

**T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ HUKUKUNDA SÜRELER

**Övül ÇÖLGEZEN BATUN
2501090574**

**Tez Danışmanı:
Prof. Dr. S. Ateş OKTAR**

İSTANBUL 2012

Y Ü K S E K L İ S A N S

TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN

Adı ve Soyadı : ÖVÜL ÇÖLGEZEN BATUN

Numarası : 2501090574

Anabilim/Bilim Dalı : MALİ HUKUK


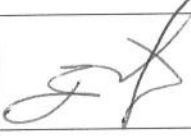

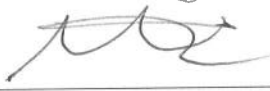
Tez Savunma Tarihi : 31.07.2012

Danışman : PROF.DR.S.ATEŞ OKTAR

Tez Savunma Saati : 14.00

Tez Başlığı : VERGİ HUKUKUNDA SÜRELER

TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 15. Maddesi uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜ'NE OYBİRLİĞİ / ~~OYÇOKLUĞUYLA~~ karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATI (KABUL / RED / DÜZELTME)
1-PROF.DR.S.ATEŞ OKTAR		Kabul
2-PROF.DR.ELİF SONSUZOĞLU		kabul
3- DOÇ.DR.BİNHAN ELİF YILMAZ		Kabul
4-DOÇ.DR.NAGİHAN OKTAYER		Kabul
5-YRD.DOÇ.DR.ERTUNÇ ŞİRİN		

ÖZ

Vergi Hukukunda Süreler / Övül Çölgezen Batun

Bu tezde, vergi hukukunda süreler konusu açıklanmaya çalışılmıştır. Tez, kısa bir giriş bölümünün ardından dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, süreler genel hatlarıyla ele alınmakta ve kaynağı, hukuki niteliği ve içinde bulunduğu hukuk dalına göre farklı sınıflara ayrılmaktadır. İkinci ve üçüncü bölümlerde, sürelerle ilişkin tartışmaları konular içinde buldukları hukuk dalına göre irdelenmektedir. Son olarak dördüncü bölümde ise, sürelerin hesaplanmasına ilişkin genel esaslar ortaya konulduktan sonra sürelerin işlemesine engel olan durumlar incelenmektedir. Çalışmada, teorik görüşlerin yanında yargı kararlarına da yer verilerek suretiyle yapılan açıklamalar pekiştirilmeye çalışılmıştır.

ABSTRACT

Terms In Tax Law

In this thesis, the subject of Terms in Tax Law is tried to be explained. The thesis is composed of four main chapters following a brief introduction section. In the first chapter, the subject of terms is handled generally and terms are classified into different categories according to their source, legal characteristics and branch of law in which they are regulated. In the second and third chapters, controversial issues regarding terms are examined according to the branch of law in which they are regulated. Finally, in the fourth chapter, the situations which hinder the process of terms are researched subsequent to drawing a general framework about the calculation of terms. In addition to theoretical ideas, judicial decisions are also given in the study in order to support explanations.

ÖNSÖZ

Vergi hukuku gerek kendine has özellikleri sebebiyle gerekse vergi kanunlarına tabi olan, dolayısıyla bu hükümlerden etkilenen şahıs sayısının yüksekliği nedeniyle doktrinde ve uygulamada sıkça tartışmalara konu olan bir hukuk dalıdır. Vergi hukukunda düzenlenen müesseselerin büyük bir kısmının içerdiği süre hükümleri dikkate alındığında bu konuya ilişkin her konunun açık ve tartışmasız olduğu düşünülemez. Sürelerin dolmasıyla birtakım hak, yetki ve yükümlülüklerin doğmasının veya sona ermesinin söz konusu olduğu düşünüldüğünde, sürelerin doğru tespitinin önemi ortaya çıkmaktadır.

Genel olarak hukukta süreler ve özel olarak ise vergi hukukunda süreler konusunda çok değerli çalışmalar bulunmakla birlikte, çalışmaların tarihi ve vergi kanunlarında meydana gelen değişiklikler göz önüne alındığında konunun tekrar gözden geçirilerek ele alınması gerekliliği görülmüştür. Bu sebeple, tez konusu vergi hukukunda süreler olarak seçilmiştir.

Tezde, vergi hukukunda süreler Türk vergi hukuku özelinde incelenmiştir. Tezin konusu, Vergi Usul Kanunu'nun kapsamına giren vergi, resim ve harçlarla sınırlandırılmış olmakla beraber, bu kapsamdaki tüm süre hükümleri tek tek sıralanmak yerine, özellik arz eden konulara başlıklar halinde değinilmeye çalışılmıştır. Konular ele alınırken doktrinde yer alan görüşlerin yanı sıra, zaman zaman idari uygulamalardan ve yargı kararlarından da yararlanılmıştır. Ancak, çalışmanın teorik yönünün ön planda olmasına özen gösterilmiştir.

Bu tez çalışmasının, mevcut duruma gelmesindeki katkıları ve sabrı nedeniyle tez danışmanım ve değerli hocam Prof. Dr. S. Ateş OKTAR'a ve bu çalışmalar sırasında yardımını esirgemeyen aileme ve eşime teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim.

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT.....	iii
ÖNSÖZ.....	iv
KISALTMALAR	x
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM: SÜRELERİN SINIFLANDIRILMASI.....	4
1.1. Vergi Hukukunda Süre Kavramı.....	5
1.2. Türk Vergi Hukukunda Sürelerin Sınıflandırılması.....	7
1.2.1. Sürelerin Organik Sınıflandırılması	9
1.2.1.1. Kanuni Süreler	9
1.2.1.2. İdari Süreler.....	10
1.2.1.3. Yargısal Süreler.....	12
1.2.2. Sürelerin Hukuki Niteliklerine Göre Sınıflandırılması	14
1.2.2.1. Hak Düşürücü Süreler	14
1.2.2.2. Vergi Ödevleri ile İlgili Süreler	15
1.2.2.3. Müsamaha Süreleri.....	16
1.2.2.4. Zamanaşımı Süreleri	18
1.2.2.5. Düzenleyici Süreler.....	19
1.2.3. Sürelerin Yer Aldıkları Vergi Hukuku Kollarına Göre Sınıflandırılması	20
1.2.3.1. Şekli Vergi Hukukunda Süreler	21
1.2.3.2. Maddi Vergi Hukukunda Süreler	21
İKİNCİ BÖLÜM: ŞEKLİ VERGİ HUKUKUNDA SÜRELER.....	23
2.1. Vergi Usul Hukukunda Süreler	23
2.1.1. Vergi Ödevleri ile İlgili Süreler	24
2.1.1.1. Beyanname Verme ve Ödeme.....	24
2.1.1.1.1. Genel Kural	24
2.1.1.1.2. Ödeme Sürelerinin Uzaması	27
2.1.1.1.3. Özel Ödeme Zamanları	28
2.1.1.1.3.1. İkmalen, Re'sen ve İdarece Tarh Olunan Vergilerde Ödeme Zamanları	28
2.1.1.1.3.2. Memleketi Terk ve Ölüm Halinde Ödeme.....	29
2.1.1.1.3.3. Teminat Gösterilmesi Halinde Ödeme.....	30
2.1.1.1.3.4. Dava Açılması Halinde Ödeme.....	31
2.1.1.1.3.5. Uzlaşma Halinde Ödeme.....	31
2.1.1.1.3.6. Pişmanlık Halinde Ödeme	32
2.1.1.1.3.7. Cezalarda İndirim Halinde Ödeme.....	32
2.1.1.1.3.8. İdari Başvuru Halinde Ödeme.....	32
2.1.1.1.3.9. Diğer Kanunlarda Yer Alan Özel Ödeme Zamanları.....	35

2.1.1.1.4. Beyanname Verme ve Ödeme Zamanlarına Uyulmamasının Hukuki Sonuçları	35
2.1.1.1.4.1. Re'sen Vergi Tarhiyatı	36
2.1.1.1.4.2. Genel Usulsüzlük Cezası	36
2.1.1.1.4.3. Vergi Ziyatı Cezası	36
2.1.1.1.4.4. Gecikme Faizi	37
2.1.1.1.4.5. Gecikme Zammı	38
2.1.1.1.4.6. Pişmanlık Zammı	39
2.1.1.1.4.7. Cebri İcra	39
2.1.1.2. Bildirimler	40
2.1.1.3. Defter ve Belgelere İlişkin Ödevler	41
2.1.1.3.1. Defterler	41
2.1.1.3.1.1. Defterlere Kayıt Zamanı	41
2.1.1.3.1.2. Defterlerin Tasdik Zamanı	42
2.1.1.3.2. Vesikalar	46
2.1.1.3.2.1. Fatura	46
2.1.1.3.2.2. Diğer Vesikalar	49
2.1.1.3.2.3. Vesikalara İlişkin Süre Şartına Uyulmamasının Hukuki Sonuçları	49
2.1.1.3.3. Muhafaza ve İbraz Süreleri	51
2.1.1.3.3.1. Muhafaza Süresi	51
2.1.1.3.3.2. İbraz Süresi	52
2.1.2. Amortismanda Süreler	54
2.1.2.1. Amortisman Uygulama Süresi	54
2.1.2.2. Yenileme Fonu	57
2.1.3. Düzeltme ile İlgili Süreler	57
2.1.4. Uzlaşma İle İlgili Süreler	58
2.2. Vergi Yargılama Hukukunda Süreler	61
2.2.1. Dava Açma Süreleri	62
2.2.1.1. Genel Dava Açma Süresi ve Özel Dava Açma Süreleri	65
2.2.1.2. Dava Açma Süresinin Başlangıcı	68
2.2.1.3. Dava Açma Süresinin Sona Ermesinin Sonuçları	71
2.2.2. Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Süreleri	72
2.2.2.1. Yargı Kararlarına Karşı Kanun Yolları	73
2.2.2.1.1. Olağan Kanun Yolları	73
2.2.2.1.1.1. İtiraz ve Temyiz Süreleri	73
2.2.2.1.1.2. Kararın Düzeltmesinde Süre	77
2.2.2.1.2. Olağanüstü Kanun Yolları	78
2.2.2.1.2.1. Yargılamanın Yenilenmesi	78
2.2.2.1.2.2. Kanun Yararına Bozma	79
2.2.2.2. Yargı Kararlarına Karşı Diğer Başvuru Yolları	80
2.2.2.2.1. Açıklamada Süre	80
2.2.2.2.2. Yanlılıkların Düzeltmesinde Süre	81
2.2.3. Yargılama Usulüne İlişkin Süreler	82
2.2.3.1. Taraflara İlişkin Süreler	83
2.2.3.1.1. Cevap Süreleri	83
2.2.3.1.2. Noksanları Giderme Süreleri	85

2.2.3.1.3. Bilirkişiyeye ve Bilirkişi Raporuna İtiraz Süreleri	86
2.2.3.1.4. Yerine Getirme Süreleri	87
2.2.3.2. Yargı Organlarına İlişkin Süreler	87
2.2.3.2.1. Tebliğ Süreleri	88
2.2.3.2.2. İnceleme Süreleri	88
2.2.3.2.3. Karar Verme Süreleri	88
2.2.3.2.4. Gönderme Süresi	89
2.2.3.3. Üçüncü Kişilere İlişkin Süreler	89
2.3. Vergi İcra Hukukunda Süreler	90
2.3.1. Amme Alacaklarının Korunmasında Süre	92
2.3.1.1. Teminat	92
2.3.1.2. İhtiyati Haciz	93
2.3.1.3. İhtiyati Tahakkuk	94
2.3.1.4. Tasarrufların Hükümsüz Sayılması	95
2.3.2. Vergi Alacağının Vadesi	98
2.3.2.1. Tecil	98
2.3.2.2. Tehir	101
2.3.2.3. Alacağın Cebren Tahsili	102
2.3.2.3.1. Ödeme Emri	102
2.3.2.3.2. Mal Bildirimi	105
2.3.2.3.3. Haciz	106
2.3.2.3.3.1. Malın Borçlu Elinde Hacz edilmesinde İstihkak İddiaları	108
2.3.2.3.3.1.1. İstihkak İddiasının Borçlu Tarafından İleri Sürülmesi	108
2.3.2.3.3.1.2. İstihkak İddiasının Üçüncü Şahıs Tarafından İleri Sürülmesi	109
2.3.2.3.3.2. Malın Üçüncü Şahıs Elinde Hacz edilmesinde İstihkak İddiaları	110
2.3.2.3.3.3. Hacz edilen Menkullerin Satışı	111
2.3.2.3.3.4. Hacz edilen Gayrimenkullerin Satışı	113

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: MADDİ VERGİ HUKUKUNDA SÜRELER

3.1. Zamanaşımı	114
3.1.1. Zamanaşımı Sürelerinin Hukuki Niteliği	115
3.1.2. Vergi Hukukunda Düzenlenmiş Zamanaşımı Türleri	116
3.1.2.1. Vergi Usul Kanunu'nda Zamanaşımı	117
3.1.2.1.1. Tarh Zamanaşımı	117
3.1.2.1.1.1. Tarh Zamanaşımı Süresinin Hesaplanması	118
3.1.2.1.1.2. Özellik Arz Eden Durumlar	120
3.1.2.1.2. Vergi Hatalarını Düzeltmede Zamanaşımı	124
3.1.2.1.3. Ceza Kesmede Zamanaşımı	125
3.1.2.1.3.1. Vergi Ziyayı, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında Zamanaşımı	125
3.1.2.1.3.2. Hürriyeti Bağlayıcı Cezalarda Zamanaşımı	127
3.1.2.1.3.2.1. Ceza Zamanaşımı	127
3.1.2.1.3.2.2. Dava Zamanaşımı	128

3.1.2.2. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da Zamanaşımı	131
3.1.3. Zamanaşımının Hukuki Sonuçları.....	133
3.1.3.1. Re'sen Dikkate Alınması	133
3.1.3.2. Tarh Zamanaşımının Hukuki Sonuçları	134
3.1.3.2.1. Vergi Alacağının Ortadan Kalkması	134
3.1.3.2.2. Vergi İncelemesi Yapılmaması	135
3.1.3.2.3. Defter ve Belge Muhafaza ve İbraz Ödevi.....	135
3.1.3.2.4. Vergi Borcunun Rızaen Ödenmesi.....	137
3.1.3.3. Vergi Hatalarını Düzeltmede Zamanaşımının Hukuki Sonuçları ...	139
3.1.3.4. Ceza Kesmede Zamanaşımının Hukuki Sonuçları.....	139
3.1.3.5. Tahsil Zamanaşımının Hukuki Sonuçları	140
3.1.3.5.1. Vergi Alacağının Ortadan Kalkması	140
3.1.3.5.2. Ödeme Emri Düzenlenememesi ve Cebri İcra Yöntemlerine Başvurulamaması	141
3.1.3.5.3. Vergi Borcunun Rızaen Ödenmesi.....	141
3.2. Vergi Ceza Hukukunda Süreler	142
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM: SÜRELERİN HESAPLANMASI	149
4.1. Genel Esaslar.....	149
4.2. Süreleri Uzatan Haller.....	154
4.2.1. Mücbir Sebepler	155
4.2.1.1. Vergiyi Doğuran Olay.....	155
4.2.1.2. Sürelerin İşlememesi.....	156
4.2.1.2.1. Uzlaşma, Cezalarda İndirim, Pişmanlık ve İslah, Yenileme Fonu Sürelerine Etkisi	157
4.2.1.2.2. Dava Açma ve Kanun Yoluna Başvurma Sürelerine Etkisi.....	160
4.2.1.3. Vergi Cezası Kesilmesi	163
4.2.1.4. Vergi Borcunun Ödenmesi.....	164
4.2.1.5. Gecikme Zammı Hesaplanması	165
4.2.1.6. Zamanaşımı	166
4.2.1.7. Ceza Kesmede Zamanaşımı	166
4.2.2. Zor Durum.....	167
4.2.3. Ölüm.....	169
4.2.4. Tarh Zamanaşımının Durması.....	170
4.2.4.1. Mücbir Sebep	170
4.2.4.2. Takdir Komisyonuna Müracaat Edilmesi	170
4.2.5. Tahsil Zamanaşımının Durması	172
4.2.5.1. Kamu Borçlusunun Yabancı Memlekette Bulunması.....	172
4.2.5.2. Kamu Borçlusunun Hileli İflas Etmesi	172
4.2.5.3. Terekenin Tasfiye Dolayısıyla Borçlu Hakkında Kovuşturma Yapılmasına İmkan Bulunmaması	173
4.2.6. Tahsil Zamanaşımının Kesilmesi	173
4.2.7. Düzeltme Talebinin Dava Açma Süresine Etkisi.....	175
4.2.7.1. Dava Açma Süresi İçinde Düzeltme Talebinde Bulunulması.....	176
4.2.7.1.1. Bekleme Süresinin Hesaplanması	178

4.2.7.1.2. Bekleme Süresi Geçtikten Sonra Gelen Red Cevabı	179
4.2.7.1.3. Red Cevabının Ardından Kalan Sürede Açılacak Davaya	181
4.2.7.1.4. Beyana Dayalı Tarhiyatlara Karşı Üst Makamlara Başvurulması	182
4.2.7.1.5. Ödeme Emrine Karşı Üst Makamlara Başvurulması	183
4.2.7.2. Davaya Açılma Süresi Geçtikten Sonra Düzeltme Talebinde Bulunulması	185
4.2.7.2.1. İdarenin Başvuruya Cevap Verme Süresi	187
4.2.7.2.2. İdarenin 60 Gün İçinde Başvuruya Cevap Vermesi.....	189
4.2.7.2.3. İdarenin 60 Gün İçinde Başvuruya Verdiği Cevabın Kesin Olmaması	189
4.2.7.2.4. İdarenin 60 Gün İçinde Başvuruya Cevap Vermemesi.....	190
4.2.7.2.5. İdarenin 60 Günden Başvuruya Sonra Cevap Vermesi.....	191
4.2.8. Mali Tatil.....	196
4.2.8.1. Mali Tatilin Uzamasına Neden Olduğu Süreler.....	196
4.2.8.2. Mali Tatilin Durmasına Neden Olduğu Süreler	197
4.2.9. Adli Tatil	199
SONUÇ.....	204
KAYNAKÇA	208

KISALTMALAR

a.g.e.	Adı geçen eser
a.g.m.	Adı geçen makale
AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
a.e.	Aynı eser
bkz.	Bakınız
bs.	Baskı
C	Cilt
EVK	Emlak Vergisi Kanunu
E.	Esas
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HUD	Hesap Uzmanları Derneği
HMK	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
HUMK	Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
İYÜK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	Karar
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
no.lu	Numaralı
s.	Sayfa
TÖUY	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
TCK	Türk Ceza Kanunu

TTK	Türk Ticaret Kanunu
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
VİVK	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VİVK	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Hukuk kurallarının amacı insanların gerek diğer insanlarla gerekse devletle aralarındaki ilişkileri düzenleyerek adaleti ve toplumsal düzeni sağlamaktır. Bu sebeple, hukuk kuralları taraflara birtakım haklar tanıdığı gibi birtakım ödevler de yüklemektedir. Hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak söz konusu hakların kullanımının/yükümlülüklerin ifasının ne şekilde gerçekleşeceği kanunlarla düzenlenmiştir. Hakların kanunlarda öngörülen şekilde kullanılmaması veya yükümlülüklerin kanunlarda öngörülen şekilde ifa edilmemesi hali ise bu haktan mahrum kalınması ya da bir yaptırımın infazı ile karşı karşıya kalma sonucunu doğurur. Bu sebeptendir ki, hakların kullanımı/yükümlülüklerin ifasına ilişkin olarak yapılan hukuki düzenlemeler “*ne?*”, “*nasıl?*” ve “*ne zaman?*” sorularına cevap verecek şekilde tasarlanır.

Doğum ve ölüm doğanın en temel kuralıdır. Ancak bu başlangıç ve bitişler sadece doğada değil, aynı zamanda hukuk kurallarında da kendisini gösterir. İşte hukuk kurallarında yer alan başlangıç ve bitişler “*ne zaman?*” sorusuna karşılık gelir. Bir hakkın kullanımı/yükümlülüğün ifası için kanunda öngörülen başlangıç ve bitiş tarihleri belli bir zaman dilimini, daha açık bir deyişle, “*süre*”yi ifade eder.

Konu vergi hukuku özelinde ele alındığında, vergi hukukunda yer alan süre hükümlerinin pek çok amaca hizmet ettiği görülür. Süre, bir hakkın kullanımı/yükümlülüğün ifası için ilgiliye konuyu **düşünme, araştırma, değerlendirme, karar verme ve hazırlık yapma imkanı** verir. Ancak bu düşünme ve hazırlık aşamasının sonsuz bir zamana yayılması düşünülemez. Çünkü böyle bir durum karşı tarafın ve genel olarak da toplumsal düzenin zarar görmesine sebep olur. Vergi kanunları böyle bir keyfiliğe mahal vermeyecek şekilde inşa edilmiştir. Zamansal olarak kesinliğe sahip olmayan hukuki müesseseler hukuk kurallarının temel prensiplerinden biri olan **belirlilik ilkesine** ters düşerler. Kullanımı/ifası süre kısıtı olmaksızın tercihe bırakılmış hukuk kuralları öngörülebilirliğe ve söz konusu hakkın kullanılmasına/yükümlülüğün ifasına bağlı hukuki sonuçların doğmasına

engel olur. Dolayısıyla, süre kısıtı, taraflara düşünme ve hazırlık imkanı sağlamasının yanı sıra, tarafların bu hak kullanımı/yükümlülük ifasını sürüncemede bırakarak, sonu belirsiz bir hukuki durum yaratmasının da önüne geçmektedir. Tarafları kanunda öngörülen süreler içinde haklarını kullanmaya/yükümlülüklerini ifa etmeye adeta teşvik etmektedir.

Bir hakkın/yükümlülüğün özüne nüfuz etmesi sebebiyle vergi hukukunda süreler ayrı bir önem arz etmektedir. Nitekim kanunlarda öngörülen sürelere riayet edilmemesi hak mahrumiyetleri ve yaptırımlarla karşı karşıya kalınmasına sebep olur. Bu nedenle, sürelerin başlangıç ve bitiş tarihlerinin doğru olarak tespiti, bu iki tarih arasındaki zaman diliminin doğru olarak hesaplanması gerekmektedir. Bu husus, sürelerin **niceliğine** işaret eder. Ancak söz konusu sürelerin **hukuki niteliği** de bir o kadar önem taşımaktadır. Sürelerin hukuki niteliği yalnızca sürelerin doğurduğu hukuki sonuçları belirlemekle kalmaz; çoğu zaman da sürelerin niceliğini etkiler. Bununla beraber, sürelerle ilişkin pek çok kanunda düzenlemeler bulunmaktadır. Bunların birbirleri ile olan ilişkileri de sürelerin hesaplanmasına ve hukuki sonuçlarına etki etmektedir. Bu sebeple, **birinci bölümde**, sürenin kısa bir tanımı yapıldıktan sonra, vergi hukukunda sürenin gerekliliğine değinilmekte ve süreler kaynaklarına, hukuki niteliklerine ve içinde buldukları hukuk kollarına göre sınıflandırılmaktadır.

Ancak vergi hukukunun kendine has özellikleri bu sınıflandırmayı olduğundan daha zor bir hale getirmektedir. Nitekim vergi hukuku kamu hukukunun bir dalı olmakla birlikte, özel hukukla sıkı sıkıya ilişkilidir. Vergiyi doğuran olayların pek çoğu özel hukuka tabi ilişkilerin sonucudur. Öte yandan, kanunilik ilkesi, kıyas yasağı, boşluk doldurma müessesesinin bulunmayışı ve yargıcın hukuk yaratma yetkisinin olmayışı gibi vergi hukukunun pek çok prensibi bu hukuk dalını özel hukuk dallarından ayırır. İşte vergi hukukunun kendine has özellikleri, vergi kanunlarında düzenlenen sürelerin hukuki niteliklerinin tam olarak tespitinde ve sınıflandırılmasında zaman zaman zorluklar çıkarmaktadır. Söz konusu durum, sürelerle ilişkin hükümlerin aynı zamanda içinde buldukları hukuk dalları itibariyle, özellikle doktrinde tartışmaya ve uygulamada zorluklara yol açan süre

hükümleri bakımından, iki bölüm halinde ele alınması gerekliliğini doğurmuştur. **İkinci bölümde** şekli vergi hukuku kapsamına giren süreler vergi usul hukuku, vergi icra hukuku ve vergi yargılama hukuku başlıkları altında incelenmiştir. **Üçüncü bölümde** ise maddi vergi hukukunda yer alan süre hükümleri ele alınmıştır. Bu kapsamda vergi hukukunda düzenlenmiş zamanaşımı türleri ve hukuki sonuçları üzerinde durulmuştur. Vergi ceza hukukunda süreler bakımından yapılan tartışmalara doktrindeki farklı görüşler ve yargı kararları ışığında açıklık getirilmeye çalışılmıştır.

Son olarak, **dördüncü bölümde** sürelerin hesaplanması hususu ele alınmıştır. Sürelerin doğru olarak hesaplanması, başlangıç ve bitiş tarihlerinin doğru olarak tespiti ve farklı kanunlarda yer alan süre hükümleri ve bu kanunlarda yer alan düzenlemelerin diğerleri üzerindeki etkileri açıklanmaya çalışılmıştır. Bununla beraber, kanunla belli edilmiş sürelerin uzamasına neden olan haller ayrı başlıklar halinde irdelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM: SÜRELERİN SINIFLANDIRILMASI

Günlük hayatta “*Bir olayın başı ile sonu arasında geçen zaman parçası, zaman aralığı*”¹ anlamında kullandığımız “*süre*” kavramı, hukukta da benzer bir anlama sahiptir. Doğada şahit olduğumuz doğuş, değişim ve yok oluş zamanla gerçekleşmektedir. Tıpkı doğadaki gibi hukukta da doğuş, değişim ve yok oluş zamana bağlı olarak gerçekleşmektedir. Gerçekten de, belli bir hususun hukuken başlangıcı, niteliğinin değişmesi ve sonu daima sürelerle belirlenmiştir. Bahsi geçen “*belli husus*” borç ya da ödev olabileceği gibi, alacak, hak ya da yetki de olabilir. Dolayısıyla, belirli bir borç ya da ödev yükümlülüğü altında olanların herhangi bir yaptırımla karşı karşıya kalmamaları; belli bir alacak, hak ve yetki sahibi olanların da bunlardan mahrum kalmamaları için söz konusu hususlara ilişkin sürelerle önem vermeleri gerekmektedir.

*“İster hususi hukuk, ister amme hukuku sahasına taalluk etsin, bütün hukuki münasebetleri, kendi hususiyetlerine göre, birtakım zaman kayıtlarına tabi tutulmuştur. Kanun koyucusu gerek ferde taalluk eden hakların istimalin, gerek amme müesseselerine düşen görevlerin yerine getirilmelerini, içtimai münasebetlerin selameti bakımından, muayyen zaman hadleriyle bağlamış ve bu hadlere riayet olunmaması hallerini muhtelif müeyyidelerle karşılamıştır.”*²

*“Herhangi bir mevzuun esasına taalluk eden tetkiklerde, çok defa müddet meselelerine fazla dikkat edilmez ve bu husus tali derecede telakki edilir. Halbuki esasa taalluk eden bütün meselenin akıbeti, haddizatında bu müddet kaydına bağlıdır. Tabir caizse, esastaki muvaffakiyetin en birinci ve en esaslı şartı, işte bu müddet kaydına riayet şartıdır.”*³

Diğer hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da vergi alacaklısı ile mükellef ve vergi sorumlusunun ilişkileri çerçevesinde, vergi alacaklısına verilen

¹ Türk Dil Kurumu, **Büyük Sözlük**, (çevrimiçi), <http://tdkterim.gov.tr/bts/>, 14.01.2011.

² Doğan Bodur, **Kanunlarımızda Müddetler**, E. Hırş'ın Önsözünden, İstanbul, Üniversite Kitabevi, t.y., s. 5.

³ A.e., s. 5.

yetkilerin kullanımı ile mükellefe ait hakların elde edilmesi ve ödevlerin yerine getirilmesi konularında, süreler ile ilgili çeşitli kurallara yer verilmiştir⁴.

1.1. Vergi Hukukunda Süre Kavramı

Vergide iki hukuki süje olan devletle birey arasında bir ilişki, bir alacak-borç ilişkisi meydana gelir. Sadece bir tarafın (devletin) empoze ettiği bir mükellefiyet şeklinde olması dolayısıyla vergi, özel hukuktaki alacak veya borçtan farklı ise de, nihayet hukuki bir ilişkiden başka bir şey değildir⁵. Ancak bu ilişki kamu hukukunun özellikleri dikkate alınarak düzenlenmiştir. Özel hukukta alacak-borç ilişkisi, kural olarak tarafların karşılıklı iradeleriyle oluştuğu halde, vergi hukukunda bu ilişki kanundan doğar. Bu ilişkinin alacaklı tarafı olan devlet üstün bir kısım yetkilerle donatılmıştır⁶. Bir başka ifadeyle, vergi hukuku bir kamu hukuku kolu olup, devletle kişiler arasındaki ilişkileri düzenler ve burada, eşitlik değil, devletin üstünlüğü vardır. Bu bakımdan vergi hukukunun konusu olan vergi ilişkisi, eşit tarafların karşılıklı iradesine değil, devletin tek taraflı ve zorunlu dileğine dayanır⁷. Ancak demokratik düzenin egemen olduğu ülkelerde, idarenin hukuka bağlılığı ilkesi benimsenmiştir. Günümüzde idare, ülkede egemen olan hukuk düzeni içinde, hukuka uygun olarak görevlerini yürütmek zorundadır. Öğretide idarenin hukuka bağlılığı “*hukuk devleti*” deyişi ile ifade edilir⁸.

Özetle, hukuk devleti ilkesi ile devlete yasaklayıcı bir alan geliştirilmekte, bireylere, bu ilke dışına taşılmayacağına dair güvence tanınmakta, öte yandan

⁴ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 5. bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2010, s. 93.

⁵ Akif Erginay, “Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşları ile Münasebeti”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: VII, Sayı: 3-4, 1951, s. 673, (çevrimiçi) <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/308/3049.pdf>, 19.01.2011.

⁶ Nami Çağan, **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1975, s. 103.

⁷ Akif Erginay, **Vergi Hukuku, İlkeler, Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi**, 12. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 1986, s. 18.

⁸ A. Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, **İdare Hukuku, Genel Esaslar**, 7. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2010, s. 37.

vergileendirme yetkisini tanınan devlete, bu yetkinin kullanılması yönünde bir direktif-program çizilmektedir⁹.

Maliye tarihini tetkik ettiğimizde görürüz ki, önceleri yalnız vergi alacağından bahseden iradeler ve vergi kanunları, zamanla yavaş yavaş, vergilerin nasıl tarh, tahakkuk, tahsil edileceği ve ödeneceği hususlarını da açıklamaktadır¹⁰. Kişilerden tek taraflı olarak alınan ve bazen vergiyi ödeyenler açısından kayda değer tutarlara ulaşan vergi gibi ağır bir yükümlülüğün ne üzerinden, **ne zaman**, hangi esasa göre, ne kadar alınacağı ve bu verginin kimi ilgilendireceği hususları birey özgürlüğü ve güvenliği açısından çok duyarlı noktalar. Bu nedenle vergi yasalarının vergilerin başlıca ana kavramlarını, ana unsurlarını içermesi, vergi ile ilgili temel özellikleri açıkça bünyesinde barındırması gerekmektedir¹¹.

Verginin ana kurucu temel öğeleri vergi konusu, vergiyi doğuran olay, vergi yükümlüsü, matrah ve orandır. Ayrıca verginin yasallığı ilkesi vergi almada verginin kurucu temel öğelerinin yasa ile konulmasını değil, vergiden doğan ödev ve yöntem ilişkilerinin de kurucu temel öğeleri tamamlayan öğeler olarak yasa ile düzenlenmelerini gerektirir. O halde, gerek vergiyi kurucu temel öğeler gerekse vergisel ödev ve vergisel yöntem ilişkilerini belirleyen temel öğeler birlikte verginin ya da vergi ödevinin ana öğelerini oluşturacaklardır¹².

Bu sebeple, vergi hukukunda süreler, kural olarak, kanunlarda gösterilmiştir. Bu, bir yerde Anayasanın 73. maddesinde¹³ de vurgulanan kanunilik ilkesinin bir gereğidir. Ancak idareye ve yargı organlarına da uygulamadan doğan birtakım

⁹ Ahmet G. Kumrulu, "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: XXXVI, Sayı: 1-4, 1979, s. 147-162, s. 152.

¹⁰ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999, s. 5.

¹¹ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 2. bs., İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2008, s. 117.

¹² **A.e.**, s. 117-118.

¹³ Anayasa 73. maddesi uyarınca, "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi vermekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*"

gereksinmeler nedeniyle süre koyma yetkisi verildiği görülmektedir¹⁴. Bu ilkenin bir sonucu olarak, tarafların aralarında anlaşarak mükellefiyete ya da vergi sorumluluğuna ilişkin süreleri değiştirmeleri mümkün değildir¹⁵.

Bu çerçevede, vergiye ilişkin hak ve ödevlerin sürelere bağlanması, bir yandan vergi ödevlisine ödevlerini yerine getirmesi bakımından güvence ve belirlilik sağlamakta, diğer yandan da vergi alacağının süratle ve etkili bir biçimde toplanması amacına hizmet etmektedir¹⁶.

Ancak bununla beraber önemle belirtmek gerekir ki, vergi hukukunda vergi yükümlü ve sorumluları ile idarenin süreler karşısında eşitliği ana ilke olarak benimsenmiştir. Kural olarak aynı işlem bakımından ilişkinin taraflarına göre farklı süre hükümleri kabul edilmemiştir¹⁷.

O halde, vergi hukukunda süreler, hukuk devleti anlayışının, dolayısıyla, vergilerin kanuniliği ilkesinin bir sonucudur. “...insan hak ve hürriyetlerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve teminat altına alan, kişi ile toplum arasında denge kuran, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyen, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan”¹⁸ devlet anlayışı ile hem devlet alacağı hem de bireysel haklar güvence altına alınmaktadır.

1.2. Türk Vergi Hukukunda Sürelerin Sınıflandırılması

Süreler, belirli olarak sınırlandırılmış ya da önceden saptanabilir zaman kesitleridir. Hukukta süreler hakların ve yetkilerin kazanılması, kullanılması ve

¹⁴ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku, Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, 18. bs., Ankara, Siyasal Kitabevi, 2008, s. 134.

¹⁵ Vergi Usul Kanunu'nun 8/3. fıkrası uyarınca, “Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.”

¹⁶ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2002, s. 136.

¹⁷ Çağan, a.g.e., s. 16.

¹⁸ Anayasa Mahkemesi'nin 26-27.09.1967 tarih ve E. 1963/336 ve K. 1967/029 sayılı kararı 19.10.1968 tarih ve 13031 sayılı Rcsmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yitirilmesi yönünden önem taşırlar. Vergi hukukunda gerek vergi alacaklısının yetkileri, gerek vergi yükümlü ve sorumlularının hakları ve yükümlülükleri ile ilgili çeşitli süre hükümleri düzenlenmiştir¹⁹.

Türk vergi hukukunda yer alan değişik hukuki niteliklerdeki sürelerin ortak yanlarının araştırılarak, sınıflandırılmasının birçok yararı vardır. Her şeyden önce sınıflandırma, uygulamada uyulacak ilkelerin ve geçerli olacak hükümlerin saptanması bakımından yarar sağlar. Kanun koyucunun güttüğü amacın ve süre hükümlerinin doğurduğu sonuçların farklı oluşu, sürelerin sınıflandırılmasını gerekli kılmaktadır. Ulaşılması istenilen amaca ve sürelerin hukuki niteliklerine göre, bunlara uyulmaması halinde karşılaşılabilecek yaptırımlar da değişik olmaktadır. Dolayısıyla sınıflandırma kuramsal olmaktan çok uygulamaya ilişkin bir gereksinmeyi karşılamaktadır²⁰.

Süreler, süreyi koyan devlet organı, hukuki nitelikleri, ifade edildikleri zaman birimi, ilgili buldukları kişiler gibi çeşitli ölçütler kullanılarak sınıflandırılmaktadır. Vergi hukukunda süreler ile ilgili hükümlerin temel kaynağını Vergi Usul Kanunu (VUK)²¹ oluşturmakla birlikte İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK)²² ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMUK)²³ da uygulama alanı bulmaktadır²⁴.

Vergi hukukunda yer alan birbirinden farklı niteliklere sahip süreler çeşitli ortak özellikleri dikkate alınarak aşağıdaki şekillerde sınıflandırılabilir:

¹⁹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 11. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2003, s. 109.

²⁰ Çağan, a.g.e., s. 15.

²¹ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 10.01.1961 tarih ve 10703-10705 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²² 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²³ 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁴ Öktar, a.g.e., s. 93.

1.2.1. Sürelerin Organik Sınıflandırılması

Süreyi koyan devlet organı ölçütü esas alındığında, üç ayrı süre türü ortaya çıkar. Buna göre, yasama organının kanun ile koyduğu süreler *“kanuni süre”*, idarenin koyduğu süreler *“idari süre”*, yargı organının koyduğu süreler ise *“yargısal süre”* denir²⁵.

1.2.1.1. Kanuni Süreler

Kanuni süreler, gerek vergi, harç ve resimlere ilişkin vergileme hükümleri koyan maddi kanunlarda, gerekse vergilerin tarh, tahakkuk, tahsil ve zamanaşımı gibi usule ilişkin hükümler koyan usul kanunlarında yer alan sürelerdir. Süreler, genellikle bazı işlemlerin yapılması gerekliliği veya bir hakkın kullanılması koşulu olarak kesin gün, hafta, ay veya yıl şeklinde belirlenir. Hukuki sonuçları, kanunun öngördüğü görevin zamanında yerine getirilmemesi bakımından sorumluluk şeklinde yahut dava açma hakkının düşmesi bakımında işlemlerin kesinlik kazanması şeklinde ortaya çıkar²⁶.

Kanuni süreler, vergi kanunları ile konulmuş sürelerdir. VUK’un 14/1. fıkrasına göre, *“vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir.”* Kanuni sürelerin dayanağı vergi hukukunda egemen olan verginin kanuniliği ilkesidir. Bu süreler, kanunda aksine hüküm bulunması halleri dışında, vergi idaresi ve yargı mercilerince değiştirilemez²⁷.

Kanuni süreler doğrudan doğruya kanundan ötürü işlemeye başlarlar. Bu süreler uyulup uyulmadığı yargı organlarınca re’sen denetlenir. Kanuni sürelerin bir özelliği de kural olarak kesin oluşlarıdır. Bu süreler, ancak kanunlarda belirtilen nedenlerden ötürü uzatılabilir; idare ve yargı oranları bu süreleri uzatmaya veya

²⁵ Oktar, a.g.e., s. 93.

²⁶ Erginay, a.g.e., s. 102.

²⁷ Oktar, a.g.e., s. 93-94.

kısaltmaya yetkili değildir²⁸. Ancak bir kısım istisnai durumlarda kanun açık hükümlerle, idare organına kanuni süreleri uzatma yetkisi vermiştir. Örneğin, VUK'un 17. maddesine göre zor durumda olmaları nedeniyle vergi işlemleri ile ilgili ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanuni sürenin bir katını geçmemek üzere Maliye Bakanlığı'nca uygun bir süre verilebilir²⁹.

Kanunda belirtilmiş kişilerin hakkında bilgi sahibi oldukları ölüm ve intikalleri ertesi ayın 15. günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirim mecburiyeti³⁰; işe başlama bildirimlerinin işe başlama tarihinden itibaren 10 gün içinde yapılması mecburiyeti; şirketlerin işe başlama bildirimleri dışındaki bildirimleri ile işi bırakma ve değişiklik bildirimlerinin olayın vukuu tarihinden itibaren 1 ay içinde yapılması mecburiyeti³¹; kurumlar vergisinin beyannamenin vergi dairesine verildiği günde, beyannamenin posta ile gönderildiği hallerde ise daireye geldiği tarihi izleyen 3 gün içinde tarh edilmesi³² gibi kanun maddeleri vergi kanunlarında yer alan kanuni süreler örnek olarak gösterilebilir.

1.2.1.2. İdari Süreler

Vergi hukukunda süreler kural olarak vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince kanun ile belirlenir³³. Ancak vergi kanunları bazı durumlarda idareye süre belirleme yetkisi verebilir³⁴. Ödevliye masraf getirmeyen, sosyal ve psikolojik maliyet yüklemeyen uygulamaya, ayrıntıya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konuların idare tarafından düzenlenmesi kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmemektedir³⁵.

İdari sürelerin özelliği, kanuni sürelerdekinden farklı olarak bir sorumluluk yaratmak veya hak düşürmekten çok, mükellef veya ilgililerin bazı işlemlerin

²⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 110.

²⁹ Çağan, a.g.e., s. 20.

³⁰ VUK'un 150. maddesi.

³¹ VUK'un 168/1. bendi.

³² 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 28/2. bendi.

³³ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 109.

³⁴ Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler*, Ankara, Yetkin Yayınları, 2000, s. 136.

³⁵ Güneş, a.g.e., s. 133.

yapılması veya bilgi edinmeleri için vergi idaresi tarafından kendilerine zaman verilmesidir. Bununla beraber, idareye vergilendirme konusunda gerekli işlemlerin yapılması için verilen süre hükümleri de vardır³⁶.

VUK'un 14/2. fıkrası uyarınca, "*Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder.*" Bu madde uyarınca, idarenin süre belirlemede iki şart vardır. Buna göre, idari süreler 15 günden az olmamak üzere belirlenmeli, mutlak suretle ilgili kişiye tebliğ edilmelidir. Kanunda herhangi bir sınırlama olmadığından idare belirlediği süreyi uzatabilir³⁷.

Haklı gerekçelerin varlığı halinde ikinci ya da üçüncü bir süre verilmesini önleyen bir hüküm VUK'un 14. maddesinde yer almamaktadır³⁸. VUK'un idari süreleri düzenleyen 14/2. fıkrası idareye süreleri belirleme konusunda görev verirken, vergi yükümlülerine de güvenceler getirmektedir. Her şeyden önce idari sürelerin alt sınırı 15 gün olarak saptanmış, böylece yükümlü ve sorumluların, idare tarafından bir ölçüde bunaltılması olasılığı ortadan kaldırılmıştır. Ayrıca sürelerin yükümlülere ve sorumlulara tebliğ edilmesi de, bu sürelerin konulmasının bir koşulu olarak hükme bağlanmıştır³⁹.

Tebliğ evrakının teslimi sırasında muhatabın geçici olara başka bir yere gittiği tespit edilirse, tebliği çıkaran mercii tarafından münasip bir süre içerisinde yeniden tebliğ çıkarılması⁴⁰; mükelleflerden yazı ile istenen bilgilere cevap verilmesi için münasip bir süre tayin olunması⁴¹ idari sürelere örnek olarak verilebilir.

VUK'un 14/2. fıkrası idarece verilecek sürenin alt sınırını 15 gün olarak belirlemekle beraber, bazı hallerde kanun idari sürenin alt sınırını 15 günden fazla olarak belirlemiştir. Örneğin, VUK'un 146. maddesi uyarınca, arama dolayısıyla

³⁶ Erginay, a.g.e., s. 103.

³⁷ Karakoç, a.g.e. (Genel), s. 136-137.

³⁸ Mehmet Arslan, *Vergi Hukukunda Zamanaşımı*, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s. 33.

³⁹ Çağan, a.g.e., s. 20.

⁴⁰ VUK'un 102/3,4. bendi.

⁴¹ VUK'un 148/2. bendi.

muhafaza altına alınan defterlere kaydedilemeyen işlemlerin defterlere ikmali için mükellefe verilecek sürenin 1 aydan az olmaması gerektiği öngörülmektedir.

Benzer şekilde, VUK'un 14/2. fıkrasında idarece verilecek süreye 15 günlük bir alt sınır konulmasına rağmen, kanun maddesinde herhangi bir üst sınırdan bahsedilmemiştir. Bu idareye, 15 günlük alt sınıra uymak kaydıyla, süreyi dilediği gibi belirleyebilme yetkisi verir. Ancak bazı hallerde kanun idarece verilebilecek süreye üst sınır getirmiştir. Örneğin, VUK'un 17. maddesine göre, zor durumda bulunanlara Maliye Bakanlığı'nca kanuni sürenin 1 katını, kanuni sürenin 1 aydan az olması halinde 1 ayı **geçmemek üzere** süre verilebilir. Benzer şekilde, VUK'un mükerrer 28. maddesi uyarınca, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, beyannamelerin verilme ve ödeme sürelerinin son gününü, kanunî süresinden itibaren bir ayı **geçmeyecek** şekilde yeniden belirlemeye yetkili kılınmıştır⁴².

1.2.1.3. Yargısal Süreler

Vergi yargısı organı tarafından belirlenen sürelerdir. VUK'un vergi hukukunda sürelerle ilgili genel hüküm koyan 14. maddesinde yalnız kanuni ve idari süreler belirtilmiştir. Ancak vergi yargısını da düzenleyen İYUK'ta, vergi yargısı organları tarafından da sürelerin belirlenebileceği öngörülmüştür⁴³.

Yargısal süreler, idari sürelerle aynı niteliktedir. Her ikisinde de kanunda bir süre hükmü yer almamıştır. İdari süreler gibi yargısal sürelerin de yöneldiği kişilere tebliğ edilmiş olması gerekir⁴⁴. Nitekim Danıştay da "*...itiraz komisyonunca bozma kararma uyulduğu belirtildikten sonra defter ve belgelerin ibrazı için ilgiliye bir aylık ek süre verilmiş olmasına rağmen bu süre içinde istenilen bu malumatın mazeretsiz olarak verilmediği hususuna dayanılarak karar verilmiş ise de böyle bir gerekçeye dayanılabilmesi için istenilen sürenin verilmiş olduğunun ilgilinin itilama sunulmuş olması gerekir. Dava dilekçesinde davacı tarafından ek süre konusunda,*

⁴² Benzer durumlar için bkz. VUK'un 111 ve mük. 227. maddeleri.

⁴³ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 111.

⁴⁴ Çağan, a.g.e., s. 22.

kendisine herhangi bir tebligat yapılmadığı iddia edilmiş ve vergi dairesi müdürlüğünce aksi ileri sürülerek tevsik edilmediği cihetle bu iddianın doğru olduğunun kabulü zorunlu hale gelmiştir. Bir kimseye ek süre verildiği bildirilmeden bu süre içinde defter ve belgelerin mazeretsiz ibraz etmediğini kabul etmek imkanı yoktur...” şeklindeki kararı⁴⁵ ile VUK’un 14/2. maddesi gereği zorunlu olan tebliğ ilkesinin yargısal süreler için de geçerli olduğunu kabul etmiş olmaktadır.

Her ne kadar yargısal süreler ile idari sürelerin aynı nitelikte olduğu belirtilmiş olsa da, her iki süre arasında birtakım farklılıklar da mevcuttur. Örneğin, idari sürelerde VUK’un 14/2. maddesinde “...15 günden aşağı olmamak şartıyla...” şeklinde ifade edilen alt süre sınırına yargısal sürelerde rastlanmamaktadır. Kanaatimce, söz konusu durum, kanun koyucunun idareyi vergi ilişkisinin kamu gücünü kullanan tarafı olarak görmesinden kaynaklanmaktadır. Kanun koyucu idari süre için bir alt sınır getirmekle idarenin sahip olduğu bu üstün yetkiyi vergi yükümlüsüne karşı ağır bir şekilde kullanmasının önüne geçmek ve yükümlüye güven vermek amacını gütmüştür. Yargı organları ise idareden farklı olarak vergi ilişkisinin bir tarafını oluşturmamaktadırlar. Yargı her iki taraf arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkları objektif bir şekilde değerlendirmek ve çözümlenmekle görevlidir. Dolayısıyla, kanun koyucu yargı organlarınca verilecek süreler için herhangi bir alt sınır belirlemeyi gerekli görmemiştir.

Örneğin, davalının 2. savunmasında davacının cevaplandırması gereken hususlar bulunursa davacıya cevap için belli bir süre verilir⁴⁶. Benzer şekilde, Danıştay, idare ve vergi mahkemeleri istenen bilgilerin haklı sebeplerin mevcudiyeti sebebiyle süresi içinde verilemediği hallerde bu süre bir defaya mahsus olarak uzatılabilir⁴⁷.

⁴⁵ Danıştay 9. Dairesi’nin 12.04.1983 tarih ve E. 1983/2383 ve K. 1983/2578 sayılı kararı ((çevrimiçi), <http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp>, 17.05.2012.).

⁴⁶ İYUK’un 16/2. fıkrası.

⁴⁷ İYUK’un 20/1. fıkrası.

1.2.2. Sürelerin Hukuki Niteliklerine Göre Sınıflandırılması

Vergi hukukunda süreler hukuki niteliklerine göre de sınıflandırılabilirler. Bu sınıflandırmada, sürelerle uyulmaması halinde doğacak hukuki sonuçlar, uygulanacak yaptırımlar ölçüt alınmaktadır. Buna göre süreler, hak düşürücü süreler, vergi ödevleri ile ilgili süreler, müsamaha süreleri ve düzenleyici süreler olarak sınıflandırılabilir⁴⁸.

1.2.2.1. Hak Düşürücü Süreler

Hak düşürücü süreler, geniş manasıyla, hukukta bir hakkın kullanılması için kanun veya mahkeme tarafından katıyetle verilmiş olan müddettir ki, hak kullanılmaksızın geçirilmiş olduğu takdirde, **hakkın mevcudiyeti son bulur**⁴⁹.

Kanunda bir süreye uyulmaması halinde sürenin ilişkin bulunduğu "*hakkın düşeceği*", "*ortadan kalkacağı*", "*sakit olacağı*", "*kullanılmayacağı*" açıkça belirtilmişse bu süre hak düşürücü niteliktedir⁵⁰.

Hak düşürücü sürelerin konulmasının amacı, uzun bir zaman dilimi içinde kullanılmayan hakların sonradan kullanılmasının objektif iyiniyet kurallarına aykırı olmasıdır⁵¹.

Hak düşürücü süreler kamu düzeninden kaynaklandıklarından hakim tarafından **re'sen** dikkate alınır. Mahkemeler ve sair makamlar bu süreyi kendiliklerinden dikkate almaya mecburdurlar. Hak düşürücü sürenin geçmiş olduğuna şahit olan ilgili makamlar, ilgiliye aynı hakkı kullanmak için kendiliklerinden bir müddet vermek yetkisine sahip değildirlere⁵². Bu sürelerle

⁴⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 111.

⁴⁹ Şakir Berki, "Hukukta Müddet Çeşitleri", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 25, Sayı: 1-2, 1968, s. 10.

⁵⁰ Karakoç, a.g.e. (Genel), s. 137.

⁵¹ Yusuf Karakoç, Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler, Ankara, Yetkin Yayınları, 2000, s. 45.

⁵² Berki, a.g.m., s. 102-103.

uyulmamasının yaptırımını, sürenin ilişkili bulunduğu **hakkın sona ermesi** ve bununla ilgili işlemin yapılmamasıdır.

Türk vergi kanunlarında yer alan hak düşürücü sürelerle ilişkin örnek olarak vergi hatasının mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, mükellefin tebliğ tarihinden itibaren 1 yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkının sakıt olması⁵³ verilebilir.

Vergi hukukunda vergi yükümlüleri için konulmuş hak düşürücü süreler bunların, idare ve yargı organlarına başvurmaları bakımından da öngörülmüştür⁵⁴. Bu süreler, hak düşürücü ve dolayısıyla titizlikle izlenmesi gereken sürelerdir. Çünkü kişilerin bu süreleri kaçırmaları halinde hem dava hakları ortadan kalkmakta ve aleyhlerine yapılan işlemler kesinleşmekte hem de idare üzerinde yargı denetimi bu yüzden sağlanamamış olmaktadır⁵⁵.

1.2.2.2. Vergi Ödevleri ile İlgili Süreler

İşe başlama, işi bırakma, adres değişikliğini bildirme, beyanda bulunma, ödemede bulunma gibi birtakım vergi ödevleriyle ilgili süreler bu kapsamdadır. Bu süreler hukuki sonuçları bakımından hak düşürücü sürelerle benzerdir. Ancak burada hak düşürücü sürelerdeki gibi hak kaybı söz konusu olmayıp, bir **yaptırımla** karşılaşma söz konusudur. Yine bu sürelerin dolup dolmadığının da **re'sen** dikkate alınması gerekmektedir⁵⁶. Öte yandan, hak düşürücü süreler yalnız kanunla konulabildiği halde bu süreler idare ve yargı organlarınca konulabilir ve yine bu organlar tarafından uzatılabilirler⁵⁷.

⁵³ VUK'un 120/2. bendi.

⁵⁴ Çağan, a.g.e., s. 27.

⁵⁵ Bumin Doğrusöz, "Vergi Yargısında Dava Süreleri", (çevrimiçi) http://www.bumindogrusozy.com/artikel.php?artikel_id=328, 20.01.2011.

⁵⁶ Karakoç, a.g.e. (Genel), s. 137.

⁵⁷ Çağan, a.g.e., s. 29-30.

Kanunla veya idare ya da yargı organlarınca saptanan bu süreler içinde belirli vergi ödevlerinin yapılması gerekmektedir. Sürenin geçirilmesi halinde uygulanacak yaptırım her olay bakımından değişiklik gösterir. Örneğin, VUK'un 168. maddesine göre, işi bırakanlar bunu vergi dairesine 1 ay içinde bildirmek zorundadırlar. İş bıraktıklarını bildirmeyen yükümlüler adına beyanname vermemeleri nedeniyle re'sen vergi tarhi yoluna başvurulabilir⁵⁸. KVK'nın 14/3. maddesine göre, kurumlar vergisi beyanamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen 4. ayın 1. gününden 25. günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir. Beyannamenin bu süre içerisinde verilmemesi halinde VUK'un 30/1. maddesi uyarınca vergi re'sen tarh edilir. Söz konusu fiil, aynı zamanda VUK'un 352/I-1. maddesi uyarınca, birinci derece usulsüzlük cezasının iki kat olarak kesilmesini gerektirmektedir.

1.2.2.3. Müsamaha Süreleri

VUK'un 371. maddesinde düzenlenen "*pişmanlık ve ıslah*" müessesesi ile VUK'un 376. maddesinde düzenlenen "*cezalarda indirim*" müessesesi için öngörülen süreler müsamaha süreleri kapsamında değerlendirilmektedir⁵⁹.

Müsamaha sürelerinin gerek hak düşürücü sürelere gerek vergi ödevleri ile ilgili sürelere benzeyen yönleri vardır. Hak düşürücü sürelere benzerler; çünkü bu sürelere uyulmadığı takdirde pişmanlık ve ceza indirimi müesseselerinden yararlanma hakkı düşer. Öte yandan, bu haklardan yararlanmak için belirli süreler içinde yapılması gerekli işlemler ödev niteliğindedir. Bu nedenle müsamaha süreleri vergi ödevleri ile ilgili sürelere daha çok benzemektedirler. Mücbir sebeplerin meydana gelmesi durumunda bu süreler de işlemez⁶⁰.

Vergi hukukunda pişmanlık ve ıslah kurumu, mükellefin vergi kaybına yol açan veya vergi kaçakçılığı suçu oluşturan eylemini kendiliğinden vergi dairesine bir haber verme dilekçesi ile bildirmesi ve VUK'un 371. maddesinde yer alan diğer

⁵⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 112.

⁵⁹ Karakoç, a.g.e. (Genel), s. 138.

⁶⁰ Çağan, a.g.e., s. 31.

kanuni gerekliliklere de uyması şartıyla, kendisi hakkında mali ve cezai yaptırım uygulanmasından vazgeçilmesini ifade eder⁶¹. Söz konusu kanuni gerekliliklerden mükellef üzerine ödev olarak yüklenenler aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Kanuna aykırı hareketlerin ilgili makamlara kendiliğinden bir dilekçe ile haber verilmesi gerekmektedir. Vergi kanunlarına aykırı durumun kendiliğinden bildiriyle “*pişmanlık*” unsuru tamamlanmış olmaktadır.
- “*İslah*” halinin gerçekleşmesi için mükellefin *pişmanlık* dilekçesini verdiği tarihten itibaren **15 gün** içerisinde hiç vermemiş olduğu beyannamesini vermesi, eksik veya yanlış beyanda bulunmuşsa eksikliği tamamlaması veya yanlışlığı düzeltmesi ve aynı **15 gün** içerisinde ödeme süresi geçmiş bulunan vergileri hesaplanacak *pişmanlık* zammı ile birlikte ödemesi gerekmektedir⁶².

Cezalarda indirim müessesesinden yararlanılabilmesi için *pişmanlık* ve *ıslah* müessesesinde olduğu gibi birtakım ödevlerin yerine getirilmesi gerekmektedir. VUK’un 376. maddesi uyarınca, ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren **30 gün** içinde ilgili vergi dairesine başvurularak vadesinde veya Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da (AATUHK)⁶³ belirtilen türden teminat gösterilerek vadenin bitmesinden itibaren **3 ay** içinde ödeneceğini bildirilmesi ve bu süreler içinde ödenmesi gerekmektedir.

İster *pişmanlık* ve *ıslah* müessesesi için ister cezalarda indirimi müessesesi için yukarıda öngörülen koşulların öngörülen sürelerde mükellefler tarafından yerine getirilmemesi halinde mükelleflerin söz konusu müesseselerden **yararlanma hakkı düşer**.

⁶¹ Erdem Ateşoğlu, “Vergi Usul Kanunu’nun 371. Maddesinde Yer Alan *Pişmanlık* ve *İslah* Kurumu Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 343, Mart 2010, s. 184.

⁶² A.e., s. 190.

⁶³ 6183 sayılı AATUHK’un 28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

1.2.2.4. Zamanaşımı Süreleri

Özel hukukta “zamanaşımı” ve “hak düşürücü süreleri” birbirine karıştırmamak gerekir. Bazı hakların yasa veya sözleşme ile belirlenen süre içinde kullanılmaması, doğrudan doğruya hakkın sona ermesi sonucunu doğurur. Bu durumda süre “hak düşürücü” etkiye sahiptir. Bir “hak düşürücü süre” söz konusu ise, zamanaşımından farklı olarak, sürenin sona ermesiyle hakkın ortadan kalktığını (ileri sürülmemiş olsa dahi) yargıç kendiliğinden dikkate alır. Böylece, hak düşüren süreler “def’i” değil, “itiraz” niteliğindedir. Yine zamanaşımından farklı olarak, hak düşürücü sürelerin durması veya kesilmesi söz konusu olmaz. Kural olarak yenilik doğuran hakların kullanılmasına ilişkin süreler “hak düşürücü” sürelerdir. Bir alacak hakkının talep edilmesine ilişkin süreler ise “zamanaşımı” süresidir⁶⁴.

Oysa **vergi hukukunda** zamanaşımı süreleri etkileri yönünden “hak düşürücü süreler”e çok yakındır. Bunun nedeni, vergi hukukunun bir kamu hukuku kolu oluşudur⁶⁵. Çünkü vergi hukukunda zamanaşımının **bir defa olarak değil, re’sen dikkate alınır**. vergi borcu ilişkisi tarafların serbest iradeleri ile değil, kanun gereği meydana gelir. Buna uygun olarak zamanaşımının etkileri konusunda kişilere bir irade serbestisi tanınmamıştır⁶⁶.

Zamanaşımı sürelerinin geçirilmesi vergi alacağının esasını doğrudan etkilediği için bu süreler yasa koyucu tarafından diğer sürelerden farklı olarak hükme bağlanmıştır. VUK’ta yer alan sürelerle ilişkin genel hükümler zamanaşımı sürelerine kural olarak uygulanmaz⁶⁷.

⁶⁴ Safa Reisoğlu, **Borçlar Hukuku, Genel Hükümler**, 13. bs., İstanbul, Beta Yayım, 1999, s. 335.

⁶⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 113.

⁶⁶ **A.e.**, s. 142-143.

⁶⁷ **A.e.**, s. 113.

1.2.2.5. Düzenleyici Süreler

Düzenleyici süreler, özellikle idarenin ve yargı organlarının görevlerinin gereği olan bazı işlemleri belirli süreler içinde yapmaları için konulmaktadır⁶⁸. Gerçekten de, hukuk devleti görevlerini belli hukuk kuralları içinde yürütür. Hukuk devletinde, devlet yalnız hukuk koyan bir varlık değil, koyduğu hukukla bağlı olan bir varlıktır⁶⁹.

Yoklama fişinin 7 gün içinde gönderilmesi⁷⁰, veraset ve intikal vergisinin 15 gün içinde tarhi⁷¹, itiraz komisyonunun ödeme emri itirazlarına ilişkin 7 gün içinde karar vermesi⁷², posta ile gönderilen beyannamelere ilişkin tarhin 7 gün içinde yapılması⁷³, gönderilmek üzere verilen dilekçelerin en geç 3 gün içinde ilgili yargı organına gönderilmesi⁷⁴ gerektiğine ilişkin süreler bu tür sürelere örnek olarak gösterilebilir⁷⁵.

Bununla beraber, kanun koyucu ne idarenin ne de yargı organı kapsamına giren bazı makamlar için de düzenleyici süreler öngörülmüştür. Örneğin, tasdik makamları kanunda belirtilen tasdik bilgilerini en geç 1 ay içinde buldukları yerin en büyük mal memuruna tevdi ederler⁷⁶.

Bu sürelerin özelliği, **yaptırımlarının olmayışıdır**. Daha açık bir ifadeyle, bu sürelere uyulmaması durumunda ne olacağı kanunda belirtilmemektedir. Bunların amacı idare ve yargı organlarının ihmallerine engel olmak ve kamu görevlilerinin görevlerini savsaklamadan daha dikkatli yapmalarını sağlamaktadır. Bu tür sürelere

⁶⁸ Karakoç, a.g.e.(Genel), s. 145.

⁶⁹ Gözübüyük, Tan, a.g.e., s. 38.

⁷⁰ VUK'un 132. maddesi.

⁷¹ 15.06.1956 tarih ve 10231 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun (VİVK) 10. maddesi.

⁷² AATUHK'un 58. maddesi.

⁷³ 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 45. maddesi ile 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 109. maddesi.

⁷⁴ İYUK'un 6. maddesi.

⁷⁵ Karakoç, a.g.e. (Genel), s. 145.

⁷⁶ VUK'un 226. maddesi.

uyulmaması, **esasa ilişkin bir şekil noksanı sayılmamaktadır**. Bununla beraber, idare ve vergi organları bu sürelerle kusurlu olarak uymamışlarsa ve bunlardan bir zarar doğmuşsa bir yandan idarenin sorumluluğu yoluna gidilebilmeli, diğer yandan da görevliler hakkında disiplin soruşturması açılabilirdir⁷⁷. Nitekim muhtar ve ihtiyar heyetleri, ekim ve sayım beyanlarını tahkik etme, beyanda bulunmayanları ve beyanını düzeltmeyenleri 15 gün içinde vergi dairesine bildirme ödevini yerine getirmedikleri taktirde ücrete hak kazanamadıkları gibi, görevlerini ihmal veya suiistimal etmeleri halinde Türk Ceza Kanunu'nun (TCK)⁷⁸ görevi kötüye kullanma suçuna ilişkin hükümlerine göre cezalandırılırlar⁷⁹.

1.2.3. Sürelerin Yer Aldıkları Vergi Hukuku Kollarına Göre Sınıflandırılması

Vergi hukuku, kişilerle devlet arasındaki vergi ilişkilerini başlıca iki şekilde inceler. Birincisinde, vergi ilişkisinden doğan karşılıklı haklar ve ödevler ele alınır. Bu anlamda verginin alacaklısı, borçlusu, verginin konusu vb. belirtilir. Vergi kanunlarının yorumu, geçmişe yürütülmemesi ilkesi, vergi ceza hukuku ve vergi usul hukukunun bazı kısımları, vergi bakımından hukuki ehliyet, vergi borcunun intikali vb. konular da açıklanır. Vergi hukukunun bu kısmına **maddi vergi hukuku** denir. İkincisinde verginin tarh ve tahakkuku, vergi yargısı, verginin toplanması (tahsili) vb. uygulama tekniğiyle ilgili konular incelenir. Buna **şekli vergi hukuku** veya tekniği denir⁸⁰.

Vergi hukukundaki süreler yer aldıkları vergi hukuku kollarına göre sınıflandırılırken bu ikili ayırım dikkate alınmış ve süreler, şekli vergi hukukunda süreler ile maddi vergi hukukunda süreler şeklinde iki ayrı başlık altında ele alınmıştır. Söz konusu ayırım çalışmamın izleyen kısımlarının ana hatlarını da oluşturmaktadır.

⁷⁷ Karakoç, a.g.e. (Süreler), s. 145-146.

⁷⁸ 5237 sayılı TCK 12.10.2004 tarih ve 25611 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷⁹ VUK'un 246. maddesi.

⁸⁰ Erginay, a.g.e., s. 12.

Burada eklenmesi gereken gerekli bir husus, yapılan tüm bölümlendirme çalışmalarının büyük ölçüde öğretisel kaldığıdır. Buna karşılık, düzenleniş şekilleri itibariyle kanunlarımızın tümüyle bu ayrımlara bağlı kalmadığını belirtmeliyiz. Kuramsal nitelikleri farklı çeşitli hükümlere aynı kanunda yer verildiği gözlemlenebilir⁸¹.

1.2.3.1. Şekli Vergi Hukukunda Süreler

Şekli vergi hukuku vergilendirmede takip edilecek yol, yöntem ve usulleri gösterir. Örneğin, vergilendirme işleminde takip edilmesi gereken aşamalar (tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil) ve ceza verilmesi usulleri ile yargılama süreçleri şekli vergi hukuku kapsamına girer. Şekli vergi hukukuna çoğunlukla genel nitelikli kurallar biçiminde yer verilirken bazen bir vergi kanununun sadece kendisi için geçerli şekli hüküm getirdiği de görülmektedir⁸². Bu açıklamalar ışığında, vergi usul hukuku, vergi yargılama hukuku ve vergi icra hukukunda yer alan süreler şekli vergi hukuku kapsamında ele alınacaktır.

1.2.3.2. Maddi Vergi Hukukunda Süreler

Maddi vergi hukukunu “*vergi borcu konusunda hak ve ödevlerin doğumunu, sona ermesini ve bunların içeriğine ilişkin hukuki ilkeleri inceleyen dal*” olarak tanımlayabiliriz. Maddi vergi hukuku, vergi alacağının konusunu, yöneldiği kişiyi, vergi idaresinin yükümlü ve sorumlu karşısındaki yetkilerini belirler⁸³. Benzer şekilde, vergi borcunun sona ermesine ilişkin süre hükümleri maddi vergi hukuku ile ilgilidir⁸⁴. Bu bağlamda tahakkuk ve tahsil zamanaşımı süreleri ve cezalarda zamanaşımı süreleri maddi vergi hukukunun konusunu oluşturmaktadır.

⁸¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 6.

⁸² Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, 3. bs., Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s. 28.

⁸³ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 5-6.

⁸⁴ Çağan, a.g.e., s. 39.

