,s. 121.
[10] **ÖNCEL,** Mualla/**KUMRULU,** Ahmet/**ÇAĞAN,** Nami: Vergi Hukuku, Ankara 2010, s. 113.

Vergi hukukunda zamanaşımının kabul edilmesindeki başlıca neden kamu yararıdır.[11] Zamanaşımı kurumuyla devletin egemenlik gücünün sınırlandırılmasının, yurttaşların hukuk devletinin gereği olarak hukuk güvenliğine sahip olmasının ve idarenin hukuka bağlı olmasının sağlandığı da söylenmelidir.[12] Devletin vergiden doğan alacağını uzun bir süre sonra istemesi hem vergi idaresi hem de mükellef bakımından sorunlar yaratacak niteliktedir. Vergi idaresi kanıtlar bakımından güçlüklerle karşılaşabileceği gibi takip ve tahsil bakımından da bazı sorunlarla karşılaşabilir. Mükelleflerin de uzun bir süre boyunca belirsizlik içinde kalmaları ve bazı defterleri ve belgeleri saklamak yükümlülüğü altında olmaları sorunlara neden olabilir.[13] Zamanaşımının kabul edilmesinde vergi alacaklısının cezalandırılması yönünde bir amaç yoktur.[14] Zamanaşımı, vergi borcunun uzun süre askıda kalmasını önler ve böylelikle vergi idaresine alacaklarını takip etme bakımından daha dikkatli davranma yükümlülüğü yükler. Böylelikle hem kamu yararı hem de her bir kişinin yararı korunmuş olur. Zamanaşımının kamu yararı bakımından bir diğer etkisi de yargı organlarının yükünü hafifletmesidir.[15] Bu etki kamu hukukunda, özel hukuka oranla daha açık bir şekilde görülür.[16] Zira VUK m. 113/2'de zamanaşımın, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceği belirtilmiştir.[17]

Zamanaşımı kurumu bazen gizli ve sinsi bir af kurumu olarak nitelendirilerek eleştiriye uğramaktadır.[18] Ancak vergi afları çoğunlukla siyasi bir tercihin ürünüyken zamanaşımı hukuk sistemi içerisindeki yerinden dolayı kendiliğinden işlemektedir. Bu nedenle eleştirilmesi gereken zamanaşımı sürelerinin varlığı değil, bu süreler karşısında vergi idaresinin ya

---

[11] **EDİZDOĞAN,** Nihat/**TAŞ,** Metin/**ÇELİKKAYA,** Ali, Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Bursa 2007, s. 210.

[12] **KARAGÖZ,** Berkan, Vergi Hukukunda Zamanaşımı, İstanbul 2008, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), s. 243.

[13] Örneğin devletin takip ve tahsili uzun süre gecikmiş olan vergileri izlemesinin gerektireceği giderler, yükümlülerin defter ve belgelerin uzun bir zaman dilimi içinde yitirtilmesi olasılığı karşısında doğacak ispat zorlukları ve bu durumun yükümlülerin ticari güvenlikleri açısından sakıncalar doğurması gibi. Ancak zamanaşımı bahsedilen bu zorlukları ortadan kaldırır. Bkz. **MUTLUER,** M. Kamil Vergi Genel Hukuku. İstanbul: 2006, s. 147.

[14] **KIRBAŞ,** s. 121; **ERGİNAY,** Akif, Vergi Hukuku, Ankara 1984, s.95.

[15] **ARSLAN,** Mehmet, Vergi Hukukunda Zamanaşımı, Ankara 2007, s. 26.

[16] **MUTLUER,** s. 146.

[17] Örneğin borçlar hukukunda zamanaşımı kavramı borçlu tarafından ileri sürülmesi gereken bir defi olduğundan yargı organlarının yükünü sadece ispat yükü bakımından kolaylaştıran ve hafifleten bir niteliğe sahiptir. Bkz. **ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN,** s. 132.

[18] **ANKARA TİCARET ODASI**, Gizli Af: Zamanaşımı Raporu, Ankara 2006, (http://www.atonet.org.tr/yeni/index.php?p=355)

da mahkemelerin etkin ve verimli şekilde çalışmaması olmalıdır.[19] Zira vergi hukukunda zamanaşımı süreleri devletin, vergi alacağını hızlı ve etkin şekilde elde etmesinde itici bir güçtür.[20]

Vergi hukukunda zamanaşımının kesilmesinde, kesilmenin meydana geldiği takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren yeni bir zamanaşımı süresi ortaya çıkar; durmaysa, durma sebebinin doğmasına kadar geçmiş olan sürenin de durma sebebinin ortadan kalkmasından sonra yeniden işleyecek olan süreye ilave edilmesiyle hesaplanır.[21]

Belirtilen yararlarına karşın zamanaşımı, borcunu düzenli bir şekilde ödeyen yükümlüler aleyhine adalet ve eşitlik ilkelerini zedeleyecek niteliktedir.[22] Yükümlüleri kaçakçılığa yöneltebileceği gibi vergi kayıplarına da yol açabilir.[23] Ancak kamu yararı düşüncesinin bir gereği olarak hemen hemen bütün hukuk sistemlerinde bu kavrama yer verilmektedir.[24] Bu nedenle vergi hukukunda zamanaşımının faydalarının, zararlarına göre daha ağır bastığı söylenebilir.[25]

Vergi hukukunda alacaklı vergi idaresinin, vergi isteme yetkisini sınırlandıran tahakkuk (VUK m. 113 ve m. 114) ve tahsil zamanaşımı (6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) m. 102 ve m. 103) olmak üzere iki türlü zamanaşımı süresi vardır.[26] Ayrıca VUK m. 126'da düzeltme zamanaşımına yer verilmiştir.

A. TAHAKKUK ZAMANAŞIMI

Tahakkuk zamanaşımına[27] ilişkin olarak VUK m. 114/1'de vergi alacağının doğduğu[28] takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş

---

[19] **KARAGÖZ,** s. 2.
[20] **ARSLAN,** s. 106.
[21] **KOCAHANOĞLU,** s. 448.
[22] **ULUATAM,** Özhan/**METHİBAY,** Yaşar, Vergi Hukuku, Ankara 1999, s. 143.
[23] **OKTAR,** s. 147. Ayrıca kayıt dışı ekonominin yaygın olduğu ülkelerde de devletle herhangi bir vergisel ilişki kurmaksızın faaliyetlerine devam eden bir şirket zamanaşımı süresinin geçmesi sebebiyle ödüllendirilmiş olur ve bu şirketin faaliyetinin ve kazancının boyutlarının dahi tespitinde güçlükler yaşanabilir. Hem defter ve belge yokluğu, hem de kişinin servetinin ve bu serveti ne zaman ne şekilde elde ettiğinin tespitindeki güçlük vergi incelemesinin sağlıklı bir şekilde yapılmasını kısıtlar. Bkz. **NAS,** Adil "Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı", AUHFD, C. 60, S. 2, Y. 2011, S. 311, 312.
[24] **ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN,** s. 132.
[25] **NAS,** s. 312.
[26] **ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN,** s. 132.
[27] VUK m. 113 ve m. 114'te düzenlenen zamanaşımına, yazında tahakkuk zamanaşımı, tebliğ zamanaşımı (bir verginin süresinde tarh edilmesine karşın tebliğ edilmemesi ve tahakkuk

yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı belirtilmiştir. Bu beş yıllık süre, aksine bir hüküm olmadığı takdirde kural olarak VUK kapsamındaki tüm vergiler için geçerlidir.[29] Örneğin 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK) ile 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu (EVK) istisnai düzenlemelere yer vererek bu süreyi sonsuza dek uzatmıştır. Ancak niteliği ağır olmayan bazı vergi cezalarının kesilmesindeyse süre kısaltılmıştır.[30] EVK m. 40'ta vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla bildirim dışı[31] kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımı, bu bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığının idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlayacağı belirtilmiştir. Böylelikle bina ve arazi vergileri açısından zamanaşımının

---

zamanaşımının kullanılmamasının nedeninin ise tahakkukun tebliğden de sonra gelmesi olduğu yönünde bkz. **KIZILOT/ŞENYÜZ/TAŞ/DÖNMEZ,** s. 196, 197.) tarh zamanaşımı (bkz. **KARAKOÇ,** Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Ankara 2007, s. 315; **OKTAR,** s. 148.) veya vergilendirme zamanaşımı (bkz. **BAYRAKLI,** Hasan Hüseyin, Vergi Hukukunun Temel İlkeleri, Afyon 1997, s. 158, 159.) denildiği görülmektedir. Söz konusu maddelerde bu zamanaşımı türünün ne şekilde ifade edileceğine ilişkin herhangi bir açıklık yoktur. Ancak, mücbir sebebi hükme bağlayan VUK m. 15'te "tarh zamanaşımı" kavramına yer verilmiştir. Yine VUK m. 114'te *"...tarh ve tebliğ edilmeyen..."* ifadesine yer verildiğinden ve vergileme süreci içinde, tarh işleminin tebliğinden sonra verginin tahakkuk etmesinde artık idarenin herhangi bir mükellefiyeti olmadığından burada zamanaşımına yer verilmesinin esas nedeninin idarenin tebligat dâhil vergilendirme işlerini süresinde yaparak savsaklamaması olduğu da dikkate alındığında, bu zamanaşımının tarh zamanaşımı olması gerektiği yönündeki görüş için bkz. **MUTLUER,** s. 148, **NAS,** S. 313, 314.

[28] Vergi borcunun vergiyi doğuran olayla mı yoksa vergi borcunun veya vergi alacağının doğması için idari bir muamele olan tarh ve tebliğ işlemleriyle mi doğacağı hususunun tartışmalı olduğu yönünde bkz. **AKSOY,** Şerafettin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul 2010, s. 131.

[29] Zamanaşımı hesap döneminin, takvim yılı ve özel hesap dönemi olmasına göre değişiklik gösterebilir. Hesap dönemi takvim yılı olanlarda vergi alacağının doğduğu takvim yılının başından itibaren beş yıl geçmekle zamanaşımı süresi dolmaktayken, özel hesap döneminde hesap döneminin kapandığı yılı izleyen yılın başından itibaren beş yıl geçmekle zamanaşımı süresi dolar. Bkz. **NAS,** s. 314.

[30] **AKSOY,** s. 131; **BİLİCİ,** Nurettin, Vergi Hukuku, Ankara 2010, s. 112. VUK'ta vergi idaresi tarafından ya da ceza mahkemelerince hükmedilmesi öngörülen vergi cezalarının amacı, vergi kanunlarına aykırı davranan vergi mükellefleri ve diğer idare edilenler üzerinde caydırıcı etki sağlanarak, vergi alacağının zamanında ve olabildiğince en az kayıpla tahsilinin sağlanması olarak belirtilebilir. Bkz. **CANDAN,** Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, Ankara 2010, s. 80, 81.

[31] Kanun metninde yer alan "bildirim dışı" ifadesinden önce "beyan dışı" ifadesine yer verilmişti; "beyan edilmediğinin" ifadesiyse "bildirim dışı bırakıldığının" şeklinde 3.4.2002 kabul tarihli ve 4751 sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun ile değiştirilmiş ve metne işlenmiştir. (RG. 9.4.2002, S. 24721)

işlememesi gibi bir durumla karşı karşıya kalınır.[32] Zira bina ve arazinin bildirim dışı kaldığını, idarenin öğrendiği tarihi ispatlamak görevi yükümlüye ait olacaktır ve bunun uygulamada gerçekleştirilebilmesi zordur. EVK m. 11 ve m. 21 gereğince dört yılda bir yenilenen değer takdiri dönemleri haricinde emlak vergisi her yılın birinci ayından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılacağından ara yıllar bakımından da tahakkuk zamanaşımı söz konusu olmayacaktır. Yine 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (MTVK) m. 9 bakımından da bu durum geçerlidir.[33] VİVK m. 20'de de vergi kaçakçılığının önlenmesi için verilen beyannamede gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde intikal eden malların idarece tespit edildiği hallerde doğacağı belirtilerek idarenin bilgisi dışında kalan mallar açısından zamanaşımının işlememesi sağlanmıştır.

1. Tahakkuk Zamanaşımı Süresinin Başlangıcı

VUK m. 114/1'e göre tahakkuk zamanaşımı süresi vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından itibaren yani birinci gününden itibaren başlar.[34] VUK m. 19'da vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun tamamlanması ile doğacağı belirtilerek, vergi alacağının mükellef bakımından vergi borcunu teşkil ettiği belirtilmiştir. Bu nedenle tarh ve tebliğ gibi usul işlemlerinin yapılmasının soyut vergi borcunun doğması bakımından etkili olmadıkları, yükümlülüğün vergiyi doğuran olayla birlikte ortaya çıktığı söylenebilir.[35] Vergiyi doğuran olay yükümlülerin vergi yasalarında gösterilen vergi konuları ile bir ilişki ve bağlılık kurmaları halinde ortaya çıkar.[36] Vergiyi doğuran olay her bir verginin özelliğine göre ilgili oldukları yasada belirtilmiştir.[37] Her ne kadar tahakkuk zamanaşımı süresinin başlangıcı kural olarak vergiyi doğuran olaya bağlanmış olsa da

---

[32] **KARAKOÇ,** s. 421; **ULUATAM/METHİBAY,** s. 143.
[33] **OKTAR,** s. 155.
[34] Örneğin 2013 yılına ait gelir vergisinin zamanaşımına uğraması için 2014 takvim yılının 1 Ocak gününden 2018 takvim yılının 31 Aralık gününe kadar tarh ve tebliğ edilmemesi halinde zamanaşımı ile karşı karşıya kalınır.
[35] **KIRBAŞ,** s. 122.
[36] **ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN,** s. 134.
[37] Örneğin gelir üzerinden alınan vergilerde vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesidir ve bu durumda tahakkuk zamanaşımı süresi gelirin elde edildiği yılı izleyen takvim yılının birinci gününden itibaren başlar. Örneğin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDV) m. 10'da belirtilen istisnalar haricinde yine bu hüküm gereğince vergiyi doğuran olay mal teslimi ve hizmetin yapılması olarak belirtildiğinden tahakkuk zamanaşımı mal tesliminin ya da hizmetin yapıldığı yılı izleyen yılın birinci gününden itibaren başlar.

bazı vergilerde kuralın uygulanmasına istisnalar yaratan durumlar vardır.[38] Ayrıca bazı cezalar açısından da istisnalar yaratılmıştır.[39]

GVK'ya göre kaynakta kesilerek tahsil edilen vergiler bakımından zamanaşımının başlangıcı hususu uygulamada tartışmaya neden olmaktadır. Sorunu, vergiyi doğuran olayın gelir vergisinin kaynakta kesildiği zaman mı yoksa gelirin sermaye şirketleri ve kooperatifler tarafından elde edildiği zaman mı meydana geleceği hususu oluşturur. Vergi idaresi burada ilk durumu kabul ettiğinden, zamanaşımı verginin kaynakta kesildiği yılı izleyen takvim yılının birinci gününden itibaren başlar. Danıştay ise zamanaşımına faaliyetin ilişkili bulunduğu yılın esas alınarak zamanaşımının hesaplanmasının gerektiği, zira verginin kaynakta kesilmesinin vergiyi doğuran olay olmayıp verginin tahsil edilme şekli olduğunu belirtmektedir.[40] 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu m. 17/1-ç'de bir yıldan fazla süren tasfiyelerde tarh zamanaşımının, tasfiyenin sona erdiği dönemi izleyen yıldan itibaren başlayacağı düzenlenmiştir. EVK m. 40'ta bildirim dışı kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımı, bu bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığının idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlayacağı öngörülmüştür.

VİVK m. 20'de vergi yükümlülüğünün ölüm tarihinde başlamayıp, beyanname verilen durumlarda gösterilen mallar için beyanname tarihinde, gösterilmeyen mallar ve beyanname verilmeyen hallerdeyse intikal etmiş olan malların idarece öğrenildiği, terekenin yazılması, defter tutma veya resmi tasfiye durumlarında mahkeme tarafından bu işlemlerin tamamlandığı tarihte doğacağı belirtilmiştir. Veraset ve intikal vergisinde zamanaşımı maddede belirtilen durumların meydana geldiği yılı izleyen yılın ilk gününden itibaren başlar. Söz konusu durum her ne kadar vergi idaresinin çoğu zaman ölüm ve intikal olaylarından hemen haberdar olamaması, taşınmaz malların vergi kayıtlarında bulunmaması ve vergi tarhı için terekenin yazılması, defter tutma ve resmi tasfiye işlemlerinin tamamlanmasını beklemek zorunda olması gibi hususlar nedeniyle böyle bir düzenlemeye gidilmesini haklı gösterse de bu durum zamanaşımının kamu düzenini sağlaması amacıyla bağdaşmaz.[41] Örneğin VUK m. 114/4'te damga

---

[38] **KARAKOÇ,** s. 421.

[39] **ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN,** s. 134. Örneğin VUK m. 114/3'e göre şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresinin, istisna veya muafiyet şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlayacağı belirtilmiştir.

[40] **ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN,** s. 135.

