

T.C.

CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİ HUKUK PROGRAMI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**VERGİ HUKUKUNDA DÜZENLENEN SÜRELERİN YERİ VE ÖNEMİNİN
İNCELENMESİ**

DİLEK ÖZKAN

DANIŞMAN

YARD. DOÇ. DR. ADNAN ERDAL

MANİSA

2012

ÖZET

Vergi Hukukunda Düzenlenen Sürelerin Yeri ve Öneminin İncelenmesi

Devlet, kamu harcamalarını finanse edebilmek için kamu gelirlerine ihtiyaç duymaktadır. Vergilendirmeye ilişkin işlemlerin düzenli işleyebilmesi için süreler düzenlenmiştir. Soyut bir kavram olan süre, hukuki süreçte zamanın somut bir kısmını oluşturmaktadır. Süreler hukukta önemli bir yere sahip bulunmaktadır.

Vergi yükümlülerinin kanunda belirtilen ödevleri belirtilen zamanda yerine getirmeleri gerekmektedir. Aksi takdirde yaptırımlarla karşılaşılması mümkün olmaktadır. Ayrıca belirlenen zaman dilimi içinde kullanılmayan hakların da sonradan talep edilmesi söz konusu olmamaktadır.

Ancak mükelleflerin iradeleri dışında gerçekleşen olaylar belirlenen sürede ödevlerin yerine getirilmesine engel olabilmekte ve süreyi durdurmaktadır. Sürelerin işlemesine engel olan olay ortadan kalktıktan sonra süre tekrar işlemeye başlamaktadır.

Çalışmamızda süre kavramı, sürelerin hesaplanmasına ilişkin esaslar ile uygulamada meydana gelen etkiler ele alınmaya çalışılmıştır. Ayrıca sürelerin uygulamada meydana getirmiş olduğu etkiler yargısal kararlara dayanılarak ortaya konulmaya çalışılmış ve ilgili kanunlarda yer alan düzenlemelerin meydana getirdikleri eksiklikler üzerinde durulmaya ve öneriler verilmeye çalışılmıştır.

ABSTRACT

Examination of role and significance of the period of tax law

The government needs public revenues to finance public expenditure. Time is issued for proper functioning of transaction relating to taxation. Time is an abstract concept which concretes forms of portion of legal process. Time is an essential part of law.

Tax-payers have to perform one's legal obligations in time. Otherwise, there is possible legal sanction. In addition, the right which disused in time becomes impossible to clame after.

However, events that take place involuntary of the tax-payers might be prevention to perform one's legal obligations and stop the duration.

In this study; concept of duration, principles regarding the calculation of the time and effects in practice are tried to be mentioned. In addition based on jurisdictional decisions, the affect the durations of practise were put forward that have formed. Deficiencies caused by the regulation included in the applicable legislation are tried to be mentioned.

Yemin Metni

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Vergi Hukukunda Düzenlenen Sürelerin Yeri ve Öneminin İncelenmesi” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.... / / 2012

Adı Soyadı


T.C.
YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
ULUSAL TEZ MERKEZİ

TEZ VERİ GİRİŞİ VE YAYINLAMA İZİN FORMU

Referans No	440578
Yazar Adı / Soyadı	DİLEK ÖZKAN
Uyruğu / T.C.Kimlik No	T.C. 48283541544
Telefon / Cep Telefonu	
e-Posta	dilek_ozkn@hotmail.com
Tezin Dili	Türkçe
Tezin Özgün Adı	Vergi Hukukunda Düzenlenen Sürelerin Yeri ve Öneminin İncelenmesi
Tezin Tercümesi	Examination of Role and Significance of The Period of Tax Law
Konu Başlıkları	Maliye
Üniversite	Celal Bayar Üniversitesi
Enstitü / Hastane	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Bölüm	Maliye Bölümü
Anabilim Dalı	Maliye Anabilim Dalı
Bilim Dalı / Bölüm	Mali Hukuk Bilim Dalı
Tez Türü	Yüksek Lisans
Yılı	2012
Sayfa	126
Tez Danışmanları	Yrd. Doç. Dr. Adnan ERDAL
Dizin Terimleri	Vergi Hukuku=Tax Law Mücbir sebepler=Force majeure Zaman aşımı=Prescription
Önerilen Dizin Terimleri	
Yayımlama izni	<input type="checkbox"/> Tezimin yayımlanmasına izin veriyorum <input checked="" type="checkbox"/> Ertelemesini istiyorum [3 Yıl]

b. Tezimin Yükseköğretim Kurulu Tez Merkezi tarafından çoğaltılması veya yayımının 10.08.2015 tarihine kadar ertelenmesini talep ediyorum. Bu tarihten sonra tezimin, internet dahil olmak üzere her türlü ortamda çoğaltılması, ödünç verilmesi, dağıtımı ve yayımı için, tezime ilgili fikri mülkiyet haklarım saklı kalmak üzere hiçbir ücret (royalty) talep etmeksizin izin verdiğimi beyan ederim.
NOT: (Ertelene süresi formun imzalandığı tarihten itibaren en fazla 3 (üç) yıldır.)

10.08.2012

İmza: 

Yazdır

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 29.06.2012 tarih ve 13/6 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü öğretim Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Yüksek Lisans Programı öğrencisi Dilek ÖZKAN'ın "Vergi Hukukunda Düzenlenen Sürelerin Yeri ve Öneminin İncelenmesi" Konulu tezi incelenmiş ve aday 12.07.2012 tarihinde saat 09:30'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 120 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna	<input checked="" type="checkbox"/>	OY BİRLİĞİ	<input checked="" type="checkbox"/>
DÜZELTME yapılmasına	* <input type="checkbox"/>	OY ÇOKLUĞU	<input type="checkbox"/>
RED edilmesine	** <input type="checkbox"/>	ile karar verilmiştir.	

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

** Bu halde adayın kaydı silinir.

BAŞKAN

Yrd.Doç.Dr. Adnan ERDAL
(Danışman)

ÜYE

Doç.Dr. Tülin CANBAY

ÜYE

Yrd.Doç.Dr. Serhat BAŞTAN

Evet Hayır

*** Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir

Tez, mutlaka basılmalıdır

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, basımı gereksizdir.

İçindekiler

ÖZET.....	ii
ABSTRACT	iii
YEMİN METNİ.....	i
KISALTMALAR	vii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA SÜRELER VE ÇEŞİTLERİ

A. SÜRE KAVRAMI VE VERGİ HUKUKUNDA YERİ	4
1. SÜRE KAVRAMI	4
2. HUKUKTA SÜRELER	5
a. Özel Hukukta Süreler.....	5
b. Kamu Hukukunda Süreler.....	8
3. VERGİ HUKUKUNDA SÜRELER.....	10
B. SÜRELERİN SINIFLANDIRILMASI.....	13
1. SINIFLANDIRMANIN AMACI.....	13
2. SÜRELERİN ORGANİK YÖNDEN SINIFLANDIRILMASI	14
a. Kanuni Süreler.....	14
b. İdari Süreler.....	15
c. Yargısal Süreler	17
3. SÜRELERİN YÖNELDİKLERİ KİŞİLERE GÖRE SINIFLANDIRILMASI	18
a. Vergi Yükümlüleri ve Sorumluları İçin Belirlenen Süreler	18
b. İdare İçin Belirlenen Süreler	19
4. SÜRELERİN HUKUKİ NİTELİKLERİNE GÖRE SINIFLANDIRILMASI	20
a. Hak Düşürücü Süreler.....	20
b. Zamanaşımı Süreleri	21
c. Vergi Ödevleri İle İlgili Süreler	23
d. Müsamaha (Hoşgörü) Süreleri	24
e. Düzenleyici (Uyarıcı) Süreler.....	25
5. SÜRELERİN VERGİ HUKUKU KOLLARINA GÖRE SINIFLANDIRILMASI	26
C. SÜRELERİN HESAPLANMASINA İLİŞKİN ESASLAR	28
1. GÜN OLARAK BELİRLENMİŞ SÜRELERİN HESAPLANMASI	30

2.	HAFTA, AY VEYA YIL OLARAK BELİRLENMİŞ SÜRELERİN HESAPLANMASI	30
3.	SONU BELLİ BİR GÜN İLE BİTEN SÜRELERİN HESAPLANMASI	31
4.	SÜRELERİN HESAPLAMASINDA RESMİ TATİL GÜNLERİ.....	32

İKİNCİ BÖLÜM

SÜRELERİN UZAMASINA NEDEN OLAN HALLER

A.	MÜCBİR SEBEPLER.....	36
1.	MÜCBİR SEBEP SAYILAN HALLER.....	40
a.	<i>Ağır Kaza, Ağır Hastalık ve Tutukluluk Halleri.....</i>	<i>41</i>
i.	<i>Ağır Kaza ve Ağır Hastalık Hali.....</i>	<i>41</i>
ii.	<i>Tutukluluk Hali</i>	<i>43</i>
b.	<i>Yangın, Yer Sarsıntısı ve Su Basması Gibi Afetler</i>	<i>45</i>
c.	<i>Kişinin İradesi Dışında Meydana Gelen Mecburi Gaybubetler</i>	<i>48</i>
d.	<i>Sahibinin İradesi Dışındaki Sebeplerle Defter ve Vesikaların Elden Çıkmış Olması ...</i>	<i>48</i>
e.	<i>Diğer Haller</i>	<i>52</i>
2.	MÜCBİR SEBEPLERİN SONUÇLARI	52
3.	MÜCBİR SEBEP HALLERİNİN UYGULAMADAKİ ETKİLERİ	53
a.	<i>Mücbir Sebebin Beyanname Verme Süreleri ve Ödeme Sürelerine Etkileri.....</i>	<i>54</i>
b.	<i>Mücbir Sebebin Tarhiyata Etkisi.....</i>	<i>56</i>
c.	<i>Mücbir Sebebin 6183 Sayılı Kanun'da Yer Alan Sürelere Etkisi</i>	<i>58</i>
d.	<i>Mücbir Sebep Hallerinin İdari Yargılama Kanunu'nda Yer Alan Dava Açma Sürelerine Etkileri.....</i>	<i>59</i>
B.	ZOR DURUM NEDENİYLE SÜRENİN UZAMASI VE ZOR DURUMUN ESASLARI.....	62
1.	YAZILI TALEPTE BULUNULMASI	64
2.	EK SÜRE TALEBİNDE GÖSTERİLEN MAZERETİN İDARECE KABUL EDİLEBİLİR OLMASI	65
3.	EK SÜRE NEDENİYLE VERGİNİN TAHSİLİNİN TEHLİKEYE GİRMEMESİ	65
C.	ÖLÜM NEDENİYLE SÜRELERİN UZAMASI VE ÖLÜM OLAYININ V.U.K. AÇISINDAN SONUÇLARI.....	66
1.	ÖLÜM HALİNDE İŞ BIRAKMA BİLDİRİMİNE ETKİLERİ	67
2.	ÖLÜM HALİNİN SÜRELERE ETKİSİ	68
D.	MALİ TATİL SÜRESİNİN UYGULAMADAKİ YERİ	69
1.	MALİ TATİLİN KAPSAMI.....	69
2.	YASAL DÜZENLEMELER.....	69
3.	UYGULAMADA MALİ TATİL VE ADLİ TATİL İLE BİR ARADA OLMASI HALİNDE DAVA AÇMA SÜRELERİ	71
a.	<i>Beyanname Verme ve Ödeme Süreleri Açısından Etkileri</i>	<i>71</i>

b.	Muhasebe Kayıt Süreleri ile Bildirme Süreleri Açısından Etkileri	73
c.	Dava Açma Süreleri Açısından Etkileri	74
d.	Mali Tatil ve Adli Tatilin Bir Arada Olması Halinde Dava Açma Süreleri	76
E.	VERGİ USUL KANUNU'NDA DÜZENLENEN TARH ZAMANAŞIMI SÜRELERİ	79
1.	Veraset Ve İntikal Vergisinde Tarh Zamanaşımı	81
2.	Emlak Vergisinde Tarh Zamanaşımı	83
3.	Damga Vergisinde Tarh Zamanaşımı	84
4.	Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarım İşlerinde Tarh Zamanaşımı	85

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA YER ALAN SÜRELER

A.	VERGİ USUL HUKUKUNDA YER ALAN SÜRELER	86
B.	AMME ALACAKLARI TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN'DA DÜZENLENMİŞ OLAN SÜRELER	89
C.	İDARİ YARGILAMA USUL KANUNU'NDA DÜZENLENMİŞ OLAN SÜRELER	91
D.	VERGİ KANUNLARINDA YER ALAN SÜRELER	94
1.	GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA DÜZENLENMİŞ OLAN SÜRELER	94
2.	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA DÜZENLEMİŞ OLAN SÜRELER	95
3.	KATMA DEĞER VERGİSİNDE DÜZENLENMİŞ OLAN SÜRELER	96
4.	ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE DÜZENLENMİŞ OLAN SÜRELER	97
5.	EMLAK VERGİSİNDE DÜZENLENMİŞ OLAN SÜRELER	97
6.	VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDE DÜZENLENMİŞ OLAN SÜRELER	97
7.	DAMGA VERGİSİNDE VE HARÇLAR KANUNU'NDA DÜZENLENMİŞ OLAN SÜRELER	98
E.	ZAMANAŞIMINI VERGİ HUKUKUNDA DÜZENLENEN SÜRELERLE KARŞILAŞTIRMA	100
F.	YARGISAL KARARLAR IŞIĞINDA SÜRE UYGULAMALARI	102
G.	SÜRELERLE İLGİLİ ÖNERİLER	108
	SONUÇ	113
	KAYNAKÇA	117

KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
a.g.t.	: Adı geçen tez
md.	: Madde
s.	: Sayfa
t.y.	: Tarih yok
A.A.T.U.H.K.	: Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
C.M.K.	: Ceza Muhakemeleri Kanunu
D.V.	: Damga Vergisi
D.V.K.	: Damga Vergisi Kanunu
E.V. K.	: Emlak Vergisi Kanunu
G.V.	: Gelir Vergisi
G.V.K.	: Gelir Vergisi Kanunu
H.M.K.	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İ.Y.U.K.	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.D.V.	: Katma Değer Vergisi
K.D.V.K.	: Katma Değer Vergisi Kanunu
K.H.K.	: Kanun Hükümünde Kararname
K.V.K.	: Kurumlar Vergisi Kanunu
M.K.	: Medeni Kanun

- M.T.İ.H.K.** : Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun
- Ö.T.V.** : Özel Tüketim Vergisi
- Ö.T.V.K.** : Özel Tüketim Vergisi Kanunu
- PTT** : Posta ve Telgraf Teşkilatı Müdürlüğü
- T.T.K.** : Türk Ticaret Kanunu
- V.İ.V.K.** : Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
- V.U.K.** : Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Devlet, kamu hizmeti sunmak için yapmış olduğu harcamaları finanse edebilmek için kamu gelirlerine ihtiyaç duymaktadır. Vergi, resim, harç gibi gelirler ile söz konusu harcamalar finanse edilmeye çalışılmaktadır. Bu gelirler içersinde vergi gelirleri önemli bir paya sahip olmaktadır.

Vergi; gerçek ve tüzel kişilerden devletin egemenlik gücüne dayanarak, hukuki cebir altında ve karşılıksız olarak kamu harcamalarının finansmanında kullanılmak üzere alınan ekonomik değer olarak ifade edilmektedir.

Vergilere ilişkin düzenlemeler, vergilerin kanuniliği ilkesinin bir gereği olarak yasama organı tarafından şekli ve maddi anlamda ilgili kanunlarda yer almaktadır. Gerekli düzenlemelerin ilgili kanunlarda yer alıyor olması aynı zamanda bireylerin karşı karşıya kalacağı hukuki sonuçları önceden bilmesi anlamına gelen ve anayasal vergileme ilkelerinden biri olan hukuki güvenlik ilkesi gereğince bireyler devletin gerçekleştireceği uygulamalara karşı korumuş olmaktadır.

Vergilendirme işlemi, vergiyi doğuran olayın ilgili kanunda belirtilen şartların meydana gelmesi ile gerçekleşmekte ve vergilendirme sürecinin başlangıcını oluşturmaktadır. Vergilendirme süreci sırasıyla; tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil olmak üzere dört aşamadan meydana gelmektedir. Tüm bu aşamalar usul kanununda birtakım süre hükümlerine bağlanmıştır. Mükelleflerin ilgili kanunlarında belirlenen süre zarfında kendilerine düşen vergi ödevlerini yerine getirmeleri gerekmektedir.

Süre, soyut bir kavram olmakla birlikte belirli bir zaman dilimini ifade etmesi, sınırlandırılmış olması ile somut bir hal almaktadır. Hukukun tüm dallarında önemli bir yere sahip olan süreler, vergi hukukunda da oldukça önemli bir noktada bulunmamaktadır. Mükellefler vergi kanunlarında belirlenen süre içinde ödevlerini yerine getirmediğinde birtakım hukuki yaptırımlarla karşı karşıya kalmaları mümkün olmaktadır.

Özel hukukta yer alan zamanaşımı ve hak düşürücü süreler kamu hukukunda da yer almaktadır. Hatta kamu hukuku, kamu düzenini ön planda tutması nedeniyle söz konusu zamanaşımı süreleri özel hukukta düzenlenen hak düşürücü sürelerde olduğu

gibi re'sen dikkate alınmaktadır. Borçlar hukukunda zamanaşımı süreleri borçlu tarafından def'i olarak ileri sürülmektedir. Kamu hukukunun bir dalı olan vergi hukukunda düzenlenen zamanaşımı, özel hukukta düzenlenen hak düşürücü sürelere benzemektedir. Dolayısıyla belirlenen süre içinde hak kullanılmadığında hak varlığını yitirmektedir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'muzda mükelleflere defter tutma, işe başlamanın bildirilmesi, iş değişikliğinin bildirilmesi gibi birtakım ödevler yüklenmiş ve bireylerin söz konusu vergi ödevlerini yerine getirmelerinde süreler düzenlenmektedir. Düzenlenen sürelerle yükümlüler haklarını hangi zaman sınırı içinde kullanmaları gerektiğini bilmektedirler. Ayrıca belirlenen süre zarfında, haklarını kullanmadıkları takdirde daha sonra talep etme hakkını kaybetmelerine neden olabilmektedir. Zamanında yerine getirilmeyen yükümlülükler nedeniyle farklı yaptırımlarla karşılaşılması mümkün olabilmektedir. Dolayısıyla, süreler bu bakımdan önemli bir yere sahip bulunmaktadır.

Ayrıca belirlenmiş olan süre zarfında mükelleflerin ödevlerini iradeleri dışında meydana gelen olaylar nedeniyle yerine getirememiş olmaları da söz konusu olabilmektedir. Bu sebeple mükelleflere tanınan süreler uzayabilmektedir. Süreleri durduran bu haller mücbir sebep olarak ifade edilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde mücbir sebep hallerinin neler olduğu sayılarak maddenin sonuna "gibi haller" ibaresi eklenmiştir. "Gibi haller" ibaresi söz konusu kanun hükmünün günün koşullarına ve durumun özelliklerine göre değerlendirilebilmesine imkân tanımış olmaktadır.

Mücbir sebepler dışında süreleri durduran, uzamasına neden olan durumlar da bulunmaktadır. Bunlar arasında yeni düzenlenmiş olan mali tatil ile adli tatil bulunmaktadır. Süreler mali tatil ve adli tatil nedenleriyle de durmakta ve kaldığı yerden işleyebilmektedir.

Bu çalışmanın önemi; sürenin mükellefler açısından ne kadar önemli olduğunun ve bir o kadar da karmaşık yapıda bulunduğunun, idarenin ve özellikle de mükelleflerin kendileri için belirlenmiş süreleri ne ölçüde bilebilmeleri gerektiğinin, süreleri

kaçırmaları halinde ne tür yaptırımlarla karşılaşacakları konusunda katkı sağlanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın amacı; özellikle mükellefler açısından Vergi Usul Kanunu ve diğer kanunlarda düzenlenmiş olan sürelerin farklı olmasının mükelleflerin kafalarının karışmasına neden olduğu, çoğu kez bu karışıklık ve de mükelleflerin kendilerine tanınan hakları tam manasıyla bilememesinden kaynaklanan sonuçlar nedeniyle sürelerin önemini ortaya koymaktır.

Vergi hukukunda yer alan süreler ve öneminin incelenmesi ele alınmaya çalışılmış olan tezimiz üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde süre kavramına değinilerek hukukta sürelere ve sürelerin sınıflandırılmasındaki amaçlara literatür taraması yapılarak yer vermeye çalışılmıştır.

İkinci bölümde düzenlenmiş olan sürelerin hesaplanması, bu sürelerin durmasına neden olan hallere öncelikle literatür taraması yapılarak daha sonra da Danıştay kararları ile uygulamada meydana getirdiği sonuçlara değinilmiştir.

Son olarak da üçüncü bölümde başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere çeşitli vergi kanunlarında düzenlenmiş olan sürelere, yargı kararlarına ve de uygulamada karşılaşılan sonuçlardan yola çıkılarak sürelerle ilgili öneriler getirilmeye çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA SÜRELER VE ÇEŞİTLERİ

A. SÜRE KAVRAMI ve VERGİ HUKUKUNDA YERİ

1. Süre Kavramı

Sözcük olarak süre, bir olayın başı ile sonu arasında geçen zaman parçası, zaman aralığı, zaman bölümü, müddet anlamlarına gelmektedir. Soyut bir kavram olan süre, zamanın somut bir kesitini ifade etmekte ve bu anlamda süreler, belirli olarak sınırlandırılmış ya da önceden belirlenebilen zaman kesitleri olarak da tanımlanabilmektedir¹. Müddet kavramı Türk Dil Kurumu sözlüğünde, süre olarak tanımlanmaktadır. Mühlet kavramı ise vade olarak tanımlanmaktadır². Vergi hukukumuzda mühlet kavramı idari süreler içerisinde yer almaktadır. Örneğin vergi incelemesi yapılırken mükelleften defter ve belgelerini daireye getirmesi istenebilmektedir. Haklı bir mazeret beyan eden mükelleflere, defter ve belgelerini getirmeleri için *münasip bir mühlet* verilmektedir³.

Hukuki açıdan vade kavramı belirlenen süreyi, borcun ödenme ve ifa zamanlarını ifade etmektedir⁴. Kamu borçlusu, borcunu vadesinde ödemediği takdirde kendiliğinden temerrüde düşmüş olmaktadır. Özel hukukta ilke olarak borçlunun temerrüdü alacaklının ihtarını gerekli kılmaktayken Vergi İcra Hukuku'nda kamu alacaklısının ihtarına gerek kalmadan vadenin dolmasıyla borçlu otomatik olarak mütemerrid (direnen) olmaktadır. Dolayısıyla kamu borçlusu açısından ortaya çıkan hukuki durum kamu alacağı için gecikme zammının işlemeye başlaması olmakta; başka bir ifadeyle vade tarihinden sonra ödeme yapmanın karşılığını oluşturmaktadır.

Ayrıca gecikme faizi ise vergi kanununda öngörülen normal süre geçirildikten sonra tarh edilmiş olmasının bir sonucu olmaktadır. Normal tarh dönemi geçtikten sonra

¹ Yusuf Karakoç; **Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 23.

² TDK, <http://tdkterim.gov.tr/bts/>, (ERİŞİM: MAYIS 2012).

³ Nurettin Bilici; **Vergi Hukuku (Genel Hükümler – Türk Vergi Sistemi)**, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 28. Bası, Seçkin Yayınları, Mart, 2012, s. 80.

⁴ Hukuk Sözlüğü, <http://www.uyap.gov.tr/destek/hs/index.htm>, (ERİŞİM: MAYIS 2012).

ikmalen ya da re'sen tarh edilen vergilerin tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içerisinde ödenmeleri gerekmektedir. Bu bir aylık sürenin son günü vade tarihini ifade etmektedir⁵. Başka bir ifade ile gecikme faizi, tahakkuk aşaması ile ilgili olup, tahakkuku geciktirilen vergiler için söz konusu olmaktadır⁶.

2. Hukukta Süreler

Hukukta süre kavramı, zamanın somut bir kesimini ifade etmekte ve süre 1982 Anayasası'nın birçok hükmüne yansımaktadır. 1982 Anayasası'nın 141. maddesinin son cümlesinde yer alan ifadeye göre; “davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması yargının görevidir” ve bu cümlede yer alan mümkün olan süratle ifadesi ile gecikmeleri önleme amacı güdülmektedir⁷.

Hukuki bir durumda değişiklik kanunla, hukuki bir işlemle ya da zamanın geçmesi ile gerçekleşmektedir. Zamanın geçmesi bir hakkın doğumunda olduğu gibi hakkın kaybedilmesi veya hukuki ilişkinin sona ermesi konusunda etkisini göstermede önemi bulunmaktadır⁸. Başka bir ifade ile belli bir sürenin geçmesine hukuk düzenince bazı durumlarda hukuki sonuçlar bağlanmaktadır⁹.

a. Özel Hukukta Süreler

Bireylerin birbirleri ile olan ilişkilerini düzenleyen kurallar bütünü özel hukukun konusunu oluşturmakla birlikte taraflar eşit konumda bulunmaktadır. Özel hukuk Medeni Hukuk, Ticaret Hukuku, Borçlar Hukuku ve Devletler Özel Hukukundan oluşmaktadır¹⁰.

⁵ Fethi Heper, Recai Dönmez; **Vergi Hukuku**, Açıköğretim Fakültesi Dizgi Ekibi, 4. Baskı, Eskişehir, 2006, s. 234.

⁶ Bilici; **a.g.e.** , s.107.

⁷ Zehra Odyakmaz; “Hukuka Zaman ve İdari Yargıda Makul Süre Sorunu”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (TAAD)**, Yıl: 1, Sayı:2, Temmuz, 2010, s. 17.

⁸ Nami Çağan; **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 389, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975, s. 2.

⁹ Berkan Karagöz; “ Vergi Hukukunda Zamanaşımı”, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2008, s. 4.

¹⁰ Erdem Azman; “Vergi Hukukunun Özel Hukuk İle İlişkisi” , **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2010, s. 5.

Özel hukukta süre, özellikle de zamanaşımı, kanunun belirlediği şartlar altında bir zamanın geçmesi nedeniyle hak kazanma şeklinde ortaya çıkan durum, kazandırıcı zamanaşımı kavramı ile ifade edilmektedir¹¹. Hakkın kullanılmasının süreyle sınırlandırılmış olmasının bir başka sonucu ise söz konusu süre içerisinde hareketsiz kalmış olması durumunda kaybettirici zamanaşımını ortaya çıkarmaktadır. Kaybettirici zamanaşımı alacak hakkının kendisini değil, söz konusu alacağın takip edilme imkânını ortadan kaldırmaktadır. Ayrıca hakkın kendisini belirli bir sürenin geçmesiyle ortadan kaldıran zaman sınırlamaları ise hak düşürücü süreler olarak ifade edilmektedir. Buradaki amaç uzun bir zaman içinde kullanılmayan hakların daha sonra kullanılmak istenmesinin objektif iyiniyet kuralına aykırı bir durum oluşturmamasına yönelik olmaktadır¹².

Medeni Kanun'da düzenlenmiş olan sürelerden bazıları;

- Md. 602'ye göre, vasiyet alacaklısının dava hakkı, ölüme bağlı kazandırmayı öğrenmesinin veya vasiyet borcu daha sonra muaccel olacaksa muaccel olma tarihinin üzerinden on yıl geçmekle zamanaşımına uğrar,
- Md. 606'ya göre, miras üç ay içinde red olunabilir. Bu süre yasal mirasçılar için mirasçı olduklarını daha sonra öğrendikleri ispat edilmedikçe mirasbırakanın ölümünü öğrendikleri; vasiyetname ile atanmış mirasçılar için mirasbırakanın tasarrufunun kendilerine resmen bildirildiği tarihten işlemeye başlar,
- Md. 33'e göre, gaiplik kararının istenebilmesi için, ölüm tehlikesinin üzerinden en az bir yıl veya son haber tarihinin üzerinden en az beş yıl geçmiş olması gerekir. Mahkeme, gaipliğine karar verilecek kişi hakkında bilgisi bulunan kimseleri, belirli bir sürede bilgi vermeleri için usulüne göre yapılan ilânla çağırır. Bu süre, ilk ilânın yapıldığı günden başlayarak en az altı aydır.

¹¹ Ahmet Akbaba; "İdari Yargıda Dava Açma Süreleri", **Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Kırıkkale, 2007, s. 4; Çağan; **a.g.e.** , s. 2.

¹² Çağan; **a.g.e.** , s. 3.

Kanun koyucu hem şahsa ilişkin hakların talebini hem de kamu kurumlarına düşen görevlerin yerine getirilmelerini, sosyal ilişkilerin iyi bir biçimde devamı açısından belirli zaman dilimleri ile sınırlamış ve bu sınırlara uyulmaması hallerini çeşitli müeyyidelere tabi tutmuş olmaktadır. Belirli bir zamanın geçmesi, alacaklı ile borçlu arasındaki hukuki ilişkiyi sona erdirmemektedir. Hukukumuzda zamanaşımı kavramının iki yönü bulunmaktadır. Birincisi belirli bir sürenin geçmesiyle bir hakkın talep edilebilirliğinin yitirilmesi şeklindeki iskatî zamanaşımı; diğeri yine belirli bir sürenin geçmesiyle bazı şartlar altında bir mülkiyet hakkının kazanılması şeklindeki kazandırıcı zamanaşımıdır. İskatî zamanaşımı Borçlar Hukukuna, kazandırıcı zamanaşımı ise Eşya Hukukuna ilişkin bulunmaktadır.

Borçlar Kanunu'nda zamanaşımı, borcu sona erdiren sebepler arasında sayılmasına rağmen aslında sadece alacağın talep edilebilme yetkisini zaman itibariyle sınırlandırmaktadır. Borçlu zamanaşımı def'ini ileri sürmediği sürece alacak kendiliğinden sona ermemiş olmakta; diğeryandan zamanaşımına uğramış olan borcunu ödeyen borçlu ise bunu geri isteyememektedir¹³.

Borçlar Kanunu'nda düzenlenmiş olan sürelerden bazıları;

- Md. 125'e göre, bu kanunda başka suretle hüküm mevcut olmadığı takdirde her dava on yıllık müruru zamana tabidir,
- Md. 126'ya göre, kira alacakları, sermaye faizleri ve belirli zamanlarda ifa edilecek edimler; erzak bedeli, nafaka, otel ve lokanta masraflarına ilişkin davalar; esnafın, perakendecilerin, sanatkârların, noterlerin ve işçilerin ücret alacakları beş yıllık müruru zamana tabidir,

Ticaret hukuku, kişiler arasındaki ticari ilişkileri düzenleyen kurallardan meydana gelmektedir. Ticaret Hukuku'nda yer alan süreler;

- Md. 101'e göre, cari hesabın tasfiyesine, kabul edilen veya mahkeme kararıyla saptanan artan tutara ya da faiz alacaklarına, hesap hata ve

¹³ Ayşe Arat; "Türk Borçlar Hukukunda Alacak Zamanaşımı", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Sayı: 3-4, Yıl: 2004, s. 194.

yanılmalarına, cari hesabın dışında tutulması gereken veya haksız olarak cari hesaba geçirilmiş olan kalemlere veya tekrarlanan kayıtlara ilişkin bulunan davalar, cari hesap sözleşmesinin sona ermesinden itibaren beş yıl geçmekle zamanaşımına uğrarlar,

- Md. 82/7'ye göre, bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir,
- Md. 82/8'e göre, gerçek kişi olan tacirin ölümü hâlinde mirasçıları ve ticareti terk etmesi hâlinde kendisi defter ve kâğıtları birinci fıkra gereğince saklamakla yükümlüdür. Mirasın resmî tasfiyesi hâlinde veya tüzel kişi sona ermişse defter ve kâğıtlar birinci fıkra gereğince on yıl süreyle sulh mahkemesi tarafından saklanır.

b. Kamu Hukukunda Süreler

Kamu hukuku, devletin egemenlik gücünden kaynaklanan ilişkileri düzenlemektedir. Kamu hukuku; Anayasa Hukuku, İdare Hukuku, Ceza Hukuku, Uluslararası Hukuk, İdari Yargılama Hukuku, İcra İflas Hukuku ve Vergi Hukuku'ndan oluşmaktadır.

Vergi hukuku; devletin ve bireylerin yer aldığı vergi ilişkisini incelemekle birlikte vergi ilişkisinde tarafların eşitliği söz konusu olmamaktadır. Dolayısıyla vergi hukuku, kamu hukukunun bir dalını oluşturmaktadır¹⁴.

Vergi yükümlülükleri ve sorumluları ile idare için vergiye ilişkin işlemlerin yerine getirilmesi sırasında uyulması gereken süre hükümleri düzenlenmiştir¹⁵. Mükelleflerin işe başlama, işi bırakma bildirimleri; beyanname verme süreleri gibi süre hükümleri düzenlenmiştir. Ödeme sürelerine ilişkin hükümler, Amme Alacakları Tahsil Usulü

¹⁴ Bilici; **a.g.e.** , s. 31.

¹⁵ Çağan; **a.g.e.** , s. 42.

Hakkında Kanun (A.A.T.U.H.K.)’nun 37. maddesi ile Vergi Usul Kanunu (V.U.K.)’nun 111. maddesinde düzenlenmiştir¹⁶. A.A.T.U.H.K.’nun 37. maddesine göre, “amme alacakları hususi kanunlarında belli edilen zamanlarında ödenir. Hususi kanunlarında ödeme zamanı belli edilmemiş amme alacakları Maliye Vekâletince belirlenecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenir.” denilerek hükme bağlanmıştır.

İdare hukukunda yer alan süreler hak arama özgürlüğünü yakından ilgilendirmekte ve bu ilkelerin yargısal denetimi aksatmaması gerekmektedir. İdari dava açılmasının bir süreye bağlanmaması sürekli dava tehdidi ile belirsizlik doğurabilmektedir¹⁷. İdare hukukunda dava açma sürelerinin yöneldiği amaç özel hukukta yer alan amaçtan farklı bir durum ortaya çıkarmaktadır. Dolayısıyla kamu yararı amacı idare hukukunda daha kuvvetli bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Ayrıca idari yargıda dava açma süreleri özel hukukta düzenlenmiş olan sürelerden daha kısa olarak belirlenmektedir¹⁸. Genel olarak dava açma süreleri dava niteliğini taşıyan başvuruların yapılabilmesi için kabul edilmiş zaman sınırlamalarını ifade etmektedir¹⁹.

Vergi yargılaması hukukunda düzenlenmiş olan dava açma süreleri büyük önem taşımaktadır. Dava açma süreleri kamu düzenine ilişkin olmaları itibariyle belirlenen sürenin kısa olması gerektiğinin daha yararlı olacağı kabul edilmektedir²⁰. Belirlenen süre zarfında dava açma hakkının kullanılmaması dava hakkının varlığını ortadan kaldırmaktadır. Bu açıdan ele alındığında idari dava açma sürelerinin özel hukukta yer alan hak düşürücü sürelerde olduğu gibi hakkın kendisinin varlığını ortadan kaldırdığı görülmektedir. Ancak hak düşürücü sürelerin durma veya kesilmesinin söz konusu olmaması nedeniyle bu noktada birbirlerinden ayrılmaktadırlar.

Danıştay ve idare mahkemelerinde dava açma süresi altmış; vergi mahkemelerinde ise otuz gündür²¹.

¹⁶ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan; **Vergi Usul Hukuku (Gözden Geçirilmiş Yeni Bası)**, İzmir, 2007, s. 13.

¹⁷ Odyakmaz; **a.g.m.**, s. 3.

¹⁸ Çağan; **a.g.e.**, s. 3.

¹⁹ Karakoç; **a.g.e.**, s. 42.

²⁰ Karakoç; **a.g.e.**, s. 42.

²¹ Akbaba; **a.g.t.**, s. 6 – 7.

3. Vergi Hukukunda Süreler

Vergi hukuku, devletin egemenlik gücüne dayanarak almış olduğu vergi dolayısıyla ortaya çıkan hak ve ödevleri düzenleyen ve verginin hukuki esasını inceleyen bir kamu hukuku dalıdır. Vergi hukuku maddi ve şekli vergi hukuku olarak ikiye ayrılmaktadır. Hukukun diğer dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da belirli bir sürenin geçmesi ile bazen bir hak sona ermekte bazen de bir ödev ya da yükümlülük ortaya çıkmaktadır. Gerek maddi gerek şekli vergi hukukuna ilişkin kurallarda süre hükümleri geniş yer tutmaktadır²². Özel hukuk, kamu hukuku ve şekli hukuk kuralları düzenledikleri zaman aralığını hukuki ilişkilerde birtakım hukuki sonuçlar doğuracak şekilde kullanmaktadır²³. Hakların talep edilmesi, ödevlerin yerine getirilmesi, yetkilerin kullanılması açısından süre kavramı önem taşımaktadır²⁴.

Vergi hukukunda sürelerin önemli bir yeri vardır. Vergi yönetiminin düzenli bir şekilde işlemesi, öngörülen belli edilmiş işlemlerin sınırlı zaman dilimleri içerisinde yapılmasını gerektirmektedir. Gerek vergi uygulamalarında gerekse vergi yönetiminde disiplin sağlama ihtiyacı vergisel ödevlerin belirli sürelerde yapılmasını gerekli kılmaktadır²⁵. Bu anlamda süreler, yükümlüler için ödevlerin yerine getirilmesi açısından belirlilik, kesinlik sağlarken devlet açısından ise alacağın hızlı ve etkili bir şekilde toplanması sağlamaktadır²⁶. Örneğin, mükelleflerin tutmak zorunda oldukları defterlerin onaylatılmasından beyannamelerin verilmesine ve ödenmesine kadar geçen birçok yükümlülüğün belirlenmiş sürelerde yapılması gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında maddi anlamda bir kayıp olmasa bile sadece süre hükümlerine uyulmadığı nedeniyle ciddi yaptırımlarla karşı karşıya kalılabilmektedir²⁷.

²² Tosuner, Arıkan; **a.g.e.** , s. 67.

²³ Çağan; **a.g.e.** , s. 1.

²⁴ Ateş Oktar; **Vergi Hukuku (Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 5. Baskı)**, Türkmen Kitabevi, 2010, s.93.

²⁵ Murat Dayanç; “Vergi İncelemesinde Süre Sınırlamasının Analizi” <http://www.muhasibeveergi.com/ContentFiles/files/E-Kitap%20%C4%B0%C3%A7erikleri/vergi%20incelemesinde%20sure%20sinirlamasinin%20analizi.pdf>, (ERİŞİM: OCAK 2012).

²⁶ Hamit Görür; “Kamu İcra Hukukunda Süreler”, İzmir, 2010, s. 2, http://www.izmirbim.adalet.gov.tr/makale_mesleki.htm, (ERİŞİM: OCAK 2012).

²⁷ Heper, Dönmez; **a.g.e.** , s. 141.

Hukuk devleti, temel bir anayasal ilke olarak bütün devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olmasını ve kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını amaçlamaktadır²⁸. Vergilendirme ile ilgili ilkelerin anayasalarda yer alması, kişileri devletin egemenlik gücüne karşı korumakta, onların temel hak ve özgürlüklerinin korunabilmesi açısından önem taşımaktadır²⁹. Hukuk devletinin esasını da devletin egemenlik gücünün hukukla bağlanması ve sınırlandırılması düşüncesi oluşturmaktadır. Devletin mali sorumlulukları ve yetkileri, diğer yandan da mali yetkilerinin de hukuk sınırları içerisinde kısıtlanmasının, kurallarının oluşturulması gerekmektedir. Buradan hareketle, vergilendirme yetkisinin keyfi olarak kullanılmasının önlenmesi, yetkinin ancak bir hukuk düzeni içerisinde kullanılması amaçlanmaktadır³⁰.