Vergi ceza hukukunun ise şekli vergi hukukunun mu yoksa maddi vergi hukukunun mu bir dalı olduğu konusunda tam bir netlik bulunmamaktadır. Doktrinde ERGİNAY'ın vergi ceza hukukunu maddi vergi hukuku kapsamında değerlendirdiği⁸⁵; ÖNCEL'in vergi ceza hukukunun maddi yönünü kabul etmekle beraber şekli hukukta yer alan konularının da bulunduğunu söylediği⁸⁶; ÇAĞAN'ın ise vergi ceza hukukunu hem şekli hem de maddi vergi hukuku kapsamı dışında ayrı bir dal olarak ele aldığı⁸⁷ görülmektedir. Bu çalışmada ise vergi ceza hukukunun maddi vergi hukuku başlığı altında ele alınması konunun bütünlük içinde irdelenmesi açısından doğru bulunmuştur.

⁸⁵ Erginay, a.g.e., s. 12.

⁸⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 6.

⁸⁷ Çağan, a.g.e., s. 40.

İKİNCİ BÖLÜM: ŞEKLİ VERGİ HUKUKUNDA SÜRELER

Türkçe yazında esas itibariyle maddi vergi hukuku ve şekli vergi hukuku ayrımı kullanılır. Ancak şekli vergi hukukunu bir üst kavram olarak kabul ettiğimizde, bunun dallarını esas itibariyle vergilendirme tekniğini düzenleyen vergi usul hukuku, yargı uyuşmazlıklarını düzenleyen vergi yargılama hukuku ile tahsil ilkelerine ilişkin vergi icra hukuku oluşturmaktadır¹.

Vergi hukukunda yer alan süre hükümlerinin önemli bir bölümü şekli vergi hukukundadır. Ancak bir kuralın maddi hukuka mı, yoksa şekli hukuka mı dahil olduğunun saptanması her zaman kolay değildir. İlke olarak, bir süre kuralı, şekli vergi hukukuna ilişkin kurallar koyan VUK'ta veya AATUHK'ta yer almışsa şekli hukuka, özel bir vergi kanununda düzenlenmişse maddi hukuka girer. Ancak bu ölçüt mutlak bir biçimde doğru sonuçlar vermez. Gerçekten çeşitli özel vergi kanunlarında şekli vergi hukukuna giren birçok süre hükümlerine yer verildiği gibi, VUK'ta ve AATUHK'ta da maddi vergi hukukuna ilişkin süre hükümlerine yer verilmiştir².

Bu kapsamda şekli vergi hukukunda yer alan süreler, vergi usul hukukunda süreler, vergi yargılama hukukunda süreler ve vergi icra hukukunda süreler olmak üzere üç ana başlık altında ele alınmıştır.

2.1. Vergi Usul Hukukunda Süreler

Vergi usul hukuku, genel anlamda vergi ilişkilerinden doğan hak, yetki ve görevlerin gerçekleştirilme ve kullanılma şekillerini gösteren kurallardan oluşmuştur. Bu bakımdan vergilerin başlıca tarh ve tahakkuku, süreler, tebliğ, zamanaşımı, defter tutma, vergi uyuşmazlıkları, vergi yargısı vergi usul hukukunun konusuna girer. Bu hukuk kolu, yapısı itibariyle, diğer usul hukuku kollarına benzer; fakat kendisiyle ilgili özel usul kurallarının bulunması, onu genellikle diğerlerinden ayırır³.

¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 156.

² Çağan, a.g.e., s. 41-42.

³ Erginay, a.g.e., s. 31.

2.1.1. Vergi Ödevleri ile İlgili Süreler

VUK'ta düzenlenen ve süreler ile sıkı bir ilişki içinde olan vergisel ödevlerin başında beyanname verme, ödeme, bildirimde bulunma, amortismanlar gibi müesseseler gelmektedir. Dolayısıyla söz konusu müesseseler süre bazında beyanname verme ve ödeme, bildirimler, defter ve belge düzeni, amortismanlar, düzeltme ve uzlaşma ana başlıkları altında irdelenecektir.

2.1.1.1. Beyanname Verme ve Ödeme

Vergi mükellefiyetine ilişkin olarak ilk akla gelen ödevlerden biri beyanname verme ve ödeme yükümlülüğünün yerine getirilmesidir. Bahsi geçen vergi ödevine ait sürelerle ilişkin olarak Türk vergi hukukunda yer alan düzenlemeler aşağıda ele alınmıştır.

2.1.1.1.1. Genel Kural

Bir vergi alacağının varlığı vergiyi doğuran olay ile kabul edilmekle birlikte, alacak tutarı bu olay ile belirginleşmemektedir. Vergi alacağının somut bir miktar olarak sınırları tahakkuk anında çizilmekte, bu somutlaşan vergi alacağı hakkı üzerinde vergi alacaklısı, ancak “*ödeme zamanı*” başından itibaren bir “*alacağı talep hakkı (tahsil yetkisi)*” kazanmaktadır. Vergi idaresi alacağı ödeme zamanı içerisinde tahsil edebilmekte; yine buna paralel bir şekilde vergi borçlusu da ödeme yapabilmektedir. Bu bağlamda “*tahakkuk aşaması*” işlemekte olan bir zaman düzeneğine tahsil aşaması (ödeme aşaması) öncesindeki bir anı (günü/tarihi) göstermektedir. Bu anın gelmesiyle birlikte, artık vergi idaresi ve vergi borçlusu tarafından “*gerçekliği anlaşılan*” vergi alacağı (tutarı) ortaya çıkmaktadır⁴.

⁴ Aziz Taşdelen, “Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 56, Sayı: 1, 2007, s. 285.

Ödeme, vergi alacaklısı yönünden tahsil, muaccel bir vergi borcunu sona erdiren vergilendirme aşamasıdır. Verginin muaccel olmasında ölçüt **verginin tahakkukudur**. Henüz tahakkuk etmemiş, başka bir deyimle muaccel olmamış vergiler, kural olarak ödenemez⁵. Vergi alacağının maddi anlamda tahakkuk etmesi bazen tahakkuk işlemi (tahakkuk fişi), bazen tutanağın imzalanması (uzlaşma tutanağı), bazen dava açma süresinin geçirilmesi anı ve bazen de bir mahkemenin karar vermesi (yükümlünün açtığı davanın reddi) şeklinde dış dünyada görünmektedir. Bu işlemler ve olgular vergi alacağını belirgin duruma getirmektedirler⁶.

Tahakkuk, tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir⁷. Dolayısıyla, tahakkukun gerçekleşebilmesi için verginin beyannameye dayanılarak, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyat usullerinden biriyle tarh edilmiş olması gerekmektedir. Bu açıdan beyanname verme doğrudan verginin tarhı ile ilgili bir kavram iken, ödeme ise doğrudan verginin tahakkuku ile ilgili bir kavramdır.

Vergi, normal olarak tahakkuktan sonra ödenir. Ancak aşağıdaki hallerde tahakkuktan önce ödeme söz konusu olur⁸:

- Beyannamenin posta ile gönderilmesi
- Ceza indiriminden yararlanma halinde ödeme
- Davadan vazgeçme suretiyle ödeme
- Pişmanlıkla beyan edilen matraha ait vergiler
- Uzlaşmada ödeme

Beyana dayanan vergilerde ödeme zamanı beyanname verme süresi ile aynıdır⁹. Ancak gelir ve kurumlar vergisinde olduğu gibi hesap dönemi takvim yılı

⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 123.

⁶ Taşdelen, a.g.m., s. 286-287.

⁷ VUK'un 22. maddesi.

⁸ Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, t.y., s. 345-345.

⁹ VUK'un 25. maddesi uyarınca, vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler "*Tahakkuk fişi*" ile tarh ve tahakkuk ettirilir.

olan vergilerin ödenmesi için beyanname verme süresine bağlı olmaksızın taksit süreleri de belirlenirken, katma değer vergisi ve muhtasar beyannameler gibi aylık hesap dönemlerine ilişkin vergilerde beyanname verme süresi ile ödeme süresi aynı tarih olarak tespit edilmiştir¹⁰. Bu sebeple, “*beyanname verme*” ve “*ödeme*” arasında yukarıda belirtilen temel nitelik farkına rağmen, süre bakımından her iki müessesenin birbirine olan yakınlığı aynı başlık altında ele alınmalarını gerekli kılmıştır.

AATUHK'nın 37. maddesine göre, kural, kamu alacağının özel kanununda belli edilen zamanda ödenmesidir. Özel kanunlarda, konusu olan kamu alacağı için özel ödeme zamanları gösterilmiştir. Vergiler özel kanunlarında belli edilen süreler içinde ödendikleri takdirde zamanında, yani vadesinde ödenmiş kabul edilirler¹¹.

VUK'un 111. maddesinde “*Vergi, kanunlarında gösterilen süreler içinde ödenir.*” şeklinde hükmolunmak suretiyle ödeme zamanlarına ilişkin genel bir hüküm getirilmiştir. Ödeme zamanları için verginin düzenlendiği ilgili vergi kanununa atıf yapılmıştır. Benzer şekilde beyanname verme süreleri de vergilerin ilgili buldukları kanunlarda düzenlenmiştir. Örneğin, yıllık gelir vergisi beyannamesi, ilgili olduğu takvim yılını izleyen yılın mart ayının başından 25. günü akşamına kadar; gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan ibaret olması halinde şubat ayının 25. günü akşamına kadar verilir¹². Şubat ayı içerisinde verilmesi gereken beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi şubat ve haziran aylarında; mart ayı içerisinde verilmesi gereken beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi mart ve temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksit halinde ödenir¹³. Kurumlar vergisi beyannamesi ise hesap döneminin kapandığı ayı izleyen 4. ayın 1. gününden 25. günü akşamına kadar verilir¹⁴. Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenir¹⁵.

¹⁰ Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4. bs., y.y., Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2008, s. 172.

¹¹ Turgut Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu**, y.y., Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s. 206.

¹² GVK'nın 92. maddesinin 1. fıkrası.

¹³ GVK'nın 117. maddesi.

¹⁴ KVK'nın 14/3 ve 25/5. bentleri.

Vergi cezalarının ödenme zamanı ise VUK'un 368. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, cezaya karşı dava açılmamışsa dava açma süresinin sonundan itibaren; dava açılmışsa ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenir.

2.1.1.1.2. Ödeme Sürelerinin Uzaması

Ödeme zamanlarına ilişkin genel kural VUK'un 111. maddesinin ilk bendinde belirlenmiş olmakla beraber, aynı maddenin diğer bentlerinde ödeme sürelerini uzatan haller sayılmıştır.

Mücbir sebep, zor durum ve ölüm hallerine ilişkin olarak VUK'un 15, 17 ve 342. maddelerinin uygulanması halinde ödeme süresi de uzar¹⁶. 4731 sayılı Kanun'la¹⁷ yapılan değişikliğe kadar Maliye Bakanlığı mücbir sebep halinin tahakkuk etmiş vergilerin ödeme süresini uzatmadığını kabul etmekteydi. Ancak 4731 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik, Maliye Bakanlığı'na tabi afetlerle sınırlı olmak üzere ödeme süresini uzatma yetkisi vermektedir. 5228 sayılı Kanun'la¹⁸ yapılan değişiklik sonrasında beyanname verme süreleri uzatılan vergilerin ödeme sürelerini uzatma yetkisi de vermiştir¹⁹.

VUK'un 111. maddesi, Maliye Bakanlığı'na 500'den fazla mükellefi olan vergi dairelerine para yatırmak bakımından vade bitiminden itibaren 15 gün içinde ödeme zamanını belirleme yetkisi vermiştir. Ancak önemle belirtmek gerekir ki, bu yetki yalnızca ödeme zamanını belirlemek bakımından verilmiştir. Maliye Bakanlığı'nın söz konusu maddeye istinaden beyanname verme sürelerini belirleme

¹⁵ KVK'nın 21. maddesi.

¹⁶ VUK'un 111. maddesi.

¹⁷ 4731 sayılı 17.08.1999 ve 12.11.1999 Tarihlerinde Meydana Gelen Depremlerden Zarar Görenlerin Vergi Borçları ve Vergi Cezalarının Terkini ile Vergi Usul Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu ve Organize Sanayi Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 30.12.2001 tarih ve 24626 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁸ 5228 sayılı Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 31.07.2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁹ Özyer, a.g.e., s. 173-174.

yetkisi yoktur. Bununla beraber, VUK'un mükerrer 28. maddesi uyarınca, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na beyannamelerin verilme ve ödeme sürelerinin son gününü kanuni süresinden itibaren 1 ayı geçmeyecek şekilde yeniden belirleme yetkisi verilmiştir.

2.1.1.1.3. Özel Ödeme Zamanları

Ödeme zamanlarına ilişkin genel kural VUK'un 111. maddesinde belirlenmiş olmakla birlikte, VUK'un 112. maddesinde özel ödeme zamanları öngörülmüştür.

2.1.1.1.3.1. İkmalen, Re'sen ve İdarece Tarh Olunan Vergilerde Ödeme Zamanları

VUK'un 112/1. bendi uyarınca, ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergiler, taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden başlayarak **1 ay** içinde ödenir.

İkmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilere ilişkin olarak ödeme zamanları tahakkuka bağlanmış olduğundan söz konusu tarhiyatların tahakkuk zamanlarının açıklanması gerekmektedir. Re'sen, ikmalen ve idarece tarh işlemi gösteren ihbarnamenin tebliği ile vergi alacağı hemen tahakkuk etmemektedir. Yükümlüye, kendi beyanına dayanmayan bu tarh işlemi nedeniyle haklarını koruyabilmesi için dava hakkı tanınmaktadır²⁰. Somut bir vergi borcuna ilişkin olarak tesis edilen tarh işlemine derhal uygulanabilir nitelik atfetmemek suretiyle devlet karşısında yükümlüye öncelik tanınmış olmaktadır. Tarh işleminin uygulanabilmesi, bir başka deyişle verginin tahsili belli koşullara tabi kılınmıştır. Yükümlü tebliğden itibaren **30 gün** içinde vergi davası açmadığı takdirde artık bir anlamda borcu kabullenmiş sayılacağından, vergi tahakkuk eder. Böylelikle ödenecek aşamaya gelmiş olan bu vergi borcu bakımından bir sorun yoktur.

²⁰ Taşdelen, a.g.m., s. 295.

Yükümlü dava açtığı takdirde ise yürütme kendiliğinden durur. Tahakkuk aşaması vergi mahkemesinin kararına kadar ertelenmiş olur. Vergi mahkemesi davayı kabul etmediği takdirde ise vergi tahakkuk eder²¹.

2.1.1.1.3.2. Memleketi Terk ve Ölüm Halinde Ödeme

VUK'un 112/2. bendi uyarınca, memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını mucip haller dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir. İkmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergiler ise tahakkuk tarihinden itibaren 1 ay içerisinde ödenir.

VUK'un 16. maddesinde vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine 3 ay ekleneceği hükmolunmuştur.

GVK'da memleketi terk ve ölüm halleri için özel beyanname verme süreleri belirlenmiştir. Memleketi terk halinde terke takaddüm eden 15 gün içinde, ölüm halinde ise ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde beyanname verilir²². Ödemelerin de söz konusu süreler içinde gerçekleştirilmesi gerekir. Bahsi geçen özel beyanname süreleri memleketi terkin ya da ölümün gerçekleştiği takvim yılına ait kıst dönem için geçerlidir.

Ölüm ve memleketi terk halinde, gerek kıst dönem vergisi gerekse geçmiş dönemlerin tahakkuk etmiş fakat vadeleri daha sonra gelecek olan vergileri beyanname verme süresi içinde ödenir²³.

KVK'da tam mükellefiyete tabi kurumlar açısından memleketi terk hali için özel bir beyanname verme zamanı dolayısıyla ödeme zamanı öngörülmemiştir. Ancak dar mükelleflerde tarhiyatın muhatabının memleketi terk etmesi halinde

²¹ Ahmet Kumrulu, "Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C: 40, Sayı: 1-4, 1988, s. 244.

²² GVK'nın 92. maddesinin 2. fıkrası.

²³ Özbaleci, a.g.e. (VUK), s. 341.

beyannamenin ülkeyi terkten önceki 15 gün içinde verileceği KVK'nın 25/5. bendinde hükümlenmiştir.

2.1.1.1.3.3. Teminat Gösterilmesi Halinde Ödeme

Memleketi terk edenlerin, ölenlerin veya benzeri haller dolayısıyla mükellefiyetleri kalkanların ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergilerine ilişkin ödeme zamanı AATUHK'ta belirtilen türden teminat gösterildiği takdirde, vergi kanunu ile belli taksit zamanına kadar ve taksit zamanı geçmiş ise **3 ay** uzatılır²⁴.

“*Vergi kanunu ile belli taksit zamanı*” ifadesi ölüm halinde teminat gösterilmesi söz konusu olduğunda ödeme süresinin nasıl belirlenmesi gerektiğine ilişkin farklı görüşlerin ortaya çıkmasına sebep olmuştur. ÖZYER'e göre, söz konusu ifadeden kasıt, her vergi kanunu ile belli edilen taksit sürelerdir. Örneğin, gelir vergisi açısından teminat gösterilmesi halinde taksit süreleri geçmişse GVK'nın 117. maddesinde belirtilen taksit sürelerine 3 ay ilave edilecektir. ÖZYER, gelir idaresinin bu durumda VUK'un 112. maddesinin uygulanabileceği ve teminat gösterilmesi halinde gelir vergisinin taksit süreleri içinde ödenmesinin mümkün olduğu görüşünde olduğunu belirtmiştir²⁵. ÖZBALCI ise teminatın ödeme süresini “*vergi kanunu ile belli taksit zamanı*”na kadar uzattığını, “*taksit zamanında*” değişiklik yaratmadığını, ölüm halinde “*vergi kanunu ile belli taksit zamanı*”nın beyanname verme süresi olduğunu, dolayısıyla teminat gösterilmesinin sadece bu vadeye 3 ay ilave yapılmasını sağlayacağını belirtmiştir²⁶. KIZILOT da “*vergi kanunu ile belli taksit zamanı*” ifadesi ile ilgili vergilerin taksit sürelerinin değil, beyanname verme süresinin kastedildiğini belirtmektedir²⁷.

²⁴ VUK'un 112/2. bendi.

²⁵ TC Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Ankara Valiliği'ne gönderdiği 15.05.1996 tarih ve 20333 sayılı yazı (Özyer, a.g.e., s. 176-177.).

²⁶ Özbalcı, a.g.e. (VUK), s. 344.

²⁷ Şükrü Kızılot, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, C: I, Ankara, Savaş Yayınları, 1991, s. 937-938.

Ölüm haliyle işin terki halinin bir kıyaslamasını yapılırsa, mükellefin ölüm yerine işi terk sebebiyle mükellefiyetin sona ermesi halinde ilgili vergi kanununda belirtilen taksit zamanına kadar uzatma söz konusu olur²⁸.

2.1.1.1.3.4. Dava Açılması Halinde Ödeme

Tarhiyat işlemlerine ilişkin ihbarnamenin tebliği ile vergi alacağı hemen tahakkuk etmemektedir. Yükümlüye, kendi beyanına dayanmayan bu tarh işlemi nedeniyle haklarını koruyabilmesi için dava hakkı tanınmaktadır²⁹. Re'sen, ikmalen ve idarece tarh işlemi gösteren ihbarnamenin tebliği üzerine, hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle 30 gün içerisinde dava açılabilir. Davanın açılması, başkaca bir işleme gerek kalmadan tahsil işlemlerini durdurmaktadır³⁰. İcrai nitelikli tarh işlemine karşı dava açıldığında, bir sonraki aşama olan tahsil işleminin yapılamayacağı gösterilmektedir. Tahsil edilmemesi için ayrıca bir yürütmeyi durdurma kararına gerek kalmamakta; tahakkuk aşaması da bu nedenle ertelenmiş olmaktadır. Tahakkuk etmeyen alacağın tahsiline geçilememektedir. Dava açılması nedeniyle tahsil edilebilecek safhaya geçilemediği içindir ki, tahakkukun oluşmasını önlemektedir. Yükümlü tarafından açılan davanın reddi kararı ile birlikte, reddedilen kısım için vergi alacağı maddi anlamda tahakkuk etmektedir. Bu kararın idareye tebliği üzerine, tahakkuk eden vergi alacağı için bir ihbarname düzenlenmektedir³¹. Böylece tahakkuk eden vergi borcu, taksit süresi geçmemiş olanlar için normal taksit süreleri içerisinde, geçmiş olanlar için ise mahkeme kararına göre hesaplanan vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 1 ay içinde ödenir³².

2.1.1.1.3.5. Uzlaşma Halinde Ödeme

VUK'un ek 8/1. bendinde, uzlaşılan vergi ve cezaların ne şekilde ödeneceği hükme bağlanmıştır. Uzlaşma tutanağı ödeme zamanlarından önce tebliğ edilmişse

²⁸ Hayati Çiftlik, "Özel Ödeme Zamanları", *Vergi Sorunları Dergisi*, 1984-II, s.78.

²⁹ Taşdelen, *a.g.m.*, s. 295.

³⁰ İYUK'un 127/3. fıkrası.

³¹ Taşdelen, *a.g.m.*, s. 298.

³² VUK'un 112/3. bendi.

kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen ya da tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süresi geçmiş olanlar tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenir.

2.1.1.1.3.6. Pişmanlık Halinde Ödeme

VUK'un 371/5. bendinde, pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanmak isteyen mükelleflerin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten itibaren haber verilen vergilerin pişmanlık zammı ile beraber 15 gün içinde ödenmesi gerektiği belirtilmiştir. Ancak henüz taksit süresi geçmemiş olan vergiler taksit süreleri içerisinde ödenir³³.

2.1.1.1.3.7. Cezalarda İndirim Halinde Ödeme

VUK'un 376. maddesinden istifade ile ödeme halinde, vergi aslı ve cezanın indirimden arta kalan kısmı, 1 aylık süre içinde müracaatla vadesinde ödenebilecek veya teminat gösterilmesi halinde vade 3 ay uzatılabilecektir³⁴.

2.1.1.1.3.8. İdari Başvuru Halinde Ödeme

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerle bunların zam ve cezalarını konu edinen işlemlere (tarh ve ceza kesme işlemlerine) karşı yapılan idari başvurunun³⁵ bu vergi ve cezaların tahsilini durdurabilmesi, söz konusu başvurunun bunların ödeme zamanlarını geciktirici etki yaratmasına bağlı bulunmaktadır. Ödeme zamanları, vergiler için, VUK'un 111 ve 112. maddelerinde; cezalar için ise, aynı kanunun 368. maddesinde gösterilmiştir³⁶.

³³ Özyer, a.g.e., s. 177.

³⁴ Çiftlik, a.g.m., s. 80.

³⁵ İYUK'un 11. maddesi.

³⁶ Turgut Candan, "İdari Yargılama Usulü Kanununun 10 ve 11. Maddelerinde 4001 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler-III", **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 1995, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=199505501.htm, 14.06.2011.

Vergi cezaları ile ilgili olarak, üst makama yapılan başvurunun söz konusu etkisinin varlığı, VUK'un düzenlemelerinden kolaylıkla çıkartabilmektedir. Anılan Kanun'un "*Vergi Cezalarının Ödenme Zamanı*" başlıklı 368. maddesinde, vergi cezalarının, cezaya karşı vergi mahkemesinde **dava açılmaması halinde**, dava açma süresinin bittiği tarihten; **dava açılması halinde** de, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden başlayarak 1 ay içinde ödenmesi öngörülmüştür. Görüldüğü üzere, maddede, vergi cezalarının ödenme zamanlarının başlangıcı, idari dava açma süresine bağlı kılınmıştır. Bu dava süresi de, vergi mahkemelerinde idari dava açma süresi olan 30 günlük süredir³⁷. Dolayısıyla, vergi cezalarının, idari davaya konu edilmemeleri halinde, 30 günlük idari dava açma süresinin bitimini izleyen günden itibaren 1 ay içinde ödenmeleri gerekmektedir³⁸.

İYUK'un 11. maddesine uygun biçimde yapılacak idari başvuru, ceza kesme işleminin tebliğini izleyen günden itibaren işlemeye başlayan vergi mahkemesinde dava açma süresini durduracağından, kesilen cezanın ödenmesi gereken aşamaya gelmesi de, idari dava açma süresinin durduğu zaman boyunca ve yeniden işlemeye başlayıp sona erdiği tarihe kadar mümkün olmayacaktır. Başka bir anlatımla, cezasının ödenmesi gereken 1 aylık sürenin başlangıcı, idari başvuru ile duran dava açma süresinin yeniden işlemeye başlayıp sona ereceği günü izleyen tarih olacaktır. İdarece, bu tarihe kadar ve bu tarihten itibaren 1 aylık ödeme süresi içerisinde, cezanın tahsiline girişilmesi olanaklı değildir³⁹.

İkmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerle ilgili olarak, üst makama yapılacak idari başvurunun verginin ödenme zamanını geciktirici etkisinin olup olmayacağı, vergi cezalarınınkine kadar açık değildir. VUK'un 112. maddesinin ilk fıkrasında, ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergilerin taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmiş olmaları halinde, taksit süreleri içinde; taksit sürelerinin kısmen veya tamamen geçmesinden sonra tahakkuk etmeleri halinde de, geçmiş taksitlerin

³⁷ İYUK'un 7/1. bendi.

³⁸ Candan, a.g.m. (İYUK 10-11-III).

³⁹ A.e.

tahakkuk tarihinden başlayarak 1 ay içinde ödeneceği öngörülmüştür. Buna göre, anılan yöntemlerle tarh olunan vergi için ödeme süresinin başlayabilmesi verginin tahakkuk etmiş olmasına bağlı bulunmaktadır⁴⁰.

VUK'un 22. maddesinde, verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi olarak tanımlanmıştır. Bu tanımdan anlaşılacağı üzere, tarh ve tebliğ olunan bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelebilmesi, yani VUK'un 112. maddesinde öngörülen 1 aylık ödeme süresinin başlayabilmesi için, tebliğinden sonra bir zaman parçasının geçmiş olması gerekmektedir. Geçmesi, tarh olunan verginin tahakkuk etmesi sonucunu doğuracak olan bu sürenin ne olduğu konusunda ise (vergi cezalarının ödenme zamanları ile yapılanın aksine), anılan Kanunda yapılmış açık bir düzenleme yoktur. Bununla birlikte, gerek öğretide, gerekse uygulamada, tarh olunan verginin ödenmesi gereken safhaya gelebilmesi için geçmesi gereken bu zaman parçasının, vergi mahkemesinde **idari dava açma süresi** olduğu kabul edilmektedir. Bu görüş ve uygulamalar, verginin tahakkuku ile vergi cezasının tahakkuku arasında paralellik kurulmasını sağlamaktadır. Buna göre, ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan verginin tahakkuku, ya dava açma süresinin tarh işlemine karşı idari dava açılmadan geçirilmesiyle ya da açılan dava sonunda vergi mahkemesince verilen karar üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliği ile olmaktadır⁴¹.

Durum böyle olunca, idari dava açma süresini durduran üst makama başvurunun, verginin bu süreye bağlı bulunan tahakkukunu, dolayısıyla ödenmesi gereken aşamaya gelmesini de geciktirmesi tabiidir. Başka anlatımla, İYUK'un 11. maddesine uygun şekilde yapılan bir idari başvuruya konu edilen verginin ödeme zamanının başlangıcının, bu başvuru dolayısıyla duran idari dava açma süresinin yeniden işlemeye başlayıp sona ereceği tarihe göre belirlenmesi gerekmektedir⁴².

⁴⁰ A.e.

⁴¹ A.e.

⁴² A.e.

2.1.1.1.3.9. Diğer Kanunlarda Yer Alan Özel Ödeme Zamanları

VUK'un 112. maddesinin öngördüğü hükümler dışında vergi kanunlarında da özel ödeme zamanlarına yer verilmiştir. Örneğin, yukarıda da sıkça bahsedildiği üzere, gelir vergisinde beyanname verme ve ödeme zamanları bütün kazanç ve iratlar için GVK'nın 117 ile 120. maddelerinde genel kurallara bağlanmıştır. Bu kuralların istisnası olarak takvim yılı içinde ülkeyi terk edenlerde ülkeyi terkten önceki 15 gün içinde, ölüm halinde ise ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde beyanname verilmesi ve verginin ödenmesi gerekir⁴³. Kurumlar vergisinde ise tasfiyeye giren veya birleşme yoluyla ortadan kalkan kurumlarda farklı ödeme süreleri belirlenmiştir^{44, 45}.

2.1.1.1.4. Beyanname Verme ve Ödeme Zamanlarına Uyulmamasının Hukuki Sonuçları

Vergi kanunlarında öngörülen ödevlerin yerine getirilmesi için birtakım süreler öngörülmüştür. Bu süreler içerisinde ödevlerin yerine getirilmemesi halinde mükelleflerin karşılaştıkları yaptırımlar kanunda belirlenmiştir. Beyanname verme ve ödeme sürelerine ilişkin açıklamalarda her iki müesseseyi birbirinden ayıran temel bir nitelik farkı olduğunu belirtilmişti. Bu ayırım özellikle vergi kanunlarında öngörülen sürelere uyulmaması halinde kendini gösterir. Beyanname verme sürelerine uyulmaması vergilendirmenin tarhiyat aşamasında, ödeme sürelerine uyulmaması ise vergilendirmenin tahsil aşamasında sorun yaratır. Dolayısıyla her iki fiil için öngörülen yaptırımlar da bu temelde değişmektedir.

⁴³ GVK'nın 92/2. fıkrası.

⁴⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 125.

⁴⁵ KVK'nın 20/2 ve 3. fıkraları.

2.1.1.1.4.1. Re'sen Vergi Tarhiyatı

VUK'un 30/1. bendinde vergi beyannamesinin kanuni süresi geçtiği halde verilmemiş olması **re'sen tarhiyat** nedeni olarak sayılmıştır. Bu durumda vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen raporlarda olması gereken matrah tespit edilerek, vergi re'sen tarh edilir.

2.1.1.1.4.2. Genel Usulsüzlük Cezası

VUK'un 352/I-1. bendi uyarınca, vergi beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması **I. dereceden usulsüzlük cezasını** gerektirmektedir. Söz konusu fiil aynı zamanda re'sen tarhiyatı da gerektirdiğinden usulsüzlük cezasının **2 kat** olarak uygulanması gerekmektedir.

Diğer vergi türlerinden farklı olarak, **veraset ve intikal vergisi** beyannamesinin ikinci 15 günlük süre içerisinde verilmesi⁴⁶ için I. derece usulsüzlük cezası; ilk 15 günlük süre içerisinde verilmesi⁴⁷ için II. derece usulsüzlük cezası öngörülmüştür.

2.1.1.1.4.3. Vergi Ziyası Cezası

VUK'un 341. ve 344. maddeleri uyarınca, mükellefin vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi halinde mükellef hakkında ziyaa uğratılan verginin 1 katı tutarında **vergi ziyası cezası** kesilir.

⁴⁶ VUK'un 352/I-11. bendi.

⁴⁷ VUK'un 352/II-1. bendi.

2.1.1.1.4.4. Gecikme Faizi

Vergi kanunları, vergi alacağıın doğumu için, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini gerekli kılmaktadır. Ancak vergiyi doğuran olayın söz konusu verginin vadesinden sonra saptanması halinde de, devlet açısından vergi alacağı ve mükellef açısından da vergi borcu doğmaktadır. Ancak verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi, vergi ziyayı cezasıyla cezalandırılmış hem de verginin geç ödenmesine yol açtığı için, fer'i bir borç olan **gecikme faizi** uygulamasına dayanak olmuştur⁴⁸.

Gecikme faizi alacağı sadece re'sen, ikmalen ve idarece vergi alacağıın tarhının yapılması sonucu ortaya çıkmaktadır. Pişmanlık ve ıslahta gecikme faizi alınmamaktadır⁴⁹. Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar; dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren yargı oranı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için gecikme faizi uygulanır⁵⁰. Uzlaşma yapılan durumlarda ise, normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe göre gecikme faizi hesaplanmaktadır⁵¹.

Beyanname verme ödevinin zamanında yerine getirilmemesi halinde karşılaşılabilecek hukuki sonuçların çoğu cezai bir nitelik taşımasına rağmen gecikme faizi **mali niteliği** ile dikkat çekmektedir. Gecikme faizinin taşıdığı mali nitelik gerek kanun gerekçesinde gerekse kanunun sistematik yorumunda açıkça görülmektedir. Bunlara ek olarak, **Anayasa Mahkemesinin 27.9.1988 tarih ve E. 1988/7 ve K. 1988/27 sayılı kararı**⁵², gecikme faizinin mali niteliğini tartışmaya yer vermeyecek şekilde ortaya koymuştur. Anayasa Mahkemesi söz konusu kararında paranın zaman

⁴⁸ Elif Sonsuzoğlu, **Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2001, s. 69-70.

⁴⁹ Taşdelen, **a.g.m.**, s. 307.

⁵⁰ VUK'un 112/3. fıkrası.

⁵¹ Taşdelen, **a.g.m.**, s. 308.

⁵² 26.12.1988 tarih ve 20031 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

değerine ve satın alma gücüne atıf yapmak suretiyle gecikme faizinin dayandığı ekonomik mantığı açıklamıştır. Gecikme faizi ile devlet maliyesinin korunduğunun ve istenmeyen ekonomik aksaklıkların ortaya çıkmasının engellendiğinin ve vergisini zamanında ödeyen yükümlü ile ödemeyen yükümlü arasında bir eşitsizliğin doğmasına fırsat verilmediğinin altı çizilmiş; bu açıdan gecikme faizinin **ek bir mali ceza olarak nitelendirilmesinin olanaksız olduğu** belirtilmiştir⁵³.

2.1.1.1.4.5. Gecikme Zammı

AATUHK'nın yürürlüğe girmesiyle vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarına, vadeyi izleyen günden itibaren **gecikme zammı** uygulanmaktadır. Bu uygulamanın amacı, hem kamu alacağının vadesinde ödenmesini sağlamak, hem de vadesinde ödenmemesi halinde, bir yandan devletin uğradığı zararı telafi ederken, diğer yandan da vadesinde borcunu ödemeyen borçluya bir külfet yüklemektir⁵⁴. Bu yolla kamu borçlusu bu ek yükümleri göze alamayarak kamu alacağını zamanında ödemeye yönlendirilmektedir⁵⁵.

Gecikme zammı VUK'un 112. maddesinde öngörülen gecikme faizi ile benzerlik arz eder. Hatta hesaplandıkları zaman dilimi ve doğuş sebeplerindeki farklılık dışında aynı oldukları da söylenebilir. Gecikme faizinin oranı bakımından kanun koyucunun gecikme zammının oranına gönderme yapmış olmasının nedeni de budur. Gecikme faizi, verginin normal vade tarihinden ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar hesaplanmasına karşılık; gecikme zammı tahakkuk ederek tahsil edilebilir hale gelen kamu alacağının ödeme müddeti içerisinde ödenmemesi üzerine vade tarihinden ödendiği tarihe kadar hesaplanmaktadır. Yani hesaplandıkları zaman dilimlerinin gecikme zammına ait olanı ilkini izlemektedir; bu dilimlerin çakışması söz konusu değildir⁵⁶.

⁵³ Övül Çölgezen, "Gecikme Faizinin Niteliği", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 345, Şubat 2011, s. 79.

⁵⁴ Sonsuzoğlu, a.g.e., s. 21.

⁵⁵ Yusuf Karakoç, "Kamu Alacaklarının Tahsil Aşamasında Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklar ve Çözümünde Görevli Yargı Organları", *Mükellefin Dergisi*, Sayı: 89, Mayıs 2000, s. 110.

⁵⁶ Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 245-246.

2.1.1.1.4.6. Pişmanlık Zammı

Vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmeyerek verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine sebebiyet veren mükellef pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlandığı takdirde ödemenin geciktiği her ay ve kesri için hesaplanan **pişmanlık zammını** haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde ödemesi gerekmektedir.

“*Beyanname verme*” ve “*ödeme*”, dolayısıyla “*tahakkuk*” ve “*tahsil*” şeklinde ikili bir ayrımla açıklanan bu bölümde, pişmanlık zammına ilişkin düzenlemeyi tam olarak bir sınıfa sokmak zordur. Çünkü mükellef verginin tahakkukunu gecikmesine sebebiyet vermekte ancak gecikme faizine ilişkin kanuni düzenleme pişmanlığın beyana dayalı bir tarhiyat olması sebebiyle gecikme faizi hesaplanmasına izin vermemektedir. Mükellef tahakkukta bir gecikme yaratmakla beraber tahakkukun geciktiği zaman için değil, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için pişmanlık zammı ödeme yükümlülüğü altına girmektedir.

2.1.1.1.4.7. Cebri İcra

Vergi borcunun vadesinde ödenmemesinden doğan bir diğer hukuki sonuç da bu alacağı **cebri icra** yoluyla tahsil edebilme olanağının doğmasıdır. Kamu alacağını vadesinde ödemeyenlere **7 gün** içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları gereği “*ödeme emri*” ile tebliğ olunur. Cebren tahsil şu yollardan birinin uygulanması suretiyle yapılır: vergi borçlusu teminat gösterilmiş ise teminat paraya çevrilir veya kefile başvurulur; borçlunun borcuna yetecek miktardaki malları haczedilerek paraya çevrilir⁵⁷.

⁵⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 129.

2.1.1.2. Bildirimler

İşe başlama, işi bırakma, adreste, işte ve işletmede değişiklik ve ölüm hallerinin vergi dairelerine bildirilmesi gerekmektedir. Söz konusu bildirimler VUK'un 153 ile 170. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Gerçek kişilerin ve şirketlerin işe başlama bildiriminin işe başlama tarihinden itibaren 10 gün içinde yapılması gerekmektedir. Diğer bildirimlerin (iş bırakma, adres, iş, işletme değişikliği vs.) ise olayın gerçekleştiği tarihten itibaren 1 ay içerisinde bildirilmesi gerekir⁵⁸.

VUK'un ölüm halinde sürenin uzamasını düzenleyen 16. maddesine göre, vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine 3 ay eklenir. Ancak, mirasçılar işe devam edeceklerse, kendileri açısından işe başlamayı bildirirler. Burada sorun, murisin faaliyetini aralıksız olarak devam ettirmek isteyenlerin işe başlama bildirimlerini hangi sürede verecekleridir. Kanunda bu konuda bir düzenleme bulunmamaktadır. Konuya ilişkin olarak yayınlanan GİB, GV Mükelleflerinde İşe Başlama-İşi Bırakma 2007 Broşürüne göre, VUK'a göre ölüm, işi bırakma olarak kabul edilir. Ölüm halinde işi bırakma, mirası reddetmemiş mirasçılar tarafından ölüm tarihinden itibaren 1 ay içinde vergi dairesine bildirilmelidir. Maliye Bakanlığının 2008/8 sayılı Vergi Denetimi ve Koordinasyonu İç Genelgesi göre de, murisin faaliyetini aralıksız olarak devam ettiren mirasçılar için ölüm tarihi işe başlama tarihi kabul edilerek, bu tarih itibariyle mükellefiyetin tesisi ve bu tarihten itibaren 1 ay içinde işe başlamayı bildirmeleri istenmiştir⁵⁹.

⁵⁸ VUK'un 168/1. bendi.

⁵⁹ Şeref Demir, "Vergi Usul Kanunu'nda Bildirimler", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 341, Ocak 2010, s. 117.

VUK'un 352/I-7. bendi uyarınca, işe başlamanın zamanında bildirilmemesi için **I. derece usulsüzlük cezası** öngörülmüştür. Ancak 4884 sayılı Kanun'la⁶⁰ sermaye şirketlerin kuruluş aşamasında işe başlamayı bildirme yükümlülüğünün ticaret sicil memurluklarına bırakılmış olması nedeniyle, bunlar için işe başlamanın bildirilmemesine ilişkin cezanın uygulanabilirliği kalmamıştır⁶¹.

İşe başlama dışındaki bildirimlerin zamanında yapılmaması hakkında ise VUK'un 352/II-4. bendi uyarınca, **II. derece usulsüzlük cezası** kesilmesi öngörülmüştür.

2.1.1.3. Defter ve Belgelere İlişkin Ödevler

Mükellefin ödevlerinin düzenlendiği VUK'un 2. kitabının 2. kısmında defter tutmaya, 3. kısmında ise vesikalara ilişkin hükümler yer almaktadır. Söz konusu kısımlar süreler açısından aşağıdaki temel başlıklar altında incelenmiştir.

2.1.1.3.1. Defterler

VUK'ta düzenlenen tutulması zorunlu defterlere ilişkin olarak sürelerle dair hükümler kayıt zamanı ve tasdik zamanı başlıkları altında ele alınabilir.

2.1.1.3.1.1. Defterlere Kayıt Zamanı

VUK'un 219. maddesi uyarınca, kayıtların muhasebenin düzen ve açıklığını bozmayacak bir sürede yapılması gerekmektedir. Ancak bu süre **10 günden fazla** olamaz. Bununla beraber, kayıtlarını fiş, primanota ve bordro gibi yetkililerin imzasını taşıyan evraklara dayandıran işletmelerde bu süre **en geç 45 gün** olarak belirlenmiştir.

⁶⁰ 4884 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, İş Kanunu ve Sosyal Sigortalar Kanunu'nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 17.06.2003 tarih ve 25141 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶¹ Özyer, a.g.e., s. 292.

4369 sayılı Kanun'la⁶² tutulma ve tasdik zorunluluğu kaldırılan kasa defteri ile günlük perakende satış ve hasılat defterinin günü gününe kaydedilmesi zorunluluğu bulunmaktaydı. Bu defterlerin tutulma zorunluluğunun kaldırılmasından sonra günü gününe kaydı gereken defter sadece serbest meslek erbabı tarafından tutulan kazanç defteridir⁶³.

VUK'un 352/I-6. bendi uyarınca kayıt zamanına ilişkin hükümlerine uyulmaması halinde **I. derece usulsüzlük cezası** kesilmesi öngörülmüştür.

2.1.1.3.1.2. Defterlerin Tasdik Zamanı

Tutulan defterlerin gerek defteri tutan mükellefin vergi matrahının tespitinde güvenilir bir belge niteliği taşıması gerek devletin ve üçüncü kişilerin haklarının korunması bunların tutulmadan önce tasdik ettirilmeleri ile mümkün olur. Bu nedenle tutulması zorunlu defterlerin kullanılmadan önce tasdik ettirilmesi gerekir⁶⁴.

Öteden beri işe devam edenler defterlerin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda; yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muafıktan çıkma tarihinden başlayarak 10 gün içinde defterlerini tasdik ettirmek zorundadırlar⁶⁵.

⁶² 4369 sayılı Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 29.07.1998 tarih ve 23417 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶³ Özyer, a.g.e., s. 354.

⁶⁴ Mehmet Ali Özyer, "2001 Yılında Tutulması Gereken Defterler, Kayıt Nizamı ve Tasdiki", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 232, Aralık 2010, (çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2850>, 15.02.2011.

⁶⁵ VUK'un 221. maddesi.

Yıl içerisinde yeni defter kullanmaya başlamak zorunda olanlar defterleri kullanmaya başlamadan önce tasdik ettirmelidirler. Tasdike tabi defterlerin dolması nedeniyle yeni bir defter kullanılmaya başlanması kanun metninde belirtilmekle beraber, defterlerin deprem, sel, yangın gibi sebeplerle defterlerin zayi olması, mirasçılarının murisin işine ara vermeden devam etmeleri halleri de bu bent kapsamındadır.

Burada sürenin bir zaman birimi ile belli edilmeyip, yeni defterin kullanılmasına başlanmasına bağlanmış olması, uygulamada bazen tereddüt uyandırmaktadır⁶⁶. Eski defterlerin dolmasının öğrenilmesi ancak, muhasebe fişlerine kaydedilen işlemlerin yasal defterlere yazdırılması aşamasında ortaya çıkmaktadır. Danıştay vermiş olduğu kararlarda “*kayıt zamanı*” ile “*tasdik zamanı*” arasındaki ilişkiyi kabul etmektedir⁶⁷. Danıştay 4. Dairesi’nin 26.02.1973 tarih ve E. 1971/8640, K. 1973/866 sayılı kararı, kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota, bordro gibi yetkili amirlerin imzasını taşıyan mazbut vesikalara göre yürüten müesseselerde, defter kayıtlarının 45 gün sonra yazılması mümkün olduğundan tasdik de bu süre içinde yapılabileceği yönündedir⁶⁸. Ancak idarenin aksi yönde daha açık bir ifadeyle, tasdik tarihini kayıt tarihi ile ilişkilendirmeksizin, defterin dolduğu tarihin aynı zamanda yeni defterin tasdik tarihi olduğu yönünde görüş ve uygulamaları bulunmaktadır⁶⁹.

Tutulan defterlerin yıl içerisinde dolmaması halinde ertesi hesap döneminde de mükelleflerin aynı defteri kullanma imkanı vardır. Mükellefler defterlerin kullanılacağı hesap döneminin ilk ayı tasdiklerini yenilemek suretiyle kullanmaya devam edebilirler.

⁶⁶ Özbalcı, a.g.e. (VUK), s. 523.

⁶⁷ Hüseyin Tüz, “Yıl İçinde Dolan Defterlerde “Kayıt Zamanı” Tasdik Süresine Etki Eder mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2002, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2002012939.htm, 15.02.2011.

⁶⁸ Özbalcı, a.g.e. (VUK), s. 523.

⁶⁹ M.B.’nin 26.10.2000 tarih ve B.07.0.GEL.0.29/2919-221-94-48916 tarihli 2000/7 sıra no.lu İç Genelgesi (Tüz, a.g.m.)

Defterlerin tasdiki konusu **elektronik ortam**da defterlerini tutacaklar açısından özellik arz etmektedir. 361 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'nde, VUK'un defter tasdikine ilişkin hükümlerinin elektronik defterler için geçerli olmadığı belirtilmiştir. Ancak elektronik ortamda defter ve belge kullanma izni iptal edilen mükellefler, 10 gün içinde defter ve belgelerini tasdik ettirecek veya anlaşmalı matbaalara bastırarak ve eski usulde defter tutmaya ve belge düzenlemeye başlayacaklardır.

Her ne kadar 361 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'nde elektronik ortamda tutulan defterlere ilişkin olarak VUK'un tasdik hükümlerinin geçerli olmadığı belirtilse de, farklı bir tasdik yönteminin uygulanıp uygulanmayacağına ve elektronik ortamdaki bir defterin tasdikli olup olmayacağı konusunda tebliğde herhangi bir açıklık yoktur. Gerçekten de, elektronik ortamdaki bir defterin tasdikinin bugünkü klasik yapısı ve teknik donanımı ile yürürlükteki Noterlik Kanunu'na tabi noterlerde yapılmasını beklemek mümkün değildir. Bunun için "*sayısal noter*" ve "*onay kurumu*" gibi yeni yapılanmalara ihtiyaç duyulacaktır⁷⁰.

Teknolojinin ilerlemesi, şirketlerin iş hacminin büyümesi ve elektronik defter ve belge kullanım sisteminin düzgün çalışması halinde sistemin daha geniş bir kitle tarafından kullanılması, hatta tüm mükellefler nezdinde zorunlu kılınması olasıdır. Bu durumun tasdik müessesesinin, en azından bugünkü haliyle, sonunu getirmesi kaçınılmazdır. Nitekim 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu⁷¹'nin (TTK) 64/3. bendinde, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağı Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nca bir tebliğle belirleneceği hükümlenmiştir. Dolayısıyla elektronik defterlerin tasdikine ilişkin VUK'ta da Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından çıkarılacak tebliği ile uyumlu bir düzenlemeye gidilmesi mükelleflerin yeni düzenlemeye daha kolay uyum sağlamaları açısından doğru olacaktır.

⁷⁰ Hasan Aykın, "Türk Vergi Hukukunda Elektronik Defter, Belge Ve Kayıt Kavramları", **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2002, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2002022956.htm, 16.02.2011.

⁷¹ 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Vergi matrahının tespitinde defterlerin güvenilir bir belge olması tasdik edilmeleri ile mümkün olur. Bu sebeptir ki, defterlerin tasdik ettirilmemiş olması, VUK'un 30/3. bendi uyarınca, **re'sen takdiri** gerektirmektedir.

Konunun tasdik zamanı ile ilişkisi şu şekilde açıklanabilir: VUK'un 352/I-8. bendinin parantez içi hükmü uyarınca, kanuni süresinin sonundan başlayarak 1 ay içinde tasdik ettirilmemiş defterler, bu süreden sonra tasdik ettirilseler dahi, hiç tasdik ettirilmemiş sayılırlar. Dolayısıyla VUK'un 352/I-8. bendinde öngörülen tasdik süresine uyulmaması mükelleflerin **I. derece usulsüzlük cezası** ile karşı karşıya kalmalarının yanı sıra vergi matrahlarının re'sen takdiri sonucunu da doğurmaktadır. Bu durum aynı zamanda usulsüzlük cezasının **2 kat** uygulanmasını gerektirmektedir.

Defterlerin kanuni tasdik süresinin sonundan itibaren 1 ay içerisinde tasdik ettirilmesi halinde ise yalnızca **II. derece usulsüzlük cezası** kesilmesi sonucunu doğurur⁷².

Tasdik ettirilmeyen defter kayıtlarına istinaden yapılan KDV indirimlerine ilişkin olarak ise Danıştay'ın farklı kararları bulunmaktadır. Danıştay bir kararında, tasdik ettirilmeyen defter kayıtlarına istinaden mükelleflerin yükledikleri **KDV'leri indirim konusu yapmaları mümkün olmadığını** belirtmiştir. Yasanın aradığı koşulları taşımayan defterlerin, yasa koyucunun vergi uygulamasından beklediği amaçları sağlayacak şekilde tutulduklarından bahsedilemeyeceği gibi, bu defterlerin yasal defter, yapılan kayıtların da yasal defterlere kayıt olarak kabulü de mümkün değildir. Bu sebeple defterlerini tasdik ettirmemiş olan mükelleflerin yükledikleri KDV'yi indirim konusu yapabilmelerine olanak bulunmamaktadır⁷³.

⁷² VUK'un 352/II-6. bendi.

⁷³ Danıştay 7. Dairesi'nin 06.04.2004 tarih ve E. 2001/1899 ve K. 2004/840 sayılı kararı ((çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=23990,16.02.2011.>).

Öte yandan, Danıştay bir başka kararı ise şu şekildedir: “KDV'nin temel mantığı verginin nihai tüketici üzerinde kalmasıdır. Bu ise indirim mekanizması ile sağlanır. Dolayısıyla mükellef alışları için kanunda öngörülen vesikaların düzenlendiğini ve KDV'lerin ödendiğini **ispat ettiği hallerde KDV indirimlerinin kabul edilmesi gerekmektedir.**”⁷⁴ Gerçekten de tasdik edilmeyen defterlerde yer alan yüklenilen KDV tutarlarına ilişkin olarak mükelleflerin idareye ibraz edilen belgelerin KDV indiriminin kabul veya reddinde dikkate alınması gerekmektedir.

2.1.1.3.2. Vesikalar

Bir önceki bölümde işlemlerin defterlere kaydında uyulması gereken hususlar süre bazında ele alınmıştır. İşlemlerin defterlere kaydedilebilmesi bunlara dayanak teşkil eden ispat edici nitelikteki belgelerle mümkündür. Söz konusu belgelere ilişkin hükümler VUK'un 227 ile 242. maddelerinde yer almaktadır.

2.1.1.3.2.1. Fatura

VUK'un 231/5. bendi uyarınca, faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren en fazla **7 gün** içinde düzenlenmesi gerekir. Ancak KDVK'nın 10/b. bendinde “malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura verilmesi hallerinde ...” ibaresi faturanın malın teslim tarihinden önce de düzenlenmesinin mümkün olduğunu göstermektedir⁷⁵.

“Mal teslimi” ve “hizmet ifası” fatura düzenleme süresinin başlangıcı olarak belirlenmekle beraber, her iki kavramın da tanımı VUK'ta yapılmamıştır. VUK'un “İmalat defteri” başlıklı 197. maddesinde “teslim” tanımlanırken Gider Vergileri

⁷⁴ Aksi yönde Danıştay kararı için bkz. Danıştay 11. Dairesi'nin 21.03.1995 tarih ve E. 1995/602 ve K. 1995/1995/751 sayılı kararı (Mehmet Maç, **KDV Uygulaması**, 4. bs., y.y., Denet Yayıncılık, t.y., s. 34.19.).

⁷⁵ Özyer, a.g.e., s. 404.

Kanunu'na^{76, 77} atıf yapılmıştır. Ancak faturaya ilişkin maddelerde buna benzer herhangi bir atfa rastlanmamaktadır.

KDV yönünden “*teslim*” olayında ana unsur, mal üzerindeki tasarruf hakkının devredilmesidir. Bu en geniş anlamıyla satış akdi çerçevesinde mülkiyet hakkının devredilmesidir. Mülkiyetin devri söz konusu değilse, teslim olayından bahsedilemez. Buna göre, mülkiyet intikalinden kaynaklanmayan tevdi veya gönderme işlemlerinde teslim olayı meydana gelmez. Kanunda aksine hüküm olmadıkça malı tevdi etme veya gönderme işlemlerinin, teslim sayılabilmesi için mutlaka mülkiyetin devrinden kaynaklanması zorunludur⁷⁸. Uygulamaya bakıldığında, “*teslim*” kavramının yorumunda, gerek idarenin gerekse yargının KDVK’da yer alan tanımını referans aldığı görülmektedir. Örneğin, Danıştay 3. Dairesi’nin 25.02.1987 tarih ve E. 1986/1834 ve K. 1987/564 sayılı kararında satmak amacıyla kamyonu yüklenen malın faturasının yükleme tarihinden itibaren en geç 7⁷⁹ gün içinde düzenlenmesi gerektiğini belirtmiştir⁸⁰. 173 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği’nde⁸¹ ise 54 Sıra No.lu KDVK Genel Tebliği’nde⁸² yer alan düzenlemelere paralel olarak, tecrübe ve muayene şartıyla yapılan satışlarda fatura düzenlenmesi için öngörülen 7 günlük sürenin kabul tarihinden itibaren başlayacağı belirtilmiştir.

7 günlük sürenin başlama tarihine ilişkin olarak uygulamada yaşanan sorunlara çözüm getirmek ve fatura nizamının mal hareketi vasıtasıyla kontrolünün temin amacıyla “*sevk irsaliyesi*”ne ilişkin bent VUK’un 230. maddesine

⁷⁶ 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu 23.07.1956 tarih ve 9362 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁷⁷ VUK’taki atıf Gider Vergileri Kanunu’na olmakla birlikte artık “*teslim*”in tanımı KDVK içerisinde yer almaktadır.

⁷⁸ Ercan Bayazıt, “Sevk İrsaliyesi ile Fatura Düzenleme ve KDV’de Vergiyi Doğuran Olay İlişkisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Kasım 1997, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=1997111177.htm, 17.02.2011.

⁷⁹ Söz konusu karar “*en geç 10 gün*” şeklinde alınmıştır. Çünkü 7 günlük süre 5035 sayılı Kanun ile getirilmiş 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere 02.01.2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ancak karışıklık yaratmaması maksadıyla karar güncellenerek ifade edilmiştir.

⁸⁰ Danıştay 3. Dairesi’nin 07.04.1987 tarih ve E. 1986/1955 ve K. 1987/910 sayılı kararı ((çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp>, 17.02.2011.).

⁸¹ 173 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği 03.04.1986 tarih ve 19067 no.lu Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁸² 54 Sıra No.lu KDVK Genel Tebliği 24.04.1996 tarih ve 22620 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

eklenmiştir⁸³. Söz konusu bent uyarınca, bir faturanın muteber kabul edilebilmesi için malın teslim tarihinden itibaren en geç 7 gün içinde düzenlenmesi ve bunun da sevk irsaliyesi ile kanıtlanması gerekmektedir⁸⁴. Ancak daha önce de belirtildiği üzere, sevkiyat ve sevk irsaliyesini düzenlenmesi “*teslim*”in gerçekleştiğine dair önemli bir gösterge olmakla beraber, muayene ve tecrübe yoluyla satılan mallar ile montaja tabi malların satışı gibi özel hallerde sevkiyat ya da sevk irsaliyesinin düzenlenme tarihi yerine kabul tarihinin ya da montajın tamamlanma tarihinin esas alınacağı tabidir⁸⁵.

Kısım kısım ve bölünebilir mal teslimi veya hizmet verilmesi halinde fatura düzenlemek için malın tamamının teslimi veya hizmetin verilmesinin tamamlanması beklenmez. Her hesap kesim tarihi itibarıyla hizmetin verildiği kabul edilerek fatura düzenlenmesi gerekir. Ancak teslim edilen malın bütünlük arz etmesi halinde fatura düzenleme süresinin son parti malın tesliminden itibaren başlaması gerekir⁸⁶.

Hakedişlerde ise faturanın hakediş raporunun onaylandığı tarihten itibaren 7 gün içinde düzenlenmesi gerekmektedir⁸⁷.

Nihai tüketicilere yapılan satışlarda sevk irsaliyesi düzenlenmek istenmediğinde 7 günlük süre beklenmeksizin malın tesliminde fatura düzenlenmiş olmalıdır⁸⁸.

Fatura düzenlemenin süre yönünden usul ve esasları bu şekildedir. Ancak günümüzde kağıt üzerinde düzenlenen belgelerin yanında elektronik ortamda düzenlenen belgeler ile elektronik ortamda saklanan kayıtlar da ispat edici özellik

⁸³ 141 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği (31.01.1981 tarih ve 17237 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.).

⁸⁴ Danıştay 3. Dairesi’nin 25.02.1987 tarih ve E. 1986/1834 ve K. 1987/564 sayılı kararı ((çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/KararNoKararC.jsp>, 18.05.2012.).

⁸⁵ Danıştay 11. Dairesi’nin 22.04.1996 tarih ve E. 1996/2943 ve K. 1996/1662 sayılı kararı ((çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/KararNoKararC.jsp>, 18.05.2012.).

⁸⁶ Özyer, a.g.e., s. 405.

⁸⁷ Danıştay 9. Dairesi’nin 18.11.1998 tarih ve E. 1997/4352 ve K. 1998/4331 sayılı kararı ((çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/KararNoKararC.jsp>, 18.05.2012.).

⁸⁸ Özyer, a.g.e., s. 404.

kazanmıştır. Vergi VUK'un Maliye Bakanlığı'na tanıdığı yetkilere istinaden, yaygın olarak kullanılan belgelerden biri olan faturanın elektronik belge olarak düzenlenmesi, elektronik ortamda iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin usul ve esaslar 397 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde⁸⁹ açıklanmıştır⁹⁰. Anılan tebliğ uyarınca, mükellefler e-fatura düzenlerken, söz konusu tebliğde belirtilmeyen hususlarda, süreler başta olmak üzere, VUK ve ilgili diğer kanun ve düzenlemelerde yer alan usul ve esaslara uymak zorundadır.

2.1.1.3.2.2. Diğer Vesikalar

VUK'ta yer alan fatura dışındaki vesikalar, VUK'un 233 ile 252. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu vesikalardan biri olan müstahsil makbuzunun mal bedelinin ödendiği sırada; avans üzerine yapılan mübayaalarda ise malın teslimi sırasında düzenlenmesi gerekir. Ücret bordrosunun ise ertesi ayın 20. gününe kadar düzenlenmesi gerekir. İşe başlama ya da değişikliklerin söz konusu hususların vuku buldukları tarihten itibaren 1 ay içerisinde vergi karnelerine işlenmesi ve vergi karnelerinin ibrazı şarttır.

2.1.1.3.2.3. Vesikalara İlişkin Süre Şartına Uyulmamasının Hukuki Sonuçları

Fatura ve benzeri evrakların verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine aykırı hareket edilmesi halinde VUK'un 353. maddesinde yer alan **özel usulsüzlük cezalarının** kesilmesi öngörülmüştür.

VUK'un 30/4. bendinde, defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması hali re'sen tarhiyat

⁸⁹ 397 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği 05.03.2010 tarih ve 27512 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹⁰ Fahrettin Özdemirci, "Elektronik Fatura (E-Fatura) Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 353, Ocak 2011, (çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=6795>, 24.12.2011.

sebebi olarak sayılmıştır. Kanuni defterlere işlenecek olan muhasebe kayıtlarının dayanaklarını VUK'ta sayılan vesikalar oluşturmaktadır. Söz konusu vesikaların bulunmaması ya da kanunda sayılan şartları taşımaması dolayısıyla vergi matrahının tam ve doğru olarak tespit edilmemesi hali **re'sen tarhiyat** sebebini oluşturacaktır. Bu durum, aynı zamanda VUK'un 352/I-3. maddesi uyarınca **I. derece usulsüzlük cezasının** kesilmesini gerektirmekte ve bu usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirdiğinden söz konusu cezanın **2 kat** olarak kesilmesi gerektirmektedir. Ancak bazı evrak ve vesikaların bulunmaması hesap ve muamelelerin doğruluk ve açıklığını bozmuyor ise yalnızca **II. derece usulsüzlük cezası** kesilmesi VUK'un 352/I-3. maddesi uyarınca öngörülmüştür.

VUK'un 231/5. bendinde, fatura düzenlenmesi için öngörülen 7 günlük süreye uyulmaması halinde faturanın **hiç düzenlenmemiş sayılacağı** belirtilmiştir. Bu husus KDV indirimini açısından önem arz etmektedir. KDVK, KDV indirimini katı şekil şartlarına bağlamıştır. KDVK'nın 34. maddesi uyarınca, "*...Katma Değer Vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanunî defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir.*" VUK'un 231/5. bendi ile KDVK'nın 34. maddesi birlikte ele alındığında, faturası düzenlenmemiş bir mala ait KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı sonucuna ulaşılır.

Ancak, idarenin teslimatın ya da hizmet ifasının gerçekleşmiş olması kaydıyla alış faturasının yasal süresi geçtikten sonra düzenlenmiş olmasının KDV indirimine engel olmayacağı yönünde görüşü mevcuttur⁹¹. Benzer şekilde, ÖZYER de vergilendirmede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esas olduğundan hareketle, gerçekten teslim edilen bir mal veya yapılan bir iş varsa süresinde fatura düzenlenmediği gerekçesiyle vergi ziyaından söz edilemeyeceğini savunmaktadır⁹².

⁹¹ Gelirler Genel Müdürlüğü'nce verilen 07.02.1999 tarih ve 5495 sayılı mukteza (Mehmet Maç, **KDV-5**, E-Kitap, 34. Madde- İndirimin Belgelendirilmesi, s.22, (çevrimiçi) <http://www.bdo.com.tr/vergi/kdv.php>, 11.05.2011.)

⁹² Özyer, a.g.e., s. 404.

2.1.1.3.3. Muhafaza ve İbraz Süreleri

Mükellefler tutmak zorunda oldukları defterleri ile vesikaları ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak 5 yıl süreyle muhafaza etmek ve muhafaza süresi içinde yetkililerin talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmeye mecburdurlar⁹³.

2.1.1.3.3.1. Muhafaza Süresi

Mükellefler tutmak zorunda oldukları defterleri ile vesikaları ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak **5 yıl** süreyle muhafaza etmek zorundadırlar.

VUK'un 114. maddesinde yer alan tarh zamanaşımı süresi ile 253. maddesinde yer alan muhafaza süresine ilişkin hükümler birlikte değerlendirildiğinde her iki düzenlemenin de süre bakımından birbirine paralellik arz ettiği görülmektedir. Ancak her iki sürenin de birbirine uyum göstermediği hallerde defter ve belge muhafaza mecburiyetinin süresi ile ilgili konulara açıklık getirilmelidir.

Kanun maddesinde "5 yıl" olarak belirtilen muhafaza süresinin belirlenmesinde kullanılan "ilgili bulunduğu yıl" tabiri bu konuda kesin bir sınırlama getirmemektedir.⁹⁴ Konunun önemi vergi mevzuatımızdaki tarh zamanaşımı süresi ile paralellik göstermeyen müesseseler açısından ele alındığında ortaya çıkmaktadır. Yatırım indirimi, zarar mahsubu, amortisman, yıllara sari inşaat işleri bu gibi müesseselerin başında gelmektedir. Vergi matrahının oluşumunu etkileyen ancak kökenleri çoğu zaman tarh zamanaşımına uğramış dönemlere sirayet eden bu uygulamalar muhafaza ve ibraz yükümlülüğüne ilişkin sürelerin istisnalarını

⁹³ VUK'un 253 ve 254. maddeleri.

⁹⁴ Atilla Budak, "TTK ve VUK Çerçevesinde Yasal Defterlerin Muhafazası ve İbrazı ve Bazı Sorunlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 293, Ocak 2006, (çevrimiçi) <http://www.vcrgidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3168>, 12.05.2011.

oluşturmaktadır. Müstakar hale gelen Danıştay kararları⁹⁵ da göstermektedir ki, vergi matrahının oluşumunu etkileyen bu unsurların tevsikinin ve kanuniliğinin mükellef tarafından ortaya konulması gerekmektedir⁹⁶. Bu unsurların kanuniliğinin tevsiki de ancak ve ancak defter ve belgelerin muhafaza ve ibrazı ile mümkündür.

VUK'un defter, belge ve kayıtlara ilişkin muhafaza süresine uyulmaması halinde, mükellefler, VUK'un 359/b. bendinde yer alan "*defter, kayıt ve belgeleri yok edenler*" ibaresi kapsamında 3 yıldan 5 yıla kadar **hapis cezası** ile cezalandırılır⁹⁷. Söz konusu durum, VUK'un 30. maddesi uyarınca matrahın **re'sen takdirini** ve aynı zamanda **I. derece usulsüzlük cezasının iki kat** oranında kesilmesini gerektirebilir. Ancak, evrak ve belgelerin eksikliği hesap ve muamelelerin doğruluk ve açıklığı bozmuyor ise VUK'un 352/II-8. bendi uyarınca yalnızca **II. derece usulsüzlük cezası** kesilir. Mükelleflerin faturaları mal ve hizmet satın alındığı şahıslardan temin ederek alışlarını ispat ettikleri haller⁹⁸ hariç olmak üzere, **KDV indirimleri reddolunur**.

2.1.1.3.3.2. İbraz Süresi

VUK'ta mükelleflerin defter ve belgelerini ibrazı için herhangi bir süre öngörülmemiştir. VUK'un 14. maddesinde ise kanunda sürenin açıkça belirtilmediği hallerde, 15 günden aşağı olmamak üzere, idari süre tayin edileceği hükmolunmuştur. Bu sebeple, VUK'un sürelerle ilgili genel esaslarını belirleyen 14. madde hükmü ibraz süresi için geçerli sayılmak zorundadır. VUK'un mükerrer 355.

⁹⁵ Danıştay 4. Dairesi'nin 29.03.1973 tarih ve E.1972/1565, K.1973/1524 sayılı kararı ile 11.12.1972 tarih, E.1971/8097, K.1972/7362 sayılı kararı (Mehmet Arabacı, "Zararlı Yıllar ve Amortisman Kayıtları ile İlgili Defter ve Belgelerin Muhafaza Süreleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 255, Kasım 2002, (çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3168>, 12.05.2011.).