[41] **ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN,** s. 135.

vergisinde bu vergiye tabi olup da vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden, tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde vergi alacağının yeniden doğacağı belirtilmiştir.[42] Bu durumda yeni zamanaşımı süresi evrakın hükmünden yeniden yararlanılması tarihini izleyen takvim yılının birinci gününden itibaren başlar. Bu nedenle de örneğin bir pay senedine ilişkin damga vergisi zamanaşımına uğramışsa bu durumda pay senedinden yeniden yararlanıldığı tarihin saptanması gerekecektir.[43]

2. Tahakkuk Zamanaşımı Süresinin Kabul Edilmesinin Sonuçları

Tahakkuk zamanaşımı süresinin dolması sonucunda alacaklı vergi idaresi vergiyi tarh etme ve tebliğ etme yönündeki yetkisini kaybeder ve artık yükümlüye vergi ihbarnamesi ya da ödeme emri gönderemez.[44] Tahakkuk zamanaşımının ardından vergi idaresince yapılan tebligatlar hüküm ifade etmez. Şayet yükümlü zamanaşımı süresi dolmasına karşın rızası ile ödeme yapmak isterse bu mümkündür. Ayrıca verginin gerçek vergi miktarından düşük olarak tarh edildiği hallerde ikmalen vergi tarhı yapılabilmesi için zamanaşımı süresinin dolmamış olması gerekir.[45] VUK m. 138/2 gereğince tahakkuk zamanaşımı süresinin dolmasının ardından artık vergi incelemesi yapılamaz.[46] Vergi hukukunda sorumlular bakımından ayrı bir zamanaşımı süresi belirlenmediğinden yükümlü bakımından zamanaşımı süresinin dolduğu hallerde bu süre vergi sorumluları için de dolmuştur.[47]

---

[42] Damga vergisindeki tarh zamanaşımı ile ilgili söz konusu düzenlemenin zamanaşımının yeniden başlaması olarak değil vergiyi doğuran olayın ikinci kez ortaya çıkması olarak değerlendirilmesi gerektiği, zira tekrar bu evraktan yararlanılması halinde eğer vergi oranları değişmişse yeniden yararlanılan tarihte geçerli olan verginin uygulanacağı veya vergiye tabi olmaktan çıkmışsa verginin tarh edilmeyeceği yönünde bkz. **NAS,** s. 318.

[43] **ARSLAN,** s. 135.

[44] Sürenin geçmesine karşın tarhiyat yapılması ve tebliğ edilmesi halinde sürenin geçmesiyle vergi alacağı ortadan kalkacağı için "borcum yoktur" iddiası ile işlemin iptal edilmesinin gerektiği ve bunun vergilendirme hatası olarak kabul edilmesi gerektiği yönünde bkz. **KIZILOT/ŞENYÜZ/TAŞ/DÖNMEZ,** s. 196-198.

[45] **ULUATAM/METHİBAY,** s. 145.

[46] *"…Verginin eksik tarh edilmesi nedeniyle ikmalen tarhiyata gidilebilmesi, usule aykırılık nedeniyle yargı kararıyla kaldırılan bir verginin yeniden tarh edilebilmesi zamanaşımı süresinin dolmamış olmasına bağlıdır. Zamanaşımı süresinin geçmesiyle artık vergi incelemesi de yapılamayacaktır…"* AYM, 2006/124 E. 2009/146 K. 15.10.2009 T (RG. 08.01.2010, S. 27456)

[47] **ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN,** s. 136.

3. Tahakkuk Zamanaşımının İşlemesine Engel Oluşturan Durumlar

Zamanaşımı kurumu yükümlünün çıkarlarına hizmet ettiğinden, alacaklının da çıkarını korumak amacıyla zamanaşımı süresinin işlemesini durduran ve kesen nedenler öngörülmüştür.[48] Zamanaşımı alacaklının alacağını izleme hususunda gösterdiği ihmalin bir sonucudur. Alacaklının alacağını izlemek amacıyla bazı işlemler yapması ya da alacağını izlemesi bazı hallerin gerçekleşmiş olması nedeniyle olanak dışıysa belirtilen sürelerin geçmesi alacağın zamanaşımına uğramasına engel olur.[49] Alacaklının alacağını izleme olanağının olmaması ya da bunun çok zor olması halinde zamanaşımı süresi durur ve bu engel durumun ortadan kalkmasıyla kaldığı yerden işlemeye devam eder. Zamanaşımın durması fiili ya da hukuki zorunluluklar nedeniyle kabul edilmiştir.[50] Zamanaşımının durması alacaklı lehine getirilen bir durumdur ve durduran bu sebebe karşın alacaklı yükümlüyü izleyebilir ve bu durumda yükümlü zamanaşımının durduğu savını ileri sürerek takibi geciktiremez.[51]

VUK m. 114/2'de[52] vergi dairesince matrah takdiri için[53] takdir komisyonuna başvurulmasının, zamanaşımını durduracağı belirtilmiştir.[54]

---

[48] **OKTAR,** s. 151.
[49] **ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN,** s. 136.
[50] **MUTLUER,** s. 151.
[51] **ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN,** s. 136.
[52] VUK m. 114/2, anayasaya aykırılık iddiasıyla AYM'nin önüne gelmeden evvel "*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 işlemeye devam eder*.'' şeklindeydi. Ancak AYM bu hükmü zamanaşımının durmasının süreyle sınırlandırılmaması ve vergi mükellefleri yönünden uygulamada keyfiliğe, haksızlığa, eşitsizliğe yol açacak sonuçlar doğurabilecek nitelikte olduğundan Ay. m. 2'ye aykırı bularak iptal etmiştir. Bkz. AYM, 2006/124 E. 2009/146 K. 15.10.2009 T. (RG. 08.01.2010, S. 27456) Bu iptal kararı üzerine yasa koyucu çıkardığı 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla VUK m. 114'te değişiklik yaparak matrah takdiri için takdir komisyonlarına yapılacak başvuru sonuçlarının her hal ve takdirde bir yıldan fazla olamayacağını öngörmüştür. Bkz. 23.7.2010 kabul tarihli, 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun **(**RG. 1.8.2010 S. 27659**)**
[53] *"…VUK m. 114 gereğince zamanaşımının durması için, takdir komisyonlarına yapılan başvuruların matrah takdiri için yapılması gerekir. Emsal bedeli tayini, kıymet takdiri gibi nedenlerle takdir komisyonunu başvuruda bulunulması, matrah takdiri olmayacağından zamanaşımını durdurmaz. Ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşmaya gidilmesi halinde de zamanaşımı durmaz…"* Bkz. Danıştay 3. D. 1997/3709 E. 1999/1188 K. 25.3.1999 T.
[54] Örneğin vergi dairesinin 1980 yılında gerçekleşen vergi kaçırma olayını 1985 yılı Kasım ayında tespit etmesi ve mükellefin dönem matrahının tespiti için takdir komisyonuna

Duran zamanaşımı takdir komisyonu kararının vergi dairesine gelmesini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz. Ancak zamanaşımının durduğundan bahsedilebilmesi için vergi dairesinin başvurmuş olduğu takdir komisyonunun yetkili olması ve usulüne uygun bir şekilde kurulması gereklidir.[55] Bu düzenleme yalnızca VUK' m. 374'ün ilk bendinde yer alan beş yıllık süreyle ilgilidir. Yani genel usulsüzlük cezaları bakımından durdurucu etkiye sahip değildir. Yine vergi ziyaına bağlı olmayan özel usulsüzlük cezaları bakımından da bu beş yıllık zamanaşımı süresi geçerli değildir.[56] VUK m. 377/2'de vergi dairesinin, takdir komisyonlarınca matrah takdir edilmemesi ya da eksik matrah takdir edilmesi halinde, matrah takdiri için vergi mahkemesinde dava açabileceği belirtilmiştir. Vergi dairesinin dava yoluna başvurduğu hallerde çoğu zaman tahakkuk zamanaşımı süresi yargı organlarının kararı vergi dairesine gelmeden önce dolar ve vergi yargısı organlarında kararın incelenmesi süresince geçen sürenin zamanaşımını durduracağını öngören pozitif bir hukuk düzenlemesi yoktur.[57] Ancak Danıştay vergi dairelerince matrah takdiri için vergi yargısına başvurulmasını zamanaşımını durduran bir sebep olarak kabul etmektedir.[58] Böylelikle vergi yargısı organlarında geçen süre takdir komisyonunda geçen süre olarak kabul edilerek bu süre içinde zamanaşımı durmuş olarak kabul edilmektedir. Danıştay'ın söz konusu kararı her ne kadar olması gereken hukuk açısından doğru kabul edilebilirse de (zira burada vergi idaresi takdir komisyonu kararına karşı vergi yargısı organlarına başvurarak alacağını izleme hususunda herhangi bir ihmal göstermemektedir), pozitif hukukta buna ilişkin herhangi bir düzenleme yoktur ve zamanaşımının durması ve kesilmesi halleri ancak yasaların açık hükümleri gereğince mümkün olabileceğinden ve verginin yasallığı ilkesi gereğince[59] Danıştay'ın kararı yönünde yasa değişikliğine gidilmesi doğru olacaktır.[60]

---

başvurmasında olayın komisyona sevk tarihi 27.11.1985 olarak belirlendiği düşünülürse, burada zamanaşımı süresinin dolmasına 33 gün kala dosya takdir komisyonuna sevk edilmiştir ve zamanaşımı durmuştur. Takdir komisyonuysa kararını vergi dairesine 15.5.1986 yılında tebliğ ettiğinde idarenin komisyon kararına göre düzenlediği tarhiyat işlemini 33 gün kala yani 18 Haziran'a kadar mükellefe tebliğ etmesi gerekir. Aksi halde zamanaşımına uğrar. Bkz. **KOCAHANOĞLU,** s. 439, 440.

[55] **ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN,** s. 136.

[56] **CANDAN,** s. 462.

[57] **MUTLUER,** s. 152.

[58] Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu, 1969/6 E. 1979/12 K. 8.3.1979 T. (www.kazanci.com)

[59] **NAS,** s. 328.

[60] **ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN,** s. 137.

Yapılan vergi tarhının usule aykırı olduğunun vergi yargısı organlarınca saptanması halinde yargı organlarında geçen süre içinde zamanaşımının duracağı ya da kesileceği hususunda herhangi bir yasal düzenleme yoktur. Şayet vergi yargısı organlarınca yanlışlık saptanmış ve bu karar uyarınca vergi idaresi yeniden vergi tarh etmek istediği halde zamanaşımı dolmuşsa bu durumda vergi tarhı yapılamaz. Söz konusu sakıncalı durumun ortadan kaldırılması için yükümlülerin re'sen ve ikmalen tarh edilen vergiler aleyhine dava açmaları halinde yargı organlarında geçen süre içinde zamanaşımının durmasına ilişkin yasal bir düzenlemeye gidilmesi yerinde olacaktır.[61] Tahakkuk zamanaşımını süresinin son gününün resmi tatile denk gelmesi halinde takip eden ilk iş gününde biteceği yönündeki VUK m.18/4'teki kural zamanaşımına uygulanmaz ve süre uzamaz.[62]

Zamanaşımının kesilmesi halinde, kesme nedeninin meydana geldiği ana kadar geçen süreler artık hesaba katılmaz ve zamanaşımını kesen nedenin ortadan kalkmasıyla süre baştan itibaren tekrar işlemeye başlar.[63] Zamanaşımını durduran ve kesen nedenler de zamanaşımında olduğu gibi yargı organlarınca re'sen dikkate alınmalıdır.[64] Şayet bu nedenlerin meydana gelip gelmediği hususunda bir uyuşmazlık varsa bu durumda ispat yükü bu durumdan yararlanacak olan vergi alacaklısı olan idare olmalıdır.[65] VUK'ta tahakkuk zamanaşımının kesilmesine ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir.[66] Ancak VUK m. 374/3'te vergi cezaları açısından ceza ihbarnamesi tebliğ edilmesinin zamanaşımını keseceği belirtilmiştir.[67]

---

[61] **ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN,** s. 138.

[62] **KANETİ,** Selim, Vergi Hukuku, İstanbul 1989, s. 147.

[63] **ARTUK,** Mehmet Emin/**GÖKCEN,** Ahmet/**YENİDÜNYA,** Caner, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2009, s. 1001.

[64]Örneğin 818 sayılı Borçlar Kanunu m. 140'ta zamanaşımının yargıç tarafından resen dikkate alınmayacağı ve bu durumun buna dayanan borçlu tarafından defi olarak ileri sürülebileceği belirtilmiştir. Zamanaşımına uğrayan borç tabii borç olarak varlığını devam ettirir ve 818 sayılı Borçlar Kanunu m. 62 gereğince şayet borç zamanaşımına uğramış olmasına karşın rıza ile yerine getirilmişse ödeme geçerlidir ve sonradan geri istenemez. Söz konusu hal 11.1.2011 kabul tarihli 1.7.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6098 sayılı Borçlar Kanunu m. 161'de ve m. 82'de de korunmuştur (Bkz. RG. 4.2.201, S. 27836). AATUHK m. 58/1 uyarınca yükümlüler kendilerine tebliğ edilen ödeme emirlerine karşı açtıkları bir davada örneğin yükümlü böyle bir borcunun bulunmadığı gerekçesiyle dava açmışsa, dava sırasında zamanaşımının varlığını gören vergi mahkemesi bunu re'sen dikkate alır. Zira AATUHK m. 58/1'de ödeme emirlerine karşı açılan davalar bakımından VUK hükümlerinin uygulanacağı belirtildiğinden zamanaşımı öne sürülmemiş olsa dahi bu yargı organlarınca re'sen dikkate alınmalıdır. Benzer yönde bkz. **ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN,** s. 143.

[65] **ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN,** s. 136

[66] Bu kuralın istisnasının, VUK m. 114'te damga vergisi ile ilgili yapılan düzenleme olduğu belirtilmiştir. Bkz. **NAS,** s. 326.

[67] Burada kesilme ile ifade edilmek istenenin ceza kesmede zamanaşımı süresinin baştan başlaması değil, cezanın kesilerek mükellefe ceza ihbarnamesinin tebliğ edilmesinden sonra

Böylelikle ceza kesmede tarh zamanaşımı kesilir ve tahsil zamanaşımı işlemeye başlar.[68]

B. TAHSİL ZAMANAŞIMI

Tahsil zamanaşımına bir kamu alacağı olan vergiler[69] ve diğer tüm kamu alacakları bakımından geçerli olmak üzere AATUHK'da yer verilmiştir. AATUHK m. 102'ye göre amme alacağı, vadesinin[70] rastladığı takvim yılını takip eden yıl başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrayacağı ve para cezalarına ait hususi kanunlardaki zamanaşımı hükümlerinin saklı olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle de 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK) ve diğer para cezası içeren hükümlerde yer alan para cezaları bakımından bu hüküm uygulanmayacaktır.[71] Yine aynı maddeye göre zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul edilecektir.

1. Tahsil Zamanaşımının Başlangıcı

Vergilerin ödeme süreleri vergi yasalarında tek tek belirtilmiş ve özel durumlar bakımından ayrı süreler saptanmıştır. AATUHK'da tahsil zamanaşımının işlemeye başlaması açısından vade tarihinin esas alınmayıp, vade tarihini izleyen takvim yılının esas alınmasının nedenini vergi idaresinin bütün yükümlülerin tabi oldukları zamanaşımını ayrı ayrı incelemesinden kurtarılarak daha kolay bir şekilde çalışmasının sağlanması oluşturur.[72]

2. Tahsil Zamanaşımının Sonuçları

Tahsil zamanaşımı süresi dolduktan sonra alacaklı kamu idaresinin vergiyi, tahsil etme yetkisi artık kalkar.[73]

3. Tahsil Zamanaşımının Durduran ve Kesen Nedenler

Tahsil zamanaşımını durduran nedenlere AATUHK m.104'te, kesen nedenlere ise m. 103'te yer verilmiştir.[74] AATUHK m. 104'te borçlunun

---

artık ceza kesmede zamanaşımın söz konusu olmamasıdır. Burada ceza ihbarnamesinin tebliğ edilmesi tarh edilen verginin vergi ihbarnamesiyle tebliğine benzetilebilir. Her iki halde de alacak artık ödenmesi gereken aşamaya gelmiştir. Bkz. **KARAKOÇ,** s. 327, 328.

[68] **ARSLAN,** s. 187.

[69] **KIZILOT/ŞENYÜZ/TAŞ/DÖNMEZ,** s. 198.

[70] VUK m. 11/2'de, ödeme süresinin son günü, verginin vadesi olarak belirtilmiştir.

[71] **OKTAR,** s. 151.

[72] **ÇAĞAN,** s. 125. Örneğin 30.4.2008 vade tarihli kurumlar vergisi için tahsil zamanaşımı süresi 1.1.2009 tarihinden itibaren işlemeye başlar ve tahsil işleminin yapılmaması halinde bu vergi 31.12.2013 günü bitiminde zamanaşımına uğrar. Bkz. **OKTAR,** s. 151.

[73] **BAYRAKLI,** Vergi Hukukunun, s. 161.

yabancı memlekette bulunması, hileli iflas etmesi veya terekesinin tasfiyesi nedeniyle hakkında takibat yapılmasına imkân yoksa bu hallerin devamı süresince zamanaşımının işlemeyeceği, bu sebeplerin ortadan kalması halinde sürenin kaldığı yerden işlemeye devam edeceği belirtilmiştir. Zamanaşımını durduran nedenlerin varlığı halinde vergi borcu artık tahsil edilebilir bir duruma gelmiştir. Ancak bu durumda vergi borcunun takibi çok zordur ya da olanaksızdır. Bu yüzden söz konusu nedenlerin varlığı süresince zamanaşımı işlemez.[75]

Zamanaşımını kesen nedenler AATUHK m. 103'te ödeme,[76] haciz uygulaması, cebren tahsil ve takip işlemleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilât, ödeme emrinin tebliğ edilmesi, mal bildirimi, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi, işlemlerinden her hangi birinin kefile veya yabancı şahıs ve kurumlar mümessillerine uygulanması veya bunlar tarafından yapılması, ihtilaflı amme alacaklarında yargı organlarınca bozma kararı verilmesi,[77] kamu alacağının teminata bağlanması, yargı organlarınca yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi, iki kamu idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı kamu idaresi tarafından borçlu kamu idaresine borcun ödenmesi için yazı ile müracaat edilmesi ve amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere başvuruda bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması olarak belirtilmiştir.

