

VERGİLENDİRME SÜRECİNDE ZAMANAŞIMI KAVRAMI ÜZERİNE TERMLNOLOJİK BİR DEĞERLENDİRME: TEBLİĞ ZAMANAŞIMI



Doğan ŞENYÜZ*

I- VERGİLENDİRME SÜRECİNDE YER ALAN İŞLEMLER

Vergileendirme süreci, Vergi Usul Kanunu'nda tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilden meydana gelen ve birbirini takip eden dört aşama şeklinde ortaya konmuştur. Dört aşamadan oluşan bu süreç içinde de iki idari işleme yer verilmiştir. Bu işlemlerden biri tarh diğeri tahsildir.

Elinizdeki makalede, vergileendirme sürecindeki tarh işlemine yönelik zamanaşımının terminolojik bakımdan nasıl bir deyimle isimlendirmesi gerektiği üzerinde durulacaktır. Bu nedenle elinizdeki çalışmayı öncelikle bu açıdan bir deneme ve öneri çalışması olarak nitelendirmek yerinde olur. Ortaya konacak değişik görüşlerle şüphesiz konunun daha da zenginleşeceğini düşünmekteyiz.

Tarh, normal olarak vergileendirme sürecinin sebebi durumundaki vergiyi doğuran olayı takiben gerçekleştirilen işlemdir.

VUK'un 20. maddesinde; *"verginin tarhı, vergi alacağıının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muameledir"* şeklinde ortaya konmuştur.

Yani Kanunumuz tarh işleminin bir idari işlem olarak görülmesi gerektiğini açıkça hükme bağlamıştır. Tarh, mükelleflerin her biri için ayrı belirlenen matrah ve Kanun'daki oranlar üzerinden hesaplanmasına dayanan idarenin bir irade açıklaması olması nedeniyle, idarenin bireysel işlemi niteliği arz eder. Ancak tarh ile ortaya çıkan hukuki durum kendi başına bir hukuki sonuç doğurmaya yetmez.

Tarh işleminin mükellefin nezdinde hukuki sonuç doğurabilmesi için mükellefin bu işlemde haberdar edilmesi gerekir(1). Kanun'da işlemin mükellef veya

* **Prof. Dr., Uludağ Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü Başkanı**

(1) İdare tarh işlemi için gerekli olan matrahı ya mükelleflerin beyanı üzerine ya da kendisinin yapacağı iç (hazırlık) işlemleri sonucunda elde eder.

Matrahın mükelleflerin beyanı üzerine belirlendiği durumlarda, matrahın ve buna bağlı hesaplanan vergi tutarında verginin tarafları arasında bir ihtilaf bulunmaması nedeniyle, vergi düzenlenen tahakkuk fişinin mükellefe veya vergi dairesine getirene verilmesiyle tahakkuk etmiş olur (VUK md. 25). Verginin ayrı bir süreç içinde mükellefe tebliğine gerek görülmemiştir.

Matrahın idare tarafından ikmalen veya re'sen belirlendiği (mükellefin beyanına dayanmayan) durumlarda, ihbarname adı verilen belge yoluyla gerçekleştirilen tarhın hukuki sonuçları bu tarh işleminin mükellefe tebliğ edilmesine bağlanmıştır. Tebliğ sonucunda tahakkuk aşamasına geçilir. Bu durumda tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları net ve bağımsız olarak birbirinden ayrı karşımıza çıkar.

ilgisine bildirilmesi “tebliğ” adıyla ortaya konmuştur. Tebliğ vergilendirme sürecinde ulaşılan bir aşamayı ifade eder. Yukarıda da belirtildiği üzere, tarh edilmiş olsa bile tebliğ edilmemiş bir verginin hukuki sonuç doğurması söz konusu olmaz. Bu nedenle mükellefin tarh işlemine karşı haklarını koruyabilmesi için tebliğ edilmesi zorunludur.

Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen verginin mükellefçe ödenmesi gereken aşamaya gelmesi olup vergileme sürecinde verginin tahsilinden önceki aşamayı oluşturur. Verginin, idare tarafından ödenmesinin talep edilebilir bir duruma gelmesi işleyen zaman sürecinde belirli bir tarihe karşılık gelir. Verginin o tarihte tahakkuk ettiği kabul edilir. O halde, tahakkuk kendiliğinden gerçekleşen bir durumun saptanmasına ilişkin bir olgu olarak karşımıza çıkar. Tahakkuk bir idari işlem olarak değerlendirilemez. Çünkü, tahakkuk idarenin hukuki sonuç doğurmaya yönelik kamu gücü ayrıcalığına dayanması şeklinde ifade edilen idari işlemin unsurlarını taşımaz.

Vergilendirme sürecinin son aşamasını oluşturan tahsil, verginin kanuna uygun ödenmesidir. Mükellef tahakkuk eden

vergisini rızasıyla ödemediğinde vergi dairesi “cebren icra” yetkisi çerçevesinde harekete geçerek vergiyi mükellefine ödetme (mükelleften tahsil) yoluna gider. Cebri icra yoluyla verginin mükellefinden alınmasına yönelik vergi idaresince ortaya konan irade kesin ve yürütülmesi zorunluluğu nedeniyle vergilendirme süreci içinde tarhtan sonra gelen ayrı bir idari işlemdir(2).

Sonuç olarak, vergilendirme sürecindeki tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından tarh ile tahsil ayrı ve bağımsız birer idari işlem niteliği taşıırken, tebliğ ve tahakkuk aşamaları usule yöneliktir.

II- İDARİ İŞLEMLERDE ZAMANAŞIMI VE SONUÇLARI

İdare her işlemde olduğu gibi tarh veya tahsil işlemlerini de zamanaşımına uğramadan gerçekleştirilmek durumundadır(3). Yani, idare bir işlemi yaparken zaman bakımından yetkili olması gerekir. Zamanaşımı idarenin işlemi yapmasında zaman bakımından yetkili olup olmadığını belirlemede rol oynar. Bu nedenle zamanaşımına uğramış bir işlemi yapma yetkisini kaybeden idarenin o işlem açısından işleminden elde etmeyi umduğu sonuçlara ulaşması mümkün olmaz(4). Ver-

- (2) Amme alacakları için de zamanaşımı süresi getirilmiştir (AATUHK md. 102). Vergi de bir amme alacağı olması nedeniyle aynı zamanaşımı hükümlerine tabidir. Tahsil zamanaşımı deyiminin kullanımı konusunda doktrinde farklılıklar yoktur.
- (3) Zamanaşımı aynı zamanda vergi cezası kesme veya kesilerek tahakkuk eden cezaların tahsil yetkisinin düşmesi sonucunu doğuran bir müessesedir. Zamanaşımı hem vergiler ve hem de cezalar için geçerlidir.
- (4) Sürelerin hukukun tüm alanlarında olduğu gibi vergi hukukunda da önemli bir yeri vardır. Önemin nedeni sürelerin geçmesine bağlı olarak hukukun çeşitli sonuçlar ortaya çıkarmasında yatar. Sürelerin geçmesine bağlı olarak ortaya çıkan sonuçlardan biri de zamanaşımı (müruru zaman, süreaşımı) kavramı ile ortaya konan hukuksal durumdur. Zamanaşımı kavramı ile zamanın başlangıç ve bitişi arasında kalan dilimi ifade eden bir sürenin geçmesi ifade edilir. Sürenin geçmesiyle ortaya çıkan durum bir hakkın kazanılmasına sebep olabileceği gibi, var olan bir hakkın kaybedilmesine de sebep olabilir. Bu nedenle; ilk duruma “kazandırıcı”, ikinci duruma da “kaybettirici” zamanaşımı denir.

gilendirme açısından sonuçlar farklı değildir. İdare süresi içinde tarh işlemi yapıp bunu tebliğ etmezse zamanaşımına uğrayan vergiye yönelik işlemler yapma hakkı da düşmüş olacaktır. Vergilendirme sürecinin geneli açısından ifade edersek, zamanaşımı idarenin vergiyi tarh etme yetkisini ya da tahakkuk etmiş olan bir verginin tahsil etme yetkisini ortadan kaldırır. Verginin tahsil aşamasına ilişkin zamanaşımının “**tahsil zamanaşımı**” olarak ifade edilmesi genel olarak kabul edilen bir husustur. Tarh işlemine yönelik zamanaşımı deyimini konusunda farklılıklar bulunmaktadır. Baş kısımda belirtildiği üzere, bu makalenin konusu da esasen bu farklı deyimleri ortaya koyup en uygun düşen deyim konusunda görüşümüzü ortaya koymaktır.