Vergi hukuku, hukuk devleti kavramı ile yakın ilişki içinde bulunmaktadır. Devlet, vergilendirme yetkisini hukuk kuralları ve anayasal vergilendirme ilkeleri içerisinde kullanmaktadır ve bu ilkelerden biri de, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutum ve davranışlarını buna göre güvenle düzenleyebilmesini ifade eden hukuki güvenlik ilkesidir³¹.

Vergilerin yasallığı ilkesi, yasa koyma yetkisine sahip olan organın vergilendirme yetkisini kullanmasıdır³². Yasallık ilkesi vergilere ilişkin düzenlemelerin şekli ve maddi anlamda kanunla yapılmasını gerektirmektedir³³. Bu ifadenin kökeninde “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi yatmaktadır. Anayasa’nın 73. maddesinin 3. fıkrasında ise “vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler ancak kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır.” hükmü yer almaktadır³⁴. Dolayısıyla bu ilke, genel olarak keyfi ve idari

²⁸ Abdullah Tekbaş; **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/396, Ankara, 2009, s. 199.

²⁹ Serkan Selvi; “Vergilendirmenin Temel Hak ve Özgürlüklerle İlişkisi”, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2010, s. 35.

³⁰ Yiğit Kovancı; “Vergi Hukukunda Zamanaşımı”, **Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2010, s. 9.

³¹ Yıldırım Taylar; “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 307, Mart, 2007, s. 4.

³² Selvi; **a.g.t.**, s. 36.

³³ Tekbaş; **a.g.e.**, s. 245.

³⁴ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan; **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, 2008, s. 17.

takdiri uygulamaları önlemekte, bireylerin özgürlüklerini koruyan güvenlik sınırını oluşturmada önem arz etmektedir³⁵. Vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler açısından belirgin olmasına dayanmaktadır. Vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil usullerinin, yaptırımların ve zamanaşımı gibi çeşitli yönlerin de yasada yer alması, yeterince belirlenmesi gerekmektedir³⁶.

Vergi hukukunda vergilendirme işlemlerinin her bir aşaması (tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil) belirli sürelerle öngörülmüştür. Vergi hatalarının idari işlem aşamasında düzeltilmesi ve yargılama süreçleri itibariyle hem mükellefleri hem de idareyi bağlayan süreler de belirlenmiştir. Yapılan idari işleme karşı yargı yoluna gidilmesi durumunda yargılama süreci de çeşitli sürelerle bağlanmıştır³⁷. Bu anlamda süreler, mükellefler için idareye karşı bir güvence oluşturmaktadır. Şekli vergi hukukuna ilişkin usul kuralları vergi borcunun esasını doğrudan doğruya etkilemeyen ancak idare ile mükellef ve sorumluların ilişkilerini düzenleyen; beyanname verme süreleri, kişilerin vergi ödevlerine ilişkin süreler, vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin süreler gibi süre hükümleri bulunmaktadır³⁸.

Maddi vergi hukuku, vergi borcunun ortaya çıkışını, verginin taraflarını, konusunu, içeriğini ve hukuki ilkelerini belirleyen kurallar bütünüdür. Maddi vergi hukukuna ilişkin süre hükümleri vergi borcunun esasını doğrudan etkileyen hükümlerdir³⁹. Vergi hukukunda biri 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (V.U.K.) 'nda düzenlenmiş tarh zamanaşımı ve 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (A.A.T.U.H.K.)'nda düzenlenmiş olan tahsil zamanaşımı olmak üzere iki çeşit zamanaşımı bulunmaktadır.

Tarh zamanaşımı, verginin tarh edilerek mükellefe tebliğ edilmesi ile ilgilidir⁴⁰. Tahsil zamanaşımı ise, idarenin sürenin geçmesi ile birlikte tarh edilen vergilerin

³⁵ Selvi; **a.g.t.** , s. 37.

³⁶ Kovancı; **a.g.t.** , s. 12.

³⁷ Mehmet Arslan; **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007, s.29-30.

³⁸ Çağan; **a.g.e.** , s. 6.

³⁹ Tosuner, Arıkan; **a.g.e.** , s. 2.

⁴⁰ Adil Nas; "Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 60, Sayı: 2, 2011, s. 313.

tahsilini takip etme yetkisini kaybetmesini ifade etmektedir. Vergi hukukunda zamanaşımı, sürekli değişikliklere tabi olan ekonomik yaşantı ve ticari güvenliğin bir gereği olarak kabul edilmektedir⁴¹. Bunun yanı sıra vergi hukukunda zamanaşımının varlığının bir diğer nedeni, genel hukukta olduğu gibi kamu yararı düşüncesine dayanmaktadır. Devletin vergiden doğan alacağını uzun bir süre sonra talep etmesi hem mükellef hem de vergi idaresi açısından birtakım olumsuzluklar ortaya çıkarması muhtemeldir. İdare açısından takip ve tahsil konularında sıkıntılar gündeme gelebileceği gibi mükellefler açısından ise uzun süren belirsizlikler ve defter ve belgeleri saklama yükümlülükleri ile önemli olumsuzluklar gerçekleşebilecektir⁴². Bu durumda gecikmiş bir vergi alacağının talep edilmesi konusunda medeni hukukta yer alan hakların kullanılması ve borçların ifasında uyulması gereken bir kural olan objektif iyi niyet kuralına da aykırı düşecektir⁴³.

B. SÜRELERİN SINIFLANDIRILMASI

Sürelerin sınıflandırılmasındaki amaca kısaca değinildikten sonra sınıflandırma çeşitlerine yer verilecektir.

1. Sınıflandırmanın Amacı

Vergi hukukunda süreler çeşitli açılardan sınıflandırılmaktadır. Yapılan sınıflandırma bir yandan uygulamada uyulacak ilkelerin ya da geçerli olacak hükümlerin belirlenmesine imkân sağlarken diğer yandan da kanun koyucunun hedeflediği amaç ve süre hükümlerinin doğurduğu sonuçların farklı olması nedeniyle dağınkılığın giderilmesine de katkı sağlayabilecektir⁴⁴. Bu açıdan bakıldığında sürelerin sınıflandırılmasında en önemli sebep, ulaşılmak istenen amaca ve sürelerin hukuki

⁴¹ Çağan; **a.g.e.** , s. 5.

⁴² Sadık Kırbaş; **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 13. Baskı, Siyasal Kitabevi, Eylül, 2001, s. 147.

⁴³ Karagöz; **a.g.t.** , s. 45.

⁴⁴ Dayanç; **a.g.m.** , <http://www.muhasibeveergi.com/ContentFiles/files/E-Kitap%20%C4%B0%C3%A7erikleri/vergi%20incelemesinde%20sure%20sinirlamasinin%20analizi.pdf>, (ERİŞİM: OCAK 2012).

niteliğine göre bunlara uyulmaması durumunda karşılaşılabilecek yaptırımların da farklı olmasıdır⁴⁵.

Sınıflandırma, kuramsal olmaktan ziyade uygulamaya ilişkin bir gereksinmeyi karşılamak üzere yapılmaktadır. Yapılan sınıflandırmalarla sürelerin birbirine benzeyen ve birbirinden farklı yönleri de ortaya konulmuş olmaktadır⁴⁶.

2. Sürelerin Organik Yönden Sınıflandırılması

Organik sınıflandırma, süreleri belirleyen devlet organı tarafından yapılmaktadır. Kişiler, vergi hukukunun bir kamu hukuku dalı olması itibariyle ve de V.U.K.'nın 8. maddesi uyarınca vergilendirme işlemlerinde vergilendirme yetkisine sahip kamu idaresi ile ya da kendi aralarında sözleşme yaparak tabi olacakları süreleri belirleme imkânına sahip değildir. Tarafların eşitliğinin sağlanması açısından kural olarak farklı süre hükümleri kabul edilmemiştir⁴⁷.

Vergi hukukunda organik açıdan sınıflandırma, kanuni, idari ve yargısal olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

a. Kanuni Süreler

Vergi hukukunda süreler verginin kanuniliği ilkesi gereğince kanunla belirlenir. V.U.K. 14/1'e göre, "vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir." denilmektedir.

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 almaktadır. Hukuki sonuçları kanunun öngördüğü görevin zamanında yerine getirilmemesi durumunda sorumluluk şeklinde ya da dava açma hakkının düşmesi bakımından işlemlerin kesinlik kazanması şeklinde

⁴⁵ Görür; a.g.m. , http://www.izmirbim.adalet.gov.tr/makale_mesleki.htm, (ERİŞİM: OCAK 2012).

⁴⁶ Çağan; a.g.e. , s. 16.

⁴⁷ Çağan; a.g.e. , s. 16.

ortaya çıkmaktadır⁴⁸. Kanuni süreler kesin olup uzatılamayacağı ve kısaltılamayacağı gibi herhangi bir kişinin ya da organın inisiyatifine de bırakılmamıştır. Kanuni süreler mücbir sebep gibi ancak kanunda belirtilmiş ve sınırlanmış olan nedenlerle artırılıp azaltılabilmektedir⁴⁹. Örneğin, V.U.K.’nu 16. maddesinde “vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir.” denilmektedir.

Kanuni süreler esas olarak, V.U.K. , özel vergi kanunları ve İdari Yargılama Usulü Kanunu (İ.Y.U.K.)’nda yer almaktadır. V.U.K.’nda vergi hukukundaki sürelere ilişkin genel ilkelere yer verilirken, özel vergi kanunlarında her bir vergi ile ilgili özel süreler ve İ.Y.U.K’nda da vergi yargısına ilişkin süreler belirtilmiştir. Örneğin, V.U.K. 168/1’e göre, işe başlama bildiriminde bulunma süresinin işe başlama tarihinden itibaren on gün olduğu; Gelir Vergisi Kanunu (G.V.K.) 117/2’ye göre, Mart ayında beyan edilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisinin Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödeneceği; İ.Y.U.K. 7/1’e göre, vergi mahkemelerinde vergi davası açma süresinin, özel kanun hükümleri saklı kalmak üzere otuz gün olduğu; Kurumlar Vergisi Kanunu (K.V.K.)’na göre bir hesap dönemine ilişkin beyanname, hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın yirmi beşinci günü akşamına kadar verilmesi gerektiği yer almaktadır⁵⁰.

b. İdari Süreler

Vergi kanunları, vergilendirme sürecinin her aşamasında vergi yükümlülerinin ve sorumlularının tabi olacakları süreleri hükme bağlamamış; bazı durumlarda idareye sürenin belirlenmesi konusunda yetkiler vermiştir⁵¹. Ancak idari sürelerde, kanun belirli bir işlem ya da eylemin süreye bağlı olduğunu belirtmiş fakat sürenin ne kadar olacağı belirtilmemiştir⁵².

⁴⁸ Akif Erginay; **Vergi Hukuku İlkeler – Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi**, Savaş Yayınları, Ankara, 1995, s. 98.

⁴⁹ Arslan; **a.g.e.** , s. 30.

⁵⁰ Oktar; **a.g.e.** , s. 94. ; Tosuner, Arıkan; **a.g.e.** , s. 69.

⁵¹ Mualla Öncel, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu; **Vergi Hukuku**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları: 548, Ankara, 1985, s. 127.

⁵² Arslan; **a.g.e.** , s. 32.

V.U.K. 14/2'ye göre, “Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde on beş günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliğ yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder.” denilmektedir. İdari sürelerin alt sınırının on beş gün olarak belirlenmiş olması vergi yükümlü ve sorumlularının idare tarafından bunaltılması imkânını ortadan kaldırmış olmakta ve kendilerine tebliğ edilmesi de bu sürelerin konulmasının bir koşulu olmaktadır⁵³. Ayrıca idarenin belirleyeceği süre kanunda öngörülen sürelerden biri olmamalıdır⁵⁴. İlk kez idare tarafından belirlenen süreler henüz sona ermeden, bu süreleri koyan organ tarafından uzatılabilmesi mümkün olabildiği gibi; V.U.K.’nun 14. maddesinde ikinci bir sürenin verilmesini engelleyen bir ifade bulunmaması itibariyle de sürenin sona ermesi durumunda yeni bir süre verilmesi imkânı da bulunmaktadır⁵⁵.

Kanunun açık hükümlerle idareye kanuni süreleri uzatma yetkisi verdiği bazı istisnai haller de mevcut bulunmaktadır. Bu duruma örnek olarak ise, V.U.K.’nun 17. maddesi gösterilmektedir⁵⁶. Söz konusu madde hükmüne göre, zor durumda olmaları nedeniyle vergi işlemleri ile ilgili ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, yasal sürenin bir katını aşmamak üzere Maliye Bakanlığı’nca uygun süre verilmektedir. Böyle bir durumda mükelleflere süre verilebilmesi için;

- Mükellefin talepte bulunması,
- Yetkili idare tarafından süre verilmesinin uygun görülmesi ve
- Sürenin uzatılması halinde söz konusu verginin tahsilinin tehlikeye girmemesi,

gerekmektedir⁵⁷.

İdari süreler kanuni sürelerden farklı olarak bir sorumluluk doğurmak ya da hak düşürmekten ziyade mükellef veya ilgililerin bazı işlemlerin yapılması veya bilgi

⁵³ Çağan; **a.g.e.** , s. 18 - 20.

⁵⁴ Arslan; **a.g.e.** , s. 32.

⁵⁵ Çağan; **a.g.e.** , s. 20.

⁵⁶ Dayanç; **a.g.m.** , <http://www.muhassebevergi.com/ContentFiles/files/E-Kitap%20%C4%B0%C3%A7erikleri/vergi%20incelemesinde%20sure%20sinirlamasinin%20analizi.pdf>, (ERİŞİM: OCAK 2012).

⁵⁷ Tezcan Atay; “ Zor Durumda Süre Tanıma”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:135, Mart, 2004, s. 2-3.

edinmeleri için vergi idaresince kendilerine zaman verilmesidir⁵⁸. Bu açıdan baktığımızda idari süreler uygulamada en çok, V.U.K.'nun 148, 149. maddelerine göre bilgi isteme ödevleri konusunda gündeme gelmektedir⁵⁹.

c. Yargısal Süreler

Yargısal süreler, kanunların yargı kuruluşlarına verdikleri yetkilere göre belirlenmektedir⁶⁰. 6100 Sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu (H.U.M.K.)'nin 90. maddesi uyarınca da sürelerin, kanun ve hakimin belirleyeceği hükmüne yer verilmektedir. Ayrıca Danıştay ve vergi mahkemeleri baktıkları davalarla ilgili incelemeler için gerekli olan belge ve bilgilerin sağlanması konusunda ilgililere uygun bir süre verebilmekte ve haklı bir sebebin varlığında da bu süreyi bir defaya mahsus olmak üzere uzatabilmektedirler⁶¹. İ.Y.U.K.'nin 16. maddesine göre, idari davalarda ve vergi davalarında kural olarak davalının vereceği ikinci savunmaya karşı davacının cevap vermesi için bir süre verilebilir. Bu süre, yargı organı tarafından verileceğinden yargısal bir süredir⁶².

Yargısal ve idari süreler, kanunda bir süre hükmüne yer verilmemiş olmaları ve de belirlenen sürelerin ilgililere tebliğ edilmelerinin gerekli olması nedeniyle söz konusu süreler aynı niteliktedir. Örneğin, dava ile ilgili bilirkişi tayin edildiğinde bilirkişinin raporunu hazırlayıp mahkemeye sunması için hakim tarafından bir süre takdir edilir ve rapor bu süre zarfında istenir⁶³.

⁵⁸ Erginay; **a.g.e.** , s. 99.

⁵⁹ Gürol Ürel; **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Şubat, 2003, Ankara, s. 129.

⁶⁰ Kırbaç; **a.g.e.** , s. 154.

⁶¹ Oktar; **a.g.e.** , s. 95.

⁶² Yusuf Karakoç; **Genel Vergi Hukuku Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Bası**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s. 327.

⁶³ Arslan; **a.g.e.** , s. 33.

3. Sürelerin Yönelindikleri Kişilere Göre Sınıflandırılması

Vergi hukukumuzda yer alan sürelerin bir kısmı vergi mükellef ve sorumluları için düzenlenmişken; bir kısmı idare ve yargı organlarının işlemleri için düzenlenmiştir⁶⁴.

a. Vergi Yükümlüleri ve Sorumluları İçin Belirlenen Süreler

Vergi kanunlarında yer alan süre hükümlerinin büyük bir bölümü vergi yükümlüleri için getirilmiş bir düzenlemedir. Vergi yükümlüleri belirli işlemlerini ancak bu süreler içinde yerine getirmeleri gerekmektedir⁶⁵.

Vergi mükellefi, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişilerdir. Verginin temel unsurlarından biri olan vergi mükellefinin, vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince kim olduğu kanunda mutlaka gösterilmesi gerekmektedir. Vergi mükelleflerinin beyanname vermek, bildirimde bulunmak, defter tutmak gibi kanunda gösterilmiş olan birtakım şekli vergi yükümlülükleri bulunmaktadır⁶⁶. Söz konusu işlemlerin yerine getirilebilmesi için belirlenen süreler vergi yükümlüleri için konulmuş sürelerdir⁶⁷.

Vergi kanunlarının uygulanmasını kolaylaştırmak amacıyla ve özellik arzeden bazı durumlarda verginin ödenmesi açısından mükellefler tek tek sorumlu tutulmamış, onların yerine verginin ödenmesi açısından kanunda belirtilen kişilere belli sorumluluk yüklenmiştir. Vergi sorumlusu, vergi konusu olay nedeniyle vergi mükellefi olmadıkları halde asıl vergi mükelleflerinden istenen vergiyi vergi dairesine ödemek zorunda olan kişilerdir⁶⁸. Vergi sorumlusu, ödeyeceği vergiyi kendi nam ve hesabına değil başkaları nam ve hesabına ödeyen aracı ödeyici konumundadır⁶⁹.

⁶⁴ Dayanç; **a.g.m.** , <http://www.muhasibevevergi.com/ContentFiles/files/E-Kitap%20%C4%B0%C3%A7erikleri/vergi%20incelemesinde%20sure%20sinirlamasinin%20analizi.pdf>, (ERİŞİM: OCAK 2012) ; Çağan; **a.g.e.** , s. 23.

⁶⁵ Çağan; **a.g.e.** , s. 23.

⁶⁶ Naci B. Muter, A. Kemal Çelebi, Süreyya Sakınç; **Kamu Maliyesi (Gözden Geçirilmiş İkinci Baskı)**, Emek Matbaası, Manisa, 2006, s. 136.

⁶⁷ Çağan; **a.g.e.** , s. 23.

⁶⁸ Tosuner, Arıkan; **a.g.e.** ; s. 47.

⁶⁹ Muter, Çelebi, Sakınç; **a.g.e.** , s. 137.

V.U.K.'nun 8. maddesinin 4. fıkrasına göre, “Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir.” hükmü ile yükümlüler için konulmuş olan süre hükümlerinin bir kısmı vergi sorumluları için de geçerli olacağı ifade edilmektedir. Ancak sadece vergi sorumluları için getirilmiş olan süre hükümleri de bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu (G.V.K.)’nun 98. maddesine göre, “94. madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Yıl sonlarında tahakkuk ettirilen mevduat faizlerinden kesilecek vergilerin bildirilmesi için bu süre bir ay uzatılır.” hükmü vergi sorumluları için konulmuş süreyi ifade etmektedir⁷⁰.

b. İdare İçin Belirlenen Süreler

Devletle kişiler arasındaki vergi borcu ilişkisinin alacaklı tarafını devletin idare organı oluşturmaktadır⁷¹. Vergi hukukunda idarenin vergilendirme işlemlerinin zamanında yapılmasına ilişkin süreler öngörülmüştür. Bu süreler vergilendirme işleminin oluşmasıyla ilgili olması itibarıyla *işlem süreleri* olarak ifade edilmektedir. İşlem süreleriyle vergilendirme işlemlerinin bir taraftan belirli bir düzen içinde yerine getirilmesi ve diğer taraftan da zamanında tekemmülü sağlanması amaçlanmaktadır. Örneğin, G.V.K.’nun 109. maddesinin 1. fıkrasına göre posta ile gönderilen beyannamelere ilişkin tarhın yedi gün içinde yapılacağı⁷²; V.U.K.’nun 132. maddesinin 1. fıkrasına göre yoklama fişlerinin birinci nüshasının yoklaması yapılan şahıs veya yetkili adamına bırakılacağı, bunların bulunmaması halinde ise bilinen adreslerine yedi gün içerisinde posta ile gönderileceği hükümleri idare için getirilmiş sürelerdir⁷³.

⁷⁰ Çağan; **a.g.e.** , s. 23.

⁷¹ Çağan; **a.g.e.** , s. 24.

⁷² Arslan; **a.g.e.** , s. 31 - 32.

⁷³ **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu**, <http://www.mevzuat.gov.tr/> .

4. Sürelerin Hukuki Niteliklerine Göre Sınıflandırılması

Sürelerin hukuki niteliklerine göre yapılacak olan sınıflandırmada, belirlenen sürelere uyulmaması durumunda doğacak hukuki sonuçlar dikkate alınmaktadır⁷⁴. Sürelerin hukuki niteliklerinin doğru bilinmemesi vergilendirmede hataya yol açabilecek olması nedeniyle önemli bir yere sahiptir⁷⁵. Bu sınıflandırmada yer alan süreler;

- Hak düşürücü süreler,
- Zamanaşımı süreleri,
- Vergi ödevleri ile ilgili süreler,
- Müsamaha süreleri,
- Uyarıcı (düzenleyici) süreler

olmak üzere beşe ayrılmaktadır⁷⁶.

a. Hak Düşürücü Süreler

Hak düşürücü süreler, hukukta bir hakkın kullanılması için kanun tarafından kesinlikle verilmiş olan sürelerdir ve hak kullanılmaksızın geçirildiği takdirde hakkın varlığı son bulmaktadır⁷⁷. Bu tanımdan hareketle hak düşürücü sürelerde, kanunda öngörülen sürenin geçmesi ile hak tamamen yok olmaktadır⁷⁸.

Vergi hukukunda hak düşürücü süreler, vergi yükümlü ve sorumlularının idare ve yargı organlarına başvurmaları açısından önemli olduğu kadar idare ve yargı organları yönünden de önemlidir⁷⁹. Herhangi bir sürenin hak düşürücü süre olup

⁷⁴ Karakoç; **a.g.e.**, s. 24.

⁷⁵ Muharrem Erim; "Sürelerin Hukuki Niteliklerinin Vergilendirmeye Etkisi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:128, Ağustos, 2003, s. 138.

⁷⁶ Oktar; **a.g.e.**, s. 95.

⁷⁷ Şakir Berki; "Hukukta Müddet Çeşitleri", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:25, Sayı:1-2, Yıl:1968, s. 101.

⁷⁸ Arat; **a.g.m.**, s. 195.

⁷⁹ Görür; **a.g.m.**, http://www.izmirbim.adalet.gov.tr/makale_mesleki.htm, (ERİŞİM: OCAK 2012).

olmadığının belirlenebilmesi için öncelikle bu sürenin düzenlendiği kanunda yer alan maddenin lafzına veya ruhuna bakılması gerekmektedir. Eğer süre geçtikten sonra hakkın sakıt olacağı ya da “hakkın bu süre içinde kullanılması zorunludur” şeklindeki ifadeler söz konusu ise sürenin hak düşürücü sürelerden olduğunu göstermektedir⁸⁰. Örneğin; V.U.K.’nın 120. maddesinde “..... *Mükellef tebliğ tarihinden itibaren başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı sakıt olur.*” ; A.A.T.U.H.K.’nin 105. maddesinin 2. fıkrasında yer alan terkin hükmünden faydalanmak için afetin vukuu tarihinden itibaren altı ay içinde ilgili amme idaresine yazı ile müracaat edilmesi şarttır, demek suretiyle belirlenen süreden sonra hakkın kullanılamayacağını açıkça ifade etmiştir. Ancak kanun lafzının anlaşılır olmadığı durumlarda maddenin bütününe ve söz konusu hakka bakılması gerekmektedir⁸¹.

Hak düşürücü süreler kanunla belirlenen zaman noktasından itibaren işlemeye başlamakta ve kanunla belirlenen bir anda sona ermektedirler. Kamu düzeni ile ilgili olması nedeniyle hak düşürücü sürelerle uyulup uyulmadığının yargı organları tarafından re’sen dikkate alınması gerekmektedir⁸².

b. Zamanaşımı Süreleri

Zamanaşımı, kanunen muayyen olan müddet zarfında alacaklının hakkını talep ve dava etmemesi (hareketsiz kalmış olması) nedeniyle alacağını talep ve dava etmek hakkından mahrum olmasını icap ettiren bir sukut sebebi olarak tanımlanmaktadır⁸³. Buradan hareketle zamanaşımı, alacaklının alacağını değil; bunun istenebilmesi ya da ifası için dava açılması imkânını ortadan kaldırmaktadır. Bu durum, borcun düşmediğini ortaya koymakta ve zamanaşımına uğramış olan borcun, borçlu tarafından bilerek ya da bilmeyerek ödenmesi geçerli bir ödeme sayılmaktadır⁸⁴.

⁸⁰ Berki; **a.g.m.** , s. 102.

⁸¹ Neslihan Güven; “İş ve Sosyal Güvenlik Hukukunda Zamanaşımı ve Hak Düşürücü Süreler”, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2010, s. 14.

⁸² Arslan; **a.g.e.** , s. 38; Çağan; **a.g.e.** , s. 29.

⁸³ Turgut Akıntürk; **Borçlar Hukuku Genel Hükümler Özel Borç İlişkileri**, Onuncu Bası, Beta Yayınları, t.y. , s. 177.

⁸⁴ Erginay; **a.g.e.** , s. 93.

Özel hukukta yer alan borç-alacak ilişkisi tarafların karşılıklı istekleri ile meydana geldiği halde vergi ilişkisi nedeniyle doğan borç-alacak ilişkisi vergi kanunlarında yer alan hükümler çerçevesinde vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması ile başlamaktadır. Vergi hukukunda zamanaşımı, alacaklı kamu idaresinin kanunda belirlenmiş süreler içerisinde vergiyi tarh ve yükümlüye tebliğ etmemesi ya da tahsil aşamasına gelmiş bir vergiyi gerekli işlemleri yaparak belirlenmiş süreler dâhilinde tahsil etmemesi halinde, bu işlemleri yapma yetkisini kaybetmesidir⁸⁵.

Vergi hukukunda vergi idaresinin vergiyi isteme yetkisini sınırlandıran tarh zamanaşımı ve tahsil zamanaşımı olmak üzere iki çeşit zamanaşımı bulunmaktadır⁸⁶. Tahakkuk zamanaşımı V.U.K.'nu 113. ve 114. maddelerde düzenlenmişken; tahsil zamanaşımı A.A.T.U.H.K.'nu 102. maddede düzenlenmiştir.

213 sayılı V.U.K.'nun 113. maddesinde “ zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır. Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder.” denilmektedir. 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.'nun 102. maddesinin ikinci fıkrasında ise “ zamanaşımından sonra mükellefin rızâen yapacağı ödemeler kabul olunur.” denilmektedir.

Vergi hukukunda zamanaşımı, özel hukuktaki hak düşürücü zamanaşımı kurallarına uymaktadır⁸⁷. Hak düşürücü (iskati müruru zaman) zamanaşımı, müddetin geçmiş olması ile alacak hakkının yalnız devlet tarafından tahsil edilebilme garantisini zayıf eder; fakat müddetin geçmiş olması hak düşürücü sürelerin aksine hakkın kendisini, alacağın sakıt olması sonucunu doğurmamaktadır⁸⁸.

Devlet ile yükümlü arasında vergi ilişkisinin uzun süre askıda kalması kamu yararına ters düşecektir⁸⁹. Devletin vergiden doğan alacağını uzun bir süre sonra istemesi hem vergi idaresi hem de mükellef yönünden sorunlar çıkarabilmektedir. İdare kanıt yönünden güçlüklerle karşılaşabileceği gibi takip ve tahsil açısından da birtakım sorunlarla da karşılaşabilecektir. Mükelleflerin uzun süre defter ve belgeleri saklama

⁸⁵ Arslan; **a.g.e.** , s. 42- 43.

⁸⁶ Öncel, Çağan, Kumrulu; **a.g.e.** , s. 154.

⁸⁷ Erginay; **a.g.e.** , s. 93.

⁸⁸ Berki; **a.g.m.** , s. 100.

⁸⁹ Arslan; **a.g.e.** , s. 44.

yükümlülüğünde olmaları da başka bir olumsuzluk oluşturabilecektir⁹⁰. Bu nedenledir ki vergi hukukunda zamanaşımı kavramı, vergi hukukunun, kamu hukukunun bir dalı olması itibariyle ve de kamu düzenini ilgilendirmesi nedeniyle tıpkı borçlar hukukundaki hak düşürücü sürelerde olduğu gibi re'sen göz önünde bulundurulmaktadır⁹¹. Ancak hak düşürücü sürelerde durma ve kesilme söz konusu olmadığı halde zamanaşımı sürelerinin durma ve kesilme halleri V.U.K. 114. maddede tarh zamanaşımını durduran haller; A.A.T.U.H.K. 103 ve 104. maddelerde ise tahsil zamanaşımını durduran ve kesen haller düzenlenmiştir⁹².

c. Vergi Ödevleri İle İlgili Süreler

İşe başlama, işi bırakma, adres değişikliğini bildirme, defter tutma, beyanda bulunma, ödemede bulunma gibi birtakım ödevlerin yerine getirilmesi için kabul edilmiş olan süreler vergi ödevleri ile ilgili sürelerdir⁹³. Bu süreler hukuki nitelikleri bakımından hak düşürücü sürelere benzerlik göstermektedir. Kanunla, idare ya da yargı organlarınca belirlenen bu süreler içersinde, belirli vergi ödevlerinin yapılması gerekmektedir.

Vergi ödevlerine ilişkin süreler hak düşürücü sürelere benzerlik gösterse de birtakım farklılıklar da bulunmaktadır. Hak düşürücü sürelerde belirlenen sürenin geçmesi ile birlikte söz konusu hak kaybedilmekteyken; vergisel ödevlerde hak yerine ödev bulunması nedeniyle kaybedilmesi durumu söz konusu olmamaktadır. Mücbir sebep hallerinde bu süreler de hak düşürücü sürelerde olduğu gibi işlememektedir⁹⁴.

Vergi ödevlerine ilişkin süre hükümlerine uyulmaması durumunda karşılaşılan yaptırım her olay açısından farklılık arz etmekte ve çoğu zaman vergi cezası kesilebilmektedir. Süreye bağlı ödevin zamanında yerine getirilmemesi cezayı engellemediği gibi bazı durumlarda gecikmenin ölçüsüne göre cezanın miktarı değişebilmektedir. Bazı durumlarda örneğin, 213 Sayılı V.U.K.'nda gecikme faizi ödenmesi gerekirken 6183 Sayılı A.A.T.U.H.K.'nda gecikme zammı ödemesinin

⁹⁰ Kırbaş; **a.g.e.** , s. 147.

⁹¹ Nas; **a.g.m.** , s. 327.

⁹² Kovancı; **a.g.t.** , s. 29.

⁹³ Görür; **a.g.m.** , http://www.izmirbim.adalet.gov.tr/makale_mesleki.htm, (ERİŞİM: OCAK 2012).

⁹⁴ Çağan; **a.g.e.** , s. 29.

yapılması gerekebilmektedir⁹⁵. Usulsüzlük fiili aynı zamanda re'sen tarhiyatı da gerektiriyorsa kanuna bağlı cetvellerde yazılı cezalar iki kat olarak uygulanmaktadır⁹⁶. Örneğin işe başlamayı vergi dairesine bildiren bir mükellef, aynı şekilde işi bırakmayı vergi dairesine bildirmediği durumda işini sürdürdüğü kabul edilerek re'sen vergi tarhiyatı ile karşılaşabilecektir. Bu durumun aksini ispat etme yükümlülüğü ise mükellefe ait bulunmaktadır. Bunun yanı sıra, vergi yükümlüleri tutmak zorunda oldukları defterlere işlemlerini on günden fazla olmamak koşuluyla kaydetme zorunluluğu bulunmaktadır⁹⁷.

d. Müsamaha (Hoşgörü) Süreleri

Vergi yükümlüleri ve sorumlularının, kural olarak vergi ödevlerine ilişkin sürelerle uyması gerekmektedir. Kanun koyucu vergi ödevine ilişkin sürelerle uyulmamasına rağmen iyi niyetli yükümlülerin yararlanabileceği müsamaha sürelerini de kabul etmektedir. Bu süreler, pişmanlık ve ıslah ile cezalarda karşımıza çıkmaktadır⁹⁸.

V.U.K.'nun 371. maddesine göre, belirli koşullar altında vergi suçu işleyenler beyana dayanan vergilerde kaçakçılık “vergi zıyaı cezası gerektiren (V.U.K.'nun 360. maddesinde yazılı iştirak şeklinde yapılanlar dâhil)” kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin keyfiyeti haber verme dilekçesinin verildiği tarihten itibaren on beş gün içinde tevdi olunması; eksik ya da yanlış yapılan beyanın mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden itibaren on beş gün içinde tamamlanması ya da düzeltilmesi ve ödenmesi kaydıyla vergi zıyaı cezası kesilmeyecektir⁹⁹.

V.U.K.'nun 376. maddesine göre, ikmalen, re'sen ya da idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve belirtilen indirimlerden arta kalan vergi zıyaı, usulsüzlük ve özel

⁹⁵ Erim; **a.g.m.** , s. 139; Dayanç; **a.g.m.** , <http://www.muhasibevegi.com/ContentFiles/files/E-Kitap%20%C4%B0%C3%A7erikleri/vergi%20incelemesinde%20sure%20sinirlamasinin%20analizi.pdf>, (ERİŞİM: OCAK 2012).

⁹⁶ Tosuner, Arıkan; **a.g.e.** , s. 271.

⁹⁷ Çağan; **a.g.e.** , s. 63.

⁹⁸ Görür; **a.g.m.** , http://www.izmirbim.adalet.gov.tr/makale_mesleki.htm, (ERİŞİM: OCAK 2012).

⁹⁹ Erim; **a.g.m.** , s. 139.

usulsüzlük cezalarını mükellef ya da vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde ya da 6183 Sayılı A.A.T.U.H.K.'nda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse; vergi zıyaı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilen cezaların üçte biri, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının üçte biri indirilir. Bu müsamaha hükümlerinden yararlanmak için, belirli işlemlerin yasada öngörülen süreler içerisinde yapılması gerekmektedir. Bu yönüyle vergi ödevleri ile ilgili süreler benzerdir. Aynı zamanda bu süreler uyulmadığı takdirde pişmanlık ve ıslah ile ceza indiriminden yararlanma haklarının düşmesi söz konusu olacağı için hak düşürücü süreler benzerdir¹⁰⁰.

e. Düzenleyici (Uyarıcı) Süreler

Düzenleyici süreler, idarenin ve yargı organlarının görevlerinin gereği olan bazı işlemleri belirli süreler içinde yapmaları için konulmuş olan sürelerdir ve diğer sürelerden ayırmak için de bunlara istisnai süreler de denilmektedir¹⁰¹. Örneğin; V.U.K.'nun 132. maddesinin birinci fıkrasına göre, yoklama fişinin yedi gün içinde gönderilmesi; G.V.K. 109. maddesi uyarınca posta ile gönderilen beyannamelere ilişkin tarhın yedi gün içinde yapılması; A.A.T.U.H.K.'nun 58. maddesine göre ödeme emirlerine karşı açılan davaların vergi mahkemelerince en geç yedi gün içinde karara bağlanacağı; İ.Y.U.K.'nun 6. maddesinin üçüncü fıkrasına göre Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlığına verilmek üzere vergi mahkemesine verilen dilekçelerin en geç üç gün içinde ilgili yargı organına gönderilmesi gerektiğine ilişkin süre hükümleri düzenleyici sürelerle ilgilidir¹⁰².

Düzenleyici süreler diğer sürelerden yaptırımlarının olmaması bakımından ayrılmaktadır. Bu süreler uyulmadığı takdirde ne olacağı kanunda belirtilmemiş ve de bu süreler uyulmaması esasa ilişkin bir şekil noksanlığı sayılmamaktadır. Bu sürelerde amaçlanan idarenin ve yargı organlarının ihmallerine engel olmak ve kamu

¹⁰⁰ Çağan; **a.g.e.** , s. 31.

¹⁰¹ Karakoç; **a.g.e.** , s. 25.

¹⁰² Görür; **a.g.m.** , http://www.izmirbim.adalet.gov.tr/makale_mesleki.htm, (ERİŞİM: OCAK 2012) ; Karakoç; **a.g.e.** , s. 25.

görevlilerinin işlerini aksatmadan dikkatlice yapmalarını sağlamaktır¹⁰³. İdare ve yargı organları bu sürelere kusurlu olarak uymamışlar ve bu nedenle bir zarar doğmuşsa idarenin sorumluluğuna ilişkin hükümler uygulanabilecektir¹⁰⁴.

5. Sürelerin Vergi Hukuku Kollarına Göre Sınıflandırılması

Sürelerin yer aldıkları vergi hukuku kollarına göre sınıflandırılmasında; maddi ve şekli vergi hukukunda süreler ile vergi ceza hukukunda süreler yer almaktadır.

Maddi vergi hukuku vergi borcunun ortaya çıkışını, verginin taraf ve konularını, içeriğini belirleyen kurallar bütünü olması nedeniyle maddi vergi hukukuna ilişkin süre hükümleri de vergi borcunun esasını doğrudan etkileyen hükümler olarak karşımıza çıkmaktadır¹⁰⁵.

V.U.K.'nın 113 ve 114. maddeleri ile A.A.T.U.H.K.'nin 102 ve 103. maddelerinde belirtilen zamanaşımı sürelerinin geçirilmesi ile verginin tarh, tahakkuk ve tahsil edilmesi imkânları kalmamaktadır. Vergi hukukunda zamanaşımı süreleri şekli hukuk kurallarını düzenleyen kanunlarda yer almalarına rağmen maddi vergi hukukuna ilişkin oldukları kabul edilmektedir¹⁰⁶.

Şekli vergi hukuku ise verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsili ile vergi uyumsuzluklarının çözümü ve vergi icrası gibi konuları inceleyen bir vergi hukuku dalı olması nedeniyle vergi borcunun esasını doğrudan etkilemeyen ancak idare ile vergi yükümlüleri ve sorumluları arasındaki ilişkileri düzenleyen hükümlerdir. Şekli vergi hukukunda vergi usulünü düzenleyen hükümlerin yanı sıra vergi yargılama hukuku ve vergi icra hukukuna ilişkin hükümler de bulunmaktadır. Vergi yargılama hukuku ve vergi icra hukukunda yer alan kuralların uygulanmasını gerçekleştiren ve şekli işlemlerin belirli zaman dilimi içerisinde tamamlanmasını sağlayan süre hükümleri de mevcut bulunmaktadır.

¹⁰³ Karakoç; **a.g.e.**, s. 26.

¹⁰⁴ Çağan; **a.g.e.**, s. 34.

¹⁰⁵ Tosuner, Arıkan; **a.g.e.**, s. 67.

¹⁰⁶ Çağan; **a.g.e.**, s. 104 - 105.

Vergi yargılama hukukunda süreler dava açma süreleri ve yargılama usulüne ilişkin sürelerdir. Vergi yargılama hukukuna ilişkin olarak İ.Y.U.K.'nda dava açma, itiraz ve temyiz sürelerine ilişkin ilkeler düzenlenmiştir¹⁰⁷. Vergi yargılaması hukukunda dava açma süreleri büyük önem taşımaktadır. Dava açma süreleri dava niteliğini taşıyan başvuruların yapılabilmesi için kabul edilmiş olunan zaman sınırlamasını ifade etmektedir. Bu süreler vergi mahkemeleri ya da Danıştay'da dava açmak için kabul edilen süreleri kapsamaktadır.