AATUHK, kamu alacağının tecilini her ne kadar zamanaşımını kesen sebepler içinde değerlendirmese de kamu alacağının tecili bakımından teminat yatırılması, AATUHK m. 48/1 uyarınca gerektiğinden ve bu durumda teminat nedeniyle zamanaşımı kesileceğinden zamanaşımı, tecil zamanaşımı tarafından dolaylı olarak kesilir.[78]

AATUHK m. 103/2'de kesilmenin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren zamanaşımının yeniden işlemeye başlayacağı belirtilmiştir. Zamanaşımının bir bozma kararıyla kesilmesi halinde başlangıcı, yeni vade gününün rastladığı; kamu alacağının teminata bağlanması veya yürütmenin yargı organlarınca durdurulması hallerinde

---

[74] Maddede belirtilen nedenler sınırlı ve sayılı olduğundan bunların kıyas yoluyla genişletilmesi mümkün değildir. Bkz. **GERÇEK,** Adnan, Türk Vergi Hukukunda Tahsilât İşlemi ve Etkinliği, Bursa 2003, s. 110.

[75] **ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN,** s. 139.

[76] AATUHK m. 40 ila m. 44'e uygun olarak yapılan ödemeler tahsil zamanaşımını keser. Bkz. **ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN,** s. 139

[77] Bu halde bozma kararı yükümlü veya vekiline tebliğ edildiği tarihte zamanaşımı kesilir. Bkz. **ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN**, s. 140

[78] **ULUATAM/METHİBAY,** s. 145.

teminatın kalktığı veya yürütmenin sona erdiği tarihin rastladığı takvim yılını takip eden yılın ilk gününden itibaren işlemeye başlar.

C. DÜZELTME ZAMANAŞIMI

VUK'ta vergide istikrar ilkesinin sağlanabilmesi için düzeltme işlemleri bakımından da zamanaşımı süresi öngörülmüştür. Her ne kadar VUK'ta kullanılan ifade "zamanaşımı" olsa da bu sürenin aslında hak düşürücü nitelikte olduğu belirtilmiştir.[79] VUK m. 126'da tahakkuk zamanaşımına atıf yapılarak bu zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkartılan vergi hatalarının düzeltilemeyeceği öngörülmüştür. Yine düzeltme zamanaşımının başlangıcı bakımından da vergiyi doğuran olay ve onu izleyen takvim yılı başı esas alınmaktadır.

Beş yıllık düzeltme zamanaşımı süresi[80] içinde kalmak koşuluyla hem yükümlünün başvuru yoluyla düzeltme isteminde bulunması hem de vergi dairesince re'sen düzeltme yoluna gidilmesi mümkündür.[81] Bu sürenin dolması halinde hatalı işlem sonucunda lehine bir durumun doğduğu yükümlü ya da vergi idaresi için kazanılmış bir hakkın varlığı ortaya çıkar. VUK m. 126/a, b ve c'de bu iki özel durum bakımından tamamlayıcı süre öngörerek, zamanaşımı süresinin bu sürenin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı; ilan yoluyla tebliğ edilip dava konusu olmaksızın tahakkuk edilen vergilerde ödeme emrinin tebliğ edildiği; ihbarname ve ödeme emrinin ilan yoluyla tebliğ edildiği vergilerde, AATUHK'ya göre haczin yapıldığı tarihten itibaren başlayarak, bir yıldan az olamayacağı belirtilmiştir. Düzeltme zamanaşımı, gerektiğinde bazı özel durumlar bakımından altı ay daha uzayabileceğinden,[82] vergi hatalarında düzeltme zamanaşımı süresi 6 yıla kadar uzayabilmektedir.[83]

III. VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI HÜKÜMLERİNİN ZAMAN BAKIMINDAN UYGULANMASI

Vergi yasalarında yer alan zamanaşımı sürelerinin zaman bakımından uygulanmasında, hukukun tüm kollarında yasaların açık hükümleriyle getirilen istisnalar saklı kalmak kaydıyla yeni yasa hükümlerinin eski yasa zamanında tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş işlemlere uygulanamayacağı kabul edildiğinden, vergi hukuku bakımından da bu

---

[79] **ARSLAN,** s. 154.
[80] Danıştay 7. D. 1995/7184 E. 1997/1046 K. 12.3.1997 T. (www.kazanci.com)
[81] **ÇAĞAN,** s. 59.
[82] **ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN**, s. 183.
[83] **NAS,** s. 322.

durum geçerlidir. Vergiyi doğuran olayların eski yasa döneminde meydana geldiği hallerde, yeni zamanaşımına ilişkin hükümlerin uygulama alanı bulup bulamayacağına bakılmasında yarar vardır. Örneğin 7.6.1949 tarihli 5432 sayılı VUK m. 104'te zamanaşımı süresi genel olarak üç yıl; kaçakçılık halindeyse beş yıl olarak kabul edilmişti.[84] 1.1.1961'de yürürlüğe giren VUK ise zamanaşımı süresini beş yıl olarak saptamıştır. Bu durumda örneğin 1959 yılında vergiyi doğuran olayın meydana geldiği bir olayda bu vergi bakımından tahakkuk zamanaşımı süresi yürürlüğe giren 213 sayılı VUK'a göre belirlenecektir. Ancak 5432 sayılı VUK hükümleri uygulansaydı; bu durumda vergi borcu 1962 yılı sonunda, 213 sayılı VUK uygulandığında ise 1964 yılında zamanaşımına uğrayacaktır. Ancak 213 sayılı VUK'un yürürlüğe girdiği 1961 yılında eski yasaya göre zamanaşımı süresi henüz dolmamıştır ve yeni yasa hükümleri uygulama alanı bulacaktır. Zira yükümlü için henüz kazanılmış bir hak yoktur. Şayet vergiyi doğuran olay, verilen örnekte olduğu gibi 1959 değil de 1957 yılında meydana gelmiş olsaydı bu durumda yeni yasa yürürlüğe girmeden evvel 1960 yılı sonunda zamanaşımı süresi tamamlanmış olacaktı ve bu durum kazanılmış hak sayılarak zamanaşımı süresi yeni yasa hükümlerine göre uzamayacaktı. Aksinin kabulü halinde hukuki güvenlik ilkesi ile bağdaşmayan gerçek geriye yürüme ile karşı karşıya kalınırdı.[85]

IV. CEZA HUKUKU BAKIMINDAN "ZAMANAŞIMI" KAVRAMI VE HEM CEZA HUKUKU BAKIMINDAN HEM DE VERGİ HUKUKU BAKIMINDAN ZAMANAŞIMI SÜRELERİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Vergi hukukunda zamanaşımının yargı organlarınca re'sen dikkate alınması nedeniyle, doktrinde zamanaşımının özel hukuktan faklı olarak vergi alacağını ortadan kaldıran bir neden olduğu belirtilmektedir.[86] AATUHK m. 102/2'de zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı

---

[84] RG. 15.6.1949, S. 7233.

[85] Örneğin 213 sayılı VUK'ta damga vergisine tabi olan vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde bu evraka ait vergi alacağının yeniden doğacağını belirten m. 114/4 hükmü eski yasada bulunmadığı için, Danıştay bu hükmün 213 sayılı VUK yürürlüğe girdikten sonra tarh edilen vergilere ve eski yasadaki üç yıllık zamanaşımı süresini eski yasanın yürürlük süresi içinde henüz doldurmamış olan vergilere uygulanabileceğini belirtmiştir. Bu durum vergi yasalarının yürürlüğe girdikten sonra etkilerini göstermelerinin ve gerçek olmayan geçmişe yürümenin geçerli sayılmasının bir sonucu olarak görülebilir. Bkz. **ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN**, s. 142.

[86] **GERÇEK,** Türk Vergi Hukukunda, s. 110. Vergi hukukundaki zamanaşımı kuralını özel hukuktaki zamanaşımı kuralına benzetenler de bulunmaktadır. Bkz. **AKSOY,** s. 128.

ödemelerin kabul edileceği düzenlendiğinden, zamanaşımına uğrayan bir vergi borcunun sona ermediği ve özel hukuktaki tabii borç olarak devam ettiği görülmektedir.[87] Söz konusu durumun iki tür zamanaşımı bakımından ayrı ayrı değerlendirilmesinde fayda vardır. 1950 tarihinde 5432 sayılı VUK m. 103/3'te zamanaşımından sonra yükümlünün yapacağı ödemelerin kabul edilmeyeceği belirtilmişti. Bu hüküm tahsil zamanaşımı bakımından da uygulama alanı bulmaktaydı. 1954 yılında yürürlüğe giren 6183 sayılı AATUHK m. 102/2'de ise zamanaşımından sonra yükümlünün rızaen yapacağı ödemelerin kabul edileceği belirterek 5432 sayılı VUK m. 103/3'ü m.116/b.12 uyarınca kaldırmıştır. 1961 tarihinde yürürlüğe giren 213 sayılı VUK'ta ise buna ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. AATUHK'da yer alan hükmün tahakkuk zamanaşımı bakımından da uygulanıp uygulamayacağı hususunda, uygulanamayacağı yönünde bir görüş bulunsa da yasa koyucunun 5432 sayılı VUK'ta açıkça bu hususu düzenlemesine karşın daha sonra bu hükme yer vermemesi nedeniyle AATUHK'nın ilgili hükmünün tahakkuk zamanaşımı bakımından da uygulama alanı bulacağı belirtilmektedir. Uygulamada da bu ikinci görüş ağırlıktadır. Yani yükümlü tahakkuk zamanaşımına uğrayan bir vergi borcunu kendiliğinden ödemek istediği takdirde vergi tarh ve tahsil edilerek tahakkuk fişine "*yükümlünün rızası ile tahakkuku verilmiştir*" yazılır.[88]

İdarenin talep yetkisi kalmamasına karşın zamanaşımına uğrayan vergi alacağını talep etmesi ve borçlunun da bunu bilmeden ödemesi halinde, AATUHK m. 102/2 kapsamında rızaen yapılan bir ödeme yoktur ve bu durum VUK m. 113/1'de belirtilen süre geçmesi sebebiyle vergi alacağının kalkacağı hükmüne de aykırılık taşır. Bu nedenle yasal dayanağı olmaksızın talep üzerine bilmeden yapılan ödeme geçerli sayılmamalıdır. Aksi takdirde zamanaşımına uğrayan bir vergi alacağının talep etme konusunda vergi memurlarının takdir yetkisi söz konusu olur ve bu durum yükümlüler arasında eşitsizliğe yol açarak kamu hukuku ilkelerine aykırılık taşır. Vergi hukukunda zamanaşımından sonra yapılan ödemelerin geri istenememesi her ne kadar borçlar hukukundaki tabii borç ile yakınlık gösterse de tamamen aynı sonuçları doğurmaz. Vergi hukuku bir kamu hukuku kolu olduğundan kanunun belirlediği zamanaşımı süreleri kesindir ve sözleşmeyle de değiştirilemediğinden vergi hukukunda irade serbestîsi ilke olarak kabul edilmemiştir.[89] VUK m. 8/3'te de bu durum vergi yükümlülüğü ve

[87] **BİLİCİ,** s. 113; **KIZILOT/ŞENYÜZ/TAŞ/DÖNMEZ**, s. 198.
[88] **ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN**, s. 143, 144.
[89] **ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN**, s. 145.

sorumluluğuna ilişkin sözleşmelerin geçerli olmayacağı yönünde belirtilmiştir.

Vergi hukukunda zamanaşımı hususu bakımından boşlukların bulunduğu hallerde, bu kurumun, borçlar hukukundaki zamanaşımına benzer yönler taşıması nedeniyle, boşlukların borçlar hukuku ile doldurulması yoluna gidilemez. Zira özel hukuk zamanaşımı hükümlerinin bir kamu hukuku olan vergi hukukuna kendiliğinden uygulanması söz konusu değildir. Ayrıca vergi hukukunda zamanaşımı bakımından ortaya çıkabilecek boşluklara diğer hukuk dallarındaki hükümlerin uygulanabilmesi vergi hukukunda bu hükümlere açıkça gönderme yapıldığı hallerde mümkündür. Zamanaşımı hükümlerinin uygulanması bakımından kıyas yöntemine başvurulması da doğru değildir.[90]

Ceza hukukunda dava ve ceza zamanaşımı olmak üzere iki tür zamanaşımı vardır. Dava zamanaşımı TCK m. 66'da belirtildiği üzere çeşitli suçlar bakımından yasalar tarafından belirtilen sürelerin geçmesiyle artık kamu davasının açılmasını; ceza zamanaşımı TCK m. 68 gereğince ceza zamanaşımı süresinin geçmesiyle kesin hükme bağlanmış bir cezanın infaz edilmesini önler.

Vergi hukukundaki tahakkuk zamanaşımı, dava zamanaşımına;[91] tahsil zamanaşımı, ceza zamanaşımına benzetilebilir.[92] Ceza hukukunda zamanaşımı re'sen dikkate alınır bunun nedenini, bu hukuk dalının da kamu hukuku içinde olması oluşturur. Ceza hukukunda TCK m. 72/2 gereğince zamanaşımından şüpheli, sanık ve hükümlünün vazgeçmesi mümkün değildir.

Vergi hukuku ile ceza hukukunun yöneldikleri amaçların birbirlerinden çok farklı olması sebebiyle vergi hukuku zamanaşımı ile ceza hukuku zamanaşımının karşılaştırılmasında ileri gidilmemesi gereklidir. Ancak vergi ceza hukukundaki zamanaşımı ile genel ceza hukuku arasındaki zamanaşımı arasında yakın bir ilişki vardır. Vergi ceza hukukunda tahakkuk zamanaşımı sürelerinin uzunluğu TCK m. 66 ve m. 68'de olduğu gibi suçların ağırlığına göre saptanmıştır. Bunun temel nedenini suç ve cezaların ağır olduğu sürece geç unutulacağı yönündeki varsayım oluşturur. Ancak AATUHK m. 102'de

[90] **ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN**, s. 145.
[91] **KOCAHANOĞLU,** s. 440.
[92] **ÇAĞAN,** s. 115; **OKTAR,** s. 149, 150.

buna uyulmayarak süre bütün alacaklar bakımından beş yıl olarak öngörülmüştür.[93]

VUK m. 15'te, VUK m. 13'te belirtilen mücbir sebeplerden her hangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği ve bu durumda tahakkuk zamanaşımının işlemeyen süreler kadar uzayacağı belirtilmiştir.[94] AATUHK'da mücbir sebeple ilgili herhangi bir durum yer almamaktadır. Ancak AATUHK m. 8'de sürelerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında VUK hükümlerinin uygulanacağı düzenlenmiştir. Doktrinde ve uygulamada, VUK'a gönderme yapan bu hükmün yalnızca VUK m. 18'de yer alan sürelerin hesaplanmasına ilişkin değil, m. 14 ila m. 18'de yer alan hususların tümünü kapsadığı görülmektedir. Bu nedenle mücbir sebeplerin varlığı halinde AATUHK'da yer alan süreler işlemez.[95] VUK m. 373 uyarınca mücbir sebeplerinin meydana geldiğinin kanıtlanması halinde vergi cezası kesilmez. Sürelerin ne şekilde hesaplanacağı hususu ise VUK m. 18'de belirtilmiştir.

V. VERGİ CEZALARI BAKIMINDAN ZAMANAŞIMI

Vergiler nedeniyle mükellef ve devlet arasında bir ilişki doğar ve bu ilişkilerin düzenli bir şekilde varlığını devam ettirmesi için devlet egemenlik gücüne dayanarak bazı kurallar ve yaptırımlar getirir. Yükümlülerden üzerlerine düşen bazı ödevleri yerine getirmeleri ya da bazı şeyleri yapmaları istenir. Buna aykırı hareket edenlereyse ceza verilir. Bahsedilen bu haller vergi hukukunun bir dalı olan vergi ceza hukuku alanına girer.[96] Ceza hukuku ile vergi ceza hukuku arasında ve dolayısıyla da vergi hukuku arasında bir kesişim alanı vardır. Vergi hukukunun vergi suç ve cezaları ile ilgili olan alt dalı vergi ceza hukuku olarak nitelendirilir. Her ne kadar vergi ceza hukukunun kendine özgü kavram ve kuralları olsa da[97] yeri geldiğinde

---

[93] **ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN,** s. 145.

[94] *"…mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlememesi yükümlüler lehine getirilen bir düzenleme olduğu için mücbir sebep halinin idare lehine ve idareyi de kapsayacak şekilde uygulanması doğru olmaz…"* Danıştay 9. D. 2007/507 E. 2007/2230 K. 7.6.2007 T. (www.kazanci.com)*;* Mücbir sebeplerin varlığı halinde zamanaşımının durmasının yalnızca verginin mükellefi ile ilgili olduğu,vergi idaresinin böyle bir iddiayı ileri sürerek zamanaşımı süresini durduramayacağı yönünde bkz. **MUTLUER,** s. 153.

[95] **ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN**, s. 115.

[96] **BAYRAKLI,** Vergi Hukukunun, s. 11.

