

VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN BAZI DURUMLARDA UZAMASI HALİNDE DEFTER VE BELGELERİN MUHAFAZA VE İBRAZ DURUMU

THE PRODUCTION OF BOOKS AND DOCUMENTS IN CASE OF EXTENSION OF THE PRESCRIPTION PERIOD IN TAX LAW

Araş. Gör. Fatma TURNA *

ÖZ

Vergi hukukunda zamanaşımı, verginin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarında titizlikle nazara alınması gereken önemli bir müessesedir. Bu sadece vergi güvenliği için değil, aynı zamanda vergicilikte adil olma prensibinin bir gereği olarak, mükellef hukuku bakımından düşünülmesi ve objektif olarak uygulanması gereken bir husustur. Bugün ekonominin hızlı değişimler içerisinde olması, vergilerle ilgili olarak sürekli düzenlemelerin yapılması, siyasi etkiler, vergisel işlemlerin uluslararası boyutu gibi nedenlerden dolayı vergi sistemimiz oldukça karmaşık bir yapıya bürünmüş ve uygulamada bir takım sorunları karşımıza çıkartmıştır. Bu doğrultuda çalışmamızda, zamanaşımı süresinin bazı durumlarda uzaması halinde defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz durumu esas alınmıştır. Önemli görülen hususlar öğretilerde yer verilen öneriler doğrultusunda incelenmiştir.

Anahtar Sözcükler: Zamanaşımı, Defter ve Belgelerin Muhafaza ve İbrazi, Vergi Hukuku

ABSTRACT

Prescription in tax law, the imposition of tax, assessment and collection stages is an important institution that should be taken into account carefully. This is not only for the safety of taxes. This is not only for the safety of taxes, but also as a requirement of the principle of fairness in taxation is an issue that should be applied objectively and to be considered taxpayer in terms of law. Today, due to reasons such as, we have a complex structure of the economy, the introduction of new taxes, political effects, the international dimension of the tax transactions, our tax system is a clad highly complex a structure and a number of problems have been encountered in practice. Therefore, in

* Marmara Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, fatma.turna@marmara.edu.tr

our study, in some cases, if the extension of the prescription period, proof are based on the preservation and presentation problem. For the issue in question by examining the suggestions contained in the doctrine has been evaluated in accordance with our review.

Keywords: Prescription, Production of Books and Documents, Tax Law

1. GİRİŞ

Türkiye’de zamanaşımı müessesesi esas olarak Cumhuriyetten sonraki dönemle gelişmeye başlamış ve günümüze kadar da gelişimini devam ettirmeye çalışmıştır. Ancak bu gelişimin beraberinde getirmiş olduğu sorunlar da mevcuttur. En nihayetinde ekonominin hızlı değişimler içerisinde olması ve bununla birlikte vergilerle ilgili olarak yeni düzenlemelerin yapılması, siyasi etkiler/istikrarsızlık, verginin sadece kamu finansmanı aracı olarak kullanılmaması, vergisel işlemlerin uluslararası boyutu gibi nedenlerden dolayı vergi sistemimiz oldukça karmaşık bir yapıya bürünmüş (Karabacak, 2013, 15-30) ve bir takım sorunları da beraberinde getirmiştir.

Vergi alacağını ortadan kaldıran ve önemli bir neden olarak kabul edilen zamanaşımı da bu tür sorunlardan etkilenmiştir. Vergi hukukunda zamanaşımı verginin tarh ve tahakkuku ile tahsili aşamalarında dikkate alınması gereken önemli bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sadece vergi güvenliği için değil, aynı zamanda vergicilikte adil olma prensibinin bir gereği olarak mükellef hukuku bakımından düşünülmesi ve objektif olarak uygulanması gereken bir husustur (Ufuk, 1998, 24).

Süre geçmesi suretiyle vergi alacağının ortadan kalkması olarak tanımlanan zamanaşımı kurumuna, hem Vergi Usul Kanunu (VUK)’nda hem de Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanunu (AATUHK)’nda yer verilmiştir. Bunlardan VUK’un 113. ve 114. maddelerinde yer alan tarh zamanaşımı; süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması olarak tanımlanmakta ve vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı belirtilmektedir. AATUHK’un 102, 103 ve 104. maddelerinde yer alan tahsil zamanaşımı ise devletin kamu alacağına bir an evvel kavuşmasını temin eden ve bunu zaman ile sınırlandıran bir zaman dilimi olarak tanımlanmaktadır. Bunların dışında düzeltme zamanaşımı VUK’un 126. maddesinde ve ceza kesme zamanaşımı VUK’un 374. maddesinde yer almaktadır. Çalışmamızda, zamanaşımı süresinin bazı durumlarda uzaması halinde defter ve belgelerin

muhafaza ve ibraz durumu esas alınmıştır. Bu doğrultuda önemli görülen hususlar öğretide yer verilen öneriler doğrultusunda değerlendirilmiştir.