⁹⁶ Övül Çölgezen, "Defter ve Belge İbrazı ile İlgili Özellikli Durumlar", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 213, Eylül 2010, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100917640.htm, 12.05.2011.

⁹⁷ Haklı sebeplerle, örneğin mücbir sebeplerle, defter, belge ve kayıtların elden çıkmış olması halinde bu kapsamda değerlendirilmeyeceği tabiidir.

⁹⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri'nin 23.03.2001 tarih ve E. 2000/364 ve K. 2001/121; 24.03.2000 tarih ve E. 1999/382 ve K. 2000/106; 14.05.1999 tarih ve E. 1998/317 ve K. 1999/279; 06.06.1997 tarih ve E. 1995/473 ve K. 1997/282; 17.01.1997 tarih ve E. 1995/50 ve K. 1997/44 sayılı kararları (Övül Çölgezen, "Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesinin Sonuçları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 350, Ekim 2010, s. 61.).

maddede yapılacak tebliğde “defter ve belge ibrazı için tayin olunan sürenin bildirileceği”nin belirtilmiş olması “anında ibraz mükellefiyetini” bütünüyle gündem dışına çıkarır⁹⁹.

Mükellefin işyerinde yapılacak incelemelerde ise, defterlerin ibrazı için ek süre verilmesi şart değildir. Anında ibraz asıldır¹⁰⁰. Defterler anında ibraz edilmediğinde, durumun tespiti ile **re’sen takdir** talep edilmesi mümkündür. Ancak ülkemizde özellikle belli tip mükelleflerin, muhasebe bilgisinden ve iş yerinde devamlı muhasebeci çalıştırma imkanından yoksun oldukları göz önünde tutularak, işyerindeki inceleme ve kontrollerde de, ibraz için süre talep eden mükelleflere, mazeretinin haklılık derecesine göre münasip bir süre verilmesi uygun ve gereklidir. Maliye Bakanlığı, bu şekilde verilecek sürenin 3 günden fazla olmaması görüşündedir¹⁰¹.

İbraz süresine ilişkin genel kurallar yukarıda özetlendiği şekilde olmakla beraber, defter ve belgelerin mevcut olmadığına ilişkin mükellefin ifade ettiği ve bu sebeple ibrazdan kaçındığı haller de söz konusu olabilir. Bu durumda ibraz için süre verilmesi faydasızdır. Yargıtay da bu hususu göz önüne alarak defter ve belgelerin kaybolduklarının¹⁰² veya yandıklarının¹⁰³ ileri sürülmesi halinde ibraz etmeme eyleminin oluşabilmesi için mükellefe tebligat yapılmasına gerek olmadığını belirtmiştir.¹⁰⁴ Söz konusu Yargıtay kararları her ne kadar tebligata ilişkin olsa da

⁹⁹ Özbalcı, a.g.e. (VUK), s. 951.

¹⁰⁰ Aynı yöndeki görüş için bkz. Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Bursa, Ekin Yayınları, 2007, s. 101.

¹⁰¹ Özbalcı, a.g.e. (VUK), s. 235.

¹⁰² Yargıtay 9. Ceza Dairesi’nin 20.12.1990, E. 1990/3786 ve K. 1990/4517 sayılı kararı (Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, y.y., Ekin Kitabevi, 2008, s. 280); Yargıtay 7. Ceza Dairesi’nin 37.09.2007 tarih ve E. 2005/4173 ve K. 2007/6536 sayılı kararı (Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, İstanbul, Yaklaşım Yayınları, 2010, s. 549); Yargıtay 9. Ceza Dairesi’nin 30.05.1996 tarih ve E. 1995/4318 ve K. 1996/3236 sayılı kararı (Süheyl Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, İstanbul, Beta Yayınevi, 2008, s. 114).

¹⁰³ Yargıtay 9. Ceza Dairesi’nin 27.01.1994 tarih ve E. 1993/4926 ve K. 1994/223 (Şenyüz, a.g.e., s. 280); Yargıtay 9. Ceza Dairesi’nin 30.05.1996 tarih ve E. 1995/5150 ve K. 1996/3236 (Donay, a.g.e., s. 114).

¹⁰⁴ Şenyüz, a.g.e., s. 280.

Yargıtay'ın bu yaklaşımının konuların benzerliği sebebiyle ibraz süresi için de geçerli olabileceği söylenebilir¹⁰⁵.

VUK'un mükerrer 355. maddesi uyarınca, defter, belge ve kayıtlara ilişkin ibraz mecburiyetine uygun hareket etmeyen mükellefler adına **özel usulsüzlük cezası** kesilir. Daha önce de belirtildiği üzere, söz konusu durum, matrahın VUK'un 30. maddesi uyarınca **re'sen takdirini** ve aynı zamanda VUK'un 352/I-3. bendi uyarınca **I. derece usulsüzlük cezasının 2 kat** oranında kesilmesini gerektirebilir. Ancak, bahsi geçen durum hesap ve muamelelerin doğruluk ve açıklığını bozmuyor ise VUK'un 352/II-8. bendi uyarınca yalnızca **II. derece usulsüzlük cezası** kesilir.

2.1.2. Amortismanda Süreler

VUK'un 313 ile 330. maddelerinde düzenlenen amortisman müessesesinde sürelerle ilişkin hususlar iki ana başlık halinde aşağıda ele alınmıştır.

2.1.2.1. Amortisman Uygulama Süresi

VUK'un 320. maddesi uyarınca, amortisman süresi kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar ve 1 rakamı amortisman oranına bölünmek suretiyle hesaplanır. Söz konusu madde uyarınca iki husus dikkati çekmektedir.

Birincisi amortisman süresinin başlangıcı olan aktife giriş yılıdır. Gerçekten de, amortisman ayrılacak sürenin doğru olarak hesaplamasının ilk koşulu sürenin başlangıcı olan aktife giriş yılının doğru olarak tespitidir.

Aktife girme kavramı, mükellefler tarafından iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilme, değerlendirme gününde **envantere dahil olma** ve kullanılma şartı aranmaksızın **kullanılmaya hazır halde bulunma** şeklinde tanımlanmaktadır¹⁰⁶.

¹⁰⁵ Çölgezen, a.g.m. (Özellikli Durumlar).

¹⁰⁶ 365 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği (31.12.2006 tarih ve 26392 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) ve 30.08.1989 tarihli Bakanlık onaylı 18.04.1988 tarih ve 267 Yayın ve 276/2 Genel

Kullanılmaya hazır halde bulunma ise alındığı şekliyle kullanılacak iktisadi kıymetlerde sözleşme şartlarının yerine getirilip, kıymetin teslim alınmasını veya gümrükten çekilip işletmeye dahil edilmesini, kullanılması için montajı gerekli kıymetlerin montajının tamamlanmasını, inşa veya imal edilen kıymetlerde ise inşa ve imal işleminin tamamlanarak inşaat veya imalat hesabından sabit kıymet hesabına alınmasını ifade etmektedir¹⁰⁷.

Danıştay da müstakar hale gelmiş kararlarında “*aktife girme*” ve “*kullanılmaya hazır halde bulunma*” kavramlarını yukarıda 365 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ve Danışma Komisyonu Kararı’na paralel olarak açıklamış ve bu çerçevede karar vermiştir^{108, 109}.

VUK’un 320. maddesinde dikkati çeken ikinci husus ise amortisman süresinin hesaplanması yöntemidir. Ancak 5024 sayılı Kanun’la¹¹⁰ VUK’un 315. maddesinde amortisman oranlarının Maliye Bakanlığı’nca belirlenecek **faydalı ömre göre** tespit edileceği şeklindeki değişiklikten sonra, 31.12.2003 tarihinden sonra alınan iktisadi kıymetler için bu hükmün anlamı kalmamıştır¹¹¹. VUK’un 5024 sayılı Kanun’la kaldırılmadan önceki 319. maddesi, yükümlülerin genel oranı geçmemek koşuluyla, amortisman tabi iktisadi kıymetlerinin amortismanında uygulayacakları oranları serbestçe seçebilmelerine olanak vermekteydi. 5024 sayılı Kanun’la söz

Sıra No.lu T.C. Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu Kararı (Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, **Danışma Komisyonu Kararları**, İstanbul, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, t.y., s. 411.).

¹⁰⁷ 30.08.1989 tarihli Bakanlık onaylı 18.04.1988 tarih ve 267 Yayın ve 276/2 Genel Sıra No.lu T.C. Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu Kararı (Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, **a.g.e.**, s. 411.).

¹⁰⁸ Danıştay 3. Dairesi’nin 06.02.1990 tarih ve E. 1990/14 ve K. 1991/330 sayılı kararı; Danıştay 4. Dairesi’nin 16.12.1996 tarih ve E. 1995/3701 ve K. 1996/5608 sayılı kararı; Danıştay 4. Dairesi’nin E. 2006/5474 ve K. 2008/2262 sayılı kararı ((çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/KararNoKararC.jsp>, 18.05.2012).

¹⁰⁹ Danıştay 4. Dairesi’nin 08.02.2011 tarih ve E. 2010/3723 ve K. 2011/574 sayılı kararı ise kullanıma hazır halde olmayan makinelerin yalnızca aktife kaydedilmesinin amortisman ayrılması için yeterli olduğu yöndedir ((çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20110619402.htm, 18.05.2012).

¹¹⁰ 5024 sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 30.12. 2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹¹¹ Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2011**, İstanbul, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2011, s. 1107.

konusu madde yürürlükten kaldırılmış olduğundan, 01.01.2004 tarihinden sonra aktife giren iktisadi kıymetlerin amortisman oranları Maliye Bakanlığı'nca tespit edilen oranlar olmak zorundadır¹¹². Maliye Bakanlığı bahsi geçen oranları 333¹¹³, 339¹¹⁴, 365, 389¹¹⁵ ve 399¹¹⁶ Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile açıklamıştır.

Öte yandan, her yılın amortismanı ilgili olduğu yılın değerlendirilmesinde dikkate alınabilir. Bunun anlamı, amortisman ayrılmasının unutulduğu veya isteyerek ayrılmadığı yıllar için daha sonra amortisman ayrılamamasıdır. Nitekim VUK'un 320. maddesinin son fıkrasında açık olarak bu hüküm yer almaktadır. Amortismanın herhangi bir yıl ayrılmaması veya düşük oranlı ayrılması halinde sonraki yıllarda geriye dönük düzeltme yapılamayacağı gibi, daha yüksek amortisman ayırmak suretiyle amortisman ayrılmayan yıla ilişkin amortismanın gider yazılması da mümkün değildir¹¹⁷.

VUK'un 272. maddesinde göre gayrimenkullerin maliyetinin oluşmasından sonra ortaya çıkan bazı giderlerin doğrudan gider yazılmayarak bunların maliyet bedeline eklenmesi ve amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekmektedir. Bu giderler gayrimenkuller için yapılan normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışındaki, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderlerdir. **Gayrimenkulün değerini artırıcı giderler**, gayrimenkulün giderlerin yapıldığı andaki fonksiyonlarını artıran veya geliştiren giderlerdir. Gayrimenkulün kalan ömrünü uzatmayan bu giderler, kalan itfa süresinde itfa edilir. **Gayrimenkulün ömrünü uzatıcı nitelikteki giderler** ise gayrimenkulün varsayılan ömrünü uzatan giderlerdir ve bu niteliği nedeniyle asıl gayrimenkule ait sürede itfa

¹¹² Recep Bıyık, Aydın Kıratlı, **Son Değişiklikler Çerçevesinde Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**, 2. bs., Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2005, s. 358.

¹¹³ 333 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği 28.04.2004 tarih ve 25446 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹⁴ 339 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği 24.08.2004 tarih ve 25563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹⁵ 389 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği 27.12.2008 tarih ve 27093 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹⁶ 399 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği 08.07.2010 tarih ve 27635 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹⁷ Özyer, a.g.e., s. 765-766.

edilirler¹¹⁸.

2.1.2.2. Yenileme Fonu

VUK'un 328 ve 329. maddelerinde düzenlenen ve uygulamada "yenileme fonu" adı verilen bu müesseseler, "karlardan istifade suretiyle iktisadi kıymetleri yenileme imkanlarının artırılması" amacıyla vergi sistemimize sokulmuştur¹¹⁹. Yenileme fonunda sürelerle ilişkin olarak yaşanan sorun "...pasifte azami 3 yıl süreyle tutulabilir..." şeklindeki hükümde yer alan **3 yıllık sürenin hesaplanması** sırasında ortaya çıkmaktadır.

İdarenin vermiş olduğu muktezalardan¹²⁰ amortismanına tabi iktisadi kıymetin satıldığı yılın 3 yıllık sürenin başlangıç yılı olarak sayılması görüşünde olduğu anlaşılmaktadır. Öte yandan Danıştay, başlangıç yılının satışın yapıldığı yılı izleyen yıl olduğu görüşündedir¹²¹.

2.1.3. Düzeltme ile İlgili Süreler

Vergi hataları, re'sen ya da mükellefin talebi üzerine gerekli incelemeler yapılmak suretiyle VUK'un 114. maddesinde belirtilen zamanaşımı süresi içerisinde düzeltilebilir¹²².

¹¹⁸ Bıyık, Kıratlı, a.g.e., s. 357-358.

¹¹⁹ Özyer, a.g.e., s. 802.

¹²⁰ 10.08.1983 tarih ve VUK/2445932872 sayılı Maliye Bakanlığı muktezası, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.10.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/11794 sayılı muktezası (Cumhur İnan Bilen, "Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetlerle İlgili Özel Haller: Satış, Yenileme Fonu ve Sigorta Tazminatı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 328, Aralık 2008, (çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr/git.php?a=1&d=w&id=5187>, 25.05.2011.); Maliye Bakanlığı'nın 10/6/1983 tarih ve 80327 sayılı muktezası (Recep Bıyık, Aydın Kıratlı, "Mevcutlarda Amortisman, Amortismanına Tabi Malların Satılması ve Yenileme Fonu Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 232, Aralık 2000, (çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr/git.php?a=1&d=w&id=2843>, 25.05.2011.).

¹²¹ Danıştay 4. Dairesi'nin 20.02.1974 tarih ve E. 1973/4073, K. 1974/555 sayılı kararı ve Danıştay 4. Dairesi'nin 11.10.1991 tarih ve E. 1988/4562 ve K. 1991/3074 sayılı kararı (Bilen, a.g.m.).

¹²² VUK'un 126. maddesi.

Vergi hatalarını düzeltme bakımından getirilen zamanaşımı, niteliği itibariyle hak düşürücüdür. Nitekim Danıştay Dava Daireleri Kurulu 20.04.1971 tarih ve E. 1969/612 ve K. 1971/475 sayılı kararında, kanunlarda kabul edilen idari başvuru sürelerini **hak düşürücü süre** olarak kabul etmiştir. Bu durumda idari başvuru süresine uyulmaması, hem idari başvuru imkanını hem de bunu izleyen dava açma imkanını ortadan kaldırmaktadır¹²³.

Mükellef aleyhine yapılan hatalarda fazla vergi düzeltme fişine istinaden terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunur. Mükellef düzeltme fişinin kendisine tebliğ tarihinden başlayarak 1 yıl içinde müracaat etmediği takdirde hakkı düşer. Dolayısıyla 1 yıllık süre **hak düşürücü süre** niteliğindedir.

Mükellefler vergi hatasının düzeltilmesi için ilgili vergi dairesine başvurduktan sonra da vergi mahkemesine dava açabilirler. Bu özelliği ile düzeltme, bir idari denetim yolu olarak, Kanun'a uygun vergilendirmenin gerçekleşmesinde mükelleflere sağlanan ek bir güvencedir¹²⁴.

2.1.4. Uzlaşma İle İlgili Süreler

Uyuşmazlıkların hemen yargı organlarına götürülmesi, işin sonucunun alınmasının hem uzamasına yol açmakta, hem de mükellefleri olduğu kadar idareyi de ek mali külfetlere sokmaktadır. Bu durum karşısında, günümüzün modern vergi düzenine sahip devletler, uyuşmazlıkların kısa ve basit yolla hallini sağlamak amacıyla, çeşitli sistemler kurmuşlar ve geliştirmişlerdir. Bunlardan birini de “uzlaşma” müessesesi oluşturmaktadır. Türk vergi hukukunda uzlaşma müessesesi, VUK'un ek 1 ile 13. maddelerinde kapsamlı biçimde düzenlenmiştir. Bunun sonucu olarak mükellefler, diledikleri takdirde yargı yolundan önce, dava açma süresi

¹²³ Karakoç, a.g.e. (Süreler), s. 101-102.

¹²⁴ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 17. bs., Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2010, s. 129.

içerisinde, uzlaşma komisyonuna başvurarak uzlaşma sağlayabilme olanağına sahip hale gelmişlerdir¹²⁵.

VUK'un ek 1. maddesi uyarınca uzlaşma talebi, vergi ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren **30 gün içinde** yapılır. Bu süre tespit edilirken ihbarnameye karşı dava açma, cezada indirme ve uzlaşma taleplerinin aynı süre içinde yapılmasının sağlanması amaçlanmıştır. 30 günlük başvuru süresi **hak düşürücü bir süredir**. Bu nedenle, süresinde yapılmayan başvuru yapılmamış kabul edilir¹²⁶.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kendine özgü yapısı gereği, uzlaşma istem süresinin farklılıkları bulunmaktadır¹²⁷. Tarhiyat öncesi uzlaşma, adından da anlaşılacağı üzere, salıncak vergi ve kesilecek cezaya ilişkin tarhiyatın yapılmasından önceki aşama, yani vergi incelemesi aşamasında yapılan uzlaşmayı ifade etmektedir¹²⁸.

Mükellefin bilgisi dahilindeki incelemelerde, nezdinde inceleme yapılan kimseler incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler¹²⁹. Harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, inceleme elemanı herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir¹³⁰. Mükellefler davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç **15 gün içerisinde** uzlaşma talebinde bulunulabilir¹³¹. Bu sebeple, uzlaşmaya davet yazısı en az 15 gün önce mükellefe tebliğ edilir¹³². Ancak

¹²⁵ Bumin Doğrusöz, "Uzlaşmanın Temin Edilememesi – Vaki Olmaması Ayrımı ve Sonuçları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 26, Ekim 1983, (çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=289>, 26.12.2011.

¹²⁶ Özyer, a.g.e., s. 999.

¹²⁷ Kızılot, Kızılot, a.g.e. (**Vergi İhtilafları**), s. 241.

¹²⁸ A.e., s. 234.

¹²⁹ 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin (TÖUY) 9. maddesi.

¹³⁰ TÖUY'nin 11. maddesi.

¹³¹ TÖUY'nin 9. maddesi.

¹³² TÖUY'nin 11. maddesi.

Mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir¹³³.

Bunlara ek olarak, incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine **üç aydan az** bir zaman kalması halinde mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez¹³⁴.

Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar;

- **Uzlaşma gerçekleştiği takdirde**, buna ilişkin düzenlenen ve tebliğ olunan uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren 1 ay içinde,
- **Uzlaşma gerçekleşmediği takdirde**, VUK'un 112 ve 368. maddeleri ile İYUK'un 27/3. bendi hükmü çerçevesinde ödenir.

Süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma talep ettiği vergi için ancak uzlaşma **vaki olmadığı** veya **temin edilemediği** takdirde, dava açma yoluna gidebilir¹³⁵.

Uzlaşmanın temin edilememesi, VUK'un ek 5. maddesine göre, "*mükellefin veya adına ceza kesilenin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya bu tutanağı ihtiyari kayıtla imzalamak istemesi hallerinde uzlaşma temin edilememiş sayılır.*" Uzlaşmanın vaki olmaması durumunda ise mükellef ile malî idare temsilcileri arasında bir mutabakat sağlanamaması söz konusudur. Bir başka deyişle, iki taraf usulüne uygun olarak toplantıya katılmış, buna karşılık birbirlerine önerilerini kabul ettirememişlerdir¹³⁶.

¹³³ TÖUY'nin 10. maddesi.

¹³⁴ TÖUY'nin 9. maddesi.

¹³⁵ Kızılot, Kızılot, a.g.e. (Vergi İhtilafları), s. 270.

¹³⁶ Doğrusöz, a.g.m. (Uzlaşma).

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu süre, tutanağın tebliğ tarihinden itibaren **15 gün** olarak uzar. Dava açma süresinin başlaması için uzlaşma komisyonu toplantısında tutanağın imzalanması yeterli olmayıp, bu tutanağın mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir¹³⁷.

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu'nun kararı¹³⁸ uyarınca, VUK'un ek 7. maddesinde yer alan "**uzlaşmanın vaki olmaması**" kavramının VUK'un ek 5. maddesindeki "**uzlaşmanın temin edilememesi**" halleri olarak belirtilmiş olan hususları da kapsadığından, daha önce dava açılmamış ise uzlaşmanın temin edilememesi hallerinde de ek 7. maddede belirtilen koşullarda dava açma yoluna gidilebileceğini kararlaştırmıştır¹³⁹. Daha açık bir ifadeyle, uzlaşmanın temin edilememesi halinde de dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise dava açma süresi tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün uzar.

2.2. Vergi Yargılama Hukukunda Süreler

Hukuk devleti ilkesi, hukuki güvenlik, vergilerin kanuniliği ve kanuni idare ilkelerinin de temelini oluşturmaktadır. Vergi yükümünün Anayasa'ya uygun kanunlarla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması anlamına gelen vergilerin kanuniliği ilkesi aynı zamanda vergilerin kanunlara uygun olarak alınmasını da gerektirmektedir. Bu itibarla, vergi kanunlarının uygulanması aşamasında idarenin yaptığı işlem ve eylemlerin hukuka uygunluğunun denetlenmesi hem hukuk devleti ilkesinin hem de vergilerin kanuniliği ilkesinin bir gereğidir. Devletin tüm eylem ve işlemlerinin hukuka uygun olması gerektiği anlamına gelen hukuk devleti ilkesinin gerçek anlamda işlerlik kazanabilmesi, vergilendirme yetkisi olan kamu idareleri karşısında vergi yükümlüsü veya ceza sorumlusuna yapılan tarh, tebliğ ve tahsil gibi vergilendirme işlemlerine karşı dava açma hakkının tanınmasına bağlıdır. Nitekim Anayasa'nın 125, 36, 74.; VUK'un 377.; İYUK'un 2.; AATUHK'nın 15, 20, 58.

¹³⁷ Kızılot, Kızılot, a.g.e. (Vergi İhtilafları), s. 271.

¹³⁸ Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu'nun 23.10.1986 tarih ve E. 1986/2 ve K. 1986/2 sayılı kararı ((çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/KararNoKararC.jsp>, 18.05.2012.).

¹³⁹ Kızılot, Kızılot, a.g.e. (Vergi İhtilafları), s. 273.

maddeleri ile idarece belirlenen bir vergi alacağı veya vergi cezası ile ilgili olan şahıslara, idarenin eylem ve işlemleri karşısında hak ve menfaatlerini güvence altına almak ve vergilendirmenin kanunlara uygun bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla yargı yoluna başvurma imkanı tanınmaktadır¹⁴⁰. Bu kapsamda, vergi yargılamasını hukukunun amacı, vergi idaresinin yaptığı eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunu sağlamak ve bu yolla temel hak ve özgürlükleri korumaktır¹⁴¹.

Vergi yargılama hukukunda süreler, gerek vergi yargı organlarının harekete geçirilmesi gerek kanun yollarına başvurulması ve yargılama usulüne ilişkin diğer işlemlerin yapılması bakımından önem taşır. Buna göre vergi yargılama hukukunda süreler, dava açma süreleri, kanun yolu süreleri ve yargılama usulüne ilişkin süreler olmak üzere üçe ayrılarak incelenebilir¹⁴².

2.2.1. Dava Açma Süreleri

İdari yargıya başvurma belli bir süreye tabi tutulmuştur. Bu süre geçirildikten sonra, idari işleme karşı dava açma olanağı ortadan kalkar. İdari işlemlere karşı dava açabilmenin süreye tabi tutulmasının esas itibarıyla iki nedeni vardır. Bunlardan biri, idare edilenlere haklarında verilmiş olan idari kararın hukuka uygun olup olmadığını, dava konusu yapmanın gerekip gerekmediğini düşünme ve inceleme olanağını vermek, diğeri idarenin işlemlerinde istikrarı sağlamaktır¹⁴³.

İdari fiil ve kararların süreli olarak yargısal denetim tehdit ve tehlikesi altında bulunması halinde, kamu hizmetlerinde istikrar ve verimliliğinin ihlalinin yanı sıra toplum hayatında ihtilafli durumların da sonu alınamaz. Bu sebeple, dava açma süresinin sınırlandırılması kamu çıkarının ön planda tutulduğu bireyle devlet ilişkilerinde bir gereklilik halini alır. Yine bu sebeptir ki, kamu hukukunun süre

¹⁴⁰ Yusuf Karakoç, "Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 129, Haziran 1999, s. 84-85.

¹⁴¹ Karakoç, *a.g.e. (Süreler)*, s. 42.

¹⁴² Çağan, *a.g.e.*, s. 65.

¹⁴³ Şeref Gözübüyük, "İdari Yargıda Dava Açma Süresi", *Amme İdaresi Dergisi*, C: 2, Sayı: 4, 1969, s. 3.

kısıtları özel hukuktakilere kıyasla daha kısa ve serttir. Kamu hukuku tasarruflarının uzun zaman şüphe ve tereddüt altında kalması, idari faaliyetlerin gerektirdikleri hız ve intizamla ifasına engel olur. Bu nedenle, idare üzerindeki yargısal denetimin süre ile sınırlandırılması yoluna gidilmiştir¹⁴⁴.

Genel olarak **dava açma süresi**, dava niteliği taşıyan başvurular için konulmuş zaman sınırlamasını ifade eder. Hak arama özgürlüğü ve hukuk devleti ilkesi ile yakından ilgili olan idari dava açma süresini ise idari davaların geçerli şekilde açılacakları kanunen belirli ve sınırlı zaman dilimi olarak tanımlamak mümkündür¹⁴⁵.

Anayasa'nın 125. maddesine göre, "*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.*"; 36. maddesine göre ise "*Herkes meşru vasıta ve yollardan faydalanmak sureti ile yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma hakkına sahiptir.*" Öte yandan, Anayasa'nın 13. maddesine göre, temel hak ve özgürlükler ancak kanunla sınırlanabilir. Bu açıdan, dava açma süresi, bir anlamda hak arama özgürlüğüne getirilmiş bir sınırlamadır. Yargı yoluna başvurma hakkı bakımından dava açma süresinin kanunla düzenlenmesi gerekmektedir. Böyle bir düzenlemenin idari bir düzenleyici işlemle yapılması mümkün değildir. Bu itibarla, dava açma süreleri, sürenin durması, yeniden işlemeye başlaması, ek süre verilmesi gibi konular ancak kanunla düzenlenebilir. Nitekim dava açma süreleri "**kanuni süreler**"dir¹⁴⁶.

Genel olarak, gerek doktrinde¹⁴⁷, gerek Danıştay içtihatlarında¹⁴⁸ dava açma süresi "**hak düşürücü süre**" olarak kabul edilmektedir. Bununla beraber, dava açma

¹⁴⁴ Lütfi Duran, "İdari Kazada Dava Açma Müddeti (İdari Müruru Müddet)", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C: 11, Sayı: 1-2, 1945, s. 238-239.

¹⁴⁵ Mithat Sancar, "İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10 ve 11. Maddeleri Bağlamında İptal Davalarında Süre", **Amme İdaresi Dergisi**, C: 23, Sayı: 1, 1990, s. 70.

¹⁴⁶ Karakoç, **a.g.e. (Süreler)**, s. 44.

¹⁴⁷ Sancar, **a.g.m.**, s. 71; Metin Taş, "Mücbir Sepeler Dava Açma Süresini Etkiler mi?", **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 1997, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=1997051059.htm, 02.05.2012.

¹⁴⁸ Danıştay 7. Dairesi'nin 09.07.1984 tarih ve E. 1984/1081 ve K. 1984/1385 sayılı kararı (Kızılot, Kızılot, **a.g.e. (Vergi İhtilafları)**, s. 357.), Danıştay'ın 24.02.1973 tarih ve E. 70/1 ve K. 73/1 sayılı

süresinin, kamu hukukuna has “*sui generis*” bir kurum olduğu da ileri sürülmüştür¹⁴⁹. Her iki görüş de dava açma süresinin sona ermesinin hakkın kendisini sona erdirmediği temel noktasında buluşmaktadırlar. Ayrıca her iki görüş de sürenin kamu düzeninden ve davanın dinlenebilmesinin ön koşullarından olduğu ve hakim tarafından re’sen dikkate alınması gerektiği konusunda hem fikirdirler. Şu halde, iki görüş arasındaki farkın yalnızca adlandırma noktasında ortaya çıktığını söylemek her halde yanlış olmayacaktır¹⁵⁰.

İdarenin yargı denetimine tabi olması, hukuk devleti olmanın bir gereğidir. Bu denetimin etkin bir biçimde gerçekleştirilebilmesi sadece tarafların menfaatlerini değil, kamunun menfaatini ilgilendirmektedir. Zira idari yargılama hukuku ve vergi yargılaması hukuku birer kamu hukuku dalıdır ve vergi yargılaması ile gerçekleştirilen hukuka uygunluk denetimi, aslında davanın taraflarının hak ve menfaatlerini aşan bir durum ortaya koymaktadır¹⁵¹. Bu sebeple, vergi yargılamasında, İYUK’un 14. maddesinde düzenlendiği üzere, dilekçeler üzerinde ilk inceleme yapılırken ve daha sonra dava sonuçlanıncaya kadar **her aşamada** kamu düzenine ilişkin hususlarda **re’sen** araştırma yapabilmektedirler. Bu yetki Danıştay içtihatlarında da açıkça belirtilmektedir. Örneğin, Danıştay 5. Dairesi’nin 08.12.1987 tarih ve E. 1985/815 ve K. 1987/1723 sayılı kararında, **re’sen araştırma ilkesine** ilişkin olarak “*bu yöntem dava konusu işlemin tesisine esas olarak gösterilen hukuki nedenin bar olup olmadığının araştırılması, dayanağı olan bilgi ve belgelerin derlenmesi şeklinde uygulandığı gibi, taraflarca önce (öne) sürülmemiş olsa dahi, idare hukukunda kamu düzenine ilişkin olduğu tartışmasız kabul edilmiş olan, görev, yetki, süre gibi konuların incelenmesi şeklinde de anlaşılır.*” ifadesine yer verilmiştir¹⁵². Benzer şekilde, Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı¹⁵³,na göre, Danıştay, davanın süresinde açılıp açılmadığını, yalnız dava karara bağlanana kadar

İçtihadı Birleştirme Kararı (Cihan Kanlıgöz, “İdari İşlemlerde Yazılı Bildirim”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 40, Sayı: 1-4, 1988, s. 174).

¹⁴⁹ Duran, a.g.m. (Dava Açma Müddeti), 1945, s. 249.

¹⁵⁰ Gürsel Kaplan, İdari Yargıda Dava Açma Süreleri, 3. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2011, s. 79.

¹⁵¹ Çağdaş Evrim Ergün, “Vergi Yargılamasında Re’sen Araştırma İlkesi”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 55, Sayı: 2, 2006, s. 67.

¹⁵² A.e., s. 76-77.

¹⁵³ Danıştay’ın 24.02.1973 tarihli ve E. 1970/1, K. 1973/1 sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı (Ergün, a.g.m., s. 73.)

değil, kararın düzeltilmesi aşamasında da, taraflar ileri sürmeseler bile, kendiliğinden dikkate alabilecektir¹⁵⁴.

2.2.1.1.Genel Dava Açma Süresi ve Özel Dava Açma Süreleri

İYUK'un 7. maddesine göre, kanunlarda aksine kural bulunmayan durumlarda vergilendirme işlemlerine karşı dava açma süresi, “*Danıştay’da ve idare mahkemelerinde 60 gün, vergi mahkemelerinde 30 gündür.*” Bu süre, **genel dava açma süresidir**. Ancak vergi uyuşmazlığının ilgili bulunduğu özel kanunda, bu uyuşmazlık için ayrı bir dava açma süresi belirtilmişse, İYUK’ta düzenlenen genel dava açma süresine dayanılarak hak iddia edilmesi mümkün değildir. Nitekim vergi yargılaması hukuku alanında VUK’ta ve AATUHK’ta özel olarak düzenlenmiş çok sayıda dava açma süresi bulunmaktadır¹⁵⁵. Bu **özel dava açma sürelerini** şöyle sıralayabiliriz:

Emlak vergisi ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı ile Bayındırlık Bakanlığı’nın tespit ettiği bina metrekare **normal inşaat bedellerine** karşı Danıştay’da dava açma süresi Resmi Gazete’de ilan edilmesinden itibaren **15 gündür**^{156, 157}.

Takdir komisyonlarının arsalara ait asgari ölçüde birim değer tespitine karşı, bu kararların tebliğ edildiği daire kurum teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları tarafından 15 gün içinde ilgili vergi mahkemesinde dava açılabilir. Bu mahkemelerin kararlarına karşı ise yine **15 gün** içinde Danıştay’a başvurulabilir¹⁵⁸.

159

¹⁵⁴ A. Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargısı**, 15. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2002, s. 399.

¹⁵⁵ Karakoç, **a.g.e. (Süreler)**, s. 44-45.

¹⁵⁶ VUK’un mükerrer 49/a. bendi.

¹⁵⁷ Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999, s. 186.

¹⁵⁸ VUK’un mükerrer 49/b. bendi.

¹⁵⁹ Aksoy, **a.g.e. (Vergi Yargısı)**, s. 186.

Yine VUK'un ek 7. maddesine göre, **uzlaşma vaki olmadığı takdirde** dava süresi geçmiş veya 15 günden az bir süre kalmışsa, bu süre tutanağın tebliğ tarihinden itibaren **15 gün** olarak uzamaktadır¹⁶⁰.

İhtiyati haciz kararı, uygulama tarihinden itibaren **7 gün** içerisinde görevli ve yetkili idari yargı yerinde iptal davasına konu edilebilir¹⁶¹. Dava açma süresi 7 gündür. Dava açma süresinin başlangıcı, haciz uygulamasının gıyapta yapılıp yapılmamasına göre değişir. Borçlunun huzuru ile yapılan haciz uygulamalarında, dava açma süresi, uygulama (haciz tatbik) tarihinden itibaren işlemeye başlar. Haczin uygulandığı gün, dava açma süresinin hesabında dikkate alınmaz. İdari dava açma süresinin haczin uygulanmasıyla başlatılmasını nedeni, özelliği gereği, ihtiyati haciz kararının önceden kamu borçlusuna tebliğ olunmaması, karardan borçlunun ilk kez haciz uygulamasıyla haberdar olmasıdır. Dolayısıyla, kanunun bu düzenlemesi, dava açma hakkını sınırlayıcı değil, koruyucu nitelik taşımaktadır. Bu yüzden, birçok Danıştay kararında, ihtiyati haciz kararlarının uygulanmalarından önce, ilgilisi tarafından öğrenilmesi üzerine de, idari dava açılabilmesi kabul edilmiştir. Eğer ihtiyati haciz uygulaması, kamu borçlusunun gıyabında yapılmışsa, idari dava açma süresi, haczin daha sonraki tarihte, kamu borçlusuna tebliği tarihinden itibaren başlar¹⁶².

İhtiyati tahakkukta dava açma süresi, ihtiyati haciz uygulamasının yapıldığı günü izleyen tarihten itibaren AATUHK'nın 15. maddesinde öngörülen **7 gündür**¹⁶³. Aslında, ihtiyati tahakkuk, vergi idaresinin, idare hukukunda idari davaya konu edilebileceği kabul edilen türde bir idari işlemidir. Başka anlatımla, kamu hukuku alanında, vergi idaresinin tek yanlı irade beyanı ile kesin olarak, yani idari prosedürün son aşamasında tesis edilmiş ve yürütülmesi zorunlu nitelikte işlemidir. Başka anlatımla, kamu hukuku alanında, vergi idaresinin tek yanlı irade beyanı ile kesin olarak, yani idari prosedürün son aşamasında tesis edilmiş ve yürütülmesi

¹⁶⁰ Aksoy, a.g.e. (Vergi Yargısı), s. 186.

¹⁶¹ AATUHK'nın 15. maddesi.

¹⁶² Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 108-109.

¹⁶³ A.e., s. 127.

zorunlu nitelikte işlemidir. Bu yüzden idari davaya konu edilmesi olanaklıdır¹⁶⁴. Ancak, vergi alacağının güvenliği işlemleri gizliliği gerektirdiğinden, ihtiyati tahakkuk sürecindeki işlemler başlangıçta borçlunun bilgisi dışındadır. Geçici bir güvenlik önlemi olarak kabul edilen ihtiyati tahakkuk aşamasını takiben, ayrıca icrai niteliği bulunan ihtiyati haciz kararının alınması gerekmektedir. Bu haliyle ihtiyati haciz kararını hazırlayıcı bir işlem olmaktadır. Bu nedenle de ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz kararı alınmamışsa tek başına iptal davasına konu edilememektedir¹⁶⁵. Danıştay içtihadı¹⁶⁶, ihtiyati tahakkuk yapılmasının, ihtiyati haciz uygulamasından önce, mükellefin menfaatini ihlal etmeyeceği ve bu nedenle de, idari davaya konu edilemeyeceği yolundadır¹⁶⁷.

AATUHK'nın 58. maddesinde özel olarak düzenlenen **ödeme emirlerine** karşı idari dava açma süresi **7 gündür**. Bu süre ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davanın idare veya vergi mahkemesinin görevine girmesi halinde değişmemektedir. Her iki mahkeme için de aynıdır¹⁶⁸.

Haczedilen mal üzerindeki istihkak iddiasına ilişkin dava açma süresi istihkak davasının kimin tarafından açıldığına bağlı olarak farklılık göstermektedir. Üçüncü kişi tarafından açılan istihkak davasında dava açma süresi, tahsil dairesinin alacaklı kamu idaresinin üçüncü kişinin istihkak iddiasını reddettiğini üçüncü kişiye tebliğ tarihinden itibaren **7 gündür**. İstihkak davasının alacaklı kamu idaresi tarafından açılması halinde dava açma süresi **15 gündür**. Bu süre üçüncü kişi elinde bulunan bir malın kamu borçlusuna ait olduğu düşünülerek haczedilmesi üzerine üçüncü kişinin bu mal hakkında istihkak iddiasında bulunduğu tahsil dairesi tarafından alacaklı kamu idaresine bildirilmesi tarihinden itibaren başlamaktadır¹⁶⁹.

¹⁶⁴ A.e., s. 126.

¹⁶⁵ Taşdelen, a.g.m., s. 296.

¹⁶⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri'nin 23.02.2001 tarih ve E. 2000/326 ve K. 2001/96 sayılı kararı ((çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/KararNoKararC.jsp>, 07.02.2012.).

¹⁶⁷ Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 126.

¹⁶⁸ A.e., s. 339.

¹⁶⁹ Yusuf Karakoç, "Kamu İcra Hukukunda İstihkak Davası", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: 11, Özel Sayı: 2009, 2010, s. 1647.

Görevli olmayan yerlere başvurulduğu takdirde, dava açma süresinin hangi kurallara tabi olacağı, İYUK'un 9. maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Buna göre, çözümlenmesi Danıştay'ın idare ve vergi mahkemelerinin görevlerine girdiği durumda, adli ve askeri yargı yerlerine açılmış bulunan davaların görev yönünden reddi durumunda, buna ilişkin kararın kesinleşmesini izleyen günden itibaren **30 gün içinde** görevli mahkemede dava açılabilir. Bu durumda görevsiz yargı yerine başvurma tarihi Danıştay, idare ve vergi mahkemelerine başvurma tarihi olarak kabul edilir. Adli veya askeri yargı yerlerine açılıp, görevsizlik nedeniyle reddedilen davalarda, görevsizlik kararının kesinleşmesinden sonra, yukarıda belirtilen 30 günlük süre geçirilmiş olsa dahi, idari dava açılması için öngörülen süre henüz dolmamışsa, bu süre içinde dava açılabilir¹⁷⁰.

Davanın açılmasından sonra, idare mahkemesince görevsizlik kararı verilerek dosyanın vergi mahkemesine gönderilmesinde, sürelerle ilgili olarak Danıştay tarafından verilen karar¹⁷¹ “2576 sayılı Kanun’un 5. maddesi uyarınca, idare mahkemesinin görevine giren ve İYUK’un 7. maddesi hükmüne göre idare mahkemelerinde açılacak davaların tabi olduğu 60 günlük süre içinde açılmış olan davanın, vergiye ilişkin uyuşmazlık sonucu ortaya çıkacak hukuki duruma bağlılığı, ayrıca bu tür uyuşmazlıkların, gerek usul ekonomisi, gerekse davaların farklı mahkemelerde görülmesinin uygulamada ortaya çıkaracağı sakıncalar nedeniyle vergi mahkemelerince çözümlenmesine karar verilmesi durumunda, mevcut düzenlemeye göre idare mahkemesinde süresinde açılan davanın süre aşımından reddedilemeyeceği” şeklindedir¹⁷².

2.2.1.2. Dava Açma Süresinin Başlangıcı

1982 Anayasası'nın “yargı yolu” başlığını taşıyan 125. maddesinin 1. fıkrasında idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu belirtildikten sonra, aynı kanununun 125/3. fıkrasında “İdari işlemlere karşı açılacak

¹⁷⁰ Kızılot, Kızılot, a.g.e. (Vergi İhtilafları), s. 361-362.

¹⁷¹ Danıştay 7. Dairesi'nin 24.04.2000 tarih ve E. 1999/2854 ve K. 2000/1243 sayılı kararı (Kızılot, Kızılot, a.g.e. (Vergi İhtilafları), s. 362.).

¹⁷² Kızılot, Kızılot, a.g.e. (Vergi İhtilafları), s. 362.

davalarda süre yazılı bildirim tarihinden başlar.” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm, idarenin kural olarak tek yanlı iradesiyle tesis ettiği idari işlemlerin kişiler hakkında uygulanabilmesi ve onların hukuki durumlarını etkileyebilmesi için idari işlemin bireye yazılı olarak bildirilmiş olmasını gerektirmektedir. Yazılı bildirimün önemi özellikle bireyin hak ve menfaatlerini ihlal eden idari işlemlere karşı dava açma hakkının kullanılabilmesi için tanınmış olan sürenin kısa olması ve bu sürenin doktrinde ve daha önemlisi Danıştay içtihatları ile hak düşürücü nitelikte kabul edilmesi, bu sürenin başlangıcında esas alınan “*idari işlemlere karşı açılacak davalarda sürenin yazılı bildirim tarihinden başlayacağı*” kuralına, kişilerin haklarının ve çıkarlarının korunması açısından ayrıca bir önem kazandırmaktadır¹⁷³. Danıştay içtihatları ile benimsenmiş olan yazılı bildirim esası, hem Anayasa’nın 125. maddesi, hem de İYUK’un 7/2. fıkrası gereğidir¹⁷⁴. Nitekim söz konusu fıkra da dava açma süresinin idari uyuşmazlıklarda **yazılı bildirim yapıldığı tarihi izleyen günden** başlayacağı belirtilmektedir.

7201 sayılı Tebligat Kanunu¹⁷⁵ Türk hukukunda tebliğ işlemlerini düzenleyen bir genel yasa olarak yer almıştır. Ancak vergilendirme işlemi kişilerin temel hak ve özgürlükleriyle yakından ilgili olduğundan bu konuda bazı özel düzenlemeler getirilmiştir; VUK vergilendirme sürecine ilişkin tebligat hükümlerini özel hükümlere¹⁷⁶ bağlamaktadır. Tebligat uygulamaya ilişkin işlemler kategorisinde yer alır. Uygulamaya ilişkin işlemler tarhtan sonra vergi borcunun daha somutlaşması, iyice belirginleşmesi bakımından tahakkuk aşaması ile bir köprü kurduğundan vergilendirme sürecinde büyük önem taşır. Bunun gibi idari ve yargısal sürelerin işlemeye başlamasında da belirleyici unsur tebliğ tarihi olmaktadır. Vergilerin tarh ve tahakkuk aşamalarında VUK’un tebligata ilişkin hükümleri geçerlidir^{177, 178}.

¹⁷³ Kanlıgöz, a.g.m., s. 173-174.

¹⁷⁴ Gözübüyük, a.g.e., s. 402.

¹⁷⁵ 7201 sayılı Tebligat Kanunu 19.02.1959 tarih ve 10139 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁷⁶ VUK’un 21 ile 93-109. maddeleri.

¹⁷⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 103.

¹⁷⁸ Vergilendirme sürecinin herhangi bir aşamasında yargı uyuşmazlığı çıktığı takdirde tebligat işlemleri İYUK’un 60. maddesi uyarınca, 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümleri çerçevesinde gerçekleştirilir.

VUK'un 102. maddesine göre tebliğ, ilke olarak muhataba posta vasıtasıyla taahhütlü ilmühaberli olarak veya memur eliyle tarih ve imza karşılığında yapılır. Vergilendirme ile ilgili olarak yapılan işlemler ise ancak bundan sonra hüküm ifade edecek bir duruma gelir. Ancak VUK ve diğer vergi kanunlarında bu esasın dışında tebliğ yerine geçecek bazı işlemlere de yer verilmiştir. VUK'un mükerrer 30. maddesinde, verginin idarece tarhı ile ilgili olarak özel bir tebliğ esası düzenlenmiştir. Buna göre, anılan madde kapsamında tarh edilen vergiler ve cezalarına ilişkin ihbarnameler, bir taraftan mükellefin bilinen adresine posta ile gönderilir. Öte yandan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır¹⁷⁹.

Tahsil işlemlerinde aslolan, Anayasa'nın, hukuk devletinin gereklerinden biri olarak kabul ettiği yazılı bildirim ilkesinin uygulanmasıdır. Ancak vergilendirme tekniği gereği, bu ilkeden uzaklaşıldığı görülür. Kuşkusuz burada da yükümlünün ittılai, hatta inisiyatif söz konusudur. Gerçekten, beyan usulüne tabi vergilerde yükümlünün beyanı üzerine tarh işlemi yapılır. Kendi beyanına yükümlünün itirazı ilke olarak söz konusu olmadığında, vergi aynı zamanda tahakkuk eder. Tahakkuk eden bu borç miktarının yeniden yükümlüye bildirilmesi gereksizdir. Öte yandan, bir kısım vergilerde tahakkuk tahsile bağlıdır. Bunlar için ayrı bir bildirim gerekmemektedir. Değinen durumlar dışında ilke, tarhiyatın ihbarname ile yükümlüye bildirilmesidir¹⁸⁰.

Görüldüğü üzere, Anayasa hükmüne paralel olarak dava açma sürelerinin ne zaman başlayacağına ilişkin hükümler İYUK başta olmak üzere, VUK ile AATUHK'ta yer almaktadır. Vergi davalarında dava açma süresi, vergi, resim, harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan ihtilaflarda; tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın yapıldığı, tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin veya tebliğ yerine geçen işlemin yapıldığı, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin veya vergi kesintisinin yapıldığı, idarenin dava açması gereken konularda ilgili merci veya

¹⁷⁹ Kızılot, Kızılot, a.g.e. (Vergi İhtilafları), s. 368-369.

¹⁸⁰ Ahmet G. Kumrulu, "Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım", s. 661, (çevrimiçi) <http://auhf.ankara.edu.tr/auhf-yayinlari-arsivi/armaganlar/akif-erginay-armagani/kumrulu.pdf>, 26.01.2012.

komisyon kararının idareye geldiği tarihi izleyen günden itibaren başlar. Adresleri belli olmayan yükümlülere, ilan yoluyla tebliğ yapılır. İlan yoluyla tebliğe ilişkin olarak VUK'un bu husustaki hükümleri uygulanır. VUK'a göre, mükelleflere ilan tarihinden başlamak üzere 1 ay içinde ilanı yapan vergi dairesine bizzat veya bilvekele başvurmaları veyahut taahhütlü mektup veya telgrafla açık adreslerin bildirmeleri, bu suretle kendilerine süre ile kayıtlı resmi tebliğ yapılacağı bildirilir. İlan tarihinden başlayarak 1 ay içinde ne vergi dairesine müracaat etmiş ve ne de adresini bildirmiş olanlara 1 ay sonunda tebliğ yapılmış sayılır. Bu ilanen bildirim üzerine bizzat veya bilvekele müracaat edenlere yerinde; adres bildirenlere ise posta ile tebliğ yapılır. Vergi ihtilaflarında dava açma süresi, posta ile yapılan tebliğde, posta idaresinin mektubu muhatabına teslim ettiği tarihi izleyen 1 ayın sonundan itibaren işleme başlamaktadır¹⁸¹.

Yazılı bildirim yapılmamış olmasına rağmen idari işlemin ilgililer tarafından çeşitli şekillerde öğrenilmiş olması halinde, Danıştay bazı kararlarında¹⁸² yazılı bildirim gerçekleşmiş kabul etmekte ve dava açma süresine başlangıç olarak ilgilinin işlemini öğrendiği tarihi esas almaktadır. Buna karşılık bu konuda Danıştay'ın kesin bir tutumundan söz edilemez. Nitekim farklı kararlara da rastlanmaktadır¹⁸³.

2.2.1.3. Dava Açma Süresinin Sona Ermesinin Sonuçları

Dava açma süresinin sona ermesinin doğurduğu sonuçları birkaç noktada toplamak mümkündür:

- Dava açma süresinin geçmesiyle ilgili bulunduğu **hak sakıt olur** ve bir daha ihya edilemez¹⁸⁴.

¹⁸¹ Aksoy, a.g.e. (Vergi Yargısı), s. 188-189.

¹⁸² Danıştay 8. Dairesi'nin 12.12.1968 tarih ve E. 68/3353 ve K. 68/4291 sayılı; 5. Dairesi'nin 28.02.1970 tarih ve E. 68/4388 ve K. 70/660 sayılı; 8. Dairesi'nin 14.01.1975 tarih ve E. 71/3911 ve K. 75/69 sayılı kararları; aksi yönde kararlar için bkz. Danıştay Dava Daireleri Kurulu'nun 08.10.1971 tarih ve E. 71/254 ve K. 71/825 sayılı kararı (Kanlıgöz, a.g.m., s. 189.).

¹⁸³ Kanlıgöz, a.g.m., s. 189.

¹⁸⁴ Duran, a.g.m. (Dava Açma Müddeti), s. 247.

- Dava açma süresi kamu düzenine ilişkin bir konu olduğundan mahkemelerce **re'sen dikkate alınır** ve hatta alınması gereklidir¹⁸⁵.
- Dava açma süresi içinde verilen dava dilekçesinde ileri sürülen iddia ve istekler dikkate alınır. Dava süresi geçtikten sonra davacı, iddia ve isteğini değiştiremez. Bununla beraber, ileri sürülen hususlar kamu düzeni ile ilgili ise, başka bir deyişle re'sen dikkate alınacak hususlardan ise, davanın her safhasında iler sürülebilir ve dikkate alınır. Dava açma süresi içinde ileri sürülen iddia ve istekler "*tevsi*"¹⁸⁶ sayılmaz¹⁸⁷.
- Dava açma süresi geçtikten sonra, idari kararlar yargı kararları gibi kesin hüküm halini almaz. Yalnız bu kararlar esas itibariyle dava konusu yapılamazlar. Dava açma süresi içinde veya dışında idare, kamu hizmetlerinin gerektirdiği ölçüde, kazanılmış haklara uymak şartıyla, kararlarını her zaman geri alabilir, kaldırabilir veya değiştirebilir. Aksine bir uygulama, idari kararları yargı kararlarına benzetir ki böyle bir anlayışı kamu yararı ve düzeni ile bağdaştırmak her zaman mümkün olmaz¹⁸⁸.
- Verginin tahsili belli koşullara tabi kılınmıştır. Yükümlü tebliğden itibaren 30 gün içinde vergi davası açmadığı takdirde artık bir anlamda borcu kabullenmiş sayılacağından **vergi tahakkuk eder**¹⁸⁹.

2.2.2. Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Süreleri

Vergi yargılaması hukukunda dava açma sürelerini davaların geçerli olarak açılabilceği kanunla belirlenmiş sınırlı zaman kesitleri olarak tanımlamak mümkündür. Bu süreler, vergi mahkemelerinde ya da Danıştay'da dava açmak için kabul edilen süreleri kapsamaktadır. Çünkü vergi yargılaması hukukunda dava açma kavramı, bir uyuşmazlığın ilk derece mahkemesinde görülmesi için yapılan

¹⁸⁵ A.e., s. 248.

¹⁸⁶ İddia ve savunmanın genişletilmesi (Karakoç, a.g.e. (Süreler), s. 142.).

¹⁸⁷ Gözübüyük, a.g.m., s. 20.

¹⁸⁸ A.e.

¹⁸⁹ Kumrulu, a.g.m. (Gecikme Faizi), s. 244.

başvuruyu ifade etmektedir. Bu itibarla kararlara karşı başvuru sürelerinin dava açma sürelerinden ayrı bir başlık altında incelenmesinin uygun olacağı düşünülmektedir¹⁹⁰.

2.2.2.1. Yargı Kararlarına Karşı Kanun Yolları

Kanun yolu, davanın taraflarına tanınan hukuksal bir yoldur. Bu yol ile yanlış olarak verildiği ileri sürülen yargı kararlarının yeniden incelenmesi ve değiştirilmesi sağlanır. Kanun yolları genel olarak iki kümede toplanır. Bunlardan biri, “*olağan kanun yolları*”, diğeri “*olağanüstü kanun yolları*”dır¹⁹¹.

2.2.2.1.1. Olağan Kanun Yolları

Yargı yerlerinde verilen “*nihai*” kararların kesinleşmesine engel olan kanun yollarına “*olağan kanun yolu*” denir. Yargı yerlerinin kararlarına karşı olağan kanun yollarına başvurulması, o kararın kesinleşmesini önler. Kararın kesinleşmesi ancak olağan kanun yoluna süresi içinde başvurulmaması ya da başvurulup da isteğin reddedilmesi ile olur¹⁹². Genel olarak olağan kanun yolları, “*itiraz*”, “*temyiz*” ve “*kararın düzeltilmesi*” şeklinde üçlü bir ayrıma tabi tutulabilir.

2.2.2.1.1.1. İtiraz ve Temyiz Süreleri

Vergi yargılaması hukukunda **itiraz**, vergi mahkemelerinin **tek hakimle** verdikleri nihai kararlara karşı, İYUK dışındaki kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki **bölge idare mahkemesine** başvurmadır¹⁹³.

¹⁹⁰ Karakoç, a.g.e. (Süreler), s. 41-42.

¹⁹¹ Gözübüyük, a.g.e., s. 493.

¹⁹² A.e., s. 493.

¹⁹³ İYUK'un 45/1. bendi.

İYUK'ta taraflara itirazda bulunabilmeleri için iki ayrı süre tanınmaktadır. Birincisi¹⁹⁴, vergi mahkemelerinin tek hakim tarafından verilen nihai kararlarına karşı, vergi yükümlüsü veya vergi idaresinin kararın tebliğ tarihinden itibaren **30 gün** içinde, bağlı bulunulan bölge idare mahkemesine itiraz yoluna başvurulabilmesidir. Diğeri¹⁹⁵ ise, itiraz dilekçesinin karşı tarafa tebliğinde, kendisine itiraz dilekçesi tebliğ edilen taraf bu karara karşı süresinde itiraz yoluna başvurmamış olsa bile, karşı tarafın itiraz dilekçesi ile itiraz edebilmesidir¹⁹⁶. İYUK'un düzenlenmesinde itiraz yolu temyiz yoluna benzetilmiş, itirazın "*temyiz şekil ve usullerine*" tabi olduğu belirtilmiştir¹⁹⁷.

Temyiz, ilk derece vergi yargısı organlarının **kurul** halinde verdikleri nihai fakat kesinleşmemiş kararlara karşı kararların hukuka uygunluk denetiminin sağlanması amacıyla denetim mahkemesine yapılan olan kanun yoludur. İYUK'ta ve VUK'ta birbirinden farklı temyiz süreleri kabul edilmektedir¹⁹⁸.

İYUK'un 46/2. fıkrasına göre, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde, vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı tebliğ tarihinden itibaren **30 gün** içinde Danıştay'da temyiz yoluna başvurulabilir¹⁹⁹. Ancak kanun ile özel temyiz süresi de öngörülmektedir. Örneğin, VUK'un mükerrer 49. maddesine göre, arsa ve arazinin asgari birim değerlerinin tespiti ile ilgili davalarda temyiz süresi **15 gündür**²⁰⁰.

Yukarıda da ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, itiraz süresi ile genel temyiz süresi aynıdır. Böylece bir kararın itiraz veya temyiz konusu olabilmesi yönünden düşülen hata sonucu yanlış merciiye başvurulması halinde süre yönünden bir hak kaybı söz konusu olmamaktadır. Çünkü hatalı başvuruların görev yönünden

¹⁹⁴ İYUK'un 45/2. bendi.

¹⁹⁵ İYUK'un 45/3. bendi.

¹⁹⁶ Karakoç, a.g.e. (Süreler), s. 145.

¹⁹⁷ Gözübüyük, a.g.e., s. 515.

¹⁹⁸ Karakoç, a.g.e. (Süreler), s. 147.

¹⁹⁹ A.e. (Süreler), s. 147.

²⁰⁰ Gözübüyük, a.g.e., s. 508.

reddedilip, başvuru dosyasının görevli temyiz veya itiraz merciine gönderilmesi gerekmektedir²⁰¹.

İtiraz başvurusunda bulunma süresi, İYUK'un 45/2. fıkrasında, temyiz başvurusunda bulunma süresi de aynı Kanun'un 46/2. fıkrasında gösterilmiştir. Bu maddeler hükümlerine göre, her iki kanun yolu başvurusunda da başvuru süresi, özel kanunlarda ayrı süre gösterilmeyen hallerde, **30 gündür**. Bu genel başvuru süresi dışında, İYUK'un 48/6. fıkrasında üç ayrı tür karar için **7 günlük özel başvuru süresi** öngörülmüştür²⁰².

- İtiraz veya temyiz dilekçesinin usule aykırılığı nedeniyle itiraz edilmemiş sayılma kararı,
- Harç ve posta ücretlerindeki eksikliğin 15 günlük süre içinde tamamlanmaması nedeniyle verilen karar itiraz edilmemiş sayılması kararı,
- İtiraz veya temyiz dilekçesinin süre aşımı nedeniyle reddine ilişkin karar söz konusu ise itiraz süresi 7 gündür²⁰³.

İtiraz veya temyiz süreleri bu başvurulara konu edilecek vergi mahkemesi kararının tebliğini izleyen günden itibaren işlemeye başlar. Başvuru süreleri, son günlerinin tatil günlerine veya çalışmaya ara verme zamanını rastlaması hallerinde, idari dava açma sürelerinde olduğu gibi uzar. Bu haller dışında, itiraz ve temyiz süreleri içinde yapılacak başvuruların, bu süreleri durdurmaları, kesmeleri veya uzatmaları olanaklı değildir. Örneğin, hastalık hali, temyiz süresinin saklı tutulması istemi, ilk derece mahkemesince verilen ve itiraz ya da temyiz başvurusuna konu edilmesi veya ilk derece mahkemesi kararlarına karşı kararın düzeltilmesi yolunun denenmesi, İYUK'un 29 ve 30. maddelerinde öngörülen açıklama ve yanıtların düzeltilmesi istemlerinde bulunulması, bu başvuru ve isteklerin karara bağlandığı tarihte geçmiş bulunan itiraz veya temyiz başvurusunun yeniden işlemlerini

²⁰¹ Karakoç, a.g.e. (Süreler), s. 146.

²⁰² Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 3 bs., Ankara, Adalet Yayınları, 2009, s. 909.

²⁰³ Kızılot, Kızılot, a.g.e. (Vergi İhtilafları), s. 539-582.

sağlamaz. Aynı şekilde, temyiz ve itiraz süresinin geçmesinden sonra, mahkeme kararının ilgisine yeniden tebliği de yeni bir temyiz veya itiraz süresinin işlemesine neden olamaz²⁰⁴.

İtiraz ve temyiz sürelerinin geçirilmesinden sonra yapılan başvurular, kararı başvuruya konu edilen yargı yeri tarafından, süreaşımı sebebiyle reddolunur²⁰⁵. Nihai nitelikteki bu karar tebliğini izleyen **7 gün** içerisinde, ilgisine göre, itiraz veya temyiz başvurusuna konu edilebilir. İtiraz veya temyiz süresi geçirildikten sonra yapılan başvuruya ait dosyanın, bu durum fark edilmeden üst idari yargı yerine (bölge idare mahkemesi veya Danıştay'a ya da ilgili Dava Daireleri Kurulu'na) gönderilmesi halinde, başvurunun süreaşımı sebebiyle reddine dair karar, İYUK'un 48/7. fıkrası uyarınca, üst idari yargı yerince verilir²⁰⁶.

İtiraz veya temyiz süresini kaçıran taraf için bu yol tümüyle kapanmış değildir. Şayet, davanın diğer tarafı, süresi içerisinde olmak koşuluyla, itiraz veya temyiz başvurusunda bulunursa; süreyi kaçıran taraf da İYUK'un 48/3. fıkrası uyarınca, bu başvuru dilekçesinin kendisine tebliği üzerine, cevap verme süresi olan **30 gün** içinde, itiraz veya temyiz başvurusunda bulunma olanağına sahiptir. Bu takdirde, diğer tarafın başvurusuna verilen cevap dilekçesi, itiraz veya temyiz dilekçesi yerine geçer. Ancak bunun için diğer tarafın temyizinin usulüne uygun ve süresinde yapılmış olması gereklidir. Eğer ilk temyiz başvurusu (diğer tarafın temyiz isteği) usulüne aykırı veya süresi geçtikten sonra yapılmış ise, bu şekilde yapılan temyiz başvurusu da incelenemez. Süreyi kaçıran tarafın daha önce temyiz başvurusunda bulunmuş ve bu başvurusunun da süreaşımı sebebiyle reddedilmiş olmasının bu hakkın doğumuna olumsuz etkisi yoktur. Bununla birlikte Danıştay'ın kim dava dairelerinin ilk derece mahkemesi kararının kendisine tebliğ tarihinden itibaren işlemeye başlayan temyiz süresini geçirdikten sonra temyiz başvurusunda bulunulması sebebiyle başvuru süreden reddedilen tarafın karşı tarafın temyizine

²⁰⁴ Candan, a.g.e. (İYUK), s. 910-911.

²⁰⁵ İYUK'un 48/6. bendi.

²⁰⁶ Candan, a.g.e. (İYUK), s. 911.

cevap verme süresi içinde yeniden temyiz başvurusunda bulunamayacağına dair kararları da vardır^{207, 208}.

2.2.2.1.1.2. Kararın Düzeltmesinde Süre

Kararın düzeltilmesi yoluyla sadece Danıştay dava daireleri ile idari veya vergi dava daireleri kurullarının temyiz üzerine verdikleri kararlar ve bölge idare mahkemelerince itiraz üzerine verilen kararlar hakkında bir defaya mahsus olmak üzere ve kararın tebliğinden itibaren **15 gün** içinde taraflarca başvurulabilir²⁰⁹. Kararın düzeltilmesi isteminde bulunulması kararın kesinleşmesini istem üzerine verilecek kararın sonuna kadar ertelediği için bu yol olağan bir kanun yoludur. Vergi mahkemeleri kararlarına karşı kararın düzeltilmesi istenemez²¹⁰.

Yukarıda açıklandığı üzere, karar düzeltme başvurusunda bulunma süresi, 15 gündür. Bu süre, karar düzeltme başvurusuna konu edilen üst yargı yeri kararının taraflara tebliğini izleyen günden itibaren işlemeye başlar. Sürenin hesaplanmasında, genel olarak idari dava açma süresi ile ilgili kurallar uygulanır. Sürenin bitimi adli tatile rastladığı takdirde, süre 7 gün uzar. Sürenin son gününün tatil gününe rastlaması durumunda, süre tatil gününü izleyen çalışma günü sonuna kadar uzar. Hangi nedenle olursa olsun, süre geçtikten sonra yapılan düzeltme işlemleri, süre aşımı nedeniyle incelenme yeteneğini kaybeder²¹¹.

Karar düzeltme yoluna başvurma süresini kaçıran tarafın, temyiz başvurusunun aksine diğer tarafın karar düzeltme başvurusu üzerine, cevap verme süresi içinde karar düzeltme isteminde bulunması söz konusu değildir²¹².

²⁰⁷ Candan, a.g.e. (İYUK), s. 911-912.

²⁰⁸ Danıştay 3. Dairesi'nin 04.12.1985 tarihli ve E. 1989/624 ve K. 1989/2111 sayılı kararı (Candan, a.g.e., 912.).

²⁰⁹ İYUK'un 54/1. bendi.

²¹⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 197.

²¹¹ Kızılot, Kızılot, a.g.e. (Vergi İhtilafları), s. 628.

²¹² A.e.

2.2.2.1.2. Olağanüstü Kanun Yolları

Kesinleşmiş hükümlere karşı tanınmış olan kanun yoluna “*olağanüstü kanun yolu*” denilmektedir. Olağanüstü kanun yolu ile kesinleşmiş bir yargı kararının değiştirilmesi istenir²¹³. Olağanüstü kanun yolları, “*yargılamanın yenilenmesi*” ve “*kanun yararına bozma*” olarak iki başlık altında ele alınabilir.

2.2.2.1.2.1. Yargılamanın Yenilenmesi

İYUK’un 53 ve 55. maddelerinde düzenlenen yargılamanın yenilenmesi, olağanüstü bir yargılama yolunu ifade etmektedir. Yargı organlarının kararları kesin karar haline gelse dahi, zamanında ileri sürülemediği veya ileri sürülmüş olsa dahi bu bilgi ve belgelerin gerçeği kavramamış olması veya başka bazı hukuki nedenlerle, haksız olarak verilmiş olması mümkün ve muhtemeldir. Yargılamanın yenilenmesi yoluyla, kanunda belirtilen nedenlerin varlığı halinde, yargılamanın yeniden yapılması, davanın tekrar görülmesi ve görüşülmesi sağlanarak, gerçeğe ulaşılması ve hukuka uygun karar verilmesi sağlanmaya çalışılmaktadır. Bu itibarla, yargılamanın yenilenmesi, kesinleşmiş yargı kararlarındaki hatalardan, yanlışlıklardan ve hukuka aykırılıklardan dönmeyi mümkün kılmaktadır²¹⁴.

İYUK’un 53/3. maddesi uyarınca yargılamanın yenilenmesi süresi²¹⁵,

²¹³ Gözübüyük, a.g.e., .s. 493-494.

²¹⁴ Karakoç, a.g.e. (Vergi Uyuşmazlıkları), s. 217-218.