[97] Tüm bu yaptırımlara geniş anlamda vergi cezası denir, dar anlamda vergi cezasıysa vergi idaresince uygulanan yaptırımdır. Vergi suç ve cezalarının genel suç ve cezalardan farklı nitelikleri vardır. Bu durum Türkiye'nin de onayladığı Suçluların İadesine Dair Avrupa Sözleşmesi'nde vurgulanmıştır ve sözleşme metni m. 5'te vergi, resim, kambiyo ve gümrük

ceza hukukunun kavram ve kurallarına da başvurulur.[98] Kanunilik ilkesi, iştirak ve tekerrür gibi kavram ve kurallar bunlara örnek gösterilebilir.[99] Vergi cezalarının hukuksal nitelikleri bakımından ceza hukukundaki cezalara ve özel hukuktaki tazminata benzemediği ileri sürülmüştür.[100]

Vergi suçları devlet hazinesine karşı işlenen suçlardır ve ihlal edilen menfaati hazine yararı oluşturur. Korunan hazine yararı ile kamu yararı özdeşleşmektedir. Vergi suç ve cezalarının ihdasındaki amacı vergi yasalarının gereklerinin zamanında ve kurallara uygun olarak yerine getirilmesi oluşturur. Zira hazinenin vergi kaybına uğratılması engellenmekte ve böylelikle de kamu hizmetlerinin finansmanı için gereken fonlar yeterli ölçüde toplanarak kamu yararı sağlanmaktadır. Vergi suç ve cezalarına ilişkin ayrı bir ceza yasası düzenlenmemiştir. Ancak devletin vergilendirme alanındaki suç ve ceza siyasetini gösteren bir yasa olarak VUK vergi hukukunda yer almaktadır.[101] Ancak VUK'ta yer alan suç ve cezaların bir kısmı sadece vergi hukukunu ilgilendirmektedir ve bunlarda fiil ve yaptırım idari usullere göre saptanmaktadır. Vergi dairesince suç olarak saptanan fiil için herhangi bir yargısal karara gerek kalmaksızın ceza vergi dairesince yani idarece kesilir. VUK m. 344'te belirtilen vergi ziyaı suçu ve cezası ile usulsüzlük suç ve cezaları bu kapsamda düşünülmelidir. Bu suçların cezalandırılmasında idare hem bir taraf hem de yargıç işlevi görür. Yine vergi idaresi kestiği cezada örneğin işlemde hata olmasında olduğu gibi ceza üzerinde tasarrufta bulunabilir. Ancak gerçek bir ceza üzerinde hiçbir idari merciin herhangi bir yetkisi olmaz. Vergi ceza hukukundaysa hem idarenin hem de ceza muhatabının tasarrufta bulunabildiği haller

konularında anlaşmadaki koşullara uyan suçluların iadesi, ancak her suç ya da suç kategorisi bakımından bu hususun sözleşme yapan taraflar arasında kararlaştırılmış olması halinde söz konusu olur. Bkz.7376 Sayılı Suçluların İadesine Dair Avrupa Sözleşmesinin Tasdiki Hakkında Kanun (RG. 26.11.1959, S. 10365).
Bu nedenle mali suçlarda genel suç niteliği olmadığı ve özel anlaşmalara gereksinim bulunduğu yönünde bkz. **KIRBAŞ,** s. 148, 149.

[98] **ERMAN,** Sahir, Vergi Suçları, İstanbul 1988, s. 10. **KARAKOÇ,** s. 64.

[99] **KIRBAŞ,** s. 14. Genel kanun dışında düzenlenen suç ve kabahat gibi yaptırım içeren normun uygulanması bakımından belirleyici rol oynayan konularda doğrudan genel kanun hükümleri devreye girer. Bkz. **ERDEM,** Tahir, "Kabahatler Kanunu'nun "Genel Kanun" Niteliği ve Anayasa Mahkemesi'nin İptal Kararının Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, S. 218, Kasım 2006, s. 149.

[100] **KIRBAŞ,** s. 19.

[101] **KARAKOÇ,** s. 72.

mevcuttur.[102] Bu nedenle de söz konusu vergi suçları idari kabahat, bunlara ilişkin cezalarsa idari yaptırımdır.[103]

Vergi suçlarının işlenmesi halinde kişilere uygulanan yaptırımların bir diğer kısmını ceza hukuku anlamında suçlar oluşturur.[104] Söz konusu suçlar ceza ve ceza muhakemesi hukuku hükümlerine tabidir.[105] VUK'ta yer bazı fiiller de ceza hukuku anlamında suçtur ve bunların saptanması ve yaptırımın uygulanması ceza mahkemesinin görev alanına girer. Bu suçlar bakımından hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmedilebilir. VUK m. 359'da yer alan kaçakçılık suçları ile VUK m. 362 ve m. 363'te yer alan vergi mahremiyetinin ihlali, yükümlünün özel işlerini görme suçları bu kapsamdadır. Bu nedenle de vergi ceza hukuku kapsamında yer alan suçların "idari nitelikli suç ve cezalar" ve "ceza hukuku anlamında suç ve cezalar"[106] olarak iki ayrı başlık altında incelenmesi gerekir. İlk gruba vergi kabahati, ikinci gruptaki suçlara ise vergi suçu da denilebilir. [107]

Vergi cezalarını sona erdiren nedenlerden birini de zamanaşımı oluşturur.[108] Vergi dairesinin eski suçların tespiti ile uğraşmasının, ispat açısından güçleşen ve toplum tarafından unutulan cezaların tekrar gündeme getirilmesinin doğru bir yaklaşım olmadığı ifade edilmektedir.[109] Ayrıca, suçluluk psikolojisi içinde yaşayan yükümlü, zamanaşımıyla birlikte ceza kesilmemesi yoluyla tekrar topluma kazandırılabilir. Zira yaptırım ile suç arasına uzun bir zaman girmesi halinde, yaptırımın önleyici etkisi ortadan kalkar.[110] Vergi ceza hukukundaki söz konusu ikili yapı, vergi cezalarında uygulanacak zamanaşımı sürelerine doğrudan etkiler ve zamanaşımı

---

[102] Örneğin VUK m. 376'da dileyen ceza muhatapları bakımından ceza miktarının 1/2'si ile veya 1/3'ü üzerinde söz sahibi olabilecekleri otomatik bir indirim mekanizması düzenlenmiştir.

[103] **ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN,** s. 209, 210.

[104] **KARAKOÇ,** s. 72.

[105] **ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN,** s. 4.

[106] Bu kavramlarla ilgili olarak sırasıyla "idari vergi cezaları" ve "adli vergi cezaları" ifadeleri de kullanılmaktadır. Bkz. **CANDAN,** s. 85, 86; **BAYKARA,** Bekir, Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku, İstanbul 2008, s. 263

[107] Bkz. **GERÇEK,** Adnan, "Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Yapılan Değişikliklerden Sonra Vergi Cezalarının Durumu" **,** http://www.vergidanismani.com/yazdir.asp?id=730

[108] **OKTAR,** s. 422. Vergi aslını ve cezasını sona erdiren nedenlerin çoğu her iki kamu borcu bakımından ortak olmasına karşın bazı nedenler yalnızca cezalar bakımından (ölüm, af, VUK m. 376'da öngörülen indirim gibi) geçerlidir. Ancak vergi ceza hukukunda cezayı ortadan kaldıran nedenlerin yanında konunun özelliği gereğince suçun ve suçluluğun doğmasına engel olan bazı nedenler de vardır. Örneğin, yanılma, pişmanlık, mücbir sebep gibi. **ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN,** s. 210, 211.

[109] **BAYRAKLI,** Hasan Hüseyin, Vergi Ceza Hukuku, Afyon 1996, s. 216.

[110] **KOCA,** Mahmut/**ÜZÜLMEZ,** İlhan, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2009, s. 596.

bakımından uygulamada idari nitelikteki cezalar bakımından VUK ve AATUHK uygulama alanı bulurken, cezai nitelikteki cezalar bakımındansa TCK uygulama alanı bulur. Ancak idari nitelikteki cezalar bakımından 5326 sayılı Kabahatler Kanunu (KK) hükümlerinin uygulanması gerektiğini haklı olarak savunanlar vardır.[111]

İdari suçlar bakımından, genellikle parasal nitelikte bir yaptırım öngörülmektedir. Ancak, bu parasal yaptırım, bir ceza hukuku yaptırımı olan "adlî para cezası" olarak değil; idarî yaptırım olan "idarî para cezası" niteliği taşımaktadır. Her ne kadar söz konusu iki yaptırım da belli bir miktar paranın kişiden alınıp Devlet Hazinesine geçirilmesinden ibaret gibi görünse de; adlî nitelikteki para cezası ile idarî nitelikteki para cezası arasında, karar veren merci, yaptırımın infaz sureti, yaptırıma bağlanan kanunî neticeler bakımından farklılıklar bulunmaktadır. İdarî nitelikteki "para cezası"nın bir uyarı fonksiyonu gördüğü ileri sürülebilir.[112]

Vergi cezaları bakımından idari yaptırıma vergi idaresi tarafından karar verilmesinde vergi idaresinin bu hareketini zaman bakımından kısıtlayan zamanaşımı hükümleri vardır ve vergi idaresinin idari yaptırıma hükmedebilmesi ve idari yaptırımı tahsil edebilmesi zamanaşımı sürelerinin geçmemiş olmasına bağlıdır.[113] Geciken cezanın kendisinden beklenen işlevi yerine getiremeyeceği düşüncesiyle idari vergi cezaları bakımından tahsil ve tahakkuk zamanaşımı kabul edilmiştir.

A. İDARİ NİTELİKTEKİ VERGİ CEZALARI BAKIMINDAN ZAMANAŞIMI

1. Tahakkuk Zamanaşımı

VUK m. 374 uyarınca vergi ziyaı suçunda[114] cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın birinci gününden başlayarak

---

[111] **KARAGÖZ,** s. 207. Zira hukuk düzeninde kapsam ve içerikleri bakımından düzenledikleri alanın birbirlerine olan oranları bakımından genellik derecesine göre genel-özel kanun ayrımı yapılmaktadır. Bkz. **ERDEM,** "Kabahatler Kanunu'nun", s. 131, 132.

[112] Kabahatler Kanunu'nun genel gerekçesi bkz. **KABAHATLER KANUNU TASARISI VE ADALET KOMİSYONU RAPORU,** TBMM, Dönem 22, Yasama Yılı 3, S. Sayısı 840, (1/993).

[113] **KARAGÖZ,** s. 208.

[114] VUK 341'e göre vergi ziyaı, yükümlünün veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi ya da eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. VUK 344/1'de ise; m. 341'de belirtilen vergi ziyaına sebebiyet verildiği hallerde mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesileceği belirtilmiştir. Vergi ziyaına VUK m. 359'da yazılı fiillerle (kaçakçılık suçları) sebebiyet verildiği takdirde bu cezanın üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacağı belirtilmiştir.

beş yıl; genel usulsüzlükte[115] ise usulsüzlüğün yapıldığı yılı izleyen yılın birinci gününden başlayarak iki yıl geçtikten sonra vergi cezasının kesilmeyeceği belirtilmiştir.[116] VUK m. 353'te belirtilen "*Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması"* ve m. 355'te belirtilen bilgi vermekten çekinmeyle ilgili fiiller nedeniyle kesilecek özel usulsüzlük cezalarında iki yıl yerine beş yıllık zamanaşımı süresi kabul edilmiştir. VUK m. 374/2'de vergi ziyaı cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde kesilecek cezanın vergi ziyaı cezası için belirlenen süre içinde kesileceği düzenlenmiştir.

Vergi ziyaı ve usulsüzlük cezasını kesmede zamanaşımını durduran nedeni, matrah takdiri için dosyanın takdir komisyonuna gönderilmesi oluşturur.[117] Cezalar için takdir komisyonuna müracaat halinde, tarh zamanaşımı süresinin durması, matrah takdiriyle ilişkili olduğundan; bu haldeki durma yalnızca vergi aslına bağlı cezalar bakımından olur. Vergi ziyaı suçu bakımından ceza miktarı kayba uğratılan vergi miktarına bağlı olarak değiştiği için vergi matrahı bilinmediği sürece ceza kesilmesi de

---

[115] VUK m. 351'e göre usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine aykırılıktır. VUK'ta genel usulsüzlük suçları ve özel usulsüzlük suçları olmak üzere iki tür usulsüzlük suçu yer almaktadır. Genel usulsüzlük suçları, birinci derece usulsüzlükler ve ikinci derece usulsüzlükler olmak üzere iki grup halinde VUK madde 352'de şu şekilde belirtilmiştir: *"...I'inci derece usulsüzlükler: 1. Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması; 2. Bu Kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması; 3. Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması; 5. Çiftçiler tarafından 245'inci madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi 6. Bu Kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine uyulmamış olması (...) 7. İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi; 8. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (...) 9.Diğer ücretler üzerinden salınan Gelir Vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması; 11. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin 342'nci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması. II'inci derece usulsüzlükler: 1. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342'nci maddenin 1'inci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması; 2. Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması; 4. Vergi Kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç); 5.Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması; 6. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması; 7. Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması; 8. Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi''*

[116] Örneğin mükellef 2002 takvim yılına ait gelir vergisi beyannamesinde eksik gelir beyan etmişse, işlenen vergi ziyaı nedeniyle kesilecek cezanın kesilip en geç 31.12.2007 tarihine kadar mükellefe tebliği gereklidir. Bkz. **ŞENYÜZ,** Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Bursa 2005, s. 177

[117] **KARAGÖZ,** s. 215.

mümkün olmaz. Bu nedenle de vergi ziyaı cezalarının tahakkuk zamanaşımı, matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulduğunda durmuş kabul edilir.[118] Duran süre, takdir kararının vergi idaresine tevdi ile kaldığı yerden devam etmektedir. Ancak söz konusu durma nedeninin içeriğinin TCK m. 67'ye göre doldurulması gerektiği de ileri sürülmüştür.[119] Ancak VUK m. 15'te düzenlenen mücbir sebep halleri, ceza kesmede zamanaşımına atıf yapmadığı için, ceza kesmede zamanaşımı süresini durdurmaz.[120]

Zamanaşımı süreleri içinde ceza ihbarnamesinin tebliğ edilmesi m. 374/3 gereğince zamanaşımı süresini keser. Yeni işleyecek süre bakımından VUK'ta açık bir hüküm bulunmadığından ve VUK'un özel ceza kanunu olması nedeniyle, TCK'daki, kesilme sonrası uygulanacak hükümlerin uygulanması gerektiği ifade edilmektedir. TCK m. 67/4'e göre, yeni işleyecek süreler en fazla, yasada öngörülen sürelere yarısı ilave edilmek suretiyle bulunacak süreden daha fazla olamaz. Bu hüküm vergi ziyaı cezası kesmede zamanaşımı uygulanacak olursa, kesilmeler nedeniyle uygulanacak sürenin, ne kadar ihbarname tebliğ edilirse edilsin, en fazla yedi buçuk yıl olabileceğini gösterir. Ceza ihbarnamesinin gönderilmesi ile kesilen süre sonucu baştan işlemeye başlayacak olan süre usulsüzlük cezası bakımından TCK 67/4'e göre, en fazla üç yıl olabilir.[121] Ancak vergi hukukundaki kıyas yasağı nedeniyle ve de söz konusu suçların idari nitelikteki suç ve cezalar olması nedeniyle TCK'nın ilgili hükmü burada uygulama alanı bulamaz.

Zamanaşımının kesilmesi halinde, ihbarnamenin yapıldığı takvim yılını takip eden yılın başından itibaren bu süre başlar.[122] Ayrıca, VUK m. 18'de

---

[118] **ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN,** s. 138.
[119] **MUTLUER,** s. 327.
[120] "*…213 sayılı Vergi Usul Kanununun ... 15.maddede, mücbir sebep bulunması halinde işlenmeyen süre kadar tarh zamanaşımının uzayacağı belirtilmekle yetinilmiş, ceza zamanaşımının uzayacağına ilişkin bir hükme yer verilmemiştir. Ceza zamanaşımını düzenleyen 374.maddede ise, ceza zamanaşımının sadece ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle kesileceği öngörülmüştür. Maddede mücbir sebebin ceza zamanaşımını durduracağına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Bu bakımdan mücbir sebep halinin ceza zamanaşımını durduracağının kabulü olanaksızdır. Olayda, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak 5 yıllık süre geçtikten sonra usulüne uygun olarak vasiye 3.3.1986 tarihinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmiş bulunduğundan, cezanın zamanaşımına uğramış olması nedeniyle Vergi Mahkemesi kararının kesilen kaçakcılık cezasının onaylanması yolundaki hüküm fıkrasında hukuka uyarlık görülmemiştir...*" Danıştay 3. D. 1987/670 E. 1987/1843 K. 16.09.1987T. (www.kazancı.com)
[121] **MUTLUER,** s. 326, 327.
[122] **MUTLUER,** s. 326.

belirtilen sürelere ilişkin genel kurallar ceza kesmede zamanaşımı kurumu için uygulanmaz.[123]

Ceza zamanaşımı süresi içerisinde şayet vergi ziyaı ya da usulsüzlük cezası kesilmemişse, bu durumda artık vergi ziyaı cezası ya da usulsüzlük cezası kesilemez. Bu durumun, idari makamlarca kendiliğinden dikkate alınması ya da yükümlü tarafından ileri sürülmesi mümkündür.[124] Vergi cezalarında tahakkuk zamanaşımı süresi vergi ziyaı suçu bakımından cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu yılı izleyen yılın birinci gününden itibaren başlar. Buradaki farklılığın nedenini vergi ziyaı cezasının kayba uğratılan vergi ile ilgili olması oluşturur, ancak usulsüzlükte böyle bir durum yoktur.[125]

2. Tahsil Zamanaşımı

AATUHK m. 102/1'de belirtildiği üzere vergi cezaları da vergi asılları gibi vadelerinin[126] rastladığı tarihi izleyen takvim yılından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmediği müddetçe zamanaşımına uğrar. Söz konusu bu beş

---

[123] "*…Uyuşmazlık; yükümlü adına salınan kaçakçılık cezalı gider vergisini vergi aslını tasdik, cezayı ise terkin eden Temyiz Komisyonu kararının bozulması isteminden ibarettir. Dosyanın incelenmesinden, mükellef şirketin gider vergisi matrahının şirkete ait defter ve belgelerden tespit edildiği ve olayda vergi kaçırma kastının olmadığı anlaşıldığından kaçakçılık cezasının, kusur cezasına tahvilinde herhangi bir kanunsuzluk görülmemiştir. Diğer taraftan, 213 sayılı Yasanın 374.maddesinin 1.bendinde cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak kusurda üç yıl geçtikten sonra vergi cezası kesilmeyeceği hükme bağlanmış olup, aynı maddenin son bendinde ise bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımının kesilmiş olacağı belirtilmiştir. Her ne kadar davacı, Vergi Usul Kanununun sürelerin hesaplanması ile ilgili 18.maddesinin 4.bendi hükmüne göre zamanaşımı süresinin son günün resmi tatile rast gelmesi nedeniyle cezaya ilişkin ihbarnamenin 2.1.979 tarihinde tebliğ edildiğini ve cezanın zamanaşımına uğramadığını iddia etmekte ise de, uyuşmazlık konusu zamanaşımı süresi, uygulamada doğurduğu hüküm ve sonuç bakımından hak düşürücü sürelerle eşit tutulmuş bulunduğu, Vergi Usul Kanununda bu sürelerin, başlangıcı, işleyişi ve engelleri ile ilgili kurallar ayrıntılı olarak diğer sürelerden ayrı düzenlenmiş olduğu cihetle mezkur Kanunun 18.maddesinde yer alan sürelere ilişkin genel kuralların bu süreye uygulanması suretiyle uzatılması mümkün değildir. Ayrıca olayda zamanaşımı süresini kesen veya durduran kanuni bir neden de bulunmadığından cezanın zamanaşımı nedeniyle terkininde yukarıda açıklanan madde hükümleri karşısında herhangi bir kanunsuzluk görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle davanın reddine karar verildi…"* Danıştay 7. 1980/1292 E. 1982/492 K. 18.03.1982 T. (www.kazancı.com)

[124] Danıştay 3. D. 1983/1500 E. 1984/1828 K. 23.05.1984 T. (www.danistay.gov.tr)

[125] **ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN,** s. 136.