2. GEÇMİŞ YIL ZARARLARINDA ZAMANAŞIMI DURUMU

Gelir Vergisi Kanunu (GVK md. 88) ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK md. 9) geçmiş yıl zararlarının 5 yıllık genel zamanaşımı hükümlerine tabi olduğu dolaylı olarak belirtilmiştir¹. Ancak geçmiş yıl zararlarının mahsubunda zarar edilen yıla ilişkin zamanaşımının ne zaman başlayacağına ilişkin kanunda herhangi bir belirleme ya da özel hüküm bulunmamaktadır. Öğretide geçmiş yıl zararlarının indiriminde zarar edilen yıla ilişkin zamanaşımı süresinin başlangıcı, zarar indiriminin yapıldığı dönemi izleyen yılbaşından itibaren başlaması gerektiği belirtilmektedir. Diğer taraftan geçmiş yıl zararlarının bir vergi alacağını doğurmadığını, dolayısıyla vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yıldan itibaren başlayan tarh zamanaşımının, zararın doğduğu yıldan itibaren başlayamayacağını ileri sürenlerde mevcuttur. Ancak kanunlarda zararın gelir olarak kâr ile birlikte ele alınması gelir ve kurumlar vergisinde işletme faaliyetleri zararlı sonuçlanmış olsa dahi, bu sonucun yıllık beyanname ile beyan edilmesi geçmiş yıl zararlarında zamanaşımının başlangıcı konusunda bu şekilde düşünmeye sevk etmektedir (Arslan, E. 2007, 37-38).

Danıştay'ın yerleşik içtihadına göre geçmiş yıl zararları, mahsup edildiği yıla ait bir matrah unsuru olmakta ve bu nedenle mahsup edildiği yılda tevsiki mecbur olmaktadır. Örneğin 2005 yılı zararını 2010 yılı beyannamesi üzerinde mahsup eden bir mükellef, 2005 yılı defter ve belgelerini 2010 yılı ile ilgili beş yıllık zamanaşımı süresinin sonu olan 31.12.2015 tarihine kadar saklaması gerekmektedir. Aksi takdirde, 2010 yılı beyannamesinde yer alan ve o yıl matrahının teşekkülünü etkileyen unsurlardan biri tevsik edilmemiş sayılmakta ve bu nedenle söz konusu zarar mahsubu kabul edilmemektedir. Ancak bu konuda bağlayıcı düzenleme yoktur. Danıştay konuyla ilgili bir uyuşmazlıkta Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nin md. 82'de belirtilen (Eski TTK md. 68) 10 yıllık muhafaza süresini esas alarak “geçmiş yıl zararının ne derece gerçek olduğunun araştırılması için defter ve belgeleri istenen yükümlünün muhafaza mecburiyeti kalmadığından bahisle ibrazdan kaçınması halinde zarar tevsik edilememiş sayılır” şeklinde hüküm vermiştir (Bakmaz, 2010).

Esas olarak kayıtların tevsik edilmesi, mükelleflerin muhafaza ve ibraz yü-

1 Özelge No: B.07.4.DEF.0.14.10.00-KVK/70/2-19, Kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmeyen geçmiş yıl zararlarının mahsubunun yapılıp yapılmayacağı hk. Tarih: 22/10/2010.