Vergi idaresinin işlemlerine karşı yargı yoluna gidilebilmesinin sürelerle sınırlandırılmış olmasıyla hem kişiler haklarında düzenlenmiş olan vergilendirme işleminin hukuka uygunluğunu, dava konusu yapılmasının gerekli olup olmadığını düşünme ve inceleme imkânına sahip olurken hem de idarenin işlemlerinde istikrar sağlanmış olmaktadır. Dava açma sürelerinin uzun olması kişilerin, kısa olması ise idarenin yararına olabilecek bir durumdur. Dava açma süresinin uzun olması vergilendirme işlemlerinin uygulanabilmesini sürüncemede bırakacağından kamu hizmetinin aksamasına neden olacaktır; kısa olması ise gerekli hazırlıkların yapıp dava açma imkânını kısıtlayarak söz konusu işlemlerin hukuka uygunluk denetimi engellenmiş olacaktır¹⁰⁸. Kamu alacağının kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılması nedeniyle kamu hizmetlerinin ve kamu düzeninin olumsuz etkilenmemesi için vergilendirme işlemlerinin uzun süre iptal edilebilme ihtimalinin olmaması gerekmektedir¹⁰⁹.

Vergi icra hukuku, usulüne göre ödenmemiş kamu alacaklarının kamu otoritesi altında re'sen takip edilerek tahsilini düzenleyen, vergi hukukunun alt dalıdır ve mali yükümlülük kapsamı içindeki alacakların tahsilini düzenlemiş olması nedeniyle vergilendirme yetkisine sahip devletle mükellef arasındaki ilişkileri düzenlemektedir¹¹⁰. Vergi icra hukukunda belirlenen süreler kamu borçlusuna yükümlülüklerini yerine

¹⁰⁷ Tosuner, Arıkan; **a.g.e.**, s. 69.

¹⁰⁸ Karakoç; **a.g.e.**, s. 43.

¹⁰⁹ Aziz Taşdelen; "Genel İcra Hukuku İle Karşılaştırmalı Kamu İcra Hukukunda Hacizde İstihkak İddiaları Ve Davaları", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 53, Sayı: 2, Yıl: 2004, s.123. ; Karakoç; **a.g.e.**, s. 43.

¹¹⁰ Volkan Erdoğan; "Türk Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emrine İtiraz Müessesesinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi", **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Ankara, 2009, s. 43.

getirmesi sırasında belirlilik sağlamak ve idare açısından da alacağın hızlı ve etkili bir şekilde toplanmasını sağlamaktadır¹¹¹.

Vergi ceza hukukunda yer alan süreler ise maddi vergi ceza hukuku ile ilgili zamanaşımı süreleri (tahakkuk ve tahsil zamanaşımı) ile tekerrür sürelerinden oluşmaktadır¹¹².

C. SÜRELERİN HESAPLANMASINA İLİŞKİN ESASLAR

Önemli hukuksal sonuçlar doğurması nedeniyle sürelerin ne zaman başlayıp ne zaman biteceğinin açık ve net olarak belirlenmesi gerekmektedir¹¹³. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde uygulanan günlük, haftalık ve aylık sürelerin hesaplanması ile resmi tatil günlerinin sürelere etkisi konusu 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu (H.M.K.)'nun 91. ve 92. maddelerine paralel olarak V.U.K.'nun 18. maddesinde düzenlenmiştir.

213 Sayılı V.U.K. madde on sekize göre¹¹⁴,

- Süre gün olarak tayin edilmişse başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün tatil saatinde biter,
- Süre hafta veya ay olarak belli edilmişse başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün tatil saatinde biter. Sürenin bittiği ayda, başladığı güne tekabül eden bir gün yoksa süre o ayın son gününün tatil saatinde biter,
- Sonu belli bir gün ile tayin edilen sürelerde, süre o günün tatil saatinde biter,
- Resmi tatil günleri süreye dâhildir. Şu kadar ki, sürenin son günü resmi tatile rastlarsa tatili takip eden ilk iş gününün tatil saatinde biter.

¹¹¹ Kırbaş; **a.g.e.** , s. 151.

¹¹² Çağan; **a.g.e.** , s. 40.

¹¹³ Kırbaş; **a.g.e.** , s. 156.

¹¹⁴ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/>.

A.A.T.U.H.K.'nin 8. maddesi de sürelerin hesaplanması konusunda V.U.K.'nin 18. maddesine atıfta bulunmaktadır¹¹⁵. Bunun yanı sıra sürelerin hesaplanmasına ilişkin diğer hükümler İ.Y.U.K.'nin 8. maddesinde ve 5604 Sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanunu'nda da yer almaktadır¹¹⁶. Vergi yargılaması hukukunda yer alan sürelerin hesaplanmasına ilişkin esaslar İ.Y.U.K.'nda yer almakta ve İ.Y.U.K.'nin 8. maddesi sürelerin hesaplanması açısından genel kural niteliğindedir ve sadece dava açma süreleriyle ilgili olmayıp, kural olarak diğer süreler için de geçerli olmaktadır¹¹⁷. İYUK'nun 8. maddesine göre;

- Süreler tebliğ, yayın veya ilan tarihinden itibaren işlemeye başlar,
- Tatil günleri süreye dâhildir. Şu kadar ki, sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, sürenin tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzamaktadır,
- Bu kanunda yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına

rastlarsa, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır¹¹⁸. Hükümde yer alan yedi günlük uzama süresi V.U.K.'ndan farklı olarak yargıya ilişkin bir durumdur¹¹⁹.

5604 Sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanunu'nun 1. maddesinin 2. fıkrasına göre, son günü mali tatile rastlayan; beyanname verme süreleri, ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyatta vergi ve cezaların ödenme süreleri, uzlaşma talebi ve cezalarda indirim başvurularına ilişkin süreler ve devamlı bilgi verme hükümleri kapsamındaki süreler tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır¹²⁰.

Sürelerin hesaplanması konusu da dâhil olmak üzere sürenin uzaması ve diğer konularda da hüküm bulunmadığı hallerde uygulanacak olan hükümler V.U.K.'nda yer

¹¹⁵ Öncel, Çağan, Kumrulu; **a.g.e.**, s. 135.

¹¹⁶ Oktar; **a.g.e.**, s. 99.

¹¹⁷ Karakoç; **a.g.e.**, s. 27.

¹¹⁸ 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanun <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/>.

¹¹⁹ Kırbaş; **a.g.e.**, s. 156.

¹²⁰ 5604 Sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/>.

alan hükümler olmaktadır¹²¹. Sürelerin nasıl hesaplanacağına ilişkin hesaplar V.U.K.'nun 18. maddesinde yer almaktadır¹²².

1. Gün Olarak Belirlenmiş Sürelerin Hesaplanması

Gün olarak belirlenen sürelerde V.U.K.'nun 18. maddesinin 1.fıkrası gereğince, başladığı gün hesaba dâhil edilmez ve son günün tatil saatinde biter. Bu hükümlerle, sürenin hesaplanması sırasında dikkat edilmesi gereken nokta bildirim ya da tebliğin yapıldığı günden değil, bu günü takip eden günden başlayarak yapılması gerektiğidir. Böylelikle, tebliğin yapıldığı günün ertesi, sürenin birinci günü olarak hesaplanması ve sonuncu günün çalışma saatinin bitiminde sona ermesi gerekmektedir¹²³.

Örneğin, 20 Aralık günü tebliğ edilen bir ödeme emrine ilişkin yedi günlük ödeme ya da mal bildiriminde bulunma (veyahut dava açma) süresinin hesaplanması, tebliğ edilen günün ertesi yani 21 Aralık günü başlayacak olup 27 Aralık günü sona erecektir¹²⁴; vergi mahkemesinde dava açma süresi, ihbarnamenin tebliğinden itibaren otuz gündür. 11 Mayıs tarihinde bir tebligatın yapılması durumunda mükellefin ilgili kanunda belirtilen süre içerisinde dava açma hakkını kullanması gerekmektedir. Bu durumda, mükellef kendisine 11 Mayıs tarihinde tebliğ edilen ihbarnameye karşı dava açma hakkını 10 Haziran tarihine kadar kullanması gerekmektedir¹²⁵.

2. Hafta, Ay veya Yıl Olarak Belirlenmiş Sürelerin Hesaplanması

Sürenin hafta, ay ya da yıl olarak belirlendiği durumlarda, söz konusu sürenin hesaplanmasında sürenin gün olarak hesaplanması ile karşılaştırıldığında birtakım farklılıklar bulunmaktadır¹²⁶. Ancak yıl olarak belirlenen sürelerin ilgili kanunda nasıl hesaplanacağına dair bir hüküm bulunmamakla birlikte hafta veya ay hesaplamasında uygulanacak olan hükme göre hesaplama yapılmaktadır¹²⁷.

¹²¹Tosuner, Arıkan; **a.g.e.** , s. 69.

¹²² Arslan; **a.g.e.** , s. 34.

¹²³ Karakoç; **a.g.e.** , s. 31.

¹²⁴ Oktar; **a.g.e.** , s. 100.

¹²⁵ Tosuner, Arıkan; **a.g.e.** ; s. 70.

¹²⁶ Karakoç; **a.g.e.** , s.31.

¹²⁷ Arslan; **a.g.e.** , s. 34.

Sürelerin hafta veya ay olarak belirlendiği durumlarda, süre başladığı güne son hafta veya ayda karşılık gelen günün tatil saatinde bitmektedir. Sürenin bittiği ayda, başladığı güne karşılık gelen bir gün yok ise, süre o ayın son gününün tatil saatinde biter¹²⁸. Örneğin, Çarşamba günü başlayan iki haftalık süre, ikinci haftanın Çarşamba günü çalışma saati sonunda bitmektedir¹²⁹; 10 Şubat gününde başlayan bir aylık süre ise, 10 Mart gününde, 31 Aralık gününde başlayan üç aylık süre 31 Mart gününde sona ermektedir. Ancak ayların gün sayılarının farklı olması nedeniyle sürenin bittiği ayda başladığı güne karşılık gelen bir gün olmadığı durumlar da olabilmektedir¹³⁰. Böyle bir durumda, süre biten ayın son günü çalışma saatinde sona ermektedir. Örneğin, Şubat ayının 28 ya da 29 gün olduğu yıllarda, 31 Ocak tarihinde verilen bir aylık sürenin son günü, o yıla göre ya 28 Şubat tarihinde ya da 29 Şubat tarihinde sona ermiş olacaktır.

Günlük ve aylık sürelerde dikkat edilmesi gereken bir nokta şudur: örneğin altmış gün olarak belirlenmiş bir sürenin iki ay; otuz gün olarak belirlenmiş bir sürenin de bir ay olarak düşünülmemesi gerekmektedir. Çünkü bu süreler birbirinden farklı durumları ifade etmektedir. Örneğin; 8 Mart 2012 günü tebliğ edilen bir işleme karşı altmış günlük dava açma süresi 9 Mart 2012 günü işlemeye başlar ve 7 Mayıs 2012 günü mesai bitiminde sona erer. Oysa altmış günlük sürenin iki ay olarak düşünülmesi halinde 9 Mart 2012 günü işlemeye başlayan dava açma süresi 9 Mayıs 2012 günü mesai bitiminde sona erer¹³¹.

3. Sonu Belli Bir Gün İle Biten Sürelerin Hesaplanması

V.U.K.'nın 18. maddesinin üçüncü fıkrasına göre, sonu belli bir gün ile tayin edilmiş olan süreler, o günün tatil saatinde biter denilmektedir. Bu durumda kanun sürenin son gününü mart ayının son günü olarak belirlemişse, süre mart ayının son gününün tatil saatinde bitmektedir¹³².

¹²⁸ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu madde 18/2 <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/>.

¹²⁹ Akbaba; **a.g.t.**, s. 33.

¹³⁰ Oktar; **a.g.e.**, s. 100.

¹³¹ Akbaba; **a.g.t.**, s. 10 - 33.

¹³² Arslan; **a.g.e.**, s. 34 - 35.

Örneğin, G.V.K.'nun geçici 72. maddesinde, 31.12.2017 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden % 5 ile % 15 arasında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı ve bu ödemeler üzerinden G.V.K.'nun 94. maddesi gereğince tevkifat yapılamayacaktır. Bu gelirler için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilemeyeceği, diğer gelirler için yıllık beyanname verilmesi halinde ise bu gelirlerin beyannameye dâhil edilmeyeceği belirtilmektedir. V.U.K.'nun 18. maddesi gereğince, söz konusu maddenin uygulanma süresinin sonu, ilgili kanunda belirtilen 31.12.2017 tarihidir¹³³. 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2. maddesine göre, Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyet gösteren şirketlerin bu kanun kapsamında elde ettikleri kazançlarla bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden muaf olacaktır denilerek hükme bağlanmıştır¹³⁴. V.U.K.'nun 18. maddesine gereğince, söz konusu uygulamanın sona ereceği süre 31.12.2023 tarihi ile sınırlandırılarak belirtilmiştir.

4. Sürelerin Hesaplamasında Resmi Tatil Günleri

V.U.K.'nun 18. maddesinin 4. bendinde, resmi tatil günlerinin de süreye dâhil olduğu; fakat sürenin son gününün resmi tatile rastlaması halinde tatili izleyen ilk iş gününün tatil saatinde biteceği belirtilmektedir¹³⁵. Tatil günü deyimi ile ifade edilmek istenen; milli, dini bayramlar, yılbaşı tatilleri ile cumartesi – pazar günleridir. Ayrıca son yıllarda iki tatil arasında kalan bir – iki günlük çalışma günlerinin “idari izin” sayılarak tatile eklenmesi teamül halini almıştır¹³⁶. Sürenin başlaması resmi tatil gününe rastlasa bile hesaba dâhil edilmektedir.

Sürenin hafta veya ay olarak belirlendiği durumda örneğin; cumartesi günü tebliğ edilen bir belge için cumartesi günü sürenin başladığı gün olarak kabul edilmiş

¹³³ Oktar; **a.g.e.** , s. 100.

¹³⁴ **4691 Sayılı Kanun, Geçici Madde 2 (Değişik birinci fıkra 2/3/2011-6170/7md.)** 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=1.5.4691&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=> (ERİŞİM: ŞUBAT 2012).

¹³⁵ Çağan; **a.g.e.** , s. 169.

¹³⁶ Karakoç; **a.g.e.** , s. 32.

olmaktadır. Ancak süre gün olarak belirlenmişse, bu durumda tebliğ edildiği gün kanun gereğince hesaba dâhil edilmeyecek ve ertesi gün ilk gün olarak kabul edilecektir. Cumartesi tebliğ edilen bir belge için süre gün olarak belirlendiğinde, sürenin başladığı ilk gün, pazar günü olarak kabul edilecektir. Örneğin, 28 Mart cumartesi tebliğ edilen ödeme emrine dava açılması istenmesi durumunda, yedi gün olan dava açma süresinin hesaplanmaya başlanması, kanunda belirtilen sürenin gün olarak tayin edilmiş olması dolayısıyla pazar gününden itibaren olacaktır. Bu şekilde hesaplanan yedi günlük müddetin son günü 4 Nisan cumartesiye rastlamaktadır. Dolayısıyla müddet, ilk iş gününün yani 6 Nisan pazartesi gününün mesai bitimine kadar uzayacaktır¹³⁷.

28.03.2007 tarih ve 26476 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun ile birlikte mevzuata giren mali tatil kavramı genel olarak her yılın 1 – 20 Temmuz tarihleri arasında uygulanmaktadır. Söz konusu kanuna göre mali tatil kapsamına bazı vergisel ve diğer işlemler ile kanuni ve idari süreler girmekte¹³⁸ ve mali tatil dönemine denk gelen hangi işlemlerin sürelerinin yedi gün uzayacağı ilgili Kanun’da düzenlenmektedir¹³⁹. 5604 Sayılı Kanun’da dikkat edilmesi gereken nokta, Haziran ayının son gününün tatile denk geldiği durumdur. Dolayısı ile bu durumda, mali tatilin başladığı gün Temmuz ayının ilk iş gününü takip eden gün olarak dikkate alınıp bu şekilde bir hesaplama yapılması gerekmektedir¹⁴⁰.

5604 sayılı Kanunu’nun üçüncü fıkrasında V.U.K. hükümlerine göre belirli sürelerde yapılması gereken muhasebe kayıt süreleri, bildirim süreleri ve vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma sürelerinin mali tatil süresince işlemeyeceği ve belirtilen sürelerin mali tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlayacağı hükme bağlanarak; dava açma süreleri ile ilgili bir düzenleme getirilmiştir¹⁴¹. Söz konusu işlemeyen dava

¹³⁷ Arslan; **a.g.e.** , s. 35.

¹³⁸ Salim Karadeniz ; “Mali Tatilin Getirdikleri” , **E-Yaklaşım Dergisi**, Ağustos, Sayı: 176, 2007, s. 78.

¹³⁹ Özgür Biyan; “Mali Tatil ve Adli Tatilin Doğurduğu Dava Açma Sürelerindeki Karmaşa ve Eksiklikler”, (**Mali Pusula**, Sayı: 33, Eylül 2007’de Yayımlanan Makale), <http://www.ozgurbiyan.com/?p=139>, (ERİŞİM: ŞUBAT 2012).

¹⁴⁰ İsmail Özcan; “ Dünyada İlk Uygulama Olarak Mali Tatil” , http://www.muhasabenet.net/makale_ismail_ozcan_mali%20tatil.html, (ERİŞİM: ŞUBAT 2012).

¹⁴¹ Biyan; **a.g.m.** , s. 1.

açma süresi, mali tatilden sonra kalan süre kadar uzamaktadır¹⁴². Ayrıca 5604 sayılı Kanunu'nun 1. maddesinin sekizinci fıkrasına göre, “beyana dayanan ve beyanname verme süresi mali tatil nedeniyle uzamış olan ödeme süresi (aynı ay içinde kalmak kaydıyla), uzayan beyanname verme süresinin son gününden itibaren üçüncü günün mesai bitimine kadar uzamış sayılır.¹⁴³” denilerek dava açma sürelerine olan uygulamadan farklı bir hüküm getirilmiştir.

Adli tatil (adli ara verme; çalışmaya ara verme); mükelleflerin vergi yargısı kapsamında en önemli hakkı olan dava hakkı ile ilgili sürelerin hesaplanması açısından önem arz etmektedir¹⁴⁴. 26.08.2011 Tarih ve 28037 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren 650 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (K.H.K.)’ nin 33. maddesi ile 6100 Sayılı H.M.K.’ nin 102. maddesinde değişiklik yapılarak; “Adli tatil her yıl yirmi temmuz tarihinde başlayıp, otuz bir ağustosta sona erer. Yeni adli yıl bir eylülde başlar.” hükmü getirilmiştir. İ.Y.U.K.’nun 8/3 maddesine göre, son günü adli tatil içinde bir güne rastlayan işler için süreler, tatilin bittiği günden sonra idare ve hukuk mahkemelerinde yedi gün uzamış sayılmaktadır. Hem idare hem de adli yargılamaya ilişkin usul kanunlarına göre, dava açma süresinin son günü adli tatile rastladığında, tatilin sona erdiği günü izleyen gün birinci gün olarak kabul edilmek üzere yedi gün uzamış sayılmaktadır¹⁴⁵. Burada önemli olan nokta, sürenin son günün adli tatil içinde kalmasıdır. Örneğin, 7 Ağustos’ta tebliğ edilen bir vergi / ceza ihbarnamesine karşı açılacak dava süresi otuz gündür. Otuz günlük sürenin son günü ise 6 Eylül olmakta ve bu tarih adli tatil süresinin dışında kalması itibariyle de dava açma süresinin uzamasının imkânı bulunmamaktadır¹⁴⁶.

¹⁴² Önder İhtiyar; “Kamu İcra Hukukunda Ödeme Emrine Karşı Dava”, **İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2011, s. 67.

¹⁴³ **Madde 1 / 8; 5604** Sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun, <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=1.5.5604&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=> , (ERİŞİM: ŞUBAT 2012).

¹⁴⁴ Niyazi Özkaya; “Vergilendirmede, Mali ve Adli Tatilde Sürelerin Uzaması”, **E- Yaklaşım**, Sayı:201, Eylül, 2009, s. 4.

¹⁴⁵ Y. Burak Aslanpınar; “Mali Tatil ve Adli Tatilin Vergi Yargısındaki Sürelere Etkisi”, (**Yaklaşım Dergisi Temmuz 2010’da yayımlanmış**), <http://www.kizilot.com.tr/5/7/17/876/bd/tr/kizilot/yayinlarimiz/makaleler/av-y-burak-aslanpinar/mali-tatil-ve-adli-tatilin-vergi-yargisindaki-surelere-etkisi>, (ERİŞİM: ŞUBAT 2012).

¹⁴⁶ Biyan; **a.g.m.** , s. 2.

İKİNCİ BÖLÜM

SÜRELERİN UZAMASINA NEDEN OLAN HALLER

Hukuk düzeni içerisinde yazılı kurallarla ilişki / ilişkileri düzenlenen tarafların, bu ilişki / ilişkilerden doğan haklarının kullanımı ve yükümlülüklerinin ifası zaman bakımından belirli sürelerle sınırlandırılmaktadır. Bu süreler içinde hakların kullanılmaması hem hakkın kullanımını hukuken imkânsız hale getirmekte hem de yükümlülerin bu süreler içinde ödevlerini yerine getirmemesi nedeniyle de bazı yaptırımlarla karşı karşıya kalmalarına neden olmaktadır. Ancak mükelleflerin kendi iradeleri dışında meydana gelen bazı olaylar yükümlülüklerini yerine getirmelerine engel olmaktadır¹⁴⁷.

Sürelerin uzatılması kanunda belirtilen koşulların gerçekleşmesi ve idare organlarınca ya da kanunda belirtilen miktarlar kadar olmaktadır¹⁴⁸. Örneğin; V.U.K.'nun 168. maddesine göre gerçek kişiler, işe başlama bildirimlerini işe başlama tarihinden itibaren on gün, iş değişikliği ve işi bırakmayı da bildirilecek olayın meydana geldiği tarihten itibaren bir ay içerisinde bildirmeleri vb. bildirimlerde sürelere uyulup uyulmadığı yargı organları tarafından re'sen denetlenmektedir. Bu sürelerin kesin olmaları itibariyle uzatılması yine kanunda açıkça belirtilen hallerde mümkün olmaktadır¹⁴⁹.

V.U.K.'nun 16. maddesine göre, vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde, bildirme, beyanname verme ve itiraz ve temyiz süreleri üç ay uzatılacaktır denilerek 4721 Sayılı Medeni Kanun'un 606. maddesinde yer alan üç aylık mirası red ile uyum sağlamak üzere kabul edilmiş bir düzenlemedir¹⁵⁰.

¹⁴⁷ Neslihan Coşkun Karadağ, İbrahim Organ; “ İdari ve Yargısal Açından Mücbir Sebepler ve Vergi Usul Kanunu’nda Yapılması Gereken Düzenlemeler”; **Vergi Dünyası**, Sayı: 357, Mayıs, 2011, s. 150.

¹⁴⁸ Çağan; **a.g.e.**, s. 138.

¹⁴⁹ Mehmet Ali Parlak; “ Türk Vergi Hukuku’nda Mücbir Sebep ve Zor Durum”, **Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2006, s. 90.

¹⁵⁰ Çağan; **a.g.e.**, s. 138.

Süreleri uzatan haller mücbir sebepler, zor durum ve ölüm olmak üzere üç grupta toplanmaktadır¹⁵¹. Bunun yanı sıra vergi incelemesi sebebiyle de sürelerin uzaması mümkün olabilmektedir¹⁵².

A. MÜCBİR SEBEPLER

Osmanlıca bir terim olan mücbir kelimesi, yine Osmanlıca bir terim olan “cebr” kelimesinden gelmektedir. Cebr’in sözlük anlamı ise zor, zorlama olarak ifade edilmektedir. Sözlük anlamına göre mücbir ise, zorlayan, zorlayıcı anlamlarına gelmektedir¹⁵³. Vergi hukukunda sürelerin işlemesine engel olan nedenlerden en önemlisi mücbir sebeplerdir ve mücbir sebeplerin neler olduğu V.U.K.’nın 13. maddesinde düzenlenmiştir¹⁵⁴.

Mücbir sebep, hukukta bir sorumluluğun yerine getirilmesini kısmen veya tamamen, geçici veya daimi şekilde engelleyerek sorumluluğu kaldıran veya yerine getirilmesini ve vadesini geciktiren; kişinin önceden beklemediği, tahmin edemediği tahmin etse veya beklese bile engel olamayacağı dıştan gelen olağanüstü bir olay ya da durum olarak tanımlanmaktadır. Meydana gelen olayın sonucu ile kişi arasında mücbir sebep durumunda illiyet bağı ortadan kalkmakta ve kişiye bu durumdan dolayı herhangi bir kusur yüklenememektedir¹⁵⁵. Bunun yanı sıra mücbir sebebin üzerinde tartışma yapılmayan bir diğer özelliği ise kişilerin iradesi dışında meydana gelen kaçınılmaz ve karşı konulamaz bir olay olduğudur. Ancak her olayın mevcut koşullara ve durumun özelliklerine göre ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. Çağan’a göre, V.U.K.’nın 13. maddesinde mücbir sebebin tanımının yapılmamasının ve sadece örneklerle yetinilmesinin nedeni bundan kaynaklanmaktadır¹⁵⁶.

¹⁵¹ Oktar; **a.g.e.** , s. 95.

¹⁵² Tosuner, Arıkan; **a.g.e.** , s. 71.

¹⁵³ Mehmet Çavuş; “Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Kavramı ve Etkileri”, **E- Yaklaşım**, Sayı: 181, Ocak, 2008, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080110605.htm, (ERİŞİM: ARALIK 2011).

¹⁵⁴ Kırbaş; **a.g.e.** , s. 154.

¹⁵⁵ Coşkun Karadağ, Organ; **a.g.m.** , s.150.

¹⁵⁶ Çağan; **a.g.e.** , s. 140.

Yukarıda da değinilmiş olduğu üzere mevcut bir olayın mücbir sebep olarak değerlendirilebilmesi için öncelikle söz konusu olayın bazı unsurlara sahip olması gerekmektedir. Bu unsurlar ise;

- Kusursuzluk,
- Öngörülemede (sezilmezlik),
- Önleyememe (karşı konulamama),
- Gerçeklik olmak üzere dört tanedir. Bu unsurların yanı sıra ilgili kişiler

açısından da kanunlarda öngörülen yükümlülüklerin yerine getirilmesinin imkânsız bir hal almış olması gerekmektedir¹⁵⁷. Vergi ödevi niteliği taşımayan ve ihtiyari bir hak kapsamında değerlendirilen hukuki nitelikteki konular hakkında V.U.K.'nın mücbir sebeplerle ilgili olan hükümlerinin uygulanması mümkün olmamaktadır¹⁵⁸.

Kusursuzluk; mücbir sebebin mevcudiyeti için şart olan unsurlar arasında yer almaktadır. Bir olayın mücbir sebep olup olmadığını araştırmak için öncelikle bir kusurun neticesi olup olmadığı tespit ve tayin olunmaktadır¹⁵⁹. Esasen mücbir sebep kişinin kusurunu ortadan kaldırmakta; mücbir sebebin başladığı yerde kusur ortadan kalkmaktadır. Örneğin; elektrikli ısıtıcıyı iş yerindeki çalışma odasında unutan kişinin bu ihmali ile yangına sebebiyet vermesi ve iş yerinin yangında tamamen yanması olayında ilgili kişinin ihmali veya bir anlamda kusuru bulunmasına rağmen bu durum yine de mücbir sebep olarak nitelendirilmektedir. Bunun nedeni olarak da yangının kusuru ortadan kaldırması gösterilmektedir.

Vergi mükellefi ya da sorumlusunun kendi eylemi nedeniyle tutuklanmış olması; kendisinin tedbirsiz davranması sonucu yangına maruz kalması mücbir sebebin varlığını ortadan kaldırmamaktadır. Mücbir sebep hali bir şekilde ortaya çıkmış ve kusur ortadan

¹⁵⁷ Çavuş; **a.g.m.**, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080110605.htm, (ERİŞİM: ARALIK 2011).

¹⁵⁸ Tosuner, Arıkan; **a.g.e.**, s. 72.

¹⁵⁹ Süleyman Ayhan; "Yargısal Kararlar Işığında Vergi Hukukunda Süreler (Türkiye Örneği)", **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İzmir, 1999, s. 90.

kalkmıştır. Bu noktada esas olan hukuki unsur, ilgili kimsenin vergiye ilişkin ödevlerini yerine getirmesinin imkânsız olmasıdır¹⁶⁰.

Öngörülemezlik; önceden tahmin edilememiş olmayı ifade etmektedir. Mahiyeti itibariyle olayın normal bir surette sezilememiş olması gerekmektedir¹⁶¹. Öngörülemezlik imkânsızlığı mücbir sebebin ana unsurunu oluşturmaktadır¹⁶². Öngörülemezlik kriterinin ölçüsü yargı yerince belirlenmektedir. Örneğin ihtilal ve isyanların sıkça görüldüğü bir yerde bu nedenlerden dolayı mücbir sebep ileri süren sorumlunun bu def'inin kabul edilmemesi gerekmektedir. Dolayısıyla öngörülemezlik unsuru ile normal bir insanın istese bile tahmin edemeyeceği bir durumun anlaşılması gerekmektedir¹⁶³. Başka bir örnek ise, deprem bölgesinde yakın zamanda orta şiddette bir depremin beklendiğinin uzmanlarca tahmin edilerek kamuoyuna açıklanması ve depremin meydana gelmesi öngörülemezlik unsuruna halel getirmemektedir¹⁶⁴.

Karşı konulmazlık; bir olayın mücbir sebep sayılabilmesi için kusurdan bağımsız ve sezilemez olmasının yanında karşı konulamaz, yenilemez olması da gerekmektedir. Olay bir ödevin yerine getirilmesini imkânsızlaştırmalıdır ki ödevin yerine getirilmesinin imkânsız olması karşı konulmazlığın bir neticesi olmaktadır¹⁶⁵.

Doğal afetler yapı itibariyle önlenilme ihtimali olmayan olaylardır. İnsanların herhangi bir şekilde doğa olaylarını etkileyebilme kudretleri bulunmamaktadır. Bazı mücbir sebep hallerinin ortaya çıkışını engelleyebilecek tedbirlerin alınmış veya alınmamış olmasının da bir önemi bulunmamaktadır. Örneğin yıldırım çarpmalarına karşı binaların çatısına paratoner konulmaması ve bunun sonucunda binaya yıldırım düşmesi nedeniyle binanın tamamen yanması “binada paratoner bulunsaydı yıldırım düşmez ve yangın da çıkmazdı” gibi bir düşünce, bu olay açısından önlenilme

¹⁶⁰ Çavuş; **a.g.m.** , www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080110605.htm, (ERİŞİM: ARALIK 2011).

¹⁶¹ Ayhan; **a.g.t.** , s. 90.

¹⁶² Çavuş; **a.g.m.** , www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080110605.htm, (ERİŞİM: ARALIK 2011).

¹⁶³ Onur Özcan; “Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler”, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2009, s. 6.

¹⁶⁴ Çavuş; **a.g.m.** , www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080110605.htm, (ERİŞİM: ARALIK 2011).

¹⁶⁵ Ayhan; **a.g.t.** , s. 90.

imkânsızlığı unsurunu ortadan kaldırmamaktadır. Burada esas olan, mücbir sebep halinin önlenmesinin imkân dışı olmasıdır¹⁶⁶.

Gerçeklik; mücbir sebep halinin varlığı için söz konusu olayın; muhtemel, düşünülebilen, varsayılabilir değil; gerçekten doğmuş, ortaya çıkmış ve tahakkuk etmiş olmasını gerektirmektedir¹⁶⁷. Mücbir sebep iddiasında bulunan mükellef bu kurala uyararak mücbir sebebe esas teşkil eden olayı ve bazı hallerde bu olaydan etkilenmiş olduğunu tevsik ve ispat etme yükümlülüğü bulunmaktadır¹⁶⁸. Eğer mücbir sebep, herkes tarafından bilinen ya da herkes tarafından bilinmesi icap eden durumlar nedeniyle meydana gelmişse, bu durumda mücbir sebebin gerçekliğinden şüphe duyulmayacağı için ispat edilmesine gerek bulunmamaktadır¹⁶⁹. Burada dikkat edilmesi gereken nokta; mücbir sebebin malum olması halinde mükellefin mücbir sebebin var olduğunu ispat külfetinin olmadığı; ancak, malum olan sebebin vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olduğunun, diğer bir ifade ile mükellefin mücbir sebepten etkilenmiş olduğunun tevsikine, malum olan mücbir sebep hallerinde de ihtiyaç olduğudur¹⁷⁰. Doğal olarak yükümlünün bu gibi durumlarda ispat etmesi gereken nokta, karşılaştığı olay değil; olayın etkisi nedeniyle vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirememesi olmaktadır¹⁷¹.

Örneğin yer sarsıntısı sonucu, belli bir bölgedeki binaların çok büyük kısmı yıkılmış da olsa, depremden herhangi bir şekilde etkilenmemiş olan bir kimsenin mücbir sebep hali olarak ileri sürdüğü def'inin kabul edilmemesi gerekmektedir¹⁷².

Mücbir sebebin açıklanan unsurlarından hareketle; mücbir sebebin kusura dayalı sorumluluğu ortadan kaldırdığı anlaşılmaktadır¹⁷³. Örneğin ağır bir kazada yükümlü

¹⁶⁶ Çavuş; **a.g.m.** , www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080110605.htm, (ERİŞİM: ARALIK 2011).

¹⁶⁷ Özcan; **a.g.t.** , s. 7.

¹⁶⁸ Parlak; **a.g.t.** , s. 8.

¹⁶⁹ Çavuş; **a.g.m.** , www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080110605.htm, (ERİŞİM: ARALIK 2011).

¹⁷⁰ Yılmaz Özbacı; **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ekim, Ankara, 1998, s. 163.

¹⁷¹ Özcan; **a.g.t.** , s. 7.

¹⁷² Özbacı; **a.g.e.** , s. 164.

¹⁷³ Meltem Kutlu; "Deprem ve İdarenin Sorumluluğu", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 32, Sayı: 4, Aralık, 1999, s. 18.

kendi kusuru ile neden olabileceği gibi kusursuz durumda da olabilmektedir. Bunun yanı sıra kalıtsal ağır bir hastalığın ortaya çıkması nedeniyle yükümlünün ameliyat olması kusursuz olarak ağır hasta olmasına örnek olabilmektedir. Tutukluluk hali ise istisnai durumlar dışında genel olarak yükümlünün kusurlu davranışı sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu örneklerden hareketle kamu hukukunda; özel hukuktaki “kusurun başladığı yerde mücbir sebep biter, kusur yoksa mücbir sebep vardır.” prensibinin geçerli olmadığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla yasanın buradaki amacı vergi yükümlüsünün olayda kusurlu veya kusursuz olması değil, var olan durumun yükümlü açısından vergi ödevlerinin yerine getirilmesine ve haklarının kullanılabilmesine engel olacak nitelikte olup olmadığının ortaya konulmasını sağlamaktır¹⁷⁴.

1. MÜCBİR SEBEP SAYILAN HALLER

213 Sayılı V.U.K.’nun 13. maddesinde mücbir sebebin tanımı yapılmayıp bu hallerin neler olduğu sayılmıştır. 13. maddede sayılan haller şöyledir;

-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 hallerdir.

Kanununda mücbir sebepler tahdidi olarak sayılmamış; dört bent halinde belli durumlar belirtildikten sonra maddenin sonundaki “gibi” edatı ile benzer hallerin de mücbir sebep sayılabileceği kabul edilmiş olmaktadır¹⁷⁵. Böylece zaman içerisinde ortaya çıkabilecek, önceden düşünilemeyen benzeri durumların da mücbir sebep sayılması amaçlanmış ve madde kapsamının sayılan örneklerle sınırlı kalması önlenmek

¹⁷⁴ Özcan; **a.g.t.** , s. 35.

¹⁷⁵ Özbacı; **a.g.e.** , s. 163.

istenmiştir¹⁷⁶. Ayrıca, ilgili maddede mücbir sebep tanımının yapılmaması ve yalnızca örnek olaylar verilerek yetinilmesinin nedeni olarak da; her olayın mevcut koşullara ve durumun özelliklerine göre ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği gösterilmektedir. Her müspet olay kanunda sayılan örnekler içinde koşulsuz olarak değerlendirilmemektedir. Keza “kişinin vergi ödevini yerine getirmesine engel iradesi dışında gelişen” mücbir sebep hali ekonomik, sosyolojik ve teknolojik gelişmelere paralel olarak zaman içinde farklılıklar gösterebilmektedir. Dolayısıyla hangi durumun kanunda örneklendirilen mücbir sebeplerden hangi durumların nitelik itibarıyla benzer durumlardan sayılacağı idarenin mukteza veya sirküleri ile yargı kararları ışığında değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır.

V.U.K.’nın 13. maddesinin lafzından çıkarılacak bir konu da, sadece vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olan hallerde mücbir sebeplerin söz konusu olabileceği; diğer hallerde (örneğin mükellef haklarının kullanımına ilişkin sürelerde) söz konusu olamayacağı konusudur. Çünkü 13. maddede mücbir sebep halleri sayılırken ilk iki bentte açıkça “vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak” ifadesi kullanılmıştır. Ancak, bu maddenin “vergi ödevi ve gibi haller” olarak yorumlanması ve 15. maddenin vergi kanunları bakımından genel atıf alan (İ.Y.U.K. hariç) “Süreler” başlığı altında yer alması ve kısıtlama yapılmaksızın “süreler işlemez” ibaresine yer vermesi diğer süreler açısından da mücbir sebep halinin geçerli olacağı yorumunu da doğurmaktadır¹⁷⁷.

213 Sayılı V.U.K.’nda yer alan mücbir sebep halleri aşağıda tek tek ele alınmıştır:

a. Ağır Kaza, Ağır Hastalık ve Tutukluluk Halleri

i. Ağır Kaza ve Ağır Hastalık Hali

Vergi yükümlüleri belirli süreler içinde yapmak zorunda oldukları bazı işlemleri veya vergi ödevlerini bu süreler içinde ağır kazaya uğramaları ya da ağır bir şekilde hasta olmaları nedeniyle yapamazlarsa bu durum vergi hukukunda mücbir sebep

¹⁷⁶ Ayhan; **a.g.t.**, s. 91.

¹⁷⁷ Coşkun Karadağ, Organ; **a.g.m.**, s. 152.

sayılmaktadır¹⁷⁸. Kaza ve hastalıkların, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır olup olmadığının değerlendirilmesi sırasında her olayın kendine münhasır olarak ele alınması gerekmektedir. Dolayısıyla, ağır kaza ve ağır hastalık hallerinden bahsedebilmek için; kişinin düşünemeyecek, konuşamayacak ya da günlük işlerini görüp sürdüremeyecek durumda olması gerekmektedir¹⁷⁹.