[126] Vade tarihi, ceza muhatabının ceza ihbarnamesinin tebliğinden sonra yargı yoluna gidip gitmemesine göre farklılık arz eder. Bkz. **BAYRAKLI,** Vergi Ceza, s. 219.

yıllık süre hem vergi ziyaı cezası bakımından hem de usulsüzlük cezası bakımından geçerlidir.[127]

İdari nitelikli vergi cezaları bakımından tahsil zamanaşımının dolmasıyla, vergi dairesinin kesinleşmiş cezayı tahsil etme yetkisi ortadan kalkar. Ancak her ne kadar ceza zamanaşımına uğramış olsa da yükümlü şayet isterse ödeme yapabilir. Bu nedenle, vergi idaresinin talebi olmaksızın tahsil zamanaşımına uğradığını bilmeden bir vergi cezasını ödeyen yükümlü, daha sonra bunun geri verilmesini isteyemez. İdari cezalar, ceza hukuku kapsamındaki cezalardan farklıdır. Zira TCK m. 72'de "*dava ve ceza zamanaşımı re'sen uygulanır ve bundan şüpheli, sanık ve hükümlü vazgeçemezler"* denmektedir.[128] Kendi rızasıyla ödeme yapan yükümlünün vezne alındısına "*kendi rızası ile ödenmiştir*" şerhi vurulduğundan,[129] zamanaşımına uğramış cezayı zorla takip eden vergi idaresi işlemlerinin iptal edilmesi mümkündür.[130] Usulsüzlük ve vergi ziyaı cezaları bakımından tahsil zamanaşımı süresinin kesilmesi halinde bu süre tekrar başlar ve AATUHK ilgili hükmü gereğince yine beş yıldır.[131]

3. Kabahatler Kanunu'nun Tahakkuk Zamanaşımı ve Tahsil Zamanaşımına Olan Etkisi

TCK ve KK ile 765 sayılı TCK'da cürüm ve kabahat ayrımı kaldırılarak, yalnızca suçlar düzenlenmiştir ve kabahatler terminoloji olarak suç tanımından çıkarılarak KK'da ayrıca düzenlenmiştir.[132] KK'da yer alan fiiller, kabahat niteliğindeki fiilleri Ceza Kanunu dışına taşıyarak suç olmaktan çıkarmıştır.[133] TCK'da cezalar başlıklı m. 45'te suç karşılığında uygulanan yaptırım olarak cezaların hapis ve adli para cezaları olduğu

---

[127] **KARAGÖZ,** s. 212, 213, 216.
[128] **MUTLUER,** s. 327.
[129] Bu şerh konulmamışsa yapılan ödeme geçersiz olur. Bkz. **KILIÇ,** İbrahim, Vergi Hukukunda Zamanaşımı, http://www.vergihaber.net/?p=752
[130] **BAYRAKLI,** Vergi Ceza, s. 221.
[131] **KARAGÖZ,** s. 216.
[132] TCK ve KK'nın "genel kanun" niteliğinde olmaları nedeniyle, bu Kanunlarda yapılan yeni düzenlemelere uyum sağlamak amacıyla ceza normu içeren birçok kanunun yanı sıra VUK'ta da değişiklikler yapmak üzere 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun çıkarılmıştır. Bkz. RG. 8.2.2008, S. 26781.
[133] 765 sayılı TCK'da suçlar cürümler ve kabahatler olarak ikiye ayrılmaktaydı. 765 sayılı TCK m. 11 uyarınca, cürümlere özgü cezalar ağır hapis, hapis, sürgün, ağır cezayı nakdi, hidematı ammeden memnuiyet cezalarıyken; kabahatler için mevzu cezalar ise hafif hapis, hafif cezayı nakdi, muayyen bir meslek ve sanatın tatili icrası şeklinde belirtilmiştir. 765 sayılı TCK'da kabahat olarak adlandırılan fiiller, bugünkü anlamında kullanılan düzene aykırılıkları değil, esasında bir suçu ifade etmekteydi.

belirtilmiştir. KK, vergi ceza hukukunda idari para cezalarını ilgilendiren hükümlere sahiptir.

KK genel bir kanun niteliğindedir. Bunun nedenini uygulamada bir standardın oluşturulmak istenmesi ve diğer yasalarda yer alan bu nitelikteki normların, belli standartlar içine alınması oluşturur.[134] Bu durum KK m. 3'te de belirtilmiştir.[135] KK'nın 1.6.2005 tarihinde yürürlüğe girmesiyle birlikte VUK'taki vergi kabahatlerine ilişkin genel düzenlemeler[136] zımnen ilga edilmiş olduğundan, bunlar hakkında KK'nın genel hükümlerinin uygulanması gerekir.[137] KK'nın yargı yolu dışında kalan genel hükümlerinin idari para cezası ya da mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller bakımından uygulama alanı bulacağı KK'da öngörüldüğünden, KK halen genel kanun olma niteliğine sahiptir.[138] Ancak Maliye Bakanlığı KK'nın vergi kabahat ve yaptırımları bakımından uygulanmayacağı görüşündedir ve bu görüşünü KK. ek m.1'de "*4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı*

---

[134] **BEKAR,** Elif, "Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin Değerlendirilmesi", İÜHFM, 2011, C. LXIX, S. 1-2, s. 1035.

[135] "*Madde 3- (Değişik: 6/12/2006-5560/31 m.)*
(1) Bu Kanunun;
a) İdarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde,
b) Diğer genel hükümleri, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında,
uygulanır."
KK'nın "genel kanun niteliği" başlığını taşıyan 3.maddesinin AYM tarafından iptal edilen ilk hali "*Bu Kanunun genel hükümleri diğer kanunlardaki kabahatler hakkında da uygulanır."* şeklindeydi. AYM'nin kararı için bkz. 2001/225 E. 2002/88 K. 8.10.2002 T. (RG. 26.2.2003, S. 25032)

[136] **ERDEM,** "Kabahatler Kanunu'nun", s. 155.

[137] **YAVAŞLAR,** Vergi Suç Ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum, İstanbul Barosu Dergisi, C. 82, S. 2008/6, s. 2857.

[138] **TAHSİLÂT GENEL TEBLİĞİ SERİ NO: 442** (RG. 12.05.2007, S. 26520.)
Türkiye'de idari usule ilişkin kuralları düzenleyen ayrı bir idari usul yasası çıkarılmadığından, farklı uygulamalar söz konusu olabilmektedir. Bu konuda yapılan çalışmaların neticesinde "genel idari usul kanunu tasarısı" hazırlanmış, ancak bugüne kadar yasalaşması ise gerçekleşememiştir. Ancak idari usulün bir yönünü ilgilendiren 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu yürürlüğe girmiş olsa da idari usul yasasının çıkarılmamış olması bir eksiklik olarak değerlendirilebilir. Zira idari usul kanunu tasarısında idari işlemlerle ilgili usul kurallarına ayrıntılı bir şekilde yer verilirken idari yaptırımların da düzenlendiği görülmektedir. Her ne kadar bu tasarı kanunlaştırılamamış olsa da 5326 sayılı KK'nın yürürlüğe girmesiyle idari yaptırımlara ilişkin kurallar ilk defa bir kanunla genel olarak düzenlenmiştir. Bkz. **KARABULUT,** Mustafa, İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi, Ankara 2008, s. 30-31. Bu tasarıda idari yaptırım tanımlar başlıklı m. 4/f'de "disiplin cezaları, para cezaları, işyeri kapatma, meslek ve sanattan men, ruhsat, lisans, izin veya belge iptali ve yıkım kararları" şeklinde tanımlanmıştır. http://www.bilgiedinmehakki.org/tr/index.php?option=com_content&task=view&id=14

Vergi Usul Kanununda yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümler saklıdır" şeklinde düzenlenen hükme dayandırmaktadır. Söz konusu düşünceye göre madde metninin kaleme alınışı hatalıdır, VUK'ta vergi mahkemeleri ve burada uygulanacak usule ilişkin herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Söz konusu durumlar 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'unda ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanun'unda düzenlenmiştir. Bu nedenle KK. ek m. 1'de kast edilen idari nitelikteki suç ve cezalardır.[139] Ancak ne maddenin lafzı ne amaçsal ne de tarihi yorum yöntemiyle Maliye Bakanlığı'nın söz konusu görüşüne katılmak mümkündür.[140]

İdari yaptırım kararlarında bulunması gereken hususlar, kararların ilgililere tebliğ usulü, özel kanununda hüküm bulunmaması şartıyla idari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümler, ödeme usulü, zamanaşımı, idari para cezalarının gelir kaydedilebileceği kamu idareleri gibi düzenlemeler genel hükümler olup, ilgili yasalarda aksine hüküm bulunsa dahi KK hükümleri uygulanmalıdır.[141] 1.6.2005 tarihinden önce yürürlüğe giren tüm kanunlarda yer alan idari para cezaları bakımından KK hükümleri uygulama alanı bulur.[142] İleri sürülen görüşler uyarınca vergi

---

[139] **DONAY,** Süheyl, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, İstanbul 2008, s. 21; Aksi yönde ileri sürülen görüş ise uygulamada adeta Ek madde 1 yokmuşçasına davranıldığı yönündedir. Bu görüşe göre uygulamanın hukuka uygunluğunun sağlanabilmesi için Ek madde 1 kaldırılmalıdır. Aksi halde Ek madde 1 dikkate alınmalıdır ve uygulanmalıdır. Ayrıca bu uygulamanın idareyle mükellef arasında herhangi bir hukuki uyuşmazlığa yol açmamasını şaşırtıcı bulduğunu haklı olarak dile getirmektedir. **YERCİ,** Cahit, ''Kabahatler Kanunu'nun Ek 1'inci Maddesi ya da Kabahatler Kanunu Vergi Cezalarını da Kapsıyor Mu?'', Vergi Sorunları Dergisi, S. 228, Eylül 2007, s. 20, 21.

[140] KK ek m.1'de "*VUK'da yer alan vergi mahkemelerinin görevlerine ilişkin hükümler*" ifadesi ile kastedilen, vergi mahkemelerinin görevlerine ilişkin VUK'ta yer alan (m. 377 (vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar), m.378 (dava konusu) ve mük. m. 378'i (inceleme elemanları ile mükellefin mali müşaviri veya muhasebecisinin vergi davasında dinlenmesi)) durumlardır. Bkz. **YAVAŞLAR,** s. 2841-2843. Bu durumu ek m. 1'in "*Vergi mahkemelerinin görevine giren hususlarla ilgili olarak vergi hukukunun kendisine özgü özellikleri dolayısıyla 213 sayılı Kanunda ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir. Bu hükümlerin vergi uyuşmazlıklarına ilişkin olarak muhafazasında fayda mülahaza edilerek, Kabahatler Kanununun usule ilişkin hükümlerinin vergi cezaları açısından uygulanmaması yönünde bir istisna hükmüne yer verilmiştir."* şeklindeki gerekçesi de destekler niteliktedir. Gerekçe metni için bkz. **KABAHATLER KANUNU TASARISI VE ADALET KOMİSYONU RAPORU,** TBMM, Dönem 22, Yasama Yılı 3, S. Sayısı 840, (1/993).

[141] Haklı olarak KK'nın genel hükümlerinin vergi kabahatleri bakımından da uygulanması gerektiği yönünde bkz. **TAŞDELEN,** Aziz, "Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler", AUHFD, 59 (4) 2010, s. 794.

[142] **GÜZEL,** Bayram /**SİVRİKAYA,** Hamza, "Kabahatler Kanunu Kapsamında İdari Para Cezalarının Uygulama Esasları", Vergi Sorunları Dergisi, S.209, Şubat 2006, s. 45.

ziyaı cezası ve usulsüzlük cezasında uygulanacak zamanaşımı için KK'nın genel kanun olma niteliğinden hareketle,[143] KK'da öngörülmüş olan zamanaşımı hükümleri dikkate alınarak KK m. 20'de düzenlenen soruşturma zamanaşımı, VUK m. 374'e karşılık geldiğinden KK hükmü uygulanmalıdır.

İdari para cezalarının tahsilinin zaman sınırı açısından her ne kadar AATUHK m. 102 hükmü bulunsa da KK'nın genel kanun olma niteliğinden dolayı KK. m. 21'de hükme bağlanan yerine getirme zamanaşımı hükümleri uygulanmalıdır. Ancak bu durumda AATUHK m. 103 ve m.104'te belirtilen tahsil zamanaşımını kesen haller ile tahsil zamanaşımının işlememesi halleri ayrıca dikkate alınması gerektiği doktrinde egemen bir düşüncedir.[144] Bu nedenle vergi kabahatleri bakımından vergi hukukunun kendisine özgü özellikleri nedeniyle bunlar hakkındaki yargılama sürecinde KK yerine VUK'un usule ilişkin hükümlerinin uygulanması benimsenmiştir.

B. HÜRRİYETİ BAĞLAYICI CEZALAR BAKIMINDAN ZAMANAŞIMI

İncelemede daha önce de belirtildiği üzere vergi yasalarına karşı ağır ihlallerin hürriyeti bağlayıcı cezalarla cezalandırıldığı VUK m. 359'da düzenlenen kaçakçılık, VUK m. 352'de düzenlenen vergi mahremiyetini ihlal ve VUK m. 363'te düzenlenen kamu hizmetinin asli ve sürekli görevlerde çalışan memurların görevlerini yaparken yükümlülerin özelde yapamayacağı işlerini yapma suçları bakımından cezalandırma yetkisi ceza mahkemelerine aittir. Zira söz konusu vergi suçlarının, ceza hukukuna tabi diğer suçlardan hukuki konuları ve sosyal düzeni bozucu amaçları bakımından farklılıkları yoktur.[145] Bu nedenle VUK'ta belirtilen söz konusu vergi cezaları için ceza mahkemeleri ve TCK'nın genel hükümleri uygulama alanı bulur.[146] Ayrıca TCK m. 5'te "*Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında uygulanır*" hükmüne yer verildiğinden TCK genel bir kanundur.[147] TCK'da yer alan "dava

---

[143] Daha önce cezalandırma yetkisi ceza mahkemesine verilen bir suçun, depenalizasyon sonucu idari suç ve ceza haline getirilmesi halinde artık ceza hukuku anlamında bir suç ve ceza bulunmamaktadır. Ortada idare hukuku alanında yer alan bir idari işlem vardır. KK ile tüm idari yaptırımlar bakımından genel ilkelerin getirilmesi olumlu bir gelişmedir. Ancak KK'da Cumhuriyet savcılarına ve ceza mahkemelerine de idari ceza verme yetkileri tanınarak, hem "depenalizyon"la amaçlanması gereken gerçekleştirilememiş hem de erkler ayrılığı ilkesi yönünden sakınca ve sorunlar ortaya çıkmıştır.

[144] **ARSLAN,** s. 234.

[145] **ERMAN,** s. 2.

[146] **KARAGÖZ,** s. 222.

[147] **SOYASLAN,** Doğan, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2012, s. 122.

zamanaşımı" ve "ceza zamanaşımı" hükümleri, söz konusu vergi suçları bakımından uygulama alanı bulur.

TCK'daki zamanaşımı hükümlerinin uygulanmasıyla suçun işlendiği zamandan veya cezanın kesinleşmesinden itibaren belli sürelerin geçmesi, devletin dava açmak veya verilmiş cezayı yerine getirmek hususunda sahip olduğu menfaati ortadan kaldırır ve devletin cezalandırma yetkisi artık sona erer. Suçun işlenmesi nedeniyle toplumda oluşan endişe zamanın geçmesiyle yavaş yavaş azalarak kaybolur.[148] Aradan geçen uzun süre delillerin elde edilmesi yönünde zorluklara ve hatta imkânsızlıklara ve adli hatalara yol açar.[149] Ayrıca fail bakımından da ceza almayı ya da cezayı çekme korkusuyla yaşamak fiilen cezanın çekilmesi etkisini yaratır. Zira fail sürekli olarak yakalanma korkusu içinde taşır ve böylelikle fail ıslah olabilir[150] ve artık ceza ile elde edilmek istenen amacın önemi kalmaz.[151] Söz konusu bu haller dava zamanaşımının kabul edilmesine neden olmuştur. Yine kesinleşen bir hükmün uzun bir zaman boyunca yerine getirilmemesinde olay unutulabilir, failin tehlikeliliği ortadan kalkabilir ve cezanın illaki yerine getirilmesi hususunda artık devletin bir menfaati kalmaz. Bu nedenlerle ceza zamanaşımı kabul edilmiştir.[152] Ayrıca TCK'da müsadere bakımından da ayrı bir zamanaşımı öngörülmüştür. Dava ve ceza zamanaşımı Ay. m. 38/2 gereği maddi ceza hukukuna ait kanunilik ilkesiyle teminat altına alındığından zamanaşımına ilişkin konularda lehe kanun uygulaması söz konudur.[153]

TCK m. 66'da ihdas edilen dava zamanaşımı süreleri suç için öngörülen cezaların ağırlığına göre farklı şekillerde düzenlenmiştir.[154] TCK'da dava zamanaşımı sürelerinin belirlemesinde soyut ceza, yani suç için kanunda öngörülen ceza miktarı dikkate alınmaktadır.[155] Dava zamanaşımı süreleri şayet kanunda aksine bir hüküm yoksa ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda otuz yıl, müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmibeş yıl, yirmi yıldan aşağı olmamak üzere hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmi yıl, beş yıldan fazla ve yirmi yıldan az hapis cezasını

---

[148] TCK'da yer alan zamanaşımı sürelerinin çok uzun olduğu yönünde bkz. **HAFIZOĞULLARI,** Zeki/ **ÖZEN,** Muharrem, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2010, s. 535.
[149] **YÜCE,** Turhan Tufan, Ceza Hukukunun Temel Kavramları, Ankara 1985, s. 192.
[150] **KOCA/ÜZÜLMEZ,** s. 595.
[151] **CENTEL,** Nur/**ZAFER,** Hamide/**ÇAKMUT,** Özlem, Türk Ceza Hukukuna Giriş, İstanbul 2006, s. 625; **BURGUL,** Ferhat, Türk Ceza Kanunu'nda Dava ve Ceza Zamanaşımı, İstanbul 2009, s. 11, 12.
[152] **TOROSLU,** Nevzat, Ceza Hukuku Genel Kısım, Ankara 2011, s. 461, 462.
[153] **ZAFER,** Hamide, Ceza Hukuku Genel Hükümler, İstanbul 2013, s. 562.
[154] **ÖZGENÇ,** İzzet, Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi, Ankara 2006, s. 735.
[155] **ÖZGENÇ,** İzzet, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2011, s. 768.

gerektiren suçlarda onbeş yıl, beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adlî para cezasını gerektiren suçlarda sekiz yıl geçmesiyle düşer. Yani bu sürelerin geçmesiyle artık kamu davası açılamaz ve açılmışsa davanın düşmesine karar verilir (TCK m. 66/1).