kümlülüğü ile yakından ilgilidir. Mükelleflerin muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün süresi ise zamanaşımı süresine paralel olarak düzenlenmiştir (VUK md. 253). Üstelik kanunda muhafaza ve ibraz süresini uzatan herhangi bir istisna bulunmadığı gibi vergi incelemelerinin neticesi alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere tarh zamanaşımı süresi içerisinde yapılabileceğine işaret edilmiştir (VUK md. 138). Dolayısıyla tarh zamanaşımı süresinin herhangi bir nedenle uzaması halinde, vergi incelemesi yapılma süresi de buna bağlı olarak uzamakta ancak defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz süreleri konusunda ise böyle bir bağlantı kurulmamıştır. Buna göre, tarh zamanaşımının beş yıldan uzun bir süreye tekabül ettiği dönemlerde beş yıldan önceki dönemler için hukuken vergi incelemesi yapma imkânı olmakla birlikte, bu dönemlere ait defter ve belgelerin mükelleften ibrazının istenmesi halinde mükelleflerin söz konusu defter ve belgeleri ibraz etme zorunluluğu bulunmamaktadır (Zamanaşımı, 2013). Mükellefler ancak defter ve kayıtları gönüllü olarak ibraz edebilirler. İbraz etmedikleri takdirde ise söz konusu giderin tevsik edilmemesi sebebiyle reddedilmesi mümkündür (Temizyürek, 2010, 128). Ayrıca Danıştay'ın defter ve belgeleri saklama süresi olarak VUK'un 5 yıllık süresinin yerine TTK'nın 10 yıllık süresini esas alması ise ayrı bir soru oluşturmaktadır .

3. AMORTİSMAN GİDERLERİNDE ZAMANAŞIMI DURUMU

Amortisman bir yıldan fazla kullanılan iktisadi kıymetin yıpranmasına, aşınmasına veya kıymetten düşmesine bağlı olarak belli bir süre içerisinde itfa edilmesi işlemidir ve özü itibariyle bir giderdir (Temizyürek, 2010, 128). Amortisman kayıtları, amortisman başlandığı tarihten itibaren her yılın amortismanı ayrı ayrı gösterilmek şartıyla birbirine bağlanmakta (VUK md. 189) ve bu şekilde zamanaşımı süresinden çok daha uzun süren amortisman ayırma işlemlerinin tıpkı geçmiş yıl zararlarında olduğu gibi tevsiki mümkün olabilmektedir (Arslan, E. 2007, 37).

31 Aralık 2003 tarihinden sonra iktisadi kıymet için Maliye Bakanlığı tarafından faydalı ömür esasına göre amortisman ayırımı yapılmaktadır. Buna göre ülkemizde 31 Aralık 2003 tarihinden itibaren amortisman tabii iktisadi kıymetlerin faydalı ömrü 2 yıl ile 50 yıl arasında belirlenmekte ve amortisman oranları da buna göre hesaplanmaktadır (Seviğ, İTO). Bu durumda amortisman giderlerinde zamanaşımı başlangıcı, gider kaydedildikleri yılı takip eden yılın başından itibaren başlamaktadır. Şüphesiz bu durum geçmiş yıl zararlarında olduğu gibi söz konusu giderin ilgili yılın vergilendirme dönemini et-

kilemesinden kaynaklanmaktadır. Ancak bu konuya istisna olarak yıllara sâri inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle diğer işlerde müşterek kullanılan amortismanına tabi kıymetlerin amortismanında zamanaşımı, inşaat ve onarma işinin bittiği yılı takip eden yılın başından itibaren işlemektedir (Arslan, M. 2007, 120). Bu durum ortak amortisman giderlerine yönelik uygulanan zamanaşımının istisnasını oluşturmaktadır.

Ayrıca kanun koyucu yasa maddesinde saklama süresini zamanaşımı süresine bağlamış olmakla birlikte zamanaşımı süresinin vergiyi doğuran olay nedeniyle değişebildiği durumlara herhangi bir atıf yapmamıştır. Uygulamada ise amortismanına tabi kıymetin iktisabı ile ilgili belgeler ve önceki yıllarda ayrılmış amortisman kayıtları bakımından beş yıllık muhafaza süresi kıymetin tamamen itfa edildiği yılı izleyen takvim yılı başından itibaren kayıt ve belgeler saklanmaktadır (Kürk, 2010, 180).

4. AR-GE İNDİRİMİNDE ZAMANAŞIMI DURUMU

Ar-Ge indiriminde de matrahın yetersiz olması durumunda ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar sonraki hesap dönemine devredilmektedir. Bu durumda zamanaşımının başlangıç tarihini saptama yönünden belirsizlik yaşanmaktadır. Kanun indirim konusu yapılamayan tutarın sonraki dönemlere devredeceğini öngörmüş olmakla beraber, bundan yararlanabilme süresini belirlememiştir (GVK md. 89/9, KVK md. 10/1-a). Ancak AR-GE Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun'unun 3. maddesinde, bu harcamaların VUK'a göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edileceğini, bir iktisadi kıymet oluşması halinde ise doğrudan gider yazılacağı belirtilmiştir.