²¹⁵ İYUK’un 53/1. bendinde, yargılamanın yenilenmesini gerektirebilecek sebepler bentler halinde sayılmıştır. Buna göre,

a) Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,

b) Karara esas olarak alınan belgenin sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,

c) Karara esas olarak alınan bir ilâm hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,

d) Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,

e) Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,

f) Vekil veya kanuni temsilci olmayan kişiler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,

g) Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hakimin katılmasıyla karar verilmiş olması,

- Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması halinde **10 yıl**,
- Hükümün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması halinde **1 yıl**,
- Diğer sebepler için **60 gündür**²¹⁶.

Süreler (1) bendinde yazılı hal dışında, dayanılan sebebin istemde bulunulan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlayarak hesaplanır. (1) bendinde yazılı halde ise süre, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Sözleşme hükümlerine ihlali saptayan kararın kesinleşme tarihinden başlar. Sürenin hesabında, idari dava açma süresi ile ilgili esaslar uygulanır²¹⁷.

2.2.2.1.2.2. Kanun Yararına Bozma

İYUK'un 51. maddesi uyarınca, bölge idare mahkemeleri kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştay'ca ilk derece mahkemesi olarak verilip, temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş kararlar aleyhine, eğer kararda hukuka aykırı sonuç bulunması bahis konusu ise, Danıştay Başsavcısı, ya ilgili başkanlıkların göstereceği gereğe ya da kendi değerlendirmesine göre, kanun yararına bozma

h) (4001 sayılı Kanununun 23 üncü maddesi ile değiştirilen bent) Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması.

ı) (4928 sayılı Kanununun 6 ıncı maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 19.07.2003) Hükümün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması.

²¹⁶ Mehmet Batun, "Vergi Yargısında Yargılamanın Yenilenmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 205, Ocak 2010, (çevrimiçi)

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100116010.htm, 08.12.2012.

²¹⁷ Candan, a.g.e. (İYUK), s. 986.

talebinde bulunur. Kesinleşmiş karar geçerliliğini korumakla birlikte, bu yolla, hukuka aykırı bir içtihadın yerleşmesi önlenir²¹⁸.

Kanun yararına bozmaya başvuru için **herhangi bir süre belirlenmemiştir**. Kamusal yarar ve güncel olan bir uygulama için bu yola başvurulmalıdır. Güncelliği kalmayan ve çok eski kararların bu yolla incelenmesi kurumun kabul ediliş amacına uygun değildir²¹⁹.

2.2.2.2. Yargı Kararlarına Karşı Diğer Başvuru Yolları

İYUK'ta itiraz, temyiz, kararın düzeltilmesi, kanun yararına bozma ve yargılamanın yenilenmesi olarak düzenlenen kanun yollarının yanında, kararlara karşı başka başvuru yolları da düzenlenmektedir. Bunlar "*açıklama*"²²⁰ ve "*yanlışlıkların düzeltilmesi*"²²¹dir. Bu yollarla kararın anlaşılmasında ve yerine getirilmesinde kolaylık sağlamak ve maddi hataları düzeltmek amaçlanmaktadır. Tarafların açıklanması veya düzeltilmesi amacıyla başvurdukları kararlar üst mahkemelerde değil, kararı veren yargı organlarında incelenmektedir. Bu yollarla tarafların lehine veya aleyhine yeni bir hüküm tesis edilemez, mevcut karar değiştirilemez, başkalaştırılamaz veya mevcut kararın kapsamı genişletilemez ya da daraltılamaz²²².

2.2.2.2.1. Açıklamada Süre

Açıklama yoluna başvurulabilecek haller, İYUK'un 29. maddesinde düzenlenmiştir. Açıklamadan amaç, hukuk usulünde olduğu gibi, kararın belirsiz (müphem) ve açık olmayan taraflarını veya birbirine aykırı görünen hüküm fıkralarını ortadan kaldırmak ve onun gerçek anlamını meydana çıkarmak suretiyle, yerine getirilmesini (infazını) kolaylaştırmaktır. Hüküm fıkrasından kararın nasıl

²¹⁸ Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, 5. bs., Ankara, İmaj Yayıncılık, 2001, s. 250.

²¹⁹ Karakoç, **a.g.e. (Süreler)**, s. 150.

²²⁰ İYUK'un 29. maddesi.

²²¹ İYUK'un 30. maddesi.

²²² Karakoç, **a.g.e. (Süreler)**, s. 151.

yerine getirileceğinin hiç anlaşılabilmesi veya kullanılan sözcük ve deyimlerden tarafların farklı anlam çıkarmaları ve bu yüzden kararın yerine getirilmesi konusunda anlaşamamaları veya fıkranın düzenleniş biçimine göre hükme birden çok anlam vermenin mümkün bulunması kanunun aradığı anlamda “yeterince açık olmama” halinin başlıca örnekleridir²²³.

Karar hakkında açıklama istenmesi, ayrıca temyiz ve itiraz mercileri veya diğer kanun yollarına başvurulmasını önlemez. Vergi mahkemesinin kararı temyiz edildikten sonra da kararın açıklanması, kararı vermiş olan mahkemeden istenebilir. Öte yandan, kararın açıklanması isteği, **itiraz ve temyiz süresini durdurmaz**. Temyiz veya itiraz merciine başvurmak veya karar düzeltilmesi yargılamının yenilenmesi talebinde bulunmak için karar açıklanması konusundaki isteğin sonucu beklenmemelidir. Aksi takdirde kanun yollarına başvurma süresi geçirilmiş olabilir²²⁴.

Kararın açıklanması, **infazına kadar istenebilir**. İnfazın başlamış olması da açıklama istemek için engel değildir. Çünkü anlaşmazlık zaten kararın ne şekilde yerine getirileceğindedir. Ancak infaz tekemmül ettikten sonra, örneğin bir vergi davasında, hüküm konusu verginin tamamen tahsil edilmesinden sonra, açıklama istenemez²²⁵.

2.2.2.2. Yanlışlıkların Düzeltilmesinde Süre

İYUK ile “açıklama” yanında, bir de “yanlışlıkların düzeltilmesi” yoluna yer verilmiştir. Bu yol ile mahkeme kararlarında yapılmış nesnel nitelikli yanlışlıkların giderilmesi sağlanır. Yanlışlıkların düzeltilmesi yolu ile kararın özünde herhangi bir değişiklik yapılamaz; hükmün kapsamı ne genişletilebilir, ne de daraltılabilir. Hukuksal yanlışlıklar bu yolla giderilemez. Burada söz konusu olan “*maddi*”

²²³ Erdal Sönmez, Garip Ayaz, “Vergi Yargısı Kararlarının Açıklanması ve Yanlışlıkların Düzeltilmesi Talebi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 214, Haziran 1999, (çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2024>, 10.01.2012.

²²⁴ Yılmaz Özbacı, **Vergi Davaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, t.y., s. 446.

²²⁵ **A.e.**, s. 447.

yanlışıklardır. Bunlar da dosyanın incelenmesi ile kolayca düzeltilebilir. Bilindiği gibi, hukuksal yanlışıklar ancak, temyiz, kararın düzeltilmesi ve yargılamanın yenilenmesi yolları ile giderilebilir²²⁶.

Yanlışığın düzeltilmesinin istenmesi, kararın temyiz veya itiraz süresini veya diğer kanun yolları ile ilgili başvuru süresini etkilemez²²⁷.

Yanlışıkların düzeltilmesi talebinde **herhangi bir süre yoktur**. Taraflar yanlışıkların düzeltilmesi talebinde her zaman bulunabilirler. İYUK'un 30/2. madde hükmünden hareketle tarafların, mahkeme kararının yerine getirilmesinden sonra bile düzeltme talebinde bulunmaları mümkün kılınmıştır²²⁸. "*Yanlışıkların düzeltilmesi*" ile kararın yerine getirilmesine kadar istenebilen "*açıklama*" arasındaki usul farkı süre bakımından ortaya çıkmaktadır²²⁹.

2.2.3. Yargılama Usulüne İlişkin Süreler

Vergi yargılama hukukunda dava açma süreleri ve yargı kararlarına karşı başvuru süreleri yanında yargılama usulüne ilişkin işlemler için konulmuş diğer süre hükümleri de vardır. Bu süreler yargılamanın düzenli ve çabuk işlemesi için konulmuşlardır²³⁰.

Yargılama usulüne ilişkin süreler taraflara yönelik olabileceği gibi yargı organına yönelik de olabilir. Hatta üçüncü kişilere yönelik yargılama usulüne ilişkin sürelerden de söz etmek mümkündür. Yargılama usulüne ilişkin sürelerden de söz etmek mümkündür. Yargılama usulüne ilişkin süreler kural olarak İYUK'ta düzenlenmektedir. Ancak, VUK ile AATUHK'ta da yargılama usulüne ilişkin sürelere yer verildiği görülmektedir. Ayrıca, İYUK'un 31. maddesinde yapılan atıf

²²⁶ Gözübüyük, a.g.e., s. 538.

²²⁷ Özbacı, a.g.e. (Vergi Davaları), s. 449.

²²⁸ Sönmez, Ayaz, a.g.m.

²²⁹ Karakoç, a.g.e. (Süreler), s. 154.

²³⁰ Çağan, a.g.e., s. 91.

çerçevesinde Hukuk Muhakemeleri Kanunu²³¹, nun ilgili maddelerinde yer alan yargılama usulüne ilişkin süreleri de unutmamak gerekir. Bu çalışmada, yargılama usulüne ilişkin süreler taraflara, yargı organlarına ve üçüncü kişilere ilişkin sürelerle başlıkları altında ele alınmaktadır²³².

2.2.3.1. Taraflara İlişkin Süreler

Vergi yargılaması hukukunda taraflara tanınan yargılama usulüne ilişkin süreler cevap süreleri, noksanları giderme süreleri, bilirkişiye ve bilirkişi raporuna itiraz süreleri ile yerine getirme süreleri biçiminde düzenlenmektedir²³³.

2.2.3.1.1. Cevap Süreleri

Vergi yargılaması usulüne ilişkin cevap süreleri kural olarak İYUK'ta yer almaktadır. Ancak, VUK'ta da yargılama usulüne ilişkin süre hükümleri bulunmaktadır. Cevap sürelerinin hepsi kanunda belirlenmiş süreler değildir. Böyle durumlarda süreyi yargı organı belirlemektedir²³⁴.

İYUK'un 16. maddesi uyarınca, tarafların kendilerine tebliğ edilen dilekçelere (dava dilekçesi, cevap dilekçesi, cevaba cevap dilekçesi vb.) cevap verme süresi tebliğ tarihini izleyen günden itibaren **30 gündür**. Taraflar sürenin geçmesinden sonra verecekleri savunmalara veya ikinci dilekçelere dayanarak hak iddia edemezler. Taraflardan birinin isteği üzerine, haklı sebeplerin bulunması halinde, görevli mahkeme kararı ile cevap süresinin bir defaya mahsus olmak üzere

²³¹ 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 450. maddesi uyarınca, 18.06.1927 tarihli ve 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ek ve değişiklikleri ile birlikte tümüyle yürürlükten kaldırılmıştır. Aynı kanunun 447/2. fıkrası uyarınca, mevzuatta, yürürlükten kaldırılan 18.06.1927 tarihli ve 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa yapılan yollamalar, Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun bu hükümlerin karşılığını oluşturan maddelerine yapılmış sayılır.

²³² Yusuf Karakoç, "Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılama Usulüne İlişkin Süreler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 229, Eylül 2000, (çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2728>, 15.02.2012.

²³³ Karakoç, a.g.e. (Süreler), s. 155.

²³⁴ Karakoç, a.g.m. (Yargılama Usulü).

uzatılabileceği azami süre ise 30 gündür. Sürenin geçmesinden sonra yapılan uzatma talepleri ise kabul edilemez²³⁵.

Benzer şekilde, temyiz ve itiraz dilekçelerine ilişkin olarak karşı tarafa tanınan cevap süresi de İYUK'un 48/3 ve 45/3. bentleri ile tebliğ tarihinden itibaren **30 gün** olarak belirlenmiştir.

VUK'un mükerrer 49/c. bendi uyarınca, aynı kanunun mükerrer 49/a ve b. fıkralarına göre, Danıştay ve vergi mahkemelerinde dava açılması halinde, davalının **15 gün** içinde vereceği tek savunma ile dosya tekemmül etmiş sayılır.

Vergi mahkemesinin belirtilen tebliğ işlemleri tamamlanmadan (davacının dava ve ikinci dilekçelerinin davalıya, davalının bir ve ikinci savunma dilekçelerinin de davacıya) tamamlanmadan ve cevap verme süreleri beklenilmeden, yani dosya "*tekemmül*" etmeden uyuşmazlığı sona erdirmesi mümkün değildir. Ancak, taraflar savunma ve cevap haklarını kullanmaktan kaçınır ya da kullanmayacaklarını bildirirlerse, dosya tekemmül etmiş sayılır ve sırası geldiğinde karara bağlanır. Kanun koyucu, VUK'un mükerrer 49/c. fıkrasında, dosyanın ilk savunmadan sonra tekemmül etmiş sayılacağını belirtmek suretiyle, tarafların ikinci dilekçe ve cevap haklarını sınırlamaktadır²³⁶.

İYUK ve VUK'ta belirlenen yargılama usulüne ilişkin sürelerin yanı sıra yargı organları tarafından belirlenecek süreler de İYUK'un 16, 29 ve 30. maddelerinde yer almaktadır. İYUK'un 16/2. bendinde, davacının ikinci savunmaya cevap vermesini gerektiren bir halin mevcudiyetinde, davacıya cevap için "*bir süre*" verileceği hükümlenmiştir. Benzer şekilde, İYUK'un 29. maddesinde yer alan "*açıklama*" müessesesinde de, taraflardan birinin verdiği açıklama dilekçesi üzerine, kararı veren daire veya mahkemenin işi inceleyeceği ve gerek görürse dilekçenin bir örneğini, "*belirleyeceği süre içinde*" cevap vermek üzere karşı tarafa tebliğ edeceği

²³⁵ Yaşar Güçlü, *Temel Kanunlarda ve Usul Kanunlarında Yer Alan Süreler*, 5. bs., y.y., Seçkin Yayıncılık, 2012, s. 361.

²³⁶ Karakoç, a.g.e. (Süreler), s. 156.

belirtilmiştir. Yine aynı şekilde, söz konusu hükmün “yanlışlıkların düzeltilmesi” müessesesinde uygulanacağı İYUK’un 30/2. bendinde hükmolunmuştur.

Vergi yargılamasında taraflar iddia ve savunmaları ile bağlıdır. Bu kural, İYUK’un 16/4 ve 21. maddelerinde yer almaktadır. Dava açma süresi ve cevap verme süresi **geçtikten sonra** iddia ve savunmanın değiştirilemeyeceği ve genişletilemeyeceği söz konusu maddelerle düzenlenmiştir. Dolayısıyla, **süresi içinde** olmak kaydıyla, iddia ve savunmanın genişletilmesi idari yargılamada ve vergi yargılamasında mümkündür²³⁷.

Ancak tarafların savunma ve cevap süreleri geçtikten sonra verdikleri dilekçelerde ileri sürülen hususlar, mahkemenin re’sen araştırması gereken hususlardan ise, mahkeme bu hususları re’sen incelemek durumundadır. Dava dilekçelerine cevap süresi olarak İYUK’ta yer alan süreler, **hak düşürücü** niteliktedir. Çünkü bunlara uyulmadığı takdirde, artık cevap verme imkanı kalmamaktadır. Bu durumda, incelemenin dava dilekçelerinde ortaya konulan delillerle ve yargı organının re’sen dikkate alabileceği hususlar üzerinden yapılması gerekir²³⁸.

2.2.3.1.2. Noksanları Giderme Süreleri

İYUK’un 6/4. bendine göre, hiç verilmeyen ya da eksik verilen harç veya posta ücreti ile dava açılması halinde **30 gün** içinde harcın/ücretin verilmesi/tamamlanması hususunu içeren bir tebligat ilgiliye yapılır. Harcın/ücret verilmediği/tamamlanmadığı takdirde bildirim aynı şekilde tekrarlanır. Söz konusu tebligatlara rağmen harcın/ücretin verilmemesi/tamamlanmaması davanın açılmamış sayılması sonucunu doğurur.

Benzer şekilde, dava açıldıktan sonra posta ücretinde tebliğ işlemlerinin yapılmasını engelleyecek şekilde bir azalma meydana gelebilir. Böyle bir durumda,

²³⁷ Ergün, a.g.m., s. 85-86.

²³⁸ Karakoç, a.g.e. (Süreler), s. 158.

İYUK'un 6/5. bendi uyarınca, ilgiliye konuya ilişkin bir tebligat yapılır ve ilgilinin posta ücretini **30 gün** içinde tamamlaması gerekir. Aksi takdirde, bildirim aynı şekilde tekrarlanır. Posta ücretinin süresi içinde tamamlanmaması halinde dosyanın işleminden kaldırılmasına karar verilir ve durum ilgiliye tebliğ edilir. Tebliğ tarihinden başlayarak **3 ay** içinde posta ücreti tamamlanarak dosyanın tekrar işleme konulması istenmediği takdirde davanın açılmamış sayılmasına karar verilir.

İtiraz ve temyiz dilekçelerindeki noksanlıkların giderilmesi için ilgililere bu durumun tebliği tarihinden itibaren **15 günlük** süre tanınmıştır. Noksanlıklar bu süre içinde tamamlanmazsa, temyiz/itiraz talebinde bulunulmamış sayılmasına karar verilir. Benzer şekilde, temyiz ve itiraz dilekçelerine ilişkin harç ve giderlerin ödenmemiş ya da eksik ödenmiş olması halinde ise **15 gün** içinde tamamlanması, aksi halde temyiz/itirazdan vazgeçilmiş sayılacağı hususu ilgiliye tebliğ edilir. Bu süre içinde noksanlıklar tamamlanmadığı takdirde, kararın temyiz/karara itiraz edilmemiş sayılmasına karar verilir.

2.2.3.1.3. Bilirkişiye ve Bilirkişi Raporuna İtiraz Süreleri

İYUK'un 31. maddesiyle yapılan açık atıf nedeniyle bilirkişi ve bilirkişi raporu konusunda HMK hükümleri (madde 266-287) vergi yargılaması hukukunda da uygulanmaktadır²³⁹.

Hakimler hakkındaki ret sebeplerinden (aynı dava veya işte daha önce tanık olarak dinlenmiş olma durumu hariç), biri bilirkişide mevcut olduğu takdirde, taraflar bilirkişinin reddini talep edebilecekleri gibi bilirkişinin kendisi de reddini talep edebilir. Bu ret talebinin ise HMK'nın 272/3. fıkrası uyarınca, ret sebebinin öğrenildiği tarihten itibaren en geç 1 hafta içinde yapılmış olması gerekir²⁴⁰.

HMK'nın 281/1. fıkrasına göre, taraflar, bilirkişi raporunun, kendilerine tebliği tarihinden itibaren **2 hafta** içinde, raporda eksik gördükleri hususların,

²³⁹ Karakoç, a.g.e. (Süreler), s. 161.

²⁴⁰ Yasin Köse, *Hukuk Yargılamasında Süreler*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2012, s. 96.

bilirkişiye tamamlattırılmasını; belirsizlik gösteren hususlar hakkında ise bilirkişinin açıklama yapmasının sağlanmasını veya yeni bilirkişi atanmasını mahkemeden talep edebilirler.

2.2.3.1.4. Yerine Getirme Süreleri

İYUK'un 16/5. bendi uyarınca, idarenin davalara ilişkin işlem dosyalarını mahkemelere göndermesi gerekmektedir. Dosyaların gönderilmesi için ayrı bir süre belirtilmediğinden ve işlem dosyasının savunma ile birlikte gönderilmesi gerektiğinden bu ödev dava dilekçesinin tebliğ tarihinden itibaren **30 gün** içinde yerine getirilmelidir²⁴¹.

İYUK'un 28/1. bendine göre, Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının **gecikmeksizin** uygulamaya konulması gerekmektedir. Bu kararın idareye tebliğinden başlayarak **30 günü** geçemez.

Ancak, haczin ve ihtiyati haczin iptali yolunda verilen kararların gereklerine uygun idari işlem tesis etme zorunluluğu, idare ve vergi mahkemelerince verilen diğer iptal kararlarından farklı olarak, bu kararların kesinleşmesinden (kanun yollarına başvuru süresinin geçirilmesi ya da yapılan kanun yolu başvurusunun sonunda kararın onanması suretiyle) sonra doğar²⁴².

2.2.3.2. Yargı Organlarına İlişkin Süreler

Vergi yargılaması hukukunda yargı oranına ilişkin süreler, tebliğ süreleri, inceleme süreleri, karar verme süreleri ve gönderme süresi biçiminde ortaya çıkmaktadır²⁴³.

²⁴¹ Karakoç, a.g.e. (Süreler), s. 162.

²⁴² Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 111.

²⁴³ Karakoç, a.g.e. (Süreler), s. 163.

2.2.3.2.1. Tebliğ Süreleri

İYUK'un 17/5. bendine göre, duruşma davetiyeleri duruşma gününden **en az 30 gün** önce taraflara gönderilir.

İYUK'un 50. maddesinde ise temyiz incelemesi sonucunda verilen karar dosyanın mahkemeye geldiği tarihten itibaren **7 gün** içinde taraflara tebliğ edilir²⁴⁴.

2.2.3.2.2. İnceleme Süreleri

İYUK'un 14. maddesine göre, ilk inceleme sonunda kanuna aykırılıkların görülmesi üzerine rapor düzenlenmesi ya da kanuna aykırılık görülmemesi veyahut kanuna aykırılık iddiası mahkeme tarafından yerinde görülmezse, yapılacak tebligatların dilekçenin alındığı tarihten itibaren en geç **15 gün** içinde sonuçlandırılır.

2.2.3.2.3. Karar Verme Süreleri

İYUK'un 19. maddesiyle duruşma yapıldıktan sonra en geç **15 gün** içinde karar verileceği hükmolunmuştur.

İYUK'un 20/5. bendine göre, Danıştay, bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinde dosyalar, kanunlarda belirtilen öncelik veya ivedilik durumları ile Danıştay için Başkanlar Kurulu'nca; diğer mahkemeler için Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu'nca konu itibariyle tespit edilip Resmi Gazete'de ilan edilecek öncelikli işler göz önünde bulundurulmak suretiyle geliş tarihlerine göre incelenir ve tekemmül ettikleri sıra dahilinde bir karara bağlanır. Bunların dışında kalan dosyalar ise tekemmül ettikleri sıraya göre ve tekemmül tarihinden itibaren **en geç 6 ay** içinde sonuçlandırılır.

²⁴⁴ Yaşar Güçlü, *Vergi Kanunlarında Yer Alan Süreler*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2010, s. 156.

İYUK'un 27/6. bendi uyarınca, yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlara kararın tebliğini izleyen günden itibaren **7 gün** içinde bir defaya mahsus olmak üzere itiraz edilebilir. İtiraz edilen merciler dosyanın kendisine gelişinden itibaren **7 gün** içinde karar vermek zorundadır.

İdari davalarda delillerin tespiti talebinin **ivedilikle** karara bağlanacağı İYUK'un 58/3. bendinde hükümlenmiştir.

VUK'un mükerrer 49/c. bendi uyarınca, aynı kanunun mükerrer 49/a ve b. fıkralarına göre Danıştay ve vergi mahkemelerinde açılan davalar, dosyanın tekemmül ettiği tarihten itibaren **en geç 1 ay** içinde karar bağlanır.

VUK'un mükerrer 49/d. bendine göre ise, aynı kanunun mükerrer 49/a ve b. fıkralarındaki bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri ile arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitlerine ilişkin süreleri gerektiği ölçüde kısaltmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

AATUHK'un 58. maddesine göre ödeme emirlerine karşı itiraz komisyonlarına yapılan itirazlar **en geç 7 gün** içinde karara bağlanması mecburidir.

2.2.3.2.4. Gönderme Süresi

İYUK'un 6/3. bendine göre, asliye hukuk hakimliklerine veya yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilen dilekçeler, **en geç 3 gün** içinde Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlığına taahhütlü olarak gönderilir.

2.2.3.3. Üçüncü Kişilere İlişkin Süreler

İYUK'un 20/1. bendi uyarınca, Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, **belirlenen süre içinde** lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü

bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Uygulamada bu tür süreler genellikle **30 gün** olarak belirlenmektedir²⁴⁵. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir. Haklı sebeplerin bulunması halinde bu süre, bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir.

İYUK'un 31. maddesiyle HMK'a yapılan atıf gereği, HMK'nın 274. maddesi uyarınca, bilirkişi raporunun hazırlanması için verilecek süre **3 ayı** geçemez ve bilirkişinin talebi üzerine, kendisini görevlendiren mahkeme gerekçesini göstererek, süreyi 3 ayı geçmemek üzere uzatılabilir.

2.3. Vergi İcra Hukukunda Süreler

"*Verginin kanuniliği*" ilkesi tarh ve tahakkuk aşamasını olduğu kadar, verginin yükümlü malvarlığından hazineye fiilen geçmesi şeklinde tanımlayabileceğimiz, tahsil aşamasını da kapsamaktadır. Gerçekten, kanunla konulmuş olmasına rağmen bir verginin tahsili sırasındaki keyfiliğin de hukuk devleti ilkesini zedeleyebileceği açıktır. Bu nedenle, vergilerin tahsili kanunlarla belli kurallara bağlanmıştır. Özel hukuk ilişkilerinden doğan borçların yerine getirilmesini bile gerektiğinde bir kısım şekil koşullarına bağlayan kanun koyucunun, bu borçların yerine getirilmemesi durumunda cebri icra yoluyla devletin araya girmesini öngörürken, devletin kendi alacağı söz konusu olduğunda ve özellikle ilişkinin bir yanını kamu gücünün oluşturduğu durumlarda düzenleme yoluna gitmemesi düşünülemez. İşte mali mevzuatımızda bu konuya ilişkin AATUHK, geniş anlamda vergi ilişkisinin tahsil aşamasını kurallara bağlamaktadır²⁴⁶.

AATUHK kamu alacaklarının rızaen veya zorla ödenmesine ilişkin hükümler taşımaktadır. Bu anlamda, vergi icra hukuku başlığını kullanınca, yalnız zorla ödemeye ilişkin esasların incelenmesi gerekir. Gerçekten, icra hukukunun kapsamlı bir tanımını vermek gerekirse şöyle nitelenebilir: "*Alacaklının, Devlet kuvveti yardımıyla alacağına nasıl kavuşacağını düzenleyen hukuk dalına, icra-iflas hukuku*

²⁴⁵ Karakoç, a.g.e. (Süreler), s. 166.

²⁴⁶ Kumrulu, a.g.m. (Vergi İcra), s. 647.

veya cebri icra hukuku (veya takip hukuku) denir.” Bu tanım esas tutulduğunda, kendiliğinden ödemeleri kapsam dışı tutmak düşünülebilir²⁴⁷. Bu niteliğine göre icra hukuku için yapılan tanımlardan yararlanarak vergi icra hukuku “Devletin (ve diğer kamu kuruluşlarının, organlarının), kamu gücüne dayanan gelirlerinin (zorla) tahsilini düzenleyen bir vergi hukuku dalıdır.” şeklinde tanımlanabilir²⁴⁸.

Vergi icra hukuku kuralları, vergilerin ödenmesini ve cebri icra yolu ile tahsilini düzenler. Vergiler normal olarak tahakkuk ettikten belirli bir süre sonra, kanunlarında gösterilen ödeme süreleri içinde ödenirler. Verginin ödenmesi, vergi alacağının idari yoldan tahsil edilmesidir. Vergi borcunun ödenmesi, kamu hukukundan doğan bir yükümlülük olduğu için borçların ödenmesi ile ilgili özel hukuk hükümleri uygulanmaz. Ülkemizde kanunla belirlenmiş süreler içinde tahsil edilemeyen vergiler bakımından AATUHK hükümleri uygulanarak cebri icra yoluna başvurulur²⁴⁹.

Kamu alacaklarının takip ve tahsilinde iki temel ilkeden söz edilmektedir. Bunlardan birincisi, kamu alacağını ödemekle yükümlü olanlara, ödeme bakımından her türlü kolaylığın sağlanması; ikincisi, kamu idarelerinin alacaklarını birtakım güvencelere bağlayarak bunların kolay ve seri bir şekilde tahsil edilebilmelerinin mümkün kılınmasıdır²⁵⁰.

Vergi alacağının cebren tahsili mekanizması ana hatlarıyla şöyle işler: Vadesinde borcu ödemeyen yükümlüye vergi dairesince **ödeme emri** çıkartılır, ödeme emrine rağmen borç ödenmezse **cebren tahsil** yoluna gidilir. Bu arada alacağın tahsilini güvence altına almak için vergi dairesi **haciz**, **ihtiyati haciz**, **ihtiyati tahakkuk** gibi bir kısım önlemlere başvurur. Tahsil aşamasına özgü olmak üzere, ödeme emrine karşı yükümlüce dava açılacağı gibi, uygulanacak güvence

²⁴⁷ A.e., s. 648.

²⁴⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 157.

²⁴⁹ Çağan, a.g.e., s. 93.

²⁵⁰ Yusuf Karakoç, “Kamu Alacaklarının Tahsili: Kamu İcra Hukuku”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 153, Haziran 2001, s. 122.

önlemleri için belli **yargısal yollara** gidilebilir. Tüm bu mekanizmalar AATUHK ile İYUK'ta düzenlenmektedir²⁵¹.

2.3.1. Amme Alacaklarının Korunmasında Süre

Kamu alacaklısı açısından alacağın tehlikeye girmesi halinde tahsil aşamasının gelmesini bekleyip, tahsil gerçekleşmez ise cebri icra yoluna gitmek yerine, kamu alacağını koruyucu bazı yolların bulunması alacağın daha kısa zamanda ve tam olarak sağlanması yönlerinden daha avantajlıdır. Kamu alacaklısının kamu alacaklarını korumak ve tahsil edebilmek için alacağının doğumundan tahsiline kadar her aşamada alacağı koruyucu hükümlerle donatılması gerekmektedir. Bu nedenle AATUHK'nın çeşitli hükümlerinde kamu alacağını koruyucu düzenlemelere yer verilmiştir²⁵².

2.3.1.1. Teminat

AATUHK'nın "*Teminat İsteme*" kenar başlıklı 9. maddesi, vergi ziyana sebebiyet verilmesi ya da kaçakçılık suçu oluşturacak fiillerin işlenmesine temas eden haller nedeniyle amme alacağı salınmasını gerektiren işlemlere başlanılmasını, muhtemel amme borçlusundan teminat istenmesi için yeterli sebep olarak kabul eder²⁵³.

Teminat istenirken borçluya verilecek süre hakkında AATUHK'ta özel hüküm yoktur. AATUHK'nın 8. maddesi ile yapılan atıf uyarınca, bu hallerde VUK'un 14. maddesi devreye girmekte, buna göre de borçluya **en az 15 günlük süre** verilmesi gerekmektedir²⁵⁴.

²⁵¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 156.

²⁵² Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, 2. bs., y.y., Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2002, s. 47.

²⁵³ İrfan Barlass, "6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 12. Maddesine Göre Teminat Hükümünde Olan Eşya", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 359, Temmuz 2011, s. 153.

²⁵⁴ Yılmaz Özbacı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, t.y., s. 168.

2.3.1.2. İhtiyati Haciz

Vergi hukuku alanında ihtiyati haciz, AATUHK'nın 13-16. maddelerinde düzenlenmiş olup, kamu alacağını güvence altına almak bakımından uygulanan etkili yollardan birisidir. İhtiyati haczin varoluş sebebi, ileride tahakkuk edecek ve ödeme vadesi gelecek ya da ödeme emri gönderilecek bir kamu alacağının tahsil güvenliğini sağlamak amacıyla, borçlu tarafından bazı malların kendi tasarruf alanından çıkarılması yoluyla cebri icradan kaçırılmasına engel olmaktır²⁵⁵.

İhtiyati haciz kararı, özelliği gereği AATUHK'nın hacze ilişkin hükümlerine²⁵⁶ göre, **derhal** uygulanır. AATUHK'nın 13/1. fıkrasında, ihtiyati haciz kararının derhal uygulanmasının öngörülmüş olması, kararı uygulayacak olan idareyi, bu konuda hızlı davranmaya zorlamak içindir. Yoksa idarenin kararı uygulamakta gecikmesi, kararı hukuken sakatlamaz²⁵⁷.

İhtiyati haczi düzenleyen 13. madde ihtiyati haczin hiçbir süre ile sınırlanmaksızın uygulanabileceğini belirlemiştir. Başka bir ifade ile, ihtiyati haczin uygulanması için herhangi bir süre beklenmeyecektir. İhtiyati haciz düzenlenirken ihtiyati haczin ne kadar devam edeceği belirlenmemiştir. Ancak,

- İhtiyati hacze karşı açılan davada vergi mahkemesinin ihtiyati haczin kaldırılmasına karar vermesi halinde,
 - Teminat gösterilmesi halinde,
 - İhtiyati haciz nedeninin ortadan kalkması halinde,
 - Borcun ödenmesi halinde,
- ihtiyati haczin kalkacağı açıktır²⁵⁸.

Bununla birlikte, ihtiyati haciz uygulamasının tahakkuk (tarh) zamanaşımını kesici veya durdurucu etkisi yoktur. İhtiyati haciz uygulamasına karşın, söz konusu

²⁵⁵ Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2010, s. 137.

²⁵⁶ AATUHK'nın 62. maddesi ve devamı.

²⁵⁷ Candan, **a.g.e. (AATUHK)**, s. 107.

²⁵⁸ Çelik, **a.g.e.**, s. 66.

zamanaşımı süresi işlemeye devam eder. Eğer kamu alacağı bu süre içerisinde ilgisine usulüne uygun olarak tebliğ edilmezse, alacak, tahakkuk (tarh) zamanaşımına uğrar. Böyle bir alacak için ihtiyati haciz uygulamasına devam edilmesinin de hukuksal dayanağı kalmaz. Tahakkuk zamanaşımına uğrayan kamu alacağı için konulan ihtiyati haciz kararının haczi koyan idare tarafından kaldırılması gerekir²⁵⁹.

2.3.1.3. İhtiyati Tahakkuk

AATUHK'nın 18. maddesi hükmü ile ihtiyati tahakkukun doğuracağı sonuçlar düzenlenmektedir. Buna göre, haklarında AATUHK'nın 17. maddesi gereğince işlem yapılan mükelleflerin henüz tahakkuk etmemiş vergilerden matrahı belli olan ve olmayanların derhal tahakkuku yapılacak, bunlara ait vergiler keza tahakkuk ettirilecek, bu suretle belirlenen tutarlar üzerinden ihtiyati haciz uygulanacaktır. İhtiyati tahakkukun bir koruma hükmü olarak işlerlik ve etkinliği ihtiyati haciz ile birlikte uygulanacak olmasına bağlıdır²⁶⁰.

Vergi alacağının güvenliği işlemleri gizliliği gerektirdiğinden, ihtiyati tahakkuk sürecindeki işlemler başlangıçta borçlunun bilgisi dışındadır. Geçici bir güvenlik önlemi olarak kabul edilen ihtiyati tahakkuk aşamasını takiben, ayrıca icrai niteliği bulunan ihtiyati haciz kararının alınması gerekmektedir. Bu haliyle ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz kararını hazırlayıcı bir işlem olmaktadır. Bu nedenle de ihtiyati haciz kararı alınamamışsa tek başına iptal davasına konu edilememektedir. İhtiyati haciz kararının uygulanması sırasında borçlu hazır bulunmaktaysa işlemde o anda haberdar olmakta, hazır değilse, ihtiyati haciz kararıyla birlikte borçluya sonradan tebliğ edilmektedir. İhtiyati haciz uygulamasıyla sadece vergi alacağı güvence altına alınmak istenmektedir. Vergi alacağının henüz ödeme zamanı gelmediği durumlarda tahsil işlemi yapılamayacağı için ödeme zamanının beklenmesi gerekmektedir²⁶¹.

²⁵⁹ Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 107-108.

²⁶⁰ Özbacı, a.g.e. (AATUHK), s. 262.

²⁶¹ Taşdelen, a.g.m. (Tahakkuk), s. 296-297.

AATUHK'nın ihtiyati tahakkuku düzenleyen 17. maddesinde ihtiyati tahakkuk uygulaması için herhangi bir süre belirtilmemiştir. Dolayısıyla, belirtilen hallerin bulunması durumunda, ihtiyati tahakkuk **derhal** uygulanır ve kamu alacağını özel kanununa göre tahakkukuna kadar ihtiyati tahakkuk devam eder²⁶².

İhtiyati tahakkuk, henüz beyanname verme dönemi gelmemiş vergi ve resimlerle ilgili olduğundan daha sonra gelecek kanuni sürede mükellefçe verilecek beyanname uyarınca beyan esasında yapılacak kesin tahakkuka göre düzeltilmesi durumu doğar. Ancak AATUHK'nın 19. maddesi hükmüne göre, bunun için verilen beyannamenin tetkik edilerek kabul edilmiş olması gereklidir. Beyannamenin tetkikinin **2 ay** içinde sonuçlandırılması icap eder. 2 ay içinde sonuçlandırılmadığında düzeltmenin bu sebeple, tetkikin bitirilmediği gerekçesi ile, geciktirilmesi mümkün olmaz²⁶³.

2.3.1.4. Tasarrufların Hükümsüz Sayılması

AATUHK'nın 27, 28, 29 ve 30. maddelerinde kamu borçlusunun kamu alacağının tahsiline engel olan kimi tasarruf ve işlemleri hükümsüz sayılmıştır. AATUHK'nın 24, 25 ve 26. maddelerinde de bu tür tasarrufların iptali için açılacak davanın türü bu davada görevli mahkemeler, davada uygulanacak hükümler, davanın muhatabı ve zamanı gösterilmiştir²⁶⁴.

AATUHK'nın 27 ve 28. maddelerinde belirtilen tasarrufların hükümsüz sayılabilmesi için söz konusu maddelerde belirtilen durumlardan birinin mevcudiyeti yeterli değildir. Ayrıca hükümsüz sayılacak tasarrufun²⁶⁵ kamu alacağının **ödeme**

²⁶² Çelik, a.g.e., s. 82-83.

²⁶³ Özbalcı, a.g.e. (AATUHK), s. 267-268.

²⁶⁴ Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 144-145.

²⁶⁵ AATUHK'nın 27. maddesi uyarınca, "Amme alacağını ödememiş borçlulardan, müddetinde veya hapsen tazyikına rağmen mal beyanında bulunmayanlarla, malı bulunmadığını bildiren veyahut beyan ettiği malların borcuna kifayetsizliği anlaşılanların ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra yaptıkları bağışlamalar ve ivazsız tasarruflar hükümsüzdür." AATUHK'nın 28. maddesi uyarınca, "27. maddenin tatbiki hakımından

müddetinin başladığı tarihten geriye doğru 2 yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra yapılmış olması da gereklidir. Ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru 2 yıldan önceki zamanda yapılan tasarruflar kanunda öngörülen diğer koşullar sağlanmış mevcut olsa dahi hükümsüz sayılamazlar²⁶⁶.

AATUHK'nın 29. maddesinde belirtilen tasarrufların²⁶⁷ hükümsüz sayılabilmesi için söz konusu maddelerde belirtilen durumlardan birinin mevcudiyeti yeterli değildir. Ayrıca hükümsüz sayılacak tasarrufun kamu alacağının **ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru 2 yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra** yapılmış olması da gereklidir. Bu süre şartını taşımayan tasarruflar kanunda öngörülen diğer koşullar sağlanmış mevcut olsa dahi hükümsüz sayılamazlar.

Ödeme müddetinin başladığı tarih, her kamu alacağının tabi olduğu özel kanunların hükümlerine göre, özel kanunlarında bu konuda hüküm bulunmayan kamu alacakları bakımından ise AATUHK'nın 37. maddesinde sözü edilen tebligatın yapıldığı tarihe göre belirlenir²⁶⁸.

AATUHK'nın 30. maddesinde belirtilen koşulların gerçekleşmesi halinde ise, bir başka deyişle, amme borçlusunun amme alacağının tahsiline imkan bırakmayacak şekilde kasıtlı hareket ettiğini bilen veya bilmesi gereken kimselerle yaptığı bütün hukuki muameleler tarihleri ne olursa olsun hükümsüzdür. Bu madde ile getirilen

aşğıdaki tasarruflar bağışlama hükmündedir: 1. Üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan hısımlariyle, eşler ve ikinci dereceye kadar (bu derece dahil) sıhri hısımlar arasında yapılan ivazlı tasarruflar, 2. Kendi verdiği malın, aktin yapıldığı sıradaki değerine göre borçlunun ivaz olarak pek aşğı bir fiyat kabul ettiği akitler, 3. Borçlunun kendisine yahut üçüncü bir şahıs menfaatine kaydı hayat şartıyla irat ve intifa hakkı tesis ettiği akitler."

²⁶⁶ Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 148.

²⁶⁷ AATUHK'nın 29. maddesi uyarınca, "Amme alacağını ödemeyen borçlulardan, müddetinde veya hapsen tazyikına rağmen mal beyanında bulunmayanlarla, malı bulunmadığını bildiren veyahut beyan ettiği malların borcuna kifayetsizliği anlaşılanların ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra yaptıkları tasarruflardan aşğıda belirtilenler hükümsüzdür. 1. Borçlunun teminat göstermeyi evvelce taahhüt etmiş olduğu haller müstesna olmak üzere borçlu tarafından mevcut bir borcu temin için yapılan rehinler, 2. Borca karşılık para veya mutat ödeme vasıtalarından gayri bir suretle yapılan ödemeler, 3. Vadesi gelmemiş bir borç için yapılan ödemeler."

²⁶⁸ Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 148.

korunma hükmü diğer korunma hükümlerinden farklı olarak suiniyete dayalı bütün işlemlerin **tarihleri ne olursa olsun** iptalini gerektirmektedir²⁶⁹.

AATUHK'nın 24-31. maddelerinde alacaklı kamu idaresinin alacağını tahsil edebilmesi amacıyla iptal davası açmasına yönelik hükümlere yer verilmiştir. Kamu alacaklarının korunması amacıyla açılan **iptal davası**, borçlunun alacaklıların zararına olarak yaptığı yukarıda ayrıntılı olarak belirtilen tasarruflarını hükümsüz kılmak amacıyla açılan davadır. Bu dava kamu alacaklısı tarafından kamu borçlusu ile tasarruflardan yararlanan kişi arasında geçerli olan işlemlere karşı açılır. Bu yönüyle muvazaaya dayanan butlan davalarından farklıdır. İptal davası, eşyanın doğrudan doğruya aynına taalluk etmez, alacaklıya sadece iptal edilen tasarrufa konu olan malların değeri üzerinden alacağını tahsil etmek yetkisini verir. Başka bir ifadeyle, alacaklı malın mülkiyetini elde edemez. Borçlunun iptale tabi bir tasarrufla elinden çıkardığı mal, bu tasarruf sonunda mal sahibi durumunda olan şahsın mamelekinde kalmaya devam eder. Fakat iptal ile alacaklı o malı sanki borçluya aitmiş gibi haczettirmek ve paraya çevirmek hakkına sahip olur²⁷⁰.

AATUHK'nın 26. maddesinde borçlu tarafından yapılan tasarrufların geçersiz sayılması amacıyla açılacak iptal davaları belirli bir süre ile sınırlandırılmamıştır. Buna göre, kamu alacağından doğan iptal davalarının **tasarrufun yapıldığı tarihten itibaren 5 yıl içinde** açılabileceği hükmolünmüştür. Her ne kadar bu maddenin kenar başlığında zamanaşımı ifadesi kullanılmışsa da, maddenin yazılış tarzından ve kullanılan "*dava açılmaz*" ibaresinden sürenin zamanaşımı değil, **hak düşürücü süre** olduğu açıkça anlaşılmaktadır. Bu süreyi durduran veya kesen haller kanunda düzenlenmemiştir. Bu durumda 5 yıllık iptal davası açma süresi hiç durmadan ve kesilmeden geçecektir. Burada düzenlenen 5 yıllık sürenin AATUHK'nın 27 ve 29. maddelerinde belirtilen 2 yıllık süreler ile çatışması durumunda, söz konusu maddelerde belirtilen 2 yıllık sürenin öncelikle dikkate alınarak uygulanması gerekmektedir. Dolayısıyla, AATUHK'nın 27 ve 29. maddelerinde belirtilen 2 yıllık süre iptal davası açılması için bir koşul olduğundan

²⁶⁹ Özbacı, a.g.e. (AATUHK), s. 335, 336.

²⁷⁰ Çelik, a.g.e., s. 93-94-95.

bu sürelerin geçmiş olması halinde artık 5 yıllık sürenin uygulanması mümkün değildir. Çünkü 5 yıllık hak düşürücü süre, iptale konu olacak tasarrufun iptal edilmesi için açılması gereken iptal davasının en geç hangi tarihe kadar açılması gerektiğini belirlemektedir²⁷¹.

2.3.2. Vergi Alacağının Vadesi

AATUHK'nın 37. maddesine göre, kural, kamu alacağının özel kanununda belli edilen zamanda ödenmesidir. Özel kanunlarda, konusu olan kamu alacağı için özel ödeme zamanları gösterilmiştir. Vergiler özel kanunlarında belli edilen süreler içinde ödendikleri takdirde zamanında, yani vadesinde ödenmiş kabul edilirler²⁷².

AATUHK açısından ödeme vadesinin tespiti gecikme zammı uygulaması ve cebri takibata girişmek yönünden hareket noktası teşkil eder. Ayrıca tahsil zamanaşımı ödeme vadesinin dolduğu tarihi izleyen yılın başından başlar. Yani zamanaşımı durumunun belirlenmesi de ödeme vadesinin dolmasına bağlıdır. Bu nedenlerle ödeme vadesinin tespiti büyük önem taşır²⁷³.

Bununla beraber AATUHK'da ödemenin ertelenmesine ilişkin biri tecil, diğeri tehir olmak üzere iki müessese düzenlenmiştir.

2.3.2.1. Tecil

Kamu alacağını ödenmesinde asıl amaç, borcun kanunlarda belli edilen süreler içerisinde ödenmesidir. Ancak kanun koyucu, borcun vadesinde ödenmemesinde ya da cebri icra yolu ile tahsilinin kamu borçlusunu bazı hallerde çok zor duruma düşürebileceğini göz önüne alarak tecil kurumunu getirmiştir²⁷⁴.

²⁷¹ Gerçek, a.g.e., s. 172.

²⁷² Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 206.

²⁷³ Özbalcı, a.g.e. (AATUHK), s. 377.

²⁷⁴ Zeynep Arıkan, "Vergi Borçlarında Tecil", İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Sayı: 46, 2004, Prof. Dr. Salih Turan'a Armağan, s. 17.

Vergi icra hukukunda **tecil**²⁷⁵, vergi borcunun vadesinde ödenmesi veya zor alım tedbirlerinin uygulanması veya borçlusunu çok zor düşürecekse, borçlunun yazılı istemi ve teminat göstermesi üzerine, belirli bir faiz karşılığı olmak üzere, yetkili makamlar ya da bu makamların yetki devrettiği makamlarca kamu alacağının **vadesinin belli bir süre uzatılabilmesidir**²⁷⁶.

Tecil tahakkuku itibariyle kesinleşmiş borcun, **ödenmesinden önceki her safhada** istenebilir. Borç ödenmesi gereken safhaya girdikten sonra henüz vadesi gelmeden, ödeme vadesi dolmuş olmakla beraber alacaklı tahsil dairesinin ödeme emrini göndermesinden önce veya ödeme emri de tebliğ edildikten sonra her safhada istenebilir. Haczin tatbik edilmiş olduğu hallerde de haczedilen malların paraya çevrilmesine kadar tecil talep edilebilir²⁷⁷.

AATUHK'nın 48. maddesinde 5766 sayılı Kanun'la²⁷⁸ yapılan değişiklikle, amme alacağının **36 ayı geçmemek üzere** ve faiz alınmak kaydıyla tecil yapılabileceği hükmolunmuştur. Maddede yazılı tecil süresi **azami süredir**. Yetkili makam kamu alacağını bu sürelerden az süre için tecil edebilir, ancak tecil için kamu alacağının kaynağına göre belirlenen azami süreden daha uzun süre tespit edemez²⁷⁹.

AATUHK'nın 48/2. fıkrası uyarınca, tecil talepleri reddedilen borçluların, borçlarını reddin tebliğini takip eden tarihten itibaren idarece **30 güne kadar verilebilecek** ödeme süresi içinde ödemeleri halinde, bu borçların ödendiği tarihe kadar tecil faizi alınmak suretiyle teciline imkan tanınmıştır. "*Ödeme Şartına Bağlı Tecil*" veya "*Sürelî Red*" olarak da adlandırılan bu uygulamada, tecile yetkili makamlarca verilebilecek olan 30 günlük süre **azami süre** olarak belirlenmiştir. Tecile yetkili makamlarca verilecek bu süre tamamen idarenin takdirindedir. Talepleri uygun görülmeyerek reddedilen borçlulara süre verip vermeme konusunda

²⁷⁵ AATUHK'nın 48. maddesi.

²⁷⁶ Arıkan, a.g.m., s. 15.

²⁷⁷ Özbalcı, a.g.e. (AATUHK), s. 475.

²⁷⁸ 5766 sayılı Kanun Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 06.06.2008 tarih ve 26898 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁷⁹ Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 234-235.

Maliye Bakanlığı takdir yetkisini kullanmakta ve uygulamada tecil talebi reddolunan tüm mükelleflere süre vermemektedir^{280, 281}. Oysa VUK'un 14. maddesi hükmü gereğince, tecilin reddi durumunda ilgili borcun ödenebilmesi için idarece (kanunda üst sınırı 30 gün olarak belirlenmiş) verilmesi gereken süre açıkça yazılı olmadığı için en az 15 gün olarak uygulanmak durumundadır²⁸².

Hukuki durum bu olmakla birlikte, yetkili makamca tecil isteminin reddine dair yazıda bu konuda bir süre gösterilmemesi durumunda, Danıştay ödeme süresini azami haddi olan 30 gün olarak kabul etmektedir^{283, 284}.

Tecil isteği reddedilen kamu borçlusuna borcunu ödemesi için verilen süre geçmeden AATUHK'ta öngörülen cebri takip ve tahsil yöntemlerine girilemez; örneğin, ödeme emri düzenlenip, tebliğ olunamaz²⁸⁵.

Tecil müessesesi ile ilgili olarak Danıştay kararlarına konu olan bir başka nokta da, yetkili makamın tecil başvurusuna cevap vermek zorunda olmamasıdır. Ancak bu halde tecil başvurusuna cevap verilmeden kamu alacağının ödeme emri ile takibi kabul edilmemektedir. Alacaklı kamu idaresinin cebri takip ve tahsil yöntemlerine başvurabilmesi için tecil başvurusunun mutlaka yetkili makam tarafından cevaplanmasının gerektiği Danıştay kararlarında²⁸⁶ kabul edilmektedir. Danıştay başvurusunun cevapsız geçtiği süre zarfında hesaplanacak tecil faizi oranının vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarına uygulanacak gecikme zammı oranından

²⁸⁰ Mehmet Maç, Meltem Sağlam, "Vergi Borçlarında Tecil ve Taksitlendirme Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 211, Mart 1999, (çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1919>, 08.02.2012.

²⁸¹ Aynı yöndeki görüş için bkz. Candan, **a.g.e. (AATUHK)**, s. 237-238.

²⁸² İbrahim Alpay Demirtaş, "Tecil Talebinin Reddi Halinde Uygulanması Gereken Tecil Faizi ve Verilecek Ödeme Süresi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 160, Aralık 1994, (çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1454>, 08.02.2012.

²⁸³ Candan, **a.g.e. (AATUHK)**, s. 237-238.

²⁸⁴ Danıştay 7. Dairesi'nin 05.04.1993 tarih ve E. 1989/1319 ve K. 1993/1287 sayılı, Danıştay 3. Dairesi'nin 07.04.1993 tarih ve E. 1992/1833 ve K. 1993/1830 sayılı, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 19.01.1996 tarih ve E. 1994/537 ve K. 1996/163 sayılı kararları (Candan, **a.g.e. (AATUHK)**, s. 238.).

²⁸⁵ Candan, **a.g.e. (AATUHK)**, s. 238.

²⁸⁶ Danıştay 4. Dairesi'nin 23.05.1995 tarih ve E. 1994/2425 ve K. 1995/2340 sayılı kararı; Danıştay 4. Dairesi'nin 27.12.1995 tarih ve E. 1995/229 ve K. 1995/5884 sayılı kararı; Danıştay 11. Dairesi'nin 24.04.1995 tarih ve E. 1995/1376 ve K. 1995/1233 sayılı kararı (Candan, **a.g.e. (AATUHK)**, s. 239.).

düşük olması sebebiyle, yetkili makamın tecil isteğini cevaplamamış olmasının kamu borçlularının menfaatini ihlal edici nitelikte olmadığını, tersine lehlerine olduğu görüşündedir. Bu nedenle de, başvurunun hak arama yollarının belirsiz bir biçimde sürüncemede bırakılmasının önlenmesi amacıyla Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun'un²⁸⁷ 7. maddesinde 30 gün; İYUK'un 10. maddesinde de 60 gün olarak öngörülen süreler içerisinde cevaplanmamış olmasının zımni red halini oluşturduğunu kabul etmemektedir²⁸⁸.

2.3.2.2. Tehir

Tehir, sözlük olarak geciktirme veya erteleme anlamına gelmektedir. Tahsilat aşamasında mükelleflere kolaylık sağlamak amacıyla, ilgili mercilerin kararına istinaden veya kanunlarda belirtilen durumların varlığı halinde tahsilat işleminin geri bırakılmasına imkan verilmiştir. Tahsilat işleminin geri bırakılması, yürütmenin durdurulması²⁸⁹, borçlunun aciz durumu²⁹⁰ ve ölümü²⁹¹ hallerinde söz konusudur²⁹².

Yargı organlarınca icranın tehiri ile alacaklı idarenin tecil işleminin çatışması halinde mükellefin yararına uygun olarak, tecil veya tehirden süre yönüyle hangisi daha uzun ise o uygulanacaktır. Yargı organınca belirlenen tehir süresi tecil süresinden daha kısa ise, bu alacak, tehir süresinin sonundan tecil süresinin sonuna kadar olan süre içinde tehir nedeniyle zamanında ödenmemiş olan borç tutarı ile birlikte yeniden taksite bağlanarak alınacaktır. Yargı organınca belirlenen tehir süresi tecil süresinden daha uzun ise, yapılmış olan tecilin bir anlamı kalmayacağından, tecil hükümsüz olacaktır²⁹³.

²⁸⁷ 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun 10.11.1984 tarih ve 1851 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁸⁸ Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 238-239.

²⁸⁹ AATUHK'nın 49. maddesi.

²⁹⁰ AATUHK'nın 75. maddesi.

²⁹¹ VUK'un 16. ve AATUHK'nın 50. maddeleri.

²⁹² Gerçek, a.g.e., s. 91.

²⁹³ Çelik, a.g.e., s. 169.

2.3.2.3. Alacağın Cebren Tahsili

Kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesinin parasal kaynağını oluşturan kamu alacaklarının kamu borçluları tarafından zamanında ve eksiksiz olarak ödenmesi gerekmektedir. Ancak çeşitli neden ve gerekçelerle bu borçların zamanından ve eksiksiz olarak ödenmediği durumlarla da karşılaşılabilir. Böyle bir durumda alacaklı kamu idaresi, kamu alacağını kamu icra hukuku hükümleri çerçevesinden cebren tahsil yoluna gitmektedir²⁹⁴.

AATUHK'nın 54. maddesinde, ödeme süresinde ödenmeyen kamu alacağının tahsil dairesince cebren tahsil edileceği belirtilmiş ve cebren tahsilin,

- Kamu borçlusu tahsil dairesine teminat gösterdiği hallerde, teminatın paraya çevrilmesi veya kefilin takibi,
- Kamu borçlusunun borcuna yetecek tutardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi,
- Gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmesi yollarından birisiyle yapılacağı ifade edilmiştir²⁹⁵.

2.3.2.3.1. Ödeme Emri

Ödeme emrinin tebliği, cebri icra aşamasının başlangıcıdır. Başka bir ifadeyle, ödeme emri tebliğ edilmeden alacaklı kamu idaresi alacağını tahsil etmek amacıyla cebri takip işlemlerine başlayamaz. Bu açıdan alacaklı kamu idaresinin alacağını elde etmek için yapacağı tüm takip işlemlerinin başında ödeme emrinin tebliğ edilmesi gerekmektedir. Ödeme emrinin tebliğ edilmesi idare açısından zorunluluktur. Danıştay²⁹⁶ ödeme emrini "*kesinleşmiş zamanında ödenmeyen kamu alacaklarının tahsiline başlangıç olarak alacağı süresinde ödemeyenlere borçlarını*

²⁹⁴ Karakoç, a.g.m. (İstihkak Davası), s. 1621.

²⁹⁵ Çelik, a.g.e., s. 191.

²⁹⁶ Danıştay 13. Dairesi'nin E. 1973/5383 ve K. 1974/2776 sayılı kararı (Çelik, a.g.e., s. 183.).

ödemeleri veya mal bildiriminde bulunma gereğini bildiren bir belge” olarak tanımlamıştır²⁹⁷.

Kendisine ödeme emri tebliğ olunan kişinin hakkında cebren tahsil yöntemlerinden birinin uygulanmasına engel olabilmek için kamu borcunu belli süre içinde ödemekten veya aynı süre içinde ödeme emrini idari davaya konu edip, yürütmenin durdurulmasını istemekten başka bir seçeneği yoktur²⁹⁸.

AATUHK'nın 55. maddesinin ilk fıkrasına göre, bir kamu alacağı için ödeme emri düzenleyip, tebliğ olunabilmesinin ilk koşulu, kamu alacağının vadesinde ödenmemiş olmasıdır. Bu koşul aynı zamanda ödeme emrinin sebep unsurunu oluşturmaktadır²⁹⁹.

Kamu alacağının 7 gün içinde ödenmesi veya mal bildiriminde bulunulması, aksi takdirde borcun cebren tahsil olunacağı ve kamu borçlusunun mal bildiriminde bulununcaya kadar 3 ayı geçmemek üzere hapisle tazyik olunacağı AATUHK'nın 55. maddesinde belirtilen ödeme emrinde bulunması gereken unsurlardandır. Kamu borçlusuna tebliğ olunacak ödeme emrinin hukuki sonuçlar doğurabilmesi bu bilgileri içermesine bağlıdır³⁰⁰.

AATUHK'nın 55. maddesinin son fıkrasında, borcunu vadesinde ödemeyenlere ait malları elinde bulunduran üçüncü şahıslardan bu malları 7 gün içinde bildirmelerinin isteneceği hükme bağlanmıştır³⁰¹.

Teminata bağlanmış amme alacaklarında özel bir takip usulü öngörülmüştür. Bu alacakların da borçlu tarafından vadesinde ödenmesi gerekir. Vadesinde ödenmediğinde teminatlı alacaklar için ödeme emri çıkarılamaz. Bunun yerine borçluya gönderilecek yazı ile borcunu **7 gün** içinde ödemesi aksi takdirde

²⁹⁷ Çelik, a.g.e., s. 183.

²⁹⁸ Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 258.

²⁹⁹ A.e., s. 259.

³⁰⁰ A.e., s. 260-261.

³⁰¹ Çelik, a.g.e., s. 184.

teminatın paraya çevrileceği ve diğer şekillerde cebren tahsile devam olunacağı bildirilir. AATUHK'nın 56. maddesi hükmüne göre 7 gün içinde borç ödenmediğinde teminat paraya çevrilerek amme alacağı tahsil edilir³⁰².

Usulüne uygun olarak kamu borçlusuna tebliğ olunan yazı, borcun 7 gün içinde ödenmesi gereğini içermesine karşın bir ödeme emri değildir; ancak hukuki sonuçları olan, yani uygulandığında kamu borçlusunun hukukunu etkileyen icrai (yürütülmesi gerekli) bir idari işlemdir. Kesin niteliği sebebiyle de bu yazının (idari işlemin) iptali, idari yargı yerinde açılacak bir idari davada istenebilir³⁰³.

İdari dava vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerle bunların zam ve cezalarını konu alan yazılar için vergi mahkemesi; diğerleri için ise idari yargının genel görevli mahkemeleri olan idare mahkemelerinde açılır. Maddede bu davalar için özel bir süre öngörülmemiştir. Bu nedenle, açılacak dava **genel dava açma süresine** tabidir. Genel dava açma süresi, idare mahkemelerinde 60; vergi mahkemelerinde ise 30 gündür. Davanın açılması tahsilatı kendiliğinden durdurmaz³⁰⁴. Ancak, AATUHK'nın 56. maddesine göre, yazının tebliğinden itibaren borç 7 gün içinde ödenmediğinde teminat paraya çevrilecek, diğer cebren tahsil yollarına başvurulacaktır. Bu durumda, 7 günlük sürenin dolmasından sonra açılacak dava fiili planda anlamını yitirecektir. Bu nedenle, ÖZBALCI teminatlı alacaklarda bahsi geçen yazıya ilişkin davanın 7 gün içinde açılması ve davanın açılması üzerine vergi mahkemesi kararına kadar tahsilat işlemlerinin durdurulması dışında bir çözümün mümkün olmayacağını ileri sürmektedir³⁰⁵.

Ödeme emrine karşı açılacak idari dava için öngörülen 7 günlük süre AATUHK'nın 8. maddesinde yapılan gönderme dolayısıyla, aksine hüküm bulunmamak koşuluyla, VUK'un 93. ve devamı maddelerinde düzenlenen tebligat

³⁰² Özbacı, a.g.e. (AATUHK), s. 595.

³⁰³ Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 264-265.

³⁰⁴ A.e., s. 265.

³⁰⁵ Özbacı, a.g.c. (AATUHK), s. 597.

hükümlerine göre yapılan tebligatın veya tebliğ yerine geçen işlemin tarihini izleyen günden başlar³⁰⁶.

2.3.2.3.2. Mal Bildirimi

Alacaklı kamu idaresi tarafından borçlulardan mal bildiriminde bulunulmasının istenmesi, borca karşılık olabilecek mal varlığının öğrenilmesini ve takibini kolaylaştıran dolaylı bir yoldur³⁰⁷.

Mal bildirimini için öngörülen süre **7 gündür**. Mal bildiriminin bu 7 günlük süre içerisinde yapılması zorunludur. 7 günlük bildirim süresi,

- Ödeme emri tebliğ edilen durumlarda tebliğin yapıldığı,
- Ödeme emrinin iptali istemiyle açılan idari davanın kısmen veya tamamen reddi halinde buna dair idari yargı yeri kararının tebliğ edildiği

tarihten itibaren işlemeye başlar. Sürenin hesabı VUK'un 18. maddesine göre yapılır. Sürenin hesabında ödeme emrinin veya mahkeme kararının tebliğinin yapıldığı gün dikkate alınmaz. Hesaplamaya tebliğ tarihini izleyen güne rastlaması halinde, bu tatil veya bayram gününü izleyen ilk iş gününün mesai saati bitimine kadar, mal bildiriminde bulunulabilir³⁰⁸.

AATUHK'nın 60. maddesi uyarınca, kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu, 7 günlük müddet içinde borcunu ödemediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde mal bildiriminde bulununcaya kadar, bir defaya mahsus olmak ve **3 ayı geçmemek üzere**, hapsen tazyik olunur³⁰⁹. Alacak sebebiyle borçlunun hapsedilmesi, bugün bir tahsil yöntemi olarak benimsenmemektedir. Borçlunun hapis tehdidi ile baskı altında tutulması, istisnai hallerde, borçluyu mal beyanında bulunmaya zorlama amacı taşımaktadır. Başka bir deyişle, borçluların

³⁰⁶ Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 339.

³⁰⁷ Çelik, a.g.e., s. 48.

³⁰⁸ Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 356.

³⁰⁹ Özbalkı, a.g.e. (AATUIIK), s. 655.

hapsedilmeleri, gerçekten borçlu olmaları ve borçlarını ödememeleri sebebiyle değil, mal beyanında bulunmamaları haline yöneliktir³¹⁰.

AATUHK'nın 61. maddesine göre, mal bildiriminde malı olmadığını gösteren veya borca yetecek kadar mal göstermemiş olan borçlu sonradan edindiği malları ve gelirindeki artmaları, edinme ve artma tarihinden başlayarak **15 gün** içinde tahsil dairesine bildirmeye mecburdur³¹¹.

2.3.2.3.3. Haciz

Kamu borcunun vadesinde ödenmemesi halinde başvurulabilecek bir diğer cebri icra yolu haciz uygulamasıdır. **Haciz** borçlunun mallarına alacak ve haklarına tahsil dairesi tarafından el konulmasıdır. Haciz uygulanabilmesi için borçluya ödeme emrinin tebliğ edilmiş olması ve borçlunun süresinde borcunu ödememiş olması şarttır. AATUHK'nın 62/1. fıkrasında, ödeme emrinin tebliğinden sonra 7 günlük süre içinde borçlarını ödemeyen borçlunun mal bildiriminde gösterdiği veya tahsil dairesinin belirlediği borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul ve gayrimenkul mallarından alacak ve haklarından borcuna yetecek kadarına tahsil dairesinin haciz uygulayacağı hükme bağlanmaktadır³¹².

Kamu borçlusunun mal, hak ve alacaklarına haciz konulabilmesi için bu mal, hak ve alacakların borçlunun elinde olmasıyla üçüncü kişinin elinde olması bakımından fark yoktur. Mülkiyeti kamu borçlusuna ait olan mallar ile ona ait hak ve alacaklar üçüncü kişinin elinde olsa dahi haczedilebilir³¹³.

Ancak bazen kamu borçlusunun elinde bulunan mallarda üçüncü kişilerin korunması gereken haklarının olması; bazen de kamu borçlusuna ait malların bunlar üzerinde hak iddiasında bulunan üçüncü kişilerin elinde bulunması mümkün ve muhtemeldir. Böyle bir durumda, alacaklı kamu idaresinin alacağının tahsil edilmesi

³¹⁰ Karakoç, a.g.m. (Kamu İcra), s. 129.

³¹¹ Gerçek, a.g.e., s. 192.

³¹² Çelik, a.g.e., s. 192.

³¹³ Candan, a.g.c. (AATUHK), s. 376.

yanında, üçüncü kişilerin haklarının da korunması hukuk devleti olmanın bir gereğidir. İşte kamu alacağı için kamu borçlusu adına haciz kararının uygulandığı mal üzerinde üçüncü kişinin korunmaya değer hak iddiasına **istihkak iddiası** denilmektedir³¹⁴.

Bu durumlarda, bu malların haczi en sonraya bırakılır. Borçlunun diğer malları haczedilir. Değerleme sonunda haczedilen bu malların kamu alacağına yetmeyeceği anlaşılırsa, üçüncü kişilere ait olduğu ileri sürülen bu mallar da AATUHK'nın 66 ve 67. maddelerinde yazılı işlemlerden sonra haczedilebilir. Eğer borçlunun haczedilen diğer mallarının değeri kamu alacağını karşılamaya yeterli ise üçüncü kişilere ait olduğu ileri sürülen bu mallara dokunulamaz³¹⁵.

