

SÜRELERİN TÜRK VERGİ  
HUKUKUNDAKİ YERİ VE  
ÖNEMİ

Mefküre Atak Yılmaz  
Yüksek Lisans Tezi

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ  
FEN BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ  
MÜHÜRÜ

T.C.  
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ.

SÜRELERİN TÜRK VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ VE ÖNEMİ

Danışman  
Prof.Dr.Fethi HEPER

Hazırlayan  
Mefküre ATAK YILMAZ

Eskişehir 1996

## ÖZET

Bu çalışmada Türk Vergi Hukukunda yer alan süre hükümleri ve bunlarla ilgili sorunlar incelenmeye çalışılmıştır. Çalışmada, önce ön bilgiler verilmiş daha sonra, bu hükümlerin çeşitli ortak özelliklerine göre sınıflandırılması yapılmıştır. Daha sonra, temel olarak bu sınıflandırmaya göre süreler incelenmeye çalışılmıştır.

Türk Vergi Hukukunda gerek vergi yükümlülerinin ve idarenin güvenliği gerek idarenin istikrarını sağlamak amacıyla konulan süreler hukuk devleti kavramının önde gelen unsurlarından birisidir. Bu nedenle vergi hukukunda süreler, sağladıkları hukuki güvenlik açısından, hukuk devletinin gerçekleşmesinde etkili olmaktadır.

## ABSTRACT

In this study, it is tried to examine the deadline rules which take place in Turkish Tax Law and the problems related to. In the first chapter introduction to these rule is given and later they were classified according to their corron points. After wards on the basis of this classification the deadlines are dealt with.

The deadlines which are for the ensurance of both tax obligation and organization of tax collection are one of the important concepts in Turkish Tax Law. There fore, the deadlines in Tax Law are influetial in a goverment based on Law because of their contribution to the ensurence of the justice and Law.

## İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa no</u>
İÇİNDEKİLER	I-VI
KISALTMALAR	VII-VIII
GİRİŞ	
I- GİRİŞ	1
A. Hukukta Sürenin Anlamı	1
B. Vergi Hukukunda Sürenin Anlamı	2
BİRİNCİ BÖLÜM	
TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SÜRELERİN	
SINIFLANDIRILMASI	
I. SINIFLANDIRMANIN AMACI	7
II. ORGANİK SINIFLANDIRMA	7
A. Yasal Süreler	8
B. İdari Süreler	9
C. Yargısal Süreler	11
III. YÖNELDİĞİ KİŞİLERE GÖRE SINIFLANDIRMA	12
A. Vergi Yükümlüleri ve Sorumluları için Konulan Süreler	12
B. İdare İçin Konulan Süreler	13
C. Yargı Organları İçin Konulan Süreler	14
IV. HUKUKİ NİTELİKLERİNE GÖRE SINIFLANDIRMA	15
A. Hak Düşürücü Süreler	15
B. Vergi Ödevleri İle İlgili Süreler	17
C. Müsamaha Süreleri	18
D. Zamanaşımı Süreleri	18
E. Düzenleyici Süreler	21

	<u>Sayfa no</u>
V. İFADE EDİLİŞ BİÇİMLERİNE GÖRE SINIFLANDIRMA	22
A. Belirli Zaman Birimleri İle İfade Edilen Süreler	22
1. Gün Olarak Belirlenen Süreler	22
2. Hafta ve Ay Olarak Belirlenen Süreler	23
3. Yıl Olarak Belirlenen Süreler	24
B. Belirli Zaman Birimleri İle İfade Edilmeyen Süreler	25
VI. YER ALDIKLARI VERGİ HUKUKU KOLLARINA GÖRE SINIFLANDIRMA	26
A. Şekli Vergi Hukukunda Süreler	26
1. Vergi Usul Hukukunda Süreler	26
2. Vergi Yargılama Hukukunda Süreler	26
3. Vergi İcra Hukukunda Süreler	27
B. Maddi Vergi Hukukunda Süreler	27
C. Vergi Ceza Hukukunda Süreler	27
İKİNCİ BÖLÜM	
ŞEKLİ VERGİ HUKUKUNDA SÜRELER	
I. VERGİ USUL HUKUKUNDA SÜRELER	29
A. Vergi Ödevleri İle İlgili Süreler	30
1. Beyanname Verme ve Ödeme Süreleri	30
a. Gelir Vergisinde	30
b. Kurumlar Vergisinde	34
c. Katma Değer Vergisinde	37
d. Fon Payında	38
e. Emlak Vergisinde	38
f. Veraset ve İntikal Vergisinde	40
g. Motorlu Taşıtlar Vergisinde	42

	<u>Sayfa no</u>
h. Taşıt Alım Vergisinde	44
ı. Gider Vergilerinde	45
i. Damga Vergisinde	45
j. Harçlar Kanununda	48
k. Belediye Vergilerinde	50
1. Özel Beyanname Verme ve Ödeme Süreleri	52
2. Diğer Vergi Ödevleri İle İlgili Süreler	55
a. Vergi Usul Kanununda	56
b. Diğer Vergi Kanunlarında	58
B. Uzlaşma Usulünde Süreler	59
1. Uzlaşmaya Başvurma Süresi	60
2. Usuli Süreler	60
C. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulünde Süreler	63
D. Pişmanlık ve İslah Hükümünde Süreler	73
E. Cezalarda İndirim	76
F. Vergi Usul Hukukunda Sürelere Uyulmamasının	
Yaptırımını	77
1. Vergi Ödevleri İle İlgili Sürelerde	77
a. Beyanname Verme Sürelerinde	77
b. Ödeme Sürelerinde	80
c. Diğer Ödevlerle İlgili Sürelerde	82
2. Uzlaşmada	85
3. Vergi Hatalarının Düzeltilmesinde	86
4. Pişmanlık ve İslahta	86
5. Cezalarda İndirimde	86

	<u>Sayfa no</u>
II. VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA SÜRELER	86
A. Dava Açma Süreler	90
B. Kanun Yolu Süreleri	97
1. İtiraz Süresi	97
2. Temyiz Süresi	98
3. Kanun Yararına Bozma	102
4. Yargılamanın Yenilenmesi	102
5. Kararın Düzeltilmesi	104
6. Kararın Açıklanması veya Aykırılığın Giderilmesi	105
7. Açıklama ve Yanlışlıkların Düzeltilmesi	105
III. VERGİ İCRA HUKUKUNDA SÜRELER	106
A. Cebren Tahsil İşlemlerinde Süre	107
B. Cebren Tahsil İşlemlerine Karşı Yolu Süreleri	110
1. Ödeme Emrine Karşı Yargı Yolunda Süre	110
2. Cebren Tahsilde Diğer Davalar	114
Üçüncü Bölüm	
MADDİ VERGİ HUKUKUNDA SÜRELER	
I. VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI SÜRELERİ	117
A. Tahakkuk Zamanaşımı	121
1. Tahakkuk Zamanaşımı Süresinin Başlangıcı	121
a. Gelir Vergisinde	122
b. Kurumlar Vergisinde	123
c. Emlak Vergisinde	123
d. Veraset ve İntikal Vergisinde	123
e. Damga Vergisinde	124
f. Vergi Cezalarında	125

	<u>Sayfa no</u>
2. Tahakkuk Zamanaşımının Sonuçları	126
B. Tahsil Zamaşıımı	127
1. Tahsil Zamaşıımı Süresinin Başlangıcı	127
2. Tahsil Zamaşıımının Sonuçları	128

#### Dördüncü Bölüm

### VERGİ HUKUKUNDA SÜRELERİN İŞLEMESİNE ENGEL OLAN NEDENLER VE SÜRELERİN HESAPLANMASI

I. SÜRELERİN İŞLEMESİNE ENGEL OLAN NEDENLER	129
A. Mücbir Sebepler (zorlayıcı Nedenler)	131
1. Mücbir Sebep Sayılan Haller	132
a. Ağır Hastalık ve Ağır Kaza	133
b. Afet Halleri	134
c. Zorunlu Bulunamama (Mecburi Gaybubet)	136
d. Yükümlünün Defter ve Belgeleri Üzerinde Tasarruf Edememesi Hali	136
2. Mücbir Sebebin Geçerlilik Alanı	137
3. Mücbir Sebebin Sonuçları	141
B. Zor Durum	142
C. Ölüm	143
D. Özel Durumlar	144
E. Zamaşıımı Süresinin İşlemesine Engel Olan Nedenler	146
1. Tahakkuk Zamaşıımında	147
a. Tahakkuk Zamaşıımı Süresinin Durması	147
b. Tahakkuk Zamaşıımı Süresinin Kesilmesi	150
2. Tahsil Zamaşıımında	151
a. Tahsil Zamaşıımı Süresinin Durması	151
b. Tahsil Zamaşıımı Süresinin Kesilmesi	151

	<u>Sayfa no</u>
II. SÜRELERİN HESAPLANMASI	153
SONUÇ	155
KAYNAKÇA	160

## KISALTMALAR

AATUHK.	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AD.	: Adalet Dergisi
age.	: Adı Geçen Eser
AHFD.	: Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi
AÖF.	: Açık Öğretim Fakültesi
BGK.	: Belediye Gelirleri Kanunu
BK.	: Borçlar Kanunu
bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
D.	: Daire
DD.	: Danıştay Dergisi
DDK.	: Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu
DK.	: Danıştay Kanunu
DİBK.	: Danıştay İçtihatı Birleştirme Kararları
DKD.	: Danıştay Kararlar Dergisi
DŞ.	: Danıştay
DVK.	: Damga Vergisi Kanunu
E:	: Esas Numarası (Mahkeme Kararının)
EVK.	: Emlak Vergisi Kanunu
f.	: Fıkra
FKTAVK.	: Finansman Kanunu-Taşıtl Alım Vergisi Kanunu
Gi.VK.	: Gider Vergileri Kanunu
GVK.	: Gelir Vergisi Kanunu
HK.	: Harçlar Kanunu
İYUK.	: İdari Yargılama Usulü Kanunu

## GİRİŞ

### I. GİRİŞ

#### A. HUKUKTA SÜRENİN ANLAMI

Zaman, olayların birbirini izlediği sonsuz bir ortam olarak düşünülen soyut bir kavramdır. Şimdinin geçmiş olmasını sağlayan ve çoğunlukla dünyayı, varlıkları etkileyen bir güç olarak düşünülen kesintisiz harekettir zaman. Aynı zamanda hukuk alanlarının tümünde etkilidir. Hukuk kuralları, belirli bir anda başlar ve belirli bir ana kadar geçerli olur.

Soyut bir kavram olan zamanın somut kesimine süre denir. Süre, bir durumun, bir olayın, bir eylemin olageldiği zaman dilimi ya da bir işin başlangıcı ve sonu için önceden belirlenen zaman olarak tanımlanabilir. Süreler sınırlandırılmış zaman kesitleridir. Hukukta süreler, bağlı buldukları hukuk dalları, yöneldikleri kişiler, hukuki nitelikleri gibi açılardan çeşitli şekillerde sınıflandırılabilir(1).

---

(1) ŞAKİR BERKİ, Hukukta Müddet Çeşitleri, AHFD, C.25, S.1-2

Ankara 1968

Sürelerin önceden sınırlandırılmış olmaları, kişilerin haklarını hangi sürelerde kullanabileceklerini bilmeleri açısından önemlidir. Belirlenen sürelere uyulmadığında tarafları bazı yaptırımlar beklemektedir.

Süreler, bir yandan vergi yükümlüsüne ödevlerini yerine getirmesi için güvence, kesinlik sağlamakta, bir yandan da vergi alacağının süratle ve etkinlikle toplanması amacını gütmektedir. Vergi Hukukunda süreler bu iki zıt amacı bağdaştıracak şekilde saptanmalıdır(2).

#### B. VERGİ HUKUKUNDA SÜRENİN ANLAMI

Vergi Hukuku, vergilendirme yetkisine sahip kamu idaresi ile vergi yükümlüsü veya sorumlusu kişiler arasında vergi kanunları aracılığıyla ortaya çıkan hukuki ilişkileri düzenleyen bir kamu hukuku dalıdır(3). Maddi ve şekli vergi hukukundaki kurallarda süre ile ilgili birçok hüküm vardır. Bu hükümler vergi yükümlülüğü ve sorumluluğu açısından önemli sonuçlar doğurur. Vergi Hukukunda belirli bir sürenin geçmesiyle bazen bir hak sona erer, bazen de yükümlülük ortaya çıkar.

Maddi vergi hukuku, vergi borcunun sona ermesine ilişkin süre hükümleriyle ilgilidir. Maddi vergi hukukuna ilişkin süre hükümleri vergi borcunun esasını doğrudan doğruya etkileyen hükümlerdir(4). Bir kamu hukuku dalı olan vergi hukukunda

---

(2) KENAN BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, C.II, İstanbul 1979, s.3

(3) AKİF ERGİNAY, Vergi Hukuku, 4.B., Ankara 1975, s.4

(4) NAMI ÇAĞAN, Vergi Hukukunda Süreler, Ankara 1975, s.5

zamanaşımı, sonuçları bakımından özel hukuktaki zamanaşımından farklıdır. Vergi hukukunda zamanaşımı vergi yargısı organları tarafından resen dikkate alınırken özel hukukta zamanaşımı borçlu tarafından bir defa olarak ileri sürülebilir. Vergi hukukunda tahakkuk ve tahsil zamanaşımı olmak üzere iki çeşit zamanaşımı süresi vardır. Tahakkuk zamanaşımı, idarenin vergi tahakkuk ettirme yetkisini belli bir süre ile sınırlandırır. Tahsil zamanaşımı ise idare tarafından tahakkuk etmiş vergilerin tahsil olanağını ortadan kaldırır. Vergi hukukunda zamanaşımı sürekli değişen ekonomik ve ticari güvenliğin bir gerçeği olarak kabul edilmiştir.

Şekli vergi hukuku ise, vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsili, vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargısal çözüm yolları ve vergilerin cebri tahsili konularıyla ilgilenir. Şekli vergi hukuku kurallarının uygulanmasını sağlamak yönünden de süreler büyük önem taşır. Vergi hukuku kuralları geniş ölçüde usule ilişkin hükümlerden oluşur. Usule ilişkin hükümler vergi borcunun esasını doğrudan etkilemez fakat idare ile vergi yükümlüleri ve sorumluların ilişkilerini düzenler. Örneğin, beyanname verme süresi, vergi hatalarının düzeltilmesi ile ilgili süreler vb(5). Vergilerle ilgili işlemlerin belirli süreler içinde yapılması, bu işlemlerin çabukluk ve düzen içinde yapılmasını sağlar(6).

---

(5) NAMI ÇAĞAN, age. s.5

(6) "Vergi Usul Kanunu ve İzahları", Maliye Bakanlığı Yayını, Ankara 1949, s.174

Vergi yargılama hukuku, vergi yükümlüleri ile idare arasında vergi kanunlarının uygulanmasından doğan uyumsuzlukların çözümü ile ilgilenen bir hukuk dalıdır. Devletin yaptırım gücünü kullanarak vergi alacağıнын cebren tahsilini düzenleyen, şekli vergi hukukunun bir alt dalı olan vergi icra hukukudur. Vergi yargılama hukukunda ve vergi icra hukukunda da kuralların uygulanması ve şekli işlemlerin tamamlanmasına ilişkin çeşitli süre hükümleri vardır. Genel olarak dava açma süresi vergilendirme işlemlerinin tebliğinden sonraki günden başlamak üzere otuz gündür. Vergi Usul Kanununda tebligatla ilgili ayrıntılı hükümler vardır(VUK.m.93-109). Vergilerle ilgili tebliğlerde 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümleri uygulanır. Örneğin, VUK.nun 103 ncü maddesinde, hangi hallerde tebliğin ilan yolu ile yapılabileceği belirtilmiştir. Bu haller dışında, 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre ilan yolu ile tebligat yapılamaz.

Vergi yükümlülerinin ödevlerini yerine getirmemeleri ya da yapmamaları istenen şeyleri yapmaları durumunda cezalandırılmaları sözkonusu olmaktadır. Bu konularla da vergi ceza hukuku ilgilenir. Vergi ceza hukuku ile ilgili süreler, maddi ve şekli vergi ceza hukukuna ilişkin hükümler olarak ikiye ayrılır. Maddi vergi ceza hukukuna, vergi cezalarının zaman aşımı süreleri, vergi cezalarının önemleri ile orantılı olarak hükme bağlanmıştır. Şekli vergi ceza hukukunu ilgilendiren süre hükümleri de vergi hukukunun diğer şekli hukukunu il-

gilendiren hükümlerine paralel olarak ve onlar arasında düzenlenmiştir(7).

Vergi Usul Kanununun 14 ncü maddesine göre, " Vergi Muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir. Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder." Vergi Usul Kanununun birinci kitabının üçüncü maddesinde ise ""Vergi Kanunu" teriminin kapsamına, Vergi Usul Kanunu ve bu kanunun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarının gireceği belirtilir. Sürelerle ilgili genel ilkeler arasında, VUK.nun 15 nci maddesinde mücbir sebeplerin meydana gelmesi halinde sürelerin işlemeyeceği, 16 ncı maddesinde ölüm halinde sürelerin uzaması, 17 nci maddede zor durumlarda süre verilmesi ve 18 nci maddede sürelerin hesaplanmasına ilişkin hükümler vardır. Vergi Usul Kanunundaki bu genel hükümlerin dışında şekli vergi hukukuna ilişkin çeşitli süre hükümleri de vardır. Örneğin, temyiz süresi, itiraz süresi vb. Vergi Usul Kanununun 113 ve 114 ncü maddelerinde ise maddi vergi hukukuna giren tahakkuk zamanaşımı yer almaktadır. Bu hükümler özel kanunlarında ayrı hükümler bulunmayan vergilere uygulanan genel nitelikteki zamanaşımı hükümleridir.

---

(7) NAMI ÇAĞAN, age. s.8

Vergi icra hukukuna ilişkin işlemlerde süreler, ,Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda yer alır. Bu kanunun 8 nci maddesinde "hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı sürelerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Aynı kanunun 102,103 ve 104 ncü maddelerinde kamu alacaklarına ilişkin tahsil zamanasını kuralları düzenlenmiştir. Bu hükümler vergi borcunu sona erdirdiği için, maddi vergi hukukuna ilişkindir.

Bu bilgilerin ışığı altında çalışmamızda,

Birinci bölümde süreler çeşitli açılardan sınıflandırılacak ve sınıflandırmaya uygun bir plan izlenecektir.

İkinci bölümde şekli vergi hukukunda süreler,

Üçüncü bölümde maddi vergi hukukuna giren tahakkuk ve tahsil zamanasını süreleri,

Dördüncü bölümde ise, "Sürelerin İşlemesine Engel Olan Nedenler ve Sürelerin Hesaplanması" incelenecek,

Sonuç bölümünde ise eleştirilere ve önerilere yer verilecektir.

## Birinci Bölüm

### TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SÜRELERİN SINIFLANDIRILMASI

#### I. SINIFLANDIRMANIN AMACI

Sınıflandırma, uygulamada uyulacak ilkelerin ve hükümlerin saptanması bakımından önemlidir. Sınıflandırma ile sürelerin birbirine benzeyen ve ayrılan yönleri de açığa çıkacaktır. Kanun koyucunun amacı ve sürelerin sonuçlarının farklı oluşu, sürelerin sınıflandırılmasını gerektirmektedir. Süreler, yöneldiği kişilere göre, hukuki niteliklerine göre, ifade ediliş biçimlerine göre sınıflandırılabilir. Şimdi bunları sırasıyla inceleyelim.

#### II. ORGANİK SINIFLANDIRMA

Bu sınıflandırma, süreleri koyan devlet organına göre yapılır. Kural olarak aynı işlem bakımından taraflara farklı süre hükümleri uygulanamaz(1). Vergi yükümlü ve sorumluları ile idare süreler karşısında eşittir. Vergi yükümlüleri ve sorumluları kendi aralarında ya da devletle sözleşme yaparak süreleri belirleyemezler(VUK.m.8,f.3). Vergi hukukunda süreler yasama, yürütme ve yargı organlarıncaya belirlenir. Bunun için organik sınıflandırmada yasal, idari ve yargısal sürelerden söz edilir.

---

(1) NAMİ ÇAĞAN, age.s.16

## A. YASAL SÜRELER

Vergi hukukunda süreler kural olarak vergilerin yasalılığı ilkesince yasa ile konulur. Özellikle hak düşürücü sürelerin yasa ile düzenlenmesi zorunluluğu kişilere güvence verilmesi amacına yöneliktir(2).

Vergi Usul Kanununun 14. ncü maddesi 1 nci fıkrasına göre, vergi işlemleri ve vergi uyumsuzluklarında süreler vergi kanunları ile belli edilir. Vergi kanunlarında süre ile ilgili çeşitli hükümler vardır. Örneğin, VUK.nun 168 nci maddesine göre yükümlüler işe başlama, değişiklik ve iş bırakma bildirimlerini bildirilecek olayın meydana geldiği tarihten başlayarak bir ay içinde yaparlar; Gelir Vergisi Kanununun 92 nci maddesine göre, bir takvim yılına ilişkin beyanname ertesi yılın Mart ayı içinde verilir; Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 22 nci maddesine göre, "Veraset ve İntikal Vergisinin ödenmesinden sonra bir malın vergi verenden başka bir şahsa ait olduğu mahkeme kararıyla sabit olur ve ilâmın kesinleşmesinden sonra bir sene içinde müracaat edilirse fazla alınan vergi, verene iade ve gerçek mükelleften tahsil olunur". Vergi kanunlarında, bunların dışında birçok süre hükmü vardır.

Yasal süreler doğrudan doğruya yasadan ötürü işlemeye başlarlar. Bunlara uyulup uyulmadığı yargı organlarınca resen denetlenir. Yasal sürelerin bir özelliği de kesin oluşlarıdır.

---

(2) ÖNCEL,ÇAĞAN,KUMRULU, Vergi Hukuku, Ankara 1985, s.127

Bu süreler ancak yasalarla belirtilen nedenlerle uzatılabilir. İdare ve yargı organları bu süreleri uzatamaz ve kısaltamaz(3).

Yasal sürelerin uzatılması, yasada açık olarak gösterilen durumlarda mümkündür. Örneğin, VUK.nun 16 ncı maddesine göre, ölüm halinde mirası reddetmeyen mirasçılarının bildirme ve beyanname ödevleri ile itiraz ve temyiz sürelerine üç ay eklenir.

#### B. İDARİ SÜRELER

İdari süreler, idare tarafından belirlenen sürelerdir. İdari sürelerle ilgili genel hüküm, VUK.nun 14 ncü maddesi 2 ncı fıkrasında yer almıştır. Buna göre, "yasada açıkça yazılı olmayan durumlarda 15 günden aşağı olmamak üzere bu süreyi tebliği yapacak olan idare belli ve ilgiliye tebliğ eder". Vergi yasalarında bu hükme uygun düzenlemeler getirilmiştir. VUK.nun 30 ncü maddesinin 3 ncü fıkrasına göre, yükümlü verdiği beyanname vergi matrahına ilişkin bilgileri göstermemişse kendisine takdir komisyonu tarafından 15 günden az olmamak üzere bir süre verilerek vergi matrahı ile ilgili bilgileri verilmeye ve yasal defterleri ibraz etmeye çağrılır. Vergi Usul Kanununun 139 ncü maddesinin 4 ncü fıkrasına göre de, vergi incelemelerinde haklı bir neden göstererek defterlerini ibraz etmeyenleri bunları vergi dairesine getirmeleri için uygun bir süre verilir. Bu süre, VUK.nun 14 ncü maddesine göre 15 günden az olmayacaktır. İdari sürelerin alt sınırınının 15 gün olarak saptanması vergi yükümlüleri ve sorumlularınının idare

---

(3) ÖNCEL,ÇAĞAN,KUMRULU, age., s.127

tarafından bunaltılmasını önlemek için önemlidir. Ayrıca bu süreler yükümlülere tebliğ edilmelidir.

İdari süreler sona ermeden bu süreleri koyan organlar tarafından uzatılabilir veya sürenin dolmasından sonra yeni bir süre verilebilir. Haklı gerekçelerin var olması durumunda ikinci, üçüncü bir süre verilmesi önleyen bir hüküm 14 nci maddede yer almamaktadır.

İstisnai durumlarda kanun idareye kanuni süreleri uzatma yetkisi vermiştir. VUK.nun 17 nci maddesine göre, zor durumda olup da vergi ödevlerini süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, yasal sürenin bir katını geçmemek üzere Maliye Bakanlığı tarafından uygun bir süre verilir. Bunun için zor durumda gösterilen mazareti uygun bulması gerekir. Ayrıca sürenin uzatılması halinde kamu alacağının tehlikeye girmemesi gerekir. İdare gösterilen mazareti uygun bulmazsa buna karşı Danıştay'a iptal davası açılabilir.

İdarenin süre uzatma yetkisi kanunun bazı hükümleri gereği zorunlu hale gelmektedir. Örneğin, VUK.nun 342 nci maddesine göre, "Veraset ve İntikal Vergisine ilişkin mükellefiyetlerde tahakkuk işlemi yapılabilmesi için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün beklenir. Beyanname bu süre içinde verilirse vergi kaybı olmamış sayılır.

Veraset ve İntikal Vergisinde mükellefe tebliğ edilmek şartıyla yeniden 15 günlük süre verilir. Bu konuda da yukarıdaki hüküm geçerlidir". Vergi Usul Kanununun beyanname verme

süresi bakımından bu yasal ek sürenin yalnız veraset ve intikal vergisinde idareye, ikinci bir ek süre verme zorunluluğu yüklemektedir. İdare, bu ikinci ek süreyi yükümlüye tebliğ etmek zorundadır, aksi halde kaçakçılık ve kusur cezaları ile ilgili hükümler uygulanamayacaktır.

### C. YARGISAL SÜRELER

Vergi yargısı organı tarafından belirlenen sürelerdir. Vergi yargısını düzenleyen İdari Yargılama Usulü Kanununda, vergi yargı organlarınınca da sürelerin belirlenebileceği öngörülmüştür.

Vergi Usul Kanununun 256 ncı maddesi, defter ve belgelerin yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibrazı zorunlu demektedir. Bu yetkili makam ve memurlar idari organlar olabileceği gibi yargı organları da olabilir. Aynı maddeye göre, defter ve belgelerin ibrazı için yükümlü ve sorumluya uygun bir süre verilir.

Yargısal süreler, idari sürelerle aynı niteliktedir. Her ikisinde de kanunda bir süre hükmü yoktur. Yargısal sürelerinde idari süreler gibi göndeldiği kişilere tebliği gerekmektedir(4).