Ayrıca AR-GE Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği'nin Damga Vergisi İstisnası başlıklı 13/6 fıkrasında Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle ilgili olarak düzenlenen ve istisnaya konu olan kâğıtlar ile istisnanın uygulanmasına dayanak teşkil eden belgelerin, kâğıtların düzenlendiği tarihten itibaren 5 yıl muhafaza edileceğini ve gerektiğinde ilgili kişi ve kurumlara ibraz edileceği belirtilmiştir. İlgili maddelere göre, AR-GE faaliyetlerinde düzenlenen belgelerin beş yıl muhafaza edileceğini ve amortisman giderlerine benzediğini söyleyebiliriz. Bu anlamda AR-GE indirimlerinde zamanaşımı tıpkı amortisman giderlerinde olduğu gibi indirimin yapıldığı yılı izleyen yıl başından itibaren başlamakta ve 5 yıl olarak sürmektedir. İlgili belgeleri muhafaza süresi ise muhtemelen AR-GE indiriminin yapıldığı yılı/yılları izleyen yılın başından itibaren 5 yıl olarak gerçekleşmesi gerekmektedir.

5. DAVA ZAMANAŞIMI İLE TARH ZAMANAŞIMI AÇISINDAN VERGİ İNCELEMESİ DURUMU

Türk Ceza Kanunu'nda (TCK) zamanaşımı, kanunda yazılı sürelerin geçmesiyle dava ve ceza üzerinde etkiler yaratması bakımından ceza zamanaşımı (TCK md. 68) ve dava zamanaşımı (TCK md. 66) olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Dava zamanaşımı, şahsi veya kamu davasının açılabilmesi için, fiilin işlendiği tarihten itibaren başlayan, fiilin kanunla yazılı ceza miktarına göre süresi değişen zaman dilimi (Bayraklı, 1996, 222) olarak tanımlanmakta olup; TCK'nın 66. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda dava zamanaşımı süresi sekiz yıldır. Bu itibarla cezalara ilişkin zamanaşımı sürelerinde hükmedilen cezaların vergi suçları için üst sınırının 5 yıl olduğu dikkate alındığında VUK'un 359, 362 ve 363. maddelerine göre uygulanacak olan hürriyeti bağlayıcı cezalarda dava zamanaşımı süresi, sekiz yıl olarak dikkate alınacak ve fiilin işlendiği tarihten itibaren sekiz yıl içerisinde dava konusu edilmemesi halinde davanın görülmesi söz konusu olmayacaktır (Ürel, 2012, 873).

VUK'ta tarh zamanaşımı, defter kayıt ve belge muhafaza ve ibraz süresi ile vergi incelemesinin yapılabileceği zaman kısıtı bakımından paralel düzenlemeler mevcuttur. Özellikle durumlar dışında tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra vergi incelemesi yapılamadığı gibi mükelleften defter, kayıt ve belgelerin ibrazı da istenememektedir (Temizyürek, 2009). Diğer taraftan TCK'da hükme bağlanan 8 yıllık dava zamanaşımı ile VUK'da yer alan 5 yıllık tarh zamanaşımı paralel olmaması bakımından vergi incelemesinde sorunlar oluşturmaktadır² (Demirci, 2006, 31). Nitekim 5 yıllık tarh zamanaşımı süresi geçmiş olduğu halde 8 yıllık dava zamanaşımı geçmemiş vergi suçları için hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanması gerekecek; ancak yine VUK'ta düzenlenen vergi incelemesi ile vergi tarhiyatı yapılamayacaktır.

Konuyla ilgili öğretide birçok öneri bulunmaktadır. Bazı yazarlara göre tarh zamanaşımı süresinin 8 yıla çıkarılarak hürriyeti bağlayıcı cezalardaki zamana-

² Ayrıca "VUK'un belirlediği 5 yıllık tarh zamanaşımı ve vergi inceleme süresi, 765 sayılı eski TCK'nın belirlediği 5 yıllık dava zamanaşımıyla uyumlu olsa da; bu konuda uygulama sorunları yaşanmıştır. Örneğin uygulamada, tarh zamanaşımı süresinin izleyen takvim yılını takip eden yılın başından başlaması ile dava zamanaşımı süresinin fiilin işlendiği tarihte başlaması şeklindeki uyumsuzluk tartışıldığı gibi; mütemedi fiillerde ve KDV gibi indirim mekanizmasının işletildiği vergilerde kaçakçılık fiilinin işlenmesi ile sonuçlarının ortaya çıktığı dönemlerin farklılaşması durumunda, dava zamanaşımı süresinin başlangıcının belirlenmesi bakımından, vergi kaçakçılığı fiillerinin işlendiği/tamamlandığı tarih de tartışma konusu olmuştur. Diğer taraftan düşük zamanaşımı sürelerinin birçok davanın açılmamasına neden olması bakımından kamu vicdanını ciddi şekilde rahatsız etmiş ve bu durum yeni TCK'nın hazırlanma gerekçelerini oluşturmuştur." (Demirci, 2006, s. 31.).