Vergilendirme sürecini kapsamak üzere, tarh ve tahsil işlemi ifade edecek şekilde tek bir zamanaşımı kavramının kullanılması idari işlem teorisine olduğu kadar vergilendirme sürecinin iki işlemlilik yapısına uygun düşmez. Bu nedenle iki idari işlemi birbirinden ayrı tutan zamanaşımı deyimlerinin ortaya konması gerekir.

III- VERGİLENDİRME SÜRECİNİN TARH İŞLEMİNE İLİŞKİN DOKTRİNDEKİ ZAMANAŞIMI NİTELENDİRMELERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

VUK'ta (md. 21) tarh aşamasının zamanaşımına ilişkin yapılmış bir isim nitelendirmesi yoktur. Doktrinde, tarh işleminin zamanaşımı karşısındaki

hukuki durumunu nitelendirmek üzere, bazı kaynaklarda **tarh zamanaşımı**, **tebliğ zamanaşımı**, **tahakkuk zamanaşımı** veya **vergilendirme zamanaşımı** kavramı kullanılmaktadır(5). Sonuçta ortaya konan zamanaşımı kavramları ile aynı hukuki durumu ifade edilmesi amaçlanmıştır. Aynı hukuki konumu açıklayan birden fazla nitelendirme yapılmasının nedeni Kanun'un nitelendirme konusunda bir belirleme yapmamış olmasından kaynaklanmaktadır.

Zamanaşımına ilişkin bir niteleme yapılacaksa onun zamana bağli bir kavram olduğu dikkate alınarak zamanaşımının meydana geldiği anı ön plana çıkaran bir nitelendirmeyi ihtiva eden deyim (terminolojinin) kullanılmasının pedagojik açıdan taşıyacağı yarar açıktır. Kanaatimize göre tarh işleminin zamanaşımına uğrandığı anı ne tarh zamanaşımı ne tahakkuk ne de vergilendirme zamanaşımı açıklamaktadır. Bu nitelendirmeler tarh işleminin zamanaşımına uğradığı anı tam yansıtmamakta olup, bir belirleme getirmekten uzaktır.

A- TARH ZAMANAŞIMI DEYİMİNİN KULLANILMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergilendirme sürecinin tarh işlemi (aşamasını) kapsayan zamanaşımı ise Vergi Usul Kanunu'nun “**Zamanaşımı Süreleri**” başlıklı 114. maddesinin birinci fıkrasında; “*Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ*

(5) Farklı deyimlerin kullanımlarına yer veren kaynaklar için Bkz., Yusuf KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Ankara 2007, s. 320'de yer alan 22 no.lu dipnot (Yazar, aynı dipnotta tebliğ zamanaşımı deyiminin tarafımızdan kullanıldığını belirtmekle yetinmiştir).

edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar” şeklinde ortaya konmuştur.