Maliye Bakanlığı mücbir sebep olarak ağır hastalık halini ileri süren mükellefler için ispat ve tevsik açısından uygulama esasları şu şekilde belirlemiştir:

“İlgililerce ağır hastalık halini kanıtlamak için ibraz edilen raporların mutlaka hastanelerden (özel hastaneler dâhil), hastaneler dışında Hükümet Tabipliği, Sağlık Ocağı gibi resmi sağlık kuruluşlarından alınmış olması koşulunun aranacağı, özel doktordan alınan raporların dikkate alınmayacağı 1986/9 sayılı V.U.K. İç Genelgesi ile belirtilmiştir. Ayrıca bu konuda ilgililerce ibraz edilen raporda hastalıkların ağır hastalık niteliğinde olup olmadığının, ağır hastalık olması halinde hangi vergilendirme işlemi için (beyanname verme, uzlaşma vb.) uygulandığı hususlarının özel ihtisası gerektirmesi nedeniyle vergi idaresince, sayılan makamlardan sorulması istenmektedir. Bu makamlar hastanelerden alınan raporlar için il sağlık müdürlükleri veya raporu düzenleyen hastane başhekimlikleri; hastaneler dışındaki sağlık kuruluşlarınca verilen raporlar hakkında İl Sağlık Müdürlükleri olarak belirlenmiştir¹⁸⁰.”

Yatak istirahati öngören raporların mücbir sebep olarak kabul edilebilmesi için vergisel ödevlerin (ve hakların) yerine getirilmesini imkânsızlaştıracak ağırlıkta olması gerekmektedir. Diğer bir ifade ile hastane raporlarıyla saptanan hastalığın niteliği üzerinde durulması gerekmektedir. Ayrıca; mükellefin veya vergi sorumlusunun mücbir sebepten faydalanması için aldığı rapor süresince hastanede yatma zorunluluğu bulunmamaktadır. Mücbir sebep uygulaması açısından hastane dışında geçen sürelerin de hesaplanması gerekmektedir. Ağır kaza durumunun hangi olaylar sonucu meydana geldiğine dair bir bilgi 1986/9 sayılı V.U.K. İç Genelgesinde yer almamaktadır.

¹⁷⁸ Çağan; **a.g.e.**, s. 143.

¹⁷⁹ Turgay Yücel; “Mücbir Sebep ve Sonuçları – I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 4, Nisan, 1993, s. 67, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/19930457.htm>, (ERİŞİM: NİSAN 2012).

¹⁸⁰ T.C. Maliye Bakanlığı'nın 25.12.1986 Tarih ve 1986/9 Sayılı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi (Tosuner & Arıkan; **a.g.e.**, s. 73.)

Bununla birlikte vergi ödevinin yerine getirilmesini engelleyecek türden bir kaza sonucunda yine de doktor tedavisi gerektirdiği için sağlık kurumu raporunun aranması gerekmektedir¹⁸¹.

ii. Tutukluluk Hali

V.U.K.'nun 13/1. maddesinde tutukluluk, vergi ödevlerinin herhangi birisine engel olabilecek durumlar arasında kabul edilerek mücbir sebep kapsamına alınmıştır. Ancak ilgili maddede tutukluluk haliyle ilgili bir açıklama yapılmamış; maddenin yorumu uygulamadaki duruma göre şekillenmiştir¹⁸².

1982 Anayasası'nın Kişi Hürriyeti ve Güvenliği ile ilgili 19. maddesi gereğince; "Suçluluğu hakkında kuvvetli belirti bulunan kişiler, ancak kaçmalarını, delillerin yok edilmesini veya değiştirilmesini önlemek maksadıyla ve bunlar gibi tutuklamayı zorunlu kılan ve kanunda gösterilen diğer hallerde hâkim kararıyla tutuklanabilir." 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (C.M.K.)'nun 100. ve takip eden maddelerine göre, tutukluluk hali; hâkim kararı ile başlamakta; kefaletle salıverme, tahliye, sanık hakkında verilen hapis cezası kararının kesinleşmesi ve tutuklama tarihinden itibaren belli sürelerin geçmesi ile sona ermektedir¹⁸³. Medeni Kanun (M.K.)'a göre tutukluluk hali ise vesayeti gerektiren haller dışındadır. Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olan tutuklu kişi vekil yoluyla toplumdaki hak ve vecibelerine ilişkin tasarrufta bulunabilmektedir. Bu nedenle tutukluluk halinin mücbir sebep sayılması, ancak vekil tayininin kısıtlandığı hallerde inhisar edebilmektedir¹⁸⁴.

Yakalanma (gözaltına alınma, nezaret altına alınma) kavramları; bir suç işleyen veya suç işlediğinden şüphe edilen kişinin hakkındaki işlem tamamlanıp adalete sevk edilinceye kadar zabıtaca gözaltına alınması şeklinde tanımlanabilir. Gözaltına alma hali hakim kararına dayanmadığı için tutuklanma kapsamına girmemektedir¹⁸⁵. Bu kavramların V.U.K.'nun 13/1. maddesinde tutukluluk kavramının kapsamı içerisinde değerlendirilmesi halinde, yakalamanın da mücbir sebepler kapsamında ele alınmasını

¹⁸¹ Adil Nas; "Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler", **Vergi Dünyası**, Sayı: 353, Ocak, 2011 s. 105.

¹⁸² Özcan; **a.g.t.** , s. 69.

¹⁸³ Tosuner, Arıkan; **a.g.e.** , s.74.

¹⁸⁴ Nas; **a.g.m.** , s. 105.

¹⁸⁵ Parlak; **a.g.t.** , s. 50.

gerektirecektir ve bu da kanun maddesinin kapsamının genişlemesine neden olabilecektir. Aynı şekilde gözaltına alınma, kısa süreli tutukluluk hallerinin de mücbir sebep olarak değerlendirilmesine neden olabilecektir. Oysa ilgili maddede yer alan kavramlar yakalanma, gözaltına alınma değil; sadece tutuklanma kavramıdır¹⁸⁶.

Tutukluluk halinde olan birinin, süresinde hareket etme özgürlüğü olmamasından dolayı bu süre zarfında vergi kanunları ile belirlenmiş olan ödevleri ifa etmesi de beklenmemektedir. Ancak tutukluluk halinin gerçek kişi olan mükellef ve sorumluları ile tüzel kişi mükellefler açısından mücbir sebep açısından uygulamaları farklı olabilmektedir.

Gerçek veya basit usule tabi gelir vergisi mükellefi veya sorumlusu olan gerçek kişinin tutukluluk hali mücbir sebep sayılmakta ve uygulamada bu konuda duraksama olmamaktadır. Danıştay 1986/2424 sayılı kararında; “beyanname verme tarihinde tutuklu bulunan Gelir Vergisi mükellefi hakkında mücbir sebep halinin varlığı tartışmasız olduğundan re’sen tarhiyat yapılamayacağı” na hükmetmiştir¹⁸⁷.

4721 Sayılı M.K.’nin 47. maddesi gereğince; “başlı başına bir varlığı olmak üzere örgütlenmiş kişi toplulukları ve belli bir amaca özgülümlenmiş olan bağımsız mal toplulukları, kendileri ile ilgili özel hükümler uyarınca tüzel kişilik kazanırlar. Amacı hukuka veya ahlaka aykırı olan kişi ve mal toplulukları tüzel kişilik kazanamaz.” denilerek hükme bağlanmıştır.

Tüzel kişilerin fiil ehliyetine sahip olmaları kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olma şartına bağlanmış olması ve tüzel kişilerin iradelerinin sadece organları aracılığıyla açıklanabileceğinin ve organların hukuki işlemlerinden ve diğer bütün fiillerinden dolayı tüzel kişinin borç altına gireceği hüküm altına alınmıştır¹⁸⁸. Tüzel kişilerde birden fazla temsilci bulunduğu anda, bunlardan birisinin şahsı ile ilgili mücbir sebep tüzel kişiye ait ödevlerin zamanında yerine getirilmeme

¹⁸⁶ Özcan; **a.g.t.**, s. 70.

¹⁸⁷ Çavuş; **a.g.m.**, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080110605.htm, (ERİŞİM: ARALIK 2011).

¹⁸⁸ Çavuş; **a.g.m.**, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080110605.htm, (ERİŞİM: ARALIK 2011).

sebebi olarak sayılmamaktadır¹⁸⁹. Ancak müştereken imza yetkisi verilen durumlarda temsilcilerden birisi için mücbir sebebin geçerli olması halinde tüzel kişilik için de mücbir sebebin bulunduğu kabul edilmektedir¹⁹⁰.

Şirket müdürünün tutuklu olması asıl borçlu olan şirket için mücbir sebep olarak sayılmayacağı Danıştay kararında belirtilmektedir. Karara göre; X limited şirketinin müdürü 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu gereği yapacağı taksit ödemelerinin kendisinin tutuklu bulunması nedeniyle ertelenmesini talep etmesine karşılık, tutuklu olmasının şahsı için V.U.K.’nun 13. maddesine göre mücbir sebep sayıldığı ancak 4811 Sayılı Kanun kapsamında ödenmek istenen borcun şirket tüzel kişiliğine ait olması nedeniyle tutukluluk halinin asıl borçlu şirket açısından mücbir sebep sayılmaması gerekeceği belirtilmektedir¹⁹¹.

b. Yangın, Yer Sarsıntısı ve Su Basması Gibi Afetler

Yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel teşkil ediyorsa V.U.K.’nun 13. maddesinde mücbir sebep olarak sayılmaktadır. Ancak, doğal afetlerin ilgili maddeye “gibi haller” ibaresinin konulmuş olması ile sayılanlarla sınırlı kalmayacağı gösterilmektedir. Örneğin çığ düşmesi, toprak kayması gibi durumların da mücbir sebep olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. V.U.K.’nun 115. maddesinde sayılan don, muzır hayvan istilasası gibi doğal afetlerin vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olmaları mümkün görülmediğinden mücbir sebep olarak sayılabilmesi için afetin mükellefi etkilemesi ve vergi ödevini yerine getirmesini engellemesi gerekmektedir. Aksi takdirde mükellefin iş yerinin sadece küçük bir bölümünü etkileyen ve muhasebe kayıtlarına zarar vermeyen bir yangının mükellefin beyanname vermesine engel olamayacağı düşüncesiyle mücbir sebep olarak kabul edilmemektedir¹⁹².

¹⁸⁹ Özbalcı; **a.g.e.**, s. 171.

¹⁹⁰ Özcan; **a.g.t.**, s. 56.

¹⁹¹ T.C. Danıştay Başkanlığı, **Danıştay 4. Dairesinin 23.06.2004 Tarih, 2004/178 Esas No ve 2004/1479 Sayılı Kararı**, http://www.danistay.gov.tr/kerisim/kelime_ozet.jsp?kelimeler=m%FCcbir%20sebepe&ozet=metin&dokid=24574, (ERİŞİM: NİSAN 2012).

¹⁹² Nas; **a.g.m.**, s. 105.

Afetlerin bir kısmı genel niteliktedir. Genel nitelikte olan ve idare tarafından bilinen ya da bilinmesi gereken afetleri yükümlülerin ispatlamasına gerek bulunmamaktadır. Ancak yükümlünün, bu afetin vergi ile ilgili ödevlerini süresi içinde yerine getirmesini engellediğini kanıtlaması gerekmektedir. Örneğin bir yangın sonucunda defter ve belgelerin yandığı ve bu sebeple süresi içinde beyanname verilemediği iddia ediliyorsa yükümlünün bunu ispatlaması gerekmektedir¹⁹³. Burada dikkat edilmesi gereken nokta; mücbir sebebin malum olması halinde mükellefin mücbir sebebin varlığını ispat külfetinin olmadığı; ancak malum olan sebebin vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olduğunun malum olan mücbir sebep hallerinde de gerekli olduğu konusudur¹⁹⁴.

Örneğin mükellefin evinin yanması halinde burada vergi ilişkisini etkileyen bir durum görülmemekle birlikte iş yerinin yanması halinde vergiye ilişkin belgelerin iş yerinde bulunduğundan hareketle durum farklılaşarak mücbir sebep müessesesini harekete geçirmektedir. Ancak defter ve belgelerin kasıtlı olmaksızın evde olduğu sırada yangının meydana gelmiş olması halinde defter ve belgelerin yandığının ispatlanabildiği durumlarda mücbir sebep kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir¹⁹⁵. Dolayısıyla beyanname verme süresinin son gününde evinde meydana gelen yangın sonucunda mükellef için tüm iyi niyet çabalarına istinaden, beyannamesini zamanında vermediğinde bu durumun mücbir sebep olarak kabul edilmesi gerekmektedir¹⁹⁶.

Defter ve belgelerin yangında kaybedilmesi halinde İtfaiye Müdürlüğü Yangın Raporu ve Türk Ticaret Kanunu (T.T.K.)'nun 68. maddesi gereğince ticaret mahkemesinden on beş gün içerisinde alınacak zayi belgesi ile bu durumun kanıtlanması gerekmektedir¹⁹⁷. Ayrıca ilgili kanun maddesinde böyle bir belgenin alınmamış olması halinde mükellefin defter ve belgeyi ibrazdan kaçınmış sayılacağı

¹⁹³ Çağan; **a.g.e.** , s. 145.

¹⁹⁴ Özbalcı; **a.g.e.** , s. 163.

¹⁹⁵ Özcan; **a.g.t.** , s. 75.

¹⁹⁶ Parlak; **a.g.t.** , s. 53.

¹⁹⁷ Tosuner, Arıkan; **a.g.e.** , s. 75.

hükme bağlanmıştır¹⁹⁸. Böylece mahkeme tüm delil ve belgeleri inceleyerek bir karara varacaktır. Bu yolla yangının alınan tüm tedbirlere rağmen mi meydana geldiği yoksa düzenlenmiş bir durum sonucunda mı meydana geldiğinin ortaya konulması amaçlanmaktadır. Sonuçta bu yolla defter ve belgelerini inceleme ihtimaline karşı ibrazdan kaçınarak yok etmek isteyenlerin de önüne geçilmiş olunabilmektedir¹⁹⁹. Bu durum mükellefin dönem kazancının re'sen takdirini ve birinci derece usulsüzlük cezasının iki kat kesilmesi hallerini gerektirmektedir (V.U.K. md. 352). Öte yandan vergi incelemesine yetkili kişilere belge ve defterleri ibraz etmemiş başka bir ifade ile gizlemiş; kaçakçılık suçunu işlemiş olacaktır. Bu suç nedeniyle ayrıca V.U.K.'nun 359. maddesi uyarınca, vergi cezasından ayrı olarak üç aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacaktır²⁰⁰.

Doğal afete maruz kalan bir bölgede, mükellefler afetten farklı şekilde etkilenmektedirler. Genel afetten bazı mükellefler hiç etkilenmezken diğer mükellefler orta veya ağır derecede etkilenebilmektedirler. Bundan dolayı afet bölgesinde bulunan tüm vergi yükümlülerini mücbir sebebe tabi tutmak doğru olmamaktadır²⁰¹. Bu duruma ilişkin verilebilecek en iyi örneği ise, 21.12.1999 tarih ve mükerrer 23913 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 282 sıra numaralı V.U.K. Genel Tebliği oluşturmaktadır.

282 sıra numaralı V.U.K. Genel Tebliğinde; 17 Ağustos 1999 tarihinde Marmara Bölgesi'nde meydana gelen depremin mücbir sebep kapsamına girdiği ve depremden etkilenen Kocaeli, Sakarya, Yalova illerinin merkez ve ilçeleri; Bolu ilinin Düzce, Gölyaka, Gümüşova, Cumayeri, Çilimli İlçelerinde mükellefiyet kaydı bulunan tüm mükellefler ile İstanbul, Eskişehir ve Bursa illerinde mükellefiyet kaydı bulunan mükelleflerdense sadece depremden zarar görenlerin mücbir sebep kapsamında ele alınacağı belirtilmektedir²⁰².

¹⁹⁸ Elif Pürsünlerli; "Vergi Hukukunda Doğal Afetler", **Yaklaşım Dergisi**, Eylül, 1999, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1999091788.htm>, (ERİŞİM: NİSAN 2012).

¹⁹⁹ Özcan; **a.g.t.**, s. 75.

²⁰⁰ Yücel, **a.g.m.**, s. 69.

²⁰¹ Nas; **a.g.m.**, s. 106.

²⁰² Gelir İdaresi Başkanlığı, 282 Sıra No'lu V.U.K. Genel Tebliği.

c. Kişinin İradesi Dışında Meydana Gelen Mecburi Gaybubetler

Gaybubet kelimesinin karşılığı; kaybolma, yokluk, göz önünde bulunamayıştır²⁰³. Vergi yükümlüleri iradeleri dışında bir yerden uzaklaşmak zorunda kalmışlarsa bu durum vergi ile ilgili işlemlerin yapılması ve ödevlerin yerine getirilmesi bakımından mücbir sebep sayılmaktadır. Örneğin vergi yükümlüsünün askere alınması veya tutuklanması beyanname verme ödevini yerine getirme açısından mücbir sebep sayılmaktadır²⁰⁴.

Askere alınmanın her ne kadar önceden bilenebileceği ve dolayısıyla müdebbir (önceden tedbir alan) bir kişinin yokluğunda işlerini yürütmek için bir temsilci ya da vekil ataması gerektiği ileri sürülse bile vergi idaresi askere giden bir kişinin uzlaşma görüşmelerine katılmaması durumunu mücbir sebep kabul ederek mükellefe yeni bir uzlaşma imkânı verilmesini kabul etmiştir²⁰⁵. Aynı şekilde ulaştırma araçlarında meydana gelen arızalar ya da çığ gibi doğal afet nedeniyle mükellef veya vergi sorumlusunun bir yerde mahsur kalması durumları da mücbir sebep halleri olarak kabul edilmektedir²⁰⁶. Sağlık tedbirleri ile bir bölgede karantina uygulanmasının mükellefler açısından mücbir sebep olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Karantina uygulaması durumunda bazı bölgelere giriş – çıkış bir süre yasaklanmaktadır. Bu bölgede yaşayan mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirememeleri söz konusu olabilmekte ve bu durumun mecburi gaybubet hali olarak sayılması gerekmektedir²⁰⁷.

d. Sahibinin İradesi Dışındaki Sebeplerle Defter ve Vesikaların Elden Çıkmış Olması

Türk Vergi Sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgenin belli süreler içinde kanunda öngörülen defterlere kaydedilmesi esasına dayanmaktadır. Buradaki amaç; mükellefin ve mükelleflerle hukuki ilişkileri bulunan üçüncü kişilerin

²⁰³ T.C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü; <http://www.uyap.gov.tr/destek/hs/index.htm>, (ERİŞİM: NİSAN 2012).

²⁰⁴ Çağan; **a.g.e.**, s. 146.

²⁰⁵ Mehmet Ali Özyer; **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Mart, İstanbul, 2008, s.66.

²⁰⁶ Parlak; **a.g.t.**, s. 56.

²⁰⁷ Nas; **a.g.m.**, s. 106.

vergiyle ilgili işlemlerinin mükelleflerin serbest, sermaye ve hesap durumları ile faaliyet ve hesap sonuçlarının belli edilmesinin, denetlenmesinin ve incelenmesinin sağlanmasıdır²⁰⁸.

Defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz zorunluluğuna dair hükümler V.U.K. ve Ticaret Kanunu'nun ilgili maddelerinde yer almaktadır²⁰⁹. V.U.K.'nun 13. maddesinde yer alan hükme göre “sahibinin iradesi dışındaki sebeplerle defter ve belgelerin elden çıkmış olması” mücbir sebep sayılan haller arasında yer almaktadır. Kanunen tutulması zorunlu defterlerle bu defterlerin kaydına ilişkin belgelerin herhangi bir nedenle tasarruf altında bulundurulması mümkün olmayabilmektedir. Örneğin çalınma, ilgili makamlarca müsadere altına alınma, şirket defterlerinin ortaklardan birisi tarafından zorla tasarruf altına alınması gibi nedenlerle mükellef veya sorumlunun defter ve belgelere ilişkin yükümlülükleri zamanında yerine getirememesine neden olabilmektedir²¹⁰.

Defter ve belgelerin ibraz edilmesini engelleyen durumlar²¹¹;

- Defter ve belgelere mahkeme tarafından el konulmuş olunması,
- İnceleme elemanlarınca alınmış olması,
- Defter ve belgelerin çalınmış olması şeklinde sıralanabilmektedir.

213 Sayılı V.U.K.'nun 144. maddesine göre, “... Defter ve vesikaların muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilme ödevini engellememektedir. Mükellef ilgili memurun huzuru ile bu defter ve vesikalar üzerinde incelemeler yapmaya ve bunlardan suret ve kayıt çıkarmaya yetkilidir”. hükmü getirilmiştir. Buna göre defter ve belgeler inceleme amacıyla muhafaza altına alınmışsa yükümlüler istedikleri zaman bu defter ve belgeleri inceleyebilirler. Ancak defter ve belgelerin muhafaza altına alındığı tarihten beyanname verme tarihine kadar olan süre

²⁰⁸ Nas; **a.g.m.** , s. 106.

²⁰⁹ Parlak; **a.g.t.** , s. 57.

²¹⁰ Özcan; **a.g.t.** , s. 81.

²¹¹ Parlak; **a.g.t.** , s. 59.

bir aydan az ise yükümlünün beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzamaktadır. Bu süre beyanname verme süresinin sonundan itibaren başlamaktadır²¹².

Ayrıca Hukuk ve Ticaret Mahkemelerinin Yazı İşleri Yönetmeliğinin 40. maddesine göre, “ tarafların biri ancak Kalem Şefi ya da yardımcısı ve bunların yerlerinden ayrılmış olması halinde vekâlet eden kimsenin gözü önünde bu kabil vesikaları tetkik edebilir²¹³.” hükmü getirilmiştir. Bu nedenle defter ve belgelerin mahkeme tarafından alınmış olması mücbir sebebin varsayılması için yeterli sebep olmamaktadır. Ancak bazı özel durumlarda, örneğin; şirket ortağının şirket defterlerinde gösterilen karın doğru olmadığını iddia ederek bilirkişi incelemesi talebi ile açtığı davanın mahkeme tarafından kabul edilmesi durumunda dava sonuçlanıncaya kadar davayı açan ortak açısından mücbir sebep halinin varlığının kabul edilmesi gerekmektedir²¹⁴.

Örneğin tereke tespit davası durumunda ise, vergi mükellef ve sorumluları yargı mercilerinin kararı nedeniyle defter ve belgeleri üzerinde tasarruf edememektedir. Tereke tespit davasının devamının mücbir sebep sayılması, dava sonuçlanıncaya kadar beyanname verme süresinin işlemeyeceği ve dava sonuçlandıktan sonra sürenin işlemeye başlayacağı kabul edilmektedir²¹⁵. Terekenin tahriri amacıyla miras bırakanın işyeri mühürlenmiş olabilir ya da terekeye el koyan mahkeme tarafından defter ve belgeler alınmış olunabilmektedir. Böyle bir durum içerisinde defter ve belgelerin mahkeme kaleminde inceleme imkânı verildiği sürece mücbir sebep halinin varlığından söz etmek mümkün olamamaktadır. Ancak mükellefin talebine rağmen incelemesine imkân tanınmadığı hallerde mücbir sebep söz konusu olmaktadır²¹⁶.

Ayrıca Danıştay vermiş olduğu bir kararında “yükümlüye ait defter ve belgelerin daha önce inceleme elemanına ibraz edildiği konusunda taraflar arasında ihtilafsız olduğuna göre yükümlünün defter ve belgelerin kendilerine iade edilmediği iddiasına karşı idarece aksini ispat edici herhangi bir belge sunulmaması karşısında bu

²¹² Çağan; **a.g.e.** , s. 147.

²¹³ Hukuk ve Ticaret Mahkemeleri Yazı İşleri Yönetmeliği, <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/23423.html>, (ERİŞİM: NİSAN 2012).

²¹⁴ Özbalcı; **a.g.e.** , s. 165.

²¹⁵ Nas; **a.g.m.** , s. 107.

²¹⁶ Çağan; **a.g.e.** , s. 148.

iddianın doğru olduğu ve dolayısıyla defter ve belgelerin kendi iradesi dışında çıkması nedeniyle olayda mücbir sebep hali bulunduğu kabulü gerekeceği”²¹⁷ yönünde görüş bildirmiştir.

Sahibinin iradesi dışında defter ve belgelerin elden çıkmış olması hallerinden birisi de defterlerin çalınması durumudur. T.T.K.’nın 68. maddesinde zayi belgesinin alınması gerektiği ancak bu maddede hırsızlık, zayi belgesi alınması gereken haller arasında da sayılmamıştır²¹⁸. Defterlerin çalınmasında mükellefin kusuru ve kastı bulunmaması halinde mücbir sebebin varlığı konusunda şüphe bulunmamaktadır. Ancak kastın olmadığına mükellefçe ispatlanması; yukarıda belirtilen belgenin alınmış olması gerekmektedir. Mükellefin vergi denetiminden kaçmak için defterlerini çalınmış gibi göstermesi ve bu konuda bir tertibin olduğunun anlaşılması durumunda mücbir sebep halinden söz edilmesi mümkün olmamaktadır²¹⁹.

Konuya ilişkin başka bir Danıştay kararı ise şöyledir²²⁰:

Danıştay on birinci dairesinin 22.12.1998 tarih ve E: 1997/2352 ve K: 1998/4653 sayılı kararında *Yükümlü şirketten ilgili yıllara ilişkin yasal defter ve belgelerin incelenmek üzere istendiği halde ... tarihinde defter ve belgelerin içinde bulunduğu kamyonetin çalınması nedeniyle ibraz edilemediği, olayla ilgili İstanbul dördüncü Asliye Ticaret Mahkemesi’nce verilen zayi belgesinin ibraz edildiği, dosyadaki bilgilere göre Polis Karakolunda şirket vekili ve şoförü nezdinde düzenlenmiş ... tarihli müşteki ifade tutanaklarına göre yükümlü şirket ile birlikte ortakları aynı diğer yedi şirkete ait defter ve belgelerin bulunduğu kamyonetin işyerinin önünde kapıları açık ve kontak anahtarı üzerinde park edilmiş vaziyette iken akşam 20:00 ile 21:00 arasında çalındığı ve daha sonra da kamyonetin ... tarihinde .. üzerinde yolun solunda çamura batmış bir şekilde bulunduğu ve içinden defterlerin alındığı belirtilmiştir. Bu şekilde izah edilen çalınma şekli ticari hayatın icap ve koşullarına uygun düşmemektedir. Zira ticari belge niteliğinde olan söz konusu defterlerin kamyonetle taşınması ve kamyonetin üzerinde*

²¹⁷ T.C. Danıştay Başkanlığı, **Danıştay 9. Dairesinin 03.04.2002 tarih, 2001/1632 Esas No, 2002/1179 Sayılı Kararı**, <http://www.danistay.gov.tr/>, (ERİŞİM: NİSAN 2012).

²¹⁸ Nas; **a.g.m.**, s. 107.

²¹⁹ Ürel; **a.g.e.**, s. 133.

²²⁰ Coşkun Karadağ, Organ; **a.g.m.**, s. 158 - 159.

anahtarı ile birlikte kapıları açık bir şekilde park edilmesi ve bu şekilde park edilen kamyonetin çalınması ticari hayatın akışına ters düşmektedir. 213 sayılı V.U.K.'nın 13/4. maddesinde sahibinin iradesi dışındaki sebeplerle defter ve belgelerin elden çıkmış olması hali mücbir sebep olarak kabul edilmiş ise de yukarıda açıklanan duruma göre olayda mücbir sebepten söz etme olanağının bulunmadığı yönünde hükme karar vermiştir.

e. Diğer Haller

V.U.K.’nda mücbir sebep hallerinin tam bir listesi verilmeyerek “gibi haller” ibaresi ile yoruma elverişli bir alan bırakılmıştır²²¹. Bu hallere örnek olarak gösterilenler şöyledir²²²:

-Beyanname verme süresinde mükellefin grev dolayısıyla iş yerine giremeyen ve bu nedenle beyannamenin düzenlenmesinde gerekli bilgi ve belgelere tasarruf edememesi;

Danıştay bir kararında greve katılmayan ya da katılmaktan vazgeçenlerin işyerinde çalışmalarının hiçbir şekilde engellenemeyeceğini hükme bağlamıştır. Ancak başka bir kararında ise, ilgili vergi idaresinin bulunduğu mahal dışında ikamet eden ve beyannamesini PTT aracılığıyla göndermesi gereken mükellefin PTT işletmesindeki grev nedeniyle beyannamesini gönderememesini mücbir sebep olarak kabul etmektedir²²³.

-Ölen bir kimsenin varislerinin veraset ve intikal vergisi beyannamesi vermeleri bakımından ölen kimseye örneğin iki ay önce ölen başka bir kimseden intikal eden varlık unsurlarının belirlenememesi mücbir sebep olarak kabul edilmektedir.

2. MÜCBİR SEBEPLERİN SONUÇLARI

Mücbir sebep hallerinde sürelerin işlemeyeceğine ilişkin olarak çeşitli düzenlemeler bulunmaktadır. V.U.K.’nın 15. maddesi gereğince, 13. maddede yazılı

²²¹ Karakoç; **a.g.e.** , s. 334.

²²² Özbalcı; **a.g.e.** , s. 164 – 165.

²²³ Özcan; **a.g.t.** , s. 88.

mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde, bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlememektedir. Bu takdirde tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzamaktadır. Hükmün uygulanabilmesi için mücbir sebebin malum olması ya da ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi gerekmektedir²²⁴.

Mücbir sebeplerin sürelerin işlemesi üzerindeki etkisi konusunda dikkat edilecek nokta; sürelerin işlemesini kesmeyip sadece durdurmasıdır²²⁵. Ayrıca mücbir sebep halinin sona erdiğinin tespitinin mükellefçe tespit edilmesi gerekmektedir. Bunu nedeni olarak da, vergilendirme ile ilgili ödevlerin tamamlanması ve bu gecikmeden dolayı kanun önünde cezalı duruma düşmemek için bir başlangıç noktası niteliğinde olması gösterilmektedir²²⁶.

Mücbir sebeplerin bir diğer sonucu ise re'sen tarhiyata engel olmamasıdır. Matrahın re'sen takdir edilmiş olması cezai bir müeyyide değil, matrahın tespit edilme usullerinden birisidir. Dolayısıyla defter ve belgeleri mücbir sebep nedeniyle zayi olmuş olsa bile mükellefin kazancının re'sen takdirini engellememektedir²²⁷.

Mücbir sebeplerin süreler üzerindeki etkileri ve sonuçları konusunda daha detaylı bilgilere üçüncü bölüm içerisinde yer verilecektir.

3. MÜCBİR SEBEP HALLERİNİN UYGULAMADAKİ ETKİLERİ

Mücbir sebep halleri 213 Sayılı V.U.K.'nun 13. maddesinde sayılmakta; V.U.K.'nun 15. maddesinde ise 13. maddede sayılan haller nedeniyle gecikmeler düzenlenmektedir. V.U.K.'nun 15. maddesine göre “ mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu durumda tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar.” denilmektedir.

213 Sayılı V.U.K.'nun 13. maddesinde sayılmış olan mücbir sebeplere kanun maddesinde “gibi haller” ibaresinin eklenmesinden, kanunda sayılmayan ancak benzer özellikler taşıyan durumların da mücbir sebep olarak kabul edilebileceği anlamı

²²⁴ Karakoç; **a.g.e.** , s. 337.

²²⁵ Nas; **a.g.e.** , s. 108.

²²⁶ Tosuner, Arıkan; **a.g.e.** , s. 76.

²²⁷ Özbalcı; **a.g.e.** , s. 174.

çıkarılsa bile uygulamada söz konusu madde geniş yorumlanarak farklı uygulamalarla karşılaşılmasına neden olabilmektedir²²⁸.

Mücbir sebeplerin verginin tarh edilmesi üzerindeki etkilerinden dava açma sürelerine etkilerine kadar meydana getirdiği sonuçlar ele alınmaya çalışılacaktır.

a. Mücbir Sebebin Beyanname Verme Süreleri ve Ödeme Sürelerine Etkileri

Mücbir sebep vergiyi doğuran olayı etkilememekte, sadece vergileme ile ilgili bir ödevin yerine getirilmesi açısından kanuni ya da idari süreleri hepsini durdurmaktadır. Bu sürelere ödeme süreleri, bir hak ya da imkânın kullanılması ile ilgili süreler de dâhil olmaktadır. Kanunen belirlenen sürede mücbir sebep hali devam ediyorsa mücbir sebep nedeniyle duran süre, mücbir sebebin ortadan kalkmasıyla kaldığı yerden işlemeye devam etmektedir²²⁹.

Örneğin, GV mükellefi A, 2011 yılına ait gelir vergisi beyannamesini vermeden 10 Mart 2012 tarihinde trafik kazası geçirerek hastaneye yatırılmıştır. Mükellef 15 Temmuz 2012 tarihine kadar tedavi görmüş ve bu tarihte kurul raporunu da alarak hastaneden çıkmıştır. Mükellef hastalığını belgelemiş olduğundan söz konusu durum mücbir sebep sayılmaktadır. Dolayısıyla beyanname verme süresi, kaza geçirdiği tarih ile kanuni sürenin sona erdiği günün arasında kalan süre kadar uzamaktadır. Bu durumda, 10 Mart ile 25 Mart arasında işlememiş olan 16 günlük süre 15 Temmuz tarihine eklenerek 31 Temmuz'a kadar beyannamesini verebilecektir²³⁰.

17 Temmuz 2012 tarihinde ağır hasta olan ve hastaneye kaldırılmış olan mükellef C, 6 Ağustos 2012 tarihinde iyileşerek hastaneden taburcu edilmiştir. Mükellef hastalığının mücbir sebep kapsamında olduğunu hastanede yattığı ve taburcu olduğunu raporla ispat etmiştir. Ayrıca mükellefin Haziran 2008 dönemine ait K.D.V. beyannamesini 24 Temmuz tarihine kadar vermesi gerekmektedir. Beyanname verme

²²⁸ Mahir Temur; "Gelir Vergisi ve Vergi Usul Kanunlarında Boşluklar Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Erzurum, 2000, s. 28.

²²⁹ Özcan; **a.g.t.**, s. 118.

²³⁰ Tosuner, Arıkan; **a.g.e.**, s. 74.

süresi 17 Temmuz ile kanuni sürenin sona erdiği günün arasında kalan süre kadar uzamaktadır. Eğer mükellef hastalanmasaydı 17 Temmuz'dan 24 Temmuz'a kadar 8 günlük süresi bulunmaktaydı. Dolayısıyla, hastaneden çıkış tarihi olan 6 Ağustos tarihinden itibaren 8 gün uzayarak 14 Ağustos 2012 tarihi mesai bitimine kadar beyannamesini vermesi gerekmektedir²³¹.

213 Sayılı V.U.K.'nun 111. maddesi gereğince, mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlememesi durumunda ödeme süreleri de işlemeyen süreler kadar uzamaktadır. Mücbir sebep nedeniyle beyanname verme süresi işlememişse verginin ödeme süresi ve bu sürenin son günü olan vade tarihi beyanname verme süresine bağlı olarak daha ileri bir tarihe ertelenmesi mümkün olmaktadır. Bu durumda ödeme süresi mücbir sebep nedeniyle verginin tarhının gecikmesine bağlı olarak gecikmektedir.

İkmalen, re'sen ve idarece tarh olunan vergiler, taksit zamanlarından önce tahakkuk etmişse taksit süreleri içerisinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse geçmiş taksitler tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerektiği V.U.K.'nun 112. maddesinde hükme bağlanmıştır²³².

E-devlet uygulamaları kapsamında teknolojik gelişmelere paralel olarak vergi ödevlerinin bir kısmının elektronik ortamda yerine getirilmesi ve bu kapsamda mükellefin beyanname verme ödevlerini meydana gelen teknik aksaklıklar nedeniyle zamanında yerine getirememesi idare tarafından mücbir sebep olarak kabul edilmektedir. Mücbir sebep hali güncel gelişmelerle değerlendirildiğinde teknik aksaklıklar malum sebep olarak kabul edilmektedir²³³. Bu konuya ilişkin örnek ise 24 No'lu V.U.K. Sirküleridir²³⁴:

“20 Eylül 2006 tarihine kadar verilmesi gereken ve elektronik ortamda (e-Beyanname) gönderilen beyannamelerin kabulünün yapıldığı 20 Eylül 2006 Çarşamba günü elektronik beyanname gönderme sisteminde (e-Beyanname) teknik nedenlerden

²³¹ Parlak; **a.g.t.**, s. 92.

²³² Parlak; **a.g.t.**, s. 105.

²³³ Coşkun Karadağ, Organ; **a.g.m.**, s. 156 – 157.

²³⁴ T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **11.10.2006 Tarihli, VUK – 24/2006-02 Sayılı Sirküleri**, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (ERİŞİM: NİSAN 2012).

dolayı geçici sürelerle kesilmeler veya beyanname kabulünde yavaşlamalar yaşanmış olup, saat 23.48'den sonra da kesinti nedeniyle beyanname kabul edilememiştir. Elektronik beyanname kabulü sırasında teknik nedenlerden dolayı yaşanan yavaşlama ve saat 23.48 den sonraki kesinti nedeniyle beyannamelerin verilememesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Mücbir sebepler başlıklı 13 üncü maddesinin sonunda yer alan “gibi” edatı kapsamında değerlendirilmiştir. Buna göre; 20.09.2006 tarihinde otomasyonlu vergi dairelerine bağlı mükellefler tarafından verilemeyen beyannamelerin, 21.09.2006 tarihinde gerek elektronik ortamda, gerekse posta yoluyla veya vergi dairesine elden verilmiş olması halinde, bu beyannameler kanuni süresinde verilmiş beyanname olarak kabul edilecektir. Öte yandan, beyan edilen vergilerin kanuni süresi içerisinde ödeneceği tabiidir.”

b. Mücbir Sebebin Tarhiyata Etkisi

Verginin tarh edilmesi; yükümlülere ait vergi borcunun ilgili vergi kanunlarında gösterilmiş olan matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesince hesaplanarak miktar itibariyle saptanması işlemini ifade etmektedir. Re'sen tarhiyat, Türk Vergi Sisteminde beyana dayanan vergilerde matrahın idarece belirlendiği tarhiyat çeşitlerinden biridir. Re'sen tarhiyat; vergi matrahının kısmen veya tamamen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak belirlenmesine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi incelemesi raporlarında belirtilen matrah veya matrah farkı üzerinden verginin tarh edilmesini ifade etmektedir²³⁵.

Re'sen tarhiyat nedenlerinden biri de defterlerin vergi incelemeye yetkisi olanların talebi üzerine ibraz edilmediği durumlar olmaktadır. Mükellefin iş yerinde yapılacak incelemelerde süreye gerek olmadan anında ibrazı gerekmektedir. İstenen defter ve belgelerin ibrazı yapılmadığında re'sen takdir talep edilmesi mümkün olmaktadır. Ancak inceleme elemanlarınca, inceleme eğer dairede yapılacak ise mükellefe defter ve belgelerinin ibrazı için on beş günden az olmamak şartıyla süre

²³⁵ Mutur, Çelebi, Sakıncı; **a.g.e.** , s. 151.

verilmekte ve bu süre içerisinde istenen defter ve belgeler ibraz edilmezse hiç ibraz edilmemiş sayılmakta ve re'sen tarhiyat yapılmaktadır.

Mücbir sebep nedeniyle kaybedilmiş olan defterlerin ibrazı mümkün olamamakta ve defterlerin ibrazı için verilen sürenin uzamasına neden olmaktadır. Defterlerin ibrazının gerçekleştirilmemesi mücbir sebep nedeniyle de olsa, bu durum re'sen tarhiyata engel teşkil etmemektedir²³⁶.

Ancak mücbir sebep hallerinin bulunduğu her durumda re'sen tarhiyat söz konusu olmamaktadır. Ağır hastalık, ağır kaza veya tutukluluk hallerinde defterlerin süresinde ibraz edilememesi söz konusu ise ibraz etme süresi mücbir sebep nedeniyle uzamakta ve dolayısıyla re'sen tarhiyat yapılması söz konusu olmamaktadır. Yangın, deprem, defter ve belgelerin sahibinin iradesi dışında elinden çıkmış olması durumunda vergi yükümlü veya sorumluları defter ve belgeleri ibraz edemeyecekleri için re'sen tarhiyatın yapılması söz konusu olmaktadır.