Organik sınıflandırma içinde yer alan yasal süreler ve yargısal süreler yürütme organının etkisi altında değişmeyen süreler olduğu için daha tarafsızdır. Buna karşın idari süreler, yürütme organının politik kararlarına göre uzatılabilir, bu da mükellefler arasında haksızlıklara neden olabilir. Bunu

---

(4) NAMI ÇAĞAN, age.,s.22

önlemek için idari süreler. istisnai durumlar dışında kaldırılarak yasal sürelerin içine alınmalı ve bunlarla oynanmasına izin verilmemelidir.

### III. YÖNELDİĞİ KİŞİLERE GÖRE SINIFLANDIRMA

Süreler yöneldiği kişilere göre sınıflandırıldığında, bir kısım sürelerin vergi yükümlüleri ve sorumlularının çeşitli hak ve ödevleri, bir kısım sürelerin ise idare ve yargı organlarının işlemleri için konulduğu görülür.

#### A. VERGİ YÜKÜMLÜLERİ VE SORUMLULARI İÇİN KONULAN SÜRELER

Vergi kanunlarında vergi yükümlüleri ve sorumlularının işlemlerini yapmaları için konulmuş sürelerdir. Örneğin, VUK.nun 168 nci maddesindeki bildirme süreleri, VUK.Ek madde 4'e göre uzlaşma talebi süresi, AATUHK.un 58 nci maddesindeki ödeme emrine itiraz süresi, çeşitli vergi kanunlarında yer alan beyanname verme ve ödeme süreleri vergi yükümlüleri için konulmuştur.

Ayrıca yalnız vergi sorumluları için konulmuş süre hükümleri de vardır. Örneğin, GVK.nun 98 nci maddesine göre, vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar(sorumlular), kestikleri vergileri ertesi ayın 20 nci günü akşamına kadar vergi dairesine bildirmekle ödevlidirler. Vergi sorumluları bu sürelerle uymazlarsa, VUK.nun 322 nci maddesine göre kesilecek vergi cezalarından tek başlarına kendileri sorumlu olurlar. Ancak tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde işlenen vergi suçlarının cezası tüzel kişi adına kesilir(VUK.m.333,f.1).

## B. İDARE İÇİN KONULAN SÜRELER

İdare için konulan süreler, idarenin uygulamaları için konulmuş süre hükümleridir. Örneğin, VUK.m.44'e göre, "Götürü ücretler, götürü ticaret ve serbest meslek kazançları ve ortalama kâr hadleri üç yıl uygulanır. Şu kadar ki, bunlarda önemli değişiklikler olduğu taktirde Maliye Bakanlığı bu süreyi bir yıldan aşağı olmamak üzere kısaltabilir". Aynı kanunun 132 nci maddesi 1 nci fıkrasına göre, yoklama fişlerinin birinci nüshası yoklaması yapılan şahıs veya yetkili kişiye bırakılır. Bunlar bulunmazsa bilinen adresine 7 gün içinde posta ile gönderilir. Bu konuda başka maddeler de vardır(VUK. m.145.f.1, VUK.m.49, VUK.Ek m.7, VİVK.m.10.f.4, GVK.m.111).

Vergileme ilişkisinin doğrudan tarafı olmayan idare organları içinde süre hükümleri vardır. Örneğin, Maliye Bakanlığınının 15.2.1983 tarihli ve GEL:EMLK-24331141/9329 sayılı yazısı üzerine, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 17.7.1972 tarihli ve 1610 sayılı kanunla değişik 12 nci maddesinin 3ncü fıkrasına göre, Bakanlar Kurulunca 28.2.1983 tarihinde kararlaştırılan ve 11.3.1983 tarih ve 17984 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazi Hakkında Karar" ın 5 nci maddesine göre, Belediyeler, Belediye ve mücavir alan sınırları içinde imar planı ve iskan sahası olarak ayrılmış bulunan yerlerin sınırları, bu kararın yayımı tarihinden itibaren 1 ay içinde, imar planından çıkartılmış ölçekli ve koordineli paftalar üzerinde gösterilmek suretiyle yetkili

vergi dairesine bildirmekle mükelleftirler. Aynı maddeye göre, imar planındaki iskân sınırlarında yapılacak değişikliğin yürürlüğe giriş tarihinden itibaren en geç 3 ay içinde ve yukarıda belirtilen şekilde yetkili vergi dairelerine bildirilmesi gerekmektedir. Yukarıda bildirimle ilgili görevlerini zamanında yerine getirmeyenler hakkında 213 sayılı VUK.nun 148 ve 361 nci maddeleri uyarınca işlem yapılır.

### C. YARGI ORGANLARI İÇİN KONULMUŞ SÜRELER

Bu süreler, vergi yargısı organları için konulmuş sürelerdir. 6.12.1982 tarih ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununa göre, Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümünde, bu kanunda gösterilen usullere tabidir. Örneğin, İdari Yargılama Usulü Kanununun 20 nci maddesinin 5 nci bendine göre "Danıştay, Bölge İdare, İdare ve Vergi Mahkemelerinde dosyalar, bu kanunun ve diğer kanunlarda belirtilen öncelik ve ivedilik durumları ile Danıştay için Başkanlık Kurulunca; diğer mahkemeler için Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca konu itibariyle tespit edilip Resmi Gazete'de ilan edilecek öncelikli işler gözönünde bulundurulmak suretiyle geliş tarihlerine göre incelenir ve tekemmül tarihinden itibaren en geç altı ay içinde sonuçlandırılır." denilmektedir. Aynı kanunun 50 nci maddesine göre de "Temyiz incelemesi sonucunda verilen karar, dosyayla birlikte kararı veren mahkemeye veya Danıştay dairesine gönderilir. Bu karar, dosyanın mahkemeye veya Danıştay dairesine geldiği tarihten itibaren 7 gün içinde taraflara

tebliğ edilir." denilmektedir. AATUHK.un 58 nci maddesinde de ödeme emrine yapılan itirazların itiraz komisyonlarınca en geç 7 gün içinde karara bağlanacaktır.

Yöneldiği kişilere göre sürelerin sınıflandırılmasında en önemli amaç, işlemlerin belirlenen süreler içinde yapılarak savsaklanmasını önlemektir. Yasa koyucu bunu sağlamak için hem vergi yükümlüleri ve sorumluları hem idare hem de yargı organları için süre hükümleri koymuştur.

#### IV. HUKUKİ NİTELİKLERİNE GÖRE SINIFLANDIRMA

Vergi hukukunda sürelerin hukuki niteliklerine göre sınıflandırılmasında, sürelere uyulmaması halinde doğacak hukuki sonuçlar, uygulanacak yaptırımlar ölçüt alınmaktadır. Buna göre süreler, hak düşürücü süreler, vergi ödevleri ile ilgili süreler, müsamaha süreleri, zaman aşımı süreleri ve düzenleyici süreler olarak sınıflandırılabilir.

##### A. HAK DÜŞÜRÜCÜ SÜRELER

Vergi hukukunda hak düşürücü süreler, vergi yükümlüleri ve sorumluları ile idarenin haklarının kullanmasını belirli bir zaman ile sınırlandırır. Bu sürelere uyulmaması durumunda mevcut hakkın yararlanma olanağı kalmaz. Yasada bir süreye uyulmaması halinde sürenin ilişkin bulunduğu hakkın "düşeceği", "ortadan kalkacağı", "kullanılmayacağı" belirtilmişse bu süre hak düşürücü süre niteliğindedir; ya da süre ile ilgili düzenlemenin içeriğinden o sürenin hak düşürücü nitelikte olduğu anlaşılır(5). Ancak kanunda bazen bu çeşit ifadeler yer almamıştır.

---

(5) ÖNCEL, ÇAĞAN, KUMRULU, age., s.129

Örneğin, AATUHK.un 26 ncı maddesinde, hükümsüz sayılan tasarruflar için öngörülen 5 yıllık iptal davası açma süresi, maddenin kenar başlığında "Hükümsüz sayılmada zamanaşımı" sözleri yer almasına rağmen, zamanaşımı değil hak düşürücü niteliktedir. Çünkü bu süre içinde dava açılmaz ise artık yargı yoluna başvurulamaz.

Vergi yükümlüleri için konulmuş olan hak düşürücü süreler, idare veya yargı organlarına başvurmaları için konulmuştur(6) AATUHK.un 105 nci maddesinin 2 nci fıkrasında yer alan, terkin için altı aylık Bakanlar Kuruluna başvurma süresi; VUK.nun 376 ncı maddesinde yer alan kaçakçılık, ağır kusur, kusur, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim konusunda, bu cezalarla ilgili ihbarnamelerin mükellefe veya vergi sorumlusuna tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi daireesine müracaat ederek vadesinde veya 6183 sayılı kanunda yazılan teminatları göstererek vadenin bitiminden 3 ay içinde ödeyeceğini bildirirse, VUK.nun 376 ncı maddesindeki indirimlerin uygulanabileceğine dair hükümler hak düşürücü sürelerle örnektir. Aynı şekilde İYUK.nun 7 nci maddesinin 1 nci bendinde yer alan 30 günlük vergi mahkemesine başvurma süresi ve GVK.nun Ek madde 2'deki yatırım indiriminden yararlanmak için başvuru süresi de hak düşürücü sürelerdir. Vergi hukukundaki dava açma süreleri vergi yükümlüleri ve sorumluları yanında idare içinde geçerlidir.

---

(6) NAMİ ÇAĞAN, age., s.27

Hak düşürücü sürelerle uyulup uyulmadığı yargı organlarınca resen dikkate alınır. Çünkü bu hükümler kamu düzenine ilişkindir. Bu sürelerle uyulmadığı taktirde, sürenin ilişkin bulunduğu hak sona erer ve bununla ilgili işlemleri yapma olanağı kalmaz. Örneğin, vergi davası açılırken süre aşımı sözkonusu olmuşsa dava reddedilecektir.

## B. VERGİ ÖDEVLERİ İLE İLGİLİ SÜRELER

Vergi mükellefleri ve sorumlularının ödevlerini yerine getirmelerine ilişkin sürelerdir. Vergi ödevleri süresi içinde yapılmazsa her ödev için farklı yaptırımlar uygulanır. Bu süreler kanunla konulabileceği gibi idare veya yargı organları tarafından da belirlenebilir. Örneğin, VUK.nun 168 nci maddesinin 1 nci fıkrasına göre, işi bırakanlar veya değiştirenler bunu bir ay içinde ilgili vergi dairesine bildirecekler; GVK.nun 92 nci maddesinin 1 nci fıkrasına göre, bir takvim yılına ait beyanname ertesi yılın Mart ayı içinde vergi dairesine verilir. Kanuni süresi içinde verilmeyen beyannamelere VUK.nun 30 ncu maddesinin 2 nci fıkrasının 1 nci bendine göre resen vergi tarh edilir.

Vergi ödevleri ile ilgili süreler hukuki sonuçları bakımından hak düşürücü sürelerle benzerlik gösterse de önemli farkları vardır. Hak düşürücü sürelerde süre geçtiğinde hakkın kaybedilmesi sözkonusu iken vergi ödevleri ile ilgili sürelerde, süresi içinde yapılmayan vergi ödevleri için VUK.nun 30 ncu maddesindeki resen tarhiyat gibi yaptırımlara başvuru-

labilir. Ayrıca hak düşürücü süreler kanunla konulurken vergi ödevleri ile ilgili süreler idare ve yargı organlarınca da konulabilir ve bu organlarca uzatılabilir.

Vergi usulüne ilişkin pek çok işlem yanında vergi borcunun ödenmesi de ödev kavramının içine girer.

### C. MÜSAMAHA SÜRELERİ

Müsamaha süreleri, vergi yükümlü ve sorumluları yararına Vergi Usul Kanununda yer almış sürelerdendir. Müsamaha sürelerinin hak düşürücü ve vergi ödevleri ile ilgili sürelere benzer yönleri vardır. Çünkü, süresi içinde yapılmayan pişmanlık ve ceza indiriminde bunlardan yararlanma hakkı düşer, aynı zamanda bu haklardan yararlanmak için yapılması gereken ödev niteliğindeki işlemlerin belirli süreler içinde yapılması gerekir. Örneğin, VUK.nun 371 nci maddesine göre, belirli koşullar altında vergi suçu işleyenler bunu kendiliklerinden yetkili makamlara bildirirlerse haklarında vergi cezası kesilmez. Bu pişmanlık hükmünden yararlanmak için maddede yer alan diğer koşullar yanında, hiç verilmemiş beyannamelerin haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde verilmesi ve eksik veya yanlış beyandan doğan vergi farkının haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenmesi gerekir. Bu sürelere uyulmazsa bu maddenin hükümlerinden yararlanılamaz.

### D. ZAMANAŞIMI SÜRELERİ

Vergi hukukunda zamanaşımı, tahsil zamanaşımı, tahakkuk zamanaşımı ve düzeltme zamanaşımı olmak üzere üç çeşittir. Ta-

hakkuk ve tahsil zamanaşımı ile devletin vergi alacağıının istenmesi ve tahsil edilme yetkisi ortadan kalkar. Düzeltme zamanaşımında ise, VUK.nun 114 ncü maddesinde yazılı tahakkuk zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez.

Tahakkuk zamanaşımı, VUK.nun 113 ve 114 ncü maddelerinde hükme bağlanmıştır. VUK.nun 114 ncü maddeye göre, "Vergi alacağıının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak 5 yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar". Bu maddedeki vergi alacağı kavramı, aynı kanunun 19 ncu maddesine göre vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile ortaya çıktığı için tahakkuk zamanaşımı süresinin başlangıcı kural olarak vergiyi doğuran olaya bağlanmıştır. VUK.nun 114 ncü maddesinin 2 nci fıkrasına göre de, "vergi dairesi matrah taktiri için taktir komisyonuna başvurusu halinde zamanaşımı durur. Duran zamanaşımı taktir komisyonunun kararının vergi dairesine gelmesini izleyen günden itibaren işlemeye başlar". VUK.nun 113 ncü maddesinin 2 nci fıkrasına göre de tahakkuk zamanaşımı yükümlünün başvurusuna gerek kalmadan resen dikkate alınır.

Vergi Usul Kanunundaki beş yıllık tahakkuk zamanaşımı belli istisnalar dışında VUK.na giren bütün vergiler için geçerlidir. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ile Emlak Vergisi Kanunu koydukları istisnai hükümlerle bu süreyi sonsuza kadar uzatmışlardır. Örneğin, EVK.nun 40 ncü maddesine göre, vergi

kaçakçılığını önlemek amacıyla, beyan dışı kalan bina ve araziler bakımından zamanaşımı, bina ve arazinin beyan edilmediğinin idare tarafından öğrenildiği tarihi izleyen yılın başından itibaren başlar. Bu hüküm, bina ve arazi vergileri bakımından zamanaşımının işlemeyeceği sonucunu doğurur. Çünkü bina ve arazinin beyan dışı kaldığını idarenin öğrendiği tarihi ispat görevi yükümlüye aittir ki, bunun ispatlanması oldukça güçtür.

Tahakkuk zamanaşımı süresinin geçmesi ile vergi dairesi artık vergiyi tarh ve tebliğ edemez. Ancak, yükümlünün rızası ile yapacağı ödeme kabul edilir.

Tahsil zamanaşımı ise Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda düzenlenmiştir. Bu kanunun 102 nci maddesine göre, kamu alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Zamanaşımından sonra mükellefin rızasıyla yapacağı ödemeler kabul edilir. Aynı kanunun 103 ncü maddesinde zamanaşımını kesen, 104 ncü maddesinde de durduran nedenler sayılmıştır.

Vergi hukukunda zamanaşımı süreleri, etkileri bakımından hak düşürücü sürelerle yakındır. Vergi hukukunda zamanaşımı süreleri de hak düşürücü süreler gibi vergi yargısı organlarınınca resen nazara alınır. Aynı zamanda mücbir sebeplerin meydana gelmesi durumunda zamanaşımı süreleri de hak düşürücü süreler gibi işlemez. Özel hukukta ise zamanaşımı süreleri ile

hak düşürücü süreler arasında belirgin farklar vardır. Örneğin, hak düşürücü süreler yargı organlarınca resen dikkate alındığı halde, zamanaşımı ancak borçlu tarafından bir def'i olarak ileri sürülebilir. Aynı şekilde özel hukukta hak düşürücü sürelerin durması ve kesilmesi sözkonusu değilken, zamanaşımı sürelerinin durması ve kesilmesi kabul edilmiştir. Hak düşürücü sürelerin geçmesi hakkın kendisini ortadan kaldırırken, zamanaşımı alacak hakkının dava yolu ile elde edilmesini önler. Zamanaşımı bir hakkın kullanılmasını, hak düşürücü süreler ise varlığını süre ile sınırlandırır. Bu konular üzerinde üçüncü ve dördüncü bölümde daha ayrıntılı durulacaktır.

#### E. DÜZENLEYİCİ SÜRELER

Türk vergi hukukunda hukuki niteliklerine göre yapılan ayırımında, hak düşürücü süreler, vergi ödevleriyle ilgili süreler, müsamaha süreleri ve zamanaşımı sürelerine girmeyen bir kısım süreler düzenleyici süreler olarak adlandırılırlar. Bu süreler idare ve yargı organlarının görevleri ile ilgili bazı işlemleri belirli süreler içinde yapmalarını sağlayarak, ihmal ve savsaklamaları önlemek amacıyla konulmuştur. Düzenleyici sürelerin diğer sürelerden farkı, yaptırımlarının olmamasıdır. Ancak, idare ve yargı organları bu sürelere kusurlu olarak uymamışlarsa ve bundan bir zarar doğmuşsa hem idarenin sorumluluğu yoluna gidilecek hem de görevliler açısından disiplin soruşturması açılacaktır.

Düzenleyici sürelerle örnek olarak, Katma Değer Vergisi Kanununun 45 nci maddesi gösterilebilir. Bu maddeye göre, "KDV beyannamenin verildiği günde, beyanname postayla gönderilmişse, vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi izleyen 7 gün içinde tarhedilir". Bir başka örnekte Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 10 ncu maddesidir. Bu maddeye göre, idare beyan edilen değerler üzerinden vergiyi beyannamenin verildiği tarihten itibaren en geç 15 gün içinde tarh eder.

#### V. İFADE EDİLİŞ BİÇİMLERİNE GÖRE SÜRELER

Bu sınıflandırma sürelerin hesaplanması açısından önemlidir. Burada süreler belirli zaman birimleri ile ifade edilen süreler ve belirli zaman birimleri ile ifade edilmeyen süreler olarak iki başlık altında incelenecektir.

#### A. BELİRLİ ZAMAN BİRİMLERİ İLE İFADE EDİLEN SÜRELER

Bu süreler gün, hafta, ay ve yıl olarak belirlenmelerine göre gruplara ayrılabilir(7).

#### 1. Gün Olarak Belirlenen Süreler

Süre gün olarak belli edilmişse başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün tatil saatinde biter(VUK.m.18). Örneğin, VUK.nun 132 nci maddesinin 1 nci fıkrasında, VUK.nun 371 nci maddesinin 1,2,3 ncü fıkralarında, VUK.nun Ek 5 nci maddesinin 3 ve 4 ncü fıkralarında, KDVK.nun 21 nci maddesinin 3 ncü fık-

---

(7) DOĞAN BODUR, Kanunlarda Müddetler, İstanbul 1946, s.44

rasında, AATUHK.un 33 ncü maddesinde, KDVK.nun 45 nci maddesinde, VİVK.nun 10 ncu maddesinin 5 nci fıkrasında, İYUK.nun 7 nci maddesinin 1 ve 3 ncü bentlerindeki, İYUK.nun 8 nci maddesinin 3 nci bentindeki, VUK.nun Ek 4 ncü maddesindeki süreler gün olarak belirlenmiş sürelerle örnektir.

Bir kısım süreler ise belirli bir zaman noktası olarak gösterilmişlerdir. Örneğin, KDVK.nun 41 nci maddesine göre, "Mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar KDV beyannamelerini, vergilendirme dönemini izleyen ayın 25 nci günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler" denilerek beyanname verme süresinde bir zaman noktası gösterilmiştir. Bu duruma örnek olarak GVK.nun 92 nci maddesi, EVK.nun 30 ncu maddesinin 1 nci fıkrası, VİVK.nun 19 ncu maddesinin 1 nci fıkrası, KDVK.nun 40 nci maddesinin 1 nci fıkrası verilebilir.

Bazı durumlarda da süreler, başka bir işleme ilişkin sürelerle gönderme yaparak kesin olarak belirlenmiştir. VUK.nun 126 ncı maddesi, Ek 7,8 nci maddeleri bunlara örnek gösterilebilir.

## 2. Hafta veya Ay Olarak Belirlenen Süreler

Süre hafta veya ay olarak belli edilmişse başladığı güne son hafta veya ayda rastlayan günün tatil saatinde biter. Sürenin bittiği ayda, başladığı güne rastlayan bir gün yoksa süre o ayın son gününün tatil saatinde biter. Resmi tatil günleri süreye dahildir. Eğer sürenin son günü resmi tatil gününe

rastlarsa tatili izleyen ilk iş gününün tatil saatinde süre biter(VUK.m.18). Örneğin, AATUHK.nun 37 nci maddesinin 2 nci fıkrasında, AATUHK.un 105 nci maddesinin 2 nci fıkrasında,, VUK.nun 221 nci maddesinin 3 ncü bendinde, VUK.nun Ek 8 nci maddesinin 1 nci fıkrasında, ,GVK.nun 92 nci maddesinde, VİVK. nun 9 ncu maddesinde, VUK.nun 168 nci maddesinin 1 nci fıkrasında yer alan süreler ay olarak belirlenmiştir. VUK.nun Mükerrer 354 ncü maddesinin 1 nci fıkrasındaki süre de hafta olarak belirlenen sürelere örnek gösterilebilir.

### 3. Yıl Olarak Belirlenen Süreler

VUK.nun 91 nci maddesinin 2 nci fıkrasında, VUK.nun 114 ncü maddesinin 1 nci fıkrasında, ,VUK.nun 253,254 ncü maddesi ve 388 nci maddesinin 3 ncü fıkrasında, ,GVK.nun 88 nci maddesinin 2 nci fıkrasında, ,KDVK.nun 14 ncü maddesinde, KDVK.nun 18 nci maddesinin 3 ncü fıkrasında, , EVK.nun 15 nci maddesinde, AATUHK.un 26,27 ve 98 nci maddesinde yer alan süreler yıl olarak belirlenen sürelere örnektir.

Belirli zaman birimleriyle ifade edilen sürelerin bir kısmı mutlak niteliktedir. Örneğin, VUK.nun 253 ncü maddesinde defter tutmak zorunda olanlar, bu defter ve belgeleri, ilgili oldukları yılı izleyen takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile saklamaya mecburdurlar. Bu maddedeki süre kesin niteliktedir. Bazı hükümlerde ise sürenin alt ve üst sınırı belirlenmiştir. Örneğin, VUK.nun 368 nci maddesinde "vergi cezaları; 1.cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa

dava açma süresinin bittiği tarihten, 2.cezaya karşı dava açılmışsa, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden, başlayarak bir ay içinde ödenir." denilerek sürenin alt ve üst sınırı belirlenmiştir. Bu tip süreler nisbi kesin sürelerdir.

#### B. BELİRLİ ZAMAN BİRİMLERİ İLE İFADE EDİLMİYEN SÜRELER

Vergi hukukunda bazı işlemlerin süreleri kesin olarak belli edilmemiştir. Bazende bir sürenin başlangıcı veya devamı başka işlemlerin tamamlanmasına bağlanmıştır(8). Örneğin, VUK.nun 162 nci maddesinin 1 nci fıkrasına göre, "Tasfiye ve iflas hallerinde mükellefiyet vergi ile ilgili işlemlerin tamamen sona ermesine kadar devam eder".

Kanun koyucunun bazı durumlarda kesin süre koymamasının nedeni, işlemlerin mümkün olduğu kadar kısa bir süre içinde yerine getirilmesini sağlamaktır. Örneğin, VUK.nun Ek 6 ncı maddesine göre tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi daireslerince derhal yerine getirilir".

Kanun koyucu bazen de bir kısım işlemler için süre hükümü koymamıştır. Bu durumda işlemler en kısa ve makul bir süre içinde yapılmalıdır. Örneğin, VUK.nun 256 ncı maddesine göre, "Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler bu kısım gereğince muhafaza ettikleri her türlü defter, vesika ve karneleri muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmeye mecburdurlar".

---

(8) NAMI ÇAĞAN, age.,s.37

İfade edilmiş biçimlerine göre sürelerin sınıflandırılması sürelerin hesaplanması açısından önemlidir. Kanun koyunun bu konudaki düzenlemeleri taraflar arasındaki tereddütleri ortadan kaldırmak açısından önemlidir.

## VI. YER ALDIKLARI VERGİ HUKUKU KOLLARINA GÖRE SINIFLANDIRMA

Türk vergi hukukunda süreleri yer aldıkları vergi hukuku kollarına göre sınıflandırdığımızda, şekli vergi hukukunda süreler, maddi vergi hukukunda süreler ve vergi ceza hukukunda süreler olmak üzere üçe ayırabiliriz.

### A. ŞEKLİ VERGİ HUKUKUNDA SÜRELER

Şekli vergi hukukunda süreler; vergi usul hukukunda süreler, vergi yargılama hukukunda süreler, vergi icra hukukunda süreler olmak üzere üç başlık altında incelenecektir.

#### 1. Vergi Usul Hukukunda Süreler

Vergi yükümlü ve sorumluları ile vergi alacaklısı idarenin verginin doğrudan ödenmesine kadar olan ilişkilerinin usulünü düzenleyen, vergi usul hukukunda sürelerin önemli bir rolü vardır(9). Örneğin, beyanname verme ve ödeme süreleri, uzlaşma süreleri, pişmanlık hükmünden yararlanma süreleri bu gruba girer.

#### 2. Vergi Yargılama Hukukunda Süreler

Vergi uyumsuzlukları ile uğraşan vergi yargısında da süreler önemlidir. Vergi yargılama hukukuna ilişkin kurallar Danıştay Kanunu, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve

---

(9) NAMI ÇAĞAN, age.,s.39

Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve İdari Yargılama Usulü Kanununda yer almaktadır. Örneğin, vergi mahkemelerinde dava açma süresi, Danıştay'a başvuru süresi gibi.

### 3. Vergi İcra Hukukunda Süreler

Vergilerin cebri icra yolu ile tahsili Türkiye'de Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda düzenlenmiştir. Örneğin, ödeme emrinin borçluya tebliği, ödeme emrine karşı açılacak davada süre gibi.