Maddede, genel olarak zamanaşımından bahsedilmiş zamanaşımını kavram veya deyim olarak niteleyen bir belirlemeye yer verilmemiştir. Bu nedenle de vergileme sürecinin aşamalarına yönelik bir nitelendirme yapılması yerine zamanaşımının sadece unsurlarının ortaya konduğu görülmektedir. Bu unsurların en önemlisi zamanaşımının uğranılan anın belirlenmesinin tebliğin yapılmasına bağlandığıdır. Kanun, zamanaşımı açısından tarhın beş yıl içinde yapılmasını yeterli görmüştür. Tebliğ edilmeyen tarhın vergi hukuku açısından hiçbir bir hüküm ifade etmeyeceğini açık biçimde ortaya koyması karşısında zamanaşımı açısından temel noktasını tebliğin oluşturduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle beş yıllık süre içinde sadece tarh gerçekleştirilirse dahi tarhın zamanaşımına etkisi olmaz. Bir başka ifadeyle, zamanaşımından söz edebilmek için tarhın süresi içinde yapılması yeterli olmayıp, bu aynı beş yıllık süre içinde tebliğin de ayrıca gerçekleşmesi gerekir. O halde, tarh edilmesine rağmen tebliğ edilmemiş (veya usulsüz tebliğ edilmiş) bir vergi için tebliğ yapılınca kadar zamanaşımı süresi işlemeye devam eder. Çünkü, zamanaşımının meydana geldiğinin tespiti açısından tebliğ anı önem taşımaktadır. Tarhın, tebliğ aşamasını kapsamadığı ve zamanaşımını belirleyen durumun tarh olmadığı, tebliğ aşaması olduğu dikkate alındığında zamanaşımının meydana gelip gelmediğini tebliğ aşaması ile açıklamaktan daha doğal bir şey olamaz. Zamanaşımına

uğranıp uğranılmadığının belirlenmesinin temel noktası tebliğin yapıp yapılmadığı olduğuna göre, bu konuda zamanaşımını niteleyecek deyim de buna uyumlu olarak kullanılması beklenir.

Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, tek başına verginin tarh edilmesinin zamanaşımı açısından öneminin olmaması nedeniyle zamanaşımı için **“tarh zamanaşımı”** deyiminin kullanılması, durumu tam olarak ortaya koymaktan uzaktır.

Doktrinde **“tarh zamanaşımı”** deyiminin kullanılmasının nedeni muhtemelen zamanaşımına uğramış bir verginin tarh edilemeyeceği ile ilişkilendirilebilir. Gerçekten de zamanında tarh edilemeyen verginin daha sonra tarh edilmesi ve dolayısıyla tebliğe konu olacak bir şeyin bulunmayacağı ileri sürülebilir. Zamanaşımına uğrama bir verginin süresinde tarh edilmekle birlikte süresinde tebliğ edilmemesi nedeniyle gerçekleşen hukuki durum olduğu dikkate alındığında; tarh edilmediği için tebliğ edilmemeden değil, tebliğ edilmediği için tarh edilememeden bahsetmek doğru olur kanaatindeyiz. Tarh ve tebliğin iki ayrı aşama olduğu dikkate alındığında tarhın tebliği içine aldığı kabul edilerek **“tarh zamanaşımı”** deyiminin kullanılması gerektiğinin ileri sürülmesi; tarhın tebliği değil, tebliğin tarhı içine aldığı düşünüldüğünde savunulabilirliği tartışılır hale gelmektedir.

Zamanaşımına uğraması nedeniyle tebliğ edilmesi sonuç doğurmayacak bir tarhiyatın yapılmasında yarar olmadığı Vergi Usul Kanunu’nun zamanaşımına ilişkin 113. maddesinde-

ki, *“Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır. Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder.”* şeklindeki kanuni düzenlemeyle açıklığa kavuşturulmuştur.

Kanun tarhiyatın süresinde tebliğ edilmemesinin hukuki sonucunu vergi alacağını ortadan kalkmış olması şeklinde ortaya koymaktadır. Bu hüküm emredici olup, idare bu konuda aksine bir davranış içinde olamaz. Zamanaşımının mükellefin talebine gerek kalmadan sonuçlarını doğurur olması aynı zamanda idarenin zamanaşımına uğramış bir vergiye ilişkin tahsil hakkını da düşürmüştür. Bu haliyle müessese zamanaşımından çok hak düşürücü süreye ilişkin özellikler taşımaktadır.

Zamanaşımına uğramış bir vergiye ilişkin tarhiyat yapılırsa mükellef tarafından verginin zamanaşımına uğradığı iddiası değil, tarhın zamanında yapılmaması nedeniyle vergi alacağının ortadan kalktığı ve bu nedenle de **“borcum yoktur”** iddiasının ileri sürülmesi gerekir. Zamanaşımına uğrayan bir vergi her nasılsa tarh edilip tebliğ yapılmışsa mükellefin zamanaşımına değil, vergilendirme hatasına dayanmasının doğru olacağı düşüncesindeyiz.