AATUHK'nın 66 ve 67. maddelerinde, istihkak iddialarının konusu olarak "*mülkiyet ve rehin hakları*" belirtilmiştir. Bu belirtilen hakların sınırlı olarak sayılmadığı kabul edilmekte, belirtilen haklar daha geniş yorumlanarak haczedilen eşya üzerindeki her türlü hak yani alacak hakkı ve taşınmaz mal üzerindeki haklar da dahil istihkak iddiasının konusu oluşturduğu kabul edilmektedir. Bu bağlamda, haczedilebilecek malların taşınır mal, taşınmaz mal, alacak ve diğer hakların oluşturması, bu haklar üzerinde istihkak iddiasının ileri sürülebileceğinin göstergesi kabul edilmelidir^{316, 317, 318}.

³¹⁴ Karakoç, a.g.m. (İstihkak Davası), s. 1623.

³¹⁵ Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 376.

³¹⁶ Aziz Taşdelen, "Genel İcra Hukuku ile Karşılaştırmalı Kamu İcra Hukukunda Hacizde İstihkak İddiaları ve Davaları", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C: 53, Sayı: 2, 2004, s. 124-125.

³¹⁷ Benzer yöndeki görüşler için bkz. Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 383-384; Metin Taş, *Vergi İcra Hukukunda Haciz*, y.y., Ekin Kitabevi, t.y., s. 32; Seyithan Deliduman, Murat Erdem, "6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'a Göre Hacizden Doğan İstihkak İddiaları", *Atatürk Üniversitesi Erincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, C: III, Sayı: 1, s. 302.

³¹⁸ Farklı yöndeki görüş için bkz. Karakoç, a.g.m. (İstihkak Davası), s. 1624-1625.

2.3.2.3.3.1. Malın Borçlu Elinde Hacz edilmesinde İstihkak İddiaları

Cebri icra normal olarak borçluya ait mallar hakkında uygulanır. Ancak borçlu elinde hacz edilmiş olmakla beraber³¹⁹,

- Borçlu malın kendisine ait olmadığını, bir başka deyişle, malın üçüncü şahsın mülkü olduğunu veya rehin olarak kendisine bıraktığını ileri sürebilir.
- Üçüncü bir şahıs o malın kendisine ait olduğunu veya mal üzerinde rehin hakkı bulunduğunu iddia edebilir.

2.3.2.3.3.1.1. İstihkak İddiasının Borçlu Tarafından İleri Sürülmesi

Kamu borçlusunun hacz edilen malın mülkiyetinin üçüncü bir kişiye ait olduğunu veya üçüncü bir kişinin hacz edilen mal üzerinde rehin hakkının bulunduğunu ileri sürmesi halinde, keyfiyet tahsil dairesi tarafından mal üzerinde mülkiyet veya rehin hakkı olduğu ileri sürülen üçüncü kişiye bildirilir³²⁰.

Tahsil dairesi haciz tutanağını aldığı tarihten itibaren **7 gün** içinde iddiayı reddetmediği takdirde istihkak iddiasını kabul etmiş sayılır ve o mal üzerindeki haczi kaldırır. Tahsil dairesi, istihkak iddiasını kabul etmeyebilir. Bu durumda, tahsil dairesi, üçüncü şahsa 7 gün içinde mahkemeye başvurması gerektiğini bildirir³²¹.

Kendisine keyfiyet bildirilen **üçüncü kişi** de tebliğ tarihinden itibaren **7 gün** içinde istihkak iddiasını tahsil dairesine bildirebilir. Üçüncü kişinin anılan süre içerisinde istihkak iddiasını tahsil dairesine bildirmemesinin sonucu ise bu tarihten

³¹⁹ Özbacı, a.g.e. (AATUHK), s. 693.

³²⁰ Karakoç, a.g.m. (İstihkak Davası), s. 1631.

³²¹ Çelik, a.g.c., s. 201-202.

sonra yapılacak istihkak iddiasının dinlenilmemesidir³²². Bu itibarla, lehine istihkak iddiasında bulunulan üçüncü kişi süresi içinde bu iddiayı kabul edip tahsil dairesine başvurmazsa, malın haczedilmesi için herhangi bir hukuki engel kalmamaktadır³²³. Bu hukuki sonuç, yalnızca borçlunun haczedilen mal üzerinde üçüncü kişinin mülkiyet veya rehin hakkı olduğu iddiasının tahsil dairesi tarafından üçüncü kişiye bildirilmesi halinde söz konusudur. Yoksa hacizden haberi olmayan üçüncü kişinin haberdar olduğu tarihten itibaren istihkak iddiasında bulunmasına engel yoktur³²⁴.

2.3.2.3.3.1.2. İstihkak İddiasının Üçüncü Şahıs Tarafından İleri Sürülmesi

Haciz tutanağının alacaklı kamu idaresine verilmesinden veya üçüncü kişinin daha sonra dilekçe ile istihkak iddiasının alacaklı kamu idaresine tebliğinden sonra alacaklının **7 gün** içinde istihkak iddialarına itiraz edebilme hakkı bulunmaktadır. Sürenin geçmesi durumunda itiraz hakkı son bulmaktadır. Süresinde itiraz edilmesi durumunda, itiraz kararı (istihkak iddiasının reddi kararı) üçüncü kişiye tebliğ edilmektedir³²⁵.

7 günlük süre, üçüncü kişinin istihkak iddiasının haciz tutanağına geçirilmesi halinde, haciz tutanağının tahsil dairesince alındığı tarihten itibaren işler. Ancak kanunda üçüncü kişinin istihkak iddiasının haczin yapıldığı tarihten sonraki bir tarihte tahsil dairesine gelinerek ileri sürülmesi halinde, bu sürenin hangi tarihten işleyeceği hakkında bir açıklık yoktur. Bu halde de, sözlü yapılan istihkak iddiasını tespit eden tutanağın alındığı veya bu iddiayı içeren dilekçenin tahsil dairesinin kaydına girdiği tarihin esas alınması yerinde olur³²⁶.

³²² Danıştay 4. Dairesi'nin 10.04.1997 tarih ve E. 1996/4964 ve K. 1997/1197 sayılı kararı (Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 385.).

³²³ Karakoç, a.g.m. (İstihkak Davası), s. 1632.

³²⁴ Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 385.

³²⁵ Taşdelen, a.g.m. (İstihkak Davaları), s. 127-128.

³²⁶ Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 386.

Üçüncü kişinin istihkak iddiası borçlu tarafından itiraz edilmiş veya “*alacaklı kamu idaresi*” itirazı kararı vermişse, bu işlemlerin üçüncü kişiye tebliğinden itibaren **7 gün** içinde üçüncü kişinin istihkak davası ile mahkemeye müracaat hakkı bulunmaktadır. Sürenin dava açmadan geçirilmesi üçüncü kişinin istihkak iddiasından vazgeçtiği anlamına gelmektedir³²⁷.

Fıkırada, **kamu borçlusunun** üçüncü kişinin istihkak iddiasına ne kadar süre içerisinde itiraz edebileceği gösterilmiş değildir. CANDAN, maddenin düzenlenmesinden hareketle, kanun koyucunun bu halde de sürenin **7 gün** olarak kabul edilmesi gerektiğini ileri sürmektedir. Kamu borçlusu keyfiyetin kendisine tebliğ olunduğu tarihten itibaren 7 gün içerisinde üçüncü kişinin istihkak iddiasına itiraz edebilme olanağına sahiptir^{328, 329}.

2.3.2.3.3.2. Malın Üçüncü Şahıs Elinde Hacz edilmesinde İstihkak İddiaları

AATUHK'nın 67. maddesine göre, üçüncü kişi haciz sırasında hazır olup da istihkak iddia ederse, haczi yapan memur bu iddiayı tutanağa geçirir ve durumu alacaklı kamu idaresine bildirir, **alacaklı kamu idaresi** bu tarihten itibaren 15 gün içinde dava açmazsa, istihkak iddiası kabul edilmiş sayılarak haciz kendiliğinden kalkar. Görülüyor ki, burada dava açma yükü alacaklı kamu idaresine yükletilmiştir. Dava açma süresi ise, üçüncü kişinin istihkak iddiası haciz sırasında bildirilmişse, haciz tutanağının, dilekçe ile yapılmışsa dilekçenin tebliğinden itibaren **15 gündür**³³⁰.

İstihkak iddiası tahsil dairesince kabul edilmeyen veya iddiasına borçlu tarafından itiraz edilen **üçüncü kişi** iddiasında ısrarlı ise, tahsil dairesince bu

³²⁷ Taşdelen, a.g.m. (İstihkak Davaları), s. 128.

³²⁸ Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 386.

³²⁹ Benzer yöndeki görüşler için bkz. Özbalcı, a.g.e. (AATUHK), s. 694; Karakoç, a.g.m. (İstihkak Davası), s. 1633.

³³⁰ Deliduman, Erdem, a.g.m., s. 300.

durumun kendisine bildirildiği tarihten itibaren **7 gün** içinde istihkak davası açmak zorundadır. Aksi takdirde istihkak iddiası dinlenmez³³¹.

Kamu icra hukukunda haczedilecek mal üzerinde “birlikte ikamet eden borçlu ile üçüncü kişinin” istihkak iddiasında, malın “borçlunun elinde sayılacağı karinesi” bulunmaktadır. Kamu icra hukukunda “malın borçlunun elinde sayılması” olgusunun açıklanması gerekmektedir. Bunun anlamı, borçlu ile üçüncü kişinin birlikte ikamet ettikleri sırada istihkak iddiaları ileri sürüldüğünde hacze konu malın borçlunun elinde kabul edileceği şeklindedir. Birlikte ikamet edilen yerdeki malların haczinde bu durum geçerlidir³³².

2.3.2.3.3.3. Haczedilen Menkullerin Satışı

AATUHK'nın 84. maddesi uyarınca, haczedilen menkul mallar tahsil dairelerince satışa çıkarılır. Menkul mallar **haczin yapıldığı tarihin 3. gününden itibaren 3 ay içinde** satışa çıkarılırlar. Haczin yapıldığı tarihin 3. gününden önce mallar satışa çıkarılamaz. Belirtilen bu 3 günlük süre, borçluya borcunu ödemesi için verilen son fırsattır³³³.

Bu kuralın **istisnası**, maddenin 2. fıkrasında, bozulma, çürüme ve benzeri nedenlerle muhafazasına imkan bulunmayan veyahut beklediği takdirde önemli bir değer düşüklüğüne uğraması olasılığı bulunan mallarla ilgilidir. Bu istisnanın uygulanabilmesi, yani haczedilen menkul malların satışının derhal yapılabilmesi için kanun beklediği takdirde değerinde önemli düşüklük olacak menkul mallar bakımından bu düşüklüğün olası olmasını yeterli gördüğü halde, çürüme ve bozulma olasılığı bulunan mallar bakımından muhafazasının imkansız olması koşulunu aramıştır. Başka anlatımla, meyve, sebze gibi çürümesi ve bozulması olası malların paraya çevrilmesine derhal başlanabilmesi için korunmasının zor olması yeterli değildir. Zor da olsa, malın korunma olanağı varsa, tahsil dairesi bunu sağlamak

³³¹ Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 387.

³³² Taşdelen, a.g.m. (İstihkak Davaları), s. 129-130.

³³³ Çelik, a.g.c., s. 211.

zorundadır. Uyuşmazlık halinde, haczolunan malın bozulmadan ya da çürümeden korunması olanaksızlığını kanıtlama yükü paraya çevirme işlemine derhal başlayan tahsil dairesine aittir. Aynı kanıt yükü, bekleme halinde önemli değer düşüklüğüne uğraması olası mallar için de söz konusudur³³⁴.

3 günlük bekleme süresinin hesabı haczin yapıldığı güne göre belirlenir. Sürenin hesabında VUK'un 18. maddesi uygulanır. Madde kullanılan ibare "... haczin yapıldığı tarihin 3. gününden itibaren..." şeklindedir. Buna göre, 3 günlük sürenin başlangıcı haczin yapıldığı gündür. Anılan 18. maddeye göre, sürenin başladığı tarih hesaba katılmayacağından hesaplamaya haczin yapıldığı tarihi izleyen günden başlanır. Eğer sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, süre tatil gününü izleyen iş gününün mesai saatinin bitiminde sona erer³³⁵.

Haczolunan menkul mallar için ihalede ortaya çıkan bedel AATUHK'nın 81. maddesi uyarınca tespit edilen değer %75'inden aşağı olursa ya da mala hiç alıcı çıkmazsa, ilk artırma tarihinden başlayarak **15 gün içinde** uygun görülen zamanlarda bu mallar tekrar satışa çıkarılır. Bu artırmada verilen bedel ne olursa olsun satış yapılır. Menkul mallar yerinde ya da başka yere götürüldüğü halde yine satılmaz ve taşıma giderlerinin fazla olması nedeniyle başka bir yere götürülmesi uygun görülmezse, söz konusu 15 günlük sürenin bitiminden itibaren **6 ay içinde** pazarlıkla satılır³³⁶.

Ancak bu 15 günlük süre içerisinde ikinci artırmanın yapılmaması halinde ne olacağı kanunda yazılı değildir. CANDAN'a göre, bu sürenin bir bağlayıcılığı yoktur; tahsil dairesinin satışta gecikmesini önleme amacını taşımaktadır. Sürenin önemi, haczedilen malların borçluya geri verilebilir hale gelebilmesi için AATUHK'nın 86/2. fıkrasında öngörülen 6 aylık sürenin başlangıcının belirlenmesi bakımındandır³³⁷.

³³⁴ Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 461.

³³⁵ Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 462.

³³⁶ Taş, a.g.e., s. 73-74.

³³⁷ Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 466.

2.3.2.3.3.4. Haczedilen Gayrimenkullerin Satışı

Kanunda haczedilen gayrimenkullerin hangi süre içerisinde satılması gerektiği ya da konusu satışta alacaklı tahsil dairesinin bir süre ile bağlı olup olmadığı hakkında bir düzenleme yoktur. CANDAN'a göre, alacaklı tahsil dairesi haczetmiş olduğu gayrimenkulleri kamu alacağının **tahsil zamanaşımı süresi içerisinde** satmak zorundadır. Tahsil dairesi tahsil zamanaşımı süresinin dolumundan sonra o tarihe kadar satışını yapmadığı gayrimenkul malları kamu borçlusuna geri vermek zorundadır³³⁸.

Artırma bedelinin gayrimenkul için biçilmiş olan değerin %75'ini bulmaması ve kamu alacağına rüçhanı olan alacaklar ile yapılmış ve yapılacak masrafları karşılamaması halinde, en çok artırmanın taahhüdü saklı kalmak şartıyla, artırma **7 gün** daha uzatılır ve 7. günü aynı saatte gayrimenkul en çok artırana ihale edilir. Ancak ileri sürülen tutarın rüçhanlı alacakla birlikte masrafları da aşması şarttır. Aksi takdirde satış yapılamaz³³⁹.

İkinci artırmada istekli çıkmaması veya artırılan bedelin alacak ve masrafları aşmaması halinde, gayrimenkul alacaklı kamu idaresince teferruğ edilinceye kadar üzerindeki haciz devam eder. Ancak haczin devam edebileceği azami süre tahsil zamanaşımı süresidir. Bu süre içerisinde gayrimenkul satılmadığı gibi alacaklı kamu idaresince de teferruğ edilmezse (mülkiyetinin kendisine geçirilmesini istemezse) kamu borçlusuna geri verilmesi gerekir³⁴⁰.

Gayrimenkul kendisine ihale olunan şahıs derhal veya verilen süre içinde parayı vermelidir. Aksi takdirde ihale feshedilir ve gayrimenkul satış komisyonunca hemen 7 gün süreyle artırmaya çıkarılır³⁴¹.

³³⁸ Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 491.

³³⁹ Çelik, a.g.e., s. 218.

³⁴⁰ Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 495.

³⁴¹ Çelik, a.g.e., s. 219.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: MADDİ VERGİ HUKUKUNDA SÜRELER

Maddi vergi hukuku vergi alacaklısı olan devlet ile borçlusu durumunda bulunan mükellefler arasındaki vergi ilişkisinin bütününe ortaya koyan kurallardır. Bu çerçevede vergi borcunun ortaya çıkması ve sona ermesine ilişkin tüm ilke ve kurallar bu ayırımın konusunu oluşturur. Örneğin, bir kişinin devlete ne kadar vergi vereceğine ilişkin kurallar maddi hukuku ilgilendirir¹.

Maddi vergi hukukuna ilişkin süre hükümleri vergi alacağının ortaya çıkmasını ve sona ermesini etkilerler. VUK ve AATUHK'ta belirtilen zamanaşımı sürelerinin geçmesiyle kural olarak vergiyi tarh, tahakkuk ve tahsil etmek olanağı kalmaz. Vergi hukukunda **zamanaşımı** süreleri şekli hukuk kurallarını düzenleyen kanunlarda yer almalarına rağmen bunların maddi vergi hukukuna ilişkin oldukları kabul edilmektedir². Vergi ceza hukuku ise doktrinde farklı şekillerde değerlendirilmiş olmakla beraber, bu çalışmada konu bütünlüğü sağlamak açısından maddi vergi hukuku kapsamında ele alınmıştır.

3.1. Zamanaşımı

Devlete belli süreler geçtikten sonra alacağını isteme yetkisi tanınmamıştır. Ödeme dışında vergi borcunu sona erdiren en önemli nedenlerden biri zamanaşımıdır. Bu nedenle, alacaklı kamu idaresi yasaların belirlediği süreler içinde vergiyi tahakkuk ettirmedeği ya da tahsil etmediği takdirde artık bu işlemleri yapma olanağını kaybeder³.

Devletin vergi taleplerinin zamanaşımı süreleri ile sınırlandırılması vergiden doğan hukuki ilişkinin uzun zaman askıda kalmadan açıklığa kavuşturulmasını sağlar. Böylece, vergi idaresi borçlularını takip etme konusunda daha dikkatli olma

¹ Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, a.g.e., s. 28.

² Çağan, a.g.e., s. 103-104.

³ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 131, 132.

zorunluluğu duyacaktır⁴. Nitekim vergi hukukunda zamanaşımının kabul edilmesindeki başlıca neden, özel hukukta olduğu gibi kamu yararadır; yoksa zamanaşımının hukuki anlamda alacaklıyı cezalandırma amacı yoktur⁵. Ortaya çıkan durum, alacaklının alacağını takip etme konusunda gösterdiği ihmalin doğal bir sonucudur. Vergi borçlarının uzun bir süre askıda kalması, vergi yükümlülerinin ticari güvenlikleri bakımından sakıncalıdır. Ayrıca defter ve belgelerin uzun süre saklanması zorunluluğu, kişilere ağır gelebilir. Bu defter ve belgeler zaman içinde yitirilmiş olabilir. Zamanaşımını kabul edilmesiyle bu güçlükler kalkar⁶. Böylece kamu yararı kadar tek tek kişilerin yararı da korunmuş olur. Zamanaşımının kamu yararı bakımından doğurduğu sonuçlardan biri yargı organlarının yükünü azaltıcı etkisidir. Bu etki vergi hukukunda özel hukuka oranla daha açık olarak görülür. Çünkü VUK zamanaşımının yükümlünün bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceğini öngörmektedir⁷.

Bu yararlarına karşılık, zamanaşımının başlıca sakıncası, ödevlerini düzenli yapan ve vergisini zamanında ödeyen mükellefler aleyhine, daha az dikkatli ya da daha az dürüst mükellefler lehine bir ayırım ortaya çıkarmasındadır. Zira borcunu ödeyen dürüst ve dikkatli mükellefler kendileri kadar dürüst ve dikkatli olmayan başkalarının belli süreler sonra zamanaşımı nedeniyle vergi borçlarından kurtulduklarını görerek kızgınlık ve kötümserliğe kapılabilirler⁸.

3.1.1. Zamanaşımı Sürelerinin Hukuki Niteliği

Alacak hakkı sahibine alacağını borçludan istemek imkanını verir ki, buna “*talep hakkı*” denir. Alacaklı bu talep hakkına dayanarak borçlusundan kendisine karşı yüklenmiş olduğu edimini yerine getirmesini isteyebilir. Ancak hukuk düzeni alacaklıya tanınmış olan bu imkanın ilanihaye olarak devam etmesini sakıncalı bulmuş ve onu belli bir süre ile sınırlandırmıştır. Alacaklı kanunun belirlediği bu süre

⁴ Çağan, a.g.e., s. 105.

⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 132.

⁶ Çağan, a.g.e., s. 105-106.

⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 132.

⁸ Uluatam, Methibay, a.g.c., s. 148.

içinde alacağını istemediği takdirde artık bu imkanı yani talep hakkını kaybetmiş olur. Bu kapsamda **borçlar hukukunda zamanaşımı** “*kanun tarafından tayin edilmiş şartlar altında ve belli bir süre içinde alacaklının hareketsiz kalması sonucu alacağın ifasını isteme yetkisinin sona ermesidir*”⁹. **Vergi hukukunda zamanaşımı**, borçlar hukukundaki zamanaşımı ilkeleri esas alınarak düzenlenmiş ancak vergi hukukunun özellikleri göz önünde bulundurularak değişiklikler getirilmiştir. Vergi hukuku kamu hukuku kolu olduğu için vergi yükümlülere bakımından zorlayıcı bir düzenleme gereği duyulmuştur. Bu zorlayıcı düzenleme zamanaşımının yükümlünün bu hususta bir başvurusu olmadan hüküm ifade etmesinde kendisini açıkça gösterir. Bu özelliği dolayısıyla, vergi hukukunda zamanaşımı özel hukuktaki **hak düşürücü süre**lere benzerlik göstermektedir. Vergi hukukunda zamanaşımının **bir defa olarak değil de re’sen dikkate alınmasının** nedeni, vergi borcu ilişkisinin tarafların serbest iradeleri ile değil, yasa gereği meydana gelmesidir. Buna uygun olarak zamanaşımının etkileri konusunda kişilere bir irade serbestisi tanınmamıştır¹⁰.

Türk vergi hukukunda kabul edilmiş olan zamanaşımı süreleri özel hukukun **kaybettirici (iskati) zamanaşımı** hükümlerine benzerlikler göstermektedir. Buna karşılık özel hukuktaki kazandırıcı (iktisabi) zamanaşımına benzer hükümlere vergi hukukunda yer verilmemiştir¹¹. Gerçekten vergi alacaklısının vergiyi belirli bir zaman içinde tahakkuk ettirmemesi veya tahsil etmemesi halinde sırasıyla tahakkuk zamanaşımı ve tahsil zamanaşımı meydana gelir¹².

3.1.2. Vergi Hukukunda Düzenlenmiş Zamanaşımı Türleri

Vergi hukukunda zamanaşımı, alacaklı kamu idaresinin kanunda belirlenmiş süreler içinde vergiyi tarh ve yükümlüye tebliğ etmemesi veya tahsil aşamasına gelmiş vergiyi gerekli işlemleri yaparak yine belirli süreler içinde tahsil etmemesi halinde bu işlemleri yapma yetkisini kaybetmesidir. Vergi hukukunda tarh ve tahsil zamanaşımı olmak üzere iki zamanaşımına yer verilmiştir. Tarh zamanaşımı VUK’ta

⁹ Turgut Akıntürk, **Borçlar Hukuku**, 8. bs., Beta Basım Yayım, İstanbul, 2001, s. 179.

¹⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 142-143.

¹¹ Çağan, **a.g.e.**, s. 104.

¹² Erginay, **a.g.e.**, s. 97.

vergi tarh zamanaşımı, ceza tarh zamanaşımı, düzeltme zamanaşımı olarak düzenlenmiştir. Tahsil zamanaşımı AATUHK'ta yer almaktadır. Vergi mevzuatımızda zamanaşımı ile ilgili suç ve cezalar için ceza hukuku anlamında bir düzenleme yapılmamış olup, bu konuda TCK hükümlerine atıfta bulunulmuştur¹³.

3.1.2.1. Vergi Usul Kanunu'nda Zamanaşımı

VUK'ta düzenlenen zamanaşımı süreleri tarh zamanaşımı, vergi hatalarını düzeltmede zamanaşımı ve ceza kesmede zamanaşımı olarak üç başlık altında incelenebilir.

3.1.2.1.1. Tarh Zamanaşımı

Vergi alacağı kanunların vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Ancak böyle bir alacağın doğması şüphesiz tarh ve tebliğ işlemlerinin yapılmamış olması halinde, mükellef bakımından hukuki bir sonuç yaratmaz. Bir mükellefiyetin doğmuş olmasına rağmen vergi miktarı hesaplanıp ilgili mükellefe usulüne göre bildirilmediği sürece o mükellefiyet soyut bir durum olarak kalır. Böyle bir durumun sonsuz olarak devam etmemesi gerekir; gerçekten bir mükellefin kendi vergi borcu bakımından zaman itibarıyla askıda bulunması zamanaşımı prensibinin dayandığı esaslara uymaz. Bu bakımdan vergi borcunun ödenmesi gereken bir duruma gelmesi, yani tahakkuk etmesi belirli bir süre ile sınırlandırılmıştır. Kanunun belirteceği böyle bir süre içinde vergi borcu tahakkuk ettirilmemişse, o vergi borcunun artık kalkması gerekir¹⁴.

VUK'un 114. maddesi uyarınca, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak 5 yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. Maddede, genel olarak zamanaşımından bahsedilmiş zamanaşımını kavram veya deyim olarak niteleyen bir belirlemeye yer verilmemiştir.

¹³ Arslan, a.g.e., s. 43.

¹⁴ Erginay, a.g.e., s. 97-98.

Bu nedenle de vergileme sürecinin aşamalarına yönelik bir nitelendirme yapılması yerine zamanaşımının sadece unsurlarının ortaya konduğu görülmektedir. Kanun, zamanaşımı açısından tarhın 5 yıl içinde yapılmasını yeterli görmemiştir. Tebliğ edilmeyen tarhın vergi hukuku açısından hiçbir bir hüküm ifade etmeyeceğini açık biçimde ortaya konmuştur. Bir başka ifadeyle, zamanaşımından söz edebilmek için tarhın süresi içinde yapılması yeterli olmayıp, bu aynı 5 yıllık süre içinde tebliğin de ayrıca gerçekleşmesi gerekir¹⁵.

Görüldüğü üzere, vergi idaresi, belli bir süre zarfında ve kanunda yazılı şartlar altında verginin tahsili için gerekli işlemleri yapmadığı takdirde vergi alacağı da diğer alacaklar gibi zamanaşımına uğramaktadır. Bir vergi alacağının zamanaşımına uğraması için gerekli şartları iki alt başlıkta toplamak mümkündür. Bunlar,

- Vergi alacağının doğmuş olması,
- Zamanaşımı süresinin dolmuş olmadır¹⁶.

Vergilendirme işlemlerinin vergiyi doğuran olaydan itibaren genel ve özel zamanaşımı süreleri içinde yapılması gerekir. Eğer yapılmazsa artık vergi alacağı tarh zamanaşımına uğramıştır. Bunun doğal sonucu olarak da, vergi alacağı hak düşümünde olduğu gibi ortadan kalkar. Görevden ötürü de (**re'sen**) göz önünde tutulur. Her ne kadar hak düşümüne bazı açılardan benzese bile vergi hukukundaki zamanaşımı nev'i şahsına münhasır bir zamanaşımıdır¹⁷.

3.1.2.1.1.1. Tarh Zamanaşımı Süresinin Hesaplanması

VUK, **vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın birinci gününü** tarh zamanaşımı süresinin başlangıcına esas almıştır. Aynı kanuna göre vergi alacağı, vergi kanunlarının verginin doğumunu bağladıkları olayın meydana gelmesi veya

¹⁵ Doğan Şenyüz, "Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme: Tebliğ Zamanaşımı", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 183, Mart 2008, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080311062.htm, 21.05.2012.

¹⁶ Arslan, **a.g.e.**, s. 111.

¹⁷ **A.e.**, s. 110.

hukuki durumun tamamlanması ile doğacağından tarh ve tebliğ gibi usul ile ilgili işlemlerin yapılması soyut vergi borcunun doğuş zamanı bakımından etkili değildir; yükümlülük vergiyi doğuran olayla birlikte ortaya çıkar. Vergiyi doğuran olay, yükümlülerin vergi yasalarında gösterilen vergi konuları ile bir ilişki ve bağlılık kurmaları anlamına gelir¹⁸.

Tarh zamanaşımı süresi 5 yıl olarak kabul edilmiş olup, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yıl zamanaşımı süresinin başlangıcı kabul edilmiş olup, 5. yılın dolmasıyla vergi zamanaşımına uğramaktadır. Ancak hesap döneminin takvim yılı ve özel hesap dönemi olmasına göre zamanaşımının başlangıç tarihi değişebilmektedir. Hesap dönemi takvim yılı olanlarda vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından itibaren 5 yıl geçmesi zamanaşımını oluşturmaktadır. Ancak özel hesap döneminde hesap döneminin kapandığı yılı izleyen yılın başından itibaren 5 yıl geçmekle zamanaşımı süresi dolmaktadır¹⁹. Periyodik olmayan vergiler ve bazı vergi cezaları için sürenin takip eden takvim yılı başından başlaması, zamanaşımı süresini olduğundan daha uzun tutmaktadır²⁰.

Zamanaşımı süresinin en son gününün tatil gününe rastlaması zamanaşımının uzaması sonucunu doğurmaz^{21,22}.

Objektif hukuk kuralları yürürlüğe girdikleri tarihten itibaren hüküm ifade eder ve ilişkin buldukları her olaya uygulanırlar. Bunların yürürlüklerinden önce geçmiş olaylara uygulanmaları kazanılmış hakkın bulunmaması halinde mümkündür. Yükümlüler için zamanaşımı ancak meydana geldiği tarihte kazanılmış bir hak doğurur; yine hukukun temel ilkelerine göre mali yasalar hemen etki gösteren

¹⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 133.

¹⁹ Recep Beyazkılıç, Mesut Kaplan, "Amme Alacaklarında Zamanaşımı ve Terkin", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 327, Kasım 2008, (çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5159>, 01.04.2012.

²⁰ Arslan, a.g.e., s. 46.

²¹ Danıştay 4. Dairesi'nin 17.12.1996 tarih ve E. 1995/609 ve K. 1996/5649 sayılı kararı (Adil Nas, "Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: 60, Sayı: 2, 2011, s. 315.).

²² Aksi yöndeki görüş için bkz. Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 578 (CANDAN'ın açıklamaları her ne kadar tahsil zamanaşımı kapsamında olsa da, konuya ilişkin temel mantığın aynı olduğu düşünüldüğünde, açıklamaların tarh zamanaşımı için de geçerli olduğu söylenebilir.).

yasalardır. Aksine hüküm bulunması durumu hariç, yalnız yasaların yürürlüğe girmesinden sonra doğacak olaylara değil, halen mevcut öteki durumların gelecekteki sonuçlarına da uygulanırlar^{23,24}.

3.1.2.1.1.2. Özellik Arz Eden Durumlar

Tahakkuk zamanaşımı süresinin başlangıcı kural olarak vergiyi doğuran olaya bağlanmakla birlikte, bazı vergilerde kuralın uygulanmasında özellik gösteren durumlar ortaya çıkmaktadır²⁵.

VUK'un 113/3. fıkrası uyarınca, şarta bağlı istisna ve muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi istisna ve muafiyet şartlarının ihlal edildiği yılı takip eden takvim yılı başından itibaren başlayacaktır. 5228 sayılı Kanun'un 5. maddesinin gerekçesinde bu hükmün amacının yatırım indirimi ve döviz kazandırıcı faaliyetler için damga ve harç istisnası gibi **şarta bağlı olarak uygulanan istisnalardan** yararlanılması halinde bu istisna hükümlerinin ihlal edilmesi sonucu tahsil edilemeyen vergi, resim ve harçlara ilişkin zamanaşımı süresinin açıklığa kavuşturulması ve ortaya çıkan tereddütlerin giderilmesi olduğu belirtilmektedir^{26,27}.

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde, kazanç işin tamamlandığı yılda elde edilmiş sayılır ve vergilendirilir. Bu nedenle, birden fazla takvimi yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde vergiyi doğuran olay,

²³ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 141.

²⁴ Danıştay 4. Dairesi'nin 18.09.1973 tarih ve E. 1972/5771 ve K. 1973/4033 sayılı kararı (Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 141.), Danıştay 7. Dairesi'nin 27.04.1966 tarih ve E. 1965/1025 ve K. 1966/884 sayılı kararı, Danıştay 11. Dairesi'nin 09.11.1965 tarih ve E. 1965/387 ve K. 1965/403 sayılı kararı, Danıştay 11. Dairesi'nin 28.11.1966 tarih ve E. 1965/3128 ve K. 1966/2516 sayılı kararı (Çağan, **a.g.e.**, s. 127.).

²⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 134.

²⁶ Özyer, **a.g.e.**, s. 205.

²⁷ Danıştay 4. Dairesi'nin 19.10.1999 tarih ve E. 1998/4188 ve K. 1999/3614 no.lu kararı ((çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=ozet&dokid=6203>, 05.04.2012.); Danıştay 7. Dairesi'nin 03.12.2008 tarih ve E. 2006/324 ve K. 2008/4915 no.lu kararı ((çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=ozet&dokid=35867>, 04.05.2012.); Danıştay 7. Dairesi'nin 17.11.2005 tarih ve E. 2005/1954 ve K. 2005/2790 no.lu kararı ((çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=ozet&dokid=26740>, 04.05.2012.).

yani vergi alacağıının doğumu bu işlerin tamamlandığı yıl olmaktadır. Bu durumda zamanaşımı süresinin başlangıcı işin tamamlandığı yılı izleyen takvim yılının başlangıcı olacaktır²⁸.

Kurum kazançları üzerinden **GVK'nın 96/6-b maddesine göre yapılacak olan stopaj mükellefiyetinde** zamanaşımı süresinin başlangıcı, kurum kazancının sağlandığı yılı takip eden yılın değil, vergiyi doğuran olayın veya hukuki durumun tekemmül ettiği yılı izleyen yılın kabulü gerekmektedir^{29,30}.

Yıl içinde tevkif suretiyle ödenen vergilerin ilgili yılın beyannamesinde tahakkuk eden vergiden mahsup edilmesi; beyannamede mahsup imkanı kalmayan ve mükellefe iadesi gereken verginin ise mükellefe bildirilmesi ve mükellefin de kendisine tebliğ edilen verginin, 1 yıl içinde müracaat ederek, iadesini istemesi gerekir. Buradaki 1 yıllık süre mükellef açısından hak düşürücü süre niteliğindedir. 1 yıl içinde başvuruda bulunulmaması halinde iade talep etme hakkı kalmamaktadır. **Mahsup sonrası iadesi gereken verginin** bulunduğu durumda 1 yıllık müracaat süresinin mutlaka tebliğe bağlanması, hem hakkaniyete hem de kanun lafzına uygun düşmektedir³¹. Vergi dairesinin mahsup fazlasından doğan vergi iadesi dolayısıyla mükellefe bildirim yapmaması halinde, mükellefin ne zamana kadar talepte bulunabileceği hususu özellik taşımaktadır. VUK'ta vergi idaresi ve mükellefin karşılıklı hak ve mükellefiyetleri 5 yıllık zamanaşımı süresi ile sınırlandırılmıştır. Vergi idaresinin mahsup fazlasından doğan vergilerle ilgili bildirim mükellefiyetinin de bunun dışında mütalaa edilmesi için sebep yoktur. Öte yandan vergi idaresinin hata veya ihmali ile bildirim mükellefiyetini yerine getirmemesinin iadeyi önleyeceği düşünülemez. Zira mükellefin 5 yıllık zamanaşımı süresi içinde tutarı tahakkuk

²⁸ Arslan, a.g.e., s. 119.

²⁹ Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu'nun 12.10.1965 tarih ve 151/2 genel, 148 yayın sıra no.lu kararı (Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, a.g.e., s. 181).

³⁰ Benzer yöndeki Danıştay kararı için bkz. Danıştay 3. Dairesi'nin 13.12.2005 tarih ve E. 2005/1856 tarih ve K. 2005/2693 sayılı kararı ((çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=ozet&dokid=26695>, 05.04.2012.).

³¹ Özyer, a.g.e., s. 212.

fişinin düzenlenmesi ile belli olan alacağını talep etmesi ve bu talebi ile zamanaşımını kesmesi mümkündür³².

Tasfiye haline giren kurumlarda birden fazla süren tasfiye dönemlerinden tarh zamanaşımı tasfiyenin nihayet bulunduğu dönemi izleyen yıldan başlar. Tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi kaim olur. Tasfiye dönemi kurumların tasfiye haline girdiği tarihten başlar, bu tarihten aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı müstakil bir tasfiye dönemi sayılır. Tasfiye başladığı yıl bitmemişse, tasfiye dönemlerinin tümü için zamanaşımı süresinin başlangıcı, tasfiyenin bittiği yılı takip eden yılbaşı olacaktır³³.

Veraset ve intikal vergisi sürekli mükellefiyeti gerektiren bir vergi değildir. Veraset tarikiyle intikallerde ölüm, ivazsız intikallerde ise intikalin vukuu halinde, vergiyi doğuran olay meydana gelir. Ancak zamanaşımı vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine bağlanmamış, mükellefiyetin başlaması esas alınmıştır. Veraset ve intikal vergisine has olarak vergi dairesinin bilgisinde olmayan intikaller sebebiyle doğacak vergiler açısından zamanaşımı süresi vergi dairesinin bilgisine girene kadar başlamayacaktır. Böylelikle veraset ve intikal vergisinde devletin vergi alacağının zamanaşımına uğramasının diğer vergi kanunlarından farklı bir düzenleme içinde olduğu söylenebilir. Mükellefiyetin bu şekilde idarece tespit edildiği tarihte başlaması vergi alacağının da bu tarihten itibaren doğuşunu beraberinde getirmekte, böylelikle VUK'ta düzenlenen 5 yıllık zamanaşımı süresi de idarenin intikal olayını tespit ettiği tarihi takip eden yılbaşından itibaren işlemeye başlamaktadır³⁴.

Veraset ve intikal vergisinde zamanaşımı süresi 5 yıldır. Yukarıda da belirtildiği üzere, vergiyi doğuran olay, veraset suretiyle intikallerde, ölüm veya gerektiğinde 3 aylık bekleme süresinin dolması, diğer şekildeki ivazsız intikallerde, intikalin vuku bulması olduğu halde, zamanaşımı başlangıcı buna bağlanmamıştır.

³² Özbalcı, a.g.e. (VUK), s. 365-368.

³³ Arslan, a.g.e., s. 127.

³⁴ A.c., s. 131.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu³⁵, nun (VİVK) 20. maddesine göre bu vergide mükellefiyet,

- Beyanname verildiği takdirde beyannamede gösterilen mallar için beyanname tarihinde,
- Verilen beyannamede gösterilmeyen mallarla, beyanname verilmeyen hallerde, intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarihte,
- Terekenin tahriri, defter tutma veya resmi tasfiye hallerinde mahkemece bu muamelelerin ikmal edildiği tarihte başlamaktadır³⁶.

Veraset ve intikal vergisi beyana tabi vergilerden olmakla birlikte özelliği itibariyle bir defa alınan vergidir. Vergiyi doğuran olay her ne kadar ölüm veya karşılıksız intikalin meydana geldiği anda doğmakta ise de yükümlüler ya hiç beyanname vermemekte veya eksik bildirmektedirler. Şayet bu vergi için zamanaşımı süresinin başlangıcı vergiyi doğuran olayla başlamış olsaydı, kamu alacağının zamanaşımına uğraması her zaman için mümkün olacaktır. Bu durumu önlemek için zamanaşımı beyanname verilmediğinin veya malları eksik bildirildiğinin vergi idaresince öğrenildiği tarihte başlayacaktır³⁷.

Zamanaşımı yönünden **Emlak Vergisi Kanunu**³⁸ (EVK) ile VİVK paralellik göstermektedir. Gerçekten de EVK'nın 40. maddesine göre, bildirim dışı kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımı bu bina ve arazinin beyan edilmediğinin idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlamaktadır³⁹.

Görüldüğü üzere, 5 yıllık tarh zamanaşımı süresi, aksine hüküm bulunmadıkça, VUK'a giren tüm vergiler için geçerlidir. Bununla birlikte, VİVK ve EVK koydukları istisnai hükümlerle bu süreyi sonsuza dek uzatmışlardır⁴⁰.

³⁵ 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu 15.06.1956 tarihli ve 10231 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁶ Özbalcı, a.g.e. (VUK), s. 361.

³⁷ Arslan, a.g.e., s. 133.

³⁸ 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu 11.08.1970 tarih ve 13576 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁹ Özyer, a.g.e., s. 207.

⁴⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 132-133.

Zamanaşımına ilişkin genel esasları düzenleyen VUK'un 114. maddesi ile getirilmiş bulunan esaslar **damga vergisi** uygulaması açısından da geçerlilik göstermektedir. Bu nedenle, damga vergisine tabi olarak düzenlenen ancak vergi ödeme yükümlülüğü yerine getirilmeyen kağıtlara ilişkin olan vergi borcu mükellefler açısından vergiyi doğuran olayın, diğer bir ifadeyle damga vergisine tabi kağıdın düzenlendiği yılı izleyen yıl başından itibaren 5 yılın sonunda bu sürenin dolmasıyla zamanaşımına uğramaktadır. Damga vergisi zamanaşımına uğrayan bir kağıdın bu sürenin dolmasından sonra kullanılması, kanunda kullanılan ifadeyle hükmünden yararlanılması halinde vergi alacağı yeniden doğmakta ve zamanaşımı süresi tekrar çalışmaya başlamaktadır⁴¹.

3.1.2.1.2. Vergi Hatalarını Düzeltmede Zamanaşımı

Vergiyi doğuran olayın doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak 5 yıl içinde düzeltilmeyen vergi hataları zamanaşımına uğrar ve düzeltilmez. 5 yıllık zamanaşımı süresinin yanında özel bir düzenleme de vardır. Buna göre düzeltme zamanaşımı süresi⁴²;

- Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı
- İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,
- İhbarname ve ödeme emri ilan yolu ile tebliğ edilen vergilerde AATUHK'a göre haczin yapıldığı

tarihten başlayarak 1 yıldan aşağı olamaz. Bu durumda zamanaşımı fiilen 1 yıl uzamış, yani 6 yıla çıkmış olmaktadır⁴³.

Ancak, burada "*hatanın yapıldığı tarih*" deyimini yoruma açıktır. Zira bu hallerde hata normal olarak ihbarnamede yapılır. İhbarnamenin düzenlendiği tarihle

⁴¹ Ahmet Kırcan, **Damga Vergisi Kanunu Şerhi**, 2. bs., Ankara, Doğuş Yayınevi, 1997, s. 138.

⁴² VUK'un 126. maddesi.

⁴³ Kızılot, Kızılot, **a.g.c. (Vergi İhtilafları)**, s. 297-298.

mükellefe tebliğ edildiği tarih ise, bazen çok da fazla olmak üzere, farklıdır. Düzenlemenin mantığı içinde “*hatanın yapıldığı tarih*”, tebliğ tarihi olarak anlamak gerekir⁴⁴.

3.1.2.1.3. Ceza Kesmede Zamanaşımı

Zamanaşımı genel bir hukuk kuralıdır. Ceza kesmede zamanaşımı, kısaca ceza kesme yetkisinin belli bir süre ile sınırlandırılmış olmasıdır. Zamanaşımı herhangi bir suç için ceza kesme yetkisini ortadan kaldırır⁴⁵.

Vergi cezalarının bir kısmı parasal müeyyidesi olan cezalardır. Bunlar VUK'ta **vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları** şeklinde sınıflandırılmıştır. Bu cezalara ilişkin zamanaşımı hükümleri de yine VUK'ta yer almaktadır. Diğer taraftan VUK'ta tanımlanan kaçakçılık ve kaçakçılığa iştirak niteliğindeki fiiller nedeniyle aynı Kanun'da bazı **hürriyeti bağlayıcı cezalar** öngörülmüştür. Hürriyeti bağlayıcı nitelikte cezayı gerektiren bu fiillere ilişkin zamanaşımı hükümleri ise TCK'da yer almaktadır.

3.1.2.1.3.1. Vergi Ziyai, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında Zamanaşımı

Vergi ceza hukukunda yer alan cezalarda tarh zamanaşımı süreleri **VUK'un 374. maddesinde** düzenlenmiştir. Burada belirtilen süreler içinde vergi cezaları tarh edilerek muhatabına tebliğ edilmezse, vergi dairesi artık ceza kesme yetkisini kaybedecektir. Şu halde VUK'un 114. maddesi vergi aslının tarh zamanaşımını, 374. maddesi de vergi cezalarındaki tarh zamanaşımını düzenlemiş bulunmaktadır.

⁴⁴ Özbalcı, a.g.e. (Vergi Davaları), s. 230.

⁴⁵ Osman Pehlivan, “Vergi Dairesince Kesilecek Cezalarda Ceza Kesme Zamanaşımı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 119, Temmuz 1991, <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=969>, 01.04.2012.

VUK'un 374. maddesine göre, vergi cezalarının çeşidine, niteliğine ve önemine binaen zamanaşımı sürelerinin uzunluğu ve kısalığı da değişmektedir⁴⁶.

VUK'un 374. maddesinde zamanaşımı süresi usulsüzlük ve diğer vergi cezaları (özel usulsüzlük ve vergi ziyai cezaları) için farklı belirlenmiştir.

- Vergi ziyai cezasında, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak **5 yıl**,
 - VUK'un 353 ve mükerrer 355. maddeleri uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlük fiilinin yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak **5 yıl**,
 - Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak **2 yıl**,
- geçmekle tebliğ edilmemiş cezalar zamanaşımına uğrar ve ceza kesilmez⁴⁷.

Görüldüğü üzere, vergi ziyai cezası zamanaşımı süresinin başlangıcı vergi alacağının doğduğu yıla göre hesaplanırken, usulsüzlük cezalarında (özel usulsüzlük cezasında olduğu gibi) usulsüzlük fiilinin işlendiği yıl esas alınmıştır⁴⁸.

Veraset ve intikal vergisi ile emlak vergisinde zamanaşımı süresi idarenin beyanname verilmesi gerektiğini ıttıla kesbettiği tarihten başladığı için ceza zamanaşımı da bu süreden itibaren başlar⁴⁹.

VUK'un 336. maddesi hükmüne göre, usulsüzlük cezasını gerektiren bir fiil aynı zamanda vergi ziyai cezası salınmasını da gerektiriyorsa, bu takdirde usulsüzlük cezası için belli edilen zamanaşımı süreleri geçerli olur⁵⁰.

⁴⁶ Arslan, a.g.e., s. 164-165.

⁴⁷ Özyer, a.g.e., s. 970.

⁴⁸ Arslan, a.g.e., s. 168.

⁴⁹ Özyer, a.g.e., s. 970.

⁵⁰ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 214.

3.1.2.1.3.2. Hürriyeti Bağlayıcı Cezalarda Zamanaşımı

Vergi suçları için, bir başka deyişle, ceza mahkemesinde yargılanacak suçlar için zamanaşımı süresinin başlangıcı ve bunu kesen nedenler tamamen **TCK hükümlerine** tabi olmalıdır. Bu nedenle suç hangi tarihte işlenmişse zamanaşımı da o tarihten itibaren işlemeye başlayacaktır⁵¹.

VUK'un 374. maddesinde belirtilen zamanaşımı süreleri vergi cezalarına (usulsüzlük ve vergi ziyat cezalarında) uygulanacak sürelerdir. **VUK'un 359. maddesinde** sayılan fiiller nedeniyle hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmolunması gerektiği durumda TCK'da belirtilen sürelerle bakılması gerekir⁵². Benzer şekilde, VUK'un 359. maddesinde yer alan fiillere **iştirak veya azmettirme** fiilleri nedeniyle, **vergi mahremiyetini ihlal** nedeniyle hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmolunması ve **mükelleflerin özel işlerini yapan memurların** bu fiilleri nedeniyle hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmolunması hallerinde de genel ceza kanunu olan TCK'nın zamanaşımı hükümleri uygulanacaktır⁵³.

Ceza hukukunda zamanaşımı kanunda yazılı sürelerin geçmesiyle dava ve ceza üzerinde etkiler yaratmasıdır. Bu çerçevede TCK'da zamanaşımı dava ve ceza zamanaşımı olmak üzere iki şekilde ele alınmıştır⁵⁴.

3.1.2.1.3.2.1. Ceza Zamanaşımı

Kesin hükme bağlanmış bir cezanın hüküm tarihinden itibaren belirli bir süre içinde infaz edilmemesi halinde artık infaz edilmemesini sonuçlayan müesseseye **ceza zamanaşımı** denir. Ceza zamanaşımı TCK'nın 68. maddesinde düzenlenmiştir.

⁵¹ Donay, a.g.e., s. 226.

⁵² Özyer, a.g.e., s. 973.

⁵³ Arslan, a.g.e., s. 172.

⁵⁴ Şenyüz, a.g.e., s. 312.

Söz konusu maddeye göre, kaçakçılık suçunu işleyenlerin ceza zamanaşımı süresi cezanın kesinleştiği tarihten başlamak üzere **10 yıl** olarak belirlenmiştir⁵⁵.

Ceza zamanaşımında bir cezanın hüküm tarihinden itibaren belli bir süre içinde infaz edilmemesi halinde devletin ceza infaz yetkisi ortadan kalkar. 5 yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasına hükmedilen cezalarda ceza zamanaşımı süresi 10 yıl olarak belirlenmiştir. Cezalara ilişkin zamanaşımı süreleri belirlenirken hükmedilen cezaların vergi suçları için öngörülen sınırının en fazla 5 yıl olduğu ve bunu aşmayacakları dikkate alındığında bu süre için öngörülen ceza zamanaşımı süresinin 10 yıl olduğu görülür⁵⁶.

3.1.2.1.3.2.2. Dava Zamanaşımı

Bir suçtan dolayı kanunda gösterilen süreler içinde dava açılmaması veya davanın sona erdirilmemesi halinde **dava zamanaşımı** söz konusu olmaktadır. Dava zamanaşımı gerçekleştiğinde belirli bir suçtan dolayı dava açılmayacağı gibi açılmış olan davaya da devam edilemez. Dava zamanaşımı suçun işlenmesinin üzerinden belli sürenin geçmesi sonucunda devletin cezalandırma yetkisinin ortadan kalkmasına neden olmaktadır⁵⁷.

TCK'nın 66. maddesinde "*Kanunda başka türlü yazılmış olan haller dışında kamu davasının, 5 yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezası gerektiren suçlarda 8 yıl, geçmesiyle*" düşeceği hükmü yer almaktadır. Ayrıca fiili işlediği sırada 12 yaşını doldurmuş olup da 15 yaşını doldurmamış olanlar hakkında, bu sürenin yarısının; 15 yaşını doldurmuş olup da 18 yaşını doldurmamış olan kişiler hakkında ise 2/3'ünün geçmesiyle kamu davasının düşeceği; dava zamanaşımı süresinin belirlenmesinde dosyadaki mevcut deliller itibarıyla suçun daha ağır cezayı gerektiren nitelikli hallerin de göz önünde bulundurulacağı; sürelerin belirlenmesinde suçun kanunda yer alan cezasının yukarı sınırının göz önüne alınacağı; seçimlik

⁵⁵ Kızılot, Kızılot, a.g.e. (Kaçakçılık), s. 657.

⁵⁶ Şenyüz, a.g.e., s. 314.

⁵⁷ Kızılot, Kızılot, a.g.e. (Kaçakçılık), s. 653.

cezaları gerektiren suçlarda zamanaşımı bakımından hapis cezasının esas olacağı da belirtilmiştir. Aynı maddede zamanaşımının, 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 18 yaşını bitirdiği günden itibaren işlemeye başlayacağı hükmüne yer verilmiştir⁵⁸.

Genel olarak, TCK'nın 66/1-e. bendi uyarınca, 5 yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda zamanaşımı 8 yıldır. Bu durumda, VUK'un **359. maddesinde sayılan suçlara** verilen hapis cezalarının üst sınırı 5 yılı geçmediğinden bahsi geçen suçlara ilişkin dava zamanaşımı süresi **8 yıl** olacaktır⁵⁹. Benzer şekilde, **vergi mahremiyeti ihlal edenlerde hapis cezası, mükelleflerin özel işlerini yapan memurlarda uygulanacak zamanaşımı süresi de 8 yıl** olarak hesap edilecektir.

Kaçakçılık, vergi gizliliğine uymama, yükümlünün özel işlerini yapma suç fiilinin işlendiği günden itibaren dava zamanaşımı süresi işlemeye başlayacaktır⁶⁰. Bu nedenle de dava zamanaşımı süresi açısından **suçun işlendiği tarihin** tespiti önem arz etmektedir. Nitekim kanun koyucu kanun gerekçesinde "*VUK'un hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suçlar ve cezaları başlıklı bölümünde sayılan fiillerin vergi kaybına yol açıp açmadığına ve tarh dönemi içerisinde oluşup oluşmadığına bakılmaksızın, kesilecek vergi zıya cezası yanında kolayca adli yargıya intikalini ve cezalandırılmalarını sağlamaya yönelik düzenlemeler yapılmıştır.*"⁶¹ Dolayısıyla 4369 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik sonucunda, kaçakçılık suçu maddi suç olmaktan çıkmış ve neticesi hareketle bitişik suç yani **şekli suç** haline gelmiştir. Şekli suçta suçun oluşumu için fiilin icrası yeterlidir. 4369 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikten sonra kaçakçılık suçları şekli suç olduğuna göre

⁵⁸ Özyer, a.g.e., s. 973-974.

⁵⁹ Onur Temizyürek, "Kaçakçılık Suçlarında 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Uyarınca Dava Zamanaşımı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 330, Şubat 2009, <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5238>, 02.04.2012.

⁶⁰ Arslan, a.g.e., s. 181.

⁶¹ A.e., s. 182.

suç tarihi VUK'un 359. maddesinde yazılı fiillerin icra edildiği tarih olacak ve dolayısıyla dava zamanaşımı süresi bu tarihte işlemeye başlayacaktır⁶².

Buna ek olarak, 5237 sayılı TCK'nın zamanaşımını düzenleyen 66. maddesi 01.06.2005 tarihi itibariyle yürürlüğe girdiği hatırlandığında, yürürlük tarihi öncesinde işlenen kaçakçılık suçları bakımından lehe olan hükümlerin belirlenmesi gerekmektedir. Yeni TCK öncesinde yürürlükte olan 765 sayılı TCK⁶³'nın 102/5. fıkrası uyarınca, kaçakçılık fiilleri 5 yıllık zamanaşımına tabidir. Bu bakımdan, 5237 sayılı TCK'nın yürürlük tarihinden önce işlenen kaçakçılık suçları için lehe olan 5 yıllık zamanaşımı süresinin dikkate alınması gerekmektedir⁶⁴.

5237 sayılı yeni TCK ile getirilen bu düzenleme, VUK'ta yer alan "*inceleme ve tarh zamanaşımı*" ile ceza mahkemelerinde yargılanacak suçlardaki "*dava zamanaşımı*" arasında uyumsuzluk yaratmış ve VUK'ta yeni TCK'daki düzenlemelere paralel değişiklik yapılmadığı için uygulama sorunları doğmuştur. 5 yıllık tarh zamanaşımı ve vergi inceleme süresi geçmiş, ancak yeni TCK'nın 66. maddesine göre 8 yıllık dava zamanaşımı geçmemiş (5 ile 8 yıl aralığında tespit edilen) vergi suçları bakımından, Cumhuriyet Savcılıkları VUK'un 367. maddesinde ifade edilen vergi incelemesinin yapılmasını vergi dairesinden talep edemeyecek (bu şekilde bir talep gelse dahi, 5 yıllık tarh zamanaşımı süresi ve dolayısıyla vergi inceleme süresi ile defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz süresi geçirilmiş olduğundan vergi incelemesi yapılamayacaktır.) olmakla birlikte; 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun⁶⁵ 161. maddesine göre Cumhuriyet Savcılarının soruşturma aşamasında bu konuda ihtiyaç duydukları bilgi ve belgeleri bütün kamu görevlilerinden talep etme hakları bulunduğu gibi; yine aynı Kanun'un 63. maddesine göre bu konuda yapılan soruşturma ve açılacak davalarda, Cumhuriyet Savcılıklarının veya ceza mahkemelerinin vergi denetim elemanlarını bilirkişi olarak

⁶² Temizyürek, **a.g.m.**

⁶³ 765 sayılı Türk Ceza Kanunu 13.11.2005 tarih ve 25642 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 04.11.2004 tarih ve 5252 sayılı Kanun'un 12. maddesi ile 1 Haziran 2005 tarihi itibariyle tüm ek değişiklikleriyle birlikte yürürlükten kaldırılmıştır

⁶⁴ Kızılot, Kızılot, **a.g.e. (Kaçakçılık)**, s. 653.

⁶⁵ 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu 17.12.2004 tarih ve 25673 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

atayarak, söz konusu suçların tespit ve delillendirilmesinde görevlendirmeleri mümkündür. Bu şekilde yürütülen görevlendirmelerde ise, açıktır ki, suç teşkil eden fiillerin tespiti ve delillendirilmesinde VUK'un değil, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun hükme bağladığı yetkiler kullanılacak; dolayısıyla, yapılacak çalışmaların önemli bir dayanağını teşkil edecek defter ve belgeler de VUK'un 5 yıllık muhafaza ve ibraz mecburiyeti hükümlerine göre değil, gerektiğinde TTK'nın hükme bağladığı 10 yıllık muhafaza süresi esas alınarak, ilgililerinden istenebilecektir. Benzer şekilde, 5 yıllık tarh zamanaşımı ve vergi inceleme süresi geçmiş, ancak yeni TCK'nın 66. maddesine göre 8 yıllık dava zamanaşımı geçmemiş vergi suçlarını tespit eden vergi denetim elemanları, tespit ettikleri bu fiilleri, yine yeni TCK'nın 279. maddesi hükmü gereğince gecikme göstermeden yetkili makamlara bildireceklerdir⁶⁶.

3.1.2.2. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da Zamanaşımı

AATUHK'nın 102. maddesinde tahsil zamanaşımı süresi, para cezaları ile ilgili özel kanunlarla öngörülenler saklı tutularak, **5 yıl** olarak belirlenmiştir. Bu süre içerisinde tahsil edilmeyen kamu alacakları zamanaşımına uğrar. Zamanaşımı süresi kamu alacağının vadesinin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı başından başlar, 5. yılın sonunda, yani o takvim yılının 31 Aralık gününün çalışma saatinin bitiminde nihayete erer⁶⁷.

Öte yandan zamanaşımı bakımından istisnai hükümler mevcut olmayan özel ceza kanunlarındaki amme nevinden para cezalarının TCK'nın 68. maddesi gereğince ve hususi kanunlarında zamanaşımı hakkında istisnai hükümler mevcut

⁶⁶ Azmi Demirci, "Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Zamanaşımı Sürelerinin Yeni Türk Ceza Kanunu ile Uyumu", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 297, Mayıs 2006, (çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4264>, 03.04.2012.

⁶⁷ Candan, a.g.c. (AATUHK), s. 561.

olmayan tazminat ve inzibati mahiyetteki para cezalarının da AATUHK'nın 102. maddesi gereğince zamanaşımına tabi tutulması lazımdır⁶⁸.

Vergi alacağının tahsil zamanaşımına uğraması için gerekli şartlar ise şunlardır. İlk olarak vergi alacağının tarh zamanaşımı süresi içinde **tarh ve tebliğ edilerek tahakkuk etmiş olması** gerekir. İkinci olarak da tahakkuk eden vergi alacağının tahsil zamanaşımı süresi içinde **tahsil edilmemiş olması** gerekir. Bu açıdan tarh zamanaşımı aşaması vergi alacağı için birinci aşama iken, tahsil zamanaşımı ikinci bir aşamadır⁶⁹.

Tahsil zamanaşımından önceki tarh zamanaşımı aşamasında yükümlünün vergi borcuyla ilgili tüm ihtilaf ve tartışmalar son bulmuştur. Yükümlünün vergi borcuna karşı yapabileceği tüm itiraz ve davalar neticeye bağlanmıştır. Eğer bu vergi alacağına ilişkin tüm itiraz ve davalar karara bağlanıp, kesinleşmezse, tahsil zamanaşımı aşamasına da geçmek mümkün olmayacaktır. Çünkü tahsil zamanaşımı tarifinden de anlaşıldığı üzere, tahsil zamanaşımı aşamasında artık vergi alacağı usulü dairesinde tahakkuk ettirilmiş olup, tahsili talep edilebilir bir aşamaya gelinmiştir. Doğaldır ki, bütün bu işlemlerin tahsil aşamasından önceki talep aşaması olan tarh zamanaşımı aşamasında yapılmış olması gerekir. Yoksa vergi idaresi, vergiyi doğuran olayla doğan vergi alacağını tarh zamanaşımı süresi içinde vergilendirmezse, bu sürenin sonunda vergi alacağı kendiliğinden tarh zamanaşımına uğrayacak olduğundan tahsil zamanaşımına aşamasına geçmeden vergi alacağı ortadan kalkmış olacaktır⁷⁰.

Tahsil zamanaşımı süresinin başlangıcına kamu alacağının vadesinin rastladığı takvim yılı esas alınmıştır. Zamanaşımı süresi bu takvim yılını izleyen takvim yılı başından itibaren işlemeye başlamaktadır. Bu bakımdan zamanaşımının ne zaman başladığının ve ne zaman dolacağına saptanabilmesinde kamu alacağının

⁶⁸ Özbalcı, a.g.e. (AATUHK), s. 861-862.

⁶⁹ Arslan, a.g.e., s. 193.

⁷⁰ A.e., s. 194.

vadesinin belirlenmesi önem kazanmaktadır⁷¹. Tahsil zamanaşımının işlemeye başlaması bakımından vade tarihinin değil de vadeyi izleyen takvim yılının esas alınmasının nedeni, bütün mükelleflerin tabi oldukları zamanaşımını ayrı ayrı incelemekten idareyi kurtararak daha kolay çalışmasını sağlayabilmek düşüncesidir⁷².

VUK'un, AATUHK'nın 8. maddesinde müddetlerin hesaplanması bakımından göndermede bulunulan, 18. maddesinde de, yıl olarak belirtilen sürelerin nasıl hesaplanacağı yolunda bir düzenleme yoktur. Ancak anılan maddenin 3. fıkrasında, sonu belli bir gün ile tayin edilen sürelerde, sürenin o günün tatil saatinde biteceği yolunda hüküm yer almıştır. AATUHK'nın 102. maddesinde, her ne kadar tahsil zamanaşımı süresinin son günü belli bir gün olarak açıkça belirlenmemişse de, zamanaşımı süresinin takvim yılı olarak hesaplanması, takvim yılının son günün de belli bir gün olması (31 Aralık) sebebiyle tahsil zamanaşımı süresinin son gününün belli bir gün olduğu söylenebilir. Bu özelliği dolayısıyla, tahsil zamanaşımı süresinin hesabı anılan 18. maddeye göre yapılabilir⁷³.

3.1.3. Zamanaşımının Hukuki Sonuçları

Sürelere ilişkin diğer kanun hükümlerinde olduğu gibi, zamanaşımı süresinin dolmasına da sürenin niteliğine göre bir takım sonuçların doğması hukuk sisteminde öngörülmüştür. Bu sonuçlar zamanaşımı sürelerinin nitelikleri de dikkate alınarak aşağıda irdelenmiştir.

3.1.3.1. Re'sen Dikkate Alınması

Gerek vergi hukukunda gerekse ceza hukukunda düzenlenen vergi kabahat, suç ve cezalarına ilişkin zamanaşımı sürelerinin ortak özelliği **re'sen** dikkate alınmalarıdır.

⁷¹ Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 561.

⁷² Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 138-139.

⁷³ Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 577-578.

Vergi hukukunda zamanaşımı borçlar hukukundaki zamanaşımı ilkeleri esas alınarak düzenlenmiş ancak vergi hukukunun özellikleri dikkate alınarak değişiklikler getirilmiştir. Vergi hukuku, bir kamu hukuku kolu olduğu için vergi yükümlülere bakımından zorlayıcı bir düzenleme gereği duyulmuştur. Bu zorlayıcı düzenleme, zamanaşımının yargı organları tarafından nazara alınış biçiminde kendisini açıkça gösterir. Borçlar hukukunda zamanaşımı, borçlunun iradesine bağlı olarak bir defa şeklinde ileri sürülmesine rağmen, vergi hukukunda yargı organları tarafından yargılamanın her aşamasında re'sen nazara alınır. Bu özelliği dolayısıyla vergi hukukunda zamanaşımı, özel hukuktaki hak düşürücü sürelerle benzerlik göstermektedir. Vergi hukukunda zamanaşımının bir defa olarak değil de re'sen nazara alınmasının nedeni, vergi borcu ilişkisinin tarafların serbest iradeleriyle değil, kanunla meydana gelmesidir. Buna uygun olarak zamanaşımının etkileri konusunda kişilere bir irade serbestisi tanınmamıştır⁷⁴.

Bunun dışındaki zamanaşımının niteliğine göre farklılıklar taşımaları nedeniyle ayrı başlıklar altında ele alınmıştır.

3.1.3.2. Tarh Zamanaşımının Hukuki Sonuçları

VUK'un tarh zamanaşımı süresinin kanunda öngörülen şartlarda gerçekleşmesine bağladığı hukuki sonuçlar aşağıda dört ana başlık halinde incelenmiştir.

3.1.3.2.1. Vergi Alacağıın Ortadan Kalkması

VUK'taki tarh zamanaşımı süresinin dolmasıyla vergi idaresinin vergiyi tarh ve tebliğ etme yetkisi ortadan kalkar. Mükellefe bu süreden sonra vergi ihbarnamesi

⁷⁴ Çağan, a.g.e., s. 107-108.

ve ödeme emrinin gönderilmemesi gerekir. Zamanaşımının süresinin geçmesiyle vergi alacağı ortadan kalkar^{75, 76}.

Mükellef açısından zamanaşımına uğrayan alacak miktarı kadar borçtan kurtulma söz konusudur. Vergi idaresi açısından ise zamanaşımına uğrayan alacak miktarı kadar alacağın sona ermesi durumu vardır. Mükellef borçtan kurtulurken, vergi idaresi de alacağını kaybetmektedir^{77, 78}.

3.1.3.2.2. Vergi İncelemesi Yapılamaması

VUK'un 114. maddesi uyarınca, tarh zamanaşımı süresi 5 yıl olarak belirlenmiştir. VUK hükümleri bu açıdan ele alındığında, mükelleflerin diğer ödev ve yükümlülüklerinin tarh zamanaşımı süresi ile örtüştüğü göze çarpmaktadır. VUK'un 138. maddesinde, vergi incelemesinin neticesi alınmamış hesap dönemi dahil olmak üzere **tarh zamanaşımı sonuna kadar** yapılabileceği yönünde düzenleme yapılarak vergi incelemeleriyle tarh zamanaşımı süresi arasında gereken paralellik kurulmuştur. Bu hükümler çerçevesinde, tarh zamanaşımı süresi geçtikten sonra, mükellef nezdinde vergi incelemesi yapılamayacaktır⁷⁹.