#### B. MADDİ VERGİ HUKUKUNDA SÜRELER

Maddi vergi hukuku, vergi borcunun sona ermesine ilişkin süre hükümleriyle ilgilidir. Maddi vergi hukukunda, tahakkuk zamanasına ilişkin süreler VUK.nun 113 ve 114 ncü maddelerinde düzenlenirken, tahsil zamanasına ilişkin süreler AATUHK.nun 102-104 ncü maddelerinde düzenlenmiştir.

#### C. VERGİ CEZA HUKUKUNDA SÜRELER

Gerek şekli vergi ceza hukuku, gerek maddi vergi ceza hukukunun kapsamına giren süreler vergi usul hukukunda düzenlenmiştir.

Bu çalışmanın birinci bölümü sonunda, Türk Vergi Hukukunda süreleri çeşitli açılardan sınıflandırarak uygulamada uyulacak ilkelerin ve hükümlerin saptanmasına yardımcı olunmaya çalışılmıştır. Bu bölüm içerisinde vergi hukukunda uygulanan sürelerin birbirine benzeyen ve ayrılan yönleri yasala-

ra dayanılarak açıklanmaya çalışılmıştır. Bundan sonraki bölümlerde ise bu bilgiler ışığı altında şekli ve maddi vergi hukukundaki süreler daha ayrıntılı incelenecek ve sürelerin işlemlerine engel olan nedenlerin üzerinde de durulduktan sonra, bu tezin konusunu oluşturan sürelerin Türk Vergi Hukukundaki yeri ve önemi konusunda eleştiri ve önerilere yer verilecektir.

## İkinci Bölüm

### ŞEKLİ VERGİ HUKUKUNDA SÜRELER

Şekli vergi hukukunun konuları, vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsili, vergi uyumsuzluklarının idari ve yargısal çözümleri ve vergilerin cebri icra yolu ile tahsilidir. Maddi vergi hukuku ise vergi borcunun sona ermesine ilişkin süre hükümleriyle ilgilidir. İlke olarak, bir süre kuralı, VUK.nunda veya AATUHK.da yer almışsa şekli vergi hukukuna, özel bir vergi hukukunda düzenlenmişse maddi vergi hukukuna girer.

Şekli vergi hukukundaki süre hükümlerini, vergi usul hukukunda, vergi yargılama hukukunda ve vergi icra hukukunda yer almalarına göre üçe ayırarak inceleyeceğiz.

#### I. VERGİ USUL HUKUKUNDA SÜRELER

Vergi usulü ile ilgili olarak hem vergi yükümlü ve sorumlularına hem de vergi idaresi işlemleri için süreler konulmuştur. Bu sürelerin konmasının nedeni işlemlerin çabuk yapılmasını sağlamak, savsaklanmasını önlemek içindir. Bu sürelerin başlıcaları vergi ödevleri, uzlaşma usulü ve vergi hatalarının düzeltilmesi usulüne ilişkindir. Şimdi bu konularda açıklamalarda bulunacağız.

## A. VERGİ ÖDEVLERİ İLE İLGİLİ SÜRELER

Bu konuyu beyanname verme ve ödeme süreleri ile diğer vergi ödevleri ile ilgili süreler olmak üzere iki başlık altında inceleyeceğiz.

### 1. Beyanname Verme ve Ödeme Süreleri

Beyanname süreleri ve ödeme süreleri kural olarak vergi kanunlarında gösterilir. Ödeme süreleri ile ilgili genel nitelikteki hükümler VUK.ve AATUHK.da yer almaktadır.

Özel vergi kanunlarında ödeme süreleri saptanmamış vergilerin ödeme süreleri Maliye Bakanlığınca yapılacak tebliğden itibaren 1 ay içinde ödenir(AATUHK.m.37). Ayrıca VUK.nun 111 nci maddesinin 5 nci fıkrasına göre Maliye Bakanlığı, vergi kanunlarındaki ödeme sürelerini uzatabilmektedir.

Şimdi beyanname verme ve ödeme sürelerini çeşitli vergiler bakımından inceleyeceğiz.

#### a. Gelir Vergisinde

aa- Yıllık gelir vergisi beyannamesi ertesi yılın Mart ayı içinde verilir. Bu durumun iki istisnası vardır. Birincisi, takvim yılı içinde yurdu terk edenlerin beyannameleri terk etmeden önceki 15 gün içinde verilir. İkinci istisna ise, ölüm halinde, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde beyanname verilmesi gerekir(GVK.m.91).

Yıllık gelir vergisi beyannamesi ile bildirilen gelirin vergisi Mart, Haziran ve Eylül aylarında üç eşit taksitte

ödenir(GVK.m.117). Yurdu terk ve ölüm gibi mükellefiyeti kaldıran durumlarda salınan vergiler beyanname verme süresi içinde ödenir.

Mükelleflerin beyannamede gösterilen gelirlerin büyük kısmı zirai kazançlardan oluştuğu taktirde, Maliye Bakanlığı üç taksidi aşmamak üzere özel ödeme zamanları belirleyebilir (GVK.m.117,f.2).

bb- Götürü usulde tesbit edilen ticari kazançlar ile serbest meslek kazançları üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi Nisan, Ağustos ve Kasım aylarında olmak üzere üç eşit taksitte ödenir. Ancak kazançları götürü usulde tespit edilen ticari ve serbest meslek kazancı sahiplerinden takvim yılı içinde işe başlayanlar, o yıla ait gelir vergisini bir sonraki gelir vergisi taksitleriyle birlikte ve üç eşit taksitte ödeyebilirler(GVK.m.117).

cc- Götürü usulde tespit edilen ücretlerin vergisi; öteden beri işe devam edenlerde, yıllık verginin yarısı bütçe yılının ikinci ayında(Şubat) diğer yarısı da kesizinci ayında(Ağustos) olmak üzere iki eşit taksit halinde ödenir. Bütçe yılının birinci yarısı içinde işe başlayanlarda, yıllık verginin yarısı verginin karneye yazıldığı ayda; diğer yarısı bütçe yılının sekizinci(Ağustos) ayında ödenir. Bütçe yılının ikinci ayı içinde işe başlayanlarda götürü ücret vergisi, verginin karneye yazıldığı ayda ödenir(GVK.m.118).

**Ad-** GVK.nun 94 ncü maddesi gereğince yapılan vergi tevkifatı, vergi kesenler tarafından beyanname verecekleri süre içinde bağlı buldukları vergi dairesine yatırılır. Ancak, 94 ncü maddenin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b) alt bendinde yazılı menkul sermaye iratlarının dağıtılmaması halinde yapılacak vergi tevkifatı; biri beyanname verme süresinde, diğerleri kurumlar vergisinin ikinci ve üçüncü taksitlerinin ödeme süreleri içinde olmak üzere üç eşit taksitte ödenir(GVK. m.119).

Bu maddeye göre, kurumların ortaklarına kâr dağıtımı yapmaları halinde, dağıtılan kâr payına ilişkin vergi tevkifatı, taksit süreleri beklenilmeden kâr dağıtımı ile birlikte ödenecektir. Söz konusu menkul sermaye iradının dağıtılmaması halinde ise ödemeler üç eşit taksitte Mayıs, Temmuz ve Ekim aylarında ödenecektir.

Bilindiği gibi hesap dönemleri veya beyanname verme süreleri Maliye Bakanlığı'na tayin olunan mükelleflerin kurumlar vergisi biri beyannamenin verildiği ayda, diğerleri ise, bu ayı takip eden üçüncü ve altıncı ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödenmektedir. Söz konusu menkul sermaye iradı ise muhtasar beyanname ile kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayı izleyen ayda beyan edilecek, bu menkul sermaye iradı dağıtılmadığından ilk taksit bu ayda diğerleri kurumlar vergisi taksitlerinin ödeme sürelerinde ödenecektir.

Bu madde kâr dağıtmama yolu ile kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesini hedefleyen bir önlemdir(1).

ee- Gelir Vergisi Kanununun 94 ncü maddesi gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeleri veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın 20 nci akşamına kadar muhtasar beyanname ile bildirmek ve bu süre içinde ödemek zorundadırlar. Yıl sonunda tahakkuk ettirilen mevduat faizlerinden kesilecek vergilerin bildirilmesi için bu süre bir ay uzatılır(GVK.m.98,f.1).

Zirai ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapanlar hariç, çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı 10 ve daha az olanlar, 94 ncü maddeye göre yapacakları tevkifatla ilgili muhtasar beyannamelerini, bağlı buldukları vergi dairesine önceden bildirmek şartıyla her ay yerine Şubat, Mayıs, Ağustos ve Kasım aylarının 20 nci günü akşamına kadar verebilirler(GVK.m.98, f.3).

ff- Yıllık beyanname vermek zorunda olmayan dar mükellefler, çeşitli kazanç ve iratları elde ettikleri tarihten veya serbest meslek işlerinin sona ermesinden itibaren 15 gün içinde münferit beyanname vermek ve bu süre içinde ödemek zorundadırlar(GVK.m.101).

---

(1) A.PINAR BÜYÜKİŞİK, 4108 Sayılı Kanunla Ana Vergi Kanunları ve AATUHK'da yapılan Değişiklikler, Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz 1995, İstanbul, S.167,s.28

gg- Gelir Vergisi Kanunu Mükerrer madde 120'ye göre, gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı, cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, geçici vergi öderler. Geçici vergi yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilir ve yıllık gelir vergisi ile birlikte tarh ve tahakkuk ettirilir. Geçici verginin ilk taksidi yıllık beyannamenin verildiği Mart ayında, diğer taksitler ise her ayın 20 nci günü akşamına kadar olmak üzere 12 eşit taksitte ödenir (GVK.Mükerrer m.120,f.2).

Kurumlarda dahil olmak üzere, mükellefler dilerlerse, ilgili hesap döneminde üçer aylık bilanço ve gelir tablosuna göre hesaplanan kazançlarınının %25 ini geçici vergi olarak öderler. Bu usulde hesaplanan geçici vergi, üçer aylık dönemleri takip eden ayın 20 nci günü akşamına kadar gelir ve kurumlar vergisi bakımından bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve aynı süre içinde ödenir. Bu usulü seçen mükelleflere ikinci fıkrashükümleri uygulanmaz. Bu usulü seçen mükellefler, bu usulü iki yıl geçmeden terk edemezler.

#### b. Kurumlar Vergisinde

aa- Yıllık kurumlar vergisi beyanname verme süresi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ay içinde verilir. Sermaye şirketleri dışında kalan kurumların beyanname verme süresini uzatmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir (KVK.m.21,f.1,2).

Kurumlar vergisi mükellefleri, içinde bulunulan yılın kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere önceki yıl kazançları üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin %70'i kadar geçici vergi ödemektedirler. Mükellefler genel olarak bir önceki yılın kurumlar vergisi beyannamesini takibeden yılın Nisan ayında vermektedirler. Nisan ayında verilen beyannamede önceki yıl kurumlar vergisi hesaplanmakta, aynı zamanda bu verginin %70'i de o yılın geçici kurumlar vergisi olarak tahakkuk ettirilmektedir. Bu geçici vergi 12 eşit taksitte ödenmektedir. Birinci taksit Nisan ayında, sonraki aylarda ise her ayın 20 nci günü akşamına kadar geçici vergileri ödenecektir.

Yeni işe başlayan kurumlar, ilk kurumlar vergisi beyannamesi verinceye kadar geçici vergi ödememektedirler. İşin bırakılması halinde, işin bırakıldığı ayı takibeden aylara ilişkin geçici vergi taksitleri ödenmesi ve işin bırakıldığı aydan sonraki ayların geçici vergisi terkin edilir(2).

Mükellefin içinde bulunulan yılda tahakkuk eden geçici vergisi, o yılın sonunda tesbit edilen kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden indirilir. Geçici vergi mükellefin ilgili yıl kazancı, kurumlar vergisinden fazla ise, bu durumda geçici vergi sonraki yıl geçici vergisinden indirilir.

Dar mükellefiyete tabi bir yabancı kurumun Türkiye'yi terk etmesi durumunda, beyannamesini yurdu terk etmeden 15 gün önce vermesi gerekir(KVK.m.21,f.3).

---

(2) ZİYATTIN BİLDİRİCİ, Türk Vergi Sistemi, Eskişehir 1995, s.20

Özel hesap dönemi saptanmış kurumların beyannameleri ise, bu hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ay içinde verilir.

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarında olmak üzere üç eşit taksitte ödenir. Hesap dönemleri veya beyanname verme süreleri Maliye Bakanlığı'nca tayin olunan mükellefler tarafından biri beyannamenin verildiği ayda, diğerleri ise bu ayı takip eden üçüncü ve altıncı ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödenir(KVK.m.40)

bb- Dar mükellefiyete tabi kurumların vergiye tabi kazancı Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80 ve 82 nci maddelerinde yazılı değer artışı kazançları ve arızı kazançlardan(telif, imtiyaz, ihtira, işletme vs. gibi maddi hakların satış devri, temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunduğu takdirde, iktisap tarihinden itibaren 15 gün içinde özel beyanname ile vergi dairesine bildirir. Bu beyannameler yabancı kurum veya Türkiye'de onun adına hareket eden kimseler tarafından verilir(KVK.m.22). Özel beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi, beyanname verme süresi içinde ödenir(KVK.m.41)

cc- Dar mükellef durumunda olan kurumlara KVK.nun 24 ncü maddesinde belirtilen kazanç ve iratları sağlayan gerçek ve tüzel kişiler, bu kurumlara nakten veya hesaben ödedikleri veya tahakkuk ettirdikleri kazanç ve iratları ve bundan kestikleri kurumlar vergisini, bir muhtasar beyanname ile, sözkonusu ödeme veya tahakkukun yapıldığı ayı izleyen ayın 20 nci günü

akşamına kadar, bağılı buldukları vergi dairesine bildirirler ve aynı süre içinde öderler(KVK.m.24,41).

**c. Katma Değer Vergisinde**

aa- Mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar KDV beyannamelerini, vergilendirme dönemini takip eden ayın 25 nci günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermekle ve vergilerini ödemekle yükümlüdürler(KDVK.m.41,m.46.f.1).

bb- Katma Değer Vergisi beyanının gümrük giriş beyannameyi veya özel beyanname ile yapılması gerektiği durumlarda bu beyannameler vergi mükellefiyetinin başladığı anda ilgili gümrük idaresine verilir(KDVK.m.41,f.2).

cc- Götürü usule tabi KDV mükellefleri beyannamelerini gelir vergisinin tarh dönemi içerisinde, yani her yılın Nisan ayında verirler(KDVK.m.41,f.3).

dd- İşi bırakan mükelleflerin KDV beyannameyi, işin bırakıldığı tarihi izleyen ayın 25 nci günü akşamına kadar verir ve bu tarihe kadar ödenir(KDVK.m.41,f.4).

İthalde alınan KDV, gümrük vergisi ile birlikte ve aynı zamanda ödenir(KDVK.m.46,f.2). Gümrük vergisine tabi olmayan ithalata ve ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi yurt dışında bulunanlar tarafından motorlu kara taşıtlarıyla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ve transit taşımacılığına ait KDV, bu işlemlere ait özel beyannamelerin verilme süresi içinde ödenir.

Beyanname vermek zorunda olmayan mükelleflerin KDV'si tarh süresi içinde ödenir.

d. Fon Payında

Savunma Sanayii Müsteşarlığı Kurulması Hakkında Kanunun 13 ncü maddesine göre yapılacak ödemeler ilgili oldukları beyannamelere(ek vergi beyannamesi, KDV'si beyannamesi, muhtasar beyanname, yıllık beyanname, münferit ve özel beyanname) ilave edilerek aynı süre içinde ödenir.

e. Emlak Vergisinde

Emlak Vergisi Kanununun 23 ncü maddesine göre, "Bina, arsa ve araziler 4 yılda bir defa(bu süre Bakanlar Kurulu Kararı ile 1 yıla kadar indirilebilir) olmak üzere verilecek beyannameler, Maliye Bakanlığınca mükelleflerin genel beyana davet edildikleri tarihi izleyen bütçe yılının Mart, Nisan ve Mayıs aylarında emlakın bulunduğu yer belediyesine verilir(EVK.m.23/a). Yeni inşa edilen binalara ait beyannameler, inşaatın sona erdiği veya sona ermeden önce kısmen kullanılmaya başlanmış ise her kısım kullanılmasına başlandığı bütçe yılı içerisinde verilir(EVK.m.23/b). Bu kanunun 33 ncü maddesinde(8 numaralı fıkra hariç) yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması halinde beyannameler, değişikliğin meydana geldiği bütçe yılı içinde verilir(EVK.m.23/c). Bu kanunun 33 ncü maddesinin 8 numaralı fıkrasında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması halinde beyannameler, Maliye Bakanlığınca yapılan beyana davet tarihini izleyen bütçe yılının Mart,

Nisan ve Mayıs aylarında verilir(EVK.m.23/d). Ülkemizin herhangi bir bölgesindeki arazi, arsa ve binaların değerinde %25 den fazla artma veya azalma olursa bu bölgenin mükellefleri Maliye Bakanlığınca beyana davet edilebilir.

Emlak Vergisi Kanununun 23 ncü maddesinin b,c ve d fıkralarına göre beyanname verenler de Maliye Bakanlığınca yapılacak genel beyana davet tarihini izleyen bütçe yılının Mart, Nisan ve Mayıs aylarında yeniden beyanda bulunmaya mecburdurlar.

Emlak Vergisi Kanununun 23 ncü maddesinin b ve c fıkralarında yazılı olduğu üzere: Mükellefin iki genel beyan dönemi arasında yeni bir bina, arsa veya arazi edinmeleri veya bu gayrimenkullerinde değişiklikler olduğunda, yeni bir binanın yapıldığı, yeni emlak alındığı veya değişikliğin olduğu mali yıl sonuna kadar ilgili belediyeye beyanname vermesi gerekir. Bu değişiklik yılın son üç ayında olmuşsa, değişiklik tarihinden itibaren üç ay içinde beyanname verilecektir.

Emlak Vergisi Kanununun 25 nci maddesine göre köylerde yapılacak emlak vergisi beyanları, maddede söz edilen defter ve evraklarla birlikte ek sürenin bitiminden itibaren 15 gün içinde muhtarlar tarafından ilgili belediyelere imza karşılığında teslim edilir. Köyde belediye varsa, beyan belediye başkanlığına yapılır.

Emlak vergisinin ödenmesi ise, birinci taksit Mart, Nisan ve Mayıs aylarında, ikinci taksit Kasım ayı içinde olmak üzere iki eşit taksittedir. Maliye Bakanlığı ödeme aylarını, bölgelerin özelliklerine göre değiştirebilir.

f. Veraset ve İntikal Vergisinde

Veraset ve intikal vergisi beyanname verme süreleri aşağıdaki gibidir(VİVK.m.9).

aa- Veraset yolu ile gerçekleşen intikallerde: Ölümün Türkiye'de meydana gelmesi ve yükümlülerin Türkiye'de bulunmaları halinde ölüm tarihini izleyen 4 ay içinde, yükümlülerin yabancı bir ülkede bulunmaları halinde ölüm tarihini izleyen 6 ay içinde; ölümün yabancı bir ülkede meydana gelmesi ve yükümlülerin Türkiye'de bulunmaları halinde ölüm tarihini izleyen 6 ay içinde, yükümlülerin ölümün meydana geldiği yabancı ülkede bulunmaları halinde ölüm tarihini izleyen 4 ay içinde, yükümlülerin ölümün meydana geldiği ülke dışında başka bir yabancı ülkede bulunmaları halinde ölüm tarihini izleyen 8 ay içinde; Gaiplik halinde, gaiplik kararının ölüm siciline kaydedildiği tarihi izleyen bir ay içinde beyannameler verilmelidir(VİVK.m.9,f.1/a,b,c).

bb- Veraset dışındaki ivazsız intikallerde malların hukuken iktisap edildiği tarihi izleyen bir ay içinde beyanname verilmelidir(VİVK.m.9,f.2). Veraset dışında ivazsız intikal tabirinin, hibe yoluyla veya herhangi bir tarzda olan ivazsız iktisapları ifade edeceği hükme bağlanmıştır(VİVK.m.2, bend d). Hibe edilen taşınmazların tapuya tescilleri ile vergiyi doğuran olay meydana gelmiştir. Zira Borçlar Kanunu'nun 237 nci maddesinde de belirtildiği üzere, hibe işlemi sözkonusu taşınmazların yükümlü adına tapu siciline kaydedilmesi ile tamamlanmış ve hukuki sonuç doğurmuştur. Yükümlü adına yapılan kayıt ve tescilin hibeden vazgeçilmesi üzerine sonra-

dan iptal edilmesinin, vergiyi doğuran olayın, dolayısıyla doğan verginin kaldırılması sonucunu yaratmayacağı açıktır.

Veraset ve İntikal Vergisine ilişkin mükellefiyetlerde VUK.nun 342 nci maddesi; "tahakkuk işlemi yapmak için" mükelleflerin yazı ile beyana davet edilmesini ve ikinci 15 günlük ek süre verilmesini vergi daireleri için zorunlu kılmıştır. Bu duruma göre, yazı ile beyana davet edilip ikinci 15 günlük ek süre verilmedikçe tahakkuk işleminin gerçekleştirilmesi olanağı yoktur. Verilecek ikinci ek süre içinde beyanname verildiğinde vergi kaybı olmamış sayılacağı da maddede de açıkça belirtilmiş olduğuna göre verilecek ikinci ek sürede beyanname verilmesi halinde vergilendirme ile ilgili ödevin zamanında yerine getirilmediğini kabul imkanı kalmamaktadır. Diğer bir ifadeyle beyanname "zamanında" verilmiş sayılacaktır. Bu durumda tarhiyata geçikme zammı uygulanamamakta ve ceza da kesilememektedir(3).

Ölen kişinin sağlığında İcra Dairesine veya mahkemeye intikal etmiş ve takip edilmekte olan alacak ve borçların vergileri tahakkuk ettirilerek tahsilleri İcra Dairesi veya mahkemenin vereceği kesin karar veya hüküm sonucuna göre tecil olunur. Şu kadar ki, bu tecil her ne suretle olursa olsun, hiçbir zaman on seneden fazla devam edemez. Mükellefler her altı ayda bir icra ve dava vaziyetlerini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Bu bildirim yapılma-

---

(3) DŞ.,7D.,E.1985/3360,K.1987/2390, DD.,S.67, s.347-349  
DŞ.,3D.,E.1983/2594,K.1984/991 , DD.,S.59, s.135-137

diği takdirde tecil olunan vergiler derhal tahsil edilir. Tecil olunan vergilerin ilgili olduğu davalar tecil müddetinden sonra sonuçlanacak olursa mükelleflerin müracaatı üzerine ve ortaya çıkacak hale göre gereken düzeltmeler yapılır ve fazla alınmış vergiler varsa terkin edilir ve sahiplerine geri verilir.

Futbol karşılaşmalarına ait müşterek bahislerde, futbol karşılaşmalarının yapıldığı günü izleyen ayın 20 nci günü akşamına kadar beyanname verilir(VİVK.m.9,f.3) ve bu süre içinde ödenir(VİVK.m.19,f.1).

Veraset ve intikal vergisi tahakkukundan itibaren beş yılda ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir(VİVK.m.19).

#### g. Motorlu Taşıtlar Vergisinde

Motorlu taşıtlar vergisi mükellefiyeti, motorlu taşıtların trafik, liman veya belediye sicili ile Ulaştırma Bakanlığı tarafından tutulan sivil hava vasıtaları siciline kayıt ve tescili ile başlar ve kayıtların silinmesine kadar devam eder.

Takvim yılının ilk altı ayı içinde kayıt ve tecil edilen kayıtlarda kayıt ve tescilin yapıldığı takvim yılı başından, son altı ayı içinde yeni kayıt ve tescil edilen taşıtlarda ise, son altı aylık dönemin başından itibaren; kayıt ve tescili olup da devir ve temlik sebebiyle kayıt ve tescil yapılan taşıtlarda değişiklik, takvim yılının ilk altı ayında yapılmış

ise takip eden son altı aylık dönemin başından, son altı ay içinde yapılmış ise takip eden takvim yılı başından itibaren nazara alınır(MTVK.m.7).

I ve II sayılı tarifelerde yazılı motorlu kara taşıtları için vergi, taşıtın ön camına yapıştırılacak ve 1 yıl saklanacak taşıt pullarının Ocak ve Temmuz aylarında yapıştırılması ile iki taksitte ödenir. Yıl içinde ilk defa kayıt ve tescil yapılması halinde vergi, kayıt ve tescilin yapıldığı tarihten itibaren bir ay içinde, o yıl için yıllık olarak tahakkuk ettirilerek ödeme süresi geçmiş olan taksitler derhal tahsil edilir. İlk altı aylık süre geçtikten sonra, yani Temmuz başından itibaren yapılacak kayıt ve tescillerde, sadece ikinci altı aylık döneme ilişkin vergi ödenir. Kaybolan taşıt pulları kaybedildikleri tesviki ile yenilenir.

III ve IV sayılı tarifelerde yazılı taşıtlar için vergi kayıt ve tescilin yapıldığı yer vergi dairesince Ocak ayında yıllık olarak tahakkuk ettirilir. Tarh olunan vergi bir ke-reye mahsus olmak üzere ihbarname ile tebliğ olunur ve mükellefiyet devam ettiği sürece bir daha tebliğ olunmaz. Vergi takvim yılının ilk gününde tebliğ edilmiş sayılır ve Ocak ve Temmuz aylarında iki taksit halinde kayıt ve tescilin yapıldığı ilgili yer vergi dairesine ödenir. Yıl içinde kayıt ve tescil yapılması halinde o yıl için yıllık olarak kayıt ve tescil işlemlerinin tamamlanmasından önce tahakkuk ettirilerek ödeme süresi geçmiş olan taksitler derhal tahsil edilir. Birinci tak-

sit süresi geçtikten sonra yapılacak kayıt ve tescillerde sadece ikinci altı aylık döneme ilişkin vergi tahakkuk ettirilerek tahsil edilir(MTVK.m.9).

#### h. Taşıt Alım Vergisi

Taşıt Alım Vergisi, mükellefin Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek esaslara göre, ilgili trafik, belediye, liman, gümrük idareleri, anabayi, bayi, bölge bayi, yetkili satıcı ve acentelerle Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü ile noterlerce onaylanmış beyannamesi üzerine tarh olunur.

Mükellefler vergiye ilişkin beyannamelerini iktisap, ithal ve devir işlemlerinin tamamlanmasından önce bu işlemlerin yapıldığı yerin vergi dairesine vermek ve bu süre içinde ödemek zorundadırlar(FKTAVK.m.7,8).