şımı süresi ile uyumlu hale getirilmesi (Demirci, 2006, 31) ve her iki zamanaşımı süresinin de aynı tarihlerde başlayıp bitmesinin sağlanması gerektiği yönünde görüşler mevcuttur (Bağdınlı, 2002). Yine defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz süresi 5 yılda dolduğundan ve pek çok halde bu süreden sonra defter ve belgeler saklanmadığından gerek iddia makamı gerek savunma, defter ve belgelerden delil olarak yararlanma olanağını kaybedecektir. Hatta ceza davası açma konusunda zamanaşımı süresi 8 yılın sonuna kadar devam ettiği için savcılık inceleme elemanları üzerinde ısrarcı olabilecekleri gibi görev ihmali suçlamasında da bulunabileceklerdir. Bu çelişkinin TCK'ya hüküm eklenmesi suretiyle giderilmesi mümkün olmadığından, VUK'ta dava zamanaşımına ilişkin özel bir düzenlemeye yer verilmesi gerektiği belirtilmektedir (Doğrusöz, 2004, 2).

Diğer taraftan savcılık, ihbar veya başka bir suretle bir suçun işlendiği izlenimini veren bir hali öğrenir öğrenmez doğruluğunu araştırmakla (CMK md. 160) ve bu araştırmayı yaparken adli kolluk görevlileri dışında bütün kamu görevlilerinden her türlü bilgi ve belgeyi istemekle (CMK md. 161) ve hazırlık aşamasında toplamış olduğu bu delilleri suçun işlendiği hususunda yeterli şüphe oluşturması durumunda görevli ve yetkili mahkemeye bir iddianame düzenlemekle (CMK md. 170) yükümlüdür. Ayrıca ceza mahkemeleri bu konuda yapılan soruşturma ve açılacak davalarda vergi denetim elemanlarını bilirkişi olarak atayarak söz konusu suçların tespit edilmesinde görevlendirmektedir (CMK md. 63). Bu şekilde yapılan görevlendirmelerde VUK yerine Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) esas alınmaktadır. Dolayısıyla kaçakçılık suçunun işlendiğinden haberdar olan savcılık vergi dairesini bu durumdan haberdar ederek inceleme yapılmasını isteyebilmektedir. Ancak buradaki inceleme vergi incelemesi olarak görülmemektedir. Bu durum kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerin ortaya çıkarılmasının uzmanlık gerektirmesi ve bu ihtisasa sahip vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen mü-talaanın soruşturmaya ışık tutacağı gerçeğinden kaynaklanmaktadır. Öğretide bu konu hakkında VUK yerine CMK'nın esas alındığını, defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz mecburiyeti bakımından sadece VUK'taki 5 yıllık sürenin değil, gerektiğinde Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın md 82'de belirtilen 10 yıllık muhafaza süresinin de esas alınmasını gerektiğini belirterek defter ve belgelerin ilgililerden istenebileceği ifade edilmiştir (Demirci, 2006, 31; Temizyürek, 2009) .

Ancak söz konusu incelemelerin (vergi incelemesi olarak nitelendirilirse dahi³) defter ve belgelerin ibrazına dayanması ve mükellefin VUK'u esas

3: Bu görüşü savunanlar CMK'yı esas almaktadır. Ancak yapılan inceleme bir vergi incelemesidir ve Vergi Usul Kanunu'nun esas alınması gerekmektedir.

olarak defter ve belgeleri 5'inci yılın sonunda istense dahi ibraz etmek zorunda olmaması durumuyla karşılaşılabilmektedir. Bu nedenle tarh zamanasını geçmiş ama dava zamanasını geçmemiş (5 ila 8 yıl arasında tespit edilen) vergi suçlarında incelemenin yapılması mümkün olarak görülmemektedir. Bu anlamda dava zamanasının 8 yıllık süresi işlevsiz kalmaktadır. Bu çelişkinin giderilmesi için VUK'ta dava zamanasına ilişkin özel bir düzenlemeye yer verilmesi gerekmektedir.