3.1.3.2.3. Defter ve Belge Muhafaza ve İbraz Ödevi

VUK'un 253, 254 ve 256. maddelerine göre, mükelleflerin tutmak zorunda oldukları defterlerle, kanunda yazılı belgeleri ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak 5 yıl süre ile gerektiğinde ibraz etmek üzere muhafaza etmeleri zorunlu bulunmaktadır. Görüldüğü üzere, tarh zamanaşımı süresi ile defter

⁷⁵ Nas, a.g.m., s. 326.

⁷⁶ VUK'un 113. maddesi.

⁷⁷ Arslan, a.g.e., s. 145.

⁷⁸ VUK'un 113. maddesinde, zamanaşımı süresinin geçmesiyle birlikte vergi alacağının kalkacağı hükümlenmiştir. Ancak doktrinde vergi borcunun tabii bir borç olarak devam edip etmeyeceği yönünde tartışmalar mevcuttur. Konuya ilişkin görüş ve değerlendirmelere "*Verginin Rızaen Ödenmesi*" kısmında değinilmiştir.

⁷⁹ Gürol Ürel, Kenan Şeker, "Tarh Zamanaşımı ve Defter, Belge İbrazında Özellikli Durumlar", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 134, Şubat 2004, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004024217.htm, 03.04.2012.

ve belge ibraz süresi birbirine paralel olarak düzenlenerek kanun hükümleri birbirleriyle uyumlu hale getirilmiştir. Dolayısıyla, tarh zamanaşımı süresi geçtikten sonra mükelleften defter ve belge ibrazı istenemeyecektir⁸⁰.

Öte yandan kanun maddesinde “5 yıl” olarak belirtilen muhafaza süresinin belirlenmesinde “*ilgili bulunduğu yıl*” tabiri bu konuda kesin bir sınırlama getirmemektedir⁸¹. İlgili buldukları yıldan kastın, bunların sadece tutuldukları veya düzenlendikleri yıl mı olduğu, yoksa söz konusu kayıtların sonuçlarının etkilediği diğer yılları da kapsadığı konusunda yoruma ihtiyaç vardır. Kanun koyucunun TTK’da kesin bir belirleme yaptığı halde VUK’ta sadece “*ilgili bulunduğu yıl*” şeklinde düzenleme yapmasına dayanarak amacın ilgili kayıtların sonuçlarının sirayet ettiği diğer yılları da kapsadığı görüşünderiz⁸².

Gerçekten de, vergi mevzuatımızda tarh zamanaşımı süresi ile paralellik göstermeyen müesseselerin bulunduğu bir gerçektir. Yatırım indirimi, zarar mahsubu, amortisman, yıllara sari inşaat işleri gibi müesseseler bunların başında gelmektedir. Vergi matrahının oluşumunu etkileyen ancak kökenleri çoğu zaman tarh zamanaşımına uğramış dönemlere sirayet eden bu uygulamalar muhafaza ve ibraz yükümlülüğüne ilişkin sürelerin istisnalarını oluşturmaktadır⁸³. Müstakar hale gelen Danıştay kararları⁸⁴ da göstermektedir ki, vergi matrahının oluşumunu etkileyen bu unsurların tevsikin ve kanuniliğinin mükellef tarafından ortaya konulması gerekmektedir⁸⁵. Bu ise ancak mükelleflerin zamanaşımına uğramış dönemlere ait defter ve belgelerini ibrazı ile mümkündür. Ancak zamanaşımına uğramış dönemlere ilişkin olarak herhangi bir şekilde vergi tarhiyatına gidilmeyeceği tabiidir⁸⁶.

⁸⁰ A.e.

⁸¹ Budak, a.g.m.

⁸² Fahri Arıkan, “Defter Tutmakla Yükümlü Olanların Muhafaza ve İbrahim Ödevi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 172, Aralık 1995, (çevrimiçi) <https://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1482>, 03.04.2012.

⁸³ Çölgezen, a.g.m. (Özellikli Durumlar).

⁸⁴ Danıştay. 4. Dairesi’nin 29.03.1973 tarih ve E. 1972/1565 ve K. 1973/1524 sayılı kararı ile 11.12.1972 tarih ve E. 1971/8097 ve K. 1972/7362 sayılı kararı (Arabacı, a.g.m.).

⁸⁵ Arabacı, a.g.m.

⁸⁶ Çölgezen, a.g.m. (Özellikli Durumlar).

3.1.3.2.4. Vergi Borcunun Rızaen Ödenmesi

Tarh zamanaşımına uğramış verginin mükellef tarafından rızaen ödenip ödenemeyeceği doktrin ve uygulamada sıkça tartışılan bir konudur. Konunun çözümü için zamanaşımına uğramış bir vergi borcunun borçlar hukukundaki gibi varlığını tabii bir borç olarak sürdürüp sürdürmediği konusu üzerinde durulmalıdır. ÇAĞAN bu soruyu cevaplayabilmek için vergi hukukunda düzenlenen iki çeşit zamanaşımını tarihi gelişimleri içinde ayrı ayrı değerlendirerek bir sonuca varmak gerektiğini ileri sürmektedir. Buna göre, 1954 yılında yürürlüğe giren AATUHK'ya "zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur." hükmü konulmuş; bu hükme paralel olarak 5432 sayılı ilk VUK'un 103/3. fıkrasında yer alan "mükellefin yapacağı vergi ödemeleri kabul olunmaz." hükmü yürürlükten kaldırılmıştır; ancak 1960'ta çıkarılan 213 sayılı VUK'a da zamanaşımına uğramış bir vergi borcunun ödenip ödenmeyeceğine ilişkin herhangi bir hüküm konulmamıştır. ÇAĞAN, 5432 sayılı Kanun'da tarh zamanaşımı bakımından yer alan "Mükellefin yapacağı vergi ödemeleri kabul olunmaz." hükmünün kaldırılarak, bunun tersini amaçlandığı, dolayısıyla AATUHK hükümlerinin tarh zamanaşımı için geçerli olacağı şeklindeki görüşün uygulamada ağırlık kazandığını söylemektedir. Bu uygulama ile zamanaşımına uğramış vergiler bakımından idarenin talep yetkisinin kalmadığı kabul edilmektedir. Buna karşılık yükümlünün rızası ile yapacağı ödemeler geçerli sayılmaktadır. ÇAĞAN'a göre, zamanaşımına uğramış vergilerin yükümlülerin rızası ile ödenebilmesinin kanun koyucu tarafından kabul edilmesinin nedeni, zamanaşımının yargı organları tarafından re'sen nazara alınmasının sonuçlarını hafifleterek bu konuda yükümlülere bir irade serbestisi tanınmak istenmesidir^{87, 88}.

CANDAN ise bir kamu alacağının tahakkuku için kanunlarda bir zamanaşımı süresi öngörülmüşse, idarenin bu süreye uymak zorunda olduğunu, alacağın bu süre içerisinde borçlusuna tebliğ edilmezse zamanaşımına uğrayacağını ve alacağın hukuken hiç doğmamış yani yok sayılacağını savunmaktadır. Tarh zamanaşımı süresi

⁸⁷ Çağan, a.g.e., s. 110-111.

⁸⁸ Benzer yöndeki görüş için bkz. Arslan, a.g.e., s. 146.

geçtikten sonra tarh edilerek mükellefine tebliğ edilen vergilerin bir kamu alacağı niteliğini kazanmayacakları kabul edilmektedir. Diğer bir anlatımla, bu tür vergilerin tarhına ilişkin işlemler, yok hükmünde sayılmaktadır⁸⁹.

Sorunun çözümü tarh zamanaşımına uğrayan vergi borcunun hukuki niteliğinde bakmak gereklidir. VUK'un 19. maddesine uyarınca, vergi borcunun doğumu vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuuna veya hukuki durumun tekemmülüne bağlanmıştır. Dolayısıyla vergi borcu vergiyi doğuran olay ile doğmaktadır. Tarh işlemi ise inşai değil, yalnızca belirtici bir işlem niteliğini taşımaktadır⁹⁰. Bu sebeple, CANDAN'ın aksine, doğmuş bir vergi borcunu yok hükmünde saymak mümkün değildir.

Öte yandan, VUK'un 114. maddesiyle zamanaşımı, süre geçmesiyle vergi alacağının kalkması olarak tanımlanmıştır. Yine aynı kanunun 19/2. fıkrasında, vergi alacağının mükellef bakımından vergi borcunu teşkil ettiği belirtilmiştir. Her iki kanun hükmü birlikte değerlendirildiğinde, tarh zamanaşımı ile vergi borcu da kalkmaktadır. Dolayısıyla vergi dairesinin tarh etmeye yetkili olmadığı (miktar itibarıyla tespit edilemeyen) bir verginin mükellef tarafından rızaen de olsa ödenmesi mümkün değildir. Bununla beraber, VUK'un tarh zamanaşımına ilişkin kanun hükümleri bu şekilde iken, AATUHK'ta yer alan ve tarh, tahakkuk ve tebliğ etmiş dolayısıyla miktar itibarıyla kesinleşmiş ancak tahsil zamanaşımına uğramış bir vergi borcunun mükellefin rızası ile ödenmesine cevaz veren hükmün VUK'ta düzenlenen tarh zamanaşımı için geçerli olmaması gerekir.

Bunlara ek olarak, vergi idaresi, talep yetkisi kalmadığı zamanaşımına uğramış bir alacağını talep ederse ve borçlu bunu bilmeden öderse, kanuni dayanağı olmayan talep üzerine hataen yapılmış olan ödemeyi geçerli saymamak gerekir⁹¹.

⁸⁹ Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 282.

⁹⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 90.

⁹¹ Çağan, a.g.e., s. 112.

3.1.3.3. Vergi Hatalarını Düzeltmede Zamanaşımının Hukuki Sonuçları

Mükellefler zamanaşımı sürelerinden sonra, hatta düzeltme zamanaşımında söz konusu olan 6 yıllık zamanaşımı sürelerinin dolmasından sonra, meydana çıkarılan vergi hataları için idareye başvurup bu hataların düzeltilmesini isteyemezler⁹².

3.1.3.4. Ceza Kesmede Zamanaşımının Hukuki Sonuçları

VUK'un 374. maddesi uyarınca vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları kanunda öngörülen süreler içersinde mükellefe tebliğ edilmedikleri takdirde zamanaşımına uğrarlar ve söz konusu cezalar zamanaşımının dolması halinde kesilemezler.

Vergi suçlarına ilişkin olarak ceza zamanaşımı, kesin hükme bağlanmış bir cezanın hüküm tarihinden itibaren 10 yıl içinde infaz edilmemesi halinde söz konusu olmaktadır. Böyle bir durumda söz konusu cezanın infaz edilmesi mümkün bulunmamaktadır⁹³.

Dava zamanaşımının süresinin dava açılmaksızın sona ermesi halinde artık söz konusu suçlar için dava açılamaz. Savcılığın zamanaşımına uğramış suçlar için suç duyurusu alması halinde, ceza davası açılmasına gerek olmadığına karar vermesi gerekir. Buna rağmen dava açılması söz konusu olsa bile, hakim zamanaşımı re'sen dikkate alarak davayı reddetmesi gerekecektir⁹⁴.

Vergi hukukunda zamanaşımı, VUK'un 113/2. fıkrası uyarınca, yükümlülerin bu hususta bir müracaatı olup olmadığı hususuna bakılmaksızın hüküm ifade eder.

⁹² Arslan, a.g.e., s. 153.

⁹³ Fatma Taş, "Kaçakçılıkta Dava Zamanaşımı ve Bir Sorun", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 229, Ocak 2012, (çevrimiçi)

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20120120805.htm, 04.04.2012.

⁹⁴ Arslan, a.g.e., s. 186.

Dolayısıyla ileri sürülmesi dahi vergi yönetimi ve yargı organları zamanaşımını **re'sen** dikkate almak zorundadırlar. Kanunda belirtilen süreler kesindir. Sürenin sona ermesi halinde artık vergi yönetimi ceza kesemez. Çünkü süre dışında artık yetkisizdir⁹⁵.

3.1.3.5. Tahsil Zamanaşımının Hukuki Sonuçları

AATUHK'nın 102. maddesinde açıklanan 5 yıllık tahsil zamanaşımı süresinin dolmasıyla daha önce mevzuata uygun olarak tahakkuk edip, tahsili talep edilebilir bir aşamaya gelmiş olan vergi alacağı hiçbir işleme veya talebe gerek kalmaksızın kendiliğinden ortadan kalkacaktır. Zamanaşımı daha önce de açıklandığı üzere, vergi alacağını ortadan kaldıran en önemli nedenlerden biridir. Ayrıca tahsil zamanaşımını gerçekleştikten sonra da bu husus yargı organlarınca re'sen dikkate alınır⁹⁶.

3.1.3.5.1. Vergi Alacağının Ortadan Kalkması

AATUHK'nın 102. maddesinde de açıkça belirtildiği üzere, amme alacağı vadeyi izleyen takvim yılı başından itibaren 5 yıllık bir süre içinde tahsil edilmezse vergi alacağı hiçbir vergilendirme işlemine ve talebe gerek duyulmaksızın, aynen tarh zamanaşımında olduğu gibi, zamanaşımı suretiyle ortadan kalkmış olacaktır. Fakat burada şöyle bir fark söz konusudur. Vergi alacağı her iki zamanaşımı çeşidinde de nihai olarak zamanaşımına uğramaktadır. Fakat zamanaşımına uğrama aşamaları farklıdır. Tarh zamanaşımında vergi alacağı henüz kesinleşmeden daha talep etme aşamasında sona ermektedir. Tahsil zamanaşımında ise vergi alacağı tahakkuk edip kesinleştikten sonra tahsil aşamasında ortadan kalkmaktadır⁹⁷.

⁹⁵ Pehlivan, a.g.m.

⁹⁶ Arslan, a.g.e., s. 210.

⁹⁷ A.e.

3.1.3.5.2. Ödeme Emri Düzenlenememesi ve Cebri İcra Yöntemlerine Başvurulamaması

Kamu alacağının tahsil zamanaşımına uğraması süresinin dolumundan önce var olan ödeme emri düzenleme veya cebri icra yöntemlerine başvurma sebebini ortadan kaldırır. Diğer bir anlatımla, zamanaşımı süresinin bitimi ile birlikte ödeme emri düzenleyebilmek, cebri icra yöntemlerine başvurabilmek için hukuken geçerli bir sebep de kalmaz. Bu nedenle, tahsil zamanaşımı süresi dolduktan sonra düzenlenen ödeme emri⁹⁸, tesis edilen cebri icra işlemi⁹⁹ sebep unsuru yönünden hukuka aykırı olan ve iptali gereken bir idari işlemdir^{100, 101}.

3.1.3.5.3. Vergi Borcunun Rızaen Ödenmesi

AATUHK'nın 102. maddesinde düzenlenen zamanaşımı süresi kamu alacağının tahakkukundan, yani tahsil edilebilir hale gelmesinden sonraki aşama ile ilgilidir. Tahakkuk zamanaşımında kamu alacağının hukuk düzeninde doğması engellendiği halde, tahsil zamanaşımına uğrayan kamu alacağı yalnızca tahsil edilebilirliğini yitirmektedir. Yani borç vardır, ancak **tabii borç** niteliğindedir. Bunun sonucu olarak, borcun rızaen ödenmesi halinde ödeme geçerlidir¹⁰².

Fakat şu hususu da açıkça belirtmek gerekir ki, yükümlünün yapacağı ödemenin vergi alacağının zamanaşımına uğradığını bizzat **bilerek ve isteyerek** olması gerekir. Hatta bu ödeme, vezne alındısında "*kendi rızası ile ödenmiştir*" şerhi

⁹⁸ Danıştay 7. Dairesi'nin 14.03.2006 tarih ve E. 2005/1076 ve K. 2006/811 no.lu kararı (Özbalcı, a.g.e. (AATUHK), s. 863-864); Danıştay 9. Dairesi'nin 14.12.1984 tarih ve E. 1984/2408 ve K. 1984/3575 no.lu kararı ((çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=13716>, 05.04.2012.); Danıştay 7. Dairesi'nin 15.04.1996 tarih ve E. 1994/2345 ve K. 1996/1484 no.lu kararı ((çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=ozet&dokid=11382>, 06.04.2012); Danıştay 9. Dairesi'nin 26.06.1971 tarih ve E. 1970/2476 ve K. 1971/1765 sayılı kararı (Arslan, a.g.e., s. 211.).

⁹⁹ Danıştay 12. Dairesi'nin E. 1967/1029 ve K. 1967/2268 no.lu kararı (Özbalcı, a.g.e. (AATUHK), s. 865.).

¹⁰⁰ Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 560-561.

¹⁰¹ Danıştay 11. Dairesi'nin 08.10.1998 tarih ve E. 1998/1440 ve K. 1998/3326 sayılı kararı (Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 560).

¹⁰² Candan, a.g.c. (AATUHK), s. 560.

konulmak suretiyle alınmalıdır. Yoksa yapılan bu ödeme AATUHK'nun 102. maddesinde belirtilen hükme aykırı olacağı için geçersiz olacaktır. Bir başka ifadeyle yükümlü, tahsil zamanaşımına uğramış vergi borcunu hataen zamanaşımına uğradığını bilmeden öderse bu ödemeyi sonra geri istediğinde alabilmesi gerekir¹⁰³,
104 .

Zamanaşımı devletin vergi tahsil etme yetkisini süre olarak sınırlandırmaktadır. Artık bu süreden sonra kamu otoritesi kullanılarak zorla tahsil yapılamaz. Zira hukuk devleti olarak devlet de koyduğu kanunlarla bağlıdır. Hukuk devleti ilkesi gereğince idare bireysel tarh ve tahsil işlemlerinde de vergi kanunlarına uygun olarak hareket etmek zorundadır. Buna rağmen kanuna aykırı yönetsel işlemler için yargı yolu da açıktır¹⁰⁵.

3.2. Vergi Ceza Hukukunda Süreler

Ceza hukuku, toplum düzenini bozucu hukuka aykırı fiilleri ve bu fiilleri işleyenlere uygulanacak yaptırımları gösteren bir kamu hukuku dalıdır. Ceza hukukunda, hukuka aykırı fiillere “suç”, bunların faillerine uygulanan yaptırımlara ise “ceza” denir. Ceza yaptırımları vergi kanunlarına aykırı hareketlere de uygulanmaktadır. Vergi hukukunda, vergi cezalarını gerektiren fiiller, devlet hazinesine zarar veren ya da zarar verme tehlikesi yaratan fiillerdir. Bu fiiller, genellikle idari-mali nitelikli parasal yaptırımlarla, bazen de ceza hukuku anlamındaki yaptırımlarla karşılanır. Vergi ceza hukuku, vergi suçlarının kendine özgü yapısının da etkisiyle vergi hukukunun bir alt ayrımı olarak gelişmiştir¹⁰⁶.

Bu çalışmada vergi kanunlarınca öngörülen sürelerde yükümlülüklerini yerine getirmeyenlerin karşı karşıya kalacakları yaptırımlara yer yer değinildiğinden tekrara sebep olmamak için bu kısımda yalnızca vergi ceza hukukunun uygulamasında problem yaratan özellikli bir husus olan “*tekerrür*” müessesesine yer verilecektir.

¹⁰³ Arslan, a.g.e., s. 210.

¹⁰⁴ Aksi yönde görüş için bkz. Erginay, a.g.e., s. 141.

¹⁰⁵ Arslan, a.g.e., s. 212.

¹⁰⁶ Oktar, a.g.c.,s. 23.

Hukuka aykırı bir eylemin tekrerrü halinde verilecek cezanın artırılması, daha önce verilen cezanın ıslah edici olmadığı ve failin suç işleme konusundaki ısrarının daha ağır bir cezayı gerektirdiği düşüncesinden doğmaktadır. Bununla birlikte, faile tekrerrür nedeniyle daha ağır bir ceza verilebilmesi, bir başka deyişle failin ıslah olmadığı ve suç işleme konusundaki ısrarının ortaya konulabilmesi için, hukuka aykırı bir eylemi failin birden çok kere gerçekleştirmiş olması tek başına yeterli olmayıp, tekrerrüre esas alınan eylemi nedeniyle daha önce cezalandırılmış olmasına rağmen bu tarihten sonra aynı eylemde tekrar bulunmuş olması gerekmektedir¹⁰⁷.

VUK'un 339. maddesinde tekrerrür müessesesi şu şekilde düzenlenmiştir: *“Vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyasında 5, usulsüzlükte 2 yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyası cezası %50, usulsüzlük cezası %25 oranında artırılmak suretiyle uygulanır.”*

Böylece, suçun tekrarlanması ile ilgili tekrerrürün bir sonucu olarak; herhangi bir şekilde vergi ziyası veya usulsüzlük suçu işlemiş olan kişilerin, bu davranışlarını sürdürmeleri halinde daha ağır yaptırımlara tabi tutulacaklarının öngörülmesi suretiyle önleyici ve engelleyici olunmak istenilmiştir¹⁰⁸.

Tekerrür hükümlerinin birinci mahkumiyetten itibaren belirli bir süre içinde ikinci suçun işlenmesi halinde uygulanacağını kabul eden sisteme **sürelî tekrerrür sistemi** denir. VUK hükümleri doğrultusunda **vergi ziyasında 5, usulsüzlükte 2 yıl şartı** konularak sürelî tekrerrür sistemi kabul edilmiştir¹⁰⁹.

¹⁰⁷ Anayasa Mahkemesi'nin 20.05.2010 tarih ve E. 2009/51 ve K. 2010/73 sayılı kararı (02.12.2010 tarih ve 27773 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.).

¹⁰⁸ M. Ezhan Doğrusöz, “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 155, Kasım 2005, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005117306.htm, 01.03.2012.

¹⁰⁹ Funda Tunçel Töralp, “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 246, Mart 2009, (çevrimiçi) <http://www.bumindogrusoaz.com/m.aspx?id=119>, 02.03.2012.

Tekerrür uygulamasının önceki cezanın kesinleşmiş olmasına bağlanması, kesinleşme tarihinin tespitini çok önemli hale getirmektedir. Bu nedenle kesinleşme anının açıklanmasına ihtiyaç vardır. Kesinleşme, rızai ödeme halinde ödemenin yapıldığı, dava süresinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bitiminde, uzlaşmaya gidildiğinde uzlaşma tutanağının düzenlendiği tarihte, davaya ilişkin itiraz ve temyiz veyahut karar düzeltme üzerine verilen kararın tebliği anında, itiraz veya temyiz veyahut karar düzeltme yoluna gidilmezse gidilme sürelerinin sona erdiği anda meydana gelmiş sayılır¹¹⁰.

VUK'un 339. maddesine göre, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyaında 5, usulsüzlükte ise 2 yıl içinde tekrar ceza kesilmesi halinde tekerrür hükümleri uygulanabilecektir. "...cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere..." ifadesi iki farklı görüşün doğmasına sebep olmaktadır.

Birinci görüşe göre, sürenin cezanın kesinleştiği tarihi izleyen takvim yılı başından başlayacağı ifadesi, sürenin sona ereceği tarihi tespitle ilgilidir. İlk suça ait cezanın kesinleşmesinden itibaren, belli bir süre geçtikten sonra, tekerrür dolayısıyla ceza artırımı söz konusu olmayacaktır. Geçmesi gereken ve yıllık zaman birimleri ile ifade edilen bu sürenin bitiş tarihini belirlemek için ise başlangıcının da takvim yılı itibariyle belli bir tarihe bağlanmasına ihtiyaç vardır. Yani 5 veya 2 yıllık süreler, tekerrür cezasının uygulama süresinin bittiği tarihi tespit bakımından önem taşır. Yoksa cezanın kesinleştiği tarihten müteakip takvim yılı başına kadar geçecek olan devrede mükerreren işlenen aynı neviden suç dolayısıyla tekerrür hükmünün uygulanamayacağı anlamına gelmez^{111,112}.

¹¹⁰ Şenyüz, a.g.e., s. 145.

¹¹¹ Özbacı, a.g.e. (VUK), s. 906.

¹¹² Benzer görüş için bkz. Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 38; Şenyüz, a.g.e., s. 146; Kazım Karaca, "Vergi Cezalarında Tekerrür Uygulamasında Son Durum", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 220, Nisan 2011, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20110419083.htm, 02.03.2012; M. Aykut Kelecioğlu, "Vergi Usul Kanunu'nun Tekerrür Hükümü Uygulamasında İkinci Suç Kavramı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 167, Ağustos 2002, s. 39-44.

İkinci görüşe göre, ilk cezanın kesinleşme tarihi ile bu tarihi izleyen ilk yılbaşı arasında geçen sürede kesilecek cezalara, tekerrür hükümleri uygulanamayacaktır^{113, 114}. Bu konuyla ilgili olarak Danıştay “1961 yılı için kesilen ve 1965 yılında ödevliye tebliğ olunan ve itiraz edilmediği için kesinleşen kaçakçılık cezasından dolayı, ancak 1966 yılından itibaren aynı mahiyette bir fiilin işlenmesi halinde ödevli adına tekerrür cezası kesilebileceğinden...” demekle bu konuya ilişkin ikinci yorumu destekler nitelikteki kararıyla görüşünü ortaya koymuştur¹¹⁵.

Tekerrür müessesesinin amacına bakıldığında, birinci görüş bu amaca daha uygun düşmektedir. Nitekim cezası kesinleşmiş olduğundan fiilinin vergi kanunlarına aykırı olduğunu bilen mükellefin yine aynı fiili işlemesi halinde bu durumun tekerrür kapsamında değerlendirilmemesi söz konusu müessesenin mantığı ile bağdaşmamaktadır.

Tekerrür uygulamasında sürelerle ilişkin olarak tartışma yaratan bir başka konu ise son suçun hangi tarihte işlenmiş sayılacağıdır. Vergi kaybı, beyanname verme tarihinde doğacağına göre, ikinci suçun da o tarihte doğmuş sayılması doğaldır¹¹⁶.

VUK’un 339. maddesinin uygulanması sırasında tartışmalara neden olan sürelerle ilişkin bir diğer husus ise, vergi ziyayı ve usulsüzlük cezası kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihten itibaren işlenen fiiller için değil, kesilen cezalar için tekerrür uygulanmasıdır. Bu durum da haklı olarak eleştirilmektedir. Zira bir mükellefe vergi ziyayı veya usulsüzlük cezası kesildikten ve bu ceza kesinleştikten sonra, daha önce yapmış olduğu bir fiilden dolayı ikinci bir ceza kesilmesi söz konusu olduğunda, daha önce yapılan fiile ilişkin ceza VUK’un 339. maddesine göre artırılarak

¹¹³ M. Ezhan Doğrusöz, “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür-II”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 156, Aralık 2005, (çevrimiçi)

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005127406.htm, 01.03.2012.

¹¹⁴ Benzer görüş için bkz. Töralp, a.g.m.; Orhan Pala, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Tekerrür Müessesesinin Uygulamada Yarattığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 341, Ocak 2010, s. 133-141.

¹¹⁵ Töralp, a.g.m.

¹¹⁶ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 38.

uygulanmaktadır. Maddenin kaleme alınış biçiminin yarattığı bu, bir anlamda çarpık sonucu tekerrürün mantığı ile bağdaştırmak çok kolay değildir¹¹⁷.

Konuya ilişkin tartışmalara Anayasa Mahkemesi'nin 20.05.2010 tarih ve E. 2009/51 ve K. 2010/73 sayılı kararı ile son verilmiştir. Söz konusu karar uyarınca, *“Belirli bir kesinlik içinde yasada hangi eyleme hangi hukuksal yaptırımın bağlandığının bireyler tarafından bilinmesi ve eylemlerin sonuçlarının öngörülebilmesi gerektiğinden, hukuka aykırı bir eylemde bulunduğu tarih itibariyle hakkında daha önce verilen bir ceza bulunmayan kişinin daha sonraki bir tarihte almış olduğu bir cezanın esas alınarak ve tekerrür hükümleri uygulanarak cezasının artırılması hukuk devleti ilkesine uygun bulunmamaktadır. Suçu işlediği tarihte henüz mükerrer olarak kabulü mümkün olmayan kişiye tekerrür hükümlerinin uygulanması, suç ve cezaların yasallığı ilkesine de aykırılık oluşturacaktır. Vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde tekrar vergi ziyai cezası ya da tekrar usulsüzlük cezası kesilmesi durumunda cezalarda artırım uygulanacağını öngören itiraz konusu kuralda ise tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin her halde **ilk eylem için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerektiği tabiidir**”¹¹⁸. Daha açık bir ifadeyle, Anayasa Mahkemesi VUK'un 339. maddesi hükmünün vergi ziyai ve usulsüzlüğe sebebiyet veren fiil için tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesinin ancak söz konusu fiilini **cezanın kesinleştiği tarihten sonra işlenmesi halinde** mümkün olduğu şeklinde yorumlanması gerektiğini açıkça ortaya koymuştur.*

VUK'un 339. maddesi vergi kabahatlerinde tekerrürü düzenlemektedir. Bu maddenin kaçakçılık suçları bakımından uygulanma olanağı yoktur. **Kaçakçılık suçları** bakımından **TCK'nın 58. maddesinde düzenlenen tekerrür** hükmü geçerlidir. Yeni TCK'da tekerrür, kişi hakkında hükmolunan cezanın infazı sırasında dikkate alınacak bir neden ve hatta infazdan sonra denetimli serbestlik tedbiri uygulanmasının nedeni olarak

¹¹⁷ Mehmet Batun, “Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 213, Eylül 2010, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100917639.htm, 02.03.2012.

¹¹⁸ Anayasa Mahkemesi'nin 20.05.2010 tarih ve E. 2009/51 ve K. 2010/73 sayılı kararı (02.12.2010 tarih ve 27773 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.).

görülmüştür. Bu nedenle, tekerrür dolayısıyla kişinin cezasında artırma yapan sistemden vazgeçilmiştir. TCK'nın 58. maddesinin birinci fıkrasına göre önceden işlenen suçtan dolayı verilen hüküm kesinleştikten sonra yeni bir suçun işlenmesi halinde, tekerrür hükümleri uygulanır. Bu hükümden hareketle, tekerrürün şartlarının aşağıdaki gibi olduğu söylenebilir.

- Önceden işlenmiş bir suç söz konusu olmalıdır.
- Önceden işlenen suçtan dolayı hüküm verilmiş ve kesinleşmiş olmalıdır.
- Hüküm kesinleştikten sonra yeni bir suç işlenmelidir.
- Yeni işlenen suç belli bir süre içinde işlenmiş olmalıdır.

TCK'nın 58. maddesinin ikinci fıkrasında tekerrüre esas alınacak süreler belirlenmiştir. Bu süreler;

- Beş yıldan fazla süreyle hapis cezasına mahkûmiyet hâlinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren **5 yıl**,

- Beş yıl veya daha az süreli hapis ya da adlî para cezasına mahkûmiyet hâlinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren **3 yıldır**.

Bu süreler geçtikten sonra tekerrür hükmünün uygulanması söz konusu değildir¹¹⁹.

Genel usulsüzlük kabahatinin aynı takvim yılı içinde işlenmesi durumunda ceza miktarının belirlenmesinde özel bir düzenlemeye yer verilmiştir. Bu özel düzenleme genel usulsüzlük kabahatinin aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının her biri için birincisine ait cezanın dörtte biri kesilebileceği şeklindedir¹²⁰. Yani belirli şartlar altında azaltılmış ceza kesilir. Tekerrür ise cezanın artırılmasını gerektirmektedir. Sonuçta aynı takvim yılında işlenen genel usulsüzlük cezası bir azaltılmakta, tekerrür nedeniyle bir artırılmaktadır. Sadece genel usulsüzlük kabahati için getirilen bu uygulamanın mantığı kısa sayılabilecek (aynı takvim yılı) bir zaman diliminde kanuna aykırı davranan birinin aynı davranışı yapmak istemeyeceğine dayanır. Dikkat edildiğinde, genel usulsüzlüğün belirli koşullar altında tekrar işlenmesi halinde verilecek cezanın kendisi azaltılmaktadır. Bu defa tekerrür tam cezaya mı, azaltılarak kesilen cezaya mı uygulanacaktır sorusu akla gelir. Bu soruya verilecek cevap

¹¹⁹ Batun, a.g.m. (Tekerrür).

¹²⁰ VUK'un 337/1. fıkrası.

tekerrürün dörtte bir olarak verilene cezaya uygulanacağıdır. Bir başka ifadeyle, tekerrür nedeniyle artırılma tabi tutulacak ceza azaltılmış ceza olacaktır. Çünkü kanun koyucu bir cezanın azaltılarak uygulanmasını uygun görmüşse, bu onun tekerrür cezasının da azaltılması sonucunu doğurur. Kendisi azaltılan cezanın tekerrür cezasının da azaltılmaması düşünülemez¹²¹.

¹²¹ Şenyüz, a.g.e., s. 148.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM: SÜRELERİN HESAPLANMASI

Yetki ve hakların kullanılabilmesi ve yükümlülüklerin yerine getirilebilmesi açısından sürelerin başlangıç ve bitiş tarihlerinin doğru bir şekilde tespit edilebilmesini gerektirmektedir. Sürelerin hesaplanmasına ilişkin hükümler VUK'ta, AATUHK, 5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun¹ ile İYUK'ta yer almaktadır. Bu bölümde ilgili kanunlarda yer alan süre hükümleri ve sürelerin uzamasına neden olan durumlar başlıklar halinde ele alınmıştır.

4.1. Genel Esaslar

VUK'un 18. maddesinde vergi kanunlarında yazılı sürelerin hesaplanmasında uygulanacak genel esaslar açıklanmıştır. Bu esaslar sürelerin gün, hafta, ay ya da belirli bir gün olarak tayin edilmiş olmasına göre değişmektedir.

Gün olarak belli edilen sürelerin başladığı gün hesaba katılmaz. Süre son günün tatil saatinde biter. Süre **hafta veya ay olarak belli edildiğinde**, başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün çalışma saati sonunda biter. Son ayda, başladığı güne tekabül eden gün yoksa o ayın son gününün tatil saatinde sona erer. **Sonu belli bir gün ile tayin edilen sürelerde** sürenin sonu tayin edilen günün tatil saatidir. **Resmi tatil günleri** süreye dahildir. Ancak son günün resmi tatile rastlayan süreler takip eden ilk iş gününün tatil saatinde sona erer². Ülkemizde resmi tatil günleri 2739 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatil Günleri Hakkında Kanun'da³ belirtilmiştir⁴.

VUK'un 18. maddesi görüldüğü gibi, sürelerin hesaplanması bakımından gün olarak belirlenen sürelerle hafta ve ay olarak belirlenen süreler arasında bir ayırım

¹ 5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun 28.03.2007 tarih ve 26476 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² Özbacı, a.g.e. (VUK), s. 162.

³ 2739 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatil Günleri Hakkında Kanun 19.03.1981 tarih ve 17284 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ Çağan, a.g.e., s. 170.

yapmıştır. Buna göre, gün olarak belirlenen sürelerde sürenin başladığı gün hesaba katılmayacak buna karşılık hafta ve ay olarak belirlenen sürelerde başlangıç günü hesaplama esas alınacaktır⁵. Dolayısıyla, 60 günlük süre 2 ay, 30 günlük süre 1 ay olarak düşünülmemelidir; çünkü bu süreler aynı süreyi göstermezler⁶. Nitekim her iki süre (hafta/ay ve gün) de farklı hesaplama esaslarına bağlanmıştır.

VUK'un 18. maddesi, gün, hafta ve ay olarak belirlenen sürelerle ilişkin hesaplama esaslarını belirlemede ancak, yıl olarak belirlenen sürelerin ne şekilde hesaplanacağına dair bir açıklama getirmemektedir. ERGİNAY, sürelerin **yıl olarak belli edilmesi halinde** de bu esaslara uyulması gerektiğini ifade etmiştir⁷. ÇAĞAN da, Vergi Temyiz Komisyonu Genel Kurulu⁸'nun konu ile ilgili kararına atıf yapmak suretiyle, sürenin yıl olarak belli edilmesi halinde başladığı güne son yılda tekabül eden ayın tekabül eden gününün tatil saatinde biteceğini belirtmiştir⁹.

Sürelerin hesaplanmasına ilişkin genel esaslar yukarıda açıklandığı şekilde olmakla birlikte, uygulamada süre hesabında özellikli durumlara da sıkça rastlanmaktadır. Söz konusu durumlar aşağıda maddeler halinde ele alınmıştır.

- Birbirini izleyen iki süreden ilkinin son günü resmi tatile rastlarsa, ikinci süre, ilk sürenin yasal olarak bittiği tarihten başlar ve hesaplama da buna göre yapılır¹⁰.
- VUK'un 170. maddesine göre beyannamenin posta ile gönderildiği durumda beyannamenin postaya verildiği tarih, vergi dairesine verilme tarihi olarak kabul edilmektedir. Buna göre kanuni ve idari sürelerle uyulup uyulmadığı, gönderilme şekli (taahhütlü, alma haberli acele posta servisi ile) postanın kabul tarihine bakılarak tespit edilmektedir. Posta ile

⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 115.

⁶ Kızılot, Kızılot, a.g.e. (Vergi İhtilafları), s. 359-360.

⁷ Erginay, a.g.e., s. 105.

⁸ Vergi Temyiz Kurulu Genel Kurulu'nun 26.04.1972 tarih ve 72/24 kayıtlı, K. 72/40 kararı (Çağan, a.g.e., s. 139.).

⁹ Çağan, a.g.e., s. 167.

¹⁰ Celal Pamukçu, "Vergi İşlemleri ile İlgili Süreler ve Süreleri Uzatan Haller", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 17, Ocak 1983, (çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=232>, 26.04.2012.

yapılan bildirmenin veya gönderilen beyannamenin taahhütlü olarak gönderilmesi gerekir¹¹.

- VUK'ta sürelerin son günün tatil saatinde biteceği açık olarak belirtilmiştir. Böyle olmakla birlikte, yargı organları sürenin son günü çalışma saatinden sonra posta ile taahhütlü olarak gönderilen beyannamelerin süresinde verilmiş sayılacağı yönünde çeşitli kararlar¹² vermişler, vergi idaresi de bu kararlara uymuştur¹³.
- Beyanname verme ve bildirimlerde uygulama yukarıdaki şekilde olmakla birlikte, sürenin son günü tatil saatinden sonra gönderilen vergi davalarına ilişkin dilekçeler, postaya taahhütlü olarak verilmiş olsa bile, süresinde verilmiş sayılmamakta; bu dilekçelerin süresinde verilmiş sayılabilmesi için son günün tatil saatinden önce taahhütlü olarak postaya verilmesi ya da ilgili makama tevdi edilmesi gerekmektedir¹⁴.
- Danıştay VUK'un 18. maddesi hükmünün zamanaşımı sürelerine uygulanmayacağına karar vermiştir¹⁵. Çünkü zamanaşımı sürelerinin başlangıcı, işleyişi ve engelleri ile ilgili kurallar ayrıntılı olarak, ayrı bir düzenlemeye tabi tutulmuştur. Zamanaşımı süreleri ile ilgili kurallar başka süreler bakımından geçerli değildir¹⁶.

AATUHK'nın 8. maddesine göre, aksine bir hüküm bulunmadıkça, AATUHK'taki sürelerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında VUK hükümleri uygulanır. Bu hükümle şekli vergi hukukuna ilişkin işlemlerde, genel süre hükümlerinin ve tebligat hükümlerinin uygulanması bakımından bir birlik

¹¹ Özyer, **a.g.e.**, s. 88.

¹² Danıştay 4. Dairesi'nin 10.12.1971 tarih ve E. 71/1187 ve K. 71/8238 sayılı kararı; Danıştay 4. Dairesi'nin 22.06.1971 tarih ve E. 71/639 ve K. 71/5195 sayılı kararı (Çağan, **a.g.e.**, s. 168.).

¹³ Ali Orhan, "Vergi Sistemimizde Süreler ve Süreleri Etkileyen Durumlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 6, Kasım 1986, s. 14.

¹⁴ Danıştay 4. Dairesi'nin 16.02.1971 tarih ve E. 1970/2484 ve K. 1971/1035 sayılı kararı (Orhan, **a.g.m.**, s. 16.).

¹⁵ Danıştay 4. Dairesi'nin 24.03.1952 tarih ve E. 52/206 ve K. 52/1092 sayılı kararı (Çağan, **a.g.e.**, s. 164).

¹⁶ Çağan, **a.g.e.**, s. 164.

sağlanmıştır. Ancak maddenin belirttiği gibi, AATUHK'nın özel olarak düzenlediği durumlarda, VUK'un genel süre ve tebligat hükümleri uygulanmayacaktır¹⁷.

İdari ve yargısal sürelerin işlemeye başlamasında belirleyici unsur tebliğ tarihi olduğundan AATUHK'ta düzenlenen süreler bakımından tebligat büyük önem taşımaktadır. AATUHK'nın 8. maddesinde yapılan gönderme nedeniyle bu kanun uyarınca yapılacak tebliğlerde 7201 sayılı Tebligat Kanunu ve bu kanuna göre yürürlüğe konulan Tebligat Nizamnamesi¹⁸ hükümleri uygulanmaz. Kamu alacağının tahakkuku aşaması ile ilgili tebliğler 7201 sayılı Kanun uyarınca yapılmış olsa dahi, AATUHK uyarınca takibi sırasında yapılacak tebliğlerde, aksine hüküm olmadıkça, VUK tebligat hükümlerinin uygulanması, yapılacak tebligatın hukuken geçerli sayılabilmesi için zorunludur^{19,20}.

AATUHK'nın 8. maddesiyle VUK'a yapılan bu atıf VUK'un 14-18. maddelerinden ibaret 3. bölümünün tamamına şamildir²¹. Doktrinde de bu görüş kabul edilmektedir²². Ancak CANDAN'a göre, VUK'a yapılan atıf başlığı "Müddetlerin Hesaplanması" olan 18. maddeyedir; VUK'un diğer maddeleri ancak bu maddede düzenlenen hesaplama esasları ve hesaplama işlemi ile olan bağlantıları nedeniyle AATUHK'taki süreler hakkında uygulanabilir²³.

VUK'un sürelerin hesaplanması ile ilgili 18. maddesi hükmü, AATUHK'nın 8. maddesinin yaptığı yollama nedeniyle, bu kanunda yer alan sürelerin hesaplanması bakımından da uygulama alanı bulmaktadır. Buna karşılık, İYUK, bu kanunda yer alan sürelerin nasıl hesaplanacağını 8. maddesinde hükme bağlamıştır. Buna göre,

¹⁷ A.e., s. 93.

¹⁸ Tebligat Nizamnamesi 11.09.1959 tarih ve 10303 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁹ Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 58.

²⁰ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 13.03.1971 tarih ve E. 1969/13 ve K. 1971/18 sayılı kararı (05.08.1971 tarih ve 13917 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.).

²¹ 06.11.1959 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 281 no.lu Tahsilat Genel Tebliği.

²² Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 117; Çağan, a.g.e., s. 150; Selahattin Tuncer, "Vergi Hukukunda Mücbir Sebep", **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2001, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2001082735.htm, 05.05.2012.

²³ Turgut Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu**, y.y., Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s. 83.

- Süreler tebliğ, yayın ve ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar.
- Tatil günleri süreye dahildir. Ancak, sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, süre tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzar. Bu kanunda yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa, bu süreler ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamış sayılır²⁴.

İYUK gerek dava açma sürelerini gerek kanun yolu süreleri gün olarak belirlediği için sürelerle ilgili genel esasları düzenleyen maddesinde gün olarak belirlenen sürelerle hafta ve ay olarak belirlenen süreler arasında bir ayırım yapmamıştır²⁵. Bununla beraber İYUK'ta yer yer "ay" olarak belirlenmiş süreler de bulunmaktadır. Örneğin İYUK'un 10/2. bendinde yer alan "6 aylık bekleme süresi"nin hesabı çeşitli tartışmalara sebep olmaktadır. İYUK'un 8. maddesinde sürelerin hesaplanmasına ilişkin hükümlerde "ay" hesabının nasıl yapılacağına dair bir hüküm yer almamaktadır. CANDAN, HMK'nın 6 aylık bekleme süresinin hesabında, ancak, kıyasen uygulanabileceği kanısındadır. Buna göre, bekleme süresi, sürenin başladığı güne, yani idareye yapılan başvuru tarihine 6. ayda tekabül eden tatil saatinde biter. Altıncı ayda, sürenin başladığı güne tekabül eden gün mevcut değilse, altıncı ayın son gününün tatil saatinde bitmiş olur²⁶. KARAKOÇ'a göre ise, İYUK'un 31/2. bendine göre, İYUK ve HMK'ya atıfta bulunulan haller saklı kalmak kaydıyla, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, VUK'un ilgili hükümleri uygulanmaktadır. İYUK'ta ve HMK'nın atıfta bulunulan hükümleri arasında aylık sürelerin hesaplanmasına ilişkin bir hüküm yer almadığından, vergi yargılaması hukuku bakımından 6 aylık sürenin hesaplanmasında VUK'un 18. maddesinin uygulanması gerekmektedir²⁷. Görüldüğü üzere, her iki görüş de farklı kanuni gerekçelere dayanmakla beraber aynı sonucu vermektedir.

²⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 116.

²⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 116.

²⁶ Turgut Candan, "İdari Yargılama Usulü Kanununun 10 ve 11. Maddelerinde 4001 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler-II", **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 1995, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=199504480.htm, 14.06.2011.

²⁷ Karakoç, a.g.e. (Süreler), s. 79.

4.2. Süreleri Uzatan Haller

Sürelerin hesaplanmasına ilişkin genel esaslar yukarıda açıklanmış olmakla birlikte, sürelerin (kesilmek, durmak, ek süre vermek vs. suretiyle) uzamasına²⁸ neden olan durumlar vergi kanunlarında öngörülmüş ve düzenlenmiştir.

Sürelerin işlemesine engel olan nedenler etkilerini başlıca iki şekilde meydana getirirler. Birinci şekle göre, engel durumun ortaya çıkmasıyla sürelerin işlemesi durur ve engel durum ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Buna **sürenin durması (tatili)** denir. İkinci şekle göre de engel durumun ortaya çıkmasıyla daha önce işlemiş olan süre hiç işlememiş sayılır ve engel durumun ortadan kalkmasıyla süre yeniden işlemeye başlar. Buna da **sürenin kesilmesi (kat'ı)** denir²⁹.

Söz konusu haller, mücbir sebepler³⁰, zor durum³¹, ölüm³², tarh zamanaşımının durması^{33, 34}, tahsil zamanaşımının durması³⁵, tahsil zamanaşımının kesilmesi³⁶, düzeltme talebinin dava açma süresine etkisi³⁷, mali tatil³⁸, adli tatil³⁹ başlıkları altında irdelenecektir.

²⁸ ÇAĞAN sürelerin işlemesine engel olan nedenlerle sürelerin uzatılması hallerinin birbirinden farklılığına işaret etmiştir. ÇAĞAN'a göre, engel durumunun devamı kadar sürenin işlemesi durur ve engel durum ortadan kalktıktan sonra aynı süre yeniden işlemeye başlar. Oysa sürelerin uzatılması durumunda kanunda belirtilen koşulların gerçekleşmesiyle yine kanunda belirtilen miktarlarda veya idare organlarınca saptanan miktarlar kadar süreler uzatılır (Çağan, a.g.e., s. 137-138.) .

²⁹ Çağan, a.g.e., s. 139.

³⁰ VUK'un 13 ve 15. maddeleri.

³¹ VUK'un 17. maddesi.

³² VUK'un 16. maddesi.

³³ VUK'un 15. maddesi.

³⁴ VUK'un 114. maddesi.

³⁵ AATUHK'nın 104. maddesi.

³⁶ AATUHK'nın 103. maddesi.

³⁷ İYUK'un 10 ve 11. maddeleri.

³⁸ 5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun.

³⁹ İYUK'un 8 ve 61. maddeleri.

4.2.1. Mücbir Sebepler

VUK'un 13. maddesi uyarınca,

- Vergi ödevlerinin herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak ağır kaza, ağır hastalık, tutukluluk,
- Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler,
- Kişinin iradesi dışında meydana gelen mecburi gaybubetler,
- Sahibinin iradesi dışındaki sebeplerle defter ve vesikaların elden çıkmış olması,

gibi haller mücbir sebep olarak kabul edilmiştir.

Görüldüğü üzere, yasa koyucu mücbir sebebi tanımlama yoluna gitmemiş, genel nitelikte bazı örnekler vermekle yetinmiştir⁴⁰. Dolayısıyla, kanunda mücbir sebepler tahdidi olarak sayılmamış, dört bent halinde belli durumlar belirtildikten sonra, maddenin sonundaki “*gibi*” edatı ile benzer bazı hallerin de mücbir sebep sayılabileceği kabul edilmiştir⁴¹. İşte, mükellef veya sorumlunun iradesi dışında vergi ödevlerinin süresinde yerine getirilmesine engel olan nedenlere “*mücbir sebepler*” denilmektedir⁴².

Mücbir sebebin mevcudiyetinin hukuki etkileri aşağıda başlıklar halinde ele alınmıştır.

4.2.1.1. Vergiyi Doğuran Olay

Vergi doğuran olay, vergi kanunlarının bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğmaktadır. Bu olay ise mükellef veya sorumlulara sözünü ettiğimiz vergi ödevlerini yüklemektedir. İşte bu ödevlerin yerine getirilip

⁴⁰ Tuncer, a.g.m. (Mücbir Sebep)

⁴¹ Özbalcı, a.g.e. (VUK), s. 165.

⁴² Tugay Yücel, “Mücbir Sebepler ve Sonuçları-1”, *Yaklaşım Dergisi*, Nisan 1993, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=19930457.htm, 05.05.2012.

getirilmemesi vergiyi doğuran olayı etkilememekte; ancak bu ödevlerin mücbir sebep nedeniyle yerine getirilmemesi mükellef veya sorumluyu cezai müeyyidelerden kurtarmaktadır. Bu nedenle, mücbir sebep halinin vergiyi doğuran olayı etkilediğini, diğer bir deyişle mükellefiyeti veya sorumluluğu kaldırdığını söylemeye imkan bulunmamaktadır⁴³.

4.2.1.2. Sürelerin İşlememesi

Sürelerin işlemesine engel durumun ortaya çıkmasıyla sürelerin işlemesi durur ve engel durum ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Buna sürenin durması (tatili) denir⁴⁴.

Mücbir sebep, vergileme ile ilgili olarak kanunen veya idarece tespit edilmiş olan süreleri durdurur. Duran süre mücbir sebebin ortadan kalkmasından sonra yeniden işlemeye başlar⁴⁵.

Mücbir sebep **bütün süreler** için geçerlidir. Fakat bu belli bir mücbir sebebin aynı zamanda bütün süreleri durduracağı anlamına gelmez. Özellikle mükellefin şahsı ile ilgili olmayan hallerde mücbir sebep sadece etkili olduğu süreyi durdurur. Örneğin mükellefin defter ve belgelerinin yanmış olması, daha önce tahakkuk etmiş vergi borcunun vadesinde ödenmemesini gerektirmez⁴⁶. Daha açık bir ifadeyle, mücbir sebeple sürelerin geçirilmesi arasında bir **nedensellik bağının** da bulunması gerekir⁴⁷.

VUK'un 13 ve 15. maddelerinin lafzından çıkarılacak husus, sadece vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olan hallerde mücbir sebeplerin söz konusu olabileceği, diğer hallerde (örneğin mükellef haklarının kullanımına ilişkin sürelerde) söz konusu olamayacağıdır. Çünkü VUK'un 13. maddesi mücbir sebep halleri

⁴³ Yücel, a.g.m. (1).

⁴⁴ Çağan, a.g.e., s. 139.

⁴⁵ Özbalcı, a.g.e. (VUK), s. 169.

⁴⁶ Özbalcı, a.g.e. (VUK), s. 170.

⁴⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 117.

sayılırken ilk ilki bentte açıkça “*vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak*” ifadesi kullanılmıştır. Ancak bu maddenin “*vergi ödevi ve gibi haller*” olarak yorumlanması ve VUK’un 15. maddesinin vergi kanunları bakımından genel atıf alan “*Süreler*” başlığında yer alması ve kısıtlama yapmaksızın “*süreler işlemez*” ibaresine yer vermesi diğer süreler açısından da mücbir sebep halinin geçerli olacağı yorumunu doğurur⁴⁸. Söz konusu yorum farklılığı, mücbir sebeplerin vergi ödevi niteliği taşımayan uzlaşma, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah, yenileme fonu ve dava açma, kanun yoluna başvurma gibi kullanımı mükelleflerin tercihlerine bırakılmış hak ve imkanlara ilişkin süreleri durdurup durdurmayacağı konusunda tartışmaların doğmasına sebep olmaktadır.

4.2.1.2.1. Uzlaşma, Cezalarda İndirim, Pişmanlık ve Islah, Yenileme Fonu Sürelerine Etkisi

Mücbir sebeplerin sürelerin işlemlerini durdurucu etkisi gerek kanuni gerek idari süreler bakımından aynı şekilde olacaktır. Ancak mücbir sebeplerin vergi ödevleri ile ilgili süreler yanında, hak düşürücü süreleri ve müsamaha sürelerini etkileyip etkilemediği konusunda vergi yargısı organlarının kararları arasında bir birlik yoktur. Vergi yargısı organları VUK’un yürürlüğe girdiği ilk yıllarda mücbir sebeplerin yalnız vergi ödevleri ile ilgili sürelerin işlemlerini durduracağını kabul ediyorlardı. Bu görüşün dayandığı düşünce VUK’un 13. maddesinin ilk iki bendinde sözü geçen mücbir sebeplerin “*vergi ödevlerinin yerine getirilmesini*” engelleyici nitelikte bulunması gerektiğinin belirtilmiş olmasıdır. VUK’un 13. maddesinde belirtilen haller yalnız örnek niteliğindedir. Bu örneklerden genellemelere gidilmemelidir. Öte yandan VUK’un 14. maddesinde ise “*vergi muamelelerinde ve vergi ihtilaflarında*” sürelerin kanunla belli edileceği öngörülmüş ve VUK’un 15. maddesinde de mücbir sebeplerin sürelerin işlemlerini durdurucu etkisi belirtilirken, bu sürelerin hukuki niteliği konusunda herhangi bir ayırım yapılmamıştır. Bu nedenle mücbir sebeplerin meydana gelmesi durumunda, vergi ödevleri ile ilgili sürelerin

⁴⁸ Neslihan Coşkun Karadağ, İbrahim Organ, “İdari ve Yargısal Açından Mücbir Sebepler ve Vergi Usul Kanunu’nda Yapılması Gereken Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 357, Mayıs 2011, s. 152-153.

yanında hak düşürücü nitelikte olan itiraz ve temyiz sürelerinin ve müsamaha sürelerinin de işlemelerinin durduğu kabul edilmelidir⁴⁹. Daha açık bir ifadeyle, mücbir sebep vergilemeyle ilgili bir görevin yerine getirilmesi bakımından kanunen veya idarece tayin edilmiş bütün süreleri durdurur. Buna ödeme ve bir hak veya imkanın kullanılması ile ilgili süreler dahildir^{50, 51}.

Nitekim vergi ödevi olarak nitelendirilmeyen bir hakkın, bir imkanın kullanılmasının söz konusu olduğu hallerde, mücbir sebebin bu hakkın kullanılması ile ilgili süreyi durdurmayaacağı yönündeki görüş ve uygulama Danıştay’ca tasvip edilmemiştir. Danıştay 4. Dairesi’nin 13.06.1973 tarih ve E. 1972/4356 ve K. 1973/3367 sayılı kararında VUK’un 376. maddesinde yer alan **ceza indirimine** ilişkin hükmünün uygulamasında mücbir sebep halinin nazara alınacağına hükümlenmiştir⁵². Söz konusu karar her ne kadar ceza indirimine ilişkin olsa da kararın kanuni gerekçeleri diğer müesseseleri (uzlaşma, pişmanlık ve ıslah) de kapsar niteliktedir.

Mücbir sebepler açısından benzer nitelikteki bir diğer müessese **pişmanlık ve ıslah**⁵³ ilişkin olarak KIZILOT, söz konusu müessese için öngörülen 15 günlük sürenin mücbir sebep durumlarından herhangi birinin varlığı durumunda halinde duracağını ve bu sebebin ortadan kalkması ile birlikte durduğu yerden işlemeye devam edeceğini ifade etmiştir⁵⁴.

Bir vergi ödevi olmaması sebebiyle mücbir sebep uygulaması açısından tartışmaya konu olan bir diğer müessese ise “uzlaşma”dır. VUK’un ek 1. maddesinde **uzlaşma** başvurusu için 30 günlük bir süre öngörülmüştür. Uzlaşma bir vergi ödevi değil, kullanılması mükellefin isteğine bağlı bir hak niteliğindedir. Bu

⁴⁹ Çağan, a.g.e., s. 148-149.

⁵⁰ Özbacı, a.g.e. (VUK), s. 169.

⁵¹ Danıştay 4. Dairesi’nin 20.06.1996 tarih ve E. 1995/6183 ve K. 1996/2698 sayılı kararı (Mehmet Çavuş, “Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Kavramı ve Etkileri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 54, Ocak 2008, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080110605.htm, 05.05.2012.).

⁵² Özbacı, a.g.e. (VUK), s. 170-171.

⁵³ VUK’un 371. maddesi.

⁵⁴ Kızılot, Kızılot, a.g.e. (Vergi İhtilafları), s. 211.

sebeple VUK'un 13. maddesi kapsamında bir mücbir sebep halinin, uzlaşma başvurusunda bulunma süresini durdurmayacağı, mücbir sebebe rağmen sürenin işlemeye devam edeceği görüşü ileri sürülmektedir^{55, 56, 57}.

Buna karşın, Danıştay bazı kararlarında uzlaşma ile ilgili sürelerde VUK'un 13. maddesinin dikkate alınmasının mümkün olmadığı belirtmekle birlikte, kişinin iradesi dışında meydana gelen ve iradesini kullanmasına engel olan tabii afet, savaş hali, çok ağır hastalık gibi hallerin hukukun genel ilkeleri gereği uzlaşmaya başvuru süresini durduracağı yönünde hüküm vermiştir^{58, 59}. İdarenin uygulaması da bu yöndedir⁶⁰.

VUK'un 328. maddesinde düzenlenen "**yenileme fonu**" da vergi ödevi niteliğini taşımamaktadır. Ancak mücbir sebebin "*ayrılan yenileme fonunun en fazla 3 yıl içinde kullanılması*" hükmü açısından süreleri durdurup durdurmayacağı hususunun farklı bir açıdan ele alınması gerekmektedir. Madde metninde yer alan "*her ne sebeple olursa olsun*" ifadesi, 3 yıllık sürenin haklı veya mücbir sebeple de olsa aşılamayacağını ifade etmektedir⁶¹.

⁵⁵ Mehmet Batun, "Mücbir Sebepler ve Sonuçları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 345, Mayıs 2010, s. 70.

⁵⁶ Aynı yöndeki görüş için bkz. Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. bs., Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s. 314.

⁵⁷ Danıştay 3. Dairesi'nin 17.04.1984 tarih ve E. 1983/2499 ve K. 1984/1467 sayılı kararı; Danıştay 4. Dairesi'nin 20.11.1991 tarih ve E. 1991/2637 ve K. 1991/3946 sayılı kararı; Danıştay 9. Dairesi'nin 25.11.1987 tarih ve E. 1986/4326 ve K. 1987/347 sayılı kararı; Danıştay 7. Dairesi'nin 17.11.1993 tarih ve E. 1992/34 ve K. 1993/4809 sayılı kararı ((çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/EsasNoKararC.jsp>, 08.05.2012.).

⁵⁸ Batun, **a.g.m. (Mücbir Sebepler)**, s. 70.

⁵⁹ Danıştay 3. Dairesi'nin 03.05.1994 tarih ve E. 1993/1983 ve K. 1994/1425 sayılı kararı; Danıştay 4. Dairesi'nin 14.10.1991 tarih ve E. 1988/5421 ve K. 1991/3107 sayılı kararı ((çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/EsasNoKararC.jsp>, 08.05.2012.).

⁶⁰ Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 29.12.1986 gün ve 093461 sayılı genel yazısı (Yücel, **a.g.m. (1)**).

⁶¹ A. Bumin Doğrusöz, "Yenileme Fonu", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 22, Eylül-Ekim 1993, s.17.

4.2.1.2.2. Dava Açma ve Kanun Yoluna Başvurma Sürelerine Etkisi

Dava açma ve kanun yoluna başvurma sürelerinin mücbir sebep dolayısıyla durup durmayacağı hususundaki tartışma, söz konusu müesseselerin vergi ödevi niteliğini taşımamaları ve İYUK'ta düzenlenmiş bulunmaları olmak üzere iki temel noktadan kaynaklanmaktadır.

Söz konusu tartışma konularından ilki dava açma ve kanun yoluna başvurma müesseselerinin **vergi ödevi niteliğini haiz olmamalarıdır**. VUK'ta mücbir sebeplerle ilgili düzenleme, mücbir sebeplerin özelliklerini ortaya koyarken, *“vergileme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesini engelleme”* kıstası getirmiştir. Mücbir sebeplerin vergi yargısında geçersiz olduğunu savunan görüşlerin ve bu konudaki Danıştay kararlarının temel dayanağı, vergi davası açılmasının vergileme ile ilgili bir ödev olmadığıdır. Bu yaklaşım sonrasında, mücbir sebeplerin vergi yargısında geçerli olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Ancak, TAŞ'a göre, bu yaklaşım kanunun dar anlamda yorumlanmasıdır. Vergi yargısında, İYUK ve HMK'da hüküm bulunmayan durumlarda VUK'un uygulanacağı noktasından hareketle, mücbir sebeplerin bu alanda da kabul edilmesi gerekmektedir. VUK'un 13. maddesinde yer alan *“vergileme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesine engel olunacak derecede”* ifadesi, mücbir sebeplerin uygulama alanını daraltmaya yönelik bir ifade olmayıp, mücbir sebep olarak belirtilen durumların, mücbir sebep sayılmalarına ilişkin objektif bir ölçü ortaya koymuştur. Kaldı ki, *“vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede”* ifadesi, VUK'un 13. maddesinde sayılan mücbir sebep hallerinin tümü için kullanılmamıştır. Ayrıca, *“mücbir sebepler dolayısıyla elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması”*nın yargılamanın yenilenmesi nedeni olduğunun altı çizilmelidir. Mücbir sebeplerin deliller açısından kabul edilip, süre açısından kabul edilmemesi ve olağan yargı yolu için kabul edilmeyip olağanüstü bir

yargı yolu olan yargılamanın yenilenmesi için kabul edilmesi, çelişkili bir durum ortaya çıkarmaktadır⁶².

Bir diğer tartışma noktası ise **İYUK ve VUK'ta düzenlenmiş bulunan süre hükümleri arasındaki ilişkidir**. Bir görüşe göre, VUK'ta yer alan mücbir sebepler, İYUK'a aktarılan vergi yargısına ilişkin süreler hakkında da geçerlidir. Çünkü İYUK'ta mücbir sebeplerle ilgili herhangi bir hüküm yer almamakla birlikte, söz konusu kanunun 31. maddesinde, bu gibi durumlarda VUK hükümlerinin uygulanacağı çok açık olarak belirtilmiştir. Sonuç olarak, mücbir sebeplerin, vergi yargısına ilişkin süreler yönünden de geçerli olması gerekmektedir⁶³.

Bir diğer görüşe göre, İYUK'un 31. maddesinde vergi uyuşmazlıklarının çözümünde VUK'un ilgili hükümleri saklı tutulmuşsa da, bu kuralda gönderme yapılan maddeler VUK'un 377, 378 ve mükerrer 378. maddeleridir^{64, 65}. Dolayısıyla, dava açma süresinin VUK'un 15. maddesi hükmü gereği, 13. maddede belirtilen mücbir sebeplerle işlememesi mümkün değildir; mücbir sebeplerle dava açmaya ilişkin süreler işlemez⁶⁶.

Danıştay değişik zamanlarda verdiği çoğu kararında mücbir sebeplerin dava açma sürelerini etkilemediği, bazı kararlarında ise etkilediğini hükme bağlamıştır⁶⁷. Örneğin, Danıştay bir kararında, *"İYUK'un 8. maddesi'nde sürelerle ilgili genel esasların düzenlenmiş olduğunu ve bu maddede hastalık halinin süreyi durduran bir neden olarak sayılmadığını, ayrıca vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olan mücbir sebep hallerini düzenleyen VUK'un 13. ve 15. maddelerine de yollama*

⁶² Taş, a.g.m.

⁶³ Pamukçu, a.g.m.

⁶⁴ Batun, a.g.m. (Mücbir Sebepler), s. 69.

⁶⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 25.10.1991 tarih ve E. 1991/56 ve K. 1991/76 sayılı kararı ((çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/EsasNoKararC.jsp>, 08.05.2012.).

⁶⁶ Ali Haydar Yıldırım, Olcay Kolotoğlu, "Mücbir Sebepler ve Süre Uzaması", *Yaklaşım Dergisi*, Ağustos 2001, (çevrimiçi)

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2001082739.htm, 05.05.2012.

⁶⁷ Karadağ, Coşkun, a.g.m., s. 154.

*yapılmadığı gibi idari dava açılmasının vergi ödevleri içinde düşünülmemeyeceğini*⁶⁸, bir başka kararında da *“kesilen davalara karşı dava açma hakkının vergi ödevlerinden olmadığı gibi, İYUK’ta ve HUMHK’un idari yargılama usulünde tatbiki gereken maddeler arasında dava açma süresinin mücbir sebepler ile duracağına dair bir hükmün yer almadığına”*⁶⁹ dikkat çekmiştir^{70, 71}.

Bununla birlikte, Danıştay’ın kimi daireleri, son zamanlarda vermiş oldukları kararlarında, mücbir sebebin varlığının işlemekte olan idari dava açma süresini durduracağını kabul etmektedirler. İYUK’ta öngörülmemiş olmasına karşın, söz konusu kararlarda⁷², mücbir sebep hallerinde dava açma süresinin işlemeyeceğinin genel hukuk kuralı olduğu veya doğal afet gibi kişilerin iradeleriyle değiştirilmesi ya da önlenmesi olanaksız durumlarda, mücbir sebep hali nazara alınmayarak, dava açma süresinin işleyeceğinin kabul edilmesinin haklı bir nedeni olmayacağı gerekçelerine dayanılarak bu sonuca varılmaktadır⁷³.

Gerçekten de, ARAL’ın da açıkça belirttiği üzere, *“hiç kimse kanunun kendisine bahşettiği müddetin ilk gününde nihai muameleyi ifaya zorlanamaz. Esasen, muayyen bir müddetin tayini, hazırlanmak ve düşünmek imkanı vermek içindir. Bir kimse, kanunun tayin ettiği bir müddet içinde düşünmüş, hazırlığını yapmış ve tam müracaat edeceği sırada bir felakete maruz kalmış ve yapacağı muameleye ait müddeti geçirmiş olabilir. Bu şahsa bu halde munzam bir müddet*

⁶⁸ Danıştay 9. Dairesi’nin 13.03.1985 tarih ve E. 1984/2095 ve K. 1985/427 sayılı kararı ((çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/EsasNoKararC.jsp>, 08.05.2012.).

⁶⁹ Danıştay 7. Dairesi’nin 19.11.1985 tarih ve 1984/4171 ve K. 1985/2695 sayılı kararı, ((çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/EsasNoKararC.jsp>, 08.05.2012.).