1988 yılında, taşıt alım vergisine tabi bir kısım motorlu araçlar 10 yıl süreyle ek taşıt alım vergisine tabi tutulmuştur. Ek taşıt alım vergisi otomobil, kaptıkaçtı, panel, arazi taşıtı ve minibüslerin fabrika anabayi, bayi, bölge bayi, yetkili satıcı, acente, satıcı ve motorlu araç ticareti yapanlardan fatura ve benzeri belgelerle ilk alınması veya yurtdışından ithali sırasında bir defaya mahsus olmak üzere alınmaktadır. Vergi, taşıtların katma değer vergisi matrahını oluşturan değeri üzerinden alınmaktadır. Vergi, taşıtın değerinin %12'si oranında alınmaktadır. Taşıt alım vergisi taşıtın ilk alınması veya ithali sırasında ödenir.

## 1. Gider Vergilerinde

Mükellefler, banka sigorta vergisine tabi muamelelerini bir beyanname ile ertesi ayın 15 nci günü akşamına kadar, banka ve sigorta muamelelerinin yapıldığı yerin vergi dairesine bildirmek zorundadırlar(Gi.VK.m.47/a).

Takvim yılı sonunda hesabı cari muamelelerini beyanname verme süresi içinde kapatamayan bankalar bu muamelelerini takvim yılı sonundan itibaren en geç üç ay içinde ayrı bir beyanname ile bildirebilirler(Gi.VK.m.47/d).

Herhangi bir vergi döneminde, vergiye tabi muameleleri bulunmayan mükellefler de keyfiyeti aynı süreler içinde, vergi beyanamesi ile bildirmeye mecburdurlar(Gi.VK.m.47/e).

Mükellefler, beyanname üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergileri beyanname verme süresi içinde ödemeye mecburdurlar(Gi.VK.m.48).

### i. Damga Vergisinde

Damga vergisi kağıtlara pul yapıştırılması ve bu kanunda gösterilen hallerde basılı damga konulan veya makbuz verilmesi veya istihkaktan kesinti yapılması şeklinden biriyle ödenir. Bu ödeme şekillerinin hangi işlemler için ne şekilde uygulanacağını tespitte Maliye Bakanlığı yetkilidir(DVK.m.15).

Damga vergisinin esas ödeme şekli pul yapıştırılarak ödemedir. Diğer şekillerle verginin ödenmesi kanunda belirtilmemişse ödeme pul yapıştırılarak yapılır.

Bazı kağıtların damga vergisi basılı damga konulması yoluyla ödenir. Bu kağıtlar makbuz ve ibra senetleri, ulaştırma ile ilgili kağıtlar, elektrik, havagazı, telefon, su abonman mukavelenameleri ve Maliye Bakanlığınca pul yapıştırılarak ödenmesine izin alınan kağıtlardır. Bu kağıtların vergisi %5 eksik olarak peşin ödenir.

Damga vergisi, tahakkuku tahsile bağlı bir vergidir. Bu vergilerde tarh, tahakkuk, tebliğ ve ödeme aynı anda yapılır. Örneğin, damga pulları, kağıtların düzenlendiği anda yapılır ve vergisi ödenmiş olur veya basılı damga konularak kağıtların vergisi peşin olarak ödenir(DVK.m.20,21).

Sermaye şirketlerinin sözleşmeleriyle, ikmalen vergi ve ceza tarhına ve konu teşkil eden kağıtların damga vergisi makbuz karşılığında ödenebilir. Makbuz karşılığında damga vergisi ~~ödemelerinde~~ ödeme zamanları DVK.m.22'ye göre şu şekildedir:

a- Anonim, kooperatif, eshamlı komandit ve limited şirket mukavelenamelerinin veya bunların sermaye artışlarıyla, süre uzatmaları hakkındaki kararların tescil ve ilanı tarihinden itibaren 3 ay içinde,

b- Maliye Bakanlığı'nın iznine bağlı durumlarda, izin önceden alınmak kaydıyla:

aa- İzin tek kağıda ilişkin olması halinde kağıdın düzenlendiği günü izleyen 7 gün içinde,

bb- İznin devamlı olarak ve belirli kağıtları kapsayacak şekilde verilmesi halinde, bir ay içinde düzenlenecek kağıtların vergisi, ertesi ayın 20 nci günü akşamına kadar vergi dairesine bir beyanname ile bildirir ve aynı süre içinde,

c- Maliye Bakanlığı'nın göstereceği lüzum üzerine, makbuz verilmesi şekliyle ödeme yapılması hallerinde, bir ay içinde düzenlenecek kağıtların vergisi, ertesi ayın 20 nci günü akşamına kadar vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve aynı süre içinde

vergi dairesine ödenir.

Genel bütçeli daireler dışında kalan ve istihkaktan kesinti yapmak durumunda olan daire ve müesseseler tarafından bir ay içinde kesilen damga vergisi, ertesi ayın 20 nci günü akşamına kadar ödemenin yapıldığı yer vergi dairesine bir beyanname ile bildirirler ve aynı süre içinde yatırırılar.

Genel ve katma bütçeli dairelerle, il özel idareleri, belediyeler, bankalar, iktisadi kamu teşekkülleri ile bunların iştirakleri ve benzeri teşekküllerin ödemelerinde kullanılan ve nisbi vergiye tabi bulunan makbuzlarla bu mahiyetteki kağıtlara ait damga vergisi bu ödemelerin yapılması, avans şeklinde ödemelerde, avansın verilmesi sırasında ödemeyi yapan kurum veya müessese vergiyi istihkaktan keser ve vergi bu şekilde ödenir.

## j. Harçlar Kanununda

aa- Yargı harçları, ilgili kağıt ve belgelere harç pulu yapıştırılması suretiyle ödenir(HK.m.25). Harçların ödeme süreleri, maktu harçlarda ve nisbi harçlarda olmak üzere iki şekilde düzenlenmiştir. (1)sayıllı tarifede yazılı maktu harçlar, ilgili bulunduğu işlemin yapılmasından önce peşin olarak ödenir. Ancak özellikleri gereği işin sonunda hesap edilip alınması gerekenler, harç alacağının doğması tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenir(HK.m.27). (1)sayıllı tarifede yazılı nisbi harçlar ise aşağıdaki zamanlarda ödenir(HK.m.28).

Karar ve ilam harçlarının dörtte biri peşin, kalanı kararın verilmesinden itibaren 2 ay içinde ödenir. Karar ve ilam harcı ödenmeden ilgiliye ilam verilmez.

İcra takiplerinde tahsil harcı, alacağın ödenmesi sırasında, ödeme yapılmayan hallerde harç alacağının doğması tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenir.

Depozito, defter tutma ve miras işlerine ait harçlar işin sonundan itibaren 15 gün içinde ödenir.

İlama dayanmayan takip isteklerinde, alacak miktarının %05'i peşin alınır(HK.m.29).

bb- Noter harçları (2)sayıllı tarifede yazılı işlemlerden değer veya ağırlık ölçüsüne göre nisbi, işlemin nevi ve mahiyetine göre maktu esas üzerinden, ilgili işlemin sona ermesinden önce peşin olarak alınır(HK.m.41,49).

cc- Vergi yargısı harçları (3)sayıllı tarifede yazıllı işlemlerden değer ölçüsüne göre nisbi esas üzerinden, işlemin nevi ve mahiyetine göre maktu esas üzerinden alınır(HK.m.54). Vergi yargısı harçlarından "başvurma harcı" dava dilekçesine pul yapıştırmak suretiyle peşin olarak ödenir. Nisbi ve maktu harçlar, ihbarname esasına göre, ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenir(HK.m.55).

dd- Tapu ve kadastro harçları, .bu kanuna bağlı (4)sayıllı tarifede yazıllı işlemlerden, kadastro ve tapulama harçları tahakkukundan itibaren(ihtihafllı işlerde hükmün kesinleştiği tarihi izleyen ayın başından itibaren) 1 yıl içinde makbuz karşılığında, işlemin yapıldığı vergi dairesine ödenir(HK.m.68).

ee- T.C.Konsoloslukları tarafından yapılan konsolosluk işlemlerinden bu kanuna bağlı (5)sayıllı tarifede yazıllı olanları konsolosluk harçlarına tabidir(HK.m.71). Konsolosluk harçları, işle ilgili kağıt ve belgelerin konsoloslukta kalacak nüshalarına, kalmayan hallerde asıllarına pul yapıştırmak suretiyle ilgili işlemin sona ermesinden önce ödenir(HK.m.77,78).

ff- Pasaport, ikametgah tezkeresi, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları, ilgili kağıt ve belgelere harç pulu yapıştıırılması veya basıllı damga konulması suretiyle peşin olarak alınır(HK.m.93,94).

gg- Gemi ve liman harçları, işle ilgili kağıt ve belgelere harç pulu yapıştıırılarak veya makbuz karşılığında peşin olarak alınır(HK.m.106,107).

hh- İmtiyazname, Ruhsatname ve diploma harçları, ilgili belgelere harç pulu yapıştırılması veya makbuz karşılığında peşin olarak ödenir. Yıllık harçlar, her mali yılın ilk ayı içinde ödenir(HK.m.112,113).

ıı- Trafik harçları, işle ilgili kağıt ve belgelere pul yapıştırılmak veya makbuz karşılığında peşin olarak ödenir(HK. m.122).

k. Belediye Vergilerinde

aa- İlan ve Reklam Vergisi

Vergiye tabi ilan ve reklamlarda, ilan ve reklam işinin mükellefçe yapılması halinde ilan ve reklam işinin yapılmasından önce mükellefler tarafından, ilan ve reklam işinin bu işi meslek olarak yapanlar tarafından yapılması halinde ilan ve reklam işini yapanlarca ilan ve reklamın yapıldığı ayı takip eden ayın 20 nci günü akşamına kadar verilecek beyanname üzerine, tarh ve tahakkuk ettirilir. İlan ve reklam vergisi, beyanname verme süresi içinde ödenir. Ancak belediye meclisleri vergi tarifesinin 1,2 ve 4 ncü bentlerinde yazılı yıllık ilan ve reklamlara ait vergileri, yıl içinde, iki eşit taksitte almaya yetkilidir(BGK.m.16).

bb- Eğlence Vergisi

Biletle girilen yerlerde vergi bilet bedellerine eklenir ve belediye tarafından özel damga konulması sırasında ödenir.

Genel ve Katma Bütçeli İdarelerde İl Özel İdareleri ve Köyler tarafından yürütülen spor karşılaşmaları, at yarışları ve benzeri faaliyetlerde bilet bedeli ile birlikte alınan vergi, izleyen 20 gün içinde belediyeye ödenir.

Müşterek bahislerde her aya ait vergi o ayı takip eden ayın 20 nci günü akşamına kadar ilgili belediyeye bir beyanname ile bildirilir ve aynı sürede ödenir.

Biletle girilmesi zorunlu olmayan eğlence yerlerinde her aya ait vergi o ayı takip eden ayın 20 nci günü akşamına kadar ilgili belediyeye yatırılırlar(BGK.m.22).

cc- Haberleşme Vergisi

Bir ay içinde tahsil edilen telefon, teleks, faksimili ve deta ücretlerine isabet eden haberleşme vergisini tahsilatı yapan Posta Telgraf Telefon İdaresi tarafından, ilgili belediye'ye tahsilatı takip eden ayın sonuna kadar bir beyanname ile bildirir ve aynı süre içinde ödenir(BGK.m.33).

dd- Elektrik ve Havağazı Tüketim Vergisi

Elektrik ve havagazı dağıtan kuruluşlar tahsil ettikleri vergiyi, tahsil tarihini izleyen ayın 20 nci günü akşamına kadar belediyeye bir beyanname ile bildirmeye ve aynı sürede ödemeye mecburdurlar. Elektrik ve havagazı işleri bütçesi içinde yer alan belediyeler bu hükmün dışındadır(BGK.m.39).

ee- Yangın Sigorta Vergisi

Sigorta şirketleri bir ay içindeki vergiye tabi işlemleri ertesi ayın 20 nci günü akşamına kadar bağlı buldukları

belediyeye bir beyanname ile bildirmeye ve aynı sürede ödemeye mecburdurlar(BGK.m.44).

ff- Belediye Hare Gelirleri

İşgal harcı, tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı, kaynak suları harcı, tellallık harcı, hayvan kesimi muayene ve denetleme harcı, ölçü ve tartı aletleri muayene harcı, bina inşaat harcı belediyeye makbuz karşılığında ödenir(BGK.m. 57,61,65,71,75,78,Ek m.5). Kayıt ve suret harcı, imar harcı, işyeri izni harcı, muayene, ruhsat ve rapor harcı, sağlık belgesi harcı makbuz karşılığında veya basılı damga vurulmak suretiyle peşin ödenir.

L. Özel Beyanname Verme ve Ödeme Süreleri

Vergi mükelleflerinin özel durumları dikkate alınarak vergi kanunlarında özel beyanname verme ve ödeme süreleri öngörülmüştür. Bu konuyla ilgili VUK.m.112'de çeşitli hükümler vardır.

aa- İkmalen, resen veya idarece tarh olunan vergiler taksit zamanlarından önce tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse; geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden itibaren başlayarak bir ay içinde ödenir(VUK.m.112,f.1).

bb- GVK.m.92,f.3'e göre yıllık beyanname, ülkeyi terk halinde terkden 15 gün önce ve ölüm halinde ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilir. KVK.m.21,f.3'e göre de, dar mükellefiyette vergi muhatabının Türkiye'yi terketmesi halinde Kurumlar vergisi beyannamesi memleketi terk tarihinden itibaren 15 gün içinde verilir.

Memleketi terk ve ölüm gibi nedenlerle mükellefiyetin kalkması durumunda beyanname üzerinden tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir(VUK.m.112,f.2). Mükellefin henüz vadeleri gelmemiş olan vergileri de aynı süre içinde alınır.

Memleketi terk edenlerin, ölenlerin veya benzeri hal-ler dolayısıyla mükellefiyetleri kalkmaların ikmalen, resen veya idarece tarh olunan vergileri tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir.

VUK.m.112,f.2'de yazılı tahsil süreleri, AATUHK.na göre teminat gösterildiği takdirde vergi, kanun ile belli taksit zamanına kadar ve taksit zamanı geçmiş ise 3 ay uzatılır.

cc- Vergi mahkemesinde dava açılmasıyla 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27 nci maddesinin 8 numaralı bendi gereğince tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenir(VUK.m.112,f.3).

dd- Dar mükellefiyete giren yabancı kurumların vergiye tabi kazancı, GVK.Mükerrer 80 ve 82 nci maddelerde yazılı değer artışı kazançları ve arızı kazançlardan(KVK.m.24'ün A bölümünün 5 numaralı bendinde sayılanlar hariç) ibaret olduğunda, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse bu gibi kazançları iktisap(kazanım) tarihinden itibaren 15 gün

içinde GVK.m.101 de belirtilen vergi dairelerine beyanname ile bildirmeye mecburdurlar(KVK.m.22). Bu beyannamelere göre hesaplanan kurumlar vergisini de beyanname verme süresi içinde ödemek zorundadırlar(KVK.m.41).

ee- Tasfiye beyannameleri, tasfiye memurlarınca tasfiye dönemlerinin sonundan itibaren KVK.nun 21 nci maddesinde yazılı süreler içinde, tasfiye döneminde tasfiye sonuçlanmışsa, bilançonun veya nihai hesabın kesinleşmesinden itibaren 15 gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilir (KVK.m.23,f.1).

Feshedilen kurum ile birleşilen kurum ortak imzalayacakları bir devir beyannamesini, birleşme tarihinden itibaren 15 gün içinde feshedilen kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verecekler ve bu beyannameye devir bilançosunu bağlayacaklardır(KVK.m.38).

KVK.m.38'e göre, devir tarihine kadar olan kazancın vergilendirilmesi için devir bilançosu ve kâr/zarar cetveli feshedilen kurum tarafından bir beyannameye bağlanır ve bu beyanname devir tarihinden itibaren 15 gün içinde vergi dairesine verilir(KVK.m.39).

Tasfiye ve birleşme halinde tasfiye edilen veya birleşen kurumlar adına tasfiye ve birleşme kârı üzerinden tarh olunan vergiler; tasfiye ve birleşme beyannamesini verme süresi içinde vergi dairesine yatırılır(KVK.m.42,f.1).

Tasfiye edilen veya birleşen kurumların bu kanuna göre tahakkuk etmiş olup henüz vadeleri gelmemiş vergileri de aynı süre içinde ödenir(KVK.m.42,f.2).

KVK.m.38'e göre yapılan devirlerde, feshedilen kurum adına tahakkuk eden vergiler 40 nci maddede yazılı sürelerde birleşilen kurumdaki alınır(KVK.m.42,f.3).

ff- GVK.Mükerrer madde 120 ve KVK.Mükerrer madde 40'a göre geçici vergi mükelleflerinin geçici vergisi, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilir ve tahakkuk ettirilir. Geçici verginin ilk taksidi yıllık beyannamenin verildiği Mart ayında, diğer taksitleri ise her ayın 20 nci günü akşamına kadar olmak üzere 12 eşit taksitte ödenir(GVK.Mükerrer.m.120,f.2).

Beyanname verme ve ödeme süreleri ile ilgili konuyu bitirmeden şunu da belirtmek gerekir ki; ödeme süreleri kanunda belirtilmemişse AATUHK.un 37 nci maddesinin 2 nci fıkrasına göre vergi, Maliye Bakanlığınca yapılan tebliğden itibaren 1 ay içinde ödenecektir.

## 2. Diğer Vergi Ödevleri İle İlgili Süreler

Vergi Usul Kanununda ve diğer vergi kanunlarında vergi yükümlü ve sorumlularına bir kısım ödevler yüklenmiştir. Şimdi bu ödevlerle ilgili sürelerle değineceğiz.

a- Vergi Usul Kanununda

VUK.m.168 de belirtildiği gibi, işe başlama bildirimle-ri, işe başlama tarihinden önce; işi bırakma ve değişiklik bildirimleri ise bildirilecek olayın meydana geldiği tarihten başlayarak 1 ay içinde yapılır. Bina ve arazi değişikliklerinde bildirme ise; yeni inşaatta inşaatın bittiği ve kısmen kullanılmaya başlanmışsa kullanılmaya başlandığı ve diğer değişikliklerde değişikliği gerektiren durumun meydana geldiği tarihten başlayarak iki ay içinde yapılır.

Yine aynı kanunun 164 ncü maddesinde de, ölüm halinde mükellefiyet sonbulduğu için yasa koyucu bunu işi bırakma hükmünde saymış ve mirası reddetmemiş mirasçılardan herhangi birisi tarafından vergi dairesine bildirme ödevi koymuştur.

VUK.m.150'de ise, sulh yargıçlarına, icra, nüfus ve tapu memurlarına, yabancı ülkelerdeki Türk konsoloslarına, mahalle ve köy muhtarlarına, banka ve bankerlere, şirketlere, emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler, her ay öğrendikleri ölüm olaylarını ve intikalleri ertesi ayın 15 nci günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirme mecburiyeti getirilmiştir.

Defter tutmak zorunda olan mükellefler, muamelelerini engeç on gün içinde kayıtlarına geçirmek zorundadırlar(VUK.m. 219/a). Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan vesikalara dayanarak yürüten müesseseler de kayıtlarını esas

defterlere 45 gün içinde geçirmek zorundadırlar(VUK.m.219/b). Günlük kasa, günlük perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine muameleler günü gününe kaydedilir(VUK.m.219/c).

VUK.na göre tastike tabi defterlerin, tastik zamanları da madde 221'de belirtilmiştir. Buna göre, öteden beri işe devam edenler defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda; yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve mükellefiyete girenler, işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar muafılıktan çıkma tarihinden başlayarak 10 gün içinde; tastike tabi defterlerin dolması dolayısıyla veya diğer sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce tastik ettirmeye mecburdurlar(VUK.m.221). Defterlerini ertesi yılda kullanmak isteyenler bu dönemin ilk ayı içinde tastik yeniletmeye mecburdurlar(VUK.m.222).

Vergi matrahları tamamen veya kısmen götürü usulde tespit edilenlerin doldurdukları vergi karnesini vergi dairesine ibraz etmeleri veya değişikliği karneye işaret ettirmeleri süresi, işe başladıkları veya değişikliğin meydana geldiği tarihten başlayarak 1 aydır(VUK.m.248,f.3).

Defter tutmak zorunda olan mükellefler, tuttukları defterlerle, VUK.nun üçüncü kısmında yazılı vesikaları ilgili buldukları yıldan başlayarak 5 yıl süre ile saklamak zorundadırlar(VUK.m.253).

tarı, izleyen ilk üç yılda VUK.nun hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır. (Teşvik Belgesiz yatırımlar bu maddedeki yeniden değerlendirme hükümlerinden faydalanamaz) (GİK.Ek m.4,f.2).

KVK.nun Mükerrer 8 nci maddesinde finansman fonundan yararlanacak şirketlerin şartları ve süreleri yazılmıştır. Bu sürelere uyulması zorunludur.

MTVK.nun 13 ncü maddesine göre Motorlu Taşıtlar Vergisi mükellefleri, trafik, belediye veya liman sicil memurları kayıt ve tescil ettikleri motorlu taşıtları, bu taşıtların cins, nevi, nitelikleri ve kullanılış amaçları ile verginin alınmasına esas olabilecek diğer bilgileri ve bunlarda meydana gelen değişiklikleri, kayıt ve tescilin yapıldığı veya değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren 1 ay içinde vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar(MTVK.m.13,bent a,b).

Tapu ve Kadastro İdareleri, devreden ve iktisap edenin adı, adresi ile gayrimenkulün harca esas tutulan değerini, vassıflarını; noterden de düzenledikleri veya onayladıkları gayrimenkullerin zilyetlik devir sözleşmelerinin birer örneğini, şekli ve içeriği Maliye Bakanlığınca tespit edilecek ~~listelerle~~ birlikte işlemin yapıldığı tarihi izleyen ay başından itibaren en geç 15 gün içinde ilgili vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar

#### B. UZLAŞMA USULÜNDE SÜRELER

Türk vergi sisteminde, vergi uyumsuzluklarının idari çözümlerinden biri olarak uzlaşma yolu yer almaktadır. Uzlaşmaya hangi durumlarda başvurulacağı VUK.nunda yer almıştır. Burada incelenecek olan konu uzlaşmaya başvurma ve usul süreleridir.

## 1. Uzlaşmaya Başvurma Süresi

Uzlaşma talebi, mükellef veya cezaya muhatap olanlar için vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılır(VUK.Ek m.4,f.2). Ancak resen tarihiyatta vergi dairesi aynı süre içinde herhangi bir taahhütte bulunmamak kaydıyla, mükellefi veya cezanın muhatabını uzlaşma talebinde bulunmaya çağırabilir(VUK.Ek m.4,f.3).

## 2. Usuli Sürelerde

Uzlaşma komisyonu, uzlaşma talebini önce usul noktasından, süre ve yetki açısından inceler; usule aykırı talepleri reddeder. Uzlaşma talebi usule uygun ise, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere katılması için mükellefe veya cezaya muhatap olana görüşmenin tarihi, yeri ve saati uzlaşma komisyonu tarafından en az 10 gün önce bildirilir. Görüşmeler sonucunda uzlaşma sağlanırsa bir tutanak hazırlanarak taraflarca imzalanır ve bir nüshası ilgiliye bir nüshası da üç gün içinde vergi dairesine gönderilir. Uzlaşılan konu hakkında mükellefin dava açma hakkı yoktur. Uzlaşma sağlanamazsa yine bir tutanak hazırlanarak bir nüshası ilgiliye bir nüshası da üç gün içinde vergi dairesine tebliğ edilir. Uzlaşma sağlanmadığı vergi ve cezalarla ilgili yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz(VUK.Ek m.5,6). Uzlaşmanın sağlanamaması halinde mükellef veya ceza muhatabı tarhedilen vergiye veya kesilen cezaya karşı, uzlaşmanın sağlanamadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili

vergi mahkemesinde dava açabilir. Uzlaşma başvurusu sırasında dava açma süresi dolmuş veya 15 günden az kalmış ise dava süresi 15 gün uzar(VUK.Ek m.7) (4). Bu kanunda yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlaması halinde bu süreler ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten başlayarak 7 gün uzayacaktır(İYUK.m.8,bent 3) (5).

Bu madde hükümlerinden, uzlaşma talebinin usulüne uygun olarak süresi içinde yapılması ve komisyonun yetkisi içinde bulunması halinde uzlaşma komisyonunca işin esasının inceleneceği ve uzlaşmanın vaki olmaması sonucunda yükümlülere 15 günlük ek dava açma süresi tanınacağı, aksi halde yani uzlaşma talebinin süresinde yapılmaması veya komisyonun yetkisinde bulunmaması halinde uzlaşma komisyonunca müzakere yapılmayarak talebin reddedilmesi üzerine yükümlülere 15 günlük ek dava açma süresi tanınmayacağı anlaşılmaktadır(6).

213 sayılı VUK.na 205 sayılı Kanunun 22 nci maddesi ile eklenen Ek 7 nci maddesinin 2686 sayılı Kanunun 47 nci maddesiyle değişik 3 ncü fıkrasında, uzlaşmanın vaki olması halinde mükelleflerin üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya(bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunanların ise, üzerinde uzlaşılan işbu cezaya karşı dava açamayacağı hükme bağlanmıştır.

---

(4) DŞ.,9.D., E.1985/2030, K.1986/2657, DD.,S.63, s.395-396

(5) DŞ.,4.D., E.1986/2696, K.1988/1656; Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, E.1987/32, K.1988/8, DD.,S.65,s.210-212

(6) DŞ.,9.D., E.1986/1785, K.1987/2599, DD.,S.65,s.500-504

Uzlaşma müessesesi ile getirilmek istenen amaç, vergi uyumsuzluklarını yargı mercii önüne götürmeden idare ile anlaşarak sona erdirmektir. Vergi, ceza veya hem vergi ve hem de cezayı ilgilendiren uyumsuzluklarda yükümlüler tarafından ya uzlaşmaya ya da dava yoluna gidilebilir. Yalnız vergi, yalnız ceza veya hem vergi ve hem de cezayı ilgilendiren uyumsuzluklarda uzlaşmaya gidilmiş ise uyumsuzluğun tamamı veya uzlaşmaya gidilmeyen bölümü hakkında doğrudan dava yoluna gidilemez.