6. VERGİ DAİRESİNCE MATRAH TAKDİRİ İÇİN TAKDİR KOMİSYONUNA BAŞVURMA DURUMU

VUK'un 114/2 fıkrasına göre vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanasını durdurmaktadır. Duran zamanasını mezkûr komisyon kararının vergi dairesine teslimini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam etmekte ve işlemeyen süre her hal ve takdirde bir yıldan fazla olmamaktadır (Danıştay 4.Dairesi, 2011).

Vergi yükümlüsünün idare tarafından incelemeye sevk edilmiş olması durumunda ise zamanasını durmamaktadır (Özelge, 2000). Ancak uygulamada vergi inceleme elemanları sürdürmekte oldukları vergi incelemeleriyle ilgili olarak zamanasının bitmesine az bir zaman kala mükelleflerin matrah takdirini görünüşte komisyon tarafından yapılan bir işlem olarak göstermekte fakat kendileri yapmaktadır. Yani matrah takdiri yine inceleme elemanları tarafından yapılırken ek bir süre kazanabilmek adına kanun hükmünün arkasından dolanarak bir anlamda bu yetkilerini takdir komisyonuna devretmiş gibi görünerek inceleme yapmaktadırlar. İnceleme elemanı raporunu yazmakta, komisyonda raporda önerilen matrah üzerinden tarhiyat ve ceza öneren kararı vergi dairesine tevdi etmektedir. Bilindiği üzere tarhiyat yetkisi sadece vergi dairesine aittir. Vergi matrahı takdir yetkisi ise takdir komisyonu ve/veya inceleme elemanına aittir. İnceleme elemanı bizzat kendisi gibi vergi matrahı takdir yetkisi bulunan takdir komisyonuna yetkisini devretmektedir ki; bu işlem hukuka aykırıdır (Taş ve Özcan, 2012, 1; Sakal ve Alpaslan, 2011, 24).

VUK'ta vergi matrahının hangi durumlarda takdir komisyonlarınca takdir edileceği, hangi durumlarda vergi inceleme elemanları vasıtasıyla belirleneceği konusunda her hangi bir ayırım veya ölçü yer almamaktadır. Böyle bir ayırma açıkça yer vermeyen VUK'un 30. maddesi, re'sen vergi tarhını gerektiren sebeplerin varlığı halinde vergi matrahının takdir komisyonlarınca takdiri ya da inceleme elemanları vasıtasıyla belirlenmesi konusundaki yetkiyi vergi

idaresine ait kılmıştır. Yani vergi idaresi bu yetkiyi dilediği şekilde kullanabilmekte ve vergi matrahının harici karinelere göre takdirinin gerektiği durumlarda işlemi takdir komisyonlarına sevk edebilmektedir. Ancak vergi matrahının sağlıklı bir şekilde belirlenmesinin yolu da vergi incelemesinden geçmektedir. Gerçi VUK'un 75. maddesinde takdir komisyonlarına matrah takdiri ile ilgili görevlerinden dolayı vergi inceleme yetkileri verilmiştir. Takdir komisyonlarının bu yetkilerini harici verilere göre kullandıkları dikkate alındığında, bu tür durumlarda defter ve belgeler ya yoktur ya ibraz edilmemiştir ya da ulaşmak mümkün olmamaktadır. Bunun dışında takdir komisyonlarına giden işler (beyanname verilmemesi gibi) inceleme elemanlarının iş yükünü azaltmaya yönelik re'sen takdir nedenlerinden oluşmaktadır. Dolayısıyla takdir komisyonlarında amaç vergi matrahının tespittir ve zamanaşımını durdurmada bir araç fonksiyonu olarak kurulmamışlardır (İleri, 2010, 99-100). Söz konusu bu hukuksuz uygulamaya son verilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan olayı vergi incelemesi açısından değerlendirecek olursak vergi inceleme elemanları tarh zamanaşımı süresi içerisinde inceleme yapabilir. Zamanaşımını uzatmak için takdir komisyonunu kullanan inceleme elemanları, inceleme süresini uzatmaktadır. Ancak defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz zorunluluğu beş yıldan sonra bulunmamaktadır. Bu durumda VUK'un 30/3 bendinde yer alan idarece ve ikmalen tarhiyat yapılamayacaktır. Yine VUK'un md. 359/a-2 alt bendinde yer alan kaçakçılık cezası ve VUK'un mükerrer md. 355'te belirtilen özel usulsüzlük cezası kesilemeyecektir (Oktay, 2005, 53; Işık, 2013).