Ayrıca V.U.K.'nın 373. maddesinde düzenlenmiş olduğu gibi mücbir sebep halinin varlığı halinde vergi cezası kesilemeyeceği açıkça belirtilmektedir. Konuya ilişkin Maliye Bakanlığı'nın yayınlanmış olan özelgesinde de yangın halinde mükellefin yanan defter ve belgelerini yeniden düzenleyip yıllık gelir beyannamesini süresinde veya ek süre içinde vermesi halinde re'sen tarhiyatta bulunabileceği ancak vergi cezasının kesilmeyeceği açıklanmaktadır²³⁷. Bu noktada önemli olan mücbir sebebin ceza kesilmesini önleyen bir durum olarak kabul edilebilmesinde vergi kaybına yol açan eylemle mücbir sebep arasında nedensellik bağının bulunması gerektiğidir. Aksi takdirde, gereği gibi yerine getirilmeyen vergi ödevi arasında nedensellik ilişkisi bulunmadıkça zorlayıcı nedenin varlığı ceza kesilmesini engelleyen bir durum olarak kabul edilememektedir²³⁸.

²³⁶ Tosuner, Arıkan; **a.g.e.** , s. 99.

²³⁷ Özcan; **a.g.t.** , s. 129.

²³⁸ Nas; **a.g.m.** , s. 109.

Örneğin, yangın nedeni ile sahibinin rızası dışında kanuni defterlerinin elden çıkmış olması zayi belgesinin varlığı halinde ceza kesilmesini önlemekte ancak ilgili dönem vergi matrahının re'sen tarhı gerekmektedir²³⁹.

c. Mücbir Sebebin 6183 Sayılı Kanun'da Yer Alan Sürelere Etkisi

V.U.K.'nun mücbir sebeple ilgili hükümlerinin, söz konusu kanunun vergi, resim ve harçlar için geçerli olacağı; bunun da vergiyi doğuran olayla başlayıp tahakkuk ile sonlanacağı açık bulunmaktadır. Ancak bu hükümlerin 6183 Sayılı Kanun'da yer alan süreler açısından da geçerli olup olmayacağı konusunda farklı görüşler bulunmaktadır²⁴⁰.

Danıştay birçok kararında, 6183 Sayılı Kanun'un 8. maddesi uyarınca, bu konuda yazılı sürelerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında V.U.K. hükümlerinin uygulanacağı; bu göndermenin de yalnız V.U.K.'nun 18. maddesinde yer alan sürelerin hesaplanmasına ilişkin hükmü değil, 14-18. maddelerin yer aldığı üçüncü bölümün tamamını kapsadığı; bu nedenle mücbir sebeplerin meydana gelmesi halinde 6183 Sayılı Kanun'daki sürelerin işlemeyeceği anlaşılmaktadır. Mükelleflerin vergi kanunları karşısındaki ödevlerinin sadece V.U.K. ile belirlenmiş olmadığı; aksine her vergi kanununun getirdiği yükümlülüklerden doğmuş birçok ödevler bulunduğu; ödemenin de bir vergi ödevi olduğu ve bu nedenle V.U.K.'nun 13. maddesinde sayılan mücbir sebeplerin tahakkuk etmiş, yani amme alacağına dönüşmüş alacakları da etkilediği; gecikme zammının da uygulanmasının mümkün olmadığı belirtilmektedir.

Verginin mücbir sebep nedeniyle gecikmesi halinde vadesi geçmiş taksitler uzayan beyan süresi içerisinde; vadesi geçmemiş olanlar için ise normal taksit sürelerinde ödenmeleri gerekmektedir. Mücbir sebep nedeniyle vadesinde ödenemeyen taksitler bu durumun ortadan kalkmasıyla topluca ödenmekte ancak, önemli olan nokta verginin tahakkuk edip etmediği konusudur. Eğer mücbir sebep verginin tahakkuk etmesini engellemişse vadenin geçirilmiş olması söz konusu olmamaktadır. Dolayısıyla

²³⁹ Çavuş; a.g.m. , www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080110605.htm, (ERİŞİM: ARALIK 2011).

²⁴⁰ Mehmet Batun; "Mücbir Sebepler ve Sonuçları", **Vergi Dünyası**, Sayı: 345, Mayıs, 2010, s. 70.

verginin daha önce tahakkuk etmemiş olması nedeniyle A.A.T.U.H.K.'na göre cebri icraya başvurulması ve 51. madde gereğince gecikme zammı uygulanması söz konusu olmamaktadır. Ancak vergi tahakkuk edip ödeme emri gönderilmişse vade tarihi belli edilmiş olmakta ve mücbir sebep hallerinden birinin meydana gelmesi ile de söz konusu süreler durmaktadır²⁴¹.

d. Mücbir Sebep Hallerinin İdari Yargılama Kanunu'nda Yer Alan Dava Açma Sürelerine Etkileri

İdari yargıdaki dava açma süreleri maddi hukuku değil, usul hukukunu ilgilendirdiğinden dava açma süresinin geçirilip geçirilmediği konusunun idari yargı yerince re'sen araştırılması gerekmekte ve bu durum, dava açma süresinin kamu düzenine ilişkin olmasından kaynaklanmaktadır²⁴².

İ.Y.U.K. yürürlüğe girmeden önce mücbir sebeplerin süreleri durdurma etkisinin V.U.K.'nda yer alan itiraz ve temyiz süreleri yönünden de geçerli olduğu kabul edilmekteydi. Vergi yargılamasına ilişkin düzenlemelerin 1982 yılında yürürlüğe giren İ.Y.U.K.'nda yer alan vergi yargılaması usulüne ilişkin hükümleri büyük ölçüde yürürlükten kaldırılmakla birlikte İ.Y.U.K.'nda mücbir sebeplerle ilgili bir hüküm yer almamaktadır. Dava açma sürelerinin mücbir sebep nedenleri ile ne yönde etkileneceğine ilişkin hükmün yer almaması önemli bir eksiklik olarak görülmektedir. Medeni yargılama hukukunda yer alan, kanunun veya hâkimin tayin ettiği kesin süre içinde bir işlemin yapılamaması kişinin kendi kusurundan kaynaklanmıyorsa, o kişiye süresinde yapamadığı işlemi sonradan yapma imkânını veren bir kurum olan “eski hale getirme”, idari/vergi yargılaması hukukunda yer almamaktadır. Bu eksiklik, idari/vergi yargılaması hukukuyla devlet ile kişiler arasında kurulması gereken çıkarlar/ilişkiler dengesini, kişiler aleyhine bozmaktadır. İdarenin istikrarı ve kamu düzeninin korunması amacıyla dava açma süresinin belirli süre ile sınırlandırmış olmasına bir de kişilerin haklı mazeretlerinin dava açma sürelerini etkilememesinin eklenmesi, kişileri haklarında yapılan idari eylem ve işlemlere karşı korumasız bırakmakta, idarenin yargısal denetimini zaafa uğratmaktadır.

²⁴¹ Özcan; **a.g.t.**, s. 130-131.

²⁴² Cafer Ergen; **İdari Yargıda Dava Açma Süreleri**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2007, s. 291 - 292.

Aral; hiç kimse kanunun kendisine bahsettiği müddetin ilk gününde nihai muameleyi ifaya zorlanamaz. Esasen, muayyen bir müddetin tayini; hazırlanmak ve düşünmek imkânını 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 tanımamak büyük bir haksızlık olur²⁴³ demektedir.

Mücbir sebeplerin vergi yargılama hukukunda yer alan dava açma sürelerini durdurup durdurmayacağı konusunda farklı görüşler yer almaktadır.

Birtakım görüşlere göre, mücbir sebebe ilişkin düzenlemeler vergi ödevlerinin yerine getirilmesine ilişkin süreleri durdurmaya amaçlamakta ancak, dava hakkının kullanılması vergi ödevinin yerine getirilmesini ifade etmemektedir. Vergi yargılaması usulünü düzenleyen İ.Y.U.K.'nda mücbir sebeple ilgili bir düzenleme yer almamaktadır. Dolayısıyla, mücbir sebebin varlığı gerekçe gösterilerek dava açma süresini durdurduğunu kabul etmek mümkün olmamaktadır. Çünkü dava açma süresinin hak düşürücü süre niteliğinde olması ve bu sürenin kullanılmamasıyla da dava hakkının düşerek yargı yolunun kapanmasına neden olmaktadır²⁴⁴.

Diğer bir görüşte ise; İ.Y.U.K.'nda hüküm bulunmayan konularda, İ.Y.U.K.'nun 31. maddesinde yapılan atıf gereği H.M.K. ile V.U.K.'nun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir. H.M.K.'nin idari Yargılama Usulünde uygulanması gereken maddeleri arasında dava açma süresinin mücbir sebeplerle duracağına dair bir hüküm bulunmamaktadır. V.U.K.'na yapılan atıf ise vergi davaları ile ilgili 377, 378 ve mükerrer 378. maddelerini içermektedir²⁴⁵. Danıştay da bu yollamanın sadece vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olarak V.U.K.'nun ilgili maddeleri için geçerli olacağını kabul etmektedir. Bu hüküm uyarınca, V.U.K.'nun mücbir sebeplerin sürelerin işlemlerini durdurduğunu kabul eden 13. ve 15. maddelerinde yer alan hükümleri vergi yargılaması

²⁴³ İçinde: Yusuf Karakoç; **Vergi Yargılaması Hukuku**, s.125 - 126.

²⁴⁴ Karakoç; **a.g.e.**, s. 126.

²⁴⁵ Turgay Yücel; "Mücbir Sebepler ve Sonuçları - II", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 5, Mayıs, 1993, s. 43.

hukukundaki sürelerle ilgili olarak İ.Y.U.K.'nda yer alan süreler bakımından da geçerli sayılmalıdır²⁴⁶.

Danıştay'ın kimi daireleri, son zamanlarda vermiş oldukları kararlarında, mücbir sebebin varlığının işlemekte olan idari dava açma süresini durduracağını kabul etmektedirler. İ.Y.U.K.'da öngörülmemiş olmasına karşın; söz konusu kararlarda, mücbir sebep hallerinde dava açma süresinin işlemeyecek olmasının 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 olamayacağı gerekçelerine dayanılarak bu sonuca varılmaktadır²⁴⁷.

1994 yılında müstahsilden yaptığı zirai ürün alımları için vergi tevkifatı yapmadığı, bu alımları gerçeği yansıtmayan faturalarla belgelediği belirtilerek düzenlenen inceleme raporuna göre davacı adına gelir vergisi salınmış, kaçakçılık cezası kesilmiştir. ... vergi mahkemesi 20.10.1995 günlü ve 1995/157 sayılı kararıyla, dosyanın incelenmesinden vergi ve ceza ihbarnamesinin 10.09.1995 tarihinde tebliğ edilmesine karşın otuz günlük dava açma süresi geçirildikten sonra 18.10.1995 tarihinde verilen dilekçe ile dava açıldığının anlaşıldığı, İ.Y.U.K.'nda deprem ve benzeri afetler nedeniyle dava açma süresinin duracağına ilişkin bir hüküm bulunmadığı, bu durumda 30.09.1995 tarihinde Dinar'daki depremin dava açma süresini durdurmayacağı gerekçesi ile davanın süre aşımı yönünden reddine karar verilmiştir. Deprem gibi olağanüstü bir durumda V.U.K.'nda öngörülen mücbir sebeplerin dikkate alınarak dava açma süresinin durdurduğunu kabulü gerektiği ileri sürülerek kararın bozulması talep edilmiştir.

Davacının ikamet etmekte olduğu Dinar'da 1.10.1995 günü bir depremin olduğu, sarsıntının bu tarihten 15 gün kadar önce başlayıp depremden sonra da bir süre devam ettiği bilinmektedir. Depremin ölüm ve yaralanmalara neden olduğu çok sayıda binanın yıkıldığı kalanının da oturulmaz hale geldiği, halkın uzun süre

²⁴⁶ Karakoç; **a.g.e.** , s. 128.

²⁴⁷ Batun; **a.g.m.** , s. 69.

çadırlarda yaşamak zorunda kaldığı basında yer alan haberlerde görülmektedir. Depremden sonra yörede yaşayanların tamamına yakınının can derdine düştüğü ve yaşam savaşı verdiği, kişilerin normal zamanda yapabildikleri işlerin hiçbirini yapamayacakları bir ortamda oldukları anlaşılmaktadır. Bu şartlar altında normal süresinden 7 gün sonra açılan davanın mücbir sebebin ortadan kalkmasından sonra makul bir sürede yargı yerine başvurulduğu göz önünde tutularak esası incelenerek sonuçlandırılmak yerine süre aşımı noktasından reddinde isabet görülmemeyerek Vergi mahkemesinin kararının bozulmasına karar vermiştir²⁴⁸.

B. ZOR DURUM NEDENİYLE SÜRENİN UZAMASI ve ZOR DURUMUN ESASLARI

213 Sayılı V.U.K.'nda süreleri uzatan haller arasında sayılanlardan biri de zor durum halidir. Ancak V.U.K.'nda zor durumun tanımı yapılmayarak takdiri idareye bırakılmıştır²⁴⁹. Dolayısıyla, mükellefler zor durum nedeniyle vergiye ilişkin ödevleri için süre talebinde bulunurken bunun sebebini açıkça ortaya koymaları gerekmektedir²⁵⁰.

213 Sayılı V.U.K.'nun 17. maddesinde “mühlet verme” başlığı altında zor duruma ilişkin düzenleme yer almaktadır:

“Zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevlerini süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara kanuni sürenin bir katını, kanuni süresi bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere Maliye Bakanlığı'nca münasip bir mühlet verilebilir.” denilerek hükme bağlanmaktadır.

Kanun hükmünden de anlaşılacağı gibi zor durum halinin tanımı yapılmayarak ve hatta örnekler de verilmeyerek tamamen uygulamada karşılaşılabilecek olaylara göre idarenin takdir yetkisine bırakılmaktadır²⁵¹. Mühlet verme müessesesi, mücbir sebep hali

²⁴⁸ Ergen; **a.g.e.** , s. 295 – 297.

²⁴⁹ Ürel; **a.g.e.** , s. 139.

²⁵⁰ Adnan Güran; “Vergi Usul Kanun’da Zor Durum Sebebi İle Sürelerin Uzaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 153, Eylül, 2005, s. 106.

²⁵¹ Atay; **a.g.m.** , <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004034292.htm>, (ERİŞİM: NİSAN 2012).

ile sürelerin uzamasının aksine mevcut şartların doğması ile kendiliğinden meydana gelmemekte; Maliye Bakanlığı'nın tasarrufu ile işlerlik kazanmaktadır. Ayrıca uzayacak olan süre, zor durum halinin süresine bağlı olmamakta ya da verilecek süre önceden belirlenmiş olmamaktadır²⁵².

Zor durum nedeniyle mükelleflere süre verilebilmesi için gereken koşullar 17. maddenin ikinci fıkrasında sayılmaktadır. 17/2. maddeye göre süre verilebilmesi için;

“- *Süre isteyen, kanuni süre bitmeden evvel yazılı olarak istekte bulunması,*

- *Ek süre talebinde gösterilen mazeretin, süreyi verecek makam tarafından kabule layık görülmesi,*

- *Süre verilmesi halinde verginin tahsili tehlikeye girmemelidir.”* denilerek koşulları belirlenmiştir.

Kanun lafzından da anlaşılacağı üzere zor durum talebinin, mükellef tarafından kanuni süresi içerisinde kullanılması gerekmektedir²⁵³. Dolayısıyla mükelleflerce, kanuni sürenin bitmesinden sonra veya başlamasından önce zor duruma bağlı olarak yapılan ek süre talepleri incelenmeksizin reddedilmektedir²⁵⁴.

Zor durum nedeniyle ek süre talebinin her mükellef tarafından ayrı ayrı yapılması gerekmektedir. Genel olarak bir bölge ya da bir grup mükellef için, mükelleflerin toplu bir şekilde veya mükelleflerin bağlı oldukları teşekküllerce süre talebinde bulunmaları mümkün olmamaktadır²⁵⁵. Ancak 5228 Sayılı Kanun'un 2. maddesi²⁵⁶ ile yapılan değişiklikle, Maliye Bakanlığı, bölgeler, iller, ilçeler ya da sektörlerle iş kolları ya da mükellef grupları itibariyle yazılı başvuru şartı aramaksızın da yetkisini kullanabilmektedir.

²⁵² Parlak; **a.g.t.**, s. 73.

²⁵³ Tosuner, Arıkan; **a.g.e.**, s. 80.

²⁵⁴ Atay; **a.g.m.**, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004034292.htm>, (ERİŞİM: NİSAN 2012).

²⁵⁵ Mustafa Türkot; “Zor Durum Kapsamındaki Mükelleflere Sağlanan Kolaylıklar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 139, Temmuz, 2004, s. 60.

²⁵⁶ 5228 Sayılı Bazı Kanunlarda Ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 31.07.2004 tarihli Resmi Gazete, Sayı: 25539.

Zor durum nedeniyle uzayacak olan süreler sadece kanuni sürelerdir; idari sürelerin uzaması söz konusu olmamaktadır²⁵⁷.

Zor durum ile mücbir sebep halleri arasındaki farklılıklar şu şekilde açıklanabilmektedir²⁵⁸:

Mücbir sebepler deprem, sel felaketi gibi doğal olaylar olabileceği gibi; savaş, grev, ağır hastalık gibi beşeri olaylardan da kaynaklanabilmektedir. Dolayısıyla mücbir sebeplerde kişilerin iradesi dışında gerçekleşen, bunlardan kaçınılmasının mümkün olmadığı durumlar söz konusu olmaktadır.

Zor durum halinde ise, aynı şekilde kişinin irade ve ihtiyarı dışında meydana gelen tesadüfî olaylar olduğu fakat etki alanlarının mücbir sebeplere göre daha dar ve sadece kişiye özel bir durum olarak ortaya çıkmaktadır. Ayrıca kanun maddesinde zor durum hallerinin neler olabileceği sayılmayarak idarenin takdirine bırakılmıştır.

V.U.K.'nın 17. maddesinde zor durum nedeniyle ek süre verilebilmesi için üç koşulun varlığı aranmaktadır. Bu koşullar şu şekilde sıralanmaktadır:

1. Yazılı Talepte Bulunulması

Ek süre talebinde bulunan mükelleflerin kanuni sürenin bitiminden evvel yazı ile mali idareye başvurması gerekmektedir. Zor durum nedeniyle vergi işlemleri ile ilgili ödevlerini süresinde yerine getiremeyenlerin, süre verilmesi konusunda öncelikle talepte bulunması gerekmektedir. Talebin, yükümlülüğün yerine getirilme süresi sona ermeden zor durumla karşı karşıya kalan kişi tarafından bizzat ve yazılı olarak yapılması gerekmektedir.

Ancak 5228 sayılı kanununun 2. maddesi ile V.U.K.'nın 17. maddesinde yapılan değişiklikle yazılı talep ile başvuru şartı kaldırılmıştır²⁵⁹.

²⁵⁷ Tosuner, Arıkan; **a.g.e.**, s. 80.

²⁵⁸ Atay; **a.g.m.**, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004034292.htm>, (ERİŞİM: NİSAN 2012).

²⁵⁹ Parlak; **a.g.t.**, s. 75.

Zor durum nedeniyle süre verme yetkisi Maliye Bakanlığı'na aittir. Maliye Bakanlığı'nın yetkisini tamamen veya kısmen mahalli maliye teşkilatına devretme yetkisi de bulunmaktadır. Ek süre talebi için müracaatın Maliye Bakanlığı'na yapılması gerekmele birlikte, eğer mahalli maliyeye de süresi içinde müracaat edilmişse; istek süre bitiminden sonra Maliye Bakanlığı'na ulaşmış olsa da müracaat süresinde yapılmış sayılmaktadır²⁶⁰.

2. Ek Süre Talebinde Gösterilen Mazeretin İdarece Kabul Edilebilir Olması

213 Sayılı Kanun'un 17. maddesinde zor duruma ilişkin hem tanımlama yapılmamış hem de örnekler verilerek bir düzenleme yapılmamıştır. Dolayısıyla, zor durum halinin varlığı süre vermeye yetkili olan Maliye Bakanlığı'nın takdirine bırakılmış olması durumunda idare mükelleflerin talepleri üzerine doğrudan karar verebileceği gibi gerek gördüğü durumlarda mükellefin öne sürdüğü mazeretleri araştırma ve tespit ettirme yoluna da gidebilmektedir²⁶¹.

Örneğin, annesinin ağır derecede hastalanması mükellef yönünden mücbir sebep olarak değerlendirilmese de zor durum olarak kabul edilebilmektedir²⁶².

3. Ek Süre Nedeniyle Verginin Tahsilinin Tehlikeye Girmemesi

Zor durum nedeniyle verilecek olan ek süre, verginin tahsil edilmesini tehlikeye düşürmemesi gerekmektedir.

Örneğin şirketin iflasın eşiğinde olması ya da mükellefin yurtdışına kaçma emarelerinin bulunması hallerinde idare mükellefin ek süre talebini verginin tahsilinin tehlikeye girme gerekçesi ile reddedebilmektedir²⁶³.

²⁶⁰ Özbacı; **a.g.e.**, s. 180.

²⁶¹ Atay; **a.g.m.**, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004034292.htm>, (ERİŞİM: NİSAN 2012).

²⁶² Murat Özden; "Zor Durum Nedeniyle Süre Verilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 64, Nisan, 1998, s.66.

²⁶³ Parlak; **a.g.t.**, s. 78.

C. ÖLÜM NEDENİYLE SÜRELERİN UZAMASI ve ÖLÜM OLAYININ V.U.K. AÇISINDAN SONUÇLARI

V.U.K. , ölümü süre uzamasının nedeni olarak kabul etmektedir. Yükümlünün ölümü ile vergiye ilişkin ödevleri yerine getirme sorumluluğu mirası kabul etmiş olan kanuni ve mansup (iradi) mirasçılara geçmektedir (V.U.K. md. 12). Vergi kanunlarında aksi bir hüküm yok ise, ölüm nedeniyle mirasçılara geçen vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde, bildirimde bulunma ve beyanname verme sürelerine üç aylık bir süre eklenmektedir. V.U.K.'nun 16. maddesinde yer alan bu hüküm M.K.'nın 606. maddesinde yer alan mirası red süresi olan üç aylık süre ile uyumlaştırma amacıyla getirilmiştir²⁶⁴.

Ancak vergi kanunlarında özel hüküm bulunan hallerde üç aylık süre uzaması söz konusu olmamaktadır. G.V.K.'nun 92. maddesi, ölüm halinde beyannamenin ölüm tarihinden itibaren dört ay uzayacağını hükme bağlamıştır. Dolayısıyla, bu sürenin bir kez de V.U.K.'nun 16. maddesi gereğince uzaması söz konusu olamamaktadır.

Örneğin 5.2.2012 tarihinde ölen bir Gelir Vergisi (G.V.) mükellefinin, 1.1.2012 – 5.2.2012 dönemine ait beyannamesinin G.V.K.'nun 92. maddesi gereğince 5.6.2012 tarihine kadar mirasçılar tarafından verilmesi gerekmektedir. Buna karşılık ilke olarak, V.U.K.'nun 16. maddesine göre, 2011 yılına ait gelirine ilişkin beyanname haziran ayı sonuna kadar verilmesi gerekmektedir. Bu durumda 2011 yılına ait olan beyannamenin verilme süresi olan mart ayına üç aylık süre eklenmiş olmaktadır²⁶⁵.

Ölüm halinde ödeme sürelerinin uzayacağı yönünde ilgili maddede bir hüküm bulunmamasıyla birlikte, üç aylık bekleme süresi içinde mirasın reddedilip edilmeyeceği bilinmediği, dolayısıyla alacağın muhatabı bilinmediği için takibat yapılmamakta, gecikme zammı uygulanmamaktadır. Bu süreç içinde mirasçılar ölene ait gayrimenkulü kiraya verir ya da kirasını alırlarsa mirası reddetme hakkını kaybetmiş olmaktadırlar.

Ölüm hali, vergi idaresi açısından süreyi uzatmamaktadır. Bu nedenle mirasçıların mirası reddedebileceği, ölümden sonraki üç aylık devrede özellikle

²⁶⁴ Karakoç; **a.g.e.** , s. 338 – 339.

²⁶⁵ Ürel; **a.g.e.** , s. 139.

zamanaşımının söz konusu olduğu hallerde tebligat yapılıp yapılmayacağı önem teşkil etmektedir. Danıştay vermiş olduğu bir kararında *üç aylık bekleme süresi içinde varislere tebligat yapılabileceğini* kabul etmektedir. Ancak tebligatın varislerden her birine miras hissesi oranında yapılması gerekmektedir²⁶⁶.

Medeni Kanun'da ölüm hali tanımlanmayarak aynı kanunun 27. maddesinde ölüm, şahsiyetin sona ermesi olarak ifade edilmektedir. Ölen kimsenin vergi mükellefi olması halinde vergiye ilişkin ödevlerin yerine getirilmesi konusunda vergi kanunları açısından birtakım sonuçları bulunmaktadır.

1. Ölüm Halinde İş Bırakma Bildirimine Etkileri

Ölüm halinde mükellefin mirası reddetmemiş olan mirasçıları tarafından bildirilmesi gerekmektedir. 213 Sayılı V.U.K.'nun 168. maddesi gereğince işi bırakmanın bildirim olayın meydana geldiği tarihten itibaren bir ay içinde yapılması gerekirken, ölüm halinde işi bırakmış olmanın bildirimine V.U.K.'nun 16. maddesi gereğince üç ay uzatarak bildirim süresi dört ay olmaktadır²⁶⁷.

Diğer taraftan ölen mükellefin mirasçıları işi devam ettirme kararı almaları durumunda mirasçıların mükellefiyeti başlamış olmaktadır. Dolayısıyla V.U.K.'nun 168. maddesine göre işe başlama bildirimini işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde yapılması gerektiği açıkça belirtilmekteyken ölüm halinde mirasçılar açısından ne şekilde hareket edileceğine dair bir ifade yer almamaktadır. Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmış olan 2001/1 Sıra No'lu V.U.K. İç Genelgesi'nde konuya ilişkin bir açıklık getirilmeye çalışılmıştır.

2001/1 Sıra No'lu İç Genelge'de yer alan görüşe göre, murisin ölümünden itibaren mirasçıların aynı işe aralıksız devam etmeleri durumunda, ölüm tarihi muris için işi bırakma; murisin mirasçıları içinse işe başlama tarihi olarak kabul edileceği, işe

²⁶⁶ Özbalcı; **a.g.e.**, s. 178.

²⁶⁷ Mehmet Korkusuz; "Ölüm Olayının Vergi Hukuku Açısından Sonuçları", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:24, <http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=2359&did=36&dad=MAL%C4%B0%20%C3%87%C3%96Z%C3%9CM%20DERG%C4%B0S%C4%B0%20Say%C4%B1:24%20OCAK-%C5%9EUBAT%201994>, (ERİŞİM: MART 2012).

devam edecek olan mirasçılarının ölüm tarihinden itibaren bir ay içinde bildirimini gerçekleştirmeleri gerektiği ifade edilmektedir²⁶⁸.

2. Ölüm Halinin Sürelere Etkisi

213 Sayılı V.U.K.'nın 16. maddesinde vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm nedeniyle mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay ekleneceği ifade edilmektedir. Söz konusu maddede belirtildiği gibi eklenecek olan üç aylık süre, vergi kanunlarında özel bir hükmün bulunmadığı hallerde uygulanmaktadır²⁶⁹.

G.V.K.'nın yıllık beyannamenin verilmesini düzenleyen 92. maddesi ile takvim yılı içinde mükellefin ölümü halinde takvim yılı başından ölüm tarihine kadar olan dönem beyannamesinin ölüm tarihinden itibaren dört ay içinde verileceği belirtilmektedir. Bunun dışındaki beyannameler ise kendi mevzuatında belirtilen beyanname verme süresine üç ay eklenerek beyan edilmektedir.

Örneğin Gelir Vergisi mükellefi (X) 20.06.2011 tarihinde vefat etmiştir. Bu durumda mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından 01.01.2011 / 20.06.2011 tarihleri arasındaki kıst dönem yıllık Gelir Vergisi beyannamesi 20.10.2011 tarihine kadar verilmesi gerekmektedir.

Mükellef (X)'nin Mayıs dönemine ait 24.06.2011 tarihine kadar vermesi gereken K.D.V. beyannamesi 24.09.2011 tarihine kadar, 01.06/20.06 tarihi arasındaki kıst döneme ait K.D.V. beyannamesinin ise 24.10.2011 tarihine kadar verilmesi gerekmektedir²⁷⁰.

Ayakkabı ticareti ile uğraşan ve gerçek usulde vergiye tabi G.V. mükellefi (B) 28.02.2011 tarihinde vefat etmiştir. Mükellef (B)'ye ait 2010 takvim yılı G.V.

²⁶⁸ Ayşe Gınalı; "Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçılarının Sorumluluğu", **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Şubat, 2011, s. 233.

²⁶⁹ Korkusuz; **a.g.m.**, <http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=2359&did=36&dad=MAL%C4%B0%20%C3%87%C3%96Z%C3%9CM%20DERG%C4%B0S%C4%B0%20Say%C4%B1:24%20OCAK-%C5%9EUBAT%201994>, (ERİŞİM: MART 2012).

²⁷⁰ Gınalı; **a.g.m.**, s. 234.

beyannamesi ölüm tarihinden itibaren V.U.K.'nın 16. maddesi gereğince üç aylık süre eklenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla 25.03.2011 tarihine kadar verilmesi gereken G.V. beyannamesi 25.06.2011 tarihine kadar verilebilecektir²⁷¹.

D. MALİ TATİL SÜRESİNİN UYGULAMADAKİ YERİ

1. Mali Tatilin Kapsamı

Yeni ihdas olunan mali tatil, 5604 sayılı “Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun (M.T.İ.H.K.)’un 28.03.2007 tarih ve 26476 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

5604 sayılı kanunun 1/1. maddesinde her yıl temmuz ayının birinden yirmisine kadar (yirmisi dâhil) mali tatil uygulanacağı; Haziran ayının son günün tatil günü olması halinde mali tatil temmuz ayının ilk iş gününü takip eden günden başlar ve yirmi temmuz akşamı sona erer denilerek hükme bağlanmıştır.

Mali tatilin ilk defa uygulandığı 2007 yılında 30 Haziran 2007 günü cumartesi gününe denk geldiğinden ve temmuz ayının ilk iş günü de 2 Temmuz 2007 olduğundan mali tatil 2007 yılı için 3 Temmuz tarihinde başlamıştır²⁷².

2. Yasal Düzenlemeler

Mali tatilde hangi sürelerin işlemeyeceği hangi sürelerin uzayacağı ilgili maddede sayılmaktadır. Kanunda mali tatil kapsamında yer almayan süreler şu şekilde sıralanmaktadır:

-gümrük idareleri, il özel idareleri ve belediyeler tarafından tarh ve/veya tahsil edilen (ithalde alınan katma değer vergisi, emlak vergisi gibi) vergi, resim ve harçlar hakkında mali tatil uygulanmayacağı,

²⁷¹ Tosuner, Arıkan; **a.g.e.** , s. 79.

²⁷² T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **1 Sıra No.lu Mali Tatil Uygulaması Hakkında Genel Tebliği, md. 2**, <http://www.gib.gov.tr>, (ERİŞİM: ŞUBAT 2012).

Ayrıca

-Ö.T.V. , banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi ile şans oyunları vergisine ilişkin olarak verilmesi gereken beyannamelerin verilme ve ödeme süreleri,

-icra yoluyla yapılan satışlarda K.D.V. uygulamasına yönelik K.D.V. beyannamesinin verilme ve ödeme süresi,

-Sürekli beyanname vermek zorunda olanlar dışındaki resmi kuruluşlar tarafından müzayede mahallerindeki satışlar dolayısıyla tahsil edilen katma değer vergisinin, 15 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (I/3) bölümünde belirtilen ödeme süresi,

-1512 sayılı Noterlik Kanununun 118. maddesine göre noterler tarafından tahsil edilen damga vergisi ve harç bedellerinin anılan Kanunun 119. maddesi uyarınca ilgili vergi dairesine bildirilmesine ilişkin olarak verilecek beyannameler ile süresiz yükümlülük şeklinde değerlendirilen ve 492 sayılı Harçlar Kanununa göre verilen (1), (2) ve (4) No.lu beyannamelerin verilme ve ödeme süreleri,

-Kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannamelerin ödeme sürelerinin de mali tatil nedeniyle uzamayacağı ilgili tebliğde yer almaktadır²⁷³.

Mali tatil nedeniyle uzamayacak süreler ilgili tebliğde bu şekilde açıklanmaktadır. 5604 sayılı M.T.İ.H.K.'nun 1. maddesinin 2. bendinde son günü mali tatile rastlayan sürelerin *yedi gün* uzayacağı ve bu sürelerin neler olduğu sayılmaktadır. Mali tatil nedeniyle uzayacak olan süreler;

- Beyana dayalı tarhiyatta, kanuni süresinde verilmesi gereken beyannamelerin verilme süreleri,

²⁷³ T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **1 Sıra No.lu Mali Tatil Uygulaması Hakkında Genel Tebliği**, <http://www.gib.gov.tr>, (ERİŞİM: ŞUBAT 2012).

- 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 olarak sayılmıştır.

V.U.K. hükümlerine göre belirli sürelerde yapılması gereken muhasebe kayıt süreleri, bildirim süreleri ve vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma sürelerinin mali tatil süresince işlemeyeceği; belirtilen bu sürelerin mali tatil bittikten sonra tekrar işlemeye başlayacağı 5604 Sayılı M.T.İ.H.K.'nun 3. maddesinde düzenlenmektedir.

3. Uygulamada Mali Tatil ve Adli Tatil İle Bir Arada Olması Halinde Dava Açma Süreleri

a. Beyanname Verme ve Ödeme Süreleri Açısından Etkileri

5604 Sayılı Kanun'un 1. maddesinin 2. bendinde beyana dayalı tarhiyatta beyanname verme süresinin son günü mali tatile rastlıyorsa sürenin, mali tatilin bitiminden itibaren yedi gün uzayacağı; verilme sürelerinin mali tatilin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedinci günün mesai saatinde sona ermiş olacağı 1. maddenin 6. bendinde hükme bağlanmıştır.

Ayrıca beyanname verme süresi mali tatil nedeniyle uzayan vergilerde ise ödeme süresinin de, uzayan beyanname verme süresinin aynı ay içerisinde kalmak koşuluyla son gününden itibaren üç gün uzayacağı hükmü 1. maddenin 8. bendinde yer almaktadır.

Örneğin 2011 Haziran ayına ait K.D.V. beyannamesinin, 24 Temmuz günü mesai bitimine kadar verilmesi ve 26 Temmuz günü mesai saati bitimine kadar da ödenmesi gerekmektedir. Ancak 24 Temmuz tarihi mali tatil süresinin dışında kalmakla birlikte kanun hükmü gereğince de beyanname verilme süresi mali tatilin bittiği günü

takip eden yedi gün içinde kalması nedeniyle 27 Temmuz tarihine kadar uzayacaktır. Aynı zamanda söz konusu beyanname verme süresi uzamış olan verginin ödeme süresi de 30 Temmuz tarihine kadar uzamış olmaktadır (2011 yılında 30 Temmuz hafta sonu tatili olması itibariyle 1 Ağustos gününe sarkmaktadır)²⁷⁴.

İkmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda vergiler, 213 V.U.K.'nın 112. maddesi gereğince, *taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmişse taksit süresi içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse geçmiş taksitler tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir*. Ayrıca tarh edilen bu vergilere ya da cezalara karşı uzlaşma talep etme hakkı ihbarnamenin tebliğinden itibaren otuz gündür. 5604 Sayılı M.T.İ.H.K.'nda yer alan maddeye göre sadece tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı yapılan uzlaşma taleplerinin mali tatilden etkileneceği belirtilmektedir.

Örneğin 15 Haziran tarihinde tebliğ edilmiş olan vergi ihbarnamesine karşı en son 15 Temmuz tarihinde uzlaşma talep edilmesi gerekmektedir. 15 Temmuz tarihi mali tatil süresi içinde kalması nedeniyle uzlaşma talep etme süresi 5604 Sayılı M.T.İ.H.K. gereğince yedi gün uzayarak 27 Temmuzda son bulacaktır²⁷⁵.

Ancak vergi inceleme elemanı tarafından 2012 yılının Mayıs ayında mükellef (E)'nin işyerinde incelemeye başlanılmış, incelemeye ilişkin son tutanak 18 Haziran 2012 tarihinde düzenlenmiş ve mükellefçe tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulmuş olması durumunda; mükellefin 10 Temmuz 2012 tarihinin uzlaşma günü olarak belirlenmesine yönelik talebi üzerine (uzlaşma gününden en az 15 gün önce) bu tarih mükellefe bir yazıyla 22 Haziran 2012 tarihinde tebliğ edilmiştir.

Bu durumda, mükellefin talebi üzerine uzlaşma günü mali tatil süresi içinde bir tarih olarak belirlendiğinden, uzlaşma görüşmesinin belirlenen tarihte yapılmasına engel bir durum söz konusu olmadığı 1 Sıra No.lu Mali Tatil Uygulaması Hakkında Genel Tebliğ'de belirtilmektedir.

²⁷⁴ Ayşe Gınalı; "Mali Tatil Nedeniyle Uzayan ve İşlemeyen Süreler", **Lebib Yalkın**, Sayı: 91, Temmuz, 2011, s. 166.

²⁷⁵ Karadeniz; **a.g.m.** , s. 80.

Bunun yanı sıra, mali tatil süresinden önce başlanılmış olan incelemeye bu süreden önce ibraz edilen defter ve belgeler üzerinde devam edilmekte ve bu süre içinde mükelleften ilave defter ve belge istenmemektedir. Ayrıca vergi inceleme elemanlarınca mali tatil süresinden önce yapılan tebliğ ile mükelleften defter ve belge ibrazının talep edilmesi ve bu talebe yönelik verilen sürenin son günü mali tatile rastlamışsa mali tatilin bitiminden itibaren yedi gün uzamaktadır. Bu durumu bir örnekle açıklayacak olursak;

Vergi inceleme elemanlarınca defter ve belgelerin ibrazı istenen ve tebliğ tarihinden itibaren on beş gün süre verilen mükellefe, yazı 24 Haziran tarihinde tebliğ edilmiş ise, sürenin son günü 9 Temmuz olacaktır. 9 Temmuz tarihi, mali tatil süresi içinde kalması nedeniyle mükellefe tanınmış olan süre 27 Temmuz tarihine kadar uzayacaktır²⁷⁶.

b. Muhasebe Kayıt Süreleri ile Bildirme Süreleri Açısından Etkileri

Muamelelerin defterlere kayıtlarının yapılması 213 V.U.K.'nun 219. maddesine göre on günden fazla geciktirilemeyeceği; ancak işlemlerin muhasebe fişine kaydedilmesi, defterlere bu fişler üzerinden kayıt yapılması halinde en geç kırk beş gün içinde esas defterlere kaydının gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu süreler mali tatile denk geldiğinde işlememektedir.

Örneğin, işlemlerini muhasebe fişi kullanmadan kaydeden mükellef, 5 Temmuz tarihinde düzenlemiş olduğu faturayı 213 V.U.K.'nu gereğince on gün içinde, 15 Temmuz tarihine kadar defterlerine kaydetmesi gerekmektedir. Ancak 15 Temmuz mali tatil süresi içinde kaldığından, mali tatil nedeniyle işlemeyen 10 günlük süre mali tatilin bitiminden yani 20 Temmuzdan itibaren işlemeye başlamaktadır. Dolayısıyla 30 Temmuz tarihinde sona ermiş olmaktadır.