Vergi ve cezayı ilgilendiren uyumsuzluklarda uzlaşma talebinin; uyumsuzluğun, ilerde dava konusu edilebilecek bölümlerini içermesi gerekir. Uyumsuzluğun bir bölümü hakkında uzlaşmaya gidilmesi halinde uzlaşmaya gidilmeyen bölümün itirazsız kesinleştiğinin kabulü gerekir.

Bu nedenle vergi ve cezayı içeren uyumsuzlukta sadece ceza hakkında uzlaşmaya giden ve uzlaşan yükümlünün uzlaşmaya gitmediği vergi aslı hakkında dava açma hakkından söz edilemez (7).

Uzlaşma sağlandığı durumda, uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları geçtikten sonra tebliğ edilenler uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir (VUK.Ek m.8,f.1).

Uzlaşma sağlanamadığı takdirde, bu kanunun 112 ve 368 nci maddeleri hükümleri ile 2577 sayılı İYUK.nun 27 nci madde-

---

(7) DŞ.,9.D., E.1986/2266, K.1987/2578, DD.S.65,s.185-187

sinin 8 numaralı bendi hükmü dairesinde ödenir(VUK.Ek m.8,f.2).

VUK.Ek madde 11'de tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına da izin verilmiştir.

### C. VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ USULÜNDE SÜRELER

Düzeltilme, vergilendirme işlemlerinde ortaya çıkan yanlışlıkları, sakatlıkların ortadan kaldırılması için kabul edilmiş idari çözüm yıllarından birisidir. VUK.m.116'da vergi hatası kavramı tanımlanmıştır. Buna göre, vergilendirme işlemindeki sakatlığın vergi hatası sayılabilmesi için, haksız bir işlem bulunmalı ve bu haksız işlem sonucu fazla ya da eksik vergi istenmesi ya da alınması sözkonusu olmalıdır. Vergi hatası taşıyan işlem tarh aşamasında olduğu gibi tahsil(ödeme emri aşaması hariç) aşamasında da yapılabilir.

VUK.nun 116 ncı maddesinde belirtilen unsurları taşıyan sakat bir işlemin vergi hatası olarak kabul edilebilmesi için ayrıca VUK.m.117 ve 118'deki hata türlerinden birisine de uyması gerekir. Hesap hatalarını düzenleyen 117 nci madde hesap hatalarını, matrahta hata, vergi miktarında hata ve çifte vergi olarak üç gruba ayrılır. VUK.nun 118 nci maddesinde ise vergilendirme hataları, yükümlü kişide hata, yükümlülükte hata, konuda hata, vergilendirme ve muafiyet döneminde hata olmak üzere dörde ayrılmıştır. VUK.m.375'e göre vergi cezalarında yapılan hatalarda vergi borcu aslı ile aynı esaslara tabidir.

2577 sayılı İdari Yargılama Kanununun 11 nci maddesinin ilk fıkrasında, ilgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, değiştirilmesi veya yeni bir

işlem yapılmasının üst makamdan, üst makam yoksa aynı makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebileceği, bu müracaatın, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durduracağı kabul edilmiştir. Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır(İYUK.m.11,fıkra 2). İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır.

Vergi Usul Kanununun 20 nci maddesinde vergi tarhının idari işlem olduğu ifade edildiğinden, bu işlemin yükümlülere duyurulmasına yarayan ihbarnamelerin tebliği üzerine doğrudan doğruya vergi mahkemelerine dava açılabilirliği gibi istendiğinde yükümlüler tarafından vergi hatalarının düzeltilmesi dileğiyle işlemi yapan Vergi Dairesi Müdürlüğüne de başvurulabilecektir. Bu başvuru dava açma süresi içinde yapılmışsa, işlemeye başlayan dava açma süresini durduracaktır(8).

Yükümlüler kendileri ile ilgili yapılan işlemde vergi hatası yapıldığını düşünüyorlarsa, işlemi yapan vergi dairesine yazı ile başvurarak bunun düzeltilmesini isteyebilirler. Kurul olarak, düzeltmeyi sadece yükümlü isteyebilir, vergi sorumlusu düzeltme talebinde bulunamaz(9). Düzeltmeye yetkili kişi vergi dairesi müdürüdür. Düzeltme için vergi dairesine başvuru

---

(8) DŞ.,4.D., E.1984/1617, K.1986/1009

(9) ŞERAFETTİN AKSOY, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi  
Filiz Kitapevi, İstanbul 1990, s.85

rulması tahsilatı durdurmaz(10).

İdarece kuşkuya yer bırakmayan(sabit) açık ve mutlak vergi hataları resen düzeltilir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimseler düzeltmeye karşı vergi mahkemesine dava açabilirler(VUK.m.121). Mükellef dava açmazsa, düzeltme ile salınan vergi tebliğ tarihinden itibaren bir ay geçince tahakkuk eder(11). Ödeme vadesi ise, normal taksit süresinde, bu süre kısmen ve tamamen geçmiş ise ek verginin tahakkukunu izleyen bir ay sonunda dolar(VUK.m.112/1).

Dava açma süresini geçiren ve zaman aşımı süresi içinde yaptığı başvuru vergi dairesince reddedilen yükümlü genel olarak başvuru merci olan Maliye Bakanlığı'na başvurabilir. Buna şikayet yolu ile düzeltme denir. İl özel idareleri vergileri için valilik, belediye vergileri için ise belediye başkanlığı şikayet merciidir(VUK.m.124).

Şikayet yoluna müracaat süresi de VUK'nda düzenlenmemiş olup, bu konu İYUK.nun 10 ve 11 nci maddeleri gereğince çözümlenecektir. Yani, dava açma süresi dolmuktan sonra düzeltme talebinde bulunan ve bu talêbi İYUK.m.10'a göre red edilenler İYUK.m.11 gereğince 60 gün içinde üst makama(burada Maliye Bakanlığı'na) başvurabilecektir. Burada da istek red edilir veya

---

(10) DŞ.,4.D., 24.3.1980, E.1979/4915, K.1980/919, Danıştay Dergisi, Yıl 11, Ankara 1981, s.40-41

(11) YILMAZ ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1985, s.218

red edilmiş sayılırsa, 1994 Temmuz'unda 4001 sayılı yasa yürürlüğe girmeden önce, (2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 24/j) bu red işlemine karşı Danıştay'da ilk derece mahkemesi olarak iptal davası açılabilmekteydi. Danıştay Kanunu'nda bir değişiklik yapılmadığı için bu düzenlemenin halen geçerli olduğu görüşü vardır(12). Ancak, 4001 sayılı yasa ile İYUK'nun 37 nci maddesine b bendi olarak yapılan ek ile, bu red işleminin iptali için vergi mahkemesi yetkili kılınmıştır. Dolayısıyla, yeni yasanın ilgili maddesinin eski yasadaki ilgili madde olan Danıştay Kanunu m.24/j'yi zımni olarak yürürlükten kaldırılmış olduğunu düşünmekteyiz.

Bilindiği gibi her türlü idari işlemin iptali için açılacak iptal davalarında yetkili mahkeme 2576 sayılı yasaya göre, idare mahkemesidir(13). Ancak sözkonusu yeni düzenleme ile, idari yargının genel yapısına aykırı olarak, bir idari işlemin (düzeltme isteminin reddi işlemi) iptali için açılacak olan, iptal davasında vergi mahkemesinin yetkili kılınmış olduğuna dikkat çekmekte yarar görmekteyiz.

4001 sayılı Kanunla İYUK'nun "vergi uyuşmazlıklarında yetki" başlıklı 37/b maddesinde yapılan değişiklik sonucu, VUK gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri tarh ve tahakkuk ettiren dairenin bulunduğu vergi mah-

---

(12) ÖNCEL, ÇAĞAN, KUMRULU, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş 3. Basım

Savaş Yayınları, Ankara 1995, s.90

(13) 2576 sayılı Kanun m.5 (BİİVMK)

kemesi yetkili kılınmıştır. Bu durumda vergi hatalarınının yargısal çözümü, dava açma süresi dolmadan önce ya da sonra olmasına bakılmaksızın iki aşamalı yargısal prosedüre sokulmuştur. Bu durumda, İYUK ve Danıştay Kanunu arasında bir çelişki ortaya çıkmış ve her iki yasada ayrı makamlar aynı uyumsuzluğun çözümünde yetkili kılınmıştır. Ancak dikkat edilmesi gereken, dava açma süresi içinde düzeltme talebi yoluna başvurulması halinde, dava açma süresi durduğu için mükellef bu talebin reddi halinde uyumsuzluğu dava konusu yapabilmektedir. Dava açma süresi dolduktan sonra düzeltme yoluna başvuranların bu talepleri red edilirse, önce şikayet yoluna, bu da red edilirse şikayet işleminin reddinin iptali için mahkemeye başvurabilmektedirler. Yani, uyumsuzluk dava konusu yapılamayıp idarenin red işlemini dava konusu yapabilmektedirler. Mükellef bu durumda dava açma süresi içinde, başvuru yapanlardan farklı olarak, hukuki nitelikli uyumsuzluğu dava konusu yapamaz. Zira VUK.m. 116-118'de düzenlenmiş olan hatalar dışındaki hukuki uyumsuzluklar düzeltme talebinin kapsamı dışındadır, ancak yargı mercilerince çözümlenebilir. Bunun içinde, dava açma süresi içinde ~~vergi mahkemesine başvurulması gerekir.~~ Dava açma süresi içinde düzeltme talebi yapılması dava açma süresini durduracağından, bu talebin reddi halinde yalnızca, idarenin red işleminin iptali değil, dava açma süresi dolmadığından, uyumsuzluk da yargı konusu yapılabilecektir. Diğer halde, yani, dava açma süresi dolduktan sonra düzeltme talebi yoluna gidenlerin bu istemi hem vergi idaresince, hem de şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'nca red edilirse bundan sonra, yetkili yargı mercisinde, sadece eğer, VUK'nda düzenlenmiş hatalardan biri söz

konusu ise, hatanın düzeltilmemesi yani, düzeltme isteminin reddi işlemin iptali dava yoluyla talep edilebilecektir. Eğer, vergi hatası değil de, vergi uyumsuzluğu dava konusu edilirse, böyle bir dava usulden red edilecektir. Vergi hatası sayılmayan hukuki uyumsuzluklar Danıştay'ın yerleşmiş içtihatına göre düzeltme yoluyla çözümlenemezler(14).

Hukuki uyumsuzluklar(VUK.m.116-118) maddi olaya ilişkin açık ve kesin olmayan hususlardan, bunlar hakkındaki görüş farklılıklarından yada yasanın farklı şekilde yorumlanmasından doğan ihtilaflardır(15).

Eğer düzeltme talebine konu edilen husus, VUK.m.116-118 de yer alan vergilendirme hatalarından değil de, herhangi bir hukuki uyumsuzluk ise, yapılması gereken şey düzeltme yoluna başvurmak değil, doğrudan yargı mercilerine başvurmaktır. Çünkü, istem red edildiğinde iptal davası açılırsa, bu iptal davasında istemin konusunun vergi hatası değil, hukuki uyumsuzluk olduğu anlaşılırsa, hukuki uyumsuzluk söz konusu hata türlerinden olmadığından red işlemi hukuka uygun bulunup iptal edilmeyecektir, çünkü, ortada düzeltmeye konu olacak bir hata yoktur. Hukuki uyumsuzluk da iptal davasına konu olamaz ve dava açma süresi içinde ilgili yargı organına başvurulmadığı için usulden red edilir(16) ve bu aşamada yargı yoluyla çözümlenemez

---

(14) EKREM İŞPİR, Danıştay Dördüncü Daire Kararları, İstanbul 1984, Beta A.Ş., s.294, DŞ.,4.D., E.1987/5742, K.1989/4448

(15) ÖNCEL, ÇAĞAN, KUMRULU, age., s.182

(16) EKREM İŞPİR, TAHSİN YAĞMURLU, YILMAZ ÖZBALCI, VUK Uygulaması İlişkin Danıştay Kararları, Ankara 1985, s.198-199 ve 206 DŞ.,4.D.,E.1983/855,K.1984/1931 ve E.1984/3736,K.1984/4364

1990 yılında 3622 sayılı kanun ile 2577 sayılı İYUK'nun "İdari makamların sukütü" başlıklı 10 nci ve yine "üst makamlara başvuru" başlıklı 11 nci maddelerin son fıkralarına eklenen ve bu maddelerin, vergi, resim, harç ve bunlardan doğan uyuşmazlıklar hakkında uygulanamayacağına ilişkin hükümler, hukuki açıdan önemli problemlere yol açmıştı. Bu hükümler, dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunan mükelleflerin bu talepleri red edildiğinde, ya da red edilmiş sayıldığında, dava açma haklarını kaybetmelerine yol açmıştı.

10.6.1994 tarih ve 4001 sayılı yasa ile, İYUK'nun 10 ve 11 nci maddelerinin vergi uyuşmazlıklarına uygulanamayacağına ilişkin hükümler yürürlükten kaldırılmıştır. Dava açma süresi içinde bir hak elde etmek için, düzeltme yoluna başvuran mükellefin bu talebinin red edilmesi halinde, dava açma hakkının kaybolması artık sözkonusu değildir. Bu değişiklikten sonra, mükellefin dava açma süresi içinde düzeltme yoluna gitmesi dava açma süresini durdurmakta, talebin red edilmesi ya da red edilmiş sayılması halinde ise, dava açma süresi yeniden işlemeye başlamaktadır. Bir hak kullanılırken diğer bir hakkın kaybedilmesi riskinin ortadan kaldırılması isabetli olmuştur. Değişiklikten önce, dava açma süresi içinde düzeltme yoluna başvuran mükellef, isteminin reddi halinde dava açma hakkını kaybedeceği için aynı anda hem düzeltme yoluna, hem de mahkemeye başvurmak zorunda kalıyordu. Temel amaçlarından biri de yargının yükünü hafifletmek olan idari çözümün yapısına ters olarak, belki de idari çözümle halledilebilecek ihtilafların, yargıyı

da işgal etmesine neden oluyordu.

4001 sayılı yasa ile, İYUK.m.11'deki bu değişiklik aynı zamanda dava açma süresi dolduktan sonra düzeltme talebinde bulunanların bu isteklerinin reddi halinde hangi süre içinde şikayet yoluna başvurması gerektiğini de açıklığa kavuşturmuştur. Zira, değişiklikten önce, 11 nci madde vergi uyumsuzluklarına uygulanamıyordu ve VUK.nunda da bu hususta bir hüküm olmadığından, zamanaşımı doluncaya kadar mükellef şikayet yoluna gidebilecektir. Yasanın açık hükmü ile, idari dava açma süresi ile sınırlandırılması da işlemlere hız kazandırıcı mahiyette olmuştur.

İYUK'nun vergi uyumsuzluklarında yetki başlıklı 37 nci maddesinin b bendinde yapılan değişiklikle, şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerin reddi hakkındaki iptal davaları için, ilgili işlemi yapan dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemelerinin yetkili kılınması ile dava açma süresinden sonra yapılan düzeltme taleplerinin reddi halinde dava açma süresinden önce yada sonra olduğu açısından merci ayrımı yapılmaksızın vergi mahkemesi yetkili kılınarak vergi hatalarına ilişkin yargısal çözüm iki dereceli normal prosedür içine sokulmuş ve bir bütünlük sağlanmak istenmiştir. Ancak bu değişiklik yapılırken Danıştay Kanunu'nda bir değişiklik yapılmadığından şikayet yoluyla düzeltme taleplerinin reddi işlemlerine karşı açılacak iptal davaları bakımından Danıştay'ın halen ilk derece merci olarak yetkili gözüktüğüne ilişkin görüşler vardır(17). (Danıştay Kanunu m.24/j). Dolayısı-

---

(17) ÖNCEL, ÇAĞAN, KUMRULU, age., s.90

sıyla İYUK.m.37/b'ye göre yetkili mahkeme vergi mahkemesi, Danıştay Kanunu m.24/j'ye göre ise yetkili mahkeme ilk derece olarak Danıştay olarak düzenlenmiştir. Bu iki yasa da aynı konuda farklı mercilerin yetkili mahkeme olarak gösterilmesi yeni bir çelişkiye neden olmuştur. Her ne kadar yeni yasanın eskisini zımni olarak yürürlükten kaldırdığı fikrinde olsak da, bu gelişki Danıştay Kanunu'nda yapılacak bir değişiklikle giderilirse, vergi hatalarına ilişkin yargılama süresinde bütünlük sağlanırken, bu husustaki tartışmaların da giderileceği kanısındayız.

Düzeltilme talebi ister yükümlü tarafından yapılmış olsun, isterse resen düzeltme yapılsın uyulacak süre vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihi izleyen takvim yılı başından itibaren 5 yıllık zamanaşımı süresidir. Ancak bazı hallerde 5 yıllık zamanaşımı süresine ilaveten 1 yıllık ek süre daha vardır (VUK.m.126). Şöyleki, zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı; ilan yolu ile tebliğ edilip itirazsız tahakkuk eden vergilerde yükümlüye ödeme emrinin tebliğ edildiği; ihbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı kanuna göre hacizin yapıldığı tarihten başlayarak 1 yıldan aşağı olamaz (VUK.m.126, bent a,b,c).

Vergi hatalarının düzeltilmesi talebi kabul edilirse, hatalar vergi dairesi müdürü tarafından düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. İdarenin düzeltme taleplerini inceleme ve cevap verme süresi müracaattan itibaren 60 gündür (İYUK.m.10). Bu süre içinde cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. Mükellef-

ler 60 günün bittiği tarihten itibaren vergi mahkemesinde dava açma süresi olan 30 gün içinde dava açabilirler. 60 günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse ilgili bu cevabı, istemin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilir. Bu taktirde dava açma süresi işlemez. Dava açılmayan hallerde davanın süreden reddi halinde, 60 günlük sürenin bitmesinden sonra idari makamlarca cevap verilmesi halinde cevabın tebliğinden itibaren dava açma süresi yeniden işlemeye başlar.

İdare talebin yapılmasından itibaren 60 gün içinde cevap vermez, bu süre geçtikten sonra cevap verirse, dava açma süresi cevabın tebliğinden itibaren yeniden işlemeye başlar.

Düzeltilme talebi reddolunan mükellefler; dilerlerse dava açma haklarını kullanmadan önce, dilerlerse dava açma süreleri dolduktan sonra Maliye Bakanlığı'na şikayet yolu ile başvurabilirler.

Mükellefler düzeltilme taleplerini yazılı olarak yapmaları gerekir, ancak, eskiden olduğu gibi şekil şartı yoktur(2686 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce düzeltilme dilekçeleri, itiraz dilekçelerinin şekil şartlarına uyularak verilmesi gerekiyordu). Düzeltilme fişinin bir örneği yükümlüye tebliğ edilir. Yükümlü **tebliğ** tarihinden başlayarak 1 yıl içinde parasını almak üzere vergi dairesine başvurması gerekir, aksi halde hakkı kaybolur (VUK.m.120,f.2). Yani sözkonusu bir yıl adi emanetler hesabında muhafaza edilen düzeltilme konusu miktar, mükellef süresinde baş-

vurmaz ise hazineye irat kaydedilir(18). Bu süre hak düşürücü bir süredir(19). Bu bir yıllık süreyi zamanaşımı süresi olarak nitelendirenlerde vardır(20). Bu bir yıllık hak düşürücü süre, yalnız düzeltme yolu ile iade edilecek vergi ve cezalar için geçerlidir. Yargı organlarınca vergi ve cezaların terkinine karar verilen durumlarda ve çeşitli vergi kanunlarına göre yapılan mahsup işlemlerinde bu iade süresi uygulanmaz.

Düzeltilme mükellef aleyhine yapılmışsa, ikmalen vergi tarh olunur ve yükümlüye tebliğ edilir(VUK.m.29). Yükümlüye düzeltme yolu ile haksız yere iade edilen vergiler de zamanaşımı süresi içinde tarh ve tebliğ edilebilir(21). Çünkü VUK. m.341,f.2'ye göre, ".....verginin haksız yere geri verilmesine sebebiyet verilmesi de vergi ziyayı hükmündedir".

#### D. PİŞMANLIK VE İSLAH HÜKMÜNDE SÜRELER

Beyan esasına dayanan vergilerde kaçakçılık(iştirak, teşvik ve yardım şeklinde yapılanlar dahil), ağır kusur, kusur suçu işleyen, ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere, VUK.m.371'de yazılı kayıt ve şartlarla kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları kesilmez.

- 
- (18) GÜRCAN GÜRESER, Vergi Usul ve İdari Yargılama Kanunlarına Göre Düzeltme ve Düzeltme ile İlgili Süreler, Vergi Sorunları Dergisi, 1987/5 İstanbul, s.22
- (19) OSMAN SELİM KOCAHANOĞLU, Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtuluş Yolları, İstanbul 1983, s.467
- (20) NURETTİN EROĞLU, Açıklamalı ve İctihatlı Vergi Usul Kanunu İstanbul 1989, Sevinç Matbaası, s.207
- (21) DŞ.,4.D., E.72/3105, K.72/7858, T.21.12.1972

Pişmanlık ve ıslahın uygulanabilmesi için bazı koşulların yerine getirilmesi gerekir. Bunlar:

1. Mükellefin başvurusundan önce bir muhbir tarafından dilekçe veya şifahi beyanı tutanağa geçirilmek suretiyle ihbarda bulunulmamış olması(dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır);

2. Başvurudan önce mükellef hakkında vergi incelemesine başlanmamış ya da takdir komisyonuna başvurulmamış olması;

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin, mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde verilmiş olması;

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanınının mükellefin başvurusundan başlayarak 15 gün içinde verilmiş olması;

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geçtiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51 nci maddesinde belirtilen oranda uygulanacak geçikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi gerekir.

Pişmanlık ve ıslah hükmü Emlak vergisinde uygulanmaz (VUK.m.37,f.3).

Görüldüğü gibi pişmanlık kurumunun sağladığı geniş olanaklardan yararlanmanın ilk şartı hukuka aykırı davranışın kendiliğinden haber verilmesidir.

Maddede sayılan; resmi kayıtlara geçmiş ihbar, vergi incelemesine başlama veya takdir komisyonuna sevk hallerinden birinin varlığı halinde, bundan sonra yapılacak olan başvuruların kendiliğinden haber verme olarak değerlendirilemeyeceği anlamı çıkmaktadır. Acaba bu sayılanların dışındaki genel vergi güvenlik önlemleri de, kendiliğinden haber verme koşulundan yararlanılmasını engelleyecek midir? Örneğin; beyana çağrı yazısı gönderilmesi veya yoklama fişi düzenlenmesi gibi.

Danıştay'ın daha önceki kararlarına göre, "beyana çağrı yazısı gönderilmiş olması (pişmanlıktan yararlanmaya engel olan vergi incelemesine başlama yazısı olarak değerlendirilemeyeceğinden) pişmanlık hükümlerinden yararlanmaya da engel oluşturmaz" doğrultusunda idi. Bazı üyelerin aynı doğrultudaki karşı oyuna karşın Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu; "beyannamenin süresinde verilmediğini saptayan vergi idaresince yükümlülerin beyana çağrılması üzerine verilen beyannamelerin, kendiliğinden verilmiş beyannameler olarak kabulü olanaksızdır. Bu gibi durumlarda artık vergi incelenmesine başlanıp başlanmadığı noktasının araştırılması da gereksizdir" görüşünü benimsemiştir(22).

Görüldüğü gibi birinci görüş, beyana çağrı yazısının, VUK.m.371'de açıkça pişmanlık hükmünde yer alan kendiliğinden haber vermeyi engelleyen haller arasında sayılmadığı gerekçeyle konuya daha dar çerçeveden bakmaktadır. İkinci görüş ise konuyu daha geniş açıdan ele almıştır. Bana göre de bu görüş

---

(22) Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 2.10.1992T., E.1991/420, K.1992/322, Danıştay Dergisi, S.87,s.135-137

daha isabetlidir. Çünkü, beyana çağrı yazısı, beyannamenin süresinde verilmediğinin idarece saptanması üzerine idare tarafından mükellefe yapılan bir çağrıdır. Dolayısıyla da beyana çağrı yazısı, mükellefin pişmanlık hükmünden yararlanmasının ilk şartı olan hukuka aykırı davranışın kendiliğinden haber verme kuralına uymamaktadır. Ayrıca VUK.nunda yapılacak değişiklikle, mükellef-idare ilişkilerinde, mümkün olduğu kadar az yargısal uyuşmazlık yaratacak şekilde net ve anlaşılır olarak düzenlenmesi gerektiği kanısındayız(23).

#### E. CEZALARDA İNDİRİM

Cezalarda indirim, idareyi ve mükellefi, vergi yargısının uzun zaman alan işlemlerinden kurtarmak ve verginin bir an önce idareye girmesini sağlamak amacıyla vergi hukukumuzaya sokulmuştur(24).

Resen veya ikmalen tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan kaçakçılık, ağır kusur, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine müracaat ederek vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitiminden itibaren 3 ay içinde ödeyeceğini bildirirse;

---

(23) CEVAT KOÇ, Vergi Ceza Hukukunda "Yanılma", Vergi Dünyası Dergisi, İstanbul, Ekim 1994, S.158, s.99

(24) KAMİL MUTLUER, Türkiye'de Vergi Yargısı Sistemleri, Eskişehir 1976, s.64

1. Kaçakçılık, ağır kusur veya kusur dolayısıyla kesilen cezanın birinci defada yarısı; ,
  2. Birinci defadan sonra kesilen cezaların üçte biri;
  3. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının üçte biri;
- indirilir.

Mükellef veya sorumlu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve cezası farkını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalanılmaz. Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır(VUK.m.376).

## F. VERGİ USUL HUKUKUNDA SÜRELERE UYULMAMASININ YAPTIRIMI

### 1. Vergi Ödevleri ile İlgili Sürelerde

Bu konuyu beyanname verme süreleri, ödeme süreleri ve diğer vergi ödevleri ile ilgili sürelerle uyulmamasının yaptırımları olarak üç başlık altında inceleyeceğiz.

#### a. Beyanname Verme Sürelerinde

Vergi kanunlarında gösterilen beyanname verme sürelerine ve VUK'nun 342 nci maddesindeki veraset ve intikal vergisi için ek süreye uyulmadığı takdirde, vergi matrahının maddi delillerle saptanmasına olanak bulunmadığı kabul edilerek resen vergi tarhiyatı yoluna gidilir(VUK.m.30,bent 1). Vergi beyannamelerini kanuni süre geçtikten sonra vermiş olanlara beyannamelerinde gösterdikleri matrah üzerinden resen tarhiyat yapılır ve bu beyannameler resen taktir için taktir komisyonuna sevk edilmez. Ancak, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir ko-

misyonuna sevk edildikten sonra kendiliğinden verilen beyannameler için bu hüküm uygulanmaz(VUK.m.30,f.4).