B- TAHAKKUK ZAMANAŞIMI DEYİMİNİN KULLANILMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Tahakkuk, Vergi Usul Kanunu’nun 22. maddesinde; *“tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenecek safhaya gelmesi”* olarak tanımlanmıştır. Bu haliyle tahakkuk, tebliğden sonra gelen

ve kendiliğinden gerçekleşen bir olguyu belirleyen bir aşama olmaktadır.

Bir verginin tahakkuk aşamasının başlaması için tebliğ edilmiş olması şarttır. Ancak, bir verginin tebliğ edilmesi o verginin tahakkuk aşamasını başlatmasına rağmen verginin tahakkuk etmesi demek anlamına gelmez. Tahakkuk, tarh ve tebliğden sonra meydana gelen bir aşamadır. Vergi tebliğ edildikten sonra tahakkuk ettiği ana kadar belirli bir zaman dilimi geçer. Örneğin, tarh ve tebliğ edilen bir vergi, 30 günlük dava açma süresinin dava açılmadan geçirilmiş olması veya dava açılması halinde mahkemenin davacının talebinin reddine ilişkin kararının mükellefe bildirilmesi üzerine tahakkuk etmiş olur. Görülüyor ki, tarh edilen verginin tebliğ anı başka tahakkuk anı başka olabilmektedir. Zamanaşımına uğranılma durumunu tespit eden an tebliğ aşamasıdır. Örneğin, 2008 takvim yılı gelir vergisine ilişkin yapılacak tarhiyatın 2009, 2010, 2011, 2012 ve nihayet en geç beş yıllık sürenin bîfimi olan 2013 yılının son gününe kadar mükellefe tebliğ edilmesi gerekir. 2008 yılı gelir vergisi tarhiyatına ilişkin tebligatın 30.12.2013 tarihinde yapıldığını kabul edelim. Mükellef dava açma yoluna gitmediğinde vergi 30 günlük dava açma süresinin son günü olan 29.01.2014 tarihinde tahakkuk etmiş (aynı zamanda kesinleşmiş) olur. Dikkat edilirse beş yıl içinde tebliğ edilen vergi altıncı yıl içinde tahakkuk etmiştir. Bu durumda tahakkuk zamanaşımı deyiminin kullanılmasına itibar ettiğimizde tahakkuk altıncı yılda gerçekleştiğinden bu sürede Kanun’da

Vergilendirme tek başına kullanılacak bir aşama değildir. Vergilendirme birden fazla aşamayı içinde barındıran bir süreçtir. Bu süreçler Vergi Usul Kanunu'nda tarh (md. 20), tebliğ (md. 21), tahakkuk (md. 22) ve tahsil

Yukarıdaki açıklamalarda tarih zamanlaşımı, tahakkuk zamanlaşımı ve vergilendirme zamanlaşımı deyimlerinin

zamanlaşımının meydana
getirdiğinden uzak
mıdır. Zamanlaşımı
olarak süre ile ilişkil
yaparak bu süreyi ön
süzemizi uygulamada
bir işlemin konumund
süzemizi yapıp yapı
leminin zamanlaşımını
mabizinin tespiti açı
rol oynamaktadır. Ve
zemin usul kodu yanı
nın temel hak ve özgür
lişkisi görülmüş olac
tebliğ esasları 7201
Kanunu'ndan ayrıca
nunu'nda özel olarak
ıyacı duyulmuştur.