Fiili işlediği sırada oniki yaşını doldurmuş olup da onbeş yaşını doldurmamış olanlar hakkında, TCK m. 66/1'de belirtilen sürelerin yarısının; onbeş yaşını doldurmuş olup da onsekiz yaşını doldurmamış olan kişiler hakkında ise, üçte ikisinin geçmesiyle kamu davası düşer (TCK m. 66/2).[156] Dava zamanaşımı süresi belirlenirken dosyadaki mevcut deliller itibarıyla suçun daha ağır cezayı gerektiren nitelikli halleri (TCK m. 66/3)[157] ve suçun kanunda yer alan cezasının yukarı sınırı göz önünde bulundurulur. Seçimlik cezaları gerektiren suçlarda zamanaşımı bakımından hapis cezası esas alınır (TCK m. 66/4). Eğer ki aynı fiilden dolayı tekrar yargılamayı gerektiren haller varsa, mahkemece bu hususdaki talebin kabul edildiği tarihten itibaren fiile ilişkin zamanaşımı süresi yeni baştan işlemeye başlar (TCK m. 66/5). Dava zamanaşımı, tamamlanmış suçlarda suçun işlendiği günden, teşebbüs halinde kalan suçlarda son hareketin yapıldığı günden, kesintisiz suçlarda kesintinin gerçekleştiği ve zincirleme suçlarda son suçun işlendiği günden, çocuklara karşı üstsoy veya bunlar üzerinde hüküm ve nüfuzu olan kimseler tarafından işlenen suçlarda çocuğun onsekiz yaşını bitirdiği günden itibaren işlemeye başlar (TCK m. 66/6). TCK bazı suçlar bakımından dava zamanaşımını kabul etmemiştir. TCK'nın İkinci Kitabının Dördüncü Kısmında yazılı ağırlaştırılmış müebbet veya müebbet veya on yıldan fazla hapis cezalarını gerektiren suçların yurt dışında işlenmesi halinde (TCK m. 66/6) ve işkence suçunda (TCK m. 94/6) dava zamanaşımı uygulanmaz.

Bazı nedenlerin varlığı halinde zamanaşımı süresinin o ana kadar geçen kısmının korunması, bu neden ortadan kalktıktan sonra sürenin kaldığı yerden devam etmesi sonucunu doğurur. Buna zamanaşımının durması denilir. Bazı nedenlerin varlığı halinde ise o ana kadar geçen sürenin tamamıyla ortadan kalkması ve zamanaşımı süresinin yeni baştan işlemeye başlaması hali ile karşı karşıya kalınır. Bu durumda da zamanaşımının kesilmesinden bahsedilir.[158] Soruşturma ve kovuşturma yapılmasının, izin veya karar alınması veya diğer bir mercide çözülmesi gereken bir meselenin

---

[156] Ancak bu durumun çocukları korumayıp aksine çocuk suçluluğuna prim verdiği ve kanun önünde eşitlik ilkesine aykırı olduğu yönünde bkz. **TANER,** s. 63-64.

[157] Yalnızca ağırlaştırıcı nedenler bakımından böyle bir düzenlemeye gidilip hafifletici nedenler bakımından gidilmemesinin bir tutarsızlık yarattığı ve ayrımcılığa yol açtığı yönünde bkz. **HAFIZOĞULLARI/ÖZEN,** s. 538.

[158] **TOROSLU,** s. 465.

sonucuna bağlı bulunduğu hallerde; izin veya kararın alınmasına ya da meselenin çözümüne veya kanun gereğince hakkında kaçak olduğu hususunda karar verilmiş olan suç faili hakkında bu karar kaldırılıncaya kadar dava zamanaşımı durur (TCK m. 67/1). VUK m. 15'te mücbir sebep halinde tarh zamanaşımının duracağından bahsedildiğinden, mücbir sebep ceza zamanaşımını durdurmaz.[159]

İşlenen bir suçla ilgili olarak 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 halinde, dava zamanaşımı kesilir (TCK m. 67/2). Ancak verilen mahkûmiyet kararının kesinleşmemesi gerekir. Aksi halde ceza zamanaşımı kesilir.[160] Dava zamanaşımı kesildiği takdirde, zamanaşımı süresi yeniden işlemeye başlar. Dava zamanaşımını kesen birden fazla nedenin bulunması halinde ise, zamanaşımı süresi son kesme nedeninin gerçekleştiği tarihten itibaren yeniden işlemeye başlar (TCK m. 67/3). Dava zamanaşımı kesildiği zaman, zamanaşımı süresi ilgili suça ilişkin olarak Kanunda belirlenen sürenin en fazla yarısına kadar uzar (TCK m. 67/4). Ancak doktrinde ileri sürülen bir görüşe göre her ne kadar TCK'da zamanaşımını kesen nedenler arasında mücbir sebepler sayılmamış olsa da özel-genel kanun ilişkisi gereğince VUK'da yer alan mücbir sebebe ilişkin düzenleme özel olarak kabul edilip yalnızca vergi suçları bakımından kesme nedeni sayılmalıdır.[161]

Dava zamanaşımında, kesilme sebepleri ne kadar çok olursa olsun, zamanaşımı süresinin belirli bir sınırı aşamayacağı kabul edilmiş olmasına karşın benzer düzenlemeye ceza zamanaşımı bakımından yer verilmemiştir.

Hükmedilen cezanın ağırlığına göre ceza zamanaşımı süreleri ağırlaştırılmış müebbet hapis cezalarında kırk yıl, müebbet hapis cezalarında otuz yıl, yirmi yıl ve daha fazla süreli hapis cezalarında yirmidört yıl, beş yıldan fazla hapis cezalarında yirmi yıl, beş yıla kadar hapis ve adlî para cezalarında ise on yıl olarak belirtilmiştir. Bu sürelerin geçmesinden sonra artık ceza infaz edilemez (TCK m. 68/1). TCK, fiili işlediği sırada oniki yaşını doldurmuş olup da onbeş yaşını doldurmamış olanlar hakkında, bu sürelerin yarısının; onbeş yaşını doldurmuş olup da onsekiz yaşını doldurmamış olan kişiler hakkında ise, üçte ikisinin geçmesiyle cezanın

[159] **KANETİ,** s. 259.
[160] **HAKERİ,** Hakan, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2008, s. 475.
[161] **DONAY,** s. 220.

infaz edilemeyeceğini belirtmiştir (TCK m. 68/2). TCK'nın İkinci Kitabının Dördüncü Kısmında yazılı yurt dışında işlenmiş suçlar dolayısıyla verilmiş ağırlaştırılmış müebbet hapis veya müebbet hapis veya on yıldan fazla hapis cezalarında (TCK m. 68/3) ve işkence suçunda (TCK m. 94/6) ceza zamanaşımı uygulanmaz. Şayet türleri farklı cezaları içeren bir cezaya hükmedilmişse bu durumda, ceza zamanaşımı en ağır ceza için konulan sürenin geçmesiyle infaz edilmez (TCK m. 68/4).

Ceza zamanaşımı, hükmün kesinleştiği veya infazın herhangi bir suretle kesintiye uğradığı günden itibaren işlemeye başlar ve ikinci durumda ceza zamanaşımı kalan ceza miktarı esas alınarak hesaplanır (TCK m. 68/5).

TCK'da, 765 sayılı TCK'dan farklı olarak ceza zamanaşımına uğrayan cezanın ortadan kalkacağından bahsedilmeyip yalnızca yerine getirilmeyeceği belirtilmektedir. Ayrıca cezaya bağlı olan veya hükümde belirtilen hak yoksunluklarının süresi ceza zamanaşımı doluncaya kadar devam eder (TCK m. 69).

Bir güvenlik tedbiri niteliğinde olan müsaade bakımından zamanaşımı ise, müsadereye ilişkin hükmün, kesinleşmeden itibaren yirmi yıl geçtikten sonra infaz edilmeyeceği şeklinde TCK'da belirtilmiştir (TCK m. 70). Hem TCK m. 54'te düzenlenen eşya müsaderesi hem de m. 55'te düzenlenen kazanç müsaderesiyle ilgili olarak müsadereye ilişkin verilen hüküm şayet kesinleşmesinden itibaren yirmi yıl geçmişse artık infaz edilemez.[162]

Ceza zamanaşımının kesilmesi ise mahkûmiyet hükmünün infazı için yetkili merci tarafından hükümlüye kanuna göre yapılan tebligat yapılması veya bu maksatla hükümlünün yakalanması ya da bir suçtan dolayı mahkûm olan kimsenin üst sınırı iki yıldan fazla hapis cezasını gerektiren kasıtlı bir suç işlediği takdirde olacaktır (TCK m. 71).

Dava ve ceza zamanaşımının hesabı ve uygulanmasında süreler gün, ay ve yıl hesabıyla belirlenir. Bir gün, yirmidört saat; bir ay, otuz gündür. Yıl, resmi takvime göre hesap edilir. Ayrıca dava ve ceza zamanaşımı re'sen uygulanır ve bundan şüpheli, sanık ve hükümlü vazgeçemezler (TCK m. 72). CMK m. 223/8 gereğince dava zamanaşımının gerçekleştiği bir halde davanın düşmesine karar verilir. Dava zamanaşımı ya da ceza zamanaşımı

[162]**ÖZBEK,** Veli Özer/**KANBUR,** M. Nihat/**DOĞAN,** Koray/**BACAKSIZ,** Pınar/**TEPE,** İlker, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2011, s. 703-704

gerçekleştiğinde, yargı organları bunu re'sen uygular. Yani sanığın ya da hükümlünün bu konuda bir talebinin bulunması gerekmez.[163]

VUK m. 359'da belirtildiği üzere kaçakçılık sonucu vergi ziyaı ortaya çıkmışsa, kaçakçılık sonucu meydana gelen vergi ziyaı cezası için VUK m. 374 ve AATUHK m. 102'de düzenlenen zamanaşımı hükümleri uygulanacakken,[164] hapis cezası konusunda TCK m. 66 ve m. 68'de tespit edilen zamanaşımı hükümleri uygulama alanı bulacaktır. VUK m. 359 ve m. 360'da düzenlenen kaçakçılık ve kaçakçılığa iştirak suçlarında beş yıldan fazla olmayan hürriyeti bağlayıcı cezalar hükmolunmuştur. TCK'da yer alan cezaları arttıran, azaltan ve kaldıran nedenler de ihmal edilirse bu durumda kaçakçılık suçu bakımından dava zamanaşımı süresi sekiz yıldır.[165]

Sırf davranış suçlarında davranışın (belli bir hareketin ya da ihmalin) gerçekleştiği, sonuçlu suçlarda ise neticenin gerçekleştiği anda suç tamamlanmış olur.[166] VUK m. 359'da yer alan kaçakçılık suçu maddede belirtilen hareketlerin yapılmasıyla tamamlanır ayrıca bir sonucun gerçekleşmesi aranmaz.[167] Yani dava zamanaşımı VUK m. 359'da belirtilen hareketlerin yapılmasıyla başlar.[168] Yani bu suçun oluşması bakımından madde metninde belirtilen eylemlerin neticesinde vergi ziyaının doğmuş

---

[163] **DÖNMEZER,** Sulhi/**ERMAN,** Sahir, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Genel Kısım, C. III, İstanbul 1997, s. 252.

[164] **AY,** Ercan, Vergi Suç ve Cezaları, İstanbul 2006, s. 123.

[165] TCK'nın 7. maddesinin 2 numaralı bendine göre suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise, failin lehine olan kanun uygulanır ve infaz olunur. Bu durumda VUK m. 359'da yer alan hürriyeti bağlayıcı suçları gerektiren fiillerin işlenmesi tarihleri önem kazanmakta, bu tarihlerin TCK'nın yürürlüğe giriş tarihinden önce veya sonra işlenmiş olmasına göre farklı hukuki sonuçlar doğmaktadır. ETCK döneminde ise kaçakçılık suçu beş yıllık zamanaşımı süresine tabi olduğundan bu dönemde işlenen suçlar bakımından lehe olan ETCK uygulama alanı bulur.

[166] **TOROSLU,** s.136.

[167] Ancak VUK m. 359/a-2'de yer alan defter ve belgenin ibraz edilememesi fiilinin özel bir halini kaybolma fiili oluşturur ve bu durumda VUK'un öngördüğü usule uygun bir şekilde tebligat yapılamayacağından suçun işlendiği tarihin inceleme tarihi olarak esas alınması, yine VUK m. 359/b-1'de yer alan defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi fiilinde yok etme fiilinin fiilen gerçekleştiği tarihin tespitinden doğan güçlük nedeniyle suçun inceleme tarihinde işlendiği yönünde bkz. **AKTAŞ,** Murat/**ÖZGÜR,** Murat, "Vergi Usul Kanunu'nda yer alan Hürriyeti Bağlayıcı Ceza Gerektiren Suçlarda Dava Zamanaşımı Süreleri (Eski ve Yeni Ceza Kanunu Bağlamında İrdelenmesi)-II'', Yaklaşım Dergisi, Y. 14, S. 161, Mayıs 20006, s. 239.

[168] Benzer yönde bkz. **BAYKARA,** s. 424; **KIZILOT,** Şükrü/**KIZILOT,** Zuhal, Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, Ankara 2010, s. 655.

olması gerekli değildir.[169] Ancak sahte fatura kullanımında ceza zamanaşımının başlangıcı faturanın kullanıldığı tarih değil, beyanname verme süresinin son gününü takip eden gün olduğu yönünde Yargıtay'ın kararları mevcuttur. Örneğin yalnızca KDV kaybı olan durumlarda beyanname vermenin son günü olan ertesi ayın 24. gününü takip eden 25. günde, kurumlar vergisinde ise ertesi yılın Nisan ayının 26. gününde zamanaşımı başlar.[170] Ancak bu yaklaşım doğru değildir. Zira Yargıtay'ın sahte fatura düzenlemede zamanaşımının düzenlendiği anda başladığını, kullanmada ise beyanname verme tarihini izleyen günden itibaren

---

[169] **ŞAHİN,** Ömer/**UÇAK,** Mehmet, "VUK'un 359 ve 360. Maddelerindeki Filler Yönünden Dava Zamanaşımı Süresi'' Vergi Raporu Dergisi, S. 80, Şubat- Mart 2006, s. 13. "*…213 sayılı Vergi Usul Yasasının, 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Yasa ile değişik 359/b-1. maddesine göre, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin sahte olarak düzenlenmesi suçun oluşumu için yeterli olup bu belgelerin kullanılması ve vergi ziyaı doğması suçun unsuru olmaktan çıkarıldığı cihetle, sanıklar Bahattin, Mahsar, Hüdayi, Efkan ve Sami'nin özel gider indirimi veya vergi iadesinde kullanılmak üzere sahte ödeme kaydedici cihaz fişlerini düzenleyenlerden komisyon karşılığı satın alıp komisyon karşılığı memurlara ve işçilere vermekten ibaret olan ve teselsül eden eylemlerinin sahte belgeleri düzenleyenlerin eylemlerine iştirak suçunu oluşturup VUK.nun 359/b-1 ve TCK.nun 80. maddelerine uygun bulunduğu gözetilmeden, suç vasfında yanılgıya düşülerek yazılı şekilde TCK.nun 345. maddesi ile hüküm tesisi…"* Yargıtay 11. CD. 2003/5778 E. 2004/5696 K. 23.6.2004 T. (www.kazanci.com)