Vergi beyannamesi yasal veya ek süre(veraset ve intikal vergisinde) içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemişse, mükellefe takdir komisyonu tarafından 15 günden aşağı olmamak üzere süre verilerek vergi matrahına ilişkin bilgileri vermeye ve kanuni defterleri ibraz etmeye davet edilir. Mükellef bu davete uyarsa, defter ve belgeleri üzerinden sağlıklı şekilde matrah tespit edilebiliyorsa, mükellefe takdir edilecek matrah defter ve belgeleri üzerinden çıkarılacak matrahtan fazla olamaz(VUK.m.30,bent 2,6). VUK.nun 30 ncu maddesinin 1 ve 2 nci bentlerinde yazılı nedenlerle yapılan takdirlerde ağır kusur cezası kesilmesi için, takdir edilen matrahın 100.000.000.- lirayı aşması yeterlidir (VUK.Mükerrer m.347,bent 1)(25).

Vergi incelemesine başlandıktan veya takdir komisyonuna sevk edildikten sonra kendiliğinden verilen beyannameler hariç, kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilen beyannameler için kayba uğratılan verginin %50'si tutarında kusur cezası kesilir(VUK.m.350,f.2)(26).

---

(25) 24.6.1994 tarih ve 4008 sayılı kanun, Vergi Dünyası Dergisi S.156, Ağustos 1994, s.113

(26) 24.6.1994 tarih ve 4008 sayılı kanun, Vergi Dünyası Dergisi S.156, Ağustos 1994, s.114

Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması; veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 342 nci maddenin 2 nci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması birinci derecede usulsüzlük cezasının, 342 nci maddenin 1 nci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması ikinci derecede usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektirir(VUK.m.352,f.3)

VUK.m.342,f.2'ye göre, veraset ve intikal vergisinde 15 günlük ek sürenin yanında ikinci bir 15 günlük ek süre kabul edilmiştir. İkinci ek süre, birinci ek sürenin dolmasından sonra tebliğ edilecek ve bu süre de dolmadan vergi kaybı sözkonusu olmayacaktır. Veraset ve intikal vergisi mükellefleri ikinci ek süre verilmesinin ve bunun da idarenin tebliği tarihinden itibaren işlemeye başlamasından dolayı, bu verginin gelir, kurumlar, katma değer ve gider vergileri gibi süreklilik göstermemesi, kişilerin yaşam boyunca bir veya iki kez bu verginin yükümlüsü olmalarıdır(27).

Emlak Vergisi Kanunu madde 27'ye göre, Emlak vergisi beyannameleri süresi içinde verilmezse, bu sürenin sonundan başlayarak iki ay ek süre verilir. Beyanname bu süre içinde verilirse, vergi kaybı olmamış sayılır. Ek süreye rağmen beyanname verilmez ise, vergi bu kanun hükümlerine göre idarece tarh edilir(EVK.m.32,f.1). Beyannamesini ek süreye rağmen vermeyen mükellefler adına ağır kusur cezası kesilir(EVK.m.32, f.2). Beyannamesini ek süre içinde veren mükellefler için ikinci derecede usulsüzlük cezası kesilir(VUK.m.352,bent 1).

---

(27) AKİF ERGİNAY, Vergi Hukuku, İstanbul 1975, s.89

Emlak Vergisinde, Vergi Usul Kanununun kaçakçılık cezası ile ilgili hükümleri uygulanmaz(EVK.m.34).

Beyanname verme süresi geçtiği halde, götürü gider usulüne tabi çiftçilerin zirai faaliyetlerinin; ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile sair kazanç ve iratların vergi dairesinin bilgisi dışında bırakılması; ticari, zirai ve mesleki kazançlarla ilgili faaliyetlerin vergi dairesinin bilgisi dışında bırakılması veya bu faaliyetlerin vergi dairesine bildirmekle beraber, beyanname verme süresi geçtiği halde beyannamenin verilmemesi durumlarında ağır kusur cezası kesilir(VUK.Mükerrer m.347).

#### b. Ödeme Sürelerinde

Vergi borçları, vergi kanunlarında gösterilen ödeme süreleri içinde ödenmezse, vergi idaresi cebren tahsil eder(AATUH m.54). Taksitle ödenmesi gereken vergi borcunun taksitleri vadesinde ödenmezse alacağın tamamı muaccel(ödenecek duruma gelme) olur(AATUHK.m.38,f.1). Bu madde ile kanun koyucu vergi borcunun taksitle ödenmesi olanağının kötüye kullanılmasını önlemek istemiştir. Aynı maddenin ikinci fıkrası ile birinci fıkra yumuşatılmıştır: "Haczedilen malların paraya çevrilmesinden önce paraya çevirme tarihine kadar yapılan takip giderleri, geçikme zamları ve varsa cezaları alacağın tamamını muaccel kılan taksitle beraber rıza ile ödendiği takdirde diğer taksitler asıl ödeme sürelerinde tahsil olunur".

Vergi borcu ödeme süresi içinde ödenmezse, ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı %15 geçikme zammı uygulanır. Ay kesirleri tam ay olarak kabul edilir(AATUHK.m.51). 30.12.1993 tarih ve 3946 sayılı kanunun 3 ncü maddesi ile yapılan yeni bir düzenleme ile, kesinleşen ve ödeme süreleri içinde ödenmeyen kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezalarına da vade tarihinden tahsil tarihine kadar geçen süre içinde geçikme zammı uygulanması esası getirilmiştir(28).

Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla 2577 sayılı İYUK'nun 27 nci maddesinin 8 numaralı bendi gereğince tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbannamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Ayrıca ikmalen, resen veya idarece yapılan tarhiyatlarda:

a). Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar;

b). Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar;

---

(28.) Resmi Gazete no@ 21811, T.7.1.1994

Geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen geçikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz.

Uzlaşılın vergilerde gecikme faizi; uzlaşılın vergi miktarına, (a) fıkrasında belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır.

Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir(VUK.m.112,bent 3).

#### c. Diğer Ödevlerle İlgili Sürelerde

Vergi Usul Kanununda ve diğer vergi kanunlarında yer alan ödevlerle ilgili süreler uyulmamasının yaptırımını, ödevin niteliğine göre farklı şekillerde hükme bağlanmıştır. Örneğin, işe başladığını bildiren yükümlü işi bıraktığını bildirmezse, işini sürdürdüğü kabul edilir ve resen vergi tarhedilir. Bu durumda yükümlünün faaliyette bulunmadığını ispat etmesi gerekir(29).

Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 111 nci maddesine göre, 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanununa göre talih oyunları salonları işletmeciliği faaliyetinde bulunan gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri; cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, talih oyunları

---

(29) DŞ.,4.D.,E.1970/2638,K.1971/4068,T.17.5.1971 ,DD.,S.4,s.110

salonlarında bulundurdukları ilk 6 oyun masasının her biri için aylık 100.000.000 lira, sonra gelen her oyun masası için ise 75.000.000 lira ve ilk 60 oyun makinesinin her biri için 10.000.000 lira, sonra gelen her oyun makinesi için ise 7.500.000 lira asgari vergi öderler.

Yukarıda yer alan tutarlar, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranı ile çarpılmak suretiyle yeniden tespit edilir ve izleyen yılda bu tutarlar esas alınır. Bakanlar Kurulu bu tutarları 10 katına kadar artırmaya yetkilidir. Bu yetki, talih oyunları salonlarının bulunduğu turizm bölge, alan ve merkezleri itibariyle farklı miktarlar tespit edilmek suretiyle de kullanılabilir.

Aylık dönemler itibariyle hesaplanan bu vergi, takip eden ayın 20 nci günü akşamına kadar gelir vergisi bakımından bağlı bulunulan vergi dairesine bir beyanname ile beyan edilir ve aynı süre içinde ödenir. Bir önceki yıl içinde tahakkuk eden bu vergiler, yıllık beyanname üzerinden bu faaliyete ilişkin olarak hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir, mahsup edilemeyen vergiler ise red ve iade edilmez.

Cari vergilendirme dönemine ilişkin ödenmemiş geçici verginin talih oyunları salonlarından elde edilen kazançca isabet eden kısmının bu madde gereğince ödenen asgari vergi kadar ki kısmı terkin edilir. Geçici verginin talih oyunları salonlarından elde edilen kazançca isabet eden kısmı, talih oyunları salonlarından sağlanan hasılatın toplam hasılat içindeki payına göre hesaplanır.

Yapılan incelemeler sonucunda bu madde gereğince ödenmesi gereken, geçmiş dönemlere ait asgari verginin eksik beyan edildiğinin tespit edilmesi halinde, eksik beyan edilen bu kısım için resen veya ikmalen asgari vergi tarh edilir ve tarh edilen bu vergiye ceza ve gecikme faizi tatbik edilir. Yıllık beyanname verme süresi geçtikten sonra bu tarhiyat, yıllık beyanname beyan edilen kazanç üzerinden hesaplanan vergiyi aşan vergi farkı için yapılır. Bir önceki dönemde ödenmesi gereken verginin yıllık beyanname mahsup edilen tutarı için ise ceza ve mahsup tarihine kadar gecikme faizi aranır.

Talih oyunları salonları işletmeciliği faaliyetinde bulunan kurumlar vergisi mükellefleri de cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere bu maddede belirtilen esaslar çerçevesinde asgari vergi öderler.

Vergi Usul Kanununun 148 ve 257 nci maddelerle, 15 nci maddenin 4 numaralı bendinde yazılı mecburiyetlerin özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen yine yerine getirilmemesi halinde, yetkili mercilerce yeniden süre belirlenerek mecburiyetlerin bu süre içinde yerine getirmeleri tebliğ edilir. Yeniden belirlenen süre içinde de mecburiyetlerini yerine getirmeyenler için bir aydan üç aya kadar hapis cezası verilir(VUK.m.361, f.1,2).

Yetkili makam ve memurlar tarafından Kamu İdare ve Müesseseleri ile gerçek ve tüzel kişilerden 148 ve 149 ncu maddeler gereğince istenen bilgileri çekinme sebebi olmaksızın vermeyenler ile 150 nci maddenin 1 ve 3 numaralı bentlerinde ya-

zılı olanlardan bahsi geçen maddedeki bildirme mecburiyetini yerine getirmeyenlere 600.000.-TL'ya kadar para cezası verilir(VUK.m.361,f.3). Bu maddenin(VUK.m.361) uygulanmasında 367 nci maddede gösterilen usule uyulur(VUK.m.361,f.4).

Vergi Usul Kanununda yazılı vergi mahremiyetine uymak zorunda olanlar bu mahremiyete uymazlarsa Türk Ceza Kanununun 198 nci maddesinde yazılı cezanın iki katına hükmedilir. Bu ceza iki aydan az olamaz. Suçları tekrar edenler bir daha devlet hizmetine giremezler(VUK.m.362).

Vergi Usul Kanununun 6 ncı maddesinin son fıkrasına göre, vergi işlemleri ve incelemeliri yapanlar, vergi mahkemelerinde, bölge idari mahkemelerinde ve Danıştay'da görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve diğer özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar. Bu yasağa uymayanlara TCK'nun 240 ncı maddesine göre ceza verilir. Bu hareketler, kaçakçılık cezasını gerektiren bir fiille iştirak veya yardım veya teşvik şeklinde olursa ayrıca VUK'nun 338,346 ve 347 nci maddeleri uygulanır(VUK.m.363).

## 2. Uzlaşma

Uzlaşma talebi, mükellef veya ceza muhatabı tarafından vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılır, aksi halde bu yola başvurulamaz. Uzlaşma usulü ile ilgili Uzlaşma Komisyonunun görevlerine ilişkin sürelerle(VUK.Ek m.5) uyulmaması halinde bunun herhangi bir yaptırımını yoktur. Bu süreler düzenleyici sürelerdir.

### 3. Vergi Hatalarının Düzeltilmesinde

Düzeltilme zamanaşımı süresi (VUK.m.126) geçtikten sonra yapılacak düzeltme başvuruları dikkate alınmaz ve idare tarafından da resen düzeltilemez. Hataları düzeltilen vergilerin iadesi ile ilgili bir yıllık hak düşürücü süreye uyulmadığı takdirde artık bu vergileri geri alma olanağı kalmaz (VUK.m.120,f.2).

### 4. Pişmanlık ve İslahta

VUK.nun 371 nci maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah hükmünden yararlanabilmek için uyulması gereken süreler hak düşürücü sürelerdir. Bu sürelere uyulmaması halinde bu haktan yararlanma olanağı kalmaz.

### 5. Cezalarda İndirim

VUK.nun 376 ncı maddesinde düzenlenen cezalarda indirim hükmünde yer alan sürelerle uyulmadığı takdirde, bu madde hükümlerinden faydalanılamaz. Bu maddedeki süreler de hak düşürücü süre niteliğindedir.

## II. VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA SÜRELER

Vergi yükümlüleri ile idare arasında vergi kanunlarının uygulanmasından doğan uyuşmazlıkların çözümü vergi yargısı organlarınca yapılmaktadır. Vergi yargısının uyuşmazlıkları çözme işlevinin yanı sıra, idarenin vergilendirme işlemlerini de denetleme işlevi vardır. Türkiye'de vergi yargısı idari yargı sistemi içinde yer alır. Vergi yargısına ilişkin kurallar Danıştay Kanunu; Bölge İdare, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahke-

melerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve İdari Yargılama Usulü Kanununda yer almaktadır. Bu kanunlar uyarınca vergi yargısı organları, vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay olmaktadır(30). Şimdi bunları kısaca inceleyelim.

### Vergi Mahkemeleri

Vergi mahkemeleri, vergi uyuşmazlıklarında genel görevli ilk derece yargı merciidir. 1993 yılı itibariyle 33 ilde kurulmuş toplam 59 mahkeme vardır.

Kazançları götürü usulde tespit edilen mükelleflerin sınıf ve derecelerinin tespiti işlemlerine karşı açılan davalar ile her türlü vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezaları toplamı 8 milyon lirayı aşmayan tarhlara ve bu miktarla sınırlı olmak üzere AATUHK.nun uygulanmasına ilişkin davalar vergi mahkemesi hakimlerinden biri(tek yargıç) tarafından çözümlenir(BİİVMK.m.7, bend 2). Bunlar dışındaki uyuşmazlıklara vergi mahkemeleri kurul halinde bakar. Mahkeme kurulları, bir başkan ve iki üyeden oluşur, üye tam sayısı ile toplanır ve oy çokluğu ile karar verir.

### Bölge İdare Mahkemeleri

Vergi yargısı içinde görevli olan Bölge İdare Mahkemeleri üst derece yargı merciilerinden birisidir. Vergi mahkeme-

---

(30) AHMET KUMRULU, Anadolu Üniversitesi AÖF Vergi Uygulamaları I.Kitabı, II.Ünite, Eskişehir 1989, s.129

lerinin tek yargıyla verdiği kararlara karşı Bölge İdare Mahkemesine başvurulabilir, bu şekilde başvurular sonucu Bölge İdare Mahkemesinin kararı kesindir ve temyiz yoluna başvurulamaz(BİİVMK.m.8/a, İYUK.m.45/1,5).

Bölge İdare Mahkemeleri, yargı çerçevesindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını da kesin karara bağlar(BİİVMK.m.8/6, İYUK.m.43/1b,c). Ayrıca diğer kanunlarla verilen görevleri de yerine getirir (BİİVMK.m.8/c; İYUK.m.27/6, m.38/4, m.40, m.41).

Bölge İdare Mahkemeleri bir başkan ve iki ũyeden meydana gelir, ũye tam sayısı ile toplanır ve oy çokluğu ile karar verir.

### Danıştay

Danıştay T.C. Anayasası m.155 ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir. Danıştay'ın vergi uyuşmazlıklarınınin czmyle ilgili olarak şu görevleri vardır:

#### a. İlk Derece Mahkemesi Olarak

Tüzük, yneltmelik vb. düzenleyici işlemlere, VUK gereğince Şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlere karşı açılacak iptal ve tam yargı davalarında Danıştay ilk derece mahkemesi olarak görevlidir(DK.m.24/1d,j). Ancak, Danıştay Kanununun 24 nc maddesi j bendi değiştirilmeden, İdari Yargılama Usulü Kanununun 37 nci maddesine eklenen

(b) bendi ile şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde, dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi yetkili kılınmıştır. Dolayısıyla, İYUK.m.37/b ile DK.m.27/j maddesi zımni olarak yürürlükten kaldırılmıştır diye düşünmekteyiz. Ama yine de DK.m.24/j hükmünün değiştirilmemiş olması aynı konuda hem vergi mahkemesi hem de Danıştay'ı görevli göstermektedir. Bu çelişkinin bu iki maddeyi uyumlaştırarak giderilmesi daha uygun olacaktır.

#### b. Temyiz Yeri Olarak Danıştay

Vergi mahkemelerinde verilen nihai kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili nihai kararlar Danıştay'da temyiz yoluyla incelenir ve karara bağlanır(DK.m.25, AY.m.155/1, İYUK.m.46). Vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği kararlara karşı temyiz yoluna başvurulamaz(İYUK.m.47). Vergi Daireleri, Maliye Bakanlığı'nın iznini almadan vergi mahkemelerinin kararları aleyhine Danıştay'da temyiz davası açamazlar(VUK.m.377,son fıkrası).

Danıştay, gerek idari gerek yargısal görevlerini daireler olarak sürdürür. Danıştay'da onu dava ve ikisi de idari olmak üzere on iki daire mevcuttur. Bunlardan üçüncü daire, vergi mahkemeleri arasında görev ve yetki uyumsuzlukları ve bağlantılı davalarla merci tayinine, vergi, resim ve harçlarla ilgili olup diğer dava dairelerinin görevleri dışında kalan işlere; dördüncü daire, gelir ve kurumlar vergilerine ilişkin davalara; yedinci daire, gümrük, katma değer, motorlu taşıtlar, taşıt

alım, veraset ve intikal ve damga vergisine ilişkin davalara; dokuzuncu daire, emlak vergisi, harçlar kanunu, köy, belediye ve özel idare gelirleri ve bunlara ilişkin tarifelerden doğan uyuşmazlıklara bakmakla görevlendirilmiştir(DK.m.27, m.28, m.31, m.33).

AATUHK'un uygulanmasına ilişkin davalar, alacağın tahakkukuna ilişkin davalara bakmakla görevli dava daireleri tarafından çözümlenir(DK.m.35).

Vergi uyuşmazlıklarıyla ilgili dava daireleri dışında Danıştay'da, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu bulunmaktadır. Bu kurul, vergi mahkemelerinden verilen ısrar kararlarını ve vergi dava dairelerinden ilk derece mahkemesi olarak verilen kararları temyizen inceler(DK.m.38/2a,b).

Vergi yargılama hukukunda süreleri, dava açma süreleri ve yargılama süreleri usulüne ilişkin süreler olarak ikiye ayrılarak inceleyeceğiz.

#### A. DAVA AÇMA SÜRELERİ

Vergi yargılama hukukunda dava açma sürelerinin sınırlandırılması gerek kişilerin, gerekse idarenin çıkarları bakımından kabul edilmiştir. Bu süre içinde, kişiler kendilerine uygulanan idari işlemlere karşı dava açıp açmamak konusunda, bu işlemlerin hukuka aykırı olup olmadığını düşünme fırsatı bulurlar; diğer taraftan bu süre sınırlaması idari işlemlerde istikrar sağlar. Dava açma süreleri saptanırken kişi yararı ile ka-

mu yararı arasındaki denge gözönünde bulundurulur. Dava açma süresinin kısa tutulması idarenin, uzun tutulması ise kişilerin yararınadır. Kamu düzeni, kamu yararının daha çok gözetilmesi ile korunduğu için, idari yargıda dava açma süresi, özel hukuktakine oranla daha kısa tutulmuştur. Özel hukukta dava açma süresi ise, hakkın esasının tabi olduğu zamanaşımı süresine veya kanunun açık olarak gösterdiği durumlarda özel dava açma sürelerine tabi tutulmuştur.

İdari Yargılama Usulü Kanununun 7 nci maddesine göre dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen durumlarda (örneğin, 2942 sayılı Kamulaştırma Kanununun 13 ncü maddesine göre, kamulaştırma kararının iptali istemiyle açılacak davaların 30 gün içinde açılması gerekir. 6183 sayılı AATUHK'nun 15 nci maddesine göre ihtiyati haciz uygulamasına, 58 nci maddesine göre ise ödeme emirlerine karşı 7 gün içinde dava açılması gerekir. DK'nun 75 nci maddesinin 1 nci fıkrasına göre, Danıştay Yüksek Disiplin Kurulu kararlarına karşı 15 gün içinde dava açılabilir) Danıştay'da ve İdare Mahkemelerinde 60 ve vergi mahkemelerinde 30 gündür. Bu süreler; vergi, resim ve harçlar ile benzer mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyumsuzluklarda: Tahakkuku tahsile bağlı vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise

ilgili merci ve komisyon kararının idareye geldiği tarihi izleyen günden başlar(İYUK.m.7/2b).

Adresleri belli olmayanlara özel kanunlarındaki hükümlere göre ilan yoluyla bildirim yapılan hallerde, özel kanununda aksine bir hüküm bulunmadıkça süre, son ilan tarihini izleyen günden itibaren 15 gün sonra işlemeye başlar(İYUK.m.7/3). İlanı gereken düzenleyici işlemlerde dava süresi, ilan tarihini izleyen günden itibaren başlar(İYUK.m.7/4).

Vergi yargılama hukukunda dava açma sürelerinin geçirilmesi durumunda, dava açma hakkı kalmaz. Dava açma süresi, dava hakkını belirli bir zaman ile sınırlandırmakta olup hak düşürücü süre niteliğindedir. Dava açma sürelerine uyulup uyulmadığı yargılamanın her aşamasında resen araştırılacak ve süre aşımı varsa dava reddedilecektir.

İYUK'nun 8 nci maddesinde sürelerle ilgili genel esaslar düzenlenmiştir. Buna göre süreler, tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar. Tatil günleri sürelerle dahildir. Eğer sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, süre tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzar. Bu kanunda sayılı sürelerin bitimi, çalışmaya ara verme zamanına(İYUK.m.61, DK.m.86) rastlarsa bu süreler, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamış sayılır.

Görevli olmayan yerlere başvurma durumlarında görev yönünden davanın reddi halinde, ilgili yerlerce verilen kararların kesinleşmesini izleyen günden itibaren 30 gün içinde görev-

li mahkemede dava açılabilir. Görevsiz yargı yerine başvuru tarihi, Danıştay, İdare ve vergi mahkemelerine başvurma tarihi olarak kabul edilir(İYUK.m.9/1).

Vergi davası açmaya yetkili olanlar VUK.m.377'de, yetkili vergi mahkemesi İYUK.m.37'de, dava açma şekli de İYUK.m.3 ve m.5'de, dava dilekçelerinin verileceği yerler de İYUK.m.4'de belirtilmiştir.

Dava dilekçeleri, Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlıklarına veya bunlara gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare veya vergi mahkemesi başkanlıkları bulunmayan yerlerde asliye hukuk hakimliklerine veya yabancı ülkelerde Türk konsolosluklarına verilir(İYUK.m.4). Bu maddede yazılı yerlere verilen dilekçeler, en geç 3 gün içinde Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlığına taahhütlü olarak gönderilir(İYUK.m.6/3).

2577 sayılı Kanunun dilekçeler üzerine uygulanacak işleme ilişkin 6 ncı maddesinin 1 nci fıkrasında, Danıştay, İdare Mahkemesi ve Vergi Mahkemesi Başkanlıklarına veya 4 ncü maddede yazılı yerlere verilen dilekçelerin harç ve posta ücretleri alındıktan sonra deftere derhal kayıtlarının yapılarak kayıt tarih ve sayısının dilekçenin üzerine yazılacağı, davanın bu kaydın yapıldığı tarihte açılmış sayılacağı belirtilen aynı maddenin 4,5,6 ncı fıkralarında herhangi bir sebeple harcın veya posta pulunun verilmemesi veya eksik verilmesi hallerinde dahi dava açılmış sayılmakta ancak harç ve posta pulu-

nun verilmesi veya tamamlanması için 30 günlük süre tanınmakta yatırmadığı takdirde dosya işlemden kaldırılmakta ve bir yıl içinde dosyanın işleme konulması istenilmediği takdirde davanın açılmamış sayılmasına karar verilmektedir. Bu maddelerin birlikte incelenmesinden dava dilekçesinin kayda geçtiği tarihin dava açma tarihi olarak alınması gerektiği harç ve posta pulunun sonradan tamamlanabileceği sonucuna varılmaktadır(31).

Dilekçe, yapılan ilk inceleme sonucu kanuna uygun bulunursa(İYUK.m.14), davalıya tebliğ olunur(İYUK.m.16/1). Tebligat işlemleri, İYUK.m.60'a göre Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılır. Davalının savunması, buna karşı davacının hazırlayacağı ikinci dilekçe ve davalının vereceği ikinci savunmasına karşılık davacı cevap veremez. Ancak davalının ikinci savunmasında, davacının cevaplandırması gereken hususların bulunduğu davanın görülmesi sırasında anlaşılırsa, davacıya cevap vermesi için süre verilir(İYUK.m.16/2).

Taraflar yapılacak tebliğlere karşı tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde cevap verebilirler(32). Bu süre, ancak haklı sebeplerin bulunması halinde, taraflardan birinin isteği

---

(31) DŞ.,9.D.,E.1984/2343,K.1985/143

(32) Kanunlar cevap verme süresini kısaltmış olabilirler.

Örneğin, 2954 sayılı Türkiye Radyo ve Televizyon Kanununun 23 ncü maddesinin son fıkrasına göre cevap verme süreleri onar gündür.

üzerine görevli mahkeme kararı ile 30 günü geçmemek ve bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir. Sürenin geçmesinden sonra yapılan uzatma talepleri kabul edilmez. Taraflar, sürenin geçmesinden sonra verecekleri savunmalara veya ikinci dilekçelere dayanarak hak iddia edemezler(İYUK.m.16/3,4).