Tebliğe ilişkin düzen
mini bu aşamaya bağla
ortaya koymak mümkün
zamanlaşımı açısından
ması zamanlaşımının tel
dünlecek nitelendirilme
bir şey olamaz. Bu nec
şımına uğraman duru
ilişkilendirecek ve bu te
yacak deyimin "tebliğ
olduğunu düşünüyoruz.
da da açıkladığı ve ele
düşü üzerine Vergi Usul
zamanlaşımını tam yansı
nemez. Hukuki süreçle il
kadar pedagojik açıdan
zamanlaşımın'ı
disiplinedir.
iv-SONUÇ
Vergi hukukund
ifade etmeye
landı.

zamanaşımının meydana geldiği anı belirlemekten uzak olduğunu belirtmiştik. Zamanaşımı bir hukuki olay olarak süre ile ilişkilendirilmişse deyiminde bu süreyi öne çıkartacak bir yapıda olması gerekir. Vergilendirme sürecinin uygulama ve usule ilişkin bir işlemi konumunda olan tebliğin süresinde yapılıp yapılmaması tarh işleminin zamanaşımına uğrayıp uğramadığının tespiti açısından hayati bir rol oynamaktadır. Vergilendirme sürecinin usul kodu yanında mükelleflerin temel hak ve özgürlükleri ile yakın ilişkisi görülmüş olacak ki verginin tebliğ esasları 7201 sayılı Tebligat Kanunu'ndan ayrıca Vergi Usul Kanunu'nda özel olarak düzenlenme ihtiyacı duyulmuştur.

Tebliğe ilişkin düzenlemelerin önemi bu aşamaya bağlanan sonuçlarla ortaya koymak mümkündür. Tebliğe zamanaşımı açısından sonuç bağlanması zamanaşımının tebliğle ilişkilendirilerek nitelendirilmesinden doğal bir şey olamaz. Bu nedenle zamanaşımına uğranılan durumu tebliğ ile ilişkilendirecek ve bu temelde açıklayacak deyim **“tebliğ zamanaşımı”** olduğunu düşünüyoruz. Diğer zamanaşımını niteleyen deyimlerin yukarıda da açıklandığı ve eleştirileri yapıldığı üzere Vergi Usul Kanunu'ndaki zamanaşımını tam yansıttıkları söylemez. Hukuki süreçle ilişkili olduğu kadar pedagojik açıdan da **“tebliğ zamanaşımı”** deyimini daha uygun düşmektedir.

IV- SONUÇ

Vergi hukukunda aynı hukuki durumu ifade etmek için farklı deyimlerin kullanıldığına şahit olmaktayız. Doktrin-

de bunların bazıları vergilendirme sürecindeki sıralarına göre **“tarh zamanaşımı”**, **“tebliğ zamanaşımı”** ve **“tahakkuk zamanaşımı”** şeklinde, bazısı da **“vergilendirme zamanaşımı”** olarak kullanılması gerektiği ileri sürülmüştür.

Kullanılan deyimler içinde zamanaşımının meydana geldiği anı en iyi ortaya koyan deyim tebliğ zamanaşımı olduğunu düşünmekteyiz. Tarh zamanaşımı zamanaşımına uğranılması için tarhın yapılmamasını değil tebliğ edilmemiş olmasını aranması nedeniyle durumu tam açıklamadan uzaktır.

Tebliğ edilmemiş bir tarhiyatın önemi olmadığı gibi süresinde tebliğ edilen bir verginin zamanaşımı süresinden sonra tahakkuk etmesi de mümkündür. Bu nedenlerle hem **“tarh zamanaşımı”** ve hem de **“tahakkuk zamanaşımı”** hukuki durumu yansıtmaktan uzaktır. **“Vergilendirme zamanaşımı”** deyiminin ise vergilendirme sürecinin aşamalarından kopuk genel bir kavram niteliğinde olması nedeniyle hukuki sonucun bağlandığı aşamayı göz ardı etmekte ve vergilendirme sürecinin içindeki iki işleme yönelik zamanaşımından hangisini kastettiği anlaşılamamaktadır. Oysa farklı hukuki aşamalara ilişkin zamanaşımlarını birbirinden ayırt edilmesi gerekir.

Tebliğ zamanaşımı deyimini dışında kalan deyimler için bir değerlendirme yapmak gerekirse tarh ve tebliğin aynı süre içinde tamamlanması yaygın uygulamasına bağlı olarak tarh zamanaşımı deyiminin diğerlerine göre nispi bir uygunluğunun olduğunu söyleyebiliriz.