[170] "*…Sanığın temin ettiği 11.2.1997 ve 21.2.1997 tarihli sahte faturalarla Katma Değer Vergisi ziyama neden olduğu iddiaya uygun olarak kabul olunmasına, fiilin idarece 28.7.1997 tarihli tutanakla tespit edildiğinin anlaşılmasına göre, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 41. ve 45. maddeleri uyarınca suç tarihinin verginin tarhı için kanunda belirlenen sürenin bitimi olan 26.3.1997 olduğu ve vergi kaçakçılığı suçunun tamamlandığı gözetilerek, 4369 sayılı Kanunla değişik 213 sayılı Kanunun 359. maddesinin (b-1) bendi ile ceza tayini yerine, eylem vergi kaçakçılığına teşebbüs suçu kabul olunarak sonradan vergi suçuna iştirakin düzenlendiği 360. madde uygulanarak hüküm kurulması…*" Yargıtay 11. CD. 2000/6139 E. 2001/571 K. 31.1.2001 T. (www.kazanci.com); *"...sanığın temin ettiği 8.2.1994 ve 18.2.1994 tarihli sahte faturalarla katma değer vergisi yanında kurumlar vergisi ziyama da neden olduğu kabul edilmesine göre, 5422 sayılı kurumlar vergisi kanununun 21, 28 ve 29. maddeleri uyarınca, suç tarihinin, verginin tarhı için kanunda belirlenen sürenin sonu olan 1.5.1995 olduğu gözetilerek suç tarihinde yürürlükte bulunan 4008 sayılı yasayla değişik 213 sayılı kanunun 359. maddesindeki ceza miktarı dikkate alınarak 4369 sayılı kanunla değişik 359/b-1 maddesiyle hüküm tesisi gerekirken, suç tarihi 1994 yılı kabul edilerek yazılı şekilde uygulanma yapılması suretiyle sanığa eksik ceza tayini…"* Yargıtay 11. CD. 2000/5999 E. 2001/570 K. 31.1.2001 T. (www.kazanci.com).; "*…3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun 41 ve 45. Maddeleri uyarınca suç tarihi verginin tarhı için Kanunda belirlenen sürenin bitimi olan bir sonraki ayın 26'sı olup Aralık 1999 ayında kullanılan sahte faturalar nedeniyle suç tarihinin 26.01.2000 olduğu ve anılan tarihten hüküm tarihine kadar zamanaşımının gerçekleşmediği gözetilmeden yazılı şekilde yazılı şekilde hüküm kurulması…"* Yargıtay 2007/1008 E. 2008/1539 K 17.03.2008 T. (bkz. Karar metni için bkz. **BAYKARA,** s. 432)

başladığını kabul etmesi ceza hukuku ilkelerine aykırıdır. Vergilendirmede zamanaşımının, beyanname verme tarihine kadar uzatılmasının önemli bir nedenini kişinin beyannamesinde daha sonra yaptığı hatadan dönmesi ve beyannamesinin usulüne uygun bir şekilde düzenlenmesi olasılığı bulunduğu söylenebilse de suç teşkil eden bir fiil tamamlandığı anda kamu düzenini bozar ve işlenmiş sayılır.[171]

Vergi kaçakçılığı suçu VUK m. 367/1'de belirtilen görevliler haricinde öğrenen Cumhuriyet Savcısının, m. 367/2-3 uyarınca durumu ilgili vergi dairesine bildirmesi ve kamu davasının inceleme neticesinin bildirilmesine talik olunması halinde, bu zaman içinde veya bildirim yetkisi olmayan memur tarafından ve mütalaa olmaksızın Cumhuriyet Başsavcılığına ihbar yapılması durumunda; evrak gereği için vergi dairesine gönderilecek ve kamu davası mütalaa bildirimine kadar erteleneceğinden süre boyunca zamanaşımı duracaktır.[172] Ayrıca, VUK m. 367'deki usullere uyulmadan kamu davası açılması halinde mahkeme, durumu vergi dairesine bildirecek ve bu süre zarfında davayı durduracağından, vergi dairesinin inceleme sonucu gelene kadar zamanaşımının duracağı belirtilmektedir.[173] Kaçakçılık cezası için genel olarak sekiz yıl olan dava zamanaşımı süresinin kesilmesi durumunda, kesilme süresi TCK 67/4 uyarınca en fazla dört yıl uzar.

Kaçakçılık suçu ile bu suça iştirak edenlere verilecek cezaların süresi beş yıldan fazla olmayan hapis cezaları olduğu için, TCK m. 68/e gereğince kaçakçılıkta ceza zamanaşımı on yıldır. Ceza hukuku bakımından geçerli olan dava zamanaşımı ve ceza zamanaşımına ilişkin genel kurallar bu suç bakımından da uygulama alanı bulur.

Vergi yasalarının uygulanmasıyla ilgili yetkili kişiler, yükümlüler hakkında önemli nitelikte bilgiler edinirler ve bu nedenle yasa koyucu bu bilgilerin üçüncü kişilerle paylaşılmasına engel olmak için VUK m. 5'i düzenlemiş[174] ve VUK m. 362'de VUK'ta belirtilen ve vergi mahremiyetine

---

[171] Örneğin teşebbüs aşamasında kalan bir vergi suçu bakımından zamanaşımının son icra hareketinin yapıldığı tarihten başlaması gerekmesine karşın beyanname vermeyi beklemek büyük bir çelişkinin göstergesidir. Ancak Yargıtay'ın uygulaması aksi yönde olduğundan beyanname verilen ve bu durumda saptanan bir vergi suçu oluştuğunun anlaşılması karşısında zamanaşımı beyanname verilen kanuna özgü olarak düzenlenen beyanname tarihi esas alınmalıdır. Bkz. **DONAY,** s. 227, 228.

[172] **MUTLUER,** s. 214.

[173] **KARAGÖZ,** s. 228.

[174] Vergi mahremiyeti ile kastedilen vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurların, vergi mahkemelerinde, bölge idare mahkemelerinde ve Danıştay'da görevli olanların, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenlerin, vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerin görevleri nedeniyle, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin

uymak zorunda olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenlerin, TCK m. 239'da öngörülen "ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması" suçu gereğince cezalandırılacağı belirtilmiştir. VUK m. 362 gereğince TCK m. 239/1'e göre tespit edilen ceza bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası olduğundan, bu suçlara ilişkin dava açma süresi TCK m. 66/1(e) gereği sekiz yıldır. Bu süre vergi mahremiyetine uymama fiilinin işlendiği günden itibaren işlemeye başlar.[175] İncelemede daha önce belirtilen dava zamanaşımının durmasına ve kesilmesine ilişkin ceza hukukuna hâkim olan ilkeler bu suç bakımından da uygulama alanı bulur.

TCK m. 67/1'de öngörülen dava zamanaşımını durduran nedenlerin vergi mahremiyetini ihlal cezası bakımından özellikle incelenmesi gerekir. Zira söz konusu hükümdeki izin ya da karara bağlı kovuşturmanın yahut bekletici sorunun olması bu durumda ortaya çıkar. Vergi mahremiyetini ihlal suçuyla ilgili olarak, şayet ceza davasının çözümlenmesi her şeyden önce başka bir mercide belirli bir sorunun çözümüne bağlı ise, söz konusu sorun çözülmedikçe ceza davası olduğu yerde durur.[176] Vergi mahremiyetinin ihlali

---

şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edememeleri ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamamalarıdır. Söz konusu yasak bu kimselerin görevlerinden ayrılsalar dahi devam eder. Ancak, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla gelir vergisi mükelleflerinin yıllık gelir vergisi, sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dâhil) ve beyanları üzerinden tarh olunan gelir ve kurumlar vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilan orada da yapılır. (VUK m. 5)

[175] **TAŞ,** Fatma, Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, Ankara 2008, s. 197.

[176] Örneğin vergi sırlarını ifşa etmeme kuralını ihlal eden yetkililerin soruşturulması ve kovuşturulması için belirli bir merciin izni gerekir. Bu suç, soruşturulması veya kovuşturulması izne veya karara bağlı suçlardan olduğu için ilgili yasanın gösterdiği idari merciden izin alınıncaya kadar geçen süre içinde ceza davası olduğu yerde durur. Bu durum Ay. m. 129/son'da memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında işledikleri iddia edilen suçlardan ötürü ceza kovuşturması açılması, kanunla belirlenen istisnalar dışında, kanunun gösterdiği idari merciin iznine bağlı olduğu şeklinde belirtilmiştir. Yani savcının ceza davası açabilmesi için, yetkili resmi makamların fail hakkında dava açılmasını uygun bulmaları gerekir. Ayrıca, 4483 sayılı Memur ve Diğer Kamu Görevlilerin Yargılanması Hakkında Kanun m. 3'te soruşturma izni yetkisine sahip olan merciler belirtilerek, soruşturma izni bakımından m. 7 uyarınca yetkili merciinin, soruşturma izninin konusundaki kararını suçun ilgili fıkraya göre öğrenilmesinden itibaren ön inceleme dâhil en geç otuz gün içinde verileceği ve bu sürenin zorunlu hallerde onbeş günü geçmemek üzere bir defa uzatılabileceği öngörülmüştür.
2802 sayılı Hâkimler ve Savcılar Kanunu (HSK) m. 82'de hâkim ve savcıların görevden doğan veya görev sırasında işlenen suçları, sıfat ve görevleri gereğine uymayan tutum ve davranışları nedeniyle, haklarında inceleme ve soruşturma yapılmasının Adalet Bakanlığının

suçu bakımından öngörülen ceza bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası olduğu için, vergi sırrını ifşa edenler bakımından uygulanacak ceza zamanaşımı süresi on yıldır ve çalışmanın önceki bölümlerinde belirtilen ceza zamanaşımı ilgili ilkeler burada da geçerli olacaktır.

Yükümlünün özel işlerini yapma suçu VUK m. 363'te düzenlenmiştir. Bu hükümde VUK m. 6/son gereğince yükümlülerin vergi yasalarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanların haklarında TCK m. 257'nin uygulanacağı öngörülmüştür. Söz konusu hareketlerle vergi ziyaına neden olunması halinde, kişiye ayrıca VUK m. 344'e göre vergi ziyaı cezası kesilir. VUK m. 363'ün gönderme yaptığı "Görevi kötüye kullanma" başlığı altında düzenlenen TCK m. 257/1' de yazılı cezadır ve bu fıkradaki ceza bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası olarak öngörülmüştür. TCK m. 66/1-e gereğince bu suç bakımından dava zamanaşımı süresi sekiz yıldır. Süre yükümlünün özel işlerini yapmama suçunu ihlal ettiği tarih itibariyle başlar. TCK m. 67/1'de belirtilen dava zamanaşımını durduran neden özellikle bu suç bakımından uygulama alanı bulur. TCK m. 68'de belirtilen ceza zamanaşımı hükümleri ile TCK m. 257/1'de belirtilen ceza süreleri birlikte düşünüldüğünde ceza zamanaşımı on yıldır. On yıllık süre mahkeme kararının kesinleşmesi ve üst yargı mercilerine başvuru yollarını tüketilmesi

---

iznine bağlı olduğu, Adalet Bakanı'nın inceleme ve soruşturmayı, adalet müfettişleri veya hakkında soruşturma yapılacak olandan daha kıdemli hâkim veya savcı eliyle yaptırılabileceği belirtilmiştir. Ayrıca bu yasa m. 83 ila m. 88'de izin ile ilgili diğer hususlar belirtilmiştir. Ancak 6087 sayılı Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu Kanunu (HSYKK) m. 9/3-ç gereğince Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu'nda (HSYK) üçüncü dairenin hâkim ve savcıların görevlerinden dolayı veya görevleri sırasında suç işleyip işlemediklerini, hâl ve eylemlerinin sıfat ve görevleri icaplarına uyup uymadığını Kurul müfettişleri veya müfettiş yetkilerini haiz kıdemli hâkim veya savcı eliyle araştırma ve gerektiğinde haklarında inceleme ve soruşturma işlemleri ile inceleme ve soruşturma yapılmasına yer olmadığına ilişkin işlemler için HSYK başkanına yani Adalet Bakanına teklifte bulunması, ikinci dairenin ise HSYKK m. 9/2-a-3 gereğince disiplin veya suç soruşturma ve kovuşturması nedeniyle geçici yetkiyle yer değiştirmesine veya görevden uzaklaştırılmasına karar vermek yetkisi düzenlenmiştir. Yani Adalet Bakanlığının bu konudaki yetkisi HSYK'ya devredilmiştir. HSYKK sonraki tarihli Kanun olduğundan, HSYKK hükümleri uygulanacaktır. Bu nedenle HSK'da da gereken değişikliklerin yapılarak bir uyumun sağlanması önerilebilir. HSYK'nın 16 nolu genelgesinde genelgede bahsi geçen ve soruşturmayla ilgili olan HSK hükümlerinde yer alan "Adalet Bakanlığı", "Adalet Bakanı" veya "Ceza İşleri Genel Müdürlüğü" ibarelerinin; Hâkimler, HSYK, ilgili Daireleri ve Kurul Başkanı olarak değiştiğinin inceleme ve soruşturmalar sırasında göz önünde tutulması gerektiği belirtilmişse de bu genelge 6524 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun m. 39 ile yürürlükten 27.2.2014'te kaldırılmıştır. RG. 27.2.2014, S. 15.2.2014

2575 sayılı Danıştay Kanunu'nda soruşturma ve kovuşturma ile ilgili hükümlere ise m. 76'da yer verilmiştir ve bu maddenin ilk fıkrasında, Danıştay Başkanı, Başsavcı, başkanvekilleri, daire başkanları ve üyelerin görevlerinden doğan veya görevleri sırasında işlemiş bulundukları suçlardan dolayı, Danıştay Başkanının seçeceği bir daire başkanı ile iki üyeden oluşan bir kurul tarafından ilk soruşturma yapılacağı belirtilmiştir.

(itiraz, temyiz) ile işlemeye başlar. Ayrıca ceza zamanaşımının durması kesilmesi ile ilgili yukarıda bahsedilen hususlar burada da geçerlidir.

VI. VUK'UN VERGİ CEZALARINDAKİ ZAMANAŞIMI SÜRELERİ İLE OLAN UYUMSUZLUK SORUNU

VUK'ta yer alan tahakkuk zamanaşımı sürelerinin, hem idari para cezalarına ilişkin zamanaşımı süreleriyle hem de adli para ve hapis cezalarına ilişkin zamanaşımı süreleriyle uyumlu olması gerekir. Aksi halde vergi suç ve ceza sisteminin işlemesinde aksaklıklarla karşı karşıya kalınır.[177]

A. VUK'UN TCK İLE ARASINDAKİ UYUMSUZLUK SORUNU

VUK'ta yer alan tahakkuk zamanaşımı süresiyle TCK'ya tabi olan vergi suçları bakımından dava zamanaşımı süresi arasında bir uyumsuzluk vardır.[178] Zira ceza hukuku anlamındaki suçlar için ceza yaptırımı uygulanabilirken, bu suç için vergi aslının tarhı yapılamamaktadır.[179]

VUK'ta beş yıllık tahakkuk zamanaşımı öngörülmüştür. Bu beş yıllık tahakkuk zamanaşımı aynı zamanda vergi inceleme yetkisinin kullanılma sınırını da belirler. Yine bu süre, yükümlülerin vergi karşısındaki durumunu kayıtlar üzerinden denetleme olanağı sağlayan defter ve belgelerin muhafaza edilmesini ve yetkililerin talebi halinde defter ve belgelerin ibraz edilmesinin zamansal sınırını oluşturur. Ayrıca idari para cezalarına ilişkin genel olarak beş yıllık ceza kesme zamanaşımı düzenlenmiştir. VUK'ta yer alan bu sürelere karşın TCK m. 66'ya göre ise ceza hukuku anlamındaki vergi cezaları bakımından zamanaşımı süresi sekiz yıl olarak kabul edilmiştir. İdari para cezaları bakımından genel kanun niteliğindeki KK m. 20 uygulandığı takdirde, TCK ile her ne kadar uyum sağlansa da uyumsuzluk tahakkuk zamanaşımı bakımından devam eder. Örneğin sekiz yıllık dava zamanaşımı süresinin dolmadığı bir vergi suçunda, yükümlüler suçu nedeniyle hapis cezasına çarptırılabilecekken verginin aslı tarh edilemeyecektir. Yasal defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz ödevi VUK m. 253'te beş yıl olarak belirtildiğinden bu sürenin bitiminde m. 359'da belirtilen, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme veya gizleme fiili hakkında sekiz yıllık dava açma zamanaşımı süresi olsa dahi kaçakçılık suç duyurusunda bulunulması mümkün olamayabilecektir. Bu nedenle sekiz

[177] **KARAGÖZ,** s. 238.
[178] Bu uyumsuzluk 5237 sayılı TCK'nın yürürlüğe girmesiyle söz konusu olmuştur. Zira 765 sayılı TCK döneminde beş yıla kadar olan hapis cezaları bakımından zamanaşımı süresi m. 102/4 gereğince beş yıldı.
[179] **KARAGÖZ,** s. 238.

yıllık zamanaşımı süresi bir bakıma işlevsiz kalacaktır.[180] Zira beş yıllık sürenin bitimiyle artık vergi incelemesi yapılması da talep edilemeyecektir ve buna bağlı olarak da VUK m. 367'de belirtilen kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasına ilişkin usul hükümleri de uygulama alanı bulamayacaktır.[181] Söz konusu sorunların giderilmesi için VUK'ta hükme bağlanan beş yıllık tahakkuk zamanaşımı, ceza kesme zamanaşımı, vergi inceleme süresi ve defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz sürelerinin hürriyeti bağlayıcı bir fiil işleyenler için TCK'nın hükme bağladığı asgari dava zamanaşımı süresi olan sekiz yıla çıkartılması önerilmektedir.[182] Bu durum[183] kayıt dışı ekonominin kayda alınması başta olmak üzere, vergi kayıp ve kaçağının asgari düzeye indirilebilmesi, vergi suç ve ceza sisteminin aksamadan işleyebilmesine bakımından da önemli bir adım olacaktır. Böylece pek çok davanın açılamamasına veya düşmesine neden olan kısa zamanaşımı sürelerinin iyileştirilmesi söz konusu olabilecektir.[184]

B. VUK İLE KK ARASINDAKİ UYUMSUZLUK SORUNU

Genel kanun niteliğinde olan KK hükümlerinin idari vergi cezalarında da uygulanması gerektiğine ilişkin[185] doktrinde yer alan görüşlere incelemenin önceki bölümlerinde değinilmişti. Söz konusu görüşler kabul

---

[180] **AKTAŞ/ÖZGÜR,** s. 241. Ancak örneğin tarh zamanaşımı süresi bitmesine karşın ibraz edilmiş olan kanuni defter ve belgeler üzerinden tespit edilen bilgiler ışığında kaçakçılık suçlarını gerektiren durumlar tespit edildiği takdirde ise ceza davası için sekiz yıllık süre içinde suç duyurusunda bulunulması gereklidir. Bkz. **ARSLAN,** s. 179.