Aynı örnek üzerinden muhasebe fişi kullanılarak kayıt yapıldığını varsayarsak; bu durumda mali tatilin bitiminden itibaren işlemeyen 45 günlük süre işlemeye başlayarak 3 Eylül tarihinde sona ermiş olmaktadır.

²⁷⁶ Gınalı; **a.g.m.** , s. 169.

213 V.U.K.'nun 168. maddesinde bildirimlerin hangi sürelerde yapılacağı belirtilmektedir. Bu maddede belirlenmiş olanlardan biri de işe başlamanın bildirim süresidir. V.U.K.'nu 168/1'e göre, *Gerçek kişilerde işe başlama bildirimleri, işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde kendilerince veya 1136 sayılı Avukatlık Kanununa göre ruhsat almış avukatlar veya 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarınca, şirketlerin kuruluş aşamasında işe başlama bildirimleri ise işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde ticaret sicili memurluğunca ilgili vergi dairesine yapılır. Şirketlerin işe başlama bildirimleri dışında yapılacak bildirimler ile işi bırakma ve değişiklik bildirimleri, bildirilecek olayın vukuu tarihinden itibaren bir ay içerisinde mükellef tarafından vergi dairesine yapılır.* denilerek hükme bağlanmıştır. Bildirimlerde süre mali tatile rastlarsa 5604 Sayılı Kanun gereğince işlememektedir.

15 Haziran tarihinde işini bırakan mükellef, 15 Temmuz'a kadar iş bırakma bildiriminde bulunması gerekmektedir. 15 Temmuz mali tatil süresi içinde bulunduğundan, bir ay olan sürenin 15 günlük kısmı 1 Temmuz'a kadar işlemiş olmaktadır. Geriye kalan 15 günlük süre ise mali tatilin bitiminden yani 20 Temmuzdan itibaren işleyerek 4 Ağustos tarihinde sona ermiş olmaktadır²⁷⁷.

c. Dava Açma Süreleri Açısından Etkileri

İdarenin vergi hukuku alanında gerçekleştirmiş olduğu eylem ve işlemlerinin hukuka uygun olup olmadığının yargısal denetimi, vergi yargısı organlarınca yürütülmektedir. Vergi yargılaması hukukunda dava açma sürelerinin hukuki niteliği, öğretide ve Danıştay içtihatlarında hak düşürücü süre olarak değerlendirilmektedir.

Özel hukukta ve kamu hukukunda hak düşürücü sürelerin; zamanaşımı sürelerinden farklı olarak kesilmeyeceği ve durmayacağı kabul edilmektedir. Ancak vergi yargılaması hukukunda dava açma sürelerinin bazı durumlarda durması, ek süre verilebilmesi mümkün olabilmekteyken özel hukuktaki hak düşürücü sürelerde bu durumlar söz konusu olmamaktadır²⁷⁸.

²⁷⁷ Gınalı; **a.g.m.** , s. 168.

²⁷⁸ Karakoç; **a.g.e.** , s. 46.

Dava açma sürelerinin durmasına neden olan durumlardan bir tanesi 5604 Sayılı M.T.İ.H.K.'nun 3. maddesinde yer alan “..... vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma süreleri mali tatil boyunca işlemez. Bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlar.” hükmüdür.

Örneğin, 10 Haziran’da tebliğ edilen bir vergi ceza ihbarnamesine karşı açılacak davanın süresi tebliğin yapıldığı günü takip eden günden itibaren otuz gündür. Dolayısıyla tebliğ edilen ihbarnameye açılacak olan davanın son günü 10 Temmuz olmaktadır. Ancak, 10 Temmuz tarihin mali tatil süresi içinde yer alması itibariyle dava açma süresi mali tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlamaktadır. Bu durumda mali tatil nedeniyle 20 Temmuz’a kadar işlemeyip durmuş olan 10 günlük süre, 20 Temmuz’dan sonra (21 Temmuz’dan itibaren) işlemeye başlayarak dava açma süresini 30 Temmuz’a kadar uzatmış olmaktadır²⁷⁹.

Mali tatilde işlemeyecek olan sadece dava açma süreleridir. Hâlihazırda görülmekte olan bir davada temyiz, itiraz, kararın düzeltilmesi gibi kanun yollarına başvurulmasında ve dilekçelere cevap verilmesinde son günün mali tatile rastlamasının bir önemi bulunmamaktadır. Bir örnekle açıklayacak olursak;

Daha önce açılmış olan bir davada, 8 Haziran, vergi mahkemesi kararı tebliğ edilmiştir. Temyizin, bölge idare mahkemesine otuz gün içerisinde; karar düzeltme başvurusunun ise 15 gün içerisinde yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla temyiz süresi mali tatilin etkisi olmaksızın 8 Temmuz tarihine kadar; karar düzeltme ise yine aynı şekilde mali tatilin etkisi olmadan 23 Haziran tarihine kadar yapılmış olacaktır²⁸⁰.

Danıştay 3. dairesinin 23.02.2009 Tarih ve E: 2007/3182 K: 2009/461 sayılı kararında; *2003 yılında, gerçeği yansıtmayan belge düzenlediği saptanan bir limited şirketten aldığı faturaları maliyet kayıtlarında muhasebeleştirme suretiyle dönem matrahını azaltması nedeniyle adına re'sen salınan üç kat vergi ziyai cezalı kurumlar vergisini; söz konusu şirket hakkında yapılan tespitler düzenlenen faturaların gerçek bir*

²⁷⁹ A. Bumin Doğrusöz; “Mali Tatilde Dava Açma Tebliği Değiştirildi”, **Referans Gazetesi**, 24.09.2009, <http://www.bumindogrusoaz.com/m.aspx?id=517>, (ERİŞİM: MART 2012).

²⁸⁰ Aslanpınar; **a.g.m.**, <http://www.kizilot.com.tr/5/7/17/876/bd/tr/kizilot/yayinlarimiz/makaleler/av-y-burak-aslanpinar/mali-tatil-ve-adli-tatilin-vergi-yargisindaki-surelere-etkisi> (ERİŞİM: ŞUBAT 2012).

emtia teslimi veya hizmet ifasına dayanmadığını gösterdiğinden salınan vergi ile verginin üç katına isabet eden ceza kısmında hukuka aykırılık bulunmadığı, cezanın gecikme faizine ilişkin kısmında ise Anayasa Mahkemesinin 6.1.2005 gün ve E: 2001/3, K:2005/4 sayılı kararı gereğince hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle gecikme faizine isabet eden kısmını kaldırmak suretiyle değiştiren Antalya Vergi Mahkemesinin 29.11.2006 gün ve E: 2005/1402, K: 2006/1195 sayılı kararının; eksik incelemeye dayalı cezalı vergi salındığı ileri sürülerek bozulması istenmiş; 30.6.2007 günlü 26568 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Sıra No'lu Mali Tatil Uygulanması Hakkında Genel Tebliğin "Mali Tatil Nedeniyle İşlemeyen Süreler" başlıklı 5'inci maddesinin 3 işaretli bendinde ikmalen, re'sen ve idarece yapılmış olan tarhiyatlara karşı mükelleflerin dava açma süresinin, vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün olduğu, dava açma süresinin mali tatile rastlaması halinde sürenin mali tatil süresince işlemeyeceği açıklanmış; mali tatil süresince temyiz yoluna başvuru süresi işlemeye devam edeceğinden davacıya 19.6.2007 gününde tebliğ edilen vergi mahkemesi kararına karşı 30 günlük başvuru süresi geçirildikten sonra 24.7.2007 gününde kayda giren dilekçeyle yapılan temyiz isteminin, süre aşımı nedeniyle incelenemeyeceği gerekçesiyle reddine karar verilmiştir²⁸¹.

d. Mali Tatil ve Adli Tatilin Bir Arada Olması Halinde Dava Açma Süreleri

6183 Sayılı A.A.T.U.H.K.'nin 58. maddesine göre, ödeme emrine karşı dava açma süresi yedi gün olarak belirlenmiştir. Ayrıca 5604 Sayılı Kanun'un 1. maddesi gereğince V.U.K. hükümlerine göre dava açma sürelerine değinilmiş ancak ödeme emrine karşı dava açma sürelerinin mali tatil nedeniyle duracağına ya da uzayacağına yönelik herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Dolayısıyla, mali tatilin ödeme emrine karşı dava açma sürelerini uzatması yönünde bir etkisinin bulunmaması gerekmektedir.

Ancak konuya ilişkin Danıştay 4. dairesinin 2008 yılında vermiş olduğu bir kararında; *ödeme emirlerinin 5604 sayılı Kanun'a göre 1 Temmuz'da başlayan mali tatil süresi içinde 5.7.2007 günü tebliğ edildiğinin anlaşıldığı, bu durumda 5604 sayılı*

²⁸¹ T.C. Danıştay Başkanlığı, **Danıştay 3. Dairesi, 23.02.2009 Tarih ve E. 2007/3182 ve K. 2009/461 Sayılı Kararı**, <http://www.danistay.gov.tr/>, (ERİŞİM: NİSAN 2012).

Kanunun 1. maddesinde yer alan mali tatil süresi içinde gerçekleşen tebligat işlemlerinde sürenin mali tatilin son gününden itibaren işlemeye başlayacağı yolundaki düzenleme uyarınca mali tatilin sona erdiği, 20 Temmuz 2007 tarihini izleyen günden itibaren 7 günlük dava açma süresi içinde, 26.7.2007 tarihli dilekçe ile açılan davanın süresinde olduğundan bahisle süre aşımı nedeniyle davayı reddeden, İstanbul 4.Vergi Mahkemesi'nin 18.9.2007 gün ve E:2007/2057, K:2007/2057 sayılı kararının bozulması yönünde bir karar verilmiştir.

Danıştay vermiş olduğu bu kararında mali tatil nedeniyle ödeme emirlerine karşı açılan davalarda, dava açma sürelerinin işlemeyeceğini kabul etmiş olmaktadır. Söz konusu bu uyuşmazlıkların çözümü için mali tatilin dava açma sürelerine etkisinin 5604 sayılı Kanun yerine İ.Y.U.K.'ta düzenlenmesinin daha yerinde olacağı düşünülmektedir. Kanunda açıkça V.U.K. hükümlerine göre açılan davalardan bahsedilmesine rağmen yargı yerleri arasında görüş farklılıkları oluşacak ve görüş birliğinin oluşması çok uzun bir zaman alabilecektir. Bu durum ise ilgililerin dava açma süreleri noktasında kafa karışıklığı yaşamalarına neden olup mağdur olmalarına yol açabilecektir²⁸².

2577 Sayılı İ.Y.U.K.'nun 8/3. maddesine göre, “bu Kanunda yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa bu süreler, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır.” denilmektedir. Bu durum İ.Y.U.K. kapsamında olmayan dava açma süreleri ile ilgili düzenlemelerin adli tatilden yararlanıp yararlanmayacağı konusunda farklı görüşlere neden olmaktadır. Bazı görüşler diğer kanunlarda yer alan sürelerin son günlerinin adli tatile rastlaması durumunda uzayacağını kabul edilmesinin mümkün olamayacağı hatta kabul edilmesi halinde kanun koyucunun özel kanunda özel süre belirlemesindeki amacına uygun düşmeyeceği ileri sürülmektedir²⁸³.

Ödeme emrine karşı vergi mahkemesinde dava açma süreleri A.A.T.U.H.K.'nda; ihbarname, tahakkuk fişi gibi diğer işlemlerle ilgili dava açma süresi ise İ.Y.U.K.'nda düzenlenmektedir. Dolayısıyla İ.Y.U.K.'nun 8. maddesinde yer alan “bu kanunda yer

²⁸² İhtiyar; **a.g.t.** , s. 67 – 68.

²⁸³ Biyan; **a.g.m.** , (Mali Pusula, Sayı: 33, Eylül 2007'de Yayımlanan Makale), <http://www.ozgurbivan.com/?p=139>, (ERİŞİM: ŞUBAT 2012).

alan süreler” ile ifade edilmek istenen sadece İ.Y.U.K.’nda yer alan süreleri kapsamaktadır. Dolayısıyla A.A.T.U.H.K.’nda düzenlenmiş olan ödeme emrine karşı dava açma süresinin son gününün adli tatile denk gelmesi durumunda sürenin adli tatilin bitiminden itibaren yedi gün uzaması mümkün olmamaktadır²⁸⁴.

Ödeme emirlerine karşı açılacak davalarda, dava açma süresi 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.’da özel olarak düzenlenmekte ve düzenleme özel hüküm niteliği taşıdığından İ.Y.U.K.’un 30 günlük genel dava açma süresi ödeme emrine karşı açılacak davalarda uygulanmamaktadır. Başka bir ifadeyle ödeme emirlerine karşı açılacak davalarda süre, tebliğ tarihinden itibaren 7 gündür²⁸⁵. Dolayısıyla, özel düzenlemelere ilişkin kanun hükmü, genel düzenlemelere ilişkin kanun hükmünden önce uygulanması gerekmektedir²⁸⁶.

26.08.2011 Tarih ve 28037 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 650 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (K.H.K.)’ nin 33. maddesi ile 6100 Sayılı H.M.K.’ nun 102. maddesinde değişiklik yapılarak; “Adli tatil her yıl yirmi temmuz tarihinde başlayıp, otuz bir ağustosta sona erer. Yeni adli yıl bir eylülde başlar.” hükmü getirilmiştir.

15 Haziran tarihinde tebliğ edilmiş olan vergi ceza ihbarnamesine karşı otuz gün içinde açılması gereken davanın süresi 15 Temmuz’da sona ermektedir. Mali tatil içinde kalan ve bu nedenle işlemeyen sürenin 15 günlük kısmı, 20 Temmuz’dan itibaren işlemeye başlayarak dava açma süresi 4 Ağustos tarihine kadar uzamış olmaktadır. Diğer taraftan da 4 Ağustos tarihi adli tatil süresi içinde yer almaktadır. Dolayısıyla dava açma süresi adli tatilin bitiminden itibaren kanun gereğince yedi gün uzayarak 7 Eylül tarihi dava açma süresinin son günü olacaktır²⁸⁷.

Dava açma sürelerinde mali ve adli tatilin meydana getirdiği bu etkilerin mükellefler açısından bakıldığında anayasal vergileme ilkelerinin temelini oluşturan eşitlik ilkesini zedeleyen bir durum ortaya çıkardığı düşünülmektedir. Dava açma

²⁸⁴ Karakoç; **a.g.e.** , s. 34.

²⁸⁵ Karakuş; **a.g.t.** , s. 157.

²⁸⁶ İhtiyar; **a.g.t.** , s. 63.

²⁸⁷ Gınalı; **a.g.m.** , s. 168.

sürelerinin uzamasına neden olabilen bu durum, mükellefler arasında dava açma sürelerini farklılaştırmaktadır. Dava açma sürelerinde; mali ve adli tatilin birleşmesiyle yükümlülerin faydalanmış olduğu ek süre artmaktadır. Diğer yandan 5604 Sayılı M.T.İ.H.K.'nun 1/7. maddesi gereğince gümrük idareleri, il özel idareleri ve belediyeler tarafından tarh ya da tahsil olunan vergi, resim ve harçlara ilişkin mali tatil uygulanmayacağı için süre uzamasından yararlanma konusunda dava açma sürelerinin yanı sıra vergi ödevleri ile ilgili süreler açısından yerel yönetim yükümlüleri ile merkezi yönetim yükümlüleri arasında yerel yönetim yükümlüleri açısından vergilemede eşitlik ilkesine aykırılık ortaya çıkarmaktadır²⁸⁸.

E. Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Tarh Zamanaşımı Süreleri

Tarh zamaşımı V.U.K.'nun 114. maddesinde “Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamaşımına uğrar.” denilerek tarh zamaşımı süresinin beş yıl olduğu belirtilmektedir. 213 sayılı V.U.K.'nundan önce yürürlükte bulunan 5432 Sayılı V.U.K.'nda bu süre üç yıl; kaçakçılık suçlarında ise beş yıl olarak öngörülmekteydi.

Vergi tarihinde zamaşımı süresi beş yıl olarak düzenlenmektedir. Vergiyi doğuran olayı izleyen yıldan başlamak üzere beş yıl içerisinde mükellefe tarh ve tebliğ edilmesi gerekmektedir. Danıştay'a göre, zamaşımı süresinin son gününün tatile rastlaması halinde tarh zamaşımının uzaması sonucu meydana gelmemektedir. Ancak bu görüş, vergi sürelerinin son gününün tatile rastlaması halinde sürelerin ilk mesai gününe kadar uzayacağı kuralına uygunluk göstermemektedir²⁸⁹.

Ayrıca V.U.K.'nun 15. maddesinde mücbir sebepler ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği ve tarh zamaşımının işlemeyen süreler kadar uzayacağı belirtilmektedir. Bu hükmün uygulanabilmesi için mücbir sebebin malum olması veya

²⁸⁸ Biyan; a.g.m. , (Mali Pusula, Sayı: 33, Eylül 2007'de Yayımlanan Makale), <http://www.ozgurbivan.com/?p=139>, (ERİŞİM: ŞUBAT 2012).

²⁸⁹ Nas; a.g.m. , s. 315.

ispat ve tevsik edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla mücbir sebeplerin ortaya çıkması zamanaşımı sürelerini de durduran bir sebep olmaktadır²⁹⁰.

Tarh zamanaşımının durmasına neden olan başka bir unsur ise, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna yapılan başvurular idi. V.U.K.'nun 114. maddesinde yer alan bu düzenlemede, komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren zamanaşımının tekrar işleyeceği belirtilmektedir. Dolayısıyla, takdir komisyonunda geçen süre vergi ilişkisini belirli bir süre olmaksızın uzatmış olmaktadır.

Ancak Anayasa Mahkemesi 15.10.2009 tarihli ve E.2006/124, K.2009/146 sayılı Kararıyla V.U.K.'nun 114/2. maddesini Anayasanın 2. maddesine aykırı bularak iptal etmiştir. İptal gerekçesinde takdirde geçen süreye bağlı olarak zamanaşımı süresinin durmasına ilişkin bir sınır konulmamış olmasının yükümlülerin haklarını zedeleyecek ve hukuki belirlilikle bağdaşmayacak bir durum olduğu belirtilmektedir. Anayasa Mahkemesi süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması sonucunu doğuran zamanaşımını Anayasanın 73. maddesinde belirtilen “yasallık ilkesi” gereği verginin diğer unsurları gibi kanunla açıkça düzenlenmesi gereken temel bir unsur/ öge olarak ifade etmektedir. Zamanaşımının durmasının süreyle sınırlandırılmaması Yüksek Mahkeme tarafından vergi mükellefleri yönünden uygulamada keyfiliğe, haksızlığa, eşitsizliğe yol açacak sonuçlar doğurabilecek nitelikte görülmektedir.

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 gereğini oluşturmaktadır. Bu gerekçelere bağlı olarak V.U.K.'nun 114/2. maddesi Anayasa Mahkemesi tarafından Anayasanın 2. maddesinde ifade edilen “hukuk devleti” ilkesine aykırı görülerek iptal edilmiştir²⁹¹.

Takdir komisyonuna başvuruların zamanaşımını ne kadar süre içerisinde tamamlanacağına yönelik düzenleme 01.08.2010 tarih ve 27659 Sayılı Resmi Gazete’de

²⁹⁰ Karagöz; **a.g.t.**, s. 141.

²⁹¹ Tahir Erdem; “Zamanaşımı Konusunda Güncel Gelişmeler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Şubat, 2012, s. 192.

yayınlanarak yürürlüğe girmiş olan 6009 Sayılı Kanun'da yer almaktadır. Söz konusu düzenlemeye kadar bu durum idarenin keyfi ve farklı uygulamalarda bulunmasına, takdir komisyonunda geçen süre hukukun genel ilkelerinden hak ilkesini zedelemekte, idarenin geç işleyişinden kaynaklanan gecikme nedeniyle mükelleflerin fazladan gecikme faiziyle karşılaşmalarına neden olmaktaydı. Tüm bu durumlar Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesine aykırılık teşkil etmekteydi²⁹². 6009 Sayılı Kanun'un 8. maddesi ile matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasında zamanaşımının durmasına yönelik sürenin bir yılı geçmeyeceği düzenlenerek zamanaşımının durması makul ve öngörülebilir bir süreyle sınırlandırılmış olmaktadır²⁹³.

Tarh zamanaşımı süresi genel olarak beş yıldır. Söz konusu sürenin başlangıcı bazı vergilerde farklı olarak düzenlenmiş bulunmaktadır²⁹⁴.

1. Veraset Ve İntikal Vergisinde Tarh Zamanaşımı

Veraset ve intikal vergisinde zamanaşımı süresi genel kural gereği beş yıldır. Bu yasada değişiklik arz eden husus ise, zamanaşımı sürelerinin başlangıcının V.İ.V.K.'nda belirtilen hallere bağlanmış olmasıdır. Veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olay, veraset suretiyle intikallerde ölüm veya gerektiğinde üç aylık bekleme süresinin dolması, diğer şekillerdeki ivazsız intikallerde, intikalın vuku bulması olduğu halde, yükümlülüğün doğması bu durumlara bağlanmamıştır. Bu durum tarh zamanaşımı başlangıcını etkilemektedir²⁹⁵.

V.İ.V.K.'nın 20. maddesinin gerekçesine göre, vergi alacağının normal olarak ya maddi bir olay olan ölüm hadisesine veya hukuki durumun tekemmülüne bağlı olduğu, bu madde ile mükellefiyet başlangıcının ölüm ve ivazsız iktisabın tarihi yerine beyanname tarihi olarak belirlenmesindeki amacın sadece verginin zamanaşımına uğramasının engellenmesi olduğu belirtilmektedir²⁹⁶. Başka bir ifade ile idarenin bilgisi dışında kalan mallar bakımından zamanaşımının fiilen işlememesi sağlanmaya

²⁹² Nas, **a.g.m.**, s. 322.

²⁹³ Erdem; **a.g.m.**, s. 192.

²⁹⁴ Nas; **a.g.m.**, s. 315.

²⁹⁵ Karagöz; **a.g.t.**, s. 155.

²⁹⁶ Nas; **a.g.m.**, s. 316.

çalışılmaktadır. Yasa koyucunun veraset ve intikal vergisinde zamanaşımının başlangıcının vergi alacağının doğumuna bağlı olması ilkesinden ayrılması, vergi alacağının zamanaşımına uğrama ihtimalini azaltmaya yöneliktir. Zamanaşımının başlangıcı, tarihi olarak vergi alacağının doğduğu ölüm/intikal tarihi esas alınsa idi, idarenin haberdar olmadığı ölümler/intikaller üzerinden beş yıl geçmesiyle verginin tahsili imkânı ortadan kalkmış olurdu²⁹⁷.

V.İ.V.'nde vergiyi doğuran olay ölüm ya da ivazsız intikal olsa da beyannamenin verilmemesi veya eksik verilmesi durumunda vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi bakımından yeterli görülmemekte, idarenin bilgisi dışında bırakılan vergi konusu malların vergi idaresi tarafından öğrenilmesi zamanaşımının işlemesi açısından esas alınmaktadır. Danıştay'ın konuya ilişkin kararı; veraset ve intikal vergisi beyannamesinin verilmediği hallerde zamanaşımının intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarihten itibaren başlayacağı yönünde olmuştur.

V.İ.V.'nde mükellefiyetin idarece tespit edildiği tarihte başlayacak olması bu verginin zamanaşımına uğramasını önlemekte ve intikal olayı beyan ve idarece tespit edilene kadar verginin doğmamasına neden olmaktadır. Bu süre içinde beyanın gecikme faizi veya gecikme zammına ya da usulsüzlük cezası dışında herhangi bir cezaya konu olmaması söz konusu olmaktadır²⁹⁸.

Konuya bir örnekle değinecek olursak²⁹⁹;

Bir benzin istasyonununun 10.10.2007 tarihinde yapmış olduğu çekilişte hediye kazanan bir kişi, kazandığı bu hediyeyi beyan etmediğinde zamanaşımı süresi, idarenin beyannamenin verilmediğini tespit ettiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlayacaktır. Bu durumda hediye kazanan kişi söz konusu durumunu 2012 yılına kadar gizlerse yani idare bu durumu 2012 yılında tespit etmiş olursa beyannamesini 01.01.2013 tarihinden 31.12.2017 tarihine kadar bildirmesi gerekmektedir. Aksi takdirde zamanaşımına uğramış olacaktır.

²⁹⁷ Karagöz; **a.g.t.** , s. 156.

²⁹⁸ Nas; **a.g.m.** , s. 316.

²⁹⁹ Tosuner, Arıkan; **a.g.e.** , s. 124.

Bu örnekten hareketle Tosuner ve Arıkan'a göre veraset ve İntikal Vergisi ile Emlak Vergilerinde zamanaşımı sürelerinin çok da fonksiyonel olmadığı ortaya çıkmaktadır.

2. Emlak Vergisinde Tarh Zamanaşımı

Emlak vergisinde vergiyi doğuran olay, Türkiye sınırları içindeki bina ve araziye malik olunması, intifa hakkı tesis edilmişse, malik veya intifa hakkı sahibi yoksa bunlara malik gibi tasarruf edilmeye başlanmasıdır³⁰⁰.

Emlak Vergisi Kanunu 40. maddesinde “Bildirim dışı kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımı bu bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığına idarece öğrenildiği tarihi izleyen yılın başından itibaren başlar.” hükmü getirilmiştir³⁰¹. Kanun maddesinde yer alan bildirim dışı ibaresi 4751 Sayılı Kanun³⁰²la kaldırılarak beyan dışı kavramı getirilmiştir.

Söz konusu hükümden emlak vergisinde de veraset ve intikal vergisinde olduğu gibi tarh zamanaşımı süresinin işlemediği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla V.İ.V.'nde ve Emlak Vergisi'nde yer alan hükümler genel kural olan beş yıllık tarh zamanaşımı sürelerine istisna teşkil etmektedir³⁰³. Ayrıca, yine bu hüküm vergi kaçakçılığını önleme amacını göstermektedir³⁰⁴.

Konuyu örneklendirecek olursak³⁰⁵;

15.05.2002 tarihinde edinilen konutun emlak vergisi beyannamesinin verilmediği 2008 yılında tespit edilmiştir. Bu durumda zamanaşımı süresi, beyan dışı bırakıldığına öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren yani 01.01.2009 tarihinde başlayıp 31.12.2013 tarihinde sona erer.

³⁰⁰ Arslan; **a.g.e.** , s. 130.

³⁰¹ 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu mad. 40, <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/>.

³⁰² 4751 Sayılı Kanun 09.04.2002 Tarih ve 24721 Sayılı Resmi Gazete, <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/>.

³⁰³ Kovancı; **a.g.t.** , s. 49.

³⁰⁴ Çağan; **a.g.e.** , s. 121.

³⁰⁵ Tosuner, Arıkan; **a.g.e.** , s. 125.

3. Damga Vergisinde Tarh Zamanaşımı

Damga vergisinde vergiyi doğuran olay vergiye tabi kâğıtların düzenlenmesidir. Damga vergisinin zamanında tarh ve tahsil edilememesi uygulamada karşılaşılan bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır³⁰⁶.

V.U.K. 114/4. maddesinde, “Damga Vergisi’ne tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde, sözü edilen evraka ait vergi alacağı yeniden doğar.”³⁰⁷ denilerek özel bir düzenleme getirilmiştir.

Maddede yer alan “faydalanıldığı” ibaresinden anlaşılması gereken; yazılıp imzalanan kâğıdın bir hakkın veya durumun ispatı için ya da herhangi bir hukuki, ticari veya benzeri bir amaca yönelik kullanılması olmaktadır³⁰⁸.

Dolayısıyla Damga vergisinde yeni zamanaşımı süresi, evrakın hükmünden yeniden yararlanma tarihini izleyen takvim yılı başından itibaren işlemeye başlamış olmaktadır³⁰⁹.

Örneğin 21.02.2005 tarihinde damga vergisine tabi olan YTL üzerinden imzalanmış sözleşmenin damga vergisi imza eden mükellefleri tarafından ödenmemiştir. 02.12.2012 tarihinde taraflar arasında vuku bulan uyuşmazlık nedeniyle dava açılmış ve söz konusu sözleşme aynı kişiler tarafından davada ispat edici evrak olarak kullanılmıştır. Bu durumda;

Damga vergisi alacağı sözleşmenin imzalandığı tarihte, 21.02.2005, doğmuş olup V.U.K.’nun 114. maddesine göre tarh zamanaşımı 1.1.2006 tarihinde başlayarak 31.12.2010 tarihinde sona ermiş olacaktır. Damga vergisi ödenmeyen ve de zamanaşımına uğrayan sözleşmelerin hükümlerinden 02.12.2012 tarihinde dava ispat

³⁰⁶ Karagöz; **a.g.t.** , s. 158.

³⁰⁷ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 04.01.1961 Tarih ve 10703 Sayılı Resmi Gazete, <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/>.

³⁰⁸ Ayça Değer; “ Damga Vergisinde Zamanaşımı”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 76, Haziran-Temmuz, 2006, s. 173.

³⁰⁹ Çağan; **a.g.e.** , s. 123.

aracı olarak kullanılması nedeniyle vergiyi doğuran olay tekrar meydana gelmiş olmakta ve tarh zamanaşımı yeniden işlemeye başlamaktadır³¹⁰.

Bir başka örnek ise³¹¹

2006 tarihinde imzalanan sözleşmenin damga vergisi 31.12.2011 tarihinde tarh edilmemişse zamanaşımına uğramaktadır. Ancak sözleşmenin hükmünden 2012 yılında yararlanıldığı takdirde zamanaşımı süresi 01.01.2013 tarihinde tekrar işlemeye başlamaktadır. Burada yeni bir vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmaktadır. Dolayısıyla yeniden başlamış olan zamanaşımı süresi 01.01.2013 tarihinden 31.12.2017 tarihinde sona ermiş olmaktadır.

4. Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarım İşlerinde Tarh Zamanaşımı

G.V.K.'nun 42. maddesine göre, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar ve zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak sözü edilen yıl beyannamesinde gösterileceği belirtilmektedir. Ancak, G.V.K.'nda bu konuya ilişkin zamanaşımı süresine dair açık bir hüküm yer almamakla birlikte yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde zamanaşımının işin bittiği yıldan başlayacağı düşünülmektedir. Bu düşünce, V.U.K.'nda zamanaşımının vergiyi doğuran olayı takip eden yıldan itibaren başlatması yer almaktadır³¹².

³¹⁰ Değer; **a.g.m.** , s. 176.

³¹¹ Tosuner, Arıkan; **a.g.e.** , s. 125.

³¹² Nas; **a.g.m.** , s. 320.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA YER ALAN SÜRELER

A. Vergi Usul Hukukunda Yer Alan Süreler

Vergi usul ile ilgili olarak hem vergi yükümlü ve sorumlusunun hem de vergi idaresinin işlemleri için; vergi ödevleri, uzlaşma, vergi hatalarının düzeltilme süreleri olmak üzere çeşitli süreler öngörülmektedir³¹³.

Vergi sistemimizde beyan esasının geçerli olması itibariyle bu vergilere ilişkin beyanname verme süreleri de vergi ödevleri içerisinde yer almaktadır. Beyan usulüne tabi vergilerde beyanname verme süreleri ilgili kanunlarında yer almaktadır. Ödeme süreleri ise A.A.T.U.H.K.'nun 37. maddesi ile V.U.K.'nun 111. maddesinde yer almaktadır.

V.U.K.'nun 111. maddesinde “vergi, kanunlarında gösterilen süreler içinde ödenir.” denilerek hükme bağlanmıştır.

A.A.T.U.H.K.'nun 37. maddesinde ise, “amme alacakları hususi kanunlarında belli edilen zamanlarında ödenir. Hususi kanunlarında ödeme zamanı tespit edilmemiş amme alacakları Maliye Vekâletince belirlenecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenir.” denilerek hükme bağlanmıştır.

Beyan esasının geçerli olduğu vergi sistemimizde bir diğer sonuç ise vergi denetimlerinin yapılması olmaktadır. Mükelleflerin beyan ettikleri gelir ve kazançlarının doğruluğunun tespit edilmesi gerekmektedir. Vergi denetim yöntemleri; yoklama, arama, inceleme ve bilgi toplama olmak üzere dört tanedir. Bu yöntemler arasında en önemlisi vergi incelemeleri olmaktadır³¹⁴.

Vergi incelemesinin hangi sürelerde yapılacağı konusunda vergi mevzuatımızda 6009 Sayılı Kanun'dan önce bir belirleme bulunmamaktaydı. Bu nedenle incelemeler,

³¹³ Çağan; **a.g.e.**, s. 42.

³¹⁴ Taner Sarısoy; “Türkiye’de Vergi İncelemelerinin Etkinliği”, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2010, s. 40.

V.U.K.'nun 138. maddesinde inceleme zamanı başlıklı madde hükmünde yer alan sınırlar dâhilinde yapılmaktaydı³¹⁵. Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağı incelemeye tabi tutulana daha önceden haber verilmek zorunda olmadığı gibi incelemenin hukuksal sonuç doğurabilmesi için beş yıllık tarh zamanaşımı içerisinde sonuçlandırılması gerekmektedir³¹⁶. 213 Sayılı V.U.K.'nun 114. maddesine göre tarh zamanaşımı; vergi alacağının doğduğu takvim yılının başından itibaren beş yıl olarak belirlenmiştir.

Bir vergi incelemesi, tarh zamanaşımı süreleri dikkate alınarak bu süreler içinde ve bu sürelerin sonuna kadar elde edilen zaman çerçevesinde yapılabilmekteydi. Örneğin 2006 hesap dönemi için yapılacak bir vergi incelemesi, 2006 yılı dâhil, hangi tarihte başlanırsa başlansın 2011 yılının son bilanço gününe kadar yapılabilmekteydi. Bu takdirde eğer söz konusu inceleme, ilgili inceleme elemanına 2007 yılı başında verilmiş bulunursa bu inceleme için yaklaşık beş yıl gibi çok uzun bir süre tanınmış olmaktadır³¹⁷. Dolayısıyla, vergi incelemesinin hukuki boyutunun yanı sıra mükellef açısından mali boyutunun da dikkate alınarak hızlı bir şekilde sonuçlandırılması gerekmektedir. Böylece mükellefin inceleme sonucunda herhangi bir matrah farkı tespitinde ödemek zorunda olacağı gecikme faizi tutarının da en düşük seviyede kalması sağlanmış olabilmektedir³¹⁸.

6009 Sayılı Kanun'la 01.01.2011'den itibaren geçerli olmak üzere vergi incelemelerinin altı ay ile bir yıllık sürelerde tamamlanması esası getirilmiştir. Bu düzenleme ile tam vergi incelemeleri³¹⁹ nin bir yıl; sınırlı vergi incelemelerinin ise altı ay içinde bitirilmesi öngörülmektedir. İncelemelerin bu süre içinde tamamlanamaması

³¹⁵ Dayanç; **a.g.m.** , <http://www.muhasibevergi.com/ContentFiles/files/E-Kitap%20%C4%B0%C3%A7erikleri/vergi%20incelemesinde%20sure%20sinirlamasinin%20analizi.pdf>, (ERİŞİM: OCAK 2012).

³¹⁶ Sarısoy; **a.g.t.** , s. 43.

³¹⁷ Dayanç; **a.g.m.** , <http://www.muhasibevergi.com/ContentFiles/files/E-Kitap%20%C4%B0%C3%A7erikleri/vergi%20incelemesinde%20sure%20sinirlamasinin%20analizi.pdf>, (ERİŞİM: OCAK 2012).

³¹⁸ Sarısoy; **a.g.t.** , s. 43.

³¹⁹ Tam vergi incelemesi; bir mükellef hakkında bir vergi türü itibarıyla bir veya birden fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde yapılan incelemedir. Sınırlı vergi incelemesi; tam vergi incelemeleri dışında kalan vergi incelemeleridir.

halinde en fazla altı aylık bir ek süre verilmesi vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından karşılanabilecektir³²⁰.

Vergi hataları mükellefler veya vergi dairesi tarafından vergilemeye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmeye ilişkin olarak ortaya çıkmış olabilmektedir. Bu hatalar mükellefin vergi dairesine başvurmasıyla ortaya çıkabileceği gibi vergi dairesinde ilgili memurların yaptığı işlemler sırasında ortaya çıkabileceği gibi üst memurların yaptığı incelemeler ve işlemler sırasında da ortaya çıkabilmektedir. Vergi hatalarının düzeltilmesinde süre V.U.K.'nun 126. maddesinde belirtilmiştir. Vergi hatalarında düzeltme süresi ise beş yıldır³²¹. Vergi hatalarının düzeltilmesinde zamanaşımı sürelerinin başlangıcı vergiyi doğuran olaya bağlı olmaktadır.

Hata düzeltmede, vergi idaresinin mükellefin düzeltme talebine karşılık altmış gün içinde cevap vermesi gerekmektedir. Altmış gün içinde cevap verilmemesi halinde istek reddedilmiş sayılmaktadır. İlgilinin düzeltme isteği kabul edilirse fazla istenen vergi silinmekte veya vergi ödenmişse bu vergi geri verilir³²². Vergi dairesinin indirim fazlalığı veya hata nedeniyle geri ödeme yükümlülüğü olduğu takdirde, bu fazla ödemenin yükümlüye tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içerisinde mükellefin geri ödemeyi almak için başvurması gerekmektedir. Geri ödemeyi almak için mükellef bir yıl içinde başvurusunu yapmazsa söz konusu hakkı düşecektir. Burada belirtilen bir yıllık süre, zamanaşımı süresi olmayıp hak düşürücü süredir. Bir yıllık sürenin işleyebilmesi için, indirim fazlalığı ve hata ile ödemenin yükümlüye tebliğ edilmiş olması gerekmektedir. Tebliğ yapılmaksızın hakkın düşmesi söz konusu olamamaktadır³²³.

Danıştay 7. Dairesi 9.11.2004 tarih, E. 2003/1094 ve K. 2004/2800 Sayılı kararında; davacının 2000 yılına ait indirimli orana tabi işlemleri nedeniyle indiremediği KDV iadesi talebinin, süresinden sonra olduğundan bahisle reddi yolundaki işlemin iptali istemiyle açılan davayı; 3065 sayılı K.D.V.'nun 29. maddesinin

³²⁰ Kurtuluş Ozan Keser; "01.01.2011'den Önce Başlamış Olan Vergi İncelemelerinde Süre Sorunu", **Vergi Dünyası**, Sayı: 363, Kasım, 2011, s. 94.

³²¹ Kılıç; **a.g.m.**, www.vergihaber.net, (ERİŞİM: EKİM 2011).

³²² Bilici; **a.g.e.**, s. 120.

³²³ Kılıç; **a.g.m.**, www.vergihaber.net, (ERİŞİM: EKİM 2011).

2. fıkrasını açıklayarak, söz konusu kanun hükmüne istinaden çıkarılan 82 seri nolu K.D.V. Genel Tebliği ile indirimli orana tabi işlemler dolayısıyla yüklenen ve yıl içinde indirim yoluyla telafi edilemeyen 2000 yılına ait K.D.V.'nin, en geç, Haziran/2001 dönemine ait beyannamenin verilme süresi içerisinde, idareye bildirilmesi ve iade talebinin de bu süre içerisinde yapılmasının öngörüldüğü; olayda ise, iade talebinin, Haziran/2001 dönemine ait beyanname verme süresi geçtikten sonra yapıldığı anlaşıldığından, süresinden sonra yapılan iade talebinin reddine ilişkin işlemde isabetsizlik bulunmadığı gerekçesiyle reddeden Vergi Mahkemesinin 17.12.2002 gün ve E:2002/811; K: 2002/884 sayılı kararının; mahsup talebinin kabul edilmemesinin hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Danıştay bu kararda, hakkın özüne dokunabilecek bir düzenlemenin tebliğ ile yapılması söz konusu olamayacağına; yani kanunla düzenlenmesi gereken bir konunun tebliğ ile düzenlenmesi, olayda olduğu gibi, kanunda öngörülme bir sınırlamanın tebliğ ile getirilmesi, kuvvetler ayrılığı rejimine ters düşeceği gibi, fonksiyon gaspına da yol açacağı gerekçeleri ile kanunda öngörülme bir süre sınırlandırması getiren tebliğe istinaden, davacının iade talebinin kabul edilmemesinde ve açılan davanın, aynı gerekçeyle reddi yolundaki mahkeme kararında isabet görülmediğine hükmederek temyiz istemini kabul etmiştir³²⁴.

B. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da Düzenlenmiş Olan Süreler

Özel alacakların tahsil usulleri İcra İflas Kanunu'nda düzenlenmişken; kamu alacaklarının tahsiline ilişkin usuller 6183 Sayılı A.A.T.U.H.K.'nda düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu yasa kamu idaresine re'sen hareket etme yetkisi ile alacakların tahsili imkânını sağlamaktadır³²⁵.

A.A.T.U.H.K.'nun 37. maddesi gereğince, amme alacaklarının hususi kanunlarında belirlenen zamanlarda ödeneceği; hususi kanunlarında ödeme zamanı belli

³²⁴ T.C. Danıştay Başkanlığı, **Danıştay 7. Dairesinin 9.11.2004 Tarih, E. 2003/1094 ve K. 2004/2800 sayılı kararı**, <http://www.danistay.gov.tr/>, (ERİŞİM: TEMMUZ 2012).

³²⁵ Tosuner, Arıkan; **a.g.e.**, s. 13.

edilmemiş olan alacaklar için Maliye Bakanlığı'nın belirlediği usule göre tebliğden itibaren bir ay içerisinde ödeneceği hükme bağlanmıştır.

Ayrıca V.U.K.'nun 111. maddesinde verginin, kanunlarında gösterilen süreler içerisinde ödeneceği; V.U.K.'nun 112. maddesinde ise özel ödeme zamanları belirlenmiştir.

6183 Sayılı A.A.T.U.H.K.'nun 55. maddesi, “amme alacağını vadesinde ödemeyenlere yedi gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları gerektiği ödeme emri ile tebliğ olunur.” denilerek hükme bağlanmıştır. Ödeme emrinin tebliği ile alacaklı kamu idaresi, alacağını tahsil etmek amacıyla cebri takip işlemlerine başlayabilmesi mümkün olmaktadır. Dolayısıyla ödeme emri tebliğ edildiği tarihte hukuki nitelik kazanmaktadır³²⁶.

Ödeme emirlerine açılacak davalara bakmakla görevli vergi mahkemelerinde dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı bir süre gösterilmeyen hallerde otuz gündür (İ.Y.U.K. md. 7). Özel kanunlardaki dava açma süreleri, bu genel düzenlemenin dışında tutulması nedeniyle ödeme emirlerine karşı dava açma süresi ilgili kanunda yedi gün olarak belirlenmiştir³²⁷.

6183 Sayılı A.A.T.U.H.K.'nun 58. maddesine göre; “kendisine ödeme emri tebliğ edilen şahıs böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren yedi gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir.” denilerek hükme bağlanmıştır.

“Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar.” denilerek 6183 Sayılı A.A.T.U.H.K.'nun 102. maddesinde tahsil zamanaşımını düzenlenmiştir.

³²⁶ Erdoğan; **a.g.t.**, s. 76 - 85.

³²⁷ Hasan Karakuş; “Türk Vergi Hukukunda Ödeme Emri Müessesesi ve Analizi”, **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Ankara, 2009, s. 116.

C. İdari Yargılama Usul Kanunu'nda Düzenlenmiş Olan Süreler

Dava açma süresi dava niteliği taşıyan başvurular için konulmuş bulunan zaman sınırlamalarını ifade etmektedir. İdari yargı sistemine sahip tüm ülkelerde idari işlemlerin, dolayısıyla idarenin yargısal yoldan hukuka uygunluğunun denetimi, önceden belli bir süre içinde dava açılmış olması koşuluna bağlanmaktadır. “İdari dava açma süresi” adı verilen bu sürenin dava açılmadan geçirilmesi, idari işleme kesin hüküm halini alan yargı kararlarınınkine benzer bir çeşit dokunulmazlık kazandırmaktadır.

İdari işlemlere karşı dava açabilmenin süreye bağlanmasının kural olarak iki nedeni bulunmaktadır. Bunlardan biri, yönetilenlere haklarında verilmiş olan idari kararın hukuka uygun olup olmadığını, dava konusu yapmanın gerekip gerekmediğini düşünme ve inceleme olanağı vermek; diğeri de, idarenin işlemlerinde kararlılığı sağlamaktır³²⁸.

Vergi yargılaması hukukunda dava açma süreleri büyük önem taşımaktadır. Dava açma sürelerinin kamu düzenine ilişkin olmaları itibariyle kısa tutulmasında kamu yararının bulunduğu kabul edilmektedir. Dava açma süreleri, vergi mahkemelerinde ya da Danıştay'da dava açmak için kabul edilmiş olan süreleri kapsamaktadır³²⁹.

Özel hukukta dava açma süreleri hakkın niteliğine ve borcun kaynağına göre değişmektedir. İdari yargıdan farklı olarak zamanaşımı, hukuk davalarında def'i nedenlerinden sayılmaktadır. Eğer davanın taraflarınca zamanaşımı def'i hususu ileri sürülmezse, hâkim kendiliğinden bu hususu gözetmemektedir. Başka bir anlatımla özel hukuk davalarında süre aşımı davanın esastan görülüp çözümlenmesi önünde bir engel teşkil etmemektedir.

Kamu hukukunda, özellikle idari yargılama usulünde süreler, kamu düzenini ilgilendirmektedir. Dolayısıyla taraflarca ileri sürülmeze bile, hâkim tarafından re'sen dikkate alınması gerekmektedir. Bir dava esastan ne kadar haklı olursa olsun, başka bir anlatımla uyuşmazlık konusu işlem hukuka aykırı bile olsa süresinde dava konusu

³²⁸ Akbaba; **a.g.t.** , s. 5.

³²⁹ Karakoç; **a.g.e.** , s. 42.

yapılmamışsa kural olarak yargı yerlerince esastan incelenememekte ve dolayısıyla hukuki denetimi yapılamamaktadır³³⁰.

İdari davanın belirlenen süreler içerisinde açılmaması, dava hakkını ortadan kaldırmaktadır. Bu özellikleri sebebiyle, idari dava açma süreleri, Özel Hukuk'taki hak düşürücü sürelerle benzetmekle birlikte, hak düşürücü sürelerin herhangi bir nedenle durması veya kesilmesi söz konusu olmamaktadır. Kanunda öngörülen durumların gerçekleşmesi halinde, idari dava açma sürelerinin, zamanaşımı sürelerinde olduğu gibi, durmaları mümkün olmaktadır. Doktrinde idari yargıda dava açma süresinin hukuksal niteliği konusunda tam bir görüş birliği sağlanamamış olmasına karşılık, Danıştay kararlarında bu konudaki yaygın kanaat İdari yargıda dava açma süresinin hak düşürücü süre olduğu yönündedir³³¹.

Yargı yerlerine özel hukuktaki durumun aksine belli bir süre içinde başvurulması gerekliliği kamu yararı ve kamu düzeni için bir zorunluluk oluşturmaktadır. Zira idari işlem ve eylemlerin sınırsız yargısal denetimi kısılacı altında tutulması, kamusal faaliyet ve işleyişin aksamasına neden olabilecektir. İdari işlemin her an iptal edilebileceği kuşkusunu idarenin inisiyatif almasını engelleyebilmekte ve dolayısıyla kamusal faaliyetin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesini de aksatabilmektedir. Hatta iptal kararı ile uyuşmazlık konusu işlemin başından beri hüküm ve sonuç doğurmayacağı temel ilkesi de göz önünde bulundurulduğunda, ileride kamusal düzen ve işleyişin bozulmaması, idari işlemlerde istikrarın sağlanması, idareye duyulan güvenin sarsılmaması bakımından yargı yoluna başvurulmasının belli sürelerle sınırlandırılmasının gerekliliği ortaya çıkmış olmaktadır³³².

Danıştay ve idare mahkemelerinde dava açma süresi altmış; vergi mahkemelerinde ise otuz gündür. Ancak 60 günlük sürenin iki ay, 30 günlük sürenin de bir ay olarak düşünülmemesi gerekmektedir. Çünkü bunlar aynı şeyi ifade etmemektedir. Örneğin 10 Mart 2005 günü tebliğ edilen bir işleme karşı 60 günlük dava açma süresi 11 Mart 2005 günü işlemeye başlar ve 9 Mayıs 2005 günü mesai bitiminde

³³⁰ Fevzi Kayacan; "İdari Yargıda Dava Açma Süreleri ve Sürelere İlişkin Temel Esaslar", **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Konya, 2010, s. 4- 5.

³³¹ Akbaba; **a.g.t.**, s. 6 - 7.

³³² Kayacan; **a.g.t.**, s. 7.

sona erer. Oysa 60 günlük sürenin iki ay olarak düşünülmesi halinde 11 Mart 2005 günü işlemeye başlayan dava açma süresi 11 Mayıs 2005 günü mesai bitiminde sona ermiş olmaktadır³³³.

Vergi hatalarının düzeltilmesine yönelik açılacak olan davalarda, eğer ilgili tarafından dava açma süresi içinde talepte bulunulmuşsa; vergi dairesinin vereceği ret kararın üzerine (ya da isteğin 60 günlük sürede cevaplanmaması nedeniyle reddedilmiş sayılması üzerine) 30 günlük dava açma süresinden tebligatla vergi dairesine başvuru tarihi arasında geçen süre düşüldükten sonra kalan süre içinde, doğrudan vergi mahkemesinde dava açılmaktadır. Ancak dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurularında vergi dairesinin olumsuz cevabı (ya da isteğin 60 gün içinde yanıtlanmaması nedeniyle reddedilmiş sayılması) üzerine şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvurulması ve Maliye Bakanlığı'nın da bu başvuruyu reddetmesi (ya da isteğin 60 gün içinde yanıtlanmaması nedeniyle reddedilmiş sayılması) durumunda vergi mahkemesinde dava açılmaktadır. Her iki durumda da dava açma süresinin başlangıcı, vergi dairesi veya şikâyet makamının red cevabının tebliğ edildiği, cevap verilmemesi durumunda 60 günlük bekleme süresinin dolduğu günü izleyen gün olmaktadır. Birinci durumda vergi dairesine başvuru yapılana kadar geçen süre, dava açma süresine dâhil olmaktadır. Davanın 30 günlük sürenin kalan kısmı içinde vergi mahkemesinde açılması gerekmektedir. Şikâyet makamına yapılan başvurunun reddi durumunda ise davanın 30 gün içinde Danıştay'da açılması gerekmektedir³³⁴.

Ayrıca genel dava açma süresi olan 60 ve 30 günlük süreden farklı olarak dava açma süreleri özel kanunlarında da yer almaktadır. Bunlar³³⁵;

-Takdir komisyonlarının arsalara ait asgari ölçüde birim değer tespitine karşı dava açma süreleri on beş gün,

-Haklarında ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulanmış olanlar söz konusu işlemlere karşılık dava açma süreleri yedi gün,

³³³ Akbaba; **a.g.t.**, s. 6 - 7.

³³⁴ Yafes Pehlivan; "Türk Vergi Hukukunda Dava Açma Süresinin Başlaması", <http://www.legalisplatform.net/Makale/Dava%20Acma%20Suresinin%20Baslamasi.pdf>, (ERİŞİM: EKİM 2011).

³³⁵ Tosuner, Arıkan; **a.g.e.**, s. 133 – 134.

-Kendisine ödeme emri tebliğ edilenlerin bu ödeme emrine karşı dava açma süresi yedi gün,

-Emlak vergisi ile ilgili olarak Maliye ve Bayındırlık Bakanlıklarının tespit ettiği bina metrekare normal inşaat bedeline karşı Danıştay'a dava açma süresi Resmi Gazete ilanından itibaren on beş gün olarak belirlenmiştir.

Bu açıklamalar ışığında dava açma sürelerinin özellik ve niteliklerini sıralayacak olursak³³⁶:

-Danıştay'ın da vermiş olduğu kararlar doğrultusunda dava açma süreleri hak düşürücü sürelerdendir. Bu nedenle süresinde kullanılmayan dava açma hakkı düşmekte ve yargı yolu kapanmaktadır.

-İdari yargıda yer alan dava açma süreleri usul hukukunu ilgilendirmektedir. Bu nedenle açılan bir davada sürenin geçirilip geçirilmediği re'sen araştırılmaktadır.

D. Vergi Kanunlarında Yer Alan Süreler

1. Gelir Vergisi Kanunu'nda Düzenlenmiş Olan Süreler

G.V.K.'nun 83. maddesi, "aksine hüküm olmadıkça gelir vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur." denilerek hükme bağlanmıştır. Beyana tabi olmayan gelirler diğer usule tabi tutulan ücret gelirleridir. Bunun yanı sıra beyan esasında tevkifat yolu ile de vergilendirme mümkün olmaktadır.

Mükelleflerin, bir takvim yılı içerisinde çeşitli kaynaklardan elde ettikleri kazanç ve iratları bir araya getirerek hesapladığı gelirini ilgili vergi dairesine bildirmesi gerekmektedir. G.V.K.'nu 92. maddeye göre, bir takvim yılına ait beyanname ertesi yılın mart ayının yirmi beşinci günü akşamına kadar yıllık beyanname ile bildirilmesi gerekmektedir. Gelirin sadece basit usule tabi kazançlardan ibaret olması durumunda ise, izleyen yılın Şubat ayının yirmi beşinci günü akşamına kadar bildirilmesi gerekmektedir. Ancak takvim yılı içerisinde yurdu terk edenler; söz konusu

³³⁶ Ayhan; **a.g.t.**, s. 45 – 46.

beyannamelerini yurdu terk etmeden önceki on beş gün içinde vermeleri gerekmektedir³³⁷.

Ayrıca yine G.V.K. 92/2. maddesine göre, mükellefin ölmesi halinde yıllık beyanname ile bildirmesi gereken gelirlerinin, ölüm tarihinden itibaren dört ay içerisinde mirasçıları tarafından ilgili vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir³³⁸.

Dar mükelleflerin ise gelirlerini münferit beyanname ile bildirmeleri gerekmektedir. Münferit beyanname; dar mükellefiyete tabi olanların yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olmadıkları kazanç ve iratlarından tevkifat yoluyla alınmamış olanların bildirilmesine mahsus olan beyannameyi ifade etmektedir³³⁹. Dar mükellefler, GVK'nun 101. maddesine göre beyannamelerini kazanç ve iratların elde edildiği tarihten itibaren on beş gün içinde ilgili vergi dairesine bildirmeleri gerekmektedir.

G.V.K.'nun 94. maddesi gereğince yapılan vergi tevkifatlarının beyanı için muhtasar beyanname düzenlenerek bildirim yapılmaktadır. Ayrıca G.V.K.'nun geçici 67. maddesi gereğince de, bankalar ve aracı kurumlar takvim yılının üçer aylık dönemleri itibariyle vergi tevkifatı yapmaları gerekmektedir. Muhtasar beyannameler, her ayın yirmi üçüncü akşamına kadar bildirilir ve yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenir.

2. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Düzenlemiş Olan Süreler

K.V.K.'nun 24. maddesine göre, kurumlar vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur.

Kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi K.V.K.' nun 25. maddesi gereğince hesap dönemidir; kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi

³³⁷ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan; **Türk Vergi Sistemi**, Maliye Bölümü Masafüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, 2008, s. 154 – 155.

³³⁸ Korkusuz; **a.g.m.** , <http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=2359&did=36&dad=MAL%C4%B0%20%C3%87%C3%96Z%C3%9CM%20DERG%C4%B0S%C4%B0%20Say%C4%B1:24%20OCAK-%C5%9EUBAT%201994>, (ERİŞİM: MART 2012).

³³⁹ Tosuner, Arıkan; **a.g.e.** , s. 167.

ise özel hesap dönemleridir. Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenir (K.V.K. md. 21).

Dar mükellefiyette vergi muhatabının ülkeyi terk etmesi halinde kurumlar vergisi beyannamesinin ülkeyi terk etmesinden önceki on beş gün içerisinde verileceği K.V.K.'nun 25/5. maddesinde hükme bağlanmıştır.

Vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar nakden veya hesaben yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri irat veya kazançlar üzerinden kestikleri bu vergileri ödeme ya da tahakkukun yer itibariyle bağlı oldukları vergi dairesine vergilendirme dönemini izleyen ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bildirmek; yirmi altıncı akşamına kadar da ödemeleri gerekmektedir (K.V.K. 15. md, K.V.K. md. 31 ile G.V.K.'nun muhtasar beyannameye ilişkin usul ve esasların uygulanacağına dair atıfta bulunulmuştur)³⁴⁰.

3. Katma Değer Vergisinde Düzenlenmiş Olan Süreler

Katma değer vergisi (K.D.V.), kanunda aksine hüküm bulunmadıkça mükelleflerin beyanı üzerine tarh olunacağı K.D.V.K'nun 40. maddesinde hükme bağlanmıştır.

K.D.V.K.'nun 39. maddesine göre vergilendirme dönemi, faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemler olmakla birlikte Maliye Bakanlığı mükelleflerin yıllık gayri safi hâsılatlarına göre birer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkili bulunmaktadır.

Mükellefler ve vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar K.D.V. beyannamelerini vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmi dördüncü günü akşamına kadar bildirmeleri (K.D.V.K. md. 41/1); beyannamenin verildiği ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar ödemeleri gerekmektedir (K.D.V.K. md. 46/1).

³⁴⁰ Tosuner, Arıkan; **a.g.e.** , s. 247.

4. Özel Tüketim Vergisinde Düzenlenmiş Olan Süreler

Özel Tüketim Vergisi (Ö.T.V.)'nde vergilendirme dönemleri ve beyanname verme süreleri vergiye tabi mallar bakımından farklılıklar göstermektedir³⁴¹.

Ö.T.V.K.' nun 14. maddesinin birinci fıkrasına göre; “vergi, beyanname verme süresi içinde ödenir. Vergilendirme dönemi; bu Kanuna ekli (I) sayılı listedeki mallar için her ayın ilk on beş günlük birinci ve kalan günlerinden oluşan ikinci dönem, (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanların tesliminde, faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık dönemleridir. Beyanname, (I) sayılı listedeki mallar için vergilendirme dönemini izleyen onuncu günü, diğer mallar için vergilendirme dönemini izleyen ayın on beşinci günü akşamına kadar mükellefin katma değer vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

Ö.T.V.K. 14/2. maddesinde ise, (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tâbi mallara ait özel tüketim vergisi beyanamesi, ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce bu işlemlerin yapıldığı yer vergi dairesine verilir ve vergi aynı günde ödenir.” denilerek hükme bağlanmıştır.

5. Emlak Vergisinde Düzenlenmiş Olan Süreler

Emlak vergisi hem binalar hem de araziler için dört yılda bir olmak üzere takdir edilerek tarh olunacağı (Emlak Vergisi Kanunu md. 11 ve md. 21); birinci taksidin Mart, Nisan ve Mayıs aylarında; ikinci taksidin ise Kasım ayı içinde olmak üzere iki eşit taksitte ödeneceği hükme bağlanmıştır. Maliye Bakanlığı'nın ödeme aylarını bölgelerin özelliklerine göre değiştirme yetkisi bulunmaktadır (Emlak Vergisi Kanunu md. 30).

6. Veraset ve İntikal Vergisinde Düzenlenmiş Olan Süreler

Veraset ve intikal vergisi beyanamesi veraset yoluyla gerçekleşen intikallerde;

-Ölümün Türkiye'de meydana gelmesi halinde ve mükellefleri de Türkiye'de bulunuyorsa ölüm tarihini izleyen dört ay içinde;

³⁴¹ Tosuner, Arıkan; **a.g.e.** , s. 311.

-Ölüm Türkiye’de meydana gelmiş ancak mükellefler yabancı bir ülkede bulunuyorsa ölüm tarihini izleyen altı ay içinde;

-Ölüm yabancı bir ülkede meydana gelmiş ve mükellefler Türkiye’de bulunuyorsa ölüm tarihini izleyen altı ay içinde;

-Ölüm yabancı bir ülkede meydana gelmiş ve mükellefleri müteveffanın bulunduğu ülkede yer alıyorsa ölüm tarihini izleyen dört ay içinde;

-Ölüm yabancı bir ülkede meydana gelmiş ancak mükellefleri müteveffanın bulunduğu yerin dışında başka bir yabancı ülkede ise ölüm tarihini izleyen sekiz ay içinde;

-Gaiplik halinde, gaiplik kararının ölüm siciline kaydolunduğu tarihi izleyen bir ay içinde verilmesi gerekmektedir (V.İ.V.K. md. 9).

Gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma veya çekilişler ile futbol müsabakalarına ve at yarışlarına ait müşterek bahislerde, yarışma ve çekiliş ile müsabakaların yapıldığı günü takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar beyannamenin verilmesi gerekmektedir (V.İ.V.K. md. 9).

Veraset ve intikal vergisi tahakkuktan itibaren üç yılda ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere iki eşit taksitte; gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazananlara ödenecek ikramiyeler ile şans oyunları dolayısıyla dağıtılacak ikramiyelerden kesilen vergiler beyanname verme süresi içinde ödenir (V.İ.V.K. md. 19).

7. Damga Vergisinde ve Harçlar Kanunu’nda Düzenlenmiş Olan Süreler

Damga vergisi tahakkuku tahsiline bağlı olan bir vergidir³⁴². Damga Vergisi Kanunu (D.V.K.)’nda farklı ödeme şekilleri belirlenmiştir. Bunlar;

-Basılı damga konularak ödeme,

³⁴² Çağan; a.g.e. , s. 49.

-Makbuz karşılığı ödeme,

-İstihkaktan kesinti suretiyle ödeme (D.V.K. md. 15).

Makbuz karşılığı ödemelerde D.V.K. 'nun 22. maddesine göre;

-Maliye Bakanlığı'nca belirlenen mükellefler, kurum ve kuruluşlar tarafından bir ay içinde düzenlenen kâğıtların vergisi, ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenir,

-bir önceki bend dışında kalan hallerde, kâğıdın düzenlendiği tarihi izleyen on beş gün içinde vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve aynı süre içinde ödenir, denilerek hükme bağlanmıştır.

Ayrıca D.V.K. 'nun 23. maddesine göre; *Genel bütçeli daireler dışında kalan ve istihkaktan kesinti yapmak durumunda bulunan daire ve müesseseler tarafından bir ay içinde kesilen Damga Vergisi, ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar ödemenin yapıldığı yer vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve yirmi altıncı günü akşamına kadar yatırılır* denilerek hükme bağlanmıştır.

Harçlar, bazı kamu hizmetlerinden yararlanan kimselerin belli bir ölçüde bu hizmetlerin maliyetine katılmaları amacıyla ya da kişilerin bazı işlemleri yapmaları sırasında konulan ve zor unsuruna dayanan mali yükümlülükleri ifade etmektedir. Damga vergisinde olduğu harçlarda da nispi ve maktu olmak üzere iki matrah bulunmaktadır. Harçların ödenmesi Maliye Bakanlığı'nın izniyle basılı damga konulması ya da makbuz karşılığı tahsil edilerek gerçekleştirilmektedir³⁴³.

³⁴³ Tosuner, Arıkan; **a.g.e.** , s. 339.

E. Zamanaşımını Vergi Hukukunda Düzenlenen Sürelerle Karşılaştırma

Zamanaşımı kavramındaki zaman, başlangıç ve sonu bilinen bir zaman kesitini ifade etmektedir. Genel olarak zamanaşımı, kanun tarafından tayin edilen sürelerin geçmesi ve şartların gerçekleşmesi ile fiili bir durumun kanuni duruma çevrilerek devlet otoritesi tarafından korunmasını ifade etmektedir. Zamanaşımı bir hak kazanma veya bir borçtan kurtulma yolu olmaktadır. Kanunda yazılı sürelerin geçmesi veya şartların oluşmasıyla bir hak kazanma hali yani kazandırıcı zamanaşımı olgusu veya bir borçtan kurtulma hali yani kaybettirici ya da düşürücü zamanaşımı olgusu ortaya çıkmaktadır.

Düşürücü zamanaşımında bir hakkın dava yolu ile istenebilme imkanı belirtilen süre sonunda ortadan kalkmaktadır. Bunun sonucu olarak düşürücü zamanaşımı borçlu cephesinden borçların sükûtu, alacaklı açısından da hak sahibinin hakkını terki anlamına gelmektedir. Belirli sürenin sonunda, bir hakkın iktisap edilmesine neden olanına da kazandırıcı zamanaşımı denilmektedir. Düşürücü zamanaşımı Borçlar Kanunu'nun 125. maddesi ve diğer maddelerinde düzenlenmiş olmasına rağmen, kazandırıcı zamanaşımı Eşya Hukukunda (MK md. 712, 713, 777 ve 996) düzenlenmiş bulunmaktadır³⁴⁴.

V.U.K.'nun 113/1. maddesinde ise zamanaşımı şu şekilde tanımlanmıştır: “Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır.”

Zamanaşımı, vergi idaresinin vergi alacağını tahakkuk ettirme ve tahsil edebilme yetkisini kaldıran bir neden olmaktadır. Zamanaşımı sürelerinin geçirilmesi vergi alacağının esasını doğrudan etkilediği için, bu süreler kanun koyucu tarafından diğer sürelerden farklı olarak hükme bağlanmıştır. V.U.K.'nda yer alan sürelerle ilişkin genel hükümler zamanaşımı sürelerine kural olarak uygulanmamaktadır. Vergi hukukunda zamanaşımı süreleri etkileri yönünden hak düşürücü sürelerle oldukça yakın bulunmaktadır³⁴⁵.

Bir hakkın düşümü, söz konusu hakkın yasa veya sözleşme ile belirlenen süre içinde kullanılmamasının doğrudan doğruya hakkı sona ermesi sonucunu meydana getirmesini ifade etmektedir. Kanunda kesin ifadeyle belirtilmiş olan süre içinde bir

³⁴⁴ İbrahim Kılıç; “ Vergi Hukukunda Zamanaşımı”, www.vergihaber.net, (ERİŞİM: EKİM 2011).

³⁴⁵ Kılıç; **a.g.m.**, www.vergihaber.net, (ERİŞİM: EKİM 2011).

hakkın korunmasına yönelik eylemin yapılmaması durumunda dava hakkından başka hakkın kendisi de düşmektedir³⁴⁶.

Hak düşürücü sürelerin bazıları idareye bazıları mükelleflere yönelik olarak belirlenmiştir. Yani idare veya mükellef belirli süre içinde gereğini yapmazsa hakkını kaybetmiş olmaktadır. Mükelleflere yönelik, doğal afete maruz kalınma durumunda altı ay içinde Bakanlar Kurulu'na başvurulması (A.A.T.U.H.K. md.105) ile ilgili süre bu nevi süredir. İdareye yönelik hak düşüren sürelerle, idarenin belli bir süre içinde vergi veya ceza kesme işlemini tebliğ etmediği durumda bir daha tarh edemeyecek durumda olması örnek verilebilir³⁴⁷. Hak düşürücü sürede, vergi yasalarında belirtilen sürelerle uyulmaması nedeniyle yükümlü veya alacaklının sahip olduğu hak kullanılamaz hale gelmektedir³⁴⁸.

Özel hukukta hak düşürücü sürelerin konulma amacını zamanaşımı sürelerinde olduğu gibi kamu yararı ve uzun bir zaman içinde kullanılmayan hakların sonradan kullanılmasının objektif iyiniyet kuralına ters düşeceği düşüncesi oluşturmaktadır³⁴⁹. Bu nedenle de hak düşürücü sürelerle uyulup uyulmadığı yargı organları tarafından re'sen dikkate alınmaktadır³⁵⁰. Bu açıdan değerlendirildiğinde Vergi Hukuku'nda zamanaşımı süreleri; hak düşürücü süreler gibi re'sen dikkate alınmaktadırlar. Zamanaşımı sürelerinin re'sen dikkate alınması, yükümlüsünün dava yolu üzerinden vergi borcunu ifa etme olasılığını ve vergi alacaklısının talep hakkını ortadan kaldırmaktadır. Bunun yanında, A.A.T.U.H.K.'nin 102/2. fıkrası, devletin alacağını doğrudan (idari yollarla) ve cebri takip yoluyla talep etme yetkisini ortadan kaldırmaktadır. Bu nedenler dikkate alındığında, vergi hukukunda zamanaşımı sürelerinin hak düşümüne denk sonuçlar yarattığı söylenebilir. Ancak zamanaşımı süreleri tam anlamıyla hak düşürücü süre özelliklerine ve hukuki sonuçlarına sahip bulunmamaktadır³⁵¹.

Vergi ödevlerine ilişkin süreler, vergi hukukunda yer alan zamanaşımı sürelerinden ziyade hak düşürücü sürelerle daha çok benzetilmektedirler. Ancak vergi

³⁴⁶ Kovancı; **a.g.t.** , s. 26.

³⁴⁷ Kılıç; **a.g.m.** , www.vergihaber.net, (ERİŞİM: EKİM 2011).

³⁴⁸ Karakoç; **a.g.e.** , s. 239.

³⁴⁹ Karagöz; **a.g.t.** , s. 10.

³⁵⁰ Çağan; **a.g.e.** , s. 28.

³⁵¹ Karagöz; **a.g.t.** , s. 98 – 99.

ödevleri ile ilgili sürelerin dolması sonucu bir hak ortadan kalkmamakta; yükümlü sadece bir yaptırımla karşılaşmaktadır³⁵².

V.U.K.'nda 371. madde ile pişmanlık ve ıslah; 376. madde ile cezada indirimle ilişkin süreler düzenlenmiş ve bu süreler müsamaha süreleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Müsamaha hükümlerinden yararlanmak için, belirli işlemlerin yasa da öngörülen süreler içinde yapılması gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında müsamaha süreleri vergi ödevleri ile ilgili düzenlemelere benzemekte; ancak bu sürelere uyulmadığında söz konusu hükümlerden yararlanma hakkı düştüğü için hak düşürücü sürelerle benzemektedir³⁵³.

F. Yargısal Kararlar Işığında Süre Uygulamaları

Maliye Bakanlığı, Gelirler İdaresi Başkanlığı 26.01.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.28/2810-13-986 sayılı yazısı ile 2006 yılının Ocak ayı içerisinde ülkemiz genelinde yaygın biçimde ortaya çıkan kuş gribi hastalığı nedeniyle zarar gören kanatlı hayvan eti ve her türlü yumurta üreticisi olan mükelleflerin durumunun, V.U.K. 13. maddesi uyarınca mücbir sebep hali olarak kabul edildiğini belirtmiştir. Ayrıca söz konusu mükellefler için vergi kanunlarının uygulanması bakımından mücbir sebep halinin 03.01.2006 tarihinde başlayıp 03.04.2006 tarihi sonuna kadar devam etmesi ve dolayısıyla bu sürenin mücbir sebep hali nedeniyle işlemeyen süre olarak kabulünün uygun görüldüğü ifade edilmiştir.

Danıştay 7. Dairesi 14.04.2004 tarih ve E. 2002/2390 ve K. 2004/2057 sayılı kararında mükelleflerin Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen saklama süresi içinde istenilen defter ve belgelerini mücbir sebep olmaksızın ibraz etmemelerinin re'sen tarhiyatı gerektirdiği; ibraz edilmeyen defterlere dayanılarak yapılan K.D.V.'nin indiriminin reddinde kanuna aykırılık bulunmadığı; saklama süresi doldu zannedilerek defter ve belgelerin imha edilmesinin mücbir sebep sayılmayacağına hükmetmiştir³⁵⁴.

³⁵² Karakoç; **a.g.e.** , s. 239.

³⁵³ Çağan; **a.g.e.** , s. 31.

³⁵⁴ Coşkun Karadağ, Organ; **a.g.m.** , s. 156.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun E.2009/242 ve K.2009/219 sayılı kararında, posta yoluyla gönderilen dava, temyiz ve karar düzeltme başvurularına ait dilekçelerin kayda giriş tarihi esas alınacağından, kayda giriş tarihine göre temyiz isteminin süre aşımı nedeniyle reddi yolundaki vergi mahkemesi kararında hukuka aykırılık bulunmadığına hükmetmiştir.

Danıştay 7. Dairesinin 09.07.1987 tarih ve E. 1984/1081, K. 1985/1385 sayılı kararında, idari yargıdaki dava süreleri maddi hukuku değil, usul hukukunu ilgilendiren bir nitelik taşıdığından dava süresinin geçirilip geçirilmediği hususunun idari yargı yerince re'sen araştırılması gerekmektedir. Başka bir ifade ile dava açma süresi kamu düzenini ilgilendirdiğinden idari yargıda yerinin önüne gelen bir davanın süresinde açılıp açılmadığını kendiliğinden araştırması zorunlu bulunmaktadır. Dava açma süresi hak düşürücü bir süre niteliğindedir. Yani süresinde kullanılmayan dava hakkı düşmekte ve yargı yolu bulunmamaktadır. Bu süre zorlayıcı nedenlerle (mücbir sebeplerle) durmaz ve kesilmez. Başka bir ifade ile hastalık halinde dava açma süresinin uzatılması veya yeniden canlanması mümkün bulunmamaktadır.

Danıştay bu kararında mücbir sebep halinin dava açma süresini etkilemeyeceğine hükmetmiştir. Ancak Danıştay'ın daha sonraki yıllarda bu karardan tamamen farklı bir karar da verdiği görülmektedir³⁵⁵.

Buna örnek olan karar³⁵⁶;

1994 yılında müstahsilden yaptığı zirai ürün alımları için vergi tevkifatı yapmadığı, bu alımları gerçeği yansıtmayan faturalarla belgelediği belirtilerek düzenlenen inceleme raporuna göre davacı adına gelir vergisi salınmış, kaçakçılık cezası kesilmiştir. ... vergi mahkemesi 20.10.1995 günlü ve 1995/157 sayılı kararıyla, dosyanın incelenmesinden vergi ve ceza ihbarnamesinin 10.09.1995 tarihinde tebliğ edilmesine karşın otuz günlük dava açma süresi geçirildikten sonra 18.10.1995 tarihinde verilen dilekçe ile dava açıldığının anlaşıldığı, İ.Y.U.K.'nda deprem ve benzeri afetler nedeniyle dava açma süresinin duracağına ilişkin bir hüküm

³⁵⁵ Erdal Sönmez, Garip Ayaz; **Vergi Yargısı**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Şubat, 1999, s. 260.

³⁵⁶ Ergen; **a.g.e.**, s. 295 – 296.

bulunmadığı, bu durumda 30.09.1995 tarihinde Dinar'daki depremin dava açma süresini durdurmayacağı gerekçesi ile davanın süre aşımı yönünden reddine karar verilmiştir. Deprem gibi olağanüstü bir durumda V.U.K.'nda öngörülen mücbir sebeplerin dikkate alınarak dava açma süresinin durdurduğunu kabulü gerektiği ileri sürülerek kararın bozulması talep edilmiştir.

Davacının ikamet etmekte olduğu Dinar'da 1.10.1995 günü bir depremin olduğu, sarsıntının bu tarihten 15 gün kadar önce başlayıp depremden sonra da bir süre devam ettiği bilinmektedir. Depremin ölümler ve yaralanmalara neden olduğu çok sayıda binanın yıkıldığı kalanının da oturulmaz hale geldiği, halkın uzun süre çadırlarda yaşamak zorunda kaldığı basında yer alan haberlerde görülmektedir. Depremden sonra yörede yaşayanların tamamına yakınının can derdine düştüğü ve yaşam savaşı verdiği, kişilerin normal zamanda yapabildikleri işlerin hiçbirini yapamayacakları bir ortamda oldukları anlaşılmaktadır. Bu şartlar altında normal süresinden 7 gün sonra açılan davanın mücbir sebebin ortadan kalkmasından sonra makul bir sürede yargı yerine başvurulduğu göz önünde tutularak esası incelenerek sonuçlandırılmak yerine süre aşımı noktasından reddinde isabet görülmemekle Vergi mahkemesinin kararının bozulmasına karar vermiştir.

Vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna yapılan başvurular tarh zamanaşımının durmasına neden olmaktadır. V.U.K.'nın 114. maddesi gereğince komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren zamanaşımının tekrar işleyeceği; ancak bu durum takdir komisyonunda geçen süre vergi ilişkisini belirli bir süre olmaksızın uzatmış olmaktadır. Anayasa mahkemesi 2009 yılında takdir komisyonuna başvurulmasının süreyi belirsiz bir şekilde durdurmayacağına yönelik bir karar vermiştir. Takdir komisyonuna başvuruların zamanaşımını ne kadar sürede tamamlanacağına ilişkin düzenleme olan 6009 Sayılı Kanun, 01.08.2010 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Ancak bu tarihten önce açılmış olan davada, karar 2010 yılında verilmiş olmasına rağmen reddedilmiştir.

Söz konusu karar³⁵⁷;

Danıştay 3. Dairesinin 27.04.2010 tarihli, E. 2008/5391 ve K.2010/1360 sayılı kararında, ... *Bank Off-Shore Limited Şirketinde bulunan mevduat hesabından elde ettiği faiz gelirini beyan etmemesi nedeniyle davacı adına 2001 yılı için re'sen salınan bir kat vergi ziyat cezalı gelir vergisi ve fon payını; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinde, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı, şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımını durduracağı, duran zamanaşımının mezkur komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye başlayacağına hükme bağlandığı, olayda, 2001 yılına ilişkin vergi alacağının zamanaşımı süresinin dolmasına 12 gün kala, 19.12.2006 tarihinde matrah takdiri için takdire sevk edildiği, takdir komisyonu kararının 9.1.2007 tarihinde davalı idareye tebliğ edildiği, bu tarihi izleyen günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eden zamanaşımı süresinin son günü olan 21.1.2007 tarihinden çok sonra, 2.8.2007 tarihinde tebliğ edilen vergilerde zamanaşımı süresinin dolmuş olması nedeniyle hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle kaldıran Samsun Vergi Mahkemesinin 10.6.2008 gün ve E:2007/558, K:2008/320 sayılı kararının; cezalı vergilerin zamanaşımı süresi içinde tarh edildiği ileri sürülerek bozulması istenmiştir.*

Mahkeme kararının esas aldığı, takdir komisyonuna sevk tarihi ile takdir komisyonu kararının idareye tevdi tarihi arasında geçen süre için tarh zamanaşımının duracağı yönündeki 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinin 2. fıkrası hükmü, Anayasa Mahkemesinin, 8.1.2010 gün ve 27456 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 15.10.2009 gün ve E: 2006/124, K: 2009/146 sayılı kararıyla iptal edilmiştir.