Vergi yargısında yazılı usul ve dosya üzerinden inceleme asıldır. Ancak, Danıştay ile İdare ve Vergi Mahkemelerinde açılan iptal ve 10 milyon lirayı aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı 10 milyon lirayı aşan vergi davalarında, tarafların birisinin istığı üzerine duruşma yapılır. Temyiz ve itirazlarda duruşma yapılması tarafların isteğine ve Danıştay veya Bölge İdare Mahkemesinin kararına bağlıdır. Danıştay, mahkeme ve hakim resen duruşma yapılmasına karar verebilir. Duruşma davetiyeleri duruşma gününden en az 30 gün önce taraflara gönderilir(İYUK.m.17/1,2,4,5). Duruşma yapıldıktan sonra en geç 15 gün içinde karar verilir. Ara kararı(İYUK.m.20/1) verilen hallerde, bu kararın yerine getirilmesi üzerine, dosyalar öncelikle incelenir(İYUK.m.19). Resen araştırma ilkesi gereği vergi mahkemeleri davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar(İYUK.m.20/1). Zamanında ibraz edilmeyen belgelerin kabulü mahkemenin taktirine bağlıdır(İYUK.m.21). Dava görüşülürken tutanak tutulur. Konular aydınlandıkça sırasıyla oya konur ve karara bağlanır. Azınlıkta kalanların görüşleri kararların altına yazılır(İYUK.m.22, m.23).

Yükümlü tarafından açılan davada karar davanın kabulü yolunda ise, vergi dairesinin işlemi iptal edilir. Tarhiyatın terkinini, ödenmiş vergilerin iadesi, haciz vb. işlemlerin kaldırılması yolunda karar verilir. Vergi dairesince açılan dava kabul edilirse, taktir ve tadilat komisyonlarınca yapılan değerlendirme geçersiz olur. Yükümlünün açtığı dava reddedilirse, tarh edilmiş vergi tahakkuk etmiş olduğundan ödenmesi gereken aşamaya gelir. VUK.m.112/3'e göre açtıkları dava sonucunda haksız çıkan yükümlüler, dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organının kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi ödemek istemeyen yükümlüler, dava açması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezaları kendi istekleriyle dava sırasında tamamen veya kısmen ödeyebilirler.

Vergi mahkemesi kararının diğer bir sonucu da, bu kararın ilgili mercilerce uygulanması zorunluluğudur. İYUK.m.28'e göre, Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare ve Vergi Mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarına göre idare en geç 30 gün içinde işlem yapmak zorundadır. Ancak, haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili vergi davalarında vergi mahkemelerince verilen kararlar hakkında, bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir.

Buna uyulmadığı takdirde idare aleyhine maddi ve manevi tazminat davası açılabilir(İYUK.m.28/3). Mahkeme kararını kasten uygulamayan ilgili idare ve kamu görevlileri aleyhinede dava açılabileceği gibi(İYUK.m.28/4), kararın uygulanması idarece geciktirilirse idare kanuni gecikme faizi ödemek zorundadır (İYUK.m.28/5,6).

## B. KANUN YOLU SÜRELERİ

Vergi yargısı organlarının nihai kararlarına karşı aynı organa veya bir üst yargı organına başvurma olanağı vardır. Kanun yolu başvuruları belli sürelerle sınırlandırılmıştır. Bu sürelere uyulmazsa kanun yollarına başvurma hakkı düşer. Kararlara karşı başvurma yolları ve süreleri tek tek inceleyeceğiz.

### 1. İtiraz Süresi

Vergi mahkemelerinin tek yargıçlı olarak verdiği nihai kararlara, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki Bölge İdare Mahkemesine itiraz edilebilir. İtiraz süresi, vergi mahkemelerinin tek hakimli olarak verdiği nihai kararların tebliğ tarihini izleyen 30 gündür.

Bölge İdare Mahkemesi evrak üzerinde yaptığı inceleme sonunda, maddi olaylar hakkında edinilen bilgiyi yeterli görürse veya itiraz sadece hukuki noktalara ilişkin ise işin esası hakkında karar verir. Aksi halde gerekli incelemeyi ve tahkikatı kendisi yaparak esas hakkında yeniden karar verir.

Ancak, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan itirazı haklı bulursa veya davaya görevsiz hakim tarafından bakılmış olması halinde kararı bozar ve dosyayı geri gönderir, Bölge İdare Mahkemesinin bu kararları kesindir; temyiz yoluna başvurulamaz (İYUK.m.45/4,5).

Bölge İdare Mahkemelerinde davanın itiraz yoluyla incelenmesinde, daha önce tek yargıçlı mahkemelerde o davayı hükme bağlayan yargıç bulunamaz (İYUK.m.45/6). Bu karar, bir yargıcın hem hüküm veren hem de verdiği hükmü denetleyen kişi olma durumundan kurtarmak için getirilmiştir (33).

Bölge İdare Mahkemelerine itiraz yoluyla başvurma vergi mahkemesi kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak, Bölge İdare Mahkemesi teminat karşılığında, vergi mahkemesinin kararının yürütülmesinin durdurulmasına karar verebilir. Kararın bozulması kararın yürütülmesini kendiliğinden durdurur (İYUK.m.52/1,4).

## 2. Temyiz Süresi

Vergi mahkemelerinin nihai kararları, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştay'da temyiz edilebilir. Temyiz için başvuru süresi, vergi mahkemelerinin nihai kararlarının tebliği tarihinden başlayarak 30 gündür. Vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği kararlar ve bölge idare mahkemesinin kararları temyiz edilemez (İYUK.m.46/1,2, m.47, m.45/5). Özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay Dava Daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı tebliğ tarihini izleyen 30 gün içinde Danıştay'da temyiz yo-

---

(33) SADIK KIRBAŞ, Vergi Hukuku, Ankara 1984, s.205

luna başvurulabilir(İYUK.m.46/2). İdare ve vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği kararlar temyiz edilemez(İYUK.m.47).

Temyiz istemleri Danıştay Başkanlığına hitaben yazılmış dilekçeler ile yapılır. Temyiz dilekçeleri, ilgisine göre kararı veren mahkemeye, Danıştay'a veya İYUK'nun 4 ncü maddesinde belirtilen mercilere verilir ve kararı veren mahkeme veya Danıştay'ca karşı tarafa tebliğ edilir. Karşı taraf tebliğ tarihini izleyen 30 gün içinde cevap verebilir. Cevap veren, kararı süresinde temyiz isteminde bulunabilir. Bu taktirde bu dilekçeler temyiz dilekçesi yerine geçer(İYUK.m.48/1-3).

Yürütmenin durdurulması isteği bulunan temyiz dilekçeleri, karşı tarafa tebliğ edilmeden dosya ile birlikte, yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verilmek üzere, kararı veren mahkemece Danıştay Başkanlığına, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda, görevli dairece Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'na gönderilir. Bu kurul, yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verir ve sonra tebligat bu kurulca yapılarak dosya tamamlanır(İYUK.m.48/5).

Temyiz ve itiraz yoluna başvurulmuş olması, hakim, mahkeme veya Danıştay kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak, bu kararların teminat karşılığında yürütmenin durdurulmasına, temyiz istemini incelemeye yetkili Danıştay Dava Dairesi Kurulu veya itirazı incelemeye yetkili bölge idare mahkemesi karar verebilir. Davanın reddine ilişkin kararların temyizi halinde, dava konusu işlem hakkında yürütmenin durdurul-

ması kararı verilebilmesi 27 nci maddede öngörülen koşulun varlığına bağlıdır(İYUK.m.52).

Temyiz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin tamamı ödenmemiş ise, kararı veren mahkeme veya Danıştay Daire Başkanı, temyiz edenden 15 günlük süre içinde tamamlamasını yazılı olarak ister. Bu süre içinde harç ve giderlerin tamamı ödenmezse mahkeme veya ilk derece mahkemesi olarak davaya bakan Danıştay Dairesi, kararın temyiz edilmemiş sayılmasına karar verir. Temyizin kanuni süre geçtikten sonra yapılması halinde de, kararı veren mahkeme veya ilk derece mahkemesi olarak davaya bakan Danıştay Dairesinin bu kararları ile İYUK.m.48'in 2 nci fıkrasında belirtilen temyiz isteminde bulunmamış sayılmasına ilişkin kararlarına karşı, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 7 gün içinde temyiz yoluna başvurulabilir(İYUK.m.48/6).

Danıştay incelemesini dosyadaki belgelere göre yapar. Bölge idare mahkemesinde olduğu gibi Danıştay'ın bizzat soruşturma yaparak esas hakkında karar vermesi söz konusu değildir. Bu durum Danıştay'ın yüksek derecede bir içtihat mahkemesi olmasının bir sonucudur.

Danıştay tarafların istemi üzerine ya da kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir(İYUK.m.17).

Danıştay temyiz incelemesi sonucunda kararı onaylar ya da bozar. Bozma tümüyle olabileceği gibi kısmen de olabilir.

Temyiz incelemesi sonunda Danıştay; görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmesi, usul hükümlerine uyulmamış olması nedenleriyle incelenen kararı bozar(İYUK.m.49/1a,b,c). Temyiz incelemesi sonunda karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise kararın düzeltilerek onanmasına karar verilir(İYUK.m.49/2). Danıştay'ca bozulan kararın dosyası kararı veren mahkemeye gönderilir. Mahkeme, dosyayı öncelikle inceler ve varsa gerekli tahkik işlemlerini tamamlayarak yeniden karar verir. Mahkeme eski kararında ısrar edebilir(34). İsrar kararının ilgili tarafından temyizi halinde dava, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nca incelenir. Danıştay ilgili dava dairesinin kararı uygun görülürse mahkemenin kararı bozulur, aksi halde onanır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun kararlarına uyulması zorunludur(İYUK.m.49/4).

Kararların kısmen onaylanması veya kısmen bozulması halinde, kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilir(İYUK.m.49/5).

---

(34) "... ısrar kararından söz edebilmek için, mahkemenin ilk kararında dayandığı gerekçe ile ısrar kararında dayandığı gerekçenin aynı olması gerekir. Bu itibarla mahkeme tarafından ilk karardaki sonuca varılmış olması bu kararın ısrar kararı niteliğinde olduğunu göstermez...."

VDDGK.30.1.1987 gün ve E.1986/23, K.1987/1, DD. S.68-69  
s.255

Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davaların temyizden incelenmesinde de, İYUK'nun 49 ncu maddesinin 4 ncü fıkrası dışındaki diğer fıkraları kıyasen uygulanır.

Temyiz incelemesi sonucunda verilen karar, dosyasıyla birlikte kararı veren mahkemeye veya Danıştay dairesine gönderilir. Bu karar, dosyanın mahkemeye veya Danıştay dairesine geldiği tarihten itibaren 7 gün içinde taraflara tebliğ edilir (İYUK.m.50).

### 3. Kanun Yararına Bozma

Bölge idare mahkemesi kararları ile vergi mahkemesince ve Danıştay'ca ilk derece mahkemesi olarak verilip temyiz edilmediği için kesinleşmiş olan kararlar, niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonuç doğuruyorsa, ilgili bakanlıkların(Maliye Bakanlığı) gerekli görmesi halinde veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz edilir. Temyiz isteği yerinde görülürse, kanun yararına bozulur. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme ve Danıştay kararlarının hukuki sonuçlarını kaldırmaz. Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazetede yayınlanır(İYUK.m.51). Kanun yararına bozma yolu ile hukuka aykırı içtihatların yerleşmesi önlenmek istenmiştir.

### 4. Yargılamanın Yenilenmesi

Danıştay, bölge idare ve vergi mahkemelerinin kararları hakkında, İYUK.m.53'de yazılı nedenlerin varlığı halinde yargılamanın yenilenmesi istenebilir. Yargılamanın yenilenmesi, is-

tekleri, esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanır(İYUK.m.53/1,2).

Yargılamanın yenilenmesinin istenebilmesi için; yeni belgenin elde edildiği(İYUK.m.53/1a), hilenin ortaya çıkarıldığı(İYUK.m.53/1e), yalan yere yemin ve beyan edildiğinin mahkeme kararıyla belirlendiği(İYUK.m.53/1b), karar esas olarak alınan ilâm hükmünün kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkmasından(İYUK.m.53/1c) haberdar olduğunu, vekil veya kanuni temsilci olmayan kimseler ile davanın görülüp karara bağlanmış ve çekilmeye mecbur olan başkan, üye veya hakim katılmasıyla karar verilmiş olması hallerinde(İYUK.m.53/1f,g), tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme veya başka bir mahkeme tarafından önceki ilâmın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması durumunda(İYUK.m.53/1h) yargılamanın yenilenmesi süresi, 1/h bendinde yazılı sebep için 10 yıl, diğer sebepler için 60 gündür. Bu süreler, dayanılan sebebin istemde bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlayarak hesaplanır(İYUK.m.53/3).

Karşı tarafın savunması alındıktan sonra istekler incelenir ve kanunda yazılı sebepler varsa davaya yeniden bakılarak karar verilir. Tarafların yargılamanın yenilenmesi ve kararın düzeltilmesi istemleri, kanunda yazılı sebeplere dayanmıyor ise, isteğin reddine karar verilir(İYUK.m.55/2,3).

## 5. Kararın Düzeltilmesi

Danıştay'da dava daireleri veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurullarının temyiz üzerine verdikleri kararlar ile Bölge İdare Mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında, bir defaya mahsus olmak üzere kararın tebliğ tarihini izleyen 15 gün içinde taraflarca; kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların kararda karşılanmamış olması, bir kararda birbirine aykırı hükümler bulunması, kararın usul ve kanuna aykırı bulunması, hükmün esasının etkileyen belgelerle hile ve sahtekarlığın ortaya çıkmış olması durumlarında kararların düzeltilmesi istenebilir(İYUK.m.54/1a,b,c,d).

Danıştay Dava Daireleri ve Vergi Dava Daireleri Genel Kurulları ile bölge idare mahkemeleri, kararın düzeltilmesi isteminde ileri sürülen sebeplerle bağlıdır(İYUK.m.54/2)(35).

---

(35) Dava Daireleri ve Genel Kurulların İYUK.m.54 ün 2 nci fıkrası uyarınca karar düzeltme dilekçesinde ileri sürülen sebeplerle bağlı kalma zorunluluğunun İYUK.m.2 deki iptal sebepleri ile sınırlı olduğu fakat kamu düzeni ile ilgili olan dava açma süresini kapsadığı ve dolayısıyla davanın görülmesi sırasında dikkate alınmayan süre aşımının karar düzeltme dilekçesinde ileri sürülmesi dahi resen dikkate alınması gerektiği hakkında Danıştay içtihatı birleştirme Kararı, T.24.2.1973, E.1970/1, K.1973/1(RG.T.13.10.1973, S.14684).

Kararın düzeltilmesi istekleri esas kararı vermiş olan daire veya kurulca incelenir. Dosyanın incelenmesinde tetkik hakimliği yapanlar, aynı konunun düzeltme yoluyla incelenmesinde bu görevi yapamazlar(İYUK.m.54/4).

Tarafların kararın düzeltilmesi istekleri, esas kararı vermiş olan daire, kurul ve bölge idare mahkemesince incelenir. Dosyanın incelenmesinde tetkik hakimliği yapanlar, aynı kanunun düzeltme yoluyla incelenmesinde bu görevi yapamazlar(İYUK.m.54/3). Tarafların yargılamanın yenilenmesi ve kararın düzeltilmesi istekleri, kanunda yazılı sebeplere dayanmıyor ise, istemin reddine karar verilir(İYUK.m.55/3).

#### 6. Kararın Açıklanması veya Aykırılığın Giderilmesi

Danıştay, bölge idare mahkemeleri, vergi mahkemelerince verilen kararlar yeterince açık değilse veya birbirine aykırı hükümler taşıyorsa, taraflardan her biri kararın açıklanmasını veya aykırılığın giderilmesini isteyebilir. Görevli daire veya mahkeme işi inceler ve bu konudaki kararı taraflara tebliğ edilir. Açıklama veya aykırılığın kaldırılması, kararın yerine getirilmesine kadar istenebilir(İYUK.m.29/1,4,5).

#### 7. Açıklama ve Yanlışların Düzeltilmesi

Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve Bölge İdare Mahkemelerince verilen kararlar yeterince açık değilse, ya da aykırılığın giderilmesini isteyebilirler. Açıklama ya da aykırılığın kaldırılması, kararın yerine getirilmesine kadar iste-

nebilir. Mahkemenin bu istem üzerine vereceği karar taraflara tebliğ edilir(İYUK.m.29). Kararda tarafların adı, soyadı, sıfatı ile ilgili maddi hata bulunuyorsa ya da hükümde hesap yanlışlıkları yapılmışsa taraflar kararı vermiş olan daire ya da mahkemeye başvurarak bunların düzeltilmesini isteyebilirler. Düzeltmeye karar verilirse durum, ilâmın altına yazılır (İYUK.m.30).

### III. VERGİ İCRA HUKUKUNDA SÜRELER

Vergiler normal olarak tahakkuk ettikten belirli bir süre sonra, kanunlarında gösterilen ödeme sürelerinde ödenirler. Bu süreler içinde ödenmeyen vergiler AATUHK hükümleri uygulanarak cebri icra yoluna başvurulur. İdarenin vergi icra hukukuna ilişkin işlemlerine karşı, kişilerin kanunla belirlenmiş süreler içinde yargı organlarına başvurabilmeleri kabul edilmiştir.

Devletin yaptırım gücünü kullanarak vergi alacağının cebren tahsilini düzenleyen dal, şekli vergi hukukunun bir alt dalı olan vergi icra hukukudur. Vergi icra hukuku cebri tahsil usulünün yanı sıra devlet açısından vergi alacağını güvence altına alan bir kısım önlemleri AATUHK'da, rüçhan hakkı(m.21), teminat isteme(m.9), ihtiyati haciz(m.13), ihtiyati tahakkuk (m.17), hükümsüz sayılan işlemler(m.24-31) ve diğer önlemler (m.22,23,32,33,34,35,36) olmak üzere sayılmıştır.

## A. CEBREN TAHSİL İŞLEMLERİNDE SÜRE

Ödeme süresi içinde ödenmeyen kamu alacağı, tahsil dairesince cebren tahsil edilir. Cebren tahsil şekilleri ise AATUHK'un 54ncü maddesinde şu şekilde sayılmıştır: Kamu borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse teminatın paraya çevrilmesi veya kefilin takibi; kamu borçlusunun borcuna yetecek miktardaki malların haczedilerek paraya çevrilmesi; gerekli şartlar var ise borçlunun iflasının istenmesi gibi.

Vadesinde ödenmeyen kamu alacağı için ödeme emri çıkarılır. Yazılı şekle tabi olan ödeme emrinde borcun 7 gün içinde ödenmesi veya mal bildiriminde bulunması gereği tebliğ olunur(AATUHK.m.55). Ödeme emrine karşı borç 7 gün içinde ödenmez ya da mal bildiriminde bulunulmazsa alacağın cebren tahsil yoluna gidilir. Yoksa borçlunun mal bildiriminde bulunmasını sağlamak için 3 ayı geçmemek üzere hapis ile zorlanmasını, sıkıştırılmasını hükme bağlamıştır(AATUHK.m.55,f.2).

Karşılığında teminat gösterilmiş borç, 7 gün içinde ödenmezse teminat paraya çevrilir; kefalet sözkonusu ise kefil takip edilir(AATUHK.m.56,m.57). Teminata bağlı alacaklar vadesinde ödenmez ise bunlar için ödeme emri çıkarılmaz; borcun 7 gün içinde ödenmesi, aksi halde teminatın paraya çevrileceği borçluya bir yazı ile bildirilir; bu yazı ödeme emri hükmündedir.

Bir başka cebren tahsil şekli de haciz ve paraya çevirmesidir. Borçlunun, mal bildiriminde gösterdiği veya tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya 3. şahısların elindeki men-

kul ve gayrimenkul malları, alacak ve haklarından kamu alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haciz edilir(AATUHK.m.62,f.1). Tahsil dairesi, borçlunun haklarını tasfiye bakımından onun sahip olduğu bütün yetkileri kullanarak bir intifa hakkı veya taksim edilmemiş bir miras veya iştirak halinde tasarruf olunan bir mal hissesi gibi malların paraya çevrilebilir hale gelmesini genl hükümler dairesinde sağlar(AATUHK.m.63)

Kamu alacağının cebren tahsil şekillerinden birisi de, İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre iflasın istenmesidir. Bunun için iflası istenen kişinin iflasa tabi kişilerden olması ve kanundaki iflas koşullarının bulunması gerekir. İflas dairesi, kamu alacağının iflas masasına getirilmesini sağlamak için hakkında iflas açılan kişiler ile basit ve adi tasfiye şekillerinden hangisinin uygulanacağını bulunduğu yerdeki kamu idarelerine bildirmek zorundadır(AATUHK.m.100).

Borçlunun konkortatoya gitmesi kamu alacağını ya da iflası bağlamaktadır(AATUHK.m.101).

Kamu borcunun vadesinde ödenmesi veya haciz yoluna gidilmesi, haczedilmiş malların paraya çevrilmesi kamu borçlusunu zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı kamu idaresi vergi, resim, harç tahkik ve takiplerine ait masrafı, vergi cezası, para cezası ve gecikme zammı alacakları iki yıla, bu alacaklar dışında kalan kamu alacakları ise beş yıla kadar faiz alınarak tecil edilebilir(AATUHK.m.48,f.1). Tecil faizi,

7 Ocak 1994 tarihinde 21811 numaralı ve 381 seri nolu Tahsilat Genel Tebliği'ne göre, yıllık tecil faizi oranı %78'e çıkarılmıştır. Tecil faizinin hesaplanmasında, tecil kapsamına giren ayların fiili gün sayısı esas alınırken yılın da fiili gün sayısı olan 365'in esas alınması gerektiği yönünde Danıştay kararı vardır(36).

Borcun tecilini talep eden ancak talepleri uygun görülme-  
yerek reddedilen borçlular, sözkonusu borçlarını, reddin tebliği tarihinden itibaren 30 güne kadar verilebilecek ödeme süresi içinde ödedikleri takdirde, bu kamu alacağı, ödendiği tarihe kadar faiz alınmak suretiyle tecil olunur(AATUHK.m.48,f.2).

Tecil konusu olmuş kamu alacağı hakkında yargı organlarınca icranın tehiri kararı verilmiş olabilir. Bu tehirin süresi, tecil süresinden az ise kamu alacağı yeniden taksit bağlanarak tehirin bitiminden tecil süresi sonuna kadar olan zaman içinde alınır. Eğer tehir süresi tecili aşıyorsa, yapılmış olan tecil hükümsüzdür. Takibatın, yargı organlarınca tehiri iki yıllık tecil süresini aşıyorsa tecil süresi uzatılmaz(AATUHK m.49).

Borçlunun eşinin, kan ve sıhriyet olarak ana-baba ve çocukların ölümü durumunda, borçlu hakkında takip üç gün geriye bırakılır. Borçlunun ölümü halinde terekesinden kamu alacağının takibi üç gün geri bırakılır. Mirasçılar mirası red veya kabul etmemişlerse bu konuda Medeni Kanunda öngörülen süreler geçinceye kadar takip geri bırakılır(AATUHK.m.50).

---

(36) DŞ.,3.D., E.1986/2025, K.1986/2409, DD.,S.66,s.320-323

Kamu alacağının ödeme süresi içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı %10 gecikme zammı uygulanır, ay kesirleri tam ay olarak hesaplanır(37). VUK'na göre uygulanan kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları hariç, ceza niteliğindeki kamu alacaklarına gecikme zammı uygulanmaz(AATUHK.m.51).

## B. CEBREN TAHSİL İŞLEMLERİNE KARŞI YARGI YOLU SÜRELERİ

### 1. Ödeme Emrine Karşı Yargı Yolunda Süre

AATUHK'un 58 nci maddesine göre, kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, "böyle bir borcu olmadığı", "kısmen ödenmediği" veya "zamanaşımına uğradığı" hakkında tebliğ tarihini izleyen 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait dava işlerine bakan vergi mahkemesine dava açabilir. Buradaki 7 günlük itiraz süresi, "özel dava açma süresidir". Çünkü İYUK'nun 7 nci maddesinin 1 nci fıkrası, dava açma süresini genel olarak vergi mahkemelerinde açılacak davalar için dava açma süresini "genel" olarak belirleyen bir hüküm getirmiş ve bu süreyi 30 gün olarak belirlemiştir. Ancak aynı hükümde, özel kanunlarında gösterilen ~~dava açma~~ süreleri saklı tutulmuştur(38). Davanın şekli, incelenmesi ve dava incelemelerinin iadesi hakkında VUK nu hükümleri uygulanır. Borcun bir kısmına itiraz eden borçlunun, itiraz ettiği kısma ne amaçla itiraz ettiğini ve miktarını açıkça göstermesi gerekir, aksi halde dava açılmamış sayılır. Vergi mahkemesi ödeme emrine karşı açılan davayı en geç

---

(37) DŞ.,4.D., E.1979/5873, K.1980/2900 , DD.,S.45, s.150,152

(38) DŞ.,9.D., E.1984/1630, K.1986/3633 , DD.,S.57, s.215,218

7 gün içinde karara bağlamak zorundadır. Davasında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan borcunu %10 zamla ödemesi istenir. Bu hüküm, kötü niyetli davaları önleme amacını güdüyor. Söz konusu zam gecikme zammından farklıdır. Bu zam da ödenmesi gereken tarihte ödenmezse gecikme zammına tabi olur.

Bu maddede dava açma nedenleri tek tek sayılmak suretiyle sınırlandırılmıştır. Ancak hangi hallerde borcun yok sayıldığı, maddede geçen zaman aşımı tabirinin tahakkuk zaman aşımı mı yoksa tahsil zaman aşımı mı olduğu belirtilmemiştir. Hatta zaman aşımıyla ilgili hususların aynı zamanda böyle bir borcun olmadığı kapsamına girip girmediği de tartışılır haldedir(3)

Genel olarak borcun tamamen ödenmesi, kamu idaresinden alacaklı olan borçlunun mahsup isteminde bulunması, kamu borcunun muaccel hale gelmemesi, ödeme emri tebliğ edilen kamu borcunun daha önce tahakkuk etmemiş olması, veya tahakkukuyla ilgili olarak yapılan tebligatın hükümsüz olması hallerinde borcun olmadığı ileri sürülebilir. Doğal olarak tahsil zaman aşımından sonra tebliğ edilen ödeme emirleri üzerine de dava açmak mümkündür. Ancak kendisine ödeme emri tebliğ edilen şahıs; ödeme emrinde belirtilen kamu alacağının daha önce zaman aşımına uğradığını ileri sürerse bu husus ödeme emrine itiraz nedeni olarak kabul edilecek midir? Gerçekten bu derece önemli bir konuda yargı organları değişik kararlar vermişlerdir.