[181] **KARAGÖZ,** s. 240.

[182] Ancak 8.2.2008 tarih ve 26781 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan ve aynı tarihte yürürlüğe giren 5728 sayılı 'Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda Ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'da bu konu hakkında herhangi bir düzenlemeye gidilmemiştir.

[183] Ancak 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) m. 161'e göre Cumhuriyet Savcılarının soruşturma aşamasında bu konuda ihtiyaç duydukları bilgi ve belgeleri bütün kamu görevlilerinden talep etme hakları bulunduğu gibi; aynı Kanun m. 63'e göre bu konuda yapılan soruşturma ve açılacak davalarda, Cumhuriyet Savcılıklarının veya ceza mahkemelerinin vergi denetim elemanlarını bilirkişi olarak atayarak söz konusu suçların tespit ve değerlendirilmesinde görevlendirilmeleri mümkündür. Bu şekilde görevlendirmede ise CMK'nın hükme bağladığı yetkiler kullanılacağından defter ve belgelerin ibraz ve saklanması hususunda 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu m. 82/5'te belirtilen on yıllık muhafaza süresinin esas alınması da mümkün hale gelecektir. Bkz. **DEMİRCİ,** s. 35.

[184] **KARAGÖZ,** s. 240.

[185] Birbirinden çok farklı alanlarda farklı amaçlara hizmet edebilmesi için değişik şekillerde düzenlenebilecek ve uygulanabilecek olan idari yaptırımlardaki esnekliğin KK'nın genel kanun olma niteliği nedeniyle büyük ölçüde yok edildiği belirtilmiştir. Bkz. **ERDEM,** Tahir, "Yeni Ceza Yasası ve Kabahatler Kanunu'nun ''Genel Kanun'' Niteliği", Vergi Sorunları Dergisi, S. 231, Aralık 2007, 119.

edildiği takdirde, idari para cezalarına ilişkin ceza kesme zamanaşımı süresi, KK m. 20'de belirtilen hükümlere göre en uzun sekiz yıl olabilir. Bu durumda VUK'ta yer alan beş yıllık tahakkuk zamanaşımı karşısında, sekiz yıllık ceza kesme zamanaşımı bulunmaktadır. Beş yıl süreli tarh zamanaşımının dolduğu ve bu nedenle de vergi inceleme süresinin geçtiği[186] ancak sekiz yıllık ceza kesme zamanaşımı süresinin dolmadığı bir vergi suçunda, verginin aslı tarh edilemezken; yükümlülerin idari para cezasına çarptırılmaları ile karşı karşıya kalınabilecektir. Ayrıca beş yıllık defter ve belgelerin muhafazası ve ibraz süresine karşın sekiz yıllık soruşturma zamanaşımı süresi bulunacaktır. Bu durumda vergi suç ve ceza sisteminde uyumsuzluk ortaya çıkacaktır. Bu nedenle VUK'ta yer alan beş yıllık tarh zamanaşımı süresinin, vergi inceleme süresi ve defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz sürelerinin; idari yaptırıma neden olan bir fiili işleyenler için, KK'nın hükme bağladığı asgari soruşturma zamanaşımı süresi olan sekiz yıla çıkartılması yönünde çözüm önerisinde bulunulabilir.

C. VERGİ CEZALARINDA ZAMANAŞIMININ BAŞLANGICINDAKİ UYUMSUZLUK SORUNU

VUK'ta düzenlenen tahakkuk zamanaşımı süresinin, izleyen takvim yılını takip eden yılda başlaması ile dava zamanaşımının fiilin işlendiği tarihte başlaması arasında ortaya çıkan uyumsuzluk, uygulamada sorunların çıkmasına neden olabilecek niteliktedir.[187] Zira her iki zamanaşımı arasında en fazla bir yıllık bir süre farkı vardır. Örneğin, Ocak ayında işlenen vergi kaçakçılığı suçunda, dava zamanaşımı süresi hemen işlemeye başlamaktayken; vergi kaçakçılığı nedeniyle tarh edilemeyen vergi aslının tarhiyatında tarh zamanaşımı izleyen takvim yılının başından itibaren başlar. Şayet her iki zamanaşımı süresi eşit olsa bu durumda, vergi cezası için öngörülen dava zamanaşımı, tarh zamanaşımına göre daha önce biter. Bu durumda vergi aslı tarh edilip, idari para cezası kesilebileceği halde; hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmedilemez. Ancak söz konusu sorunun çözümüne yönelik herhangi bir öneri yoktur. Zira bu sorunun temelini vergi hukuku ve ceza hukuku arasındaki kurumsal farklılıklar oluşturmaktadır.[188]

---

[186] VUK m. 138/2'de incelemenin, neticesi henüz alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabileceği belirtilmiştir.
[187] **DEMİRCİ,** s. 28.
[188] **KARAGÖZ,** s. 241, 242.

VII. SONUÇ

Vergi hukukunda zamanaşımına hukuk düzeninde yer verilmesiyle vergi yükümlüsüyle vergi idaresi arasındaki ihtilafın çözümü zamana bırakılır. Vergi idaresi uzun bir süre boyunca alacağını takip etmemişse bu durumda vergi alacağını elde etme ve talep etme hakkını yitirir. Ancak yükümlü isterse ödeme yapabilir. Bu nedenle zamanaşımı kurumu vergi hukuku bakımından kendine özgü niteliklere sahiptir. VUK m. 113'te belirtildiği üzere zamanaşımı süresinin geçmesiyle birlikte artık vergi alacağı kalkar ve bu tarihten sonra tahsil edilemez. Vergi suçlarında zamanaşımının dolması halindeyse suçun faili hakkında ceza verilemez. Vergi suçlarında dava zamanaşımının kesilmesi nedenlerinin bulunması halinde şayet bu nedenler vergi alacağı için de kesme ya da durma nedeni teşkil etmiyorsa bu durumda vergi alacağı ortadan kalkar.

İncelemede de görüldüğü üzere vergi sisteminde tarh zamanaşımı ve tahsil zamanaşımı olmak üzere iki temel zamanaşımı türü vardır. Tahakkuk zamanaşımı, VUK m. 113 ve m. 114'te düzenlenmiştir. Bu maddelere göre, vergi alacağı doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından itibaren başlayarak beş yıl içinde tarh ve yükümlüye tebliğ edilmezse zamanaşımına uğrar. Tahsil zamanaşımı ise, AATUHK m. 102, m. 103 ve m. 104'te düzenlenmiştir; söz konusu yasa m. 102'ye göre kamu alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar.

Vergi ceza hukukunda idari nitelikli ve ceza hukuku anlamındaki suç ve cezalar olmak üzere ikili bir yapı vardır. VUK'ta suç ve kabahat tipleri ile bunlara uygulanacak yaptırımlar belirlenmişse de, bunların tabi olduğu genel ilke ve kurallar konusunda yeterli düzenleme yapılmamıştır. Vergi cezalarında uygulanan zamanaşımı hükümleri idari nitelikte olan vergi ziyaı cezası, özel usulsüzlük cezası ve genel usulsüzlük cezası bakımından ceza kesmede zamanaşımı bakımından doktrinde yer alan baskın görüşe ve uygulamaya göre VUK m. 374 uygulama alanı bulurken, azınlıkta kalan görüşe göre ise haklı olarak KK m. 20 uygulama alanı bulacaktır. Tahsil zamanaşımı bakımından baskın görüş AATUHK m. 102'nin uygulama alanı bulmasıyken, azınlıkta kalan görüş ise yine haklı olarak KK m. 21'de düzenlenen yerine getirme zamanaşımı hükmünün uygulanmasıdır. Her ne kadar VUK ve AATUHK, KK'ya göre özel nitelikte bir kanun olsa da KK diğer iki kanuna göre daha sonra yürürlüğe girmiştir ve m. 3'ü öngörmüştür. Bu nedenle de KK'nın uygulanması daha yerinde olur. Şayet KK'nın uygulanması istenmiyorsa bu durumda VUK'un ve AATUHK'nın ilgili hükümlerinde istenen şekilde değişikliğe gidilmelidir. Zira KK m. 3 emredici nitelikte bir hüküm olmayıp teselli niteliğinde bir hükümdür.

Sonradan ihdas edilen norm da kanun niteliğinde olacaktır ve bir kanun hükmünün diğer bir kanun hükmüne göre artı bir özelliği olamaz, birbirlerine eşdeğerdir. Burada özel-genel ve önceki-sonraki norm ilişkisi ortaya çıkar ve genel ilkelere göre çözüm yapılır.

Ceza hukuku anlamındaki kaçakçılık suçu, vergi mahremiyetine uymama suçu ve yükümlünün özel işlerini yapma suçu bakımından TCK m. 66 dava zamanaşımı; TCK m. 68 ceza zamanaşımı bakımından uygulama alanı bulur. İdari nitelikteki vergi suç ve cezaları bakımından VUK'ta sürelerin başlangıcı açısından, vergi hukukuna ilişkin bazı özellikler göz önünde tutularak ceza hukuku düzenlemelerinden farklı bazı hususlara yer verilmiştir. Ceza hukukunda dava zamanaşımı suçun işlendiği tarihte işlemesine karşın, idari nitelikteki vergi suç ve cezalarından vergi ziyaı suçunda vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın birinci günü, usulsüzlükte ise usulsüzlüğün yapıldığı yılı izleyen yılın birinci günü zamanaşımının başlayacağı belirtilmiştir. Ancak incelemede de belirtildiği üzere, VUK'ta düzenlenen vergi suçları bakımından hem KK ile hem de TCK ile uyumsuzluk sorunu vardır. Örneğin Yargıtay'ın vergi suçları bakımından fiilin işlendiği tarihi değil de beyan tarihini esas alması ya da VUK'ta hürriyeti bağlayıcı vergi cezalarına ait vergi asıllarının ve idari cezaların tarhiyatında tespit edilmiş beş yıllık zamanaşımı süresi ve vergi incelemeleri bakımından geçerli olan beş yıllık süre ile bu cezaların sekiz yıllık dava zamanaşımına tabi olmasında olduğu gibi. Bu nedenle söz konusu uyumsuzluğun giderilerek birbiriyle çelişmeyen bir vergi suç ve cezası siyasetinin yaratılmasında fayda vardır.

KAYNAKÇA

AKSOY, Şerafettin: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul 2010.

AKTAŞ, Murat/**ÖZGÜR,** Murat: "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Hürriyeti Bağlayıcı Ceza Gerektiren Suçlarda Dava Zamanaşımı Süreleri (Eski ve Yeni Ceza Kanunu Bağlamında İrdelenmesi)-II", Yaklaşım Dergisi, Y. 14, S. 161, Mayıs 2006, ss. 237-241.

ANKARA TİCARET ODASI: Gizli Af: Zamanaşımı Raporu, Ankara, 2006, (http://www.atonet.org.tr/yeni/index.php?p=355&l=1)

ARSLAN, Mehmet: Vergi Hukukunda Zamanaşımı, Ankara 2007.

ARTUK, Mehmet Emin/**GÖKCEN,** Ahmet/**YENİDÜNYA,** Caner, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2009.

AY, Ercan: Vergi Suç ve Cezaları, İstanbul 2006.

BAYKARA, Bekir: Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku, İstanbul 2008.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, Vergi Hukukunun Temel İlkeleri, Afyon 1997.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin: Vergi Ceza Hukuku, Afyon 1996.

BECCARIA, Cesare: Suçlar ve Cezalar Hakkında, (Çev. Sami Selçuk), Ankara 2010.

BEKAR, Elif: "Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin Değerlendirilmesi", İÜHFM, 2011, C. 69, S. 1-2, ss. 1033-1050.

BİLİCİ, Nurettin: Vergi Hukuku, Ankara 2010.

BURGUL, Ferhat: Türk Ceza Kanunu'nda Dava ve Ceza Zamanaşımı, İstanbul 2009.

CANDAN, Turgut: Vergi Suçları ve Cezaları, Ankara 2010.

CENTEL, Nur/**ZAFER,** Hamide/**ÇAKMUT,** Özlem: Türk Ceza Hukukuna Giriş, İstanbul 2006.

ÇAĞAN, Nami: Vergi Hukukunda Süreler, Ankara 1975.

DEMİRBAŞ, Timur: Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2005.

DEMİRCİ, Azmi: "Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Zamanaşımı Sürelerinin Yeni Türk Ceza Kanunu ile Uyumu", Vergi Dünyası Dergisi, S. 297, Mayıs 2006, ss. 28-35.

DONAY, Süheyl: Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, İstanbul 2008.

DÖNMEZER, Sulhi/**ERMAN,** Sahir: Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Genel Kısım, C. III, İstanbul 1997.

EDİZDOĞAN, Nihat/**TAŞ,** Metin/**ÇELİKKAYA,** Ali: Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Bursa 2007.

ERDEM, Tahir: "Yeni Ceza Yasası ve Kabahatler Kanunu'nun "Genel Kanun" Niteliği", Vergi Sorunları Dergisi, S. 231, Aralık 2007, ss. 106-119.

ERDEM, Tahir: "Kabahatler Kanunu'nun "Genel Kanun" Niteliği ve Anayasa Mahkemesi'nin İptal Kararının Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, S. 218, Kasım 2006, ss. 130-157.

ERGİNAY, Akif: Vergi Hukuku, Ankara 1984.

ERMAN, Sahir: Vergi Suçları, İstanbul 1988.

GERÇEK, Adnan: "Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Yapılan Değişikliklerden Sonra Vergi Cezalarının Durumu", http://www.vergidanismani.com/yazdir.asp?id=730

GERÇEK, Adnan: Türk Vergi Hukukunda Tahsilât İşlemi ve Etkinliği, Bursa 2003.

GÜZEL, Bayram/**SİVRİKAYA,** Hamza: "Kabahatler Kanunu Kapsamında İdari Para Cezalarının Uygulama Esasları", Vergi Sorunları Dergisi, S.209, Şubat 2006, ss. 44-56.

HAFIZOĞULLARI, Zeki/**ÖZEN,** Muharrem: Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2010.

HAKERİ, Hakan: Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2008

İÇEL, Kayıhan/**AKINCI,** Füsun Sokullu/**ÖZGENÇ,** İzzet/**SÖZÜER,** Adem/**MAHMUTOĞLU,** Fatih S./**ÜNVER,** Yener: Yaptırım Teorisi, İstanbul 2000

KANETİ, Selim: Vergi Hukuku, İstanbul 1989.

KARABULUT, Mustafa: İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi, Ankara 2008.

KARAGÖZ, Berkan: Vergi Hukukunda Zamanaşımı, İstanbul 2008, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)

KARAKOÇ, Yusuf: Genel Vergi Hukuku, Ankara 2007.

KILIÇ, İbrahim: Vergi Hukukunda Zamanaşımı, http://www.vergihaber.net/?p=752

KIRBAŞ, Sadık: Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler, Kurumlar, Ankara 1984.

KIZILOT, Şükrü/**KIZILOT,** Zuhal: Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, Ankara 2010.

KIZILOT, Şükrü/**ŞENYÜZ,** Doğan/**TAŞ,** Metin/**DÖNMEZ,** Recai: Vergi Hukuku, Ankara 2006.

KOCA, Mahmut/**ÜZÜLMEZ,** İlhan: Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2009.

KOCAHANOĞLU, Osman Selim: Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları, İstanbul 1983.

MUTLUER, M. Kamil: Vergi Genel Hukuku, İstanbul 2006.

NAS, Adil: "Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı", AUHFD, C. 60, S. 2, Y. 2011, ss. 309-330.

OKTAR, Ateş: Vergi Hukuku, İstanbul 2008.

ÖNCEL, Mualla/**KUMRULU,** Ahmet/**ÇAĞAN,** Nami: Vergi Hukuku, Ankara 2010.

ÖZBEK, Veli Özer/**KANBUR,** M. Nihat/**DOĞAN,** Koray/**BACAKSIZ,** Pınar/**TEPE,** İlker: Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2011.

ÖZGENÇ, İzzet, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2011. (Genel Hükümler).

ÖZGENÇ, İzzet: Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi, Ankara 2006. (Gazi Şerhi).

SOYASLAN, Doğan: Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2012.

ŞAHİN, Ömer/**UÇAK,** Mehmet: "VUK'un 359 ve 360. Maddelerindeki Fiiller Yönünden Dava Zamanaşımı Süresi" Vergi Raporu Dergisi, S. 80, Şubat- Mart 2006, ss. 10-14.

ŞENYÜZ, Doğan: Vergi Ceza Hukuku, Bursa 2005.

TAHSİLÂT GENEL TEBLİĞİ SERİ NO: 442 (RG. 12.05.2007, S. 26520.)

TANER, Fahri Gökçen: Ceza Hukukunda Zamanaşımı, Ankara 2008.

TAŞ, Fatma: Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, Ankara 2008.

TAŞDELEN, Aziz: "Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler", AUHFD, C. 59, S. 4, 2010, ss. 767-795.

TOROSLU, Nevzat: Ceza Hukuku Genel Kısım, Ankara 2011.

ULUATAM, Özhan/**METHİBAY,** Yaşar: Vergi Hukuku, Ankara 1999.

YAVAŞLAR, Funda Başaran: "Vergi Suç Ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum", İstanbul Barosu Dergisi, C. 82, S. 2008/6, ss. 2839-2859.

YERCİ, Cahit: "Kabahatler Kanunu'nun Ek 1'inci Maddesi ya da Kabahatler Kanunu Vergi Cezalarını da Kapsıyor Mu?'', Vergi Sorunları Dergisi, S. 228, Eylül 2007, ss. 7-21.

YILMAZ, Ejder: Hukuk Sözlüğü, Ankara 2005.

YÜCE, Turhan Tufan: Ceza Hukukunun Temel Kavramları, Ankara 1985.

ZAFER, Hamide: Ceza Hukuku Genel Hükümler, İstanbul 2013.