Her ne kadar Anayasanın 153'üncü maddesinin beşinci fıkrası ile Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının geriye yürümeyeceği kurala bağlanmış ise de; Anayasa Mahkemesince bir kanunun veya kanun hükmünde kararnamenin tümünün ya

³⁵⁷ Danıştay 3. Dairesi, 27.04.2010 tarih, E. 2008/5391 ve K. 2010/1360 Sayılı Kararı; **125 Sayılı Danıştay Dergisi**, <http://www.danistay.gov.tr/>, (ERİŞİM: TEMMUZ 2012).

da belirli hükümlerinin Anayasaya aykırı bulunarak iptal edildiğinin bilinmesine karşın görülmekte olan davaların, Anayasa'ya aykırılığı saptanmış olan kurallara göre görülüp çözümlenmesinin, Anayasa'nın üstünlüğü ve Hukuk Devleti ilkelerine aykırı düşeceğinin kabulü gerekir. Anayasa Mahkemesi kararlarının geriye yürümezliğine ilişkin kural ile iptal edilen hükümlere göre kazanılmış olan hakları ve kamu düzeninin istikrarını korumak amaçlanmıştır. Aksi halde, Anayasanın 152. maddesinde yer alan "Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin hükümlerini Anayasaya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır....", "Anayasa Mahkemesi, işin kendisine gelişinden başlamak üzere beş ay içinde kararını verir ve açıklar.... Anayasa Mahkemesi kararı, esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelirse, Mahkeme buna uymak zorundadır." yolundaki hükümlerin anlamı ve uygulanma olanağı kalmaz.

Dolayısıyla Anayasa Mahkemesinin verdiği iptal kararlarının, bu karardan önce açılmış ve bakılmakta olan davaların çözümünü etkileyeceği sonucuna ulaşıldığından, Anayasa Mahkemesinin iptal kararıyla ortadan kaldırılan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinin 2. fıkrası hükmünün, zamanaşımının tespitinde dikkate alınması mümkün değildir.

Bu durumda, tarh zamanaşımının dolduğu 31.12.2006 tarihine kadar tebliğ edilmesi gereken cezalı vergiler, zamanaşımı süresinin dolmasından sonra, 2.8.2007 tarihinde davacıya tebliğ edildiğinden, Mahkemenin tarhiyatın kaldırılmasına ilişkin hüküm fıkrasında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir. Bu nedenlerle temyiz istemi reddedilmiştir.

Mükelleflere V.U.K.'nun 371. maddesinde pişmanlık ve ıslah hükmü getirilmiştir. Söz konusu düzenleme ile mükelleflere tanınan süre içinde idarenin durumu tespitinden ya da bir muhbir tarafından idareye bildirilmeden önce mükellefin kendiliğinden durumu bildirmesi halinde ceza kesilmemektedir. Uygulamada bu durum karşımıza şu şekilde çıkmaktadır:

Danıştay 4. Dairesinin 10.06.2010 tarihli E. 2008/997 ve K.2010/3500 sayılı kararında;

(Temyiz isteminde bulunan taraf Kırklareli Vergi Dairesi Müdürlüğü) 2007/1-3 üncü dönem geçici vergi beyannamesini sehven pişmanlıkla seçeneğinin işaretlemeden süresinden sonra elektronik ortamda veren davacı şirket adına vergi ziyai cezası kesilmiştir. Edirne Vergi Mahkemesinin 29.11.2007 günlü ve E:2007/276, K:2007/670 sayılı kararıyla; yeni uygulamaya konulan elektronik ortamda beyanname verme usulüne göre, beyannamesini gerek uygulamanın yeni olması, gerek karmaşık bir onay ekranı bulunması nedeniyle sehven pişmanlık talebinde bulunmadan, kanuni süresinden sonra verilen beyanname seçeneğini işaretleyen davacı adına vergi ziyai cezası kesilmiş ise de, davacının pişmanlık hükümlerinden yararlanmak istemeyeceği düşünülmemeyeceği gibi, aynı gün yanlışlığın fark edilerek davalı İdareye başvurulmasının davacının iradesinin pişmanlık hükümlerinden yararlanma yolunda olduğunu ortaya koyduğu, dolayısıyla, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 371 inci maddesinde düzenlenen pişmanlık hükümlerinden yararlanma şartını kaybetmeyen davacı şirkete, sadece elektronik ortamda pişmanlık seçeneğini işaretlememesi nedeniyle kesilen cezanın yasal olmadığı gerekçesiyle vergi ziyai cezasının kaldırılmasına karar verilmiştir. Davalı İdare, iradesini pişmanlık hükümlerinden yararlanma şeklinde kullanmayan davacı adına kesilen cezanın yasal olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık hükümlerinden yararlanma şartını kaybetmeyen davacı şirkete, sadece elektronik ortamda pişmanlık seçeneğini işaretlememesi nedeniyle kesilen vergi ziyai cezasının yasal olmadığına; temyiz isteminin reddine, Edirne Vergi Mahkemesinin 29.11.2007 günlü ve E:2007/276, K:2007/670 sayılı kararının onanmasına hükmetmiştir³⁵⁸.

³⁵⁸ Danıştay 4. Dairesi, 10.06.2010 tarihli E. 2008/997 ve K.2010/3500 Sayılı Kararı, **125 Sayılı Danıştay Dergisi**, <http://www.danistay.gov.tr/>, (ERİŞİM: TEMMUZ 2012).

Bu karardan hareketle, söz konusu işlemden dolayı şirkete kesilen vergi cezasını kaldıran Vergi Mahkemesi kararı kabul edilerek mükellef lehine bir sonucun meydana gelmesi sağlanmış olmaktadır.

G. Sürelerle İlgili Öneriler

Vergi kanunlarında yer alan sürelerin uzun ya da kısa olmasının belirlenmesi konusunda kanun koyucunun elinde ölçütler bulunmamaktadır. Sürelerin uzunluğu ilişkin buldukları hak, işlem ya da ödevin niteliği dikkate alınarak belirlenebilmekte; bunun yanı sıra hukuk ve ekonomi politikalarının da etkileri bulunabilmektedir³⁵⁹.

Vergi incelemelerinde; ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Eleştiri konusu bir husus tespit edildiğinde bunun beş yıllık zamanaşımı süresinin tamamı için rapora bağlanması hem mükellefler hem de vergi incelemesi ile yetkili bulunanlar için birtakım sıkıntılar oluşturabilmektedir. Vergi inceleme elemanı tespit ettiği matrah farkına ilişkin olarak inceleme dönemini belirlemekte, mükellefin içinde bulunduğu koşullar, sektördeki kayıt dışılık vb. durumlar değerlendirilerek bir karar verilmektedir. Ancak sonuçta subjektif bir karar olmaktadır. Dolayısıyla tahakkuk zamanaşımı süresinin beş yıldan üç yıla indirilmesinin vergi incelemesi yetkisine sahip olanlar açısından faydalı olacağı düşünülmektedir³⁶⁰.

Ayrıca vergi konseyi tarafından hazırlanan V.U.K. taslağında tarh zamanaşımı süresi vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından itibaren üç yıl olarak öngörülmele birlikte, kaçakçılık fiilleriyle vergi kaybına neden olunan hallerin varlığı durumunda bu sürenin sekiz yıl olarak dikkate alınması önerilerek V.U.K. hükümlerinin Türk Ceza Kanunu'nun ceza zamanaşımı süresiyle uyum sağlanması amaçlanmaktadır³⁶¹.

³⁵⁹ Çağan; **a.g.e.**, s. 172.

³⁶⁰ Şaban Küçük; "Vergide Tahakkuk Zamanaşımı Üç Yıla İnmeli Mi?", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 214, Ekim, 2010, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20101017852.htm>, (ERİŞİM: NİSAN 2012).

³⁶¹ Tahir Erdem; "Yeni Vergi Usul Kanunu Taslak Çalışması Üzerine Düşünceler", **Lebib Yalkın**, Sayı: 97, Ocak, 2012, s. 277.

V.U.K.'nun 13. maddesinde mücbir sebep hallerin tanımı yapılmamış olmakla birlikte ilgili maddenin sonuna “gibi haller” ibaresi eklenerek vergi idaresinin takdir yetkisini kuvvetlendirmiş olmaktadır. Ancak günümüz koşullarında kişiler dinamik bir ortamda hareket etmeleri ve örneklendirilmenin yetersiz kaldığı durumlarla karşı karşıya kalabilmektedirler. Dolayısıyla örneklerine rastlanılmayan durumlar yükümlülerin vergisel ödevlerini yerine getirmelerine engel olabilmektedir. Bu nedenle mücbir sebeplerin etkilediği süreler mücbir sebep hallerinden kimlerin yararlanacağına (vergi sorumlusu – mükellef) açıkça hüküm altına alınmasını gerektirmektedir. Bu doğrultuda Neslihan C. Karadağ ve İbrahim Organ'a göre;

V.U.K.'nun 13. maddesi yerine 15.madde;

“Kişilerin iradesi dışında meydana gelen, öngörülemeyen, öngörüldüğü halde meydana gelmesine engel olunamayan sebepler mücbir sebeptir. Mücbir sebebin ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi halinde süreler işlemez. Maliye Bakanlığı, mücbir sebep sayılan haller nedeniyle; bölge, il, ilçe, mahal veya afete maruz kalanlar itibarıyla mücbir sebep hali ilân etmeye ve bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit etmeye yetkilidir. Bu yetki vergi türleri ve işyerleri itibarıyla; beyannamelerin toplulaştırılması, yeni beyanname verme süreleri belirlenmesi ve beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması şeklinde de kullanılabilir.”

şeklinde yeniden düzenlenebilir.

V.U.K.'nun 114. maddesine “Mücbir sebeplerin varlığı halinde tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar” ibaresinin eklenmesi bütünlük açısından da yerinde olabilecektir.

V.U.K.'nun 374. maddesine mücbir sebeplerin ceza zamanaşımını etkilemeyeceğine ilişkin hüküm eklenebilir³⁶².

Ayrıca mücbir sebep nedeniyle duracak olan süreler konusunda bazı görüş ayrılıkları da bulunmaktadır. Özellikle dava açma süreleri açısından mücbir sebeplerin

³⁶² Coşkun Karadağ, Organ; **a.g.m.** , s. 159 - 160.

etkisi olup olmadığı konusunda İ.Y.U.K.'nda herhangi bir düzenleme bulunmamakla birlikte bu konuda farklı görüşler de yer almaktadır. Medeni Kanun'da yer alan "eski hale getirme" kuralı İ.Y.U.K.'nda yer almamaktadır. Bu durum mükelleflerin hak kaybına uğramalarına neden olabilmektedir. Dolayısıyla bu konu için ilgili Kanun'lardaki eksikliklerin giderilmesine yönelik düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Örneğin Medeni Kanun ve H.M.K.'da yer alan eski hale getirme ya da İcra İflas Kanun'da yer alan gecikmiş itiraz hakkına atıfta bulunacak şekilde veyahut açıkça düzenlendiği hükümler getirilebilmelidir.

Vergi incelemeleri konusunda 6009 Sayılı Kanun'la getirilen süreler, doğrudan idareye yönelik olarak kanunla düzenlenmesine rağmen bu sürelere eklenecek ilave sürelerin kararını idareye bırakması nedeniyle yarı kanuni ve yarı idari süre olarak algılandığı kabul edilmektedir. Ayrıca bu yarı kanuni ve yarı idari sürelerle uymamanın sonuçları bakımından 6009 Sayılı Kanun'da herhangi bir yaptırım öngörülmemiş ve hatta bu sürelerin hak düşürücü niteliğini vurgulayan ifadelere de ilgili Kanun'da yer verilmemiştir. Bu nedenle söz konusu süreler, hukuki nitelik bakımından "düzenleyici süre" olarak vergi hukukunda yer almaktadır³⁶³.

Yapılan düzenlemeler ne idare ne de mükellef açısından bir hak niteliğinde bulunmamaktadır. Her ne kadar 6009 Sayılı Kanun'a ilişkin gerekçede "vergi incelemesinin öngörülebilir bir sürede bitirilmesi mükellef haklarının vazgeçilmez unsurlarındandır" denilse de incelemenin belirli bir sürede bitirilmesinin hukuki anlamda bir hak kapsamında düşünülmemesi gerektiği; bunun mükellef hukuku kapsamında değerlendirilmesi gerektiği söylenebilmektedir. Usul hukukuna ilişkin bir düzenleme ne idareye ne de mükellefe bir hak sağlamamakta sadece vergi incelemesinin daha sağlıklı ve daha etkin işlemlerini amaç edinmektedir³⁶⁴.

Dolayısıyla 6009 Sayılı Kanun'la getirilen süre sınırlaması, idarenin devletin bir organı olması nedeniyle elde ettiği; her hal ve takdirde devletin egemenlik gücüne dayanılarak tek taraflı ve cebren alınan vergilerin, doğru ve kanunda belirtilen şekilde

³⁶³ Dayanç; **a.g.m.** , <http://www.muhasibevergi.com/ContentFiles/files/E-Kitap%20%C4%B0%C3%A7erikleri/vergi%20incelemesinde%20sure%20sinirlamasinin%20analizi.pdf>, (ERİŞİM: OCAK 2012).

³⁶⁴ Keser; **a.g.m.** , s. 96.

ödenip ödenmediği konusunda yapılan vergi incelemelerinin, daha hızlı ve etkin bir şekilde yerine getirilmesi açısından konulmuş, hızlandırıcı bir süre olarak değerlendirilmesi gerektiği kabul edilmektedir³⁶⁵.

6009 Sayılı Kanun'un uygulanmasına yönelik olarak çıkarılmış olan yönetmelikte "... 5604 Sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun hükümleri saklıdır." denilerek mali tatil kavramına yer verilmiştir³⁶⁶. Ancak V.U.K.'nda yer alan süreleri durduran, uzatan haller yer almamaktadır. 6009 Sayılı Kanun'la getirilen süreler düzenleyici süre olarak tespit edildiklerinden, bu konuda bir sorun ortaya çıkmayacağı; zira söz konusu sürelerin tüketilmesi, hak düşürücü bir niteliğe bürünmeyecek ve bu sürelerin idare tarafından değişik kanallarla uzatılması da mümkün olabileceği düşünülmektedir.

Vergi incelemeleri için süre sınırlamasının getirilmesi, idare tarafından yapılacak işlemlerin belli bir zaman diliminde bitirilmesi konusunda mükelleflere taahhütte bulunulması sonucunu doğurmakta ve bu sayede mükellefler de başlanılan bir vergi incelemesinin belli bir zaman diliminde bitirileceği konusunda bilgi sahibi olmaktadır. Ancak bu sürelerin değişik vesilelerle uzaması, durması veya kesilmesi mümkün olup bu konudaki temel üstünlük idarede olmak üzere mükellefin bu konuda belirleyici konum elde etmesi veya bu sürelere bağlı olarak hak iddia etmesi mümkün olamamaktadır. Her ne kadar Mali Tatil uygulamasına yer verilmiş olsa da mücbir sebep gibi durumlara yer verilmemiş olması da düşündürücü bir durum olarak görülmektedir³⁶⁷.

Bazı durumlarda da yasa metinlerinde hatalı veya eksik ifadelere yer verildiğinden sürenin hukuki niteliği konusunda hatalı durumlara yol açılabilmektedir. Örneğin A.A.T.U.H.K.'nin 26. maddesinde hükümsüz sayılan tasarruflar için öngörülen beş yıllık iptal davası açma süresi, "hükümsüz sayılmada zamanaşımı"

³⁶⁵ Dayanç; a.g.m. , <http://www.muhassebevergi.com/ContentFiles/files/E-Kitap%20%C4%B0%C3%A7erikleri/vergi%20incelemesinde%20sure%20sinirlamasinin%20analizi.pdf>, (ERİŞİM: OCAK 2012).

³⁶⁶ Keser; a.g.m. , s. 95.

³⁶⁷ Dayanç; a.g.m. , <http://www.muhassebevergi.com/ContentFiles/files/E-Kitap%20%C4%B0%C3%A7erikleri/vergi%20incelemesinde%20sure%20sinirlamasinin%20analizi.pdf>, (ERİŞİM: OCAK 2012).

sözleriyle ifade edilmesine rağmen söz konusu süreler, hak düşürücü sürelerdendir³⁶⁸. Bu nedenlerle kanunlarda sürelere ilişkin yer alan hükümlerin kanunun lafzından açıkça anlaşılacak şekilde düzenlenebilmesi gerekmektedir.

³⁶⁸ Karagöz; **a.g.t.** , s. 100.

SONUÇ

Devlet ile bireyler arasında vergi nedeniyle ortaya çıkan hukuki olaylar birtakım usul kurallarına bağlanmıştır. Süreler hem maddi vergi hukuku açısından hem de şekli vergi hukuku açısından önem arz etmektedir.

İlgili kanunlarında belirlenmiş olan ödevlerin mükellef ya da sorumluları tarafından yine aynı kanunlarında belirlenmiş olan süre içerisinde yerine getirilmesi gerekmektedir. Süresinde kullanılmayan bir hak, daha sonra talep edilememeyi; daha sonra kullanılamamayı ifade etmekten; yine süresinde yerine getirilmeyen vergi yükümlülükleri hukuki yaptırımlarla karşılaşılmasına neden olabilmektedir.

Zaman, haklar üzerinde kaybettirici yani sürenin geçmesi ile hakkın varlığının sona ermesi ya da hakkın sürenin geçmesi ile varlığını yitirmeyip sadece alacaklının bunu iddia etmesini engelleyici etkileri bulunmaktadır. Özel hukukta hak düşürücü süreler hâkim tarafından re'sen dikkate alınmaktadır. Bu durum hakkın belirlenen süre zarfında kullanılmamış olması nedeniyle artık dava etme imkânının kalmadığını ifade etmektedir. Kamu hukukunda ise durum; kamu düzenini ilgilendirmesi nedeniyle hâkim tarafından re'sen dikkate alınmaktadır. Bu açıdan değerlendirildiğinde hak düşürücü süreler hem özel hukukta hem de kamu hukukunda re'sen dikkate alınmaları açısından benzerlik göstermektedir.

Vergi hukukunda yer alan süreler hukuki yaptırımları açısından diğer hukuk dallarında düzenlenmiş olan süre hükümleri bakımından farklılık göstermektedir. Örneğin özel hukuktaki zamanaşımı; kamu hukukunda düzenlenmiş olan zamanaşımından farklı sonuçlar ortaya çıkarmaktadır.

Özel hukukta yer alan zamanaşımı ile borç eksik borç halini alarak varlığını devam ettirmektedir. Borçluların rızaen yapmış oldukları ödemeler ise geçerliliğini devam ettirmektedir. Bu durum 6183 Sayılı A.A.T.U.H.K.'nda da geçerlidir; yükümlülerin rızaen yapacakları ödemeler geçerli kabul edilmekte; ancak V.U.K.'nda düzenlenmiş olan zamanaşımı hükmüne paralel bir düzenleme olmamaktadır. Çünkü V.U.K.'nda; vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihten itibaren beş yıl içinde tarh

ve mükellefe tebliğ edilmediğinde vergi alacağıının zamanaşımına uğrayacağına ilişkin hüküm yer almaktadır. Borçlar hukukunda zamanaşımı, borçlu tarafından def'i olarak ileri sürülebilmekteyken; kamu hukukunun bir dalı olan vergi hukukunda ise re'sen dikkate alınmaktadır. Vergi hukukunda zamanaşımının varlığı hukuki güvenlik ilkesi gereğince devletin vergiyi istediği zaman tarh ve tahsil etmesini engellemiş olmaktadır.

Vergi hukukunda zamanaşımı; V.U.K.'nun 113. maddesinde ifade edildiği gibi sürenin geçmesi ile vergi alacağıının ortadan kalkmasıdır. Bu noktada mükelleflerin zamanaşımı konusunda iddiada bulunması ya da müracaatının olup olmaması dikkate alınmamaktadır. Vergi hukukunda ortaya çıkan vergi borcu; bireylerin kendi iradeleri ile meydana getirdikleri bir durum olmaması yani tamamen yasalardan doğan bir borç – alacak ilişkisi olmasının da bir etkisi bulunmaktadır.

Hak düşürücü sürelerin durması ya da kesilmesi halleri mümkün olmamaktadır. Ancak vergi yargılaması hukukunda dava açma sürelerinin hukuki niteliklerinin hak düşürücü süreler olarak kabul edilmesine rağmen ek süre verilmesi halinde durma ya da kesilmesi mümkün olabilmektedir. Zamanaşımı sürelerinin V.U.K.'nun 114. maddesinde ve A.A.T.U.H.K.'nun 103. ve 104. maddelerinde durma ve kesilme halleri düzenlenmiştir.

Süreler, bazı hallerde mükelleflerin iradeleri dışında yerine getirilmeleri imkânsızlaşabilmektedir. Dolayısıyla süreleri durduran hallerin neler olduğu V.U.K.'nun 13. maddesinde sayılmıştır. Ayrıca V.U.K.'nun 15. maddesinde ise söz konusu haller sona erdikten sonra sürelerin kaldığı yerden işlemeye başlayacağı hükme bağlanmıştır.

Ancak mücbir sebep nedeniyle duracak olan süreler konusunda bazı görüş ayrılıkları da bulunmaktadır. Özellikle dava açma süreleri açısından mücbir sebeplerin etkisi olup olmadığı konusunda İ.Y.U.K.'nda herhangi bir düzenleme bulunmamakla birlikte bu konuda farklı görüşler de yer almaktadır. Medeni Kanun'da yer alan "eski hale getirme" kuralı İ.Y.U.K.'nda yer almamaktadır. Bu durum mükelleflerin hak kaybına uğramalarına neden olabilmektedir. Dolayısıyla bu konu için ilgili Kanun'lardaki eksikliklerin giderilmesine yönelik düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Örneğin Medeni Kanun ve H.M.K.'da yer alan eski hale getirme

düzenlemelerine atıfta bulunacak şekilde veyahut açıkça düzenlendiği hükümler getirilebilmelidir.

Ayrıca süreler, mali tatil gibi uygulamalar nedeniyle de bazı vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi durabilmekte mali tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlamaktadır. Bu haller vergi ödevlerini zamanında yerine getiren, ödevlerini günü gününe takip eden mükellefler açısından haksız bir durumun ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Örneğin mali tatil nedeniyle işlemeyip durmuş olan dava açma süreleri söz konusu durum sona erdikten sonra kanun maddesi gereğince yedi gün uzamaktadır. Ancak işlemeyip durmuş olan süre on beş gün gibi uzun bir süre olması halinde mükellefe söz konusu hakkını kullanabilmesi için kanunda yer alan hüküm gereği sadece yedi günlük uzama süresi verilmektedir. Dolayısıyla mükellefler arasında ödevlerin yerine getirilmesinde sürelerin farklı olmasına neden olmaktadır.

Örneğin dava açma sürelerinin mali tatil uygulamasının yanı sıra adli tatil uygulamaları nedeniyle de uzaması mümkün olabilmektedir. Aynı zamanda bu iki uygulamanın birbirine denk gelmesi halinde mükellefler açısından vergileme ilkelerinden olan eşitlik ilkesinin zedelenmesine neden olabilmektedir. Çünkü mali tatil ve de adli tatil nedeniyle uzayan dava açma süreleri yükümlüler açısından haklarını kullanma zamanlarını mali ve adli tatil sürelerinin birleşmesi ile yararlanabilecekleri süreleri farklılaştırabilmekte ek süre getirebilmektedir.

Ayrıca 5604 Sayılı M.T.İ.H.K.'da, V.U.K. hükümlerine göre dava açma sürelerine değinilmiş olmakla birlikte ödeme emrine ilişkin açılacak itiraz davalarına yönelik mali tatilin bu süreler açısından uygulanabilecek bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu konuda eksiklikler bulunmaktadır. Uygulamada verilecek kararlarla yeniden düzenlenmelere gidilmesi mümkün olabilecektir ancak bu durum oldukça zaman alacak olup gerekli düzenlemelerin gerçekleştirilmesine kadar bazı mükellefler için hak kayıplarının doğmasına neden olabilecektir. Dolayısıyla ortaya çıkabilecek karışıklığın giderilmesi için ilgili kanunlarında düzenlemelerin yapılmasını gerekli kılmaktadır.

İlgili kanunlarda zamanla yapılan ya da yapılacak olan birtakım değişiklikler veyahut getirilecek yeni hükümler uygulama ve teoride birliği sağlayacak ve tarafların

aklında karışıklığı yer bırakmayacak şekilde yapılabilmelidir. Aynı zamanda ilgili kanunlarda düzenlenmiş farklı süre hükümleri konusunda birliğin sağlanmasına yönelik düzenlemelerin yapılmasına yönelik çalışmalar yapılabilir. Böylece mükelleflerin karışıklık nedeniyle hak kayıpları yaşamasına da bir nevi engel olunabilir.

Vergi inceleme süreleri konusunda 6009 Sayılı Kanun'la yapılan yeni düzenlemelerle mükelleflere, söz konusu incelemelerin ne kadar süre içerisinde bitirileceği konusunda belirlilik sağlanmış olmaktadır. Ancak ilgili düzenleme ile mükelleflere mali tatil uygulamalarına açık kapı bırakıldığı halde mücbir sebep gibi V.U.K.'nda belirtilmiş olan süreleri durduran hallere yer verilmemiş olduğu görülmektedir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AKINTÜRK, Turgut; **Borçlar Hukuku Genel Hükümler Özel Borç İlişkileri**, Onuncu Bası, Beta Yayınları, t.y.

ARSLAN, Mehmet; **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007.

BİLİCİ, Nurettin; **Vergi Hukuku (Genel Hükümler – Türk Vergi Sistemi)**, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 28. Bası, Seçkin Yayınları, Mart, 2012.

ÇAĞAN, Nami; **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 389, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975.

ERGEN, Cafer; **İdari Yargıda Dava Açma Süreleri**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2007.

ERGINAY, Akif; **Vergi Hukuku İlkeler – Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi**, Savaş Yayınları, Ankara, 1995.

KARAKOÇ, Yusuf; **Genel Vergi Hukuku gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş**, 4. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

KARAKOÇ, Yusuf; **Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.

KIRBAŞ, Sadık; **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 13. Baskı, Siyasal Kitabevi, Eylül, 2001.

OKTAR, Ateş; **Vergi Hukuku (Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 5. Baskı)**, Türkmen Kitabevi, 2010.

ÖNCEL, Mualla, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu; **Vergi Hukuku**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları: 548, Ankara, 1985.

- ÖZBALCI, Yılmaz; **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ekim, Ankara, 1998.
- MUTER, B. Naci, A. Kemal Çelebi, Süreyya Sakınç; **Kamu Maliyesi (Gözden Geçirilmiş İkinci Baskı)**, Emek Matbaası, Manisa, 2006.
- ÖZYER, Mehmet Ali; **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Mart, İstanbul, 2008.
- TEKBAŞ, Abdullah; **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 2009/396, Ankara, 2009.
- TOSUNER, Mehmet, Zeynep Arıkan; **Vergi Usul Hukuku (Gözden Geçirilmiş Yeni Bası)**, İzmir, 2007.
- TOSUNER, Mehmet, Zeynep Arıkan; **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, 2008.
- TOSUNER, Mehmet, Zeynep Arıkan; **Türk Vergi Sistemi**, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, 2008.
- SÖNMEZ, Erdal, Garip Ayaz; **Vergi Yargısı**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Şubat, 1999.
- ÜREL, Gürol; **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Şubat, Ankara, 2003.

MAKALELER

- ARAT, Ayşe; “Türk Borçlar Hukukunda Alacak Zamanaşımı”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Sayı: 3 – 4, Yıl: 2004.
- ATAY, Tezcan; “Zor Durumda Süre Tanıma”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 135, Mart, 2004.
- BATUN, Mehmet; “Mücbir Sebepler ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 345, Mayıs, 2010.
- BERKİ, Şakir; “ Hukukta Müddet Çeşitleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 25, Sayı: 1 – 2, Yıl: 1968.
- COŞKUN KARADAĞ, Neslihan, İbrahim Organ; “ İdari ve Yargısal Açından Mücbir Sebepler ve Vergi Usul Kanunu’nda Yapılması Gereken Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 357, Mayıs, 2011.
- ÇAVUŞ, Mehmet; “Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Kavramı ve Etkileri”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 181, Ocak, 2008.
- ERDEM, Tahir; “Yeni Vergi Usul Kanunu Taslak Çalışması Üzerine Düşünceler”, **Lebib Yalkın**, Sayı: 97, Ocak, 2012.
- ERDEM, Tahir; “Zamanaşımı Konusunda Güncel Gelişmeler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Şubat, 2012.
- ERİM, Muharrem; “Sürelerin Hukuki Niteliklerinin Vergilendirmeye Etkisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 128, Ağustos, 2003.
- GINALI, Ayşe; “Mali Tatil Nedeniyle Uzayan ve İşlemeyen Süreler”, **Lebib Yalkın**, Sayı: 91, Temmuz, 2011.
- GINALI, Ayşe; “Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçılarının Sorumluluğu”, **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Şubat, 2011.

- GÜRAN, Adnan; “Vergi Usul Kanunu’nda Zor Durum Sebebi İle Sürelerin Uzaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:153, Eylül, 2005.
- KARADENİZ, Salim; “Mali Tatilin Getirdikleri”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 176, Ağustos, 2007.
- KESER, Kurtuluş Ozan; “01.01.2011’den Önce Başlamış Olan Vergi İncelemelerinde Süre Sorunu”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 363, Kasım, 2011.
- KUTLU, Meltem; “Deprem ve İdarenin Sorumluluğu”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 32, Sayı: 4, Aralık, 1999.
- NAS, Adil; “Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 60, Sayı: 2, 2011.
- NAS, Adil; “Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 353, Ocak, 2011.
- ODYAKMAZ, Zehra; “Hukukta Zaman ve İdari Yargıda Makul Süre Sorunu”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (TAAD)**, Yıl:1, Sayı: 2, Temmuz, 2010.
- ÖZDEN, Murat; “Zor Durum Nedeniyle Süre Verilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 64, Nisan, 1998.
- ÖZKAYA, Niyazi; “Vergilendirmede, Mali ve Adli Tatilde Sürelerin Uzaması”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 201, Eylül, 2009.
- TAŞDELEN, Aziz; “Genel İcra Hukuku İle Karşılaştırmalı Kamu İcra Hukukunda Hacizde İstihkak İddiaları ve Davaları”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 53, Sayı: 2, Yıl: 2004.
- TAYLAR, Yıldırım; “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 307, Mart, 2007.

TÜRKOT, Mustafa; “Zor Durum Kapsamındaki Mükelleflere Sağlanan Kolaylıklar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 139, Temmuz, 2004.

YÜCEL, Turgay; “Mücbir Sebep ve Sonuçları – II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 5, Mayıs, 1993.

TEZLER

AKBABA, Ahmet; “İdari Yargıda Dava Açma Süreleri”, **Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Kırıkkale, 2007.

AYHAN, Süleyman; “Yargısal Kararlar Işığında Vergi Hukukunda Süreler (Türkiye Örneği)”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İzmir, 1999.

AZMAN, Erdem; “Vergi Hukukunun Özel Hukuk İle İlişkisi” , **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2010.

ERDOĞDU, Volkan; “ Türk Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emrine İtiraz Müessesesinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Ankara, 2009.

GÜVEN, Neslihan; “İş ve Sosyal Güvenlik Hukukunda Zamanaşımı ve Hak Düşürücü Süreler”, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2010.

İHTİYAR, Önder; “Kamu İcra Hukukunda Ödeme Emrine Karşı Dava”, **İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2011.

KARAGÖZ, Berkan; “Vergi Hukukunda Zamanaşımı”, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2008.

KARAKUŞ, Hasan; “Türk Vergi Hukukunda Ödeme Emri Müessesesi ve Analizi”, **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Ankara, 2009.

KAYACAN, Fevzi; “İdari Yargıda Dava Açma Süreleri ve Sürelere İlişkin Temel Esaslar”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Konya, 2010.

KOVANCI, Yiğit; “Vergi Hukukunda Zamanaşımı”, **Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2010.

ÖZCAN, Onur; “Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler”, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2009.

PARLAK, Mehmet Ali; “ Türk Vergi Hukuku’nda Mücbir Sebep ve Zor Durum”, **Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2006.

SARISOY, Taner; “Türkiye’de Vergi İncelemelerinin Etkinliği”, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2010.

SELVİ, Serkan; “Vergilendirmenin Temel Hak ve Özgürlüklerle İlişkisi”, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2010.

TEMUR, Mahir; “ Gelir Vergisi ve Vergi Usul Kanunlarında Boşluklar Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Atatürk**

Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erzurum, 2000.

DİĞER KAYNAKLAR

ARSLANPINAR, Y. Burak; “Mali Tatil ve Adli Tatilin Vergi Yargısındaki Sürelere Etkisi”, (**Yaklaşım Dergisi Temmuz 2010’da Yayınlanmış**), <http://www.kizilot.com.tr/5/7/17/876/bd/tr/kizilot/yayinlarimiz/makaleler/a-y-y-burak-aslanpinar/mali-tatil-ve-adli-tatilin-vergi-yargisindaki-surelere-etkisi>, (ERİŞİM: ŞUBAT 2012).

BİYAN, Özgür; “ Mali Tatil ve Adli Tatilin Doğurduğu Dava Açma Sürelerindeki Karmaşa ve Eksiklikler”, **Mali Pusula**, Sayı: 33, Eylül, 2007’de Yayınlanan Makale, <http://www.ozgurbiyan.com/?p=139> (ERİŞİM: ŞUBAT 2012).

DAYANÇ, Murat; “vergi İncelemesinde Süre Sınırlamasının Analizi”, <http://www.muhasbevergi.com/ContentFiles/files/E-Kitap%20%C4%B0%C3%A7erikleri/vergi%20incelemesinde%20sure%20sinirlamasinin%20analizi.pdf>, (ERİŞİM: OCAK 2012).

DOĞRUSÖZ, A. Bumin; “Mali Tatilde Dava Açma Tebliği Değiştirildi”, **Referans Gazetesi**, 24.09.2009, <http://www.bumindogrusoaz.com/m.aspx?id=517>, (ERİŞİM: MART 2012).

GÖRÜR, Hamit; “ Kamu İcra Hukukunda Süreler”, http://www.izmirbim.adalet.gov.tr/makale_mesleki.htm, İzmir, 2010 (ERİŞİM: OCAK 2012).

KILIÇ, İbrahim; “ Vergi Hukukunda Zamanaşımı”, www.vergihaber.net, (ERİŞİM: EKİM 2011).

KORKUSUZ, Mehmet; “Ölüm Olayının Vergi Hukuku Açısından Sonuçları”,
Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 24,

<http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=2359&did=36&dad=MAL%C4%B0%20%C3%87%C3%96Z%C3%9CM%20DERG%C4%B0S%C4%B0%20Say%C4%B1:24%20OCAK-%C5%9EUBAT%201994>, (ERİŞİM: MART 2012).

KÜÇÜK, Şaban; “Vergide Tahakkuk Zamanaşımı Üç Yıla İnmeli Mi?”,
Yaklaşım Dergisi, Sayı: 214, Ekim, 2010,

<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20101017852.htm>,
(ERİŞİM: NİSAN 2012).

ÖZCAN, İsmail; “Dünyada İlk Uygulama Olarak Mali Tatil”,

http://www.muhasabenet.net/makale_ismail_ozcan_mali%20tatil.html
, (ERİŞİM: ŞUBAT 2012).

PEHLİVAN, Yafes; “Türk Vergi Hukukunda Dava Açma Süresinin Başlaması”,
<http://www.legalisplatform.net/Makale/Dava%20Acma%20Suresinin%20Baslamasi.pdf>, (ERİŞİM: EKİM 2011).

PÜRSÜNLERLİ, Elif; “ Vergi Hukuku’nda Doğal Afetler”, **Yaklaşım Dergisi**,
Eylül, 1999,

<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1999091788.htm>,
(ERİŞİM: NİSAN 2012).

YÜCEL, Turgay; “ Mücbir Sebep ve Sonuçları – I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 4,
Nisan, 1993,

<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/19930457.htm>,
(ERİŞİM: NİSAN 2012).

Hukuk Sözlüğü, <http://www.uyap.gov.tr/destek/hs/index.htm>, (ERİŞİM: MAYIS
2012).

TDK, <http://tdkterim.gov.tr/bts/>, (ERİŞİM: MAYIS 2012).

KANUN, TEBLİĞ, YÖNETMELİK VE KARARLAR

“213 Sayılı Vergi Usul Kanunu”, <http://www.mevzuat.gov.tr/> (ERİŞİM: OCAK 2012).

“2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanun”, <http://www.mevzuat.gov.tr/>, (ERİŞİM: OCAK 2012).

“5604 Sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun”, <http://www.mevzuat.gov.tr/>, (ERİŞİM: MART 2012).

“4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu”, Geçici Madde 2 (Değişik birinci fıkra 2/3/2011-6170/7md.) 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.aspx?MevzuatKod=1.5.4691&MevzuatIlski=0&sourceXmlSearch=>, (ERİŞİM: ŞUBAT 2012).

5228 Sayılı Bazı Kanunlarda Ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 31.07.2004 tarihli Resmi Gazete, Sayı: 25539, <http://www.resmigazete.gov.tr/default.aspx>.

1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu.

“4751 Sayılı Kanun”, 09.04.2002 Tarih ve 24721 Sayılı Resmi Gazete.

GİB, 1 Sıra No.lu Mali Tatil Uygulaması Hakkında Genel Tebliği, md. 2, <http://www.gib.gov.tr>, (ERİŞİM: ŞUBAT 2012).

T.C. Adalet Bakanlığı, Hukuk Sözlüğü; <http://www.uyap.gov.tr/destek/hs/index.htm>, (ERİŞİM: NİSAN 2012).

T.C. DANIŞTAY BAŞKANLIĞI, “Danıştay 9. Dairesinin 03.04.2002 tarih, 2001/1632 Esas No, 2002/1179 Sayılı Kararı”, <http://www.danistay.gov.tr/>, (ERİŞİM: NİSAN 2012).

- T.C. DANIŞTAY BAŞKANLIĞI, “**Danıştay 4. Dairesinin 23.06.2004 Tarih, 2004/178 Esas No ve 2004/1479 Sayılı Kararı**”, http://www.danistay.gov.tr/kerisim/kelime_ozet.jsp?kelimeler=m%FCcbir%20sebeb&ozet=metin&dokid=24574, (ERİŞİM: NİSAN 2012).
- T.C. DANIŞTAY BAŞKANLIĞI, **Danıştay 3. Dairesi, 23.02.2009 Tarih ve E. 2007/3182 ve K. 2009/461 Sayılı Kararı**, <http://www.danistay.gov.tr/>, (ERİŞİM: NİSAN 2012).
- T.C. DANIŞTAY BAŞKANLIĞI, Danıştay 3. Dairesi, 27.04.2010 tarih, E. 2008/5391 ve K. 2010/1360 Sayılı Kararı; **125 Sayılı Danıştay Dergisi**, <http://www.danistay.gov.tr/>, (ERİŞİM: TEMMUZ 2012).
- T.C. DANIŞTAY BAŞKANLIĞI, Danıştay 4. Dairesi, 10.06.2010 tarihli E. 2008/997 ve K.2010/3500 Sayılı Kararı, **125 Sayılı Danıştay Dergisi**, <http://www.danistay.gov.tr/>, (ERİŞİM: TEMMUZ 2012).
- T.C. DANIŞTAY BAŞKANLIĞI, **Danıştay 7. Dairesinin 9.11.2004 Tarih, E. 2003/1094 ve K. 2004/2800 sayılı kararı**, <http://www.danistay.gov.tr/>, (ERİŞİM: TEMMUZ 2012).
- T.C. MALİYE BAKANLIĞI, “25.12.1986 Tarih ve 1986/9 Sayılı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi”, Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık, İzmir, 2007.
- T.C. MALİYE BAKANLIĞI, “29.12.1986 Tarih ve 093461 Sayılı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi”, Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık, İzmir, 2007.
- T.C. MALİYE BAKANLIĞI GELİRLER GENEL MÜDÜRLÜĞÜ, “**11.10.2006 Tarihli, VUK – 24/2006-02 Sayılı Sirküleri**”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (ERİŞİM: .
- Hukuk ve Ticaret Mahkemeleri Yazı İşleri Yönetmeliği, <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/23423.html>, (ERİŞİM: NİSAN 2012).