Üstelik matrah takdiri belirleme konusunda hem vergi inceleme elemanları hem de takdir komisyonları görevli olduğu halde sadece takdir komisyonlarına sevk işleminin tarh zamanaşımını durdurması çelişkilidir. Görünen o ki vergi kanunlarını uygulamada hukuki çerçevede değerlendirmek yerine kamu yararını gözeterek değerlendirmeye çalışmak ya da hukuki çerçevede değerlendiriliyor imajını yaratarak esasta kamu yararı adı altında hazineci bir yaklaşımı savunmak, sadece hukuki anlayışı değil kamu yararı adı altında gizlenen hazineci yaklaşımı da zedelemektedir. Vergi kanunları ilkeleri ve amaçları doğrultusunda düzenlenmediği ya da uygulanmadığı takdirde sadece kişilere değil devlet bütçesine zararı da beraberinde getirmektedir.

7- SONUÇ

Hakların doğuşunda bir hakkın veya hukuki ilişkinin sona ermesinde oldukça önemli olan zamanaşımı çalışmamızın temelini oluşturmaktadır. Yukarı-

rıda yer alan durumlar zamanın/sürenin hukuki anlamda ne kadar önemli olduğunu göstermesinin yanında, kanunların bazı durumlarda yetersiz kaldığını da ortaya koymaktadır.

İyi bir hukuki analiz yapılmadan mevcut soruna uygulanan çözümler, yetersiz kalmaktadır. Belki bu sorunlar, sunulacak çözüm önerilerinin ne kadar önemli olduğunu kavrayamamaktan, belki sorunun çözülmek istenmemesinden, belki de sorunların çözülmesine engel olanlara karşı durulmadığından kaynaklanmaktadır. Ancak vergi sisteminin alanının genişlemesi ve daha modern bir yapıya bürünmesi de, vergi yasalarını ister istemez daha karmaşık bir yapıya büründürmektedir.

Mevcut vergi sorunlarına yönelik yapılan düzenlemeler beraberinde başka sorunları meydana getirmektedir. Bir vergi kanunu uygulamasının, o kanunun oluşturulmasına göre daha zor olduğu görülmektedir. Esasında uygulamada yaşanan sorunların çoğu, kanunlardan ve uygulamadan ziyade; kanunların uygulanmasına yönelik ortamın oluşturulmamasından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla vergi kanunlarının oluşturulmasında ve bu kanunlara yönelik yapılan yasal düzenlemelerde o dönemki ekonomik tablonun görünümü doğrultusunda salt maliyeci gözü ile hareket edilmemesinin gerekliliği önem arz etmektedir. Yasalarda yapılan bütün değişiklikler ve düzenlemeler çeşitli nedenlerden dolayı yapılmış olarak görülse bile, genel olarak kabul edilen uluslararası vergileme ilkeleri ile anayasal vergileme ilkelerine uyumlu olması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Arslan, Erdoğan. (2007). “Tarh Zamanaşımı”. **Vergi Dünyası**. 314 (2007).
- Arslan, Mehmet. (2007). **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Bağdınlı, İ. H. (2002). “Hürriyeti Bağlayıcı Cezalarda Zamanaşımı”. **Yaklaşım**. 118 (2002).
- Bakmaz, Zübeyir. (2010). “213 Sayılı VUK Uyarınca Tutulması Zorunlu Kılınan Defterlerin Muhafazasında Özellik Arz Eden Hususlar”. **Yaklaşım**. 215. 25 .03. 2014 tarihinde <http://www.ozdogrular.com> adresinden erişildi.
- Bayraklı, i.Halil. (1996). **Vergi Ceza Hukuku**. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını.
- Danıştay 4. Dairesi (25.04.2011). **E. 2010/6214. K. 2011/2757 sayılı kararı**. Ankara: Danıştay 4. Dairesi.

Demirci, Azmi. (2006). “Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Zamanaşımı Sürelerinin Yeni Türk Ceza Kanunu İle Uyumu”. **Vergi Dünyası**. 297 (2006).

Doğrusöz, A. Bumin. (2004). “Vergi Suçlarında Ceza Dava Zamanaşımı”. **Dünya Gazetesi**. 25 Ekim 2004.