⁷⁰ Çavuş, a.g.m.

⁷¹ Aynı yöndeki görüş için bkz. Özbacı, a.g.e. (VUK), s. 171; Danıştay 4. Dairesi’nin 07.03.1984 tarih ve E. 1983/1850 ve 19.12.1983 tarih ve E. 1983/1789 ve K. 1983/9605 sayılı kararları (Özbacı, a.g.e. (VUK), s. 188.); mücbir sebeplerin karar düzeltme süresini etkilemediğine dair Danıştay kararı için bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 17.11.2000 tarih ve E. 2000/316 ve K. 2000/371 sayılı kararı (Kızılot, Kızılot, a.g.e. (Vergi İhtilafları), s. 628.).

⁷² Danıştay 7. Dairesi’nin 18.01.1994 tarih ve E. 1991/3407 ve K. 1994/66 sayılı kararı ((çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/EsasNoKararC.jsp>, 08.05.2012.); Danıştay 4. Dairesi’nin E. 1995/6180, K. 1996/2695 sayılı kararı (Candan, a.g.e. (İYUK), s. 392.).

⁷³ Candan, a.g.e. (İYUK), s. 392.

*tanımamak büyük bir haksızlık olur*⁷⁴.” Bu itibarla, bu konuda hiçbir düzenleme olmasa dahi, mücbir sebebin ortaya çıkması yüzünden sürenin kaçırılması halinde, mücbir sebebin ortadan kalkmasından sonra kalan sürenin kullanılması suretiyle davanın açılabilmesi veya kanun yoluna başvurulabilmesi kabul edilmelidir⁷⁵. Nitekim Danıştay bir kararında⁷⁶ mücbir sebep halinde dava açma kanun yollarına başvurma sürelerinin durmasını hak arama özgürlüğü ile ilişkilendirmiş ve hak arama özgürlüğünün kullanılması bakımından kişinin iradesi dışında gelişen mücbir sebeplerin dava açma ve kanun yollarına başvurma sürelerini durdurması gerektiğini ifade etmiştir.

4.2.1.3. Vergi Cezası Kesilmesi

VUK’un 373. maddesine göre mücbir sebep halinde ceza kesilmez. Mücbir sebebin ceza uygulamasına etkisi sınırlıdır⁷⁷.

Vergi cezası tabiri, VUK’un 331. maddesinin parantez içi hükmünden anlaşıldığı üzere, vergi ziyai cezası ile usulsüzlük cezalarını ifade etmektedir. Ancak, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları yanında VUK’ta bazı fiiller için süreli hapis cezası öngörülmüştür. VUK’un 359. maddesinde düzenlenen cezalar bu gruba girmektedir. Bu gruptaki cezaların ise VUK’taki anlamıyla vergi cezası kapsamına girmediği aşıkardır. Bu durumda, vergi cezasını kaldıran mücbir sebeplerin, VUK’un 359. maddesinde düzenlenen süreli hapis cezalarını kaldırıp kaldırmayacağı sorusu akla gelmektedir⁷⁸.

VUK’un 359. maddesinde sayılan fiiller ceza hukuku anlamında suç teşkil etmektedir. Ceza hukukunda fiillerin cezalandırılması açısından işleyen iradiliğinin

⁷⁴ Yusuf Karakoç, “Mücbir Sebeplerin Vergi Yargılaması Hukukunda Dava Açma ve Kanun Yollarına Başvurma Sürelerine Etkisi”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 101, Mayıs 2001, s. 48’den naklen Kenan Aral, Danıştay Muhakeme Usulü, Ankara, 1965, s. 226-227.

⁷⁵ Karakoç, **a.g.m. (Mücbir Sebep)**, s. 51.

⁷⁶ Danıştay 7. Dairesi’nin 24.03.1999 tarih ve E. 1999/653 ve K. 1999/1305 sayılı kararı (Karakoç, **a.g.m. (Mücbir Sebep)**, s. 52.).

⁷⁷ Özbalcı, **a.g.e. (VUK)**, s. 177.

⁷⁸ Batun, **a.g.m. (Mücbir Sebep)**, s. 68.

aranması egemendir. Bir kimsenin cezalandırılabilmesi için tipe uygun ve hukuka aykırı bir fiilin bulunması yetmemekte, aynı zamanda bu hareketin ona şahsen isnat edilebilmesi şartı da aranmaktadır. Yani, fiilin faile isnadı kabul olacak şekilde kusurlu olarak işlenmesi şarttır. Failin kusurlu bir biçimde hareket etmeye ehil olmasına kusur (isnat) yeteneği, somut olayda kusurlu bir şekilde hareket etmiş bulunmasına da kusurluluk denmektedir⁷⁹.

TCK'da mücbir sebebi, bu tabiri kullanarak düzenleyen açık bir madde mevcut değildir. Bununla birlikte, mücbir sebep dendiği vakit iradeyi zorlayan bir nedenin bulunduğu anlaşılmaktadır. Bu açıdan mücbir sebebin varlığının saptanması durumunda, fail zorlayıcı bir iradenin etkisi altında suç işlediği için, artık kusurlu hareket etme iradesini kaybetmiş kabul edilmelidir⁸⁰. Mücbir sebepte fail, yaptığı davranışın farkında olmakla birlikte iradesine aykırı şekilde zorlanmaktadır. Ancak, mücbir sebebin yönlendirdiğinden başka türlü hareket edememektedir. Kısaca, elinden gelen başka bir şey yoktur. Bu sebeple mücbir sebep sonucunda meydana gelen irade kusurlu sayılamaz⁸¹.

Mücbir sebebin sadece vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak suçlarda etkili olduğunu söylemek mümkündür. Örneğin sahte fatura düzenleme, belgeler üzerinde tahrifat yapma gibi eylemler vergi ödevlerinin yerine getirilmesiyle ilgili kabul edilemeyeceğinden, mücbir sebep halleri bu tür suçlarda kusurluluğu ortadan kaldıran bir neden olarak görülemez⁸².

4.2.1.4. Vergi Borcunun Ödenmesi

VUK'ta yer alan mücbir sebeplere ilişkin hükümlerin AATUHK'da yer alan süreler bakımından geçerli olup olmayacağıdır. AATUHK'nın 8. maddesinde bu kanunda yazılı sürelerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında VUK hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Doktrin ve uygulamada bu göndermenin

⁷⁹ Şenyüz, a.g.e., s. 232.

⁸⁰ Donay, a.g.e., s. 103.

⁸¹ Şenyüz, a.g.e., s. 261.

⁸² Donay, a.g.e., s. 105.

yalnız VUK'un 18. maddesinde yer alan sürelerin hesaplanmasına ilişkin hükmü değil, 14-18. maddelerinin yer aldığı 3. bölümün tamamını kapsadığı görüşü kabul edilmektedir. Dolayısıyla mücbir sebeplerin meydana gelmesi halinde **AATUHK'da yer alan süreler işlemeyecektir**^{83, 84}. Danıştay uygulaması da bu yöndedir⁸⁵.

4.2.1.5. Gecikme Zammı Hesaplanması

Mücbir sebep ödeme süresini de etkileyebilir. Ancak mücbir sebebe rağmen gecikme zammı alınır. Tahakkuk etmiş bir vergi borcunun zamanında ödenmemesi vergi idaresinin cebri tahsilata yönelmesini ve gecikme zammı uygulamasını gerektirir. Mücbir sebep ödeme bakımından sadece cebri tahsilata geçilmesini önler. Gecikme zammı uygulamasını bertaraf etmez^{86, 87}. Zira VUK'un 373. maddesinde belirtildiği üzere, mücbir sebep ceza kesilmesini önler. Gecikme zammı ise vergi cezası değil, mali bir müeyyidedir⁸⁸.

Mücbir sebep **tahakkukla ilgili süreleri** ve buna bağlı olarak ödeme sürelerini de uzattığında, VUK gereğince süreler işlemediğinden borcun vadesi de gelmez ve vade dolmadığından **gecikme zammı uygulanmaz**. Mücbir sebebin ortadan kalkmasıyla uzayan süreye bağlı olarak yeni bir vade gerçekleşir ve ancak yeni vade dolana kadar ödeme yapılmazsa, gecikme zammı işlemeye başlar⁸⁹. Buna ek olarak, mücbir sebep ortadan kalktıktan sonra, süresi geçen taksitler topluca ödenir⁹⁰.

⁸³ Çağan, a.g.e., s. 150.

⁸⁴ Aynı yöndeki görüş için bkz. Sonsuzoğlu, a.g.e., s. 37.

⁸⁵ Danıştay 4. Dairesi'nin 02.04.1990 tarih ve E. 1989/2535 ve K. 1990/1153 sayılı kararı (Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 117); Danıştay 4. Dairesi'nin E. 1974/1371 ve K. 1975/179 ve E. 1980/3181 ve K. 1981/848 sayılı kararları (Özbalcı, a.g.e. (VUK), 189-190.).

⁸⁶ Benzer yöndeki görüşler için bkz. Pamukçu, a.g.m.

⁸⁷ Aksi yönde görüş için bkz. Orhan, a.g.m., s. 20; Danıştay 7. Dairesi'nin E. 1967/2895 ve K. 1968/1363; Danıştay 7. Dairesi'nin E. 1963/2331 ve K. 1964 ve K. 1986 sayılı kararları (Özbalcı, a.g.e. (VUK), s. 190-191.); Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 248.

⁸⁸ Özbalcı, a.g.e. (VUK), s. 170.

⁸⁹ Sonsuzoğlu, a.g.e., s. 37.

⁹⁰ Pamukçu, a.g.m.

4.2.1.6. Zamanaşımı

VUK'un 15. maddesinde mücbir sebep halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği belirtildikten sonra **tarh zamanaşımının** işlemeyen süreler kadar uzayacağı hükme bağlanmıştır⁹¹.

4.2.1.7. Ceza Kesmede Zamanaşımı

Tahakkuk zamanaşımı süresinin mücbir sebeplerle işlemlerini durduran ve kesen nedenler kanunda ayrıca belirtilmiştir. Danıştay, VUK'un 3. bölümünde yer alan genel süre hükümlerinin aksi açık olarak öngörülmedikçe zamanaşımı süreleri bakımından uygulanmayacağını kabul etmektedir^{92, 93}.

Ceza kesmede zamanaşımı, VUK'un 374. maddesinde düzenlenmiştir. Öte yandan yukarıdaki açıklandığı üzere, VUK'un 15. maddesinde mücbir sebep halinde, işlemeyen süre kadar tarh zamanaşımının uzayacağı belirtilmiş, ceza zamanaşımının uzayacağına ilişkin bir hükme yer verilmemiştir. Bir başka ifadeyle, mücbir sebep halinde, ceza zamanaşımının işlemeyen süre kadar uzamasını sağlayacak bir kanuni düzenleme yapılmamıştır. Bu nedenle, mücbir sebebin **ceza zamanaşımı süresini durdurmayaacağı** kabul etmek gerekir. Aynı şey kaçakçılık suçlarından kaynaklanan cezalar için de söz konusudur. Bu cezalar için zamanaşımı süresi TCK'nın 68. maddesi ile belirlenmiş ve bunun hangi hallerde uzayacağı aynı Kanun ile düzenlenmiştir. Bu haller arasında "*mücbir sebepler*"e yer verilmemiştir. Dolayısıyla, mücbir sebeplerin varlığı **adli nitelikteki cezalara ilişkin zamanaşımı süresini durdurmaz**^{94, 95}.

⁹¹ Özbalcı, a.g.e. (VUK), s. 176-177.

⁹² Çağan, a.g.e., s. 151.

⁹³ Danıştay 4. Dairesi'nin 24.03.1952 tarih ve E. 52/206 ve K. 52/1092 sayılı kararı (Çağan, a.g.e., s. 150.).

⁹⁴ Batun, a.g.m. (Mücbir Sebepler), s. 68-69.

⁹⁵ Danıştay 3. Dairesi'nin 16.09.1987 tarih ve E. 1987/679 ve K. 1987/1843 sayılı kararı (Tugay Yücel, "Mücbir Sebepler ve Sonuçları-2", **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 1993, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=19930569.htm, 05.05.2012.).

4.2.2. Zor Durum

Zor durumlarda vergi mükellefi veya sorumlunun vergi ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmesi beklenmemelidir. Önceden sezilmesi zor olan bu durumlarda mükellefe ek bir sürenin verilmesi gerekmektedir. Bunun yanında zor durumun ne olduğu kanunda tanımlanmamıştır. Dolayısıyla zor durumu uygulamalardan veya yargı kararlarından çıkarmak gerekmektedir⁹⁶. Ancak idareye zor durum konusunda pek az olay yansımaktadır. Zor durum başvurusunun idarece reddi halinde, şikayet veya yargıya başvurunun pratik bir yararı olmayacağı için, olay o anda kapanmakta ve içtihadın doğması olasılığı ortadan kalkmaktadır⁹⁷. Bununla birlikte, mücbir sebep ve zor durum ile ilgili hükümlerin birlikte değerlendirilmesi sonucunda bir tanım yapılabilir. Buna göre, “zor durum” mükellef ve vergi sorumlusunun vergi ödevlerini süresi içinde yerine getirmesini engelleyen veya en azından güçleştiren ve mücbir sebeplerin kapsamı dışında kalan çeşitli olay, durum ve sebeplerdir⁹⁸.

Zor durum nedeni ile ilgili kimseye süre verme kararı, tamamı ile vergi idaresinin yetkisindedir⁹⁹.

Zor durum nedeniyle ek süre verilebilmesi için, süre isteyen, sürenin bitmesinden önce yazı ile istemde bulunması gerekir. Sürenin bitmesinden sonra ya da başlamasından önce, zor durum gerekçesiyle yapılan başvurular, incelenmeksizin geri çevrilir¹⁰⁰.

Genel ilke zor durum sebebi ile ilgili her mükellefin ayrı ayrı talepte bulunmasıdır. Genel ilke bu olmakla beraber, VUK’un 17/3. fıkrasında 5228 sayılı Kanun’la yapılan değişiklik sonrası genel nitelikte bazı olayların zor durum olarak

⁹⁶ Yusuf Kıldış, “Türk Vergi Hukukunda Zor Durum”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 214, Temmuz 2006, s. 91.

⁹⁷ Selahattin Tuncer, “Vergi Hukukunda Zor Durum”, **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2001, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2001092772.htm, 06.05.2012.

⁹⁸ Oktar, **a.g.e.**, s. 98-99.

⁹⁹ Çavuş, **a.g.m.**

¹⁰⁰ Pamukçu, **a.g.m.**

değerlendirilmesi durumunda Maliye Bakanlığı'na bu olaydan etkilenen belli bölge ve sektörlerde ya da iş kolunda bulunan mükellef veya sorumlulara yazılı talep şartı aranmaksızın süre verme yetkisi verilmiştir¹⁰¹.

Kanunda Maliye Bakanlığı'nın kanuni sürenin bir katı kadar süre verebileceği belirtilmiştir. Kanuni sürenin 1 aydan az olması halinde 1 aya kadar süre verilebileceği 5228 sayılı Kanun değişikliğinde 17. maddede hükme bağlanmıştır. Kanuni sürenin bir katı, kanuni sürenin 1 aydan daha az olması halinde ise **1 aya kadar** verilebilecek süre **azami süredir**. Maliye Bakanlığı daha az bir süre de verebilir¹⁰².

Zor durum sebebi ile uzayabilecek süreler, sadece **kanuni sürelerdir**. İdari süreler, zor durum sebebi ile uzatılmaz. Zor durumda ödeme ile ilgili sürelerin uzayıp uzamayacağı konusunda belirtilmiş uygulama ve yorum yoktur. Genelde ödeme süresi AATUHK'nın 48. maddesi uyarınca, çok zor durum şartına bağlı olarak ve teminat karşılığında uzatılır. Ancak ÖZBALCI'ya göre, AATUHK'nın 8. maddesi ile VUK'un sürelerle ilgili hükümlerine yapılan atıf gereğince AATUHK'nın 48. maddesi dışında da ödeme sürelerinin zor durum sebebi ile uzatılabilir^{103, 104}. PAMUKÇU'ya göre ise kanuni sürelerden ödeme ve vergi yargısına ilişkin olanlar VUK'un 17. maddesi dışında kalır. Çünkü ödeme süresinin uzatılması, AATUHK'ta "*çok zor durum*" koşuluna bağlanmıştır. Vergi yargısına ilişkin süreleri uzatmak ise, Maliye Bakanlığı'nın yetkisi dışındadır¹⁰⁵. ÖZDEN, VUK'un 17. maddesinde yer alan "*zor durum*" ile AATUHK'nın 48. maddesinde yer alan "*çok zor durum*" arasındaki farkı, birinci uygulamanın temel olarak mali bir nitelik taşımaz iken, ikinci uygulamanın mali bir nitelik taşıması olarak açıklamaktadır¹⁰⁶.

¹⁰¹ Kıldış, a.g.m., s. 94.

¹⁰² Özbalcı, a.g.e. (VUK), s. 184.

¹⁰³ Özbalcı, a.g.e. (VUK), s. 183.

¹⁰⁴ Aynı yöndeki görüş için bkz. Sonsuzoğlu, a.g.e., s. 39.

¹⁰⁵ Pamukçu, a.g.m.

¹⁰⁶ Murat Özden, "Zor Durum Nedeniyle Süre Verilmesi", *Yaklaşım Dergisi*, Nisan 1998, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=1998041311.htm, 06.05.2012.

4.2.3. Ölüm

Mükellefin ölümü halinde yapılması gereken ödevler mirası reddetmemiş kanuni ya da mansup mirasçılara geçmektedir. Ancak mirasçılarının Türk Medeni Kanunu¹⁰⁷, nun 606. maddesine göre ölümü öğrendikleri tarihten itibaren 3 ay içinde mirası reddetme hakları bulunmaktadır. İşte mirasçılarının mirası kabul edip etmeyeceklerinin bilinmediği bir sürede mirasçılara ödev yüklemesini doğru bulmayan kanun koyucu, VUK'un 16. maddesine göre ölüm nedeniyle mirasçılara ödevler için sürelerin 3 ay uzayacağı hükmünü koymuştur. Ancak bu şekilde uzayan süreler sadece bildirme ve beyanname vermeye ilişkin sürelerdir. Ayrıca bildirme ve beyanname verme sürelerinin 3 ay uzaması için ilgili vergi kanunlarında ölüm halinde bildirme ve beyanname verilmesi için özel bir hüküm varsa, bu süreye ayrıca 3 ay ilave edilmeyecektir¹⁰⁸.

Mirasçının murisin kamu borcundan dolayı, AATUHK hükümlerine göre takip edilebilmesi için mirası reddetmemiş olması şarttır. Bu nedenle mirasçılarının takibi, Medeni Kanun'da mirasın reddi için öngörülen müddetin geçmiş ve mirasın reddedilmemiş olmasına bağlıdır. Takip bu müddetlerin dolumuna kadar ertelenir. Bu müddetlerin dolumundan önce mirasçılarının takibi hukuki değildir¹⁰⁹.

Danıştay da Medeni Kanun'da belirlenen 3 aylık bekleme süresi içinde mirası reddedilip edilmeyeceğinin bilinmediği ve vergi alacağının muhatabının belirsiz olması nedeniyle mirasçılar aleyhine takibat yapılamayacağı gibi **gecikme zammı da uygulanamayacağını** kabul etmektedir¹¹⁰.

¹⁰⁷ 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu 08.12.2001 tarih ve 24607 no.lu Resmi Gazete yayımlanmıştır.

¹⁰⁸ Özyer, a.g.e., s. 82.

¹⁰⁹ Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 52.

¹¹⁰ Danıştay 11. Dairesi'nin 13.04.1971 tarih ve E. 1970/1468 ve K. 1971/1882 sayılı kararı (Orhan, a.g.m., s. 25.).

4.2.4. Tarh Zamanaşımının Durması

Tarh zamanaşımını durduran nedenler **mücbir sebepler** ve **matrah takdiri için takdir komisyonuna müracaat edilmesidir**¹¹¹. Söz konusu hallerden birinin ortaya çıkmasıyla sürelerin işlemesi durur ve engel durum ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez.

4.2.4.1. Mücbir Sebep

Tarh zamanaşımını durduran nedenlerden biri olan mücbir sebepler ve bunların tarh zamanaşımı üzerindeki etkileri “*mücbir sebepler*” başlığı altında irdelendiğinden bu kısımda tekrar ele alınmayacaktır.

4.2.4.2. Takdir Komisyonuna Müracaat Edilmesi

Tarh zamanaşımını durduran sebeplerden bir diğeri takdir komisyonuna müracaat edilmesidir. Söz konusu müessese VUK’un 114/2. fıkrasında düzenlenmiştir. Fıkranın 6009 sayılı Kanun değişikliğinden önce söz konusu fıkra, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması ile duran tarh zamanaşımı komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam edeceği hükmolunmaktaydı. Kanun metninden açıkça anlaşıldığı üzere, vergi dairesince takdir komisyonuna başvuru yapıldıktan sonra matrahın tespiti, buna ilişkin kararın oluşturulması ve kararın gönderilmesinde bir süre öngörülmemekte, çalışma süresi tamamen komisyonun takdirine kalmaktadır¹¹².

Anayasa Mahkemesi’nin 15.10.2009 tarih ve E. 2006/124 ve K. 2009/146 sayılı kararı ile ilgili fıkranın Anayasa’nın 2. maddesine aykırı olduğu gerekçesiyle iptaline karar verilmiştir. Anayasa Mahkemesi söz konusu kararında **hukuk güvenliği** ve **belirlilik** ilkelerine işaret ederek şu açıklamaları yapmıştır:

¹¹¹ Arslan, a.g.e., s. 138.

¹¹² Anayasa Mahkemesi’nin 15.10.2009 tarih ve E. 2006/124 ve K. 2009/146 sayılı kararı (08.01.2010 tarih ve 27456 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.).

“Duran zamanaşımının işlemeye başlaması, ilgili takdir komisyonu kararının vergi dairesine tevdiine bağlanmıştır. Takdir komisyonu kararının tevdi, bu komisyonun çalışma ve kararını oluşturarak tamamlama süresine bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Bu durum, duran zamanaşımının yeniden işlemeye başlama süresini, yükümlü yönünden öngörülemez hale getirmektedir.

...

*Zamanaşımı hükümlerindeki açıklık, sadece zamanaşımı süresinin, başlangıç ve bitişinin yasada gösterilmesiyle kendisini göstermez. Vergilemede hukuksal kararlılığın sağlanması amacıyla getirilen zamanaşımını durduran nedenlerle, durma süresinin ve duran zamanaşımının işlemeye başlama tarihinin de **açık, belirgin, somut ve öngörülebilir olması, keyfiliğe izin vermemesi yasallık ve hukuk devleti ilkesinin gereğidir.**”*

VUK’un 114/2. fıkrasında Anayasa Mahkemesi kararına uygun değişiklik 6009 sayılı kanunla yapılmıştır. Buna göre *“Vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz.”* Bir başka deyişle, matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması tarh zamanaşımını **en fazla 1 yıl** için durdurabilir.

Vergi dairesince yükümlü hakkında inceleme yapılması amacıyla inceleme yazısının yazılması veya yükümlünün incelemeye sevk edilmiş olması zamanaşımını durdurmaz¹¹³. Zamanaşımının durması için vergi dairesinin başvurduğu takdir komisyonunun yetkili olması ve usulüne uygun olarak kurulmuş olması gerekir¹¹⁴. Buna ek olarak, takdire sevk nedenlerinden hiçbiri bulunmadan, salt takdire sevk işlemi, zamanaşımını durdurmaz^{115, 116, 117}.

¹¹³ Danıştay 11. Dairesi’nin 07.03.1997 tarih ve E. 1996/1482 ve K. 1997/728 sayılı kararı (Arslan, a.g.e., s. 138.)

¹¹⁴ Arslan, a.g.e., s. 138.

¹¹⁵ Hasan Kurt, “Vergi Hukukunda Zamanaşımı Kavramı ve Yargı Kararlarının Konuya Yaklaşımı”, *Mükellefin Dergisi*, Sayı: 41, Mayıs 1996, s. 27.

4.2.5. Tahsil Zamanaşımının Durması

AATUHK'nın 104. maddesinde zamanaşımını durduran üç sebep sayılmıştır. Bu sebepler dolayısıyla kamu borçlusu hakkında takibat yapılamaması, işlemekte olan zamanaşımı süresini durdurmaktadır. Zamanaşımı süresinin hesabında süreyi durduran sebeplerin meydana geldiği tarihe kadar işleyen süre ile sebeplerin ortadan kalkmasından sonra işleyecek sürenin toplamı nazara alınır¹¹⁸. Bu sebepler başlıklar halinde açıklanmıştır.

4.2.5.1. Kamu Borçlusunun Yabancı Memlekette Bulunması

Tahakkuk etmiş vergi borcu bulunan vergi yükümlüsü yurt dışında bulunması halinde verginin tahsiline imkan yoktur. Yükümlü ülke dışında bulunduğu süre içinde tahsil zamanaşımı işlemez. Bu süre verginin kesinleşmesinden sonra yükümlünün Türkiye sınırlarını terk ettiği tarihte başlar ve yükümlünün tekrar Türkiye sınırlarına girmesiyle devam eder¹¹⁹.

4.2.5.2. Kamu Borçlusunun Hileli İflas Etmesi

Hileli iflas, borçlunun alacaklıları zarara sokmak amacıyla ve özellikle kanunda sayılan fiillerle mallarını bir başkasına kaçırmasıdır. Vergi borcu kesinleşmiş bir yükümlü, iflas yoluna gitmekle, kasıtlı olarak devletin vergi gelirinden yoksun kalmasını hedeflemektedir. Bu nedenle hileli iflas süresince tahsil zamanaşımı işlemeyecektir¹²⁰.

¹¹⁶ Danıştay 4. Dairesi'nin 08.06.1977 tarih ve E. 1976/3020 ve K. 1977/1486 sayılı kararı (Kurt, **a.g.m.**, s. 27.).

¹¹⁷ Aynı yöndeki görüşler için bkz. Yusuf İleri, "Zamanaşımı Müessesesine Yargı Müdahalesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 345, Mayıs 2010, s. 99-100, Mustafa Sakal, Mustafa Alpaslan, "Vergi İnceleme Elemanlarınca Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Müracaat Edilmesi ve Zamanaşımı Tartışmaları", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 224, Ağustos 2011, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20110819858.htm, 15.05.2012.

¹¹⁸ Candan, **a.g.e.** (AATUHK), s. 578-579.

¹¹⁹ Arslan, **a.g.e.**, s. 200.

¹²⁰ **A.e.**

Hileli iflas fiilleri nedeniyle tahsil zamanaşımı alacaklı vergi idaresinin vergi yükümlüsüne karşı açmış olduğu iflas davasının Ticaret Mahkemesi'nce karara bağlanması ve bu kararın ilanından itibaren durur. İflas kapandığı ve ilan edildiği süreye kadar durmaya devam eder. İlanından sonra tahsil zamanaşımı işlemeye başlar¹²¹.

4.2.5.3. Terekenin Tasfiye Dolayısıyla Borçlu Hakkında Kovuşturma Yapılmasına İmkan Bulunmaması

Vergi hukukumuzda, mirasçılar ölenin vergi borçlarından dolayı miras hisseleri oranında sorumludurlar. Ancak bu sorumluluğun şartı mirasın kabulüdür. Mirasın reddi nedeniyle tereke tasfiye edildiğinde kamu alacağı takip yollarından birisi ile takip edilemiyorsa tahsil zamanaşımı işlemeyecektir¹²².

4.2.6. Tahsil Zamanaşımının Kesilmesi

Sürenin kesilmesinde kesilmeye neden olan durumun ortaya çıkmasıyla daha önce işlemiş olan süre hiç işlememiş sayılır ve engel durumun ortadan kalkmasıyla süre yeniden işlemeye başlar¹²³.

Vergi hukukunda kesme kurumu tarih zamanaşımından ziyade tahsil zamanaşımına özgü bir kurumdur. Kesme kurumu ile önceden gecen tahsil zamanaşımı süresi silinmekte, yasada belirtilen hallerin ortadan kalkmasının rastladığı takvim yılını takip eden yılın başından itibaren yeniden işlemeye başlamaktadır. Diğer bir deyişle, kesilmenin rastladığı takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak, 5 yıllık tahsil zamanaşımı yeniden işlemeye başlar. Buna ek olarak zamanaşımını kesen hallerin bulunması durumunda da bu durum vergi yargısı organlarınca re'sen dikkate alınmaktadır. Ancak bu engellerin meydana gelip

¹²¹ A.e..

¹²² A.e., s. 201.

¹²³ Çağan, a.g.e., s. 139.

gelmediği konusunda uyuşmazlığın ortaya çıkması durumunda, zamanaşımının durduğu, bundan yararlanacak olan vergi alacaklısı idare tarafından ispatlanması gerekmektedir¹²⁴.

Zamanaşımı süresinin kesilmesi sonucunu yaratan nedenler AATUHK'da ayrıntılı olarak düzenlemiştir. Bunun anlamı bu konuda hukukun genel kurallarının uygulanmayacağıdır. Dolayısıyla, Borçlar Kanunu'nda düzenlenen zamanaşımını kesen nedenler kamu alacağının tahsili için öngörülen zamanaşımı için geçerli değildir¹²⁵.

AATUHK'nun 103. maddesinde tahsil zamanaşımını kesen haller 11 bent olarak sıralanmıştır. Bunlar¹²⁶;

- Ödeme: AATUHK'nın 40-44. maddelerindeki şekillere uygun olarak yapılan ödemeler.
- Haciz tatbiki uygulaması: Yükümlünün ödeme süresi içinde borcunu ödememesi halinde menkul ve gayrimenkul malları ile hak ve alacakları üzerine konan haciz.
- Cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat.
- Ödeme emri tebliği: Bu tebliğ AATUHK'nın 55. maddesine uygun olarak yapılmalıdır. Vergi yükümlüsünün aynı vergi borcuna ilişkin olarak ikinci kez ödeme emri tebliğ edilmesi tahsil zamanaşımını kesmeyecektir. Ödeme emrinin tebliğinde VUK'un hükümlerine uyulmamış olması halinde de zamanaşımının kesilmesi geçerli değildir.
- Mal bildiri, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi.
- Yukarıdaki 5. sırada gösterilen muamelelerden herhangi birinin kefile veya yabancı şahıs ve kurumlar mümessillerine tatbiki veya bunlar tarafından yapılması.
- İhtilafli amme alacaklarında kaza mercilerince bozma kararı verilmesi.

¹²⁴ İbrahim Organ, Doğan Bozdoğan, "Tahsil Zamanaşımını Kesen Hallerden Ödemenin Danıştay Kararları Işığında İrdelenmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 367, Mart 2012, s. 180.

¹²⁵ Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 566.

¹²⁶ Organ, Bozdoğan, a.g.m., s. 180.

- Amme alacağının teminata bağlanması.
- Kaza mercilerince icranın tehirine karar verilmesi.
- İki amme idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı amme idaresi tarafından borçlu amme idaresine borcun ödenmesi için yazı ile müracaat edilmesi.
- Amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması.

4.2.7. Düzeltme Talebinin Dava Açma Süresine Etkisi

VUK kapsamındaki vergilerin önemli kısmını beyan dayanan vergiler teşkil eder. Bunlarda tarh ve tahakkuk normal olarak beyan üzerine yapılır. Beyan üzerine yapılan bu tarh ve tahakkuka karşı dava açılması ise VUK'un 378. madde hükmü ile kaldırılmıştır. Bunun iki istisnası "*beyanda vergi hatası bulunması*" veya "*ihtirazi kayıt ile beyan*"da bulunmasıdır¹²⁷.

VUK'taki vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümler idari süreçte düzeltilemeyen vergi hatalarının yargısal yolla giderilmesine olanak sağlamakta, bir başka deyişle, idari denetimle yargısal denetim arasında köprü işlevi görmektedir. Bu bölümde, vergi hatalarının düzeltilmesini sağlamaya yönelik yönetsel başvuru niteliğindeki düzeltme istemlerinin dava açma süresi üzerindeki etkileri açıklanacaktır¹²⁸.

4001 sayılı Kanun'la¹²⁹ İYUK'un 10. ve 11. maddelerinde yapılan değişiklikle, vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin işlemlerde anılan maddelerin uygulanmasını engelleyen hüküm kaldırılmış, böylece dava açma süresi içinde yapılan düzeltme taleplerinin dava açma süresini kesip kesmeyeceği konusundaki tartışmaya açıklık getirilmiştir. Dolayısıyla düzeltme talepleri ve dava açma

¹²⁷ Kızılot, Kızılot, a.g.e. (Vergi İhtilafları), s. 363.

¹²⁸ Mustafa Akkaya, "Vergi Hatalarının Yargısal Yolla Düzeltilmesinde Süre", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 2, Sayı: 13, Ocak 1994, s. 154.

¹²⁹ 4001 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'un Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun 18.06.1994 tarih ve 21964 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

sürelerine ilişkin olarak İYUK'un 10 ve 11. madde hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir.

Hata düzeltme istemi 5 yıllık zamanaşımı süresi içinde yapılabilir. Ancak VUK'un 124. maddesindeki “*Vergi mahkemesindeki dava açma süresi geçtikten sonra ...*” ibaresinin mefhumu muhalifinden, düzeltme talebinin dava açma süresi içinde de yapılabileceği ve bu durumda izlenecek yolun farklı olduğu sonucuna varılmaktadır. Bu bağlamda vergi hatalarının giderilmesi için idari çözüm yolu işletilmek istendiğinde iki olasılık söz konusu olacaktır¹³⁰:

- Vergi davası açma süresi içinde hata düzeltme isteminde bulunulabilir.
- Vergi davası açma süresi geçtikten sonra, ancak zamanaşımı süresi içinde hata düzeltme isteminde bulunulabilir.

Dolayısıyla, düzeltme talebinin dava açma süresine etkisi talebin dava açma süresi içinde veya dava açma süresi geçtikten sonra gerçekleşmesine göre değişmektedir.

4.2.7.1. Dava Açma Süresi İçinde Düzeltme Talebinde Bulunulması

Vergi dairesinin işleminde mevcut olan sakatlığın bir vergi hatasından kaynaklandığı düşüncesinde olan yükümlü için iki yol vardır: Hataya karşı süresinde doğrudan yargısal çözüme gidebilir; ya da zamanaşımı süresi içinde kalmak koşuluyla idari çözümü yani düzeltme yolunu tercih eder. Birinci olasılıkta tümüyle yargısal çözüme ilişkin mekanizmalar işlemeye başlar. İdari çözüm yolları işletildiğinde VUK hükümleri ile İYUK'un 11. maddesi geçerli olacaktır¹³¹.

¹³⁰ Akkaya, a.g.m., s. 160.

¹³¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 183-184.

Dava açma süresi içinde yapılan düzeltme taleplerinin reddi halinde doğrudan vergi mahkemesinde açılacak davanın süresi, **İYUK'un 11. madde** hükümlerine göre değerlendirilmektedir^{132, 133}. Nitekim Danıştay 4. Dairesi'nin 11.07.1985 tarih ve 2569/1931 sayılı kararına göre de, dava açma süresi içinde vergi idaresine düzeltme talebinde bulunduğu takdirde İYUK'un 11. maddesinin uygulanması gerekmektedir¹³⁴.

“Üst Makamlara Başvurma” başlığı altında düzenlenen 11. madde hükmü, gerek kendiliğinden, yani idare edilenlerin bir başvurusu olmadan, gerekse idare edilenlerin başvurusu üzerine idare tarafından tesis edilen bir işlemin varlığı halinde uygulanabilir niteliktedir. Madde, idare edilenlere, haklarını ihlal eden idari işlemin **değiştirilmesi, geri alınması, kaldırılması veya yenisinin yapılması** konusunda, idari dava açmadan önce, idareye son bir kez başvuruda bulunma hakkı tanımaktadır. Bunun için de, daha önce idarece yapılmış **bir idari işlemin bulunması** gerekmektedir¹³⁵.

İşte bu kapsamda, yönetilenler yönetimin işlemlerine karşı yargı yoluna başvurmadan önce yönetime başvurarak hukuka ve amaca uygunluk bakımından yapılacak inceleme sonunda durumun kendi yararlarına düzeltilmesini sağlamak isteyebilirler. Bu yolun yönetsel işlemlerin bütünüyle yeniden incelenmelerini ve uyumsuzlukların yargı yoluna başvurulmadan çözümlerini sağlamak gibi yararlarının yanında, yönetilenler bakımından dava süresinin kaçırılması nedeniyle yargı yoluna başvurma olanağının kaybı gibi sakıncaları da vardır. Bu sakıncanın önüne geçmenin yolu, yönetsel başvurular üzerine dava süresinin duracağını kabul etmektir. Nitekim İYUK da aynı yolu seçmiş ve yönetsel başvuruların **dava açma süresini durduracağını** kabul etmiştir¹³⁶.

¹³² Özbalcı, a.g.e. (Vergi Davaları), s. 244.

¹³³ Benzer görüşler için Aksoy, a.g.e. (Vergi Yargısı), s. 76; Karakoç, a.g.e. (Süreler), s. 107.

¹³⁴ Aksoy, a.g.e., s. 76.

¹³⁵ Turgut Candan, “İdari Yargılama Usulü Kanununun 10 ve 11. Maddelerinde 4001 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Mart 1995, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=199503456.htm, 14.06.2011.

¹³⁶ Sancar, a.g.m., s. 81.

İYUK'un 11. maddesine uygun olarak yapılan idari başvuru, hukuka aykırılığına inanılan idari işlemin tebliğini izleyen günden itibaren işleyemeye başlayan idari dava açma süresini **durdurur**. Duran dava açma süresi,

- Başvuru tarihinden itibaren **60 günlük bekleme süresi** içerisinde idarece bir cevap verilir ve bu cevap başvurunun reddi şeklinde olursa cevabın ilgiliye tebliğini,
- 60 günlük bekleme süresi içerisinde olumlu yanıt verilmezse 60. günü, izleyen günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder¹³⁷.

4.2.7.1.1. Bekleme Süresinin Hesaplanması

Düzeltilme yoluna başvurulmak istendiğinde, talep, VUK'un 122. maddesi uyarınca tarhiyatı yapmış olan vergi dairesinden dava açma süresi olan **30 gün** içinde yapılacaktır. Düzeltilme dilekçesi elden vergi dairesine verilebilir veya posta ile taahhütlü olarak gönderilebilir. Birinci halde dilekçenin vergi dairesi kaydına girdiği, posta ile gönderme halinde ise, postaya verildiği gün dava açma süresi, VUK'un 11. maddesi uyarınca **duracaktır**¹³⁸.

Düzeltilme dilekçesine **60 gün** içinde bir cevap verilir. Veya 60 günlük bekleme süresi içinde herhangi bir cevap verilmez¹³⁹. Yönetmelik başvuru üzerine durmuş olan dava açma süresi, isteğin açıkça veya 60 gün içinde yanıt verilmemek suretiyle zımnen reddedilmesi halinde yeniden işlemeye başlar. Burada sürenin kesilmesi değil, durması söz konusu olduğu için dava süresinin hesaplanmasında başvuru tarihine kadar geçmiş olan bölüm de dikkate alınır¹⁴⁰.

Yönetimin başvuruyu 60 gün içinde yanıtlamaması durumunda istek reddedilmiş sayılır ve buna "**zımnî red kararı**" denir. Böylece yönetimden davaya konu olabilecek bir işlem elde edilmiş olur. Yöntemin hareketsizliğine böyle bir

¹³⁷ Candan, a.g.e. (İYUK), s. 450.

¹³⁸ Özbacı, a.g.e. (Vergi Davaları), s. 250.

¹³⁹ A.e., s. 251.

¹⁴⁰ Sancar, a.g.m., s. 84.

sonuç başlanmamış olsaydı, yönetim başvurular karşısında hareketsiz kalmak suretiyle yargısal denetimden kolaylıkla kaçabilecekti. Oysa hukuk devleti ilkesi, yönetimin her türlü eylem ve işleminin yargısal denetime tabi olmasını gerektirir. Yönetimin susması zımni red kararı sayılıp, buna karşı dava olanağı tanınınca, yargısal denetimin yönetimce hareketsiz kalınmak suretiyle etkisizleştirilmesi önlenmiş olur¹⁴¹.

İdarenin 60 günlük cevap süresi içinde **kesin olmayan cevap vermesi** halinde ilgili için iki seçenek ortaya çıkmaktadır. Birincisi, kesin olmayan cevabı dikkate almayarak 60 günlük bekleme süresinin tamamlanmasını bekleyip, bu sürenin sona ermesinden itibaren kalan süre içinde davanın açılmasıdır. İkincisi ise, kesin olmayan cevabı talebin reddi kabul edip, kalan süre içinde davanın açılmasıdır. İYUK'un 11. maddesi kapsamındaki başvurularda İYUK'un 10. maddesinde kabul edilmiş olan kesin olmayan cevap verilmesi halinde **6 aylık bekleme gerekli olmadığı gibi mümkün de değildir**¹⁴².

Bekleme süresinin bitiminin tatile veya çalışmaya ara verme zamanına rastlamasının süre hesabına etkisi yoktur. Ancak, bu suretle işlemeye başlayacak olan dava açma süresinin bitimi çalışmaya ara verme zamanına veya tatile rastladığında, birinci halde 7 günlük ek dava açma süresi doğacak, ikinci halde, tatil gününü izleyen çalışma günü içinde davanın açılması gerekecektir^{143, 144}.

4.2.7.1.2. Bekleme Süresi Geçtikten Sonra Gelen Red Cevabı

Dava açma süresi içinde hata düzeltme yoluna başvurmuş olan yükümlünün süresi içinde dava açmamış olması ve vergi dairesinin 60 günlük cevap süresinin geçmesinden sonra red cevabı vermiş olması halinde, bu cevabın tebliğinden itibaren

¹⁴¹ A.e., s. 74.

¹⁴² Karakoç, a.g.e. (Süreler), s. 104.

¹⁴³ Özbacı, a.g.e. (Vergi Davaları), s. 251.

¹⁴⁴ Danıştay 4. Dairesi'nin 21.01.2003 tarih ve E. 2001/4078 ve K. 2003/169 sayılı kararı (Özbacı, a.g.e. (Vergi Davaları), s. 279-280.)

yeni bir dava açma süresinin başladığı düşünülebilir. Ancak Danıştay uygulaması¹⁴⁵, cevap süresinin geçmesinden sonra cevap verilmesinin düşmüş olan dava hakkını ihya edemeyeceği ve dava süresinin yeniden işlemlerini gerektirmeyeceği yönündedir^{146, 147}.

Nitekim Danıştay bir kararında, idari işlemlere karşı İYUK'un 11. maddesi uyarınca üst makama, üst makam yoksa aynı makama yapılan başvurulara 60 günlük süre geçtikten sonra verilecek cevabın, işlemeye başlamış olan dava süresine, başlangıç tarihi yönünden bir etkisi olmayacağı yönündeki görüşünü açıkça belirtmiştir¹⁴⁸.

Oysa idarenin belli bir süre sustuktan sonra bu sessizliği bozarak yazılı bildirimde bulunması halinde, İYUK'un 10. maddesi kapsamında yapılan başvuruda yeni bir süre başlarken, İYUK'un 11. maddesi kapsamında yapılan başvurularda böyle bir uygulamanın olmaması, idari işlemlere karşı açılacak davalarda sürenin tebliğ tarihinden itibaren başlayacağı hükmünü içeren Anayasa'nın 125. maddesinin 3. fıkrası hükmü karşısında çok anlamlı değildir. İdari davalarda sürenin tebliğ tarihinden itibaren başlaması asıldır. Bu yaklaşımın gerekçesini idarenin tüm eylem ve işlemlerinin yargı denetimine tabi olmasını gerektiren hukuk devleti ilkesi oluşturmaktadır¹⁴⁹.

¹⁴⁵ Danıştay 6. Dairesi'nin 15.10.1998 tarih ve E. 1997/5279 ve K. 1998/4592 sayılı kararı, Danıştay 5. Dairesi'nin 20.11.1997 tarih ve E. 1996/520 ve K. 1997/2699 sayılı kararı (Onur Karahanoğulları, "Zımnî Retten Sonra Gelen Açık Yanıtlarda Dava Açma Süresi", (çevrimiçi) <http://80.251.40.59/politics.ankara.edu.tr/karahan/makaleler/zimniredsonradangelenyant.pdf>, 03.07.2011.).

¹⁴⁶ Karakoç, a.g.e. (Süreler), s. 111.

¹⁴⁷ Benzer görüş için Candan, a.g.e. (İYUK), s. 451.

¹⁴⁸ Danıştay 6. Dairesi'nin 20.04.1999 tarih ve E. 1998/1839 ve K. 1999/2054 sayılı kararı; benzer yönde bir başka kararlar için bkz. Danıştay 6. Dairesi'nin 20.04.1999 tarih ve E. 1998/1839 ve K. 1999/2054 sayılı kararı (Cafer Ergen, *İdari Yargıda Dava Açma Süreleri*, Ankara, Seçkin Yayınları, 2007, s. 574-585), Danıştay 7. Dairesi'nin 25.10.2005 tarih ve E. 2002/1037 ve K. 2005/2522 sayılı kararı ((çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=30051>, 25.07.2011).

¹⁴⁹ Karakoç, a.g.e. (Süreler), s. 122-123.

4.2.7.1.3. Red Cevabının Ardından Kalan Sürede Açılacak

Dava

Başvurunun açıkça reddi durumunda, sürenin hesaplanması bir zorluk göstermez. Açık red yanıtının tebliğinden itibaren başvuru tarihine kadar işlemiş süre de dikkate alınarak kalan süresi içinde davanın açılması gerekir. Başka bir deyişle, açık red işleminin tebliği ile durma nedeni ortadan kalkar ve süre kaldığı yerden işlemeye başlar¹⁵⁰.

Vergi dairesinden düzeltme talep edilip, alınacak red cevabı üzerine dava açılması halinde ise, vergi hatası ile ilgili hususlar yanında hukuki uyuşmazlıkların da değerlendirilmesi konusu yapıp yapılmayacağı hususunda da belirlilik yoktur. Bir görüşe göre, dava vergi hatasının düzeltilmesi isteminin reddine karşı açıldığı için, VUK'un 116 ve müteakip maddelerinde tanımlanan vergi hatasının bulunup bulunmadığının incelenmesi ile yetinilecek, ayrıca hukuki ihtilaf niteliğindeki hususlar değerlendirme (dava) konusu yapılamayacaktır¹⁵¹.

Bir diğer görüşe göre ise, dava açma süresi içinde düzeltme talebi yapılması, dava açma süresini durduracağından, bu talebin reddi halinde yalnızca, idarenin red işleminin iptali değil, dava açma süresi dolmadığından, uyuşmazlık da yargı konusu yapılabilecektir¹⁵².

Danıştay 4. Dairesi'nin 29.04.1986 tarih ve E. 1984/3834 ve K. 1986/1692 sayılı kararı konuya şu şekilde açıklık getirmektedir.¹⁵³

“... vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde hata yapıldığı inancıyla idareye başvuran yükümlülerin isteklerinin reddi veya reddedilmiş sayılması halinde açacakları davalarda vergilendirme işleminin incelenmesi gerekmektedir. Bu

¹⁵⁰ Sancar, a.g.m., s. 85.

¹⁵¹ Özbalcı, a.g.e. (Vergi Davaları), s. 254.

¹⁵² Elif Sonsuzoğlu, “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulü ve Yargısal Çözüm”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 167, Temmuz 1995, s. 143.

¹⁵³ Özbalcı, a.g.e. (Vergi Davaları), s. 256.

nedenle, idareye dava açma süresi içinde yapılan başvuru konusunun vergilendirme hatasını oluşturup oluşturmadığı araştırılmayacağı gibi, 2577 sayılı Kanun'un 11. maddesiyle bu tür başvuruların dava açma süresini durduracağı kesin olarak öngörüldüğünden başvuru konusunun sürenin durmasını etkilemesi de söz konusu değildir."

4.2.7.1.4. Beyana Dayalı Tarhiyatlara Karşı Üst Makamlara Başvurulması

Beyana dayalı tarhiyatlarda vergi hatası bulunması halinde düzeltme yapılabileceğine cevaz veren hüküm, "*Dava Konusu*"nu düzenleyen VUK'un 378. maddesinin ikinci paragrafıdır. Söz konusu bu hükme göre "*Mükellefler beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.*" Esasında bu hüküm, "*dava konusu*"nu düzenleyen VUK'un 378. maddesinin birinci paragrafınca mükellefin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar ilkesinin yegane istisnasını oluşturmaktadır. Bu istisna, VUK'ca kendi sistemi içinde getirilmiş bir istisnadır¹⁵⁴.

Beyana dayalı tarhiyatlarda vergi hatasının bulunması halinde VUK'un 378. maddesi uyarınca ilgili vergi dairesinden düzeltme talebinde bulunulur. Mükellefçe yapılan düzeltme talebi reddedildiği takdirde, idari başvurudan çözüm bulamayan mükellefe dava yolu kalmakta ve bu durumda yargı yoluna gidilebilmesi için VUK'ta hüküm bulunmadığından İYUK'un 10 ve 11. maddelerinin uygulamaya yönelik öngördüğü sürelerle uyulması gerekmektedir¹⁵⁵.

¹⁵⁴ Kürşat Yerlikaya, "Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltme ve Yargı Yolu-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 137, Mayıs 2004, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004054429.htm, 24.07.2011.

¹⁵⁵ Kürşat Yerlikaya, "Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltme ve Yargı Yolu-II", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 138, Haziran 2004, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004064510.htm, 24.07.2011.

Mükellefin hata ile malûl beyanı üzerine tarh edilecek vergiye karşı doğrudan dava açma hakkına sahip olup olmayacağına ilişkin olarak ise Danıştay daireleri arasında görüş birliği bulunmadığı anlaşılmaktadır. Danıştay 13. Dairesi 13.06.1977 tarih ve E. 1977/1282 ve K. 1977/1915 sayılı kararında, beyan üzerine tarh olunan vergideki hataya doğrudan dava açılabilirliğini kabul etmiş olmakla beraber, Danıştay 3. Dairesi verdiği 25.02.1987 tarih ve E. 1986/1892, K. 1987/567 sayılı kararda beyannameye ihtirazi kayıt konmadıkça, beyan olunan matrahlara dayanılarak salman vergilere karşı düzeltme isteminde bulunulmadan doğrudan dava açılmayacağını ifade etmiştir¹⁵⁶.

4.2.7.1.5. Ödeme Emrine Karşı Üst Makamlara Başvurulması

Ödeme emri tebliği üzerine, idari makamlara başvurulması halinde dava açma süresinin durup durmayacağı doktrinde ve yargı kararlarında sıkça tartışılmaktadır¹⁵⁷.

AATUHK'nın kamu alacaklarının cebren takip ve tahsil yöntemlerini düzenleyen özel bir usul yasası olduğu ve bu kanunda ödeme emrine karşı dava açma süresi 7 gün olarak belirlendiği, üst makamlara başvurma halinde sürenin duracağına ilişkin bir düzenlemenin yer almadığı dikkate alındığında, İYUK'un 7/2-b maddesinde belirtilen işlemler için üst makamlara başvurulması halinde 11. maddeye göre süreyi durduran kuralın, ödeme emri için geçerli olmasına hukuken olanak yoktur. Zira dava açma süresine ilişkin usul hükümlerinin uygulanması sırasında idari yargı yerince kıyas veya yorum yollarına başvurulamaz. İdari yargı yerlerinin kanunla belli süreleri uzatma veya kısaltma yetkileri yoktur. Dolayısıyla dava açma süresinin durmasına veya kesilmesine ilişkin olarak kanunda yazılı olmayan yeni sebepler ihdas edilmez. Nitekim Danıştay 11. Dairesi'nin 5.6.1997 tarih ve E. 1996/7356 ve K. 1997/2097 sayılı kararı da bu yöndedir^{158, 159}.

¹⁵⁶ Özbalcı, a.g.e.(Vergi Davaları), s. 246.

¹⁵⁷ Karakoç, a.g.e., s. 111.

¹⁵⁸ Erhan Çiftçi, "Ödeme Emirlerine Karşı Dava Açma Sürelerine İlişkin Özel Durumlar", **Yaklaşım Dergisi**, Ekim 1997, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=1997101157.htm, 08.02.2012.

¹⁵⁹ Danıştay 9. Dairesi'nin 31.05.1988 tarih ve E. 1987/2853 ve K. 1988/2153 sayılı kararı (Ergen, a.g.e., s. 556), Danıştay 9. Dairesi'nin 12.04.1996 tarih ve E. 1995/3087 ve K. 1996/1404 sayılı kararı

Görüldüğü üzere, Danıştay, yakın tarihe kadar, tahsile yönelik olarak düzenlenen ödeme emirlerine karşı hata düzeltme yoluna gidilemeyeceğine yönelik karar vermektedir. Bu kararlar, böyle bir durumda verginin henüz tahsil edilmediği gerekçesine dayandırılmaktaydı. Bu sonucun doğmasının sebebi, düzeltme yolunun VUK'ta; tahsil sürecinin ise, AATUHK'ta düzenlenmiş olmasından kaynaklanmaktadır¹⁶⁰.

Bu sebeptendir ki, AATUHK'ta düzenlenen cebri icra işlemlerinde ortaya çıkan hatalar için önce idareye sonra yargıya başvuru pek çok olayda, idari başvuruların hata hükümleri kapsamında olmadığı ve dolayısıyla idari başvurunun süreyi kesmediği gerekçesi ile davalar süreden reddedilmekte ve hak kayıpları doğmaktadır¹⁶¹. Oysa ÖZBALCI'nın da belirttiği üzere, VUK kapsamına giren vergi, resim, harç ve bunların faiz ve cezalarından oluşabilecek amme alacakları için borçlunun anılan Kanun'un 116-126 ve 375. maddeleri uyarınca düzeltme talep etme imkanı bulunmaktadır¹⁶².

Benzer şekilde CANDAN da İYUK'un 11. maddesinin "*Bu madde hükümleri vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülüklerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklar da uygulanmaz.*" hükmünün 4001 sayılı Kanun'la yürürlükten kalkması ile birlikte İYUK'un 11. maddesinin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri bakımından da uygulanabilir hale geldiğini savunmaktadır. İYUK'un 11/4. fıkrası, eski şeklinde, vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülüklerin tarh ve tahakkuktan doğan uyuşmazlıklarla birlikte bunların tahsilinden doğan uyuşmazlıklar hakkında da bu madde hükümlerinin uygulanmasını yasaklamıştı. Yani, Danıştay 4. ve 9. Daireleri'nin kararlarında sözü

(Ergen, a.g.e., s. 448), Danıştay Vergi Dava Daireleri'nin 18.10.2006 tarih ve E. 2006/75 ve K. 2006/300 sayılı kararı ((çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=29556>, 25.07.2011.).

¹⁶⁰ Yusuf Karakoç, *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)*, Ankara, Yetkin Yayınları, 2007, s. 78.

¹⁶¹ Bumin Doğrusöz, "Vergi Hataları ve Düzeltme Hükümlerinin Eleştirisi", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 197, Mayıs 2009, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090514456.htm, 25.07.2011.

¹⁶² Özbalcı, a.g.e. (*Vergi Davaları*), s. 611.

edilen yasaklama esasen vardı. Kanun koyucu, 4001 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle bu yasaklamayı kaldırmıştır. Bunun hukukta tek bir anlamı vardır. O da 11. madde hükmünün vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri hakkında uygulanmasına herhangi bir yasal engelin kalmadığıdır. 11. maddenin 4. fıkrasının yürürlükten kaldırılmasından sonra, açık yasa hükmü, ödeme emirlerine karşı yapılacak hiyerarşik başvurunun işlemekte olan idari dava açma süresinin durması için değil, aksine durdurulmaması için gereklidir. Danıştay 7. Dairesi'nin uygulaması da bu yoldadır^{163, 164}.

Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, ödeme emrine karşı dava açma süresi içinde yapılan idari başvurunun dava açma süresini durdurup durdurmadığı konusunda hem doktrinde hem de yargı kararlarında görüş ayrılıkları devam etmektedir. Ancak, böyle bir başvurunun dava açma süresini durdurduğu yönündeki yaklaşım güç kazanmaktadır. Farklı Danıştay dairelerinin ve özellikle 7. Daire'nin kendi kararlarında farklı yaklaşımların benimsenmiş olması yakın bir gelecekte bu konuda içtihatların birleştirilmesi yoluna gidilmesini zorunlu hale getirmektedir. İchtihatların 7. Daire'nin 21.11.1997 tarih ve E. 1997/2994 ve K. 1997/4176 sayılı kararı yönünde birleştirilmesi yerinde olacaktır^{165, 166}.

4.2.7.2. Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Düzeltme

Talebinde Bulunulması

İYUK'un 11. maddesi, kural olarak, isteğe bağlı idari başvurular hakkında uygulama alanı bulunmaktadır. Bu bakımdan, kendilerine karşı zorunlu idari başvuru yolu ve yeri kabul edilmiş bulunan işlemlere karşı yapılacak idari başvurular

¹⁶³ Candan, a.g.e. (İYUK), s. 442-443.

¹⁶⁴ Danıştay 7. Dairesi'nin 06.04.2005 tarih ve E. 2004/1493 ve K. 2005/589 sayılı kararı ((çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=24878>, 25.07.2011.), Danıştay 7. Dairesi'nin 05.10.2004 tarih ve E. 2003/2031 ve K. 2004/2338 sayılı kararı ((çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=23628>, 25.07.2011.), Danıştay 4. Dairesi'nin 21.12.1995 tarih ve E. 1995/1902 ve K. 1995/5748 sayılı kararı (Ergen, a.g.e., s. 589.),

¹⁶⁵ Karakoç, a.g.e. (Süreler), s. 117.

¹⁶⁶ Söz konusu karar uyarınca, "İYUK'un idari başvuru yolunu düzenleyen 11. maddesi vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyumsuzluklarda da uygulanabilir." (Karakoç, a.g.e. (Süreler), s. 115)

hakkında İYUK'un 11. maddesinin uygulanması kural olarak mümkün değildir. **Dava açma süresi geçtikten sonra** hata düzeltilmesi amacıyla yapılan istit'af şikayet başvurusu (VUK'un 124. maddesi) buna örnek olarak gösterilebilir. Çünkü bu tür işlemler bakımından dava açma süresi, belirtilen idari makama yapılacak başvuru üzerine bu makamın vereceği karardan sonra işlemeye başlamaktadır. Oysa 11. maddenin uygulanabilmesi için idari başvuruya konu olan işlemin dava açma süresini başlatmış olması gerekmektedir¹⁶⁷.

İYUK'un "İdari makamların sükûtu" başlıklı 10. maddesi, idarenin kendiliğinden idari işlem veya eylem yapmaması ya da yapmak zorunda olmaması durumlarında, idare edilenlerin kendileriyle ilgili olarak davaya konu edilebilecek nitelikte idari işlem veya eylem yapılması için idareye başvuru haklarını ve bu hakkın kullanılmasının Yargılama Hukuku bakımından sonuçlarını düzenlemektedir¹⁶⁸.

İYUK'un 11. maddesi ile 10. maddesini arasındaki ayırıcı özellik ise, 10. madde ile düzenlenen hallerde, ortada henüz idari dava konusu yapılabilecek bir idari işlemin bulunmamasıdır. Başka bir ifadeyle, 10. madde, ilgilinin dava hakkını kendi başvurusu ile yaratması düzenlemesini içermektedir. Eğer başvurudan önce idari davaya konu edilebilecek idari işlem varsa, 10. madde hükmü uygulanmayacak, 11. maddeye göre değerlendirilecektir¹⁶⁹.

Bu açıdan, VUK'un 124. maddesinde öngörülen düzeltme ve şikayet başvurusu, Yargılama Hukuku bakımından, 10. maddenin bir uygulamasıdır¹⁷⁰. Bir başka deyişle, dava açma süresinin geçirilmesinden sonra yapılacak düzeltme taleplerinin reddi üzerine dava İYUK'un 10. maddesine göre açılacaktır. Bu halde

¹⁶⁷ Karakoç, a.g.e. (Süreler), s. 101.

¹⁶⁸ Turgut Candan, "İdari Yargılama Usulü Kanununun 10 ve 11. Maddelerinde 4001 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler-II", **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 1995, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=199504480.htm, 14.06.2011.

¹⁶⁹ Özbalcı, a.g.e. (Vergi Davaları), s. 225.

¹⁷⁰ Danıştay 4. Dairesi'nin 08.02.1994 tarih ve E: 1993/2229 ve K: 1994/602 sayılı kararı (Candan, a.g.m. (İYUK 10-11-I).)

dava süresinin geçirilmesi tehlikesi esas itibariyle yoktur. Düzeltme vergi dairesinden istenecek, olumsuz cevap halinde, VUK'un 124. maddesi uyarınca, **şikâyet yolu** ile Maliye Bakanlığı'na (veya diğer şikayet mercilerine) başvurulacaktır. Maliye Bakanlığı'na başvuru süresi hakkında belli bir sınırlama yoktur. Ancak Maliye Bakanlığı'nın da red cevabı üzerine 60 gün içinde dava açılması gerekmektedir¹⁷¹.

Dava açma süresi dolduktan sonra düzeltme talebi yoluna gidenlerin bu istemi hem vergi idaresince, hem de şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'na reddedilirse, bundan sonra yetkili yargı merciinde, sadece eğer, VUK'ta düzenlenmiş hatalardan biri söz konusu ise hatanın düzeltilmeme yani, düzeltme isteminin reddi işleminin iptali dava yoluyla talep edilebilecektir¹⁷².

4.2.7.2.1. İdarenin Başvuruya Cevap Verme Süresi

İYUK'un 10. maddesine göre, ilgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler. İdareye yapılan bu tür başvurulara idare en geç **60 gün** içinde yazılı olarak cevap vermekle yükümlüdür¹⁷³.

Öte yandan, VUK'un "*Düzeltilme talebi*" başlıklı 122. maddesinde; mükelleflerin, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilecekleri; aynı kanunun 124. maddesinde de, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme başvurusu reddolunanların şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı'na müracaat edebilecekleri belirtilmiş; ancak, bu maddelerde, idari makamların kaç gün içerisinde cevap vermesi gerektiği; cevap verilmemesi durumunda ne olacağı hususunda herhangi bir düzenlemeye yer

¹⁷¹ Özbalcı, a.g.e. (Vergi Davaları), s. 217.

¹⁷² Sonsuzoğlu, a.g.m., s. 143.

¹⁷³ Madde, idareyi, başvuruyu cevaplandırma konusunda, belli bir süre ile sınırlandırma amacı taşımamaktadır. İdare için böyle bir sınırlama, 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun'un 7. maddesi ile getirilmiştir. Buna göre, yetkili makamlar başvurunun sonucu veya yapılmakta olan işlemin safahatı hakkında dilekçe sahiplerine en geç 30 gün içinde cevap verirler (Candan, a.g.e. (İYUK), s. 408).

verilmemiştir. Ancak, ilgililerin, İYUK'un, idari davaya konu edilebilecek nitelikte işlem tesisi için idareye başvuru haklarını ve idarenin davranış biçimine göre doğabilecek hukuki durumlarla bu hukuki durumlar dolayısıyla idari dava açma hakkının kullanılma süresinin hesaplanmasında uygulanacak yöntemi düzenleyen **10. maddesi**, aynı amaca hizmet eden ve vergiyle ilgili özel bir uygulama olan, **düzeltilme ve şikayet başvurularında da uygulanabilecek niteliktedir**. Aksi halde, düzeltilme ve şikayet başvurularının, cevap verilmemek suretiyle sürüncemede bırakılması ve dolayısıyla, hak arama özgürlüğünün kısıtlanması sonucunu doğuracak uygulamaların ortaya çıkması kaçınılmazdır¹⁷⁴.

Gerek Anayasa'da gerekse İYUK'ta idari işlemlerde dava açma süresinin yazılı bildirim tarihinde başlayacağını bir ilke olarak öngörülmüş olsa da bu ilkeye bir istisna kabul edilmiş; belli durumlarda **idarenin susması**, belli bir süre içinde bir işlem yapmaması da olumsuz bir işlem sayılmış ve bu olumsuz işlemin dava konusu edilebileceği kabul edilmiştir¹⁷⁵. İdarenin sükutu meselesi, bireylerin idareye vaki olan müracaatları üzerine muhafaza edilen sükut ve hareketsizliktir. İdarenin sükutu, sarıh bir red cevabına müsavi ve muadil telakki edilmek zoruridir. İdarenin sükutuna bir hüküm terettüp ettirilmediği takdirde, idare her türlü işlemleri yargı denetiminin dışında bırakabilir. İşte bu mahzuru önlemek içindir ki, idarenin hareketsizliği zımni bir red kararı ile addolunmuş ve aleyhine dava açılmasına mezuniyet verilmiştir¹⁷⁶. Daha açık bir ifadeyle, idari yargı açısından kısaca denilebilir ki, idarenin susması belli bir sürenin geçmesiyle **zımni red** sayılmakta ve dava konusu yapılar, yargı denetimine tabi tutulabilmektedir¹⁷⁷.

60 günlük sürenin hesabında, başvuru tarihini izleyen gün ve sonraki günler nazara alınır. Hafta tatili ve resmi tatil günler ile çalışmaya ara verme zamanı süreye dahildir. İYUK'un 8/3. fıkrasında, bu kanunda yazılı sürelerin bitmesinin çalışmaya

¹⁷⁴ Danıştay 7. Dairesi'nin 06.11.2007 tarih ve E. 2007/2623 ve K. 2007/4486 sayılı kararı ((çevrimiçi, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=33869>, 29.07.2011.).

¹⁷⁵ Kanlıgöz, **a.g.m.**, s. 187.

¹⁷⁶ Lütfi Duran, "İdari Müracaatlar ve Bunların Karşısında İdarenin Sükutu Meselesi", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C: 12, Sayı: 1, 1946, s. 177-183-184.

¹⁷⁷ Lütfi Duran, "İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü (I)", **Amme İdaresi Dergisi**, C: 20, Sayı: 4, Aralık 1987, s. 15.

ara verme zamanına rastlaması halinde, sürenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamış sayılacağı öngörülmüş ve bekleme süresinin 60 gün olduğu da, İYUK'ta belirtilmiş bulunmasına karşın, bu hükmün bekleme süresi ile ilgili olarak uygulaması yapılmamaktadır^{178, 179, 180} Sürenin son gününün mali tatile rastlaması halinde, 5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun'da bu konuda bir hüküm bulunmaması nedeniyle, idarenin cevap verme süresi uzamayacaktır¹⁸¹.