Işık, Ekrem. (12.09.2013). “Zamanaşımının Son Gününde Takdire Sevk Edilen İncelemelerde Defter Belge İbrazi”, 08.02.2014 tarihinde <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ekremisik/002/> adresine erişildi.

İleri, Yusuf. (2010). “Zamanaşımı Müessesesine Yargı Müdahalesi”. **Vergi Dünyası**. 345 (2010).

Karabacak, Yakup. (2013). “Vergi Karmaşıklığı Modern Vergi Sistemlerinin Kaçınılmaz Sorunu mudur?”. **Mali Çözüm**. 120 (2013) : 15-30.

Kürk, Memiş. (2010). “Mükelleflerin Yasal Defter Ve Belgelerini Saklama Süresi Ve İstisnaları”. **Mali Çözüm**. 98 (2010) : 175-183.

Mukteza No: **B.07.0.GEL.0.28/2870-135-115/47120**, Tarh zamanaşımı süresi dolmamış vergilerle ilgili düzenlenecek vergi inceleme raporuna dayanılarak tarhiyat yenilenmesi yoluna gidilmesi hk. Tarih: 17.10.2000.

Mukteza No: **B.07.4.DEF.0.14.10.00-KVK/70/2-19**, Kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmeyen geçmiş yıl zararlarının mahsubunun yapıpı yapılmayacağı hk. Tarih: 22/10/2010.

Oktay, Cemali. (2005). “Tarh Zamanaşımı Dolan Ancak Takdir Komisyonuna Sevk Edilen Mükelleften Defter Belge İbrazi İstenip İnceleme Yapılabilir Mi?”. **Vergi Sorunları**. 203 (2005).

Sakal, Mustafa. ve Alpaslan, Mustafa (2011). “Vergi İnceleme Elemanlarınınca Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Müracaat Edilmesi Ve Zamanaşımı Tartışmaları”. **Yaklaşım**. 224 (2011).

Seviğ, İ. Veysi. “Defter Ve Belgelerin Muhafaza Ve İbrazi Süresinde Zamanaşımı”, 13 Aralık 2013 tarihinde <http://www.ito.org.tr> adresinden erişildi.

Taş, Metin. ve Özcan, Sezgin. (2012). “Zamanaşımının Durması ve Hukuksuz Bir Uygulama”. **Akşam**. 25 Aralık 2012. <http://www.aksam.com.tr/>

T.C. Yasalar (12.10.2004) **5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu**, Ankara: Resmi Gazete (25611).

T.C. Yasalar (10.01.1961) **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu**, Ankara: Resmi Gazete (3020).

T.C. Yasalar (28.07.1953) **6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Ankara: Resmi Gazete (8469)

T.C. Yasalar (14.02.2011) **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**, Ankara:

Resmi Gazete (27846)

T.C. Yasalar (12.03.2008) **5746 Sayılı AR-GE Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun**, Ankara: Resmi Gazete (26814).

T.C. Yasalar (17.12.2004) **5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu**, Ankara: Resmi Gazete (25673).

Temizyürek, Onur. (2010). “Tarh zamanaşımı, Tarh Zamanaşımının Hukuki Sonuçları ve Zamanaşımı Süresi Dolmuş Dönemlere İlişkin Defter ve Belge İbrazı”. **Yaklaşım**. 215 (2010).

Temizyürek, Onur. (2009). Kaçakçılık Suçlarında 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Uyarınca Dava Zamanaşımı. **Vergi Dünyası**. 330 (2009).

Turna, Fatma. (2015 Mayıs) “Vergi Hukukunda Zamanaşımına İlişkin Güncel Sorunlar” **30. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya’da sunulan bildiri.

Ufuk, M.. Tahir. (1998). “Vergi Hukukunda Zamanaşımı”. **Vergi Dünyası**. 202 (1998).

Ürel, Gürol. (2012). **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**. 3. Bs. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Yücel, Mehmet. (2010). “Vergide Zamanaşımını Önleme Uygulamasına Anayasal Fren: Takdir Komisyonuna Sevk Tarh Zamanaşımını Durdurmaya-
cak ya da Vergi İnceleme Elemanlarını Bekleyen Uykusuz Geceler”. **Mali Çözüm**. 97 (2010) : 245-266.

Zamanaşımı. (2013). “Tarh Zamanaşımı Dolduktan Sonra Defter Belge İbrazı İstenmesi Şeklindeki Uygulamanın Değerlendirilmesi”. 25 Mart 2014 tarihinde adresinden erişildi