4.2.7.2.2. İdarenin 60 Gün İçinde Başvuruya Cevap Vermesi

İdarenin düzeltme talebine olumlu cevap vererek, düzeltme işlemine başlaması halinde herhangi bir uyuşmazlık söz konusu olmayacaktır. Ancak, idarenin vermiş olduğu cevap başvuruya konu edilen **isteğin reddi** yolunda ve kesin nitelikte ise, bu cevapla birlikte idari uyuşmazlık doğmuş, başka anlatımla, idare tarafında idari davaya konu olabilecek bir idari işlem tesis edilmiş, idari eylem yapılmış demektir. Bu cevabı alan ilgili, **tebliğ tarihini izleyen günden itibaren** idari dava süresi içinde, konusuna göre, Danıştay'da, idare mahkemesinde veya vergi mahkemesinde idari dava açabilme olanağına sahiptir. İlgilinin idarenin cevabının kendisine tebliğini izleyen günden itibaren işlemeye başlayan idari dava açma süresini geçirmesi **dava açma hakkını düşürür**.¹⁸²

4.2.7.2.3. İdarenin 60 Gün İçinde Başvuruya Verdiği Cevabın Kesin Olmaması

Düzeltilme başvurusuna istinaden idare **60 günlük süre içinde, kesin olmayan bir yanıt** verebilmektedir. Bu durumda, düzeltme başvurusunda bulunan kişi isterse bir süre daha **bekleme** yolunu tercih eder ve eğer istenilmişse, kendisinden istenen bazı bilgilerle belgeleri idareye sunar. Ancak buradaki bekleme süresi, hiçbir zaman

¹⁷⁸ Candan, a.g.e. (İYUK), s. 410.

¹⁷⁹ Benzer görüş için bkz. Özbalcı, a.g.e. (Vergi Davaları), s. 232.

¹⁸⁰ Benzer yöndeki Danıştay kararı için bkz. Danıştay 4. Dairesi'nin 21.01.2003 tarih ve E. 2001/4078 ve K. 2003/169 sayılı kararı ((çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=22354>, 29.01.2011.)

¹⁸¹ Kızılot, Kızılot, a.g.e. (Vergi İhtilafları), s. 137.

¹⁸² Candan, a.g.e. (İYUK), s. 409.

düzeltilme dilekçesinin verildiği tarihten itibaren **6 ayı aşamaz**. Buradaki 6 aylık süre **hak düşürücü bir süredir**¹⁸³. Kesin cevabı bekleme durumunda, **dava açma süresi işlememektedir**¹⁸⁴.

İlgilinin 6 aylık süre dolmadan dava açması halinde, ne tür bir uygulama yapılması gerektiği tartışmalıdır. Zımni red süresi dolduktan sonra başlayan 30 günlük dava açma süresi içinde açılmadığı gerekçesiyle davanın reddi yoluna gidilmesi mümkündür. Ancak 6 aylık bekleme süresi dolmadan açılan davaların süre yönünden hemen reddedilmeyip, 6 aylık bekleme süresinin dolmasının beklenmesi, bu süre içinde idarenin cevap vermesi halinde bu cevaba göre, davanın incelenmesine yön verilmesi usul ekonomisine daha uygun düşmektedir¹⁸⁵.

4.2.7.2.4. İdarenin 60 Gün İçinde Başvuruya Cevap Vermemesi

İdarenin susması sonucu oluşan zımni red işlemine karşı dava açılabilmesi, 60 günlük cevap verme süresinin dolmasına bağlıdır. Cevap verme süresi gün olarak belirtildiği için, süre, başvurunun ilgili idari makama iletildiği günden itibaren işlemeye başlamaktadır¹⁸⁶. Bu günden itibaren 60 gün içinde başvuruya cevap verilmemesi halinde, 60 günün sona erdiği günden itibaren hesaplanacak 30 gün içinde vergi idaresinin susması sonucu oluşan zımni red işlemine karşı dava açılabilir¹⁸⁷.

¹⁸³ Kızılot, Kızılot, a.g.e. (Vergi İhtilafları), s. 139.

¹⁸⁴ Karakoç, a.g.e. (Süreler), s. 78.

¹⁸⁵ A.e., s. 78.

¹⁸⁶ Şikâyet dilekçesinin posta ile gönderilmesi halinde, taahhütü olarak postaya verildiği günden başlayacağının kabulü gerekir. Çünkü şikâyet VUK ile düzenlenmiştir (Özbalcı, a.g.e. (Vergi Davaları), s. 231.).

¹⁸⁷ Karakoç, a.g.e. (Süreler), s. 77.

4.2.7.2.5. İdarenin 60 Günden Başvuruya Sonra Cevap Vermesi

İdarenin 60 gün içinde başvuruya cevap vermemesi hali zımni red olarak kabul edilmiştir ve dava açma süresi içinde ilgili tarafından dava açılabilir. Öte yandan idarenin 60 gün içinde başvuruya kesin olmayan bir cevap vermesi halinde bu cevabın reddi sayılarak (seçimlik hak) dava açma süresi içinde dava açılabilecektir. Ancak kanun koyucu idarenin 60 günlük bekleme süresinin dolmasından sonra cevap verme ihtimalini de gözeterek, bu hali de kanunla düzenlemiştir. İYUK'un 10/2. bendinin son cümlesinde dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, 60 günlük sürenin bitiminden sonra cevap verilmesi halinde, mükelleflerin cevabın tebliğinden itibaren 60 gün içinde dava açabilecekleri hükmolunmuştur.

İYUK'un 10/2. bendinin son cümlesi, içerdiği üç husus açısından ayrı ayrı ele alınması gerekir. Birincisi, idarenin **kendiliğinden** cevap vermesi ile başvuru sahibinin talebi üzerine vermesi arasındaki fark; ikincisi yeniden işlemeye başlayan **dava açma süresinin hesabı**; üçüncüsü ise 60 günlük sürenin dolması ile başlayan dava açma süresi geçtikten sonra verilen cevabın **dava hakkını ihya edip etmediğidir**.

Birinci hususa ilişkin olarak, bekleme süresi geçtikten sonra yönetimin kendiliğinden değil de, ilgilinin yeniden başvurması üzerine yanıt vermesi durumunda, bu yanıtı içeren bildirim dava açma süresini yeniden başlatıp başlatmayacağı konusunda öğreti ve uygulamada görüş birliği yoktur¹⁸⁸.

ÖZBALCI Danıştay içtihatlarına¹⁸⁹ dayanarak, yeni bir başvuru dolayısıyla alınan cevabın dava hakkını ihya etmeyeceğini ifade etmektedir¹⁹⁰. Benzer şekilde,

¹⁸⁸ Sancar, a.g.m., s. 78.

¹⁸⁹ Benzer yöndeki Danıştay kararları için bkz. Danıştay 7. Dairesi'nin 06.11.2007 tarih ve E. 2007/2623 ve K. 2007/4486 sayılı kararı ((çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=33869>, 29.07.2011.), Danıştay 8.

CANDAN da Danıştay içtihadına göre, zımni ret kararına karşı idari dava açma süresi geçirildikten sonra verilen cevabın yeni bir idari dava açma süresi işletebilmesi için, bu cevabın ilgilinin **ilk başvurusuna** verilmiş olmasının şart olduğunu belirtmiştir. CANDAN'a göre, idarenin söz konusu cevabı, ilgilinin sonraki başvurusu veya başvurularına verilmiş ise, başka bir anlatımla, ilk başvuruyu (60 günlük bekleme süresi içinde) cevapsız bırakan idarenin başvurunun sahibinin sonraki tahrikleriyle harekete geçmesi sonucu sağlanmışsa, zımni red işleminin olduğu tarihten itibaren idari dava açma süresinin geçmesiyle son bulan dava hakkının yeniden doğması mümkün değildir¹⁹¹. Bununla birlikte, Danıştay, son zamanlarda, Anayasa ile güvence altına alınan temel hak ve özgürlüklerle ilgili olarak, yeni bir içtihat geliştirmiştir. Buna göre, ilgililer temel hak ve özgürlüklerle ilgili olarak, idareye, İYUK'un 10. maddesi kapsamında, her zaman başvuruda bulunabilme ve yapılan her başvuru üzerine tesis edilecek işleme karşı yeniden işlemeye başlayan süre içerisinde idari dava açma olanağına sahiptirler¹⁹².

GÖZÜBÜYÜK, zımni red süresi, hatta dava süresi geçtikten sonra, idarenin kendiliğinden veya ilgilinin tahriki üzerine karar alması halinde, dava süresinin idarenin bu kararının tebliğ tarihinden itibaren yeniden işleme başlayacağını ifade etmiş ve konuya bir yargı içtihadı ile açıklık getirmiştir. Danıştay 12. Dairesi'nin 23.05.1968 tarih ve E. 67/1948 ve K. 68/1236 sayılı kararında "*idarenin ilk müracaata kendiliğinden cevap vermiş bulunması*" şartını aramıştır. Bu karara göre, eğer idare ilgilinin sonradan yaptığı müracaat üzerine cevap vermiş ise, bu cevap geçmiş olan dava açma süresini yeniden başlatmaz. Karara göre "*Kanunun bu hükmüne, idarece cevapsız bırakılmış ve böylece reddolunmuş bir istem için belirli süreler geçtikten sonra dava hakkının kullanılmayarak sükut etmiş olması halinde, zaman ile mukayyet olmaksızın ikinci bir müracaat yaparak dava hakkının istenildiği*

Dairesi'nin 13.01.1990 tarih ve E. 1989/387 ve K. 1990/284 sayılı kararı ((çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=ozet&dokid=12335>, 29.07.2011.), Danıştay 2. Daire'sinin 12.09.2008 tarih ve E. 2008/1133 ve K. 2008/3470 sayılı kararı ((çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=35181>, 29.07.2011.), Danıştay 7. Dairesi'nin 24.03.2004 tarih ve E. 2001/3476 ve K. 2004/753 ((çevrimiçi), <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=22458>, 29.07.2011.).

¹⁹⁰ Özbalcı, a.g.e. (Vergi Davaları), s. 233.

¹⁹¹ Candan, a.g.e. (İYUK), s. 411.

¹⁹² A.e., s. 409-410.

anda istimaline ve sükut etmiş olan hakkın ihyasına imkan veren bir mahiyet atfetmek mümkün değildir.” Ancak aynı Daire bu içtihadının dava açma süresini gereksiz olarak sınırlandırdığı görüşüne vararak, içtihadını değiştirmiştir. Nihai olarak “İdarenin istek hakkında sonradan bir işlem yapması ise kendiliğinden olabileceği gibi ilgilinin yeni müracaatı üzerine de olabilir. Gerçekten dava açma yoluna gitmeyerek idarenin cevabını bekleyen ilgilinin müracaatının sonucunu öğrenmek için tekrar dilekçe vermesi ve bu suretle idareyi işlem tesisine tahrik ve icbar eylemesi daima mümkün olup, dava açma süresinin yeniden işlemeye başladığını kabul edebilmek için mutlaka idarenin bekleme süresi geçtikten sonra kendiliğinden cevap vermiş olması şartını aramak gerekmez.” şeklinde karar vermiştir¹⁹³.

İdare hukukunun bir içtihat hukuku olması nedeniyle dava açma süresine ilişkin bazı hususlar Danıştay içtihatlarıyla gelişmektedir. İdareye yapılan her yeni müracaatın dava açma süresini canlandırması da Danıştay içtihatları ile gelişmiştir. Danıştay içtihatlarıyla gelişen bu durum sonucunda, aksi yönde de kararlar olmakla birlikte, bazı hallerde, İYUK’un 10. maddesi çerçevesinde idareye yapılan **her yeni müracaat ile dava açma süresinin yeniden başlayacağı** kabul edilmektedir. Bazı kararlarda bu durumun gerekçesi olarak “*etkisi devam eden ve her defasında idare tarafından ayrı bir işlem yapılması gereken durumlar*” gösterilmektedir¹⁹⁴.

Gerçekten de, idarenin vereceği cevabın kendiliğinden ya da ilgilinin başvurusu üzerine verilmiş olmasının yeni bir dava açma hakkını doğurması bakımından bir farklılık yaratması düşünülemez. Çünkü idarenin verdiği cevap dava konusu edilebilen bir **idari işlemdir** ve Anayasa’nın 125. maddesi uyarınca, aslolan idarenin her türlü eylem ve işlemlerinin yargı denetimine tabi olmasıdır^{195, 196}.

¹⁹³ Gözübüyük, a.g.m., s. 9.

¹⁹⁴ Cemil Kaya, “İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 10. Maddesi Uyarınca İdareye Yapılan Her Yeni Müracaatın Dava Açma Süresini Canlandırması”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C: LXVIII, Sayı: 1-2, 2010, s. 62.

¹⁹⁵ Karakoç, a.g.e. (Süreler), s. 80.

¹⁹⁶ Benzer yöndeki Danıştay kararları için bkz. Danıştay 5. Dairesi’nin 25.11.1986 tarih ve E. 1986/873 ve K. 1986/1293 sayılı kararı ((çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=ozet&dokid=6922>, 29.07.2011.), Danıştay 6.

Bununla beraber, yönetimin ilgilinin yeniden başvurusu üzerine yanıt vermesi durumunda dava konusu edilecek husus, yönetimin eski ve varsayımsal red kararı değil, yeni ve açık red kararıdır. Bu karara karşı açılacak davada dava süresinin söz konusu kararın yönetimin başvurularına yanıt vermemek gibi bir yetkisinin olmaması gerekir. Kural, yönetimin her türlü başvuruyu yazılı olarak yanıtlamasıdır. Ayrıkça bir nitelik taşıyan yönetimin başvuruları yanıtı bırakması durumu için öngörölmüş olan süre ile ilgili hükümlerin yönetimin açık ve yazılı işlemlerine karşı dava açma olanağını ortadan kaldıracak şekilde yorumlanması doğru olmaz¹⁹⁷.

Üzerinde durulması gereken konulardan ikincisi ise, yeniden işlemeye başlayan dava açma süresidir. İYUK'un 10/2. bendinin son cümlesinde, yeniden işlemeye başlayan dava açma süresinin cevabın tebliği tarihinden itibaren **60 gün** olduğu belirtilmiştir. Aynı bentte zımni red halinde başvuru sahibinin dava açma süresine ilişkin olarak "*...dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştay'a, idare ve vergi mahkemelerine dava açabilirler.*" hükmü yer alırken, idarenin 60 günlük sürenin bitmesinden sonra cevap vermesi halinde yeniden işlemeye başlayan dava açma süresini, "*dava açma süresi içinde, konusuna göre*" ibaresini kullanmaksızın, 60 gün olarak belirlenmesi dikkat çekicidir.

Konuya ilişkin olarak CANDAN, idari dava açma süresi geçtikten sonra verilecek cevap üzerine açılacak davanın, açılacağı idari yargı yeri hangisi olursa olsun, 60 günlük süreye tabi olduğu izlenimi verdiğini; oysa İYUK'un 7. maddesinde 60 günlük idari dava açma süresinin, Danıştay ve idare mahkemelerinde açılacak idari davalar için öngörölmüş genel dava açma süresi olduğunu, aynı maddeye göre vergi mahkemelerinde idari dava açma süresinin 30 gün olduğunu; maddenin son cümlesinde "*idari dava açma süresi*" ibaresi yerine, Danıştay ve idari mahkemelerinde genel dava açma süresi olan "*60 gün*" ibaresinin kullanılmasının uygulamada farklı yorumlara yol açtığını belirtmiştir. CANDAN, son cümle hükmünü fıkranın ikinci cümlesi ile bağlantılı olarak yorumlamanın doğru olduğunu,

Dairesi'nin 23.11.2005 tarih ve E. 2004/1937 ve K. 2005/5749 sayılı kararı, ((çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=28674>, 29.07.2011.)

¹⁹⁷ Sancar, a.g.m., s. 79.

yeniden işlemeye başlayan dava açma süresinin davanın açılacağı idari yargı yerine ve konusuna göre yapılması gerektiğini açıklamıştır¹⁹⁸.

KARAKOÇ ise, kanun koyucunun madde metnindeki açık ifadesi sonucu vergi mahkemesinde dava açma süresinin 60 gün olarak kabul edilmesi gerektiğini; bu sürenin *özel bir dava açma süresi* olarak benimsendiğini; bu yaklaşımın idarenin tüm eylem ve işlemlerinin yargısal denetiminin sağlanması amacıyla dava açma sürelerinin davacı (idare edilenler) lehine yorumlanmasının bir sonucu olduğunu ifade etmiştir¹⁹⁹.

Sıkça tartışmaya konu olan üçüncü husus ise, 60 günlük sürenin bitmesinden ve bunu takip eden dava açma süresinin geçmesinin ardından idarece cevap verilmesi halinde dava açma süresinin yeniden işleyip işlemeyeceğidir.

CANDAN kesin cevabı bekleme süresinin 6 ayı geçemeyeceğine ilişkin kanun hükmünü kesin cevap verilmeden geçen 6 aylık sürenin dolmasından sonra dava açma süresi içinde dava açmayan başvuru sahibine bu süreden sonra verilecek kesin cevabın yeniden dava açma süresi başlatmayacağı şeklinde yorumlamaktadır²⁰⁰. Oysa ÖZBALCI'ya göre, cevabın süresi bakımından bir sınırlama yoktur. Buna göre, 60 günlük bekleme süresinin bitiminden örneğin 1 yıl sonra da red cevabı geldiğinde dava hakkı ihya olacaktır²⁰¹.

Danıştay 8. Dairesi'nin bir kararı uyarınca, idarece kesin olan ya da olmayan bir cevap verilmesi ile oluşan red işlemine karşı dava açılmadığı halde, İYUK'un 10/2. bendi uyarınca, idarece **ne zaman yanıt verilirse** dava açma süresi o zaman işlemeye başlayacaktır. Yorum gerektirmeyen bu kuralın aksi bir yönde değerlendirilmesi, idarenin yapacağı kimi işlemlerin yargı denetimi dışına çıkarılması sonucunu doğuracak ve yönetimleri konuyu savsaklayıp 6 ay geçtikten sonra cevap verme ve böylece yapacakları işlemleri yargısal denetimden uzak tutma

¹⁹⁸ Candan, a.g.e. (İYUK), s. 412-413.

¹⁹⁹ Karakoç, a.g.e. (Süreler), s. 81.

²⁰⁰ Candan, a.g.e. (İYUK), s. 415.

²⁰¹ Özbalcı, a.g.e. (Vergi Davaları), s. 233.

eğilimine götürecektir²⁰². Benzer şekilde, Danıştay 5. Dairesi de yasal süresi geçirilmiş bulunan bir davanın görülmesi sırasında idarenin olumsuz cevabını bildirmesi halinde davanın süre aşımı yönünden reddedilmeyeceğine karar vermiştir²⁰³.

4.2.8. Mali Tatil

Mali tatil kavramı, 5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun'dan hareketle, meslek mensubunun yoğun çalışma temposundan kurtarılarak dinlendirilmesi ve verimliliklerinin artırılması amacıyla, vergilendirmeye ilgili işlemlerin her yıl 1-20 Temmuz tarihleri arasında durdurulması olarak tanımlanabilir²⁰⁴. Ancak Haziran ayının son gününün tatil günü olması halinde ise mali tatil, Temmuz ayının ilk iş gününü takip eden günden başlayacaktır²⁰⁵.

Söz konusu kanun gerekçesinde, dinlenmenin bir anayasal hak olduğundan bahisle, serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin etkin ve verimli çalışmalarının sağlanması için diğer kurum ve kuruluşlarda çalışanlar gibi bunların da yılda en az 3 hafta "*mali tatil*" adı altında yapılacak düzenlemeler çerçevesinde tatil yapmaları en doğal çalışan haklarından olduğu ifade edilmiştir²⁰⁶.

4.2.8.1. Mali Tatilin Uzamasına Neden Olduğu Süreler

Aşağıda belirtilen sürelerde, **son günün mali tatile rastlaması halinde;** süreler, tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren **7 gün uzamış sayılmaktadır**²⁰⁷.

²⁰² Danıştay 8. Dairesi'nin 25.10.2000 tarih ve E. 1998/7093 ve K. 2000/6612 sayılı kararı ((çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=13330>, 29.07.2011.).

²⁰³ Danıştay 5. Dairesi'nin 22.10.1990 tarih ve E. 1998/2022 ve K. 1990/1863 sayılı kararı ((çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=7225>, 29.07.2011.); Danıştay 2. Daire'sinin 12.09.2008 tarih ve E. 2008/1133 ve K. 2008/3470 sayılı kararı ((çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=35181>, 29.07.2011.).

²⁰⁴ Fatih Saraçoğlu, "Mali Tatil", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 310, Haziran 2007, (çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4719>, 09.05.2012.

²⁰⁵ A.e.

²⁰⁶ 5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun'un gerekçesi ((çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekciler/5604/5604_sayili_kanun.pdf, 10.05.2012.).

²⁰⁷ Saraçoğlu, a.g.m.

- Beyana dayalı tarhiyatta, kanuni süresinde verilmesi gereken beyannamelerin verilme süreleri,
- İkmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatta, vadesi malî tatile rastlayan vergi, resim ve harçlar ile vergi cezaları ve gecikme faizlerinin ödeme süresi,
- Tarh edilen vergilere ve/veya kesilen cezalara karşı uzlaşma talep etme veya cezada indirim hükümlerinden yararlanmak amacıyla yapılacak başvurulara ilişkin süreler,
- Devamlı bilgi verme hükümleri kapsamında verilmesi gereken bilgilerin verilmesine ilişkin süreler.

Mali tatilin sona erdiği günü izleyen 7 gün içinde biten kanuni ve idari süreler, mali tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren **7. günün** mesai saati bitiminde sona ermiş sayılmaktadır²⁰⁸.

Beyana dayanan ve beyanname verme süresi malî tatil nedeniyle uzamış olan vergilerde ödeme süresi (aynı ay içerisinde kalmak şartıyla), uzayan beyanname verme süresinin son gününden itibaren **3. günün** mesai saati bitimine kadar uzamış sayılmaktadır. Ancak, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatta, vadesi malî tatile rastlayan vergi, resim ve harçlar ile vergi cezaları ve gecikme faizlerinin ödeme süresi, tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamış sayılmaktadır²⁰⁹.

4.2.8.2. Mali Tatilin Durmasına Neden Olduğu Süreler

Mali tatil uygulaması, **mükelleflerin ödevlerinden bir kısmıyla ilgili sürelerin** durmasına neden olmaktadır. Mali tatilin sona ermesiyle birlikte süreler tekrar işlemeye başlamaktadır. Bu açıdan, VUK hükümlerine göre belirli sürelerde yapılması gereken

- Muhasebe kayıt süreleri

²⁰⁸ A.e.

²⁰⁹ A.e.

- Bildirim süreleri
- Vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma süreleri

mali tatil süresince işlememektedir. Belirtilen süreler, mali tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlamaktadır²¹⁰.

Dava açma süresinin durabilmesi için son gününün mali tatile rastlamış olması şart değildir. Mali tatilin ilk gününden önce işlemeye başlayan dava açma süresi tatilin ilk gününde kaçınıcı günde ise günde kalır ve işlemez. Mali tatilin bitiminden itibaren kaldığı yerden işlemeye başlar²¹¹.

Kanunda mali tatilden etkilenecek süreyi “*dava açma süresi*” olarak belirlenmiştir. **Kanun yollarına (temyiz, itiraz, kararın düzeltilmesi ve yargılamanın yenilenmesi) sürelerinin** de bu tatilden etkileneceği hakkında düzenlemede bir açıklık yoktur. CANDAN’a göre, salt İYUK tanımlarından hareket edilecek olursa, bu sürelerin mali tatilden etkilenmeyecekleri söylenebilir. Zira İYUK’ta dava, ilk derece yargı yerindeki yargılama aşamasına verilen addır. Kanun yolları bu tanım içerisinde kabul edilemez. Ama kanun koyucunun amacından hareket edilecek olunursa, bu sürelerin de mali tatil süresince işlemeyecekleri kabul edilebilir²¹².

Oysa DOĞRUSÖZ’e göre Mali Tatil Kanunu, “*meslek mensupları*” içindir. Yani, meslek mensuplarının tatil kanunudur. Zaten Mali Tatil Kanunu’nun yargılama ilgili cevaba cevap, temyiz ve karar düzeltme aşamalarındaki sürelerle etkisinin olmaması da bu görüşü doğrulamaktadır. Kaldı ki, mali tatilin, muhasebe ve mali müşavirleri hedef alması dolayısıyla yargılama işlevinde davacı, davalı ve yargıç olarak yer almayan bu mesleklerin tatili ile dava açma süresinin tatile girmesini bağdaştırmak mümkün değildir²¹³.

²¹⁰ A.e.

²¹¹ Candan, a.g.e. (İYUK), s. 393.

²¹² A.e., s. 394.

²¹³ A. Bumin Doğrusöz, “Mali Tatil Her Durumda Dava Açma Sürelerini Etkilemeyebilir”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 199, Temmuz 2009, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090714811.htm, 09.05.2012.

Mali Tatil Kanunu uyarınca, dava açma süresinin mali tatil dolayısıyla uzamasının, AATUHK'a göre yapılan işlemlere karşı dava açma sürelerine etkisi yoktur²¹⁴.

Mali tatil süresinde inceleme amacıyla **defter ve belgelerin ibrazı talep edilememekte** ve mükellefin işyerinde **incelemeye başlanılamamaktadır**. Ancak, Mahkeme kararı veya Cumhuriyet Savcılıklarının talebi üzerine ya da VUK hükümlerine göre yapılan **aramalı incelemeler** yapılabilecektir²¹⁵.

Mali tatil uygulaması, mükelleflere yapılacak **tebligat işlemleri** açısından da etkili olmaktadır. Şöyle ki, tatil süresince, vergi ve ceza ihbarnameleri ile mahsup taleplerine yönelik olanlar hariç olmak üzere, bilgi isteme talepleri mükelleflere, vergi ve ceza sorumlularına bildirilmeyecektir. Tebligat işlemlerinin tatil süresi içinde gerçekleşmesi de söz konusu olabilecektir. Böyle bir durumda, yani, tatil süresi içinde gerçekleşen tebligat işlemlerinde süre, mali tatilin son gününden itibaren işlemeye başlamaktadır²¹⁶.

4.2.9. Adli Tatil

“*Adli Tatil*” olarak bilinen çalışmaya ara verme, mükelleflerin en önemli hakkı olan “*dava hakkı*” ile ilgili sürelerin uzamasına yol açmaktadır²¹⁷.

Ancak ara verme uygulaması bazı mahkemeleri kapsamamaktadır. İYUK'un 61/1. bendi uyarınca, yargı çevresine dahil olduğu bölge idare mahkemelerinin bulunduğu il merkezi dışında kalan idare ve vergi mahkemeleri çalışmaya ara vermeden yararlanamazlar. Çalışmaya ara verme, Danıştay daireleri için de

²¹⁴ A. Bumin Doğrusöz, “Mali Tatil Ne Getiriyor?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 172, Nisan 2007, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2007049153.htm, 09.05.2012.

²¹⁵ Saraçoğlu, a.g.m.

²¹⁶ A.e.

²¹⁷ Niyazi Özkaya, “Vergilendirmede, Mali ve Adli Tatilde Sürelerin Uzaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 201, Eylül 2009, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090915303.htm, s. 09.05.2012.

geçerlidir. Ara verme süresi içinde kurulan bir nöbetçi daire çalışmaya devam eder. Danıştay'da görev yapan diğer memurlar da çalışmaya devam ederler²¹⁸.

İYUK'un 61/1. fıkrasında, bölge, idare, idare ve vergi mahkemelerinin her yıl Ağustos ayının birinden **Eylül ayının beşine kadar** çalışmaya ara verecekleri öngörülmüştür. Maddede "*Eylül ayının beşinci gününün mesai bitimine kadar*" ibaresi yerine "*Eylülün beşine kadar*" ibaresi yer aldığından çalışmaya ara verme süresinin Eylül ayının 5. gününü de kapsayıp kapsamadığı tartışmalara yol açabilecek niteliktedir. CANDAN'a göre, madde Eylül ayının 5. gününü çalışmaya ara verme süresinin dışında bırakmaktadır^{219, 220}.

Bununla beraber, İYUK'un 61/1. maddesi 1086 sayılı mülga Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda adli tatili düzenleyen 175. maddesi ile paralellik göstermektedir. Ancak söz konusu kanun 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 435. maddesi uyarınca ek ve değişiklikleri ile birlikte tümüyle yürürlükten kaldırılmıştır. HMK'nın adli tatil süresini düzenleyen 102. maddesinde ise adli tatilin her yıl 1 Ağustos'ta başlayıp, **5 Eylül'de** sona ereceği hükmolunmuştur. Dolayısıyla İYUK'un 61/1. maddesi hükmünün de bu kanun değişikliğine paralel olarak değiştirilmesi gerekmektedir.

İYUK'un 8/3. maddesine göre, "*Bu Kanun'da yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa bu süreler, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamış sayılır.*" Bu hükmün kapsamına, **İYUK'ta yazılı bütün süreler**, örneğin;

- Dava açma süreleri,
- İdarenin veya davacıların cevap süreleri,

²¹⁸ Oktar, a.g.e., s. 101.

²¹⁹ Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 340.

²²⁰ Aksi yöndeki görüş için bkz. A. Bumin Doğrusöz, "İdari ve Yargısal Sürelerde Tatiller", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 188, Ağustos 2008, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080812607.htm, 09.05.2012.

- Dilekçe red nedeniyle, davanın açılmamış sayıldığı durumlarda dilekçelerin yenileme süresi,
- İtiraz veya temyiz süreleri,
- Karar düzeltme süresi

girmektedir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, **sürenin son gününün adli tatil içerisine rastlamasıdır**^{221, 222}.

İYUK'un 8/3. maddesinin adli tatil dolayısıyla uzayacağını belirttiği süreler, İYUK'ta yazılı sürelerdir. Diğer kanunlarda yazılı süreler konusunda, mevzuatımızda boşluk vardır. Örneğin ödeme emrine karşı açılacak davalarla ilgili süre, İYUK'ta değil, AATUHK'da yer almıştır. Bu sürenin sonunun adli tatile rastlaması halinde, bu sürenin de uzayıp uzamayacağı tartışmalıdır²²³.

Sürelerle ilgili genel esasları düzenleyen İYUK'un 8. maddesinde, “*bu Kanun'da yazılı süreler*”in son gününün adli tatile rastlaması halinde adli tatilin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzayacağı hükme bağlanmıştır. Ödeme emrine karşı vergi mahkemesinde dava açma süresi, yukarıda belirtildiği gibi, AATUHK düzenlenmiş; ihbarname, tahakkuk fişi gibi diğer işlemlerle ilgili dava açma süresi ise İYUK'ta düzenlenmiştir. İYUK'un 8. maddesi hükmünde yer alan “*Bu kanunda yazılı süreler*” tanımı sadece İYUK'ta yer alan sürelerle ilgilidir. Ödeme emriyle ilgili dava açma süresini düzenleyen AATUHK'ta yer alan sürenin son gününün adli tatile rastlaması halinde sürenin adli tatilin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzaması mümkün değildir. Çünkü kanun koyucu 8. maddede sürenin uzamasını İYUK'ta belirtilen sürelerle sınırlı olmak üzere koşula bağlamıştır. Ödeme emri ile ilgili dava açma süresi AATUHK'ta düzenlendiğinden ve İYUK'a göre özel hükümler getirdiğinden, özel düzenlemelere ilişkin kanun hükmü, genel düzenlemelere ilişkin kuralları içeren İYUK'tan önce uygulanacaktır. Dolayısıyla İYUK'ta yer alan “*Bu kanunda yazılı süreler*” ifadesini AATUHK'ta belirtilen süreyi de kapsayacak şekilde genişletmek söz konusu değildir. Danıştay 9.

²²¹ A. Bumin Doğrusöz, “Vergi Yargısında Adli Tatil ve Dava Açma Sürelerine Etkisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 165, Eylül 2006, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006098413.htm, 09.05.2012.

²²² Aynı yöndeki görüş için bkz. Candan, **a.g.e. (AATUHK)**, s. 341.

²²³ Doğrusöz, **a.g.m. (Adli Tatil)**.

Dairesi'nin 23.12.1986 tarih ve E. 1984/1630 ve K. 1986/3633 sayılı kararı da bu yöndedir²²⁴.

CANDAN'a göre, "bu kanunda yazılı süreler" ifadesinden kasıt, isim ve miktar olarak İYUK'ta düzenlenen sürelerdir. Bu nedenle, adının yalnızca dava açma süresi olmasından hareketle, diğer kanunlarda öngörülen sürelerinin son günlerinin çalışmaya ara verme zamanına rastlaması durumunda uzayacağını kabulü olanaklı değildir. Ancak, CANDAN, Danıştay'ın uygulamasının aksi yönde olduğunu ve Danıştay'ın, ödeme emrinin iptali istemiyle açılacak idari davalarda olduğu gibi, özel kanunlarda öngörülen özel sürelerin son günün çalışmaya ara verme zamanına rastlaması durumunda da sürenin uzayacağını kabul ettiğini belirtmiştir²²⁵. CANDAN, bu uygulamanın yalnızca ödeme emri için değil, aynı zamanda ihtiyati haciz kararlarına karşı açılan dava sürelerinde²²⁶ ve ihtiyati tahakkuka karşı açılan dava sürelerinde²²⁷ de aynı olduğu ifade etmektedir.

Uzlaşma talebinin, vergi veya ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 30 gün içinde yapılması gerekmekte olup, bu süre aynı zamanda vergi mahkemesinde dava açma süresidir. Ancak, adli tatil (20 Temmuz- 5 Eylül) nedeniyle dava açma süresi uzamakla birlikte, uzlaşma komisyonları yargı organları olmadıklarından, adli tatil süresince vergi mahkemeleri için geçerli olan süre uzaması uzlaşma komisyonları için söz konusu olmayıp, uzlaşma taleplerinin 30 günlük süre içinde yapılması gerekmektedir²²⁸.

Dava açmak veya yukarıda sıralanan diğer adli başvuruları yapmak isteyenlerin, adli tatilin bitmesini beklemelerine gerek yoktur. Adli tatil içerisinde de, dava açabilir veya diğer başvurulara ilişkin dilekçeler verilebilir²²⁹.

²²⁴ Çiftçi, a.g.m.

²²⁵ Candan, a.g.e. (AATUHK), s. 341.

²²⁶ A.e., s. 110.

²²⁷ A.e., s. 127.

²²⁸ Veysi Seviğ, "Uzlaşma Gün ve Saatinin Mücbir Sebep Nedeniyle Yeniden Belirlenebileceği", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 165, Eylül 2006, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006098414.htm, 26.12.2011.

²²⁹ Doğrusöz, a.g.m. (Adli Tatil).

VUK'un 18/4. maddesinde "resmi tatil" ibaresi açık olarak yer almakla birlikte, İYUK'un 8. maddesinde sadece "tatil" kelimesine yer verilmiştir. Bu nedenle, dava açma süresinin son gününün memurların topluca idari izinli sayılıkları günlere rastlaması halinde, sürenin uzayıp uzamayacağı tartışma konusu olmuştur²³⁰. HMK'nın 93. maddesinde "resmi tatil" ibaresi kullanılmakla birlikte, söz konusu madde İYUK'un HMK'ya atıf yaptığı hükümler arasında yer almamaktadır. Dolayısıyla bahsi geçen hüküm tartışmaya bir çözüm getirmemektedir²³¹. Konuya ilişkin olarak Danıştay "... Anılan genelgede idari iznin ne surette kullanılacağı, hangi birimleri kapsayacağı, kimlerin bu izinden yararlanıp yararlanamayacağı konusunda bir düzenlemeye yer verilmediğinden bu uygulamanın bir kısım resmi işlemlerin ifasında aksaklıklara yol açtığı ..." gerekçesiyle sürelerin son gününün idari izin günlerine rastlaması halinde dava açma sürelerini uzatacağı yönünde karar vermiştir²³².

²³⁰ Oktar, a.g.e., s. 101.

²³¹ HMK'daki süre hükümlerinin İYUK bakımından uygulanacağını savunan görüş için bkz. Candan, a.g.m. (İYUK 10-11-II).

²³² Danıştay 11. Dairesi'nin 13.10.1999 tarih ve E. 1998/1621 ve K. 1999/3597 (Oktar, a.g.e., s. 102).

SONUÇ

Vergi kanunları hak ya da yetkilerin belirli bir süreler içinde kullanılmasını; benzer şekilde yükümlülüklerin de belirli süreler içinde yerine getirilmesini öngörmüştür. Süre hükümleri hem idari makamlar ve yargı mercileri hem de mükellefler için öngörülmüştür. Mükelleflere tanınan süreler ile hazırlanma, düşünme, araştırma ve karar verme imkanı doğar. Ancak bu sürelerin sonsuza kadar devam edemeyeceği tabiidir. Aksi halde kanun ile öngörülen ödevlerin yerine getirilmemesi, hakların kullanımının sürüncemede bırakılması, hukuki durumun askıda kalması ya da doğumu bu hak kullanımına bağlı hukuki sonuçların engellenmesi söz konusu olur. Benzer şekilde, idarenin de görevlerini ve yetkisini kendisine tanınmış süreler içerisinde kullanması gerekmektedir. İdareye görevini ifa için veya yetkisini kullanmak için sınırsız bir süre verilmesi hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmaz. Ancak idareye getirilen süre kısıtı mükellefler için öngörülebilirlik sağlanabilir ve idarenin hukuki durum ve işlemleri sürüncemede bırakılmasının önüne geçilebilir.

Vergi kanunları ile belirlenen sürelere uyulmaması halinde ise, hak ve yetkilerden mahrum kalınması veya birtakım yaptırımlarla karşı karşıya kalınması söz konusu olur. Dolayısıyla, kanunlarda yer alan süre hükümlerinin hak, yetki ve yükümlülüklerin özüne nüfuz ettiğini söylemek yanlış olmaz. Vergi kanunlarında yer alan süre hükümlerine uyulmaması halinde doğacak hukuki sonuçların tespiti, söz konusu süre hükümleri için uygulanabilecek kanun maddeleri, sürelerin hesaplanması gibi pek çok konuda uygulamada sorunlarla karşılaşmaktadır. Bu sorunların önemli bir kısmına sürelerin sınıflandırılması ile çözüm bulmak mümkündür. Süreler, kaynağına, hukuki niteliğine ve içerisinde yer aldıkları hukuk koluna göre sınıflandırılabilir. Kaynağına göre süreler, kanuni, idari ve yargısal sürelerdir. Hukuki niteliğine göre süreler ise hak düşürücü süreler, vergi ödevleri ile ilgili süreler, müsamaha süreleri, zamanaşımı süreleri ve düzenleyici süreler olmak

üzere beş başlık halinde sıralanabilir. Süreler içinde yer aldıkları hukuk kollarna göre ise şekli ve maddi hukukta süreler olarak sınıflandırılır.

Vergi kanunlarında yer alan süre hükümlerinin sınıflandırılmasının uygulamada karşılaşılabilecek pek çok soruna cevap olduğu açıktır. Ancak vergi hukukunun kendine has özellikleri ihmal edilmemelidir. Vergi hukukunda lafzi yorumun esas alınması, vergi kanunlarının ancak lafzın açık olmadığı yerlerde diğer yorum yöntemlerine cevaz vermesi, kanunilik ilkesinin katı bir şekilde uygulanması gibi pek çok sebep, doktrinde ve uygulamada çoğu konuda sürelerin sadece içinde buldukları sınıfın tespiti ile çözümünü imkansız hale getirmektedir. Örneğin, defter ve belgeleri muhafaza süresinin vergi ödevleriyle ilgili sürelerden olduğunu tespit etmek, 5 yıldan daha uzun süren yıla sari inşaat işlerinin kendine has özelliğinin muhafaza süresine etkisini belli etmek yönünden yeterli değildir. Benzer şekilde, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen "*zor durum*" müessesesinin Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'un "*Tecil*" başlıklı maddesinde geçen "*çok zor durum*" ifadesi için de geçerli olup olmadığı hususunu yalnızca sürelerin sınıflandırılması ile açıklamak mümkün değildir. Dolayısıyla, doktrinde ve uygulamada sınıflandırma yöntemi ile çözüm bulunamayan sorunlar, sürelerin içinde buldukları hukuk kolları ayırımı esas alınarak şekli vergi hukukunda yer alan süre hükümleri ve maddi vergi hukukunda yer alan süre hükümleri irdelenmesini gerektirmiştir. Bu sırada yalnızca doktrinde yer alan görüşlere değil, aynı zamanda yargı kararlarına ve zaman zaman da idarenin uygulamalarına yer verilmiştir.

Vergi hukukunda sürelerle ilişkin hükümler başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda ve Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun'da yer almaktadır. Ancak vergi kanunlarının diğer kanunlarla olan sıkı ilişkisi de dikkate alındığında, vergi kanunlarının Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Türk Medeni Kanunu ve Türk Ceza Kanunu gibi pek çok kanun hükmünden de sıkça yararlandığı görülmektedir. Şekli vergi hukukunda sürelerin kapsamına vergi usul hukukunda süreler, vergi yargılama hukukunda süreler, vergi icra hukukunda süreler girmektedir. Maddi vergi hukukunda sürelerin kapsamını ise zamanaşımı ve vergi ceza hukukunda süreler

oluşturmaktadır. Ancak önemle belirtmek gerekir ki, bu çalışmada şekli vergi hukuku ve maddi vergi hukuku ayrımı yapılırken, süre hükümlerinin içerisinde yer aldıkları kanundan çok bu hükümlerin kuramsal niteliği esas alınmıştır. Dolayısıyla, zamanaşımı hükümleri Vergi Usul Kanunu'nda ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiş olmasına rağmen, maddi vergi hukukunda süreler kapsamında irdelenmiştir. Vergi ceza hukukuna ilişkin süre hükümleri de Vergi Usul Kanunu ve Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenmiş olmakla beraber, maddi vergi hukukunda süreler bölümünde ele alınmıştır.

Maddi vergi hukuku içerisinde ele alınan **zamanaşımı** süreleri re'sen dikkate alınmaları, vergi alacağının ya da cezasının ortadan kalkmasına neden olmaları bakımından önem taşımaktadır. Ceza kesmede zamanaşımında ise vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına ilişkin düzenlemeler Vergi Usul Kanunu'nda; hürriyeti bağlayıcı cezalara ilişkin düzenlemeler ise Türk Ceza Kanunu'nda yer almaktadır. Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen zamanaşımı sürelerinin Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz sürelerinden ve tarh zamanaşımı sürelerinden uzun olması, her iki kanun arasında bir uyumsuzluk yaratmaktadır. Bu uyumsuzluğun kanuni bir düzenleme ile giderilmesinde fayda vardır.

Vergi ceza hukukunda **tekerrür** müessesesi sıkça tartışmaya konu olan bir müessese olmakla beraber, son yıllarda alınmış olan bir Anayasa Mahkemesi kararıyla konuya ilişkin bir kısım problemler giderilmiştir. Söz konusu kararlar cezanın kesinleştiği tarihten sonra tekrar işlenen fiiller için tekerrür hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Hak, görev, yetki ve yükümlülüklerin doğuşu ve sona ermesi kanunla, idarece veya yargı tarafından belirlenen sürelerin dolması ile gerçekleşmektedir. Daha açık bir ifadeyle sürelerle bağlı hukuki sonuçların doğmasının ön koşulu belirlenen sürelerin dolmasıdır. Bu husus ise sürelerin doğru bir şekilde hesaplanmasını gerektirmektedir. Sürelerin hesaplanmasına ilişkin hükümler, Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve İdari Yargılama Usulü

Kanunu'nda yer almaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan süre hükümlerine hem Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da hem de İdari Yargılama Usulü Kanun'unda atıf yapıldığından, söz konusu kanunlarda yer alan özel düzenlemeler hariç olmak üzere, Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlerden yararlanılmaktadır.

Sürelerin gün, hafta, ay, yıl veya belirli bir gün olarak belirlenmesi sürelerin hesabında önem arz etmektedir. 30 günlük sürenin hesabı ile 1 aylık sürenin hesabı aynı değildir. Resmi tatiller ise sürelerin hesabına dahil edilir ancak sürenin son günü resmi tatile denk gelirse, izleyen ilk iş günün tatil saatinde süre sona erer. Sürelerin hesaplanmasında sürelerin durmasına, kesilmesine ve uzamasına neden olan mücbir sebepler, zor durum, ölüm, tarh zamanaşımının durması, tahsil zamanaşımının durması, tahsil zamanaşımının kesilmesi, düzeltme talebinin dava açma süresine etkisi, mali tatil, adli tatil uygulamalarının dikkate alınması gerekmektedir.

Mücbir sebeplerin mevcudiyeti altında süreler işlemez. Ancak Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen bu müessese İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenen sürelerle etkisi yönünden değerlendirilmelidir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yapılan atıf nedeniyle Vergi Usul Kanunu'nun süre hükümlerinin bu kanun içinde uygulanabileceği konusunda doktrinde ve yargıda pek fazla aksi görüşe rastlanmamaktadır. Mücbir sebeplere ilişkin hükümlerin İdari Yargılama Usulü Kanunu'un dava açma ve kanun yollarına başvurma süreleri bakımından uygulanacağı görüşü ise son zamanlarda doktrin ve Danıştay kararlarında ağırlık kazanmaktadır.

Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan **vergi hatalarında düzeltme başvurusunun** ise dava açma süresi içinde yapılmış olması halinde İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. maddesi hükmü; dava açma süresi geçtikten sonra yapılmış olması halinde ise aynı kanunun 10. maddesi hükmü uygulanacaktır. Her iki hüküm de dava açma sürelerine etkileri bakımından önem taşımaktadır.

KAYNAKÇA

1. KİTAPLAR

- Akıntürk, Turgut: **Borçlar Hukuku**, 8. bs., Beta Basım Yayım, İstanbul, 2001.
- Aksoy, Şerafettin: **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999.
- Aksoy, Şerafettin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999.
- Aral, Kenan: **Danıştay Muhakeme Usulü**, Ankara, 1965.
- Arslan, Mehmet: **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2007.
- Bıyık, Recep, Kıratlı, Aydın: **Son Değişiklikler Çerçevesinde Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**, 2. bs., Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2005.
- Bodur, Doğan: **Kanunlarımızda Müddetler**, E. Hırş'ın Önsözünden, İstanbul, Üniversite Kitabevi, t.y.
- Candan, Turgut: **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 3 bs., Ankara, Adalet Yayınları, 2009.
- Candan, Turgut: **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu**, y.y., Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007. (AATUHK)
- Candan, Turgut: **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. bs., Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.
- Çağan, Nami: **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1975.
- Çelik, Binnur: **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, 2. bs., y.y., Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2002.
- Donay, Süheyl: **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, İstanbul, Beta Yayınevi, 2008.
- Edizdoğan, Nihat, Taş, Metin, Çelikkaya, Ali: **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Bursa, Ekin Yayınları, 2007.

- Ergen, Cafer: **İdari Yargıda Dava Açma Süreleri**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2007.
- Erginay, Akif: **Vergi Hukuku, İlkeler, Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi**, 12. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 1986.
- Gerçek, Adnan: **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2010.
- Gözübüyük, A. Şeref: **Yönetmelik Yargı**, 15. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2002.
- Gözübüyük, A. Şeref Tan,Turgut: **İdare Hukuku, Genel Esaslar**, 7. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2010.
- Güçlü, Yaşar: **Temel Kanunlarda ve Usul Kanunlarında Yer Alan Süreler**, 5. bs., y.y., Seçkin Yayıncılık, 2012.
- Güçlü, Yaşar: **Vergi Kanunlarında Yer Alan Süreler**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2010.
- Güneş, Gülsen: **Verginin Yasallığı İlkesi**, 2. bs., İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2008.
- Hesap Uzmanları Derneği: **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2011**, İstanbul, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2011.
- Kaplan, Gürsel: **İdari Yargıda Dava Açma Süreleri**, 3. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2011.
- Karakoç, Yusuf: **Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2000. (Süreler)
- Karakoç, Yusuf: **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2007. (Vergi Uyuşmazlıkları)
- Karakoç, Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2002. (Genel)
- Kırbaş, Sadık: **Vergi Hukuku, Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, 18. bs., Ankara, Siyasal Kitabevi, 2008.
- Kırman, Ahmet: **Damga Vergisi Kanunu Şerhi**, 2. bs., Ankara, Doğuş Yayınevi, 1997.
- Kızılot, Şükrü, Kızılot, Zuhul: **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 17. bs., Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2010. (Vergi İhtilafları)

- Kızılot, Şükrü, Kızılot, Zuhâl: **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, 3. bs., Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2010. (Kaçakçılık)
- Kızılot, Şükrü, Şenyüz, Doğan, Taş, Metin, Dönmez, Recai: **Vergi Hukuku**, 3. bs., Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2008.
- Kızılot, Şükrü: **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, C: I, Ankara, Savaş Yayınları, 1991.
- Köse, Yasin: **Hukuk Yargılamasında Süreler**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2012.
- Maç, Mehmet: **KDV-5**, E-Kitap, 34. Madde- İndirimin Belgelendirilmesi, s.22, (çevrimiçi) <http://www.bdo.com.tr/vergi/kdv.php>, 11.05.2011.
- Maç, Mehmet: **KDV Uygulaması**, 4. bs., y.y., Denet Yayıncılık, t.y.
- Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu: **Danışma Komisyonu Kararları**, İstanbul, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, t.y.
- Oktar, S. Ateş: **Vergi Hukuku**, 5. bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2010.
- Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet, Çağan, Nami: **Vergi Hukuku**, 11. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2003.
- Özbalcı, Yılmaz: **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, t.y. (VUK)
- Özbalcı, Yılmaz: **Vergi Davaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, t.y. (Vergi Davaları)
- Özbalcı, Yılmaz: **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, t.y.
- Özyer, Mehmet Ali: **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4. bs., y.y., Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2008.
- Reisoğlu, Safa: **Borçlar Hukuku, Genel Hükümler**, 13. bs., İstanbul, Beta Yayın, 1999.

- Sonsuzoğlu, Elif: **Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2001.
- Şenyüz, Doğan: **Vergi Ceza Hukuku**, y.y., Ekin Kitabevi, 2008.
- Taş, Metin: **Vergi İcra Hukukunda Haciz**, y.y., Ekin Kitabevi, t.y.
- Türk Dil Kurumu: **Büyük Sözlük**, (çevrimiçi) <http://tdkterim.gov.tr/bts/>, 14.01.2011.
- Uluatam, Özhan,
Methibay, Yaşar: **Vergi Hukuku**, 5. bs., Ankara, İmaj Yayıncılık, 2001.

2. MAKALELER

- Akkaya, Mustafa: “Vergi Hatalarının Yargısal Yolla Düzeltilmesinde Süre”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 2, Sayı: 13, Ocak 1994, s.153-163.
- Alantar, Doğan: “Eski ve Yeni TCK açısından Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Cezası Gerektiren Fiilerde Dava Zamanaşımı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 151, Temmuz 2005, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005076711.htm, 05.04.2012.
- Arabacı, Mehmet: “Zararlı Yıllar ve Amortisman Kayıtları ile İlgili Defter ve Belgelerin Muhafaza Süreleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 255, Kasım 2002, (çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3168>, 12.05.2011.
- Arıkan, Fahri: “Defter Tutmakla Yükümlü Olanların Muhafaza ve İbrahim Ödevi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 172, Aralık 1995, (çevrimiçi) <https://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1482>, 03.04.2012.
- Arıkan, Zeynep: “Vergi Borçlarında Tecil”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı: 46, 2004, Prof. Dr. Salih Turan’a Armağan, s. 13-33.
- Ateşaođlu,
Erdem: “Vergi Usul Kanunu’nun 371. Maddesinde Yer Alan Pişmanlık ve İslah Kurumu Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 343, Mart 2010, s. 183-199.
- Aykın, Hasan: “Türk Vergi Hukukunda Elektronik Defter, Belge Ve Kayıt Kavramları”, **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2002, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2002022956.htm, 16.02.2011.

- Barlass, İrfan: “6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun’un 12. Maddesine Göre Teminat Hükümünde Olan Eşya”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 359, Temmuz 2011, s. 153-157.
- Batun, Mehmet: “Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 213, Eylül 2010, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100917639.htm, 02.03.2012. (Tekerrür)
- Batun, Mehmet: “Mücbir Sebepler ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 345, Mayıs 2010, s. 62-73. (Mücbir Sebep)
- Batun, Mehmet: “Vergi Yargısında Yargılamanın Yenilenmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 205, Ocak 2010, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100116010.htm, 08.12.2012.
- Bayazıt, Ercan: “Sevk İrsaliyesi ile Fatura Düzenleme ve KDV’de Vergiyi Doğuran Olay İlişkisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Kasım 1997, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=1997111177.htm, 17.02.2011.
- Berki, Şakir: “Hukukta Müddet Çeşitleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: 25, Sayı: 1-2, 1968, s. 99-116.
- Beyazkılıç, Recep, Kaplan, Mesut: “Amme Alacaklarında Zamanaşımı ve Terkin”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 327, Kasım 2008, (çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5159>, 01.04.2012.
- Bıyık, Recep, Kıratlı, Aydın: “Mevcutlarda Amortisman, Amortisman Tabi Malların Satılması Ve Yenileme Fonu Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 232, Aralık 2000, (çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr/git.php?a=1&d=w&id=2843>, 25.05.2011.
- Bilen, Cumhuriyet İnan: “Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerle İlgili Özel Haller: Satış, Yenileme Fonu ve Sigorta Tazminatı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 328, Aralık 2008, (çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr/git.php?a=1&d=w&id=5187>, 25.05.2011.
- Budak, Atilla: “TTK ve VUK Çerçevesinde Yasal Defterlerin Muhafazası ve İbrazi ve Bazı Sorunlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 293, Ocak 2006, (çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3168>, 12.05.2011.

- Candan, Turgut: “İdari Yargılama Usulü Kanununun 10 ve 11. Maddelerinde 4001 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Mart 1995, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=199503456.htm, 14.06.2011. (İYUK 10-11-I)
- Candan, Turgut: “İdari Yargılama Usulü Kanununun 10 ve 11. Maddelerinde 4001 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler-III”, **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 1995, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=199505501.htm, 14.06.2011. (İYUK 10-11-III)
- Coşkun Karadağ, Neslihan, Organ, İbrahim: “İdari ve Yargısal Açından Mücbir Sebepler ve Vergi Usul Kanunu’nda Yapılması Gereken Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 357, Mayıs 2011, s. 149-160.
- Çavuş, Mehmet: “Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Kavramı ve Etkileri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 54, Ocak 2008, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080110605.htm, 05.05.2012.
- Çiftçi, Erhan: “Ödeme Emirlerine Karşı Dava Açma Sürelerine İlişkin Özel Durumlar”, **Yaklaşım Dergisi**, Ekim 1997, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=1997101157.htm, 08.02.2012.
- Çiftlik, Hayati: “Özel Ödeme Zamanları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 1984-II, s.74-80.
- Çölgezen, Övül: “Defter ve Belge İbrazi ile İlgili Özellikli Durumlar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 213, Eylül 2010, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100917640.htm, 12.05.2011. (Özellikli Durumlar)
- Çölgezen, Övül: “Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesinin Sonuçları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 350, Ekim 2010, s. 53-62.
- Çölgezen, Övül: “Gecikme Faizinin Niteliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 345, Şubat 2011, s. 77-81.
- Deliduman, Seyithan, Erdem, Murat: “6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun’a Göre Hacizden Doğan İstihkak İddiaları”, **Atatürk Üniversitesi Erincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: III, Sayı: 1, s. 297-305.
- Demir, Şeref: “Vergi Usul Kanunu’nda Bildirimler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 341, Ocak 2010, s. 107-119.

- Demirci, Azmi: “Vergi Usul Kanunun’da Düzenlenen Zamaşımı Sürelerinin Yeni Türk Ceza Kanunu ile Uyumunu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 297, Mayıs 2006, (çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4264>, 03.04.2012.
- Demirtaş, İbrahim Alpay: “Tecil Talebinin Reddi Halinde Uygulanması Gereken Tecil Faizi ve Verilecek Ödeme Süresi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 160, Aralık 1994, (çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1454>, 08.02.2012.
- Doğrusöz, A. Bumin: “İdari ve Yargısal Sürelerde Tatiller”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 188, Ağustos 2008, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080812607.htm, 09.05.2012.
- Doğrusöz, A. Bumin: “Mali Tatil Her Durumda Dava Açma Sürelerini Etkilemeyebilir”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 199, Temmuz 2009, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090714811.htm, 09.05.2012.
- Doğrusöz, A. Bumin: “Mali Tatil Ne Getiriyor?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 172, Nisan 2007, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2007049153.htm, 09.05.2012.
- Doğrusöz, A. Bumin: “Vergi Yargısında Adli Tatil ve Dava Açma Sürelerine Etkisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 165, Eylül 2006, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006098413.htm, 09.05.2012. (Adli Tatil)
- Doğrusöz, A. Bumin: “Yenileme Fonu”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 22, Eylül-Ekim 1993, s.16-17.
- Doğrusöz, A. Bumin: “Uzlaşmanın Temin Edilememesi – Vaki Olmaması Ayrımı ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 26, Ekim 1983, (çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=289>, 26.12.2011.
- Doğrusöz, A. Bumin: “Vergi Hataları ve Düzeltme Hükümlerinin Eleştirisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 197, Mayıs 2009, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090514456.htm, 25.07.2011.
- Doğrusöz, M. Ezhan: “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 155, Kasım 2005, (çevrimiçi)

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005117306.htm, 01.03.2012.

- Doğrusöz, M. Ezhan: “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 156, Aralık 2005, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005127406.htm, 01.03.2012.
- Duran, Lütfi: “İdari Kazada Dava Açma Müddeti (İdari Müruru Müddet)”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C: 11, Sayı: 1-2, 1945, s. 238-263.
- Duran, Lütfi: “İdari Müracaatlar ve Bunların Karşısında İdarenin Sükutu Meselesi”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C: 12, Sayı: 1, 1946, s. 130-199.
- Duran, Lütfi: “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü (I)”, **Amme İdaresi Dergisi**, C: 20, Sayı: 4, Aralık 1987, s. 3-17.
- Erginay, Akif: “Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşları ile Münasebeti”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: VII, Sayı: 3-4, 1951, s. 670-686, (çevrimiçi) <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/308/3049.pdf>, 19.01.2011.
- Ergün, Çağdaş Evrim: “Vergi Yargılamasında Re’sen Araştırma İlkesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: 55, Sayı: 2, 2006, s. 65-90.
- Gözübüyük, A. Şeref: “İdari Yargıda Dava Açma Süresi”, **Amme İdaresi Dergisi**, C: 2, Sayı: 4, 1969, s. 3-20.
- İleri, Yusuf: “Zamanaşımı Müessesesine Yargı Müdahalesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 345, Mayıs 2010, s. 96-102.
- Kanlıgöz, Cihan: “İdari İşlemlerde Yazılı Bildirim”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: 40, Sayı: 1-4, 1988, s. 173- 192.
- Karaca, Kazım: “Vergi Cezalarında Tekerrür Uygulamasında Son Durum”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 220, Nisan 2011, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20110419083.htm, 02.03.2012.
- Karahanogulları, Onur: “Zımnî Retten Sonra Gelen Açık Yanıtlarda Dava Açma Süresi”, (çevrimiçi) <http://80.251.40.59/politics.ankara.edu.tr/karahan/makaleler/zimni-redsonradangelenyanit.pdf>, 03.07.2011.

- Karakoç, Yusuf: “Kamu Alacaklarının Tahsil Aşamasında Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklar ve Çözümünde Görevli Yargı Organları”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 89, Mayıs 2000, s. 110-117. (Tahsil)
- Karakoç, Yusuf: “Kamu Alacaklarının Tahsili: Kamu İcra Hukuku”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 153, Haziran 2001, s. 116-135. (Kamu İcra)
- Karakoç, Yusuf: “Kamu İcra Hukukunda İstihkak Davası”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: 11, Özel Sayı: 2009, 2010, s. 1621-1656. (İstihkak Davası)
- Karakoç, Yusuf: “Mücbir Sebeplerin Vergi Yargılaması Hukukunda Dava Açma ve Kanun Yollarına Başvurma Sürelerine Etkisi”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 101, Mayıs 2001, s. 45-52. (Mücbir Sebep)
- Karakoç, Yusuf: “Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılama Usulüne İlişkin Süreler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 229, Eylül 2000, (çevrimiçi)
<http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2728>,
15.02.2012. (Yargılama Usulü)
- Karakoç, Yusuf: “Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 129, Haziran 1999, s. 84-96. (İşlevleri)
- Kaya, Cemil: “İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 10. Maddesi Uyarınca İdareye Yapılan Her Yeni Müracaatın Dava Açma Süresini Canlandırması”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C: LXVIII, Sayı: 1-2, 2010, s. 61-76.
- Kelecioğlu, M. Aykut: “Vergi Usul Kanunu’nun Tekerrür Hükmü Uygulamasında İkinci Suç Kavramı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 167, Ağustos 2002, s. 39-44.
- Kıldış, Yusuf: “Türk Vergi Hukukunda Zor Durum”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 214, Temmuz 2006, s. 90-96.
- Kumrulu, Ahmet G.: “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, s.647-668, (çevrimiçi)
<http://auhf.ankara.edu.tr/auhf-yayinlari-arsivi/armaganlar/akif-erginay-armagani/kumrulu.pdf>,
26.01.2012. (Vergi İcra)
- Kumrulu, Ahmet G.: “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: XXXVI, Sayı: 1-4, 1979, s. 147-162.

- Kumrulu, Ahmet G.: “Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: 40, Sayı: 1-4, 1988, s. 237- 250. (Gecikme Faizi)
- Kurt, Hasan: “Vergi Hukukunda Zamanaşımı Kavramı ve Yargı Kararlarının Konuya Yaklaşımı”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 41, Mayıs 1996, s.13-34.
- Maç, Mehmet, Sağlam, Meltem: “Vergi Borçlarında Tecil ve Taksitlendirme Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 211, Mart 1999, (çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1919>, 08.02.2012.
- Nas, Adil: “Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: 60, Sayı: 2, 2011, s. 309-330.
- Organ, İbrahim, Bozdoğan, Doğan: “Tahsil Zamanaşımını Kesen Hallerden Ödemenin Danıştay Kararları Işığında İrdelenmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 367, Mart 2012, s. 173-184.
- Orhan, Ali: “Vergi Sistemimizde Süreler ve Süreleri Etkileyen Durumlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 6, Kasım 1986, s. 12-28.
- Özdemirci, Fahrettin: “Elektronik Fatura (E-Fatura) Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 353, Ocak 2011, (çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=6795>, 24.12.2011.
- Özden, Murat: “Zor Durum Nedeniyle Süre Verilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 1998, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=1998041311.htm, 06.05.2012.
- Özkaya, Niyazi: “Vergilendirmede, Mali ve Adli Tatilde Sürelerin Uzaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 201, Eylül 2009, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090915303.htm, s. 09.05.2012.
- Özyer, Mehmet Ali: “2001 Yılında Tutulması Gereken Defterler, Kayıt Nizamı ve Tasdiki”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 232, Aralık 2010, (çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2850>, 15.02.2011.
- Pala, Orhan: “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Tekerrür Müessesesinin Uygulamada Yarattığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 341, Ocak 2010, s. 133-141.

- Pamukçu, Celal: “Vergi İşlemleri ile İlgili Süreler ve Süreleri Uzatan Haller”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 17, Ocak 1983, (çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=232>, 26.04.2012.
- Pehlivan, Osman: “Vergi Dairesince Kesilecek Cezalarda Ceza Kesme Zamanaşımı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 119, Temmuz 1991, <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=969>, 01.04.2012.
- Sakal, Mustafa, Alpaslan, Mustafa: “Vergi İnceleme Elemanlarınca Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Müracaat Edilmesi ve Zamanaşımı Tartışmaları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 224, Ağustos 2011, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20110819858.htm, 15.05.2012.
- Sancar, Mithat: “İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 10 ve 11. Maddeleri Bağlamında İptal Davalarında Süre”, **Amme İdaresi Dergisi**, C: 23, Sayı: 1, 1990, s. 69-88.
- Saraçoğlu, Fatih: “Mali Tatil”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 310, Haziran 2007, (çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4719>, 09.05.2012.
- Seviğ, Veysi: “Uzlaşma Gün ve Saatinin Mücbir Sebep Nedeniyle Yeniden Belirlenebileceği”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 165, Eylül 2006, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006098414.htm, 26.12.2011.
- Sonsuzoğlu, Elif: “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulü ve Yargısal Çözüm”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 167, Temmuz 1995, s. 136-145.
- Sönmez, Erdal, Ayaz, Garip: “Vergi Yargısı Kararlarının Açıklanması ve Yanlışlıkların Düzeltilmesi Talebi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 214, Haziran 1999, (çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2024>, 10.01.2012.
- Şenyüz, Doğan: “Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme: Tebliğ Zamanaşımı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 183, Mart 2008, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080311062.htm, 21.05.2012.

- Taş, Fatma: “Kaçakçılıkta Dava Zamanaşımı ve Bir Sorun”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 229, Ocak 2012, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20120120805.htm, 04.04.2012.
- Taş, Metin: “Mücbir Sepeler Dava Açma Süresini Etkiler mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 1997, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=1997051059.htm, 02.05.2012.
- Taşdelen, Aziz: “Genel İcra Hukuku ile Karşılaştırmalı Kamu İcra Hukukunda Hacizde İstihkak İddiaları ve Davaları”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: 53, Sayı: 2, 2004, s. 121-140. (İstihkak Davaları)
- Taşdelen, Aziz: “Vergi Alacağıın Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: 56, Sayı: 1, 2007, s. 279-312. (Tahakkuk)
- Temizyürek, Onur: “Kaçakçılık Suçlarında 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Uyarınca Dava Zamanaşımı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 330, Şubat 2009, <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5238>, 02.04.2012.
- Tuncer, Selahattin: “Vergi Hukukunda Mücbir Sebep”, **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2001, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2001082735.htm, 05.05.2012. (Mücbir Sebep)
- Tuncer, Selahattin: “Vergi Hukukunda Zor Durum”, **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2001, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2001092772.htm, 06.05.2012.
- Tunçel Töralp, Funda: “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 246, Mart 2009, (çevrimiçi) <http://www.bumindogruso.com/m.aspx?id=119>, 02.03.2012.
- Tüz, Hüseyin: “Yıl İçinde Dolan Defterlerde “Kayıt Zamanı” Tasdik Süresine Etki Eder mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2002, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2002012939.htm, 15.02.2011.
- Ürel, Gürol, Şeker, Kenan: “Tarh Zamanaşımı ve Defter, Belge İbrahiminde Özellikli Durumlar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 134, Şubat 2004, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name

me=2004024217.htm, 03.04.2012.

Yerlikaya, Kürşat: “Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltme ve Yargı Yolu-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 137, Mayıs 2004, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004054429.htm, 24.07.2011.

Yerlikaya, Kürşat: “Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltme ve Yargı Yolu-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 138, Haziran 2004, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004064510.htm, 24.07.2011.

Yıldırım, Ali Haydar, Kolotoğlu, Olcay: “Mücbir Sebepler ve Süre Uzaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2001, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2001082739.htm, 05.05.2012.

Yücel, Tugay: “Mücbir Sebepler ve Sonuçları-1”, **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 1993, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=19930457.htm, 05.05.2012. (1)

Yücel, Tugay: “Mücbir Sebepler ve Sonuçları-2”, **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 1993, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=19930569.htm, 05.05.2012. (2)