---

(39) MUSTAFA BOZBIYIK, Ödeme Emrine İtiraz ve İctihadı Birleştirme Kararı, Vergi Sorunları Dergisi, 1988/4  
İstanbul, s.6

Örneğin, Danıştay 7 nci Dairesi 1968/69 esas 1968/1798 sayılı kararında; tahakkuk zamanaşımına uğradığı anlaşılan kamu alacağı için tanzim edilen ödeme emrine yapılan itiraz haklı bulunurken aynı daire, 1970/1443 esas 1971/2430 sayılı kararında ise kamu alacağının tahsili sırasında tahakkuk zamanaşımıyla ilgili iddiaların incelenmeyeceği yolunda karar vererek ödeme emrine yapılan itirazı red etmiştir. Keza Danıştay 4 ncü Dairesinde ödeme emriyle ilgili olarak yapılan itirazlarda tahakkuk zamanaşımıyla ilgili itirazların incelenmemesi gerektiği şeklinde verilmiş olan kararları bulunmaktadır.

Tahsilat sırasında tahakkukla ilgili hususların itiraz nedeni olarak kabul edilip edilmeyeceği yargı mercilerinde de kesin bir karara bağlanmış konu değildir. Ancak Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 1986/3 esas 1987/1 sayılı kararıyla bu anlaşmazlık ortadan kalkmıştır: Bu karara göre tahakkuk zamanaşımının geçmesiyle tahsili olanaksız duruma gelen bir vergi borcunun 58 nci madde de sayılan üç halden "böyle bir borcu olmadığı" yolundaki itiraz nedeninin kapsamı içinde düşünülmesi zorunludur. Dolayısıyla ödeme emrinin tebliği zamanaşımında, tahakkuk zamanaşımının yargı mercilerince resen incelenebileceğini ve zamanaşımının varlığı halinde ödeme emrinin iptali yoluna gidebileceklerini kabul etmek gerekmektedir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun Tebligat ve cevap verme hallerini düzenleyen 16 ncı maddesinde; dava dilekçelerinin ve eklerinin birer örneğinin davalıya, davalının vereceği savunmanın davacıya tebliğ olunacağı, davanın

ikinci dilekçesi davalıya, davalının verdiği ikinci savunmanın da davacıya tebliğ edileceği, diğer taraftan tarafların yapılacak bu tebliğlere karşı, tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde cevap verebilecekleri belirtilmiştir. Davalının ikinci savunma verme süresi geçmeden tekemmül etmeyen dosyanın karara bağlanmasında isabet bulunmadığı hakkında Danıştay 4 ncü Dairesinin kararı mevcuttur(40).

Ödeme emrine karşı dava açıldığında ödeme kendiliğinden durmaz, bunun için borçlunun teminat göstermesi gerekir (AATUHK.m.58,f.3).

Ödeme emrinin tamamına karşı açılan davanın tamamen veya kısmen reddi halinde, borçlu red kararının kendisine tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde mal bildiriminde bulunmak zorundadır(AATUHK.m.58,f.7). Borcun bir kısmına karşı açılan davalar, mal bildiriminde bulunma süresini uzatamaz (AATUHK.m.58,f.8).

AATUHK'nun 58 nci maddesinin 6 ncı fıkrasında, vergi mahkemelerinin bu konudaki kararları kesindir denilmektedir. Ancak, İdari Yargılama Usulü Kanununun 46 ncı maddesinin lnci fıkrasında, "Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararları, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştayda temyiz edilebilir." denilerek AATUHK un bu hükmü geçersiz kılınmaktadır.

---

(40) DŞ.,4.D.,E.1984/1233,K.1984/4171 Danıştay Dergisi S.58 s.158-159

## 2. Cebren Tahsilde Diğer Davalar

Vergi icra hukukunda tahsil ile ilgili, ödeme emri dışında dava konusu yapılabilecek işlemleri iki kategoride toplayabiliriz. Birinci kategoriyi, cebri tahsil ile ilgili idari işlemler dolayısıyla vergi yargısının görev alanına giren davalar oluşturur. Bu davalar (AATUHK.m.66,m.67,m.68), ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk gibi güvence önlemleri ile ilgili davalar(AATUHK.m.15,m.20)dır. Haklarında ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulananlar haczin uygulandığı, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait davalara bakan vergi mahkemelerine dava açabilirler. Bu davalarda görevli ilk derece yargı mercii, vergi mahkemesidir(BİİVME m.6/6,İYUK.m.37/6). Vergi mahkemelerinin kararlarına karşı bölge idare mahkemesinde itiraz yoluna gidilebilir(İYUK.m.45) ya da Danıştay'da temyiz davası açılabilir(İYUK.m.46).

Cebri tahsil uygulaması ile ilgili ikinci kategorideki davalar ise mülkiyetle ilişkin olup bunlar adli yargının görev alanına girmektedir. Bu tür davalar, haciz sonucu satılan gayrimenkullerde ihalenin feshi için açılan davalar(ihalenin ilgililere tebliğ edildiği tarihten başlayarak 7 gün içinde açılır, temyiz süresi dava sonucunun tebliğinden itibaren 10 gündür(AATUHK.m.99) ve kamu alacağı için güvence önlemleri arasında yer alan, hükümsüz sayılan tasarrufların iptaline ilişkin davalar(AATUHK.m.24-30) bulunmaktadır. Hükümsüz sayılan tasarrufların iptalinde hazine davacı, üçüncü kişiler ise davalıdır.

Bu çalışmada, birinci bölümde süreleri çeşitli açılardan sınıflandırdıktan sonra ikinci bölümde, şekli vergi hukukunda süreler konusunu incelemeye çalıştık. Bu incelemede önce, vergi usul hukukunda vergi ödevleri ile ilgili süreleri, daha sonra vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarından olan uzlaşma usulünde süreleri, vergi hatalarının düzeltilmesi usulünde süreleri inceleyerek pişmanlık ve ıslah hükmünde süreler konusunda kanunlara dayanılarak açıklamalar yapılmıştır. Daha sonra idareyi ve mükellefi, vergi yargısının uzun zaman alan işlemlerinden kurtarmak ve verginin bir an önce tahsil edilmesini sağlamak amacıyla vergi hukukumuzda yer alan cezalarda indirim konusuna değinilmiştir ve vergi usul hukukunda sürelere uyulmaması halinde bunların yaptırımlarının neler olacağı üzerinde durulmuştur.

Vergi yükümlüleri ile idare arasında vergi kanunlarının uygulanmasından doğan uyuşmazlıkların çözümünde görevli vergi yargısı organlarına dava açma süreleri ve kanun yolu süreleri, gerek kişiler gerekse idarenin çıkarları açısından oldukça önemlidir. Dava açma süreleri saptanırken kişi yararı ile kamu yararı arasındaki denge gözönünde bulundurulur. Dava açma süresinin kısa tutulması idarenin, uzun tutulması ise kişilerin yararınadır. Kamu düzeni, kamu yararının daha çok gözetilmesi ile korunduğu için, idari yargıda dava açma süresi, özel hukuktakine oranla daha kısa tutulmuştur. Vergi yargılama hukukunda dava açma sürelerinin geçirilmesi durumunda, dava açma hakkı kalmaz. Dava açma süresi, dava açma hakkını belirli bir zaman

ile sınırlandırdığı için hak düşürücü süre niteliğindedir. Vergi yargısı organlarının nihai kararlarına karşı aynı organa veya bir üst yargı organına başvurma olanağı vardır. Kanun yolu başvurularını belli sürelerle sınırlandırılmıştır. Bu sürelere uyulmazsa kanun yollarına başvurma hakkı düşer.

Vergilerin normal olarak tahakkuk ettikten belirli bir süre sonra, kanunlarında gösterilen ödeme sürelerinde ödenir. Bu süreler içinde ödenmeyen vergiler, AATUHK hükümleri uygulanarak cebri icra yolu ile tahsil olunur.

## Üçüncü Bölüm

### MADDİ VERGİ HUKUKUNDA SÜRELER

Maddi vergi hukuku kişileri vergi borçlusu durumuna sokan konularla uğraşır. İlke olarak bir süre kuralı, özel bir vergi hukukunda düzenlenmişse maddi vergi hukukunun konusunu oluşturur. Vergi borcunun sona ermesine ilişkin süre hükümleri, maddi vergi hukuku ile ilgilidir. VUK'nunda (m. 113,m.114) ve AATUHK'da (m.102-104) belirtilen zamanaşımı sürelerinin geçmesiyle kural olarak vergiyi tarh, tahakkuk ve tahsil etmek olanağı kalmaz.

#### I. VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI SÜRELERİ

Vergi hukukunda zamanaşımı, alacaklı kamu idaresinin kanunla belirlenmiş süreler içinde vergiyi tahakkuk ettirmemesi veya tahsil etmemesi durumunda, artık bu işlemleri yapma olanağının ortadan kalkması anlamını taşır(1).

Devletin vergi taleplerinin zamanaşımı süreleri ile sınırlandırılması, vergiden doğan hukuki ilişkinin uzun zaman askıda kalmadan açıklığa kavuşmasını sağlar. Böylece vergi

---

(1) NAMİ ÇAĞAN, age.,s.104

idaresi borçların takibi konusunda daha dikkatli olma zorunluluğu duyar. Vergi hukukunda zamanaşımı kabul edilmeseydi, vergi idaresi aradan çok uzun zaman geçtiği için ispatı güç olan vergileri takip etmek zorunda kalacak ve yeni vergilerle ilgili verimli çalışamayacaktı. Uzun süre geçikmiş vergileri takip etmek, takip ve tahsil giderleri açısından da uygun değildir. Zamanaşımının bir başka yararı da, yargı organlarının yükümün azalmasına yardımcı olmaktır.

Zamanaşımı vergi yükümlülerinin çıkarlarına da hizmet eder. Vergi borçlarının uzun süre askıda kalması, vergi yükümlülerinin ticari güvenlikleri bakımından sakıncalıdır. Ayrıca defter ve belgelerin uzun süre saklanması zorlukları gözönüne alındığında, zamanaşımının kabul edilmesiyle bu güçlükler kalkar.

Zamanaşımının yararlarına karşın sakıncaları da vardır. Borcunu düzenli biçimde ödeyen kişiler bakımından adalet ve eşitlik ilkelerini zedeler(2). Ayrıca yükümlüleri kaçakçılığa da yöneltebilir ve vergi gelirlerinde kayıplara yol açabilir(3). Ancak kamu yararı düşünceleri ve uygulamadaki zorluklar nedeniyle zamanaşımı hemen hemen bütün hukuk sistemlerinde ilke olarak kabul edilmiştir.

---

(2) YAVUZ ABADAN, Akit Serbestisi ve Zamanaşımı, AD., Yıl 42, S.9, s.1388vd., Ankara

(3) ZEKİ KURUCA, Vergi Kaçakçılığı, SBF.Maliye Enstitüsü Yayını, s.206, Ankara 1966

Vergi hukukunda zamanaşımı, borçlar hukukundaki zamanaşımı ilkeleri esas alınarak düzenlenmiş ancak vergi hukukumuzun özellikleri dikkate alınarak değişiklikler getirilmiştir(4). Örneğin, borçlar hukukunda zamanaşımı, borçlunun iradesine bağlı bir defa olarak ileri sürülmesine karşın, vergi hukukunda yargı organlarınca yargılamanın her aşamasında resen dikkate alınır(VUK.m.113). Bunun nedeni, vergi borcu ilişkisinin tarafların serbest iradesiyle değil kanunla meydana gelmesidir(5). Borçlar hukukunda zamanaşımı ancak borçlu tarafından ileri sürülebilen bir defa olduğu için alacaklının talep hakkını ortadan kaldırmaz, alacaklı tarafından dava konusu yapılabilir. Oysa vergi hukukunda, zamanaşımı geçtikten sonra alacaklı vergi idaresinin alacağı talep etme yetkisi kalmaz. Ancak zamanaşımına uğramış vergi borcunu yükümlü kendi rızası ile ödeyebilir. Borçlar hukukunda, borçlu zamanaşımına uğramış bir borcunu bilmeden, alacaklının talebi üzerine ödemişse, ödediğini BK.nun 62 nci maddesi hükmü gereğince geri alamaz. Oysa vergi idaresi, talep yetkisi kalmadığı halde zamanaşımına uğramış bir alacağını talep ederse ve borçlu bunu bilmeden öderse, bu durum bir yandan VUK'nun 113 ncü maddesinin 1 nci fıkrasına, öte yandan da AATUHK'un 102 nci maddesinin 2 nci fıkrasına göre rıza ile yapılmış bir ödeme değildir. Bu açıdan yasal dayanağı olmayan talep üzerine, hataen yapılmış olan ödeme geçerli değildir ve iadesi gerekir.

---

(4) NAMI ÇAĞAN, age.,s.107

(5) NAMI ÇAĞAN, age.,s.108

Ceza hukukunda ise, dava zamanaşımı ve ceza zamanaşımı olmak üzere iki çeşit zamanaşımı vardır. Dava zamanaşımı, çeşitli suçlara göre kanunla belirlenmiş sürelerin geçmesi durumunda kamu davasının açılmasını önler(TCK.m.102). Ceza zamanaşımı süresinin geçmesi ile de kesin hükme bağlanmış bir ceza infaz edilemez(TCK.m.112)(6).

Genel olarak vergi hukukundaki tahakkuk zamanaşımını, dava zamanaşımına; tahsil zamanaşımını ise ceza zamanaşımına benzetebiliriz(7). Ceza hukukunda da zamanaşımı, vergi hukukunda olduğu gibi resen dikkate alınır. Bunun nedeni de gerek vergi hukukunun gerekse ceza hukukunun birer kamu hukuku dalı olmalarıdır. Ancak ceza hukukunda sanığın zamanaşımından vazgeçmesine olanak bulunmadığı(TCK.m.117) halde vergi hukukunda vergi yükümlüsünün zamanaşımı süresinin dolmasından sonra rızası ile borcunu ödemesi mümkündür. Şunu da unutmamak gerekir, vergi hukuku ile ceza hukukunun yöneldiği amaçlar birbirinden farklıdır. Borçlar hukuku ile vergi hukuku alacak-borç ilişkisine dayandığı için birbirine daha çok benzer.

Buraya kadar vergi hukukundaki zamanaşımı sürelerinin diğer hukuk dallarındaki zamanaşımı süreleriyle ilişkilerine kısaca değindik. Bundan sonra vergi hukukundaki tahakkuk ve tahsil zamanaşımı sürelerini incelemeye başlıyoruz.

---

(6) KANİ EKŞİOĞLU, Sözlüklü Türk Ceza Kanunu, Yasa Yayınları, 13.B., s.61, İstanbul 1990

(7) NAMİ ÇAĞAN, age.,s.116

## A. TAHAKKUK ZAMANAŞIMI

Tahakkuk zamanaşımına ilişkin hükümler VUK'nda düzenlenmiştir. VUK'nun 114 ncü maddesinde, vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak 5 yıl içinde tarh ve yükümlüye tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı öngörülmektedir. Beş yıllık süre, aksine hüküm bulunmadıkça, VUK kapsamına giren bütün vergiler için geçerlidir. Bu süre ile ilgili emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi ve vergi cezalarında istisnai hükümler vardır.

### 1. Tahakkuk Zamanaşımı Süresinin Başlangıcı

Tahakkuk zamanaşımı süresinin başlangıcı, vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen takvim yılının birinci günü olarak saptanmıştır(VUK.m.114,f.1). Vergiye doğuran olay, yükümlülerin vergi yasalarında gösterilen vergi konuları ile bir ilişki ve bağıllık kurmaları anlamına gelir. Vergiyi doğuran olay, çeşitli vergilerin ilgili oldukları yasalarda gösterilmiştir. Örneğin, gelir vergisinde vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesi, katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay ise özel durumlar dışında genel olarak mal teslimi ve hizmetin yapılmasıdır(KDVK.m.10).

Tahakkuk zamanaşımı süresinin başlangıcı kural olarak, vergiyi doğuran olaya bağlanmakla birlikte, bazı vergilerde bu kuralın uygulanmasında özellik gösteren durumlar ortaya çıkmaktadır. Cezalarda tahakkuk zamanaşımı süresinin başlangıcı da vergiyi doğuran olaydan ayrılmıştır. Bunları ayrı ayrı inceleyeceğiz.

a. Gelir Vergisinde

Gelir ve kurumlar vergisinde yatırım indirimine konu olan aktif değerlerin yatırımla güdülen amaç dışında parça parça satılması veya yatırım indiriminden yararlanmak için gerekli koşullara uyulmaması halinde, zamanında tarhedilmeyen vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi izleyen yılın başından itibaren işlemeye başlar(GVK. Ek m.5/c). Yatırım indirimi uygulamasında yatırımcının yatırım veya işletme döneminde öngörülen özel şartları ihlal etmesi halinde, zamanaşımı bu şartların ihlal edildiği yılı izleyen yılın başından başlar(VUK.m.114/3).

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanununa göre kaynakta kesilerek tahsil edilen vergiler bakımından zamanaşımı başlangıcı konusu tartışmalıdır. Vergiyi doğuran olay gelir vergisinin kaynakta kesildiği zaman mı, yoksa gelirin sermaye şirketleri ve kooperatifler tarafından elde edildiği zaman mı meydana gelir? Vergi idaresi vergi sorumluluğunu doğuran olayın kaynakta kesildiği tarihte meydana geldiğini kabul ettiğinden zamanaşımının, verginin kaynakta kesildiği yılı izleyen takvim yılının birinci gününden itibaren işlemeye başlaması gerekir. Danıştay ise aksi görüşte olup, vergiyi doğuran olaya, faaliyetin ilişkin bulunduğu takvim yılı esas alınarak zamanaşımı hesaplanmalıdır; çünkü verginin kaynakta kesilmesi vergiyi doğuran olay değil, verginin tahsil edilme şeklidir(8).

---

(8) DŞ.,4.D.,E.1968/3578,K.1970/2093,T.14.4.1970

#### b. Kurumlar Vergisinde

Kurumlar vergisinde bir yıldan uzun süren tasfiye dönemine **giren** kurumlar bakımından zamanaşımı süresi, tasfiyenin son bulunduğu dönemi izleyen yıldan itibaren işlemeye başlar(KVK. m.30,f.5).

#### c. Emlak Vergisinde

Emlak Vergisi Kanunu vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla, beyan dışı kalan bina ve araziler bakımından zamanaşımının, bina ve arazinin beyan edilmediğinin idare tarafından öğrenildiği tarihi izleyen yılın başından itibaren başlayacağını hükme bağlamıştır(EVK.m.40). Bu hüküm bina ve arazi vergileri bakımından zamanaşımının işlememesi sonucunu doğurur. Çünkü, bina ve arazinin beyan dışı kaldığını idarenin öğrendiği tarihi ispatlamak yükümlüye aittir ki bu uygulamada çok güçtür. İdarenin denetim olanakları arttırılarak bu hükmün kaldırılması yerinde olur.

#### d. Veraset ve İntikal Vergisinde

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu da vergi yükümlülüğünün ölüm tarihinde değil, beyanname verilen durumlarda beyanname gösterilen mallar için beyanname tarihinde, verilen beyanname gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen durumlarda intikal eden malların idarece saptandığı tarihte(bu durumda zamanaşımının işlenmemesini sağlamaktadır), terekenin yazılması, defter tutma veya resmi tasfiye durumlarında mahkeme tarafından bu işlemlerin tamamlandığı tarihte doğacağını

öngörmektedir(VİVK.m.20). Veraset ve İntikal Vergisinde zaman-  
aşımının başlangıcı bu maddede belirtilen durumların meydana  
geldiği yılı izleyen yılın birinci günü olmaktadır.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun tahakkuk zaman-  
aşımının başlangıcı bakımından böyle bir hüküm getirmesinin nede-  
ni, vergi idaresinin ölüm ve intikal olaylarından çoğu kez uzun  
süre haberdar olamaması, gayrimenkul malların vergi kayıtların-  
da bulunmaması ve vergi tarhi için terekenin yazılması, defter  
tutma ve resmi tasfiye işlemlerinin tamamlanmasını beklemek  
zorunda bulunmasıdır. Ancak bu hüküm, emlak vergisinde olduğu  
gibi zaman-  
aşım süresinin uzamasına hatta işlememesine neden  
olduğu için eleştirilmektedir. İlgili kanunlarda değişiklik  
yapılarak ve vergi idaresinin etkinliği sağlanarak bu hükümle-  
rin kaldırılması uygun olacaktır.

#### e. Damga Vergisinde

Damga vergisini doğuran olay, kanuna bağlı tabloda gös-  
terilen kağıtların düzenlenmesi, ibrazı ve ilanların yapılma-  
sıdır. Bu vergide tahakkuk zaman-  
aşımını, VUK.m.114,f.1'e göre  
vergiyi doğuran olayı izleyen takvim yılının başından itibaren  
işlemeye başlar. Ancak, zaman-  
aşımına uğrayan evrakın hükmünden  
tahakkuk zaman-  
aşımından sonra yararlanıldığı taktirde, damga  
vergisi alacağı yeniden doğar(VUK.m.114,f.3). Bu durumda yeni  
zaman-  
aşım süresi, evrakın hükmünden yeniden yararlanma tari-  
hini izleyen takvim yılı başından itibaren işlemeye başlar.  
Örneğin, bir hisse senedine ilişkin damga vergisi zaman-  
aşımına uğramışsa, bu hisse senedinden yeniden yararlanılan tarihin

saptanması gerekir(9).

f. Vergi Cezalarında

Kaçakçılık, ağır kusur ve kusur suçlarında 5 yıl olan zamanaşımı süresi, usulsüzlük suçları için 2 yıl olarak saptanmıştır(VUK.m.374). Kaçakçılık, ağır kusur veya kusur suçları ile usulsüzlük suçunun birleşmesi halinde ceza, kaçakçılık, ağır kusur veya kusur cezaları için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesilir. Burada tek bir fiille, kaçakçılık ve usulsüzlük fiillerinin işlenmesi sözkonusudur. Suçların bu şekilde birleşmesi halinde, bunlara ait cezalarda miktar itibariyle en ağır olanın kesileceği hükme bağlanmıştır (VUK.m.336,f.1). Bu şekilde birleşen bir kusur ve usulsüzlük cezası kesilmiş olsa bile, bu ceza için kusur cezasının zamanaşımı süresi geçerli olacaktır(VUK.m.374,f.2).

Tahakkuk zamanaşımı süresi kaçakçılık, ağır kusur ve kusur suçlarında cezanın bağlı olduğu vergi alacağına doğduğu yılı izleyen yılın birinci gününden, usulsüzlük suçlarında ise, usulsüzlüğün yapıldığı yılı izleyen yılın birinci gününden başlar. Bu farklılığın nedeni, kaçakçılık, ağır kusur, kusur cezalarının kayba uğratılan vergi miktarı ile ilgili olmalarına karşın usulsüzlük cezasının bununla ilgili olmayışıdır. Vergilendirme bakımından özel hesap döneminin kapandığı tarihi izleyen takvim yılından itibaren işlemeye başlar(VUK.m.174/3).

---

(9) FARUK BURGÜ ve ARKADAŞLARI, Belirli Konularda Bütün Emsalleriyle Danıştay Kararları, s.38, Ankara 1970

DŞ.,11.D.,E.65/1317,K.66/1720, T.19.9.1977

Vergi cezaları konusunda tekerrür hâlinde değinmek gerekir. VUK'nun 339 ncu maddesine göre, kaçakçılık, ağır kusur, kusur veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası da kesinleşen bir kimse aynı neviden bir fiili cezanın kesinleştiği tarihi izleyen yılın başından başlamak üzere kaçakçılık, ağır kusur ve kusurda beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar işlerse cezası kaçakçılıkta yarısı, ağır kusur ve kusurda üçte biri, usulsüzlükte dörtte biri oranında arttırılır.

## 2. Tahakkuk Zamanaşımının Sonuçları

Tahakkuk zamaşımı süresinin dolmasıyla alacaklı vergi dairesinin vergiyi tarh ve tebliğ etme yetkisi sona erer; artık yükümlüye vergi ihbarnamesi gönderilemez. Danıştay kararları tahakkuk zamaşımından sonra idarenin yapacağı tebligatın hüküm ifade etmeyeceği kabul etmektedir(10). Ancak yükümlünün rızası ile yapacağı ödemeler kabul edilmektedir. Vergi gerçek miktarından düşük tarhedilmişse, ikmalen vergi tarhı yapılabilmesi zamaşımı süresinin dolmamış olmasına bağlıdır. Tahakkuk zamaşımı süresinin geçmesinden sonra artık vergi incelemesi de yapılamaz(VUK.m.138/2). Buna karşılık, beş yıllık zamaşımı süresi geçtikten sonra vergi yükümlüleri de idareye başvurarak vergi hatalarının düzeltilmesini isteyemezler (VUK.m.126,f.1). Yükümlü tarafından verginin tahakkuk zamaşımına uğradığını ileri sürmemesi ve bu verginin tahsil edilebilir hale geldiğini göstermez, bu durumun resen dikkate

---

(10) DŞ.,9.D., E.1970/2476, K.1971/1765, T.26.6.1971

FEVZİ KARAGÖZOĞLU-FARUK KAZANCI, Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, s.49, Ankara 1972

alınması gerekir(11).

Vergi hukukunda vergi sorumluları için ayrı bir zaman-  
aşımı süresi kabul edilmediğinden, ilke olarak yükümlü için  
zamanaşımı süresinin dolması vergi sorumluları için de geçer-  
lidir.

Zamanaşımını durduran nedenler mevcut ise zamanaşımı  
uzayacaktır. Bu konuya daha sonra değinilecektir.

## B. TAHSİL ZAMANAŞIMI

Tahsil zamanaşımı vergiler ve bütün kamu alacakları  
için geçerli olmak üzere AATUHK'da düzenlenmiştir. Bu konuma  
göre kamu alacağı, vadesinin rastladığı yılı izleyen takvim  
yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse za-  
manaşımına uğrar(AATUHK.m.102,f.1). Aynı fıkranın ikinci cüm-  
lesinde para cezalarına ait özel kanunlarındaki zamanaşımı hü-  
kümlerinin saklı olduğu belirtilmiştir. Böyle bir hükmün ko-  
nulmasının nedeni, TCK'nunda ve diğer para cezalarının zaman-  
aşımı bakımından bu hükmün uygulanmayacağına belirtmek isten-  
mesidir.

### 1. Tahsil Zamanaşımı Süresinin Başlangıcı

AATUHK'da tahsil zamanaşımının başlangıcı, alacağın va-  
desinin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı olarak  
belirlenmiştir. Verginin vadesi, o verginin ödeme süresinin  
son gününü ifade eder(VUK.m.111/2, AATUHK.m.37/3). Vergilerin  
ödeme süreleri tek tek vergi kanunlarında belirlenmiş ve özel

---

(11) DŞ.,9.D.,E.1984/2408,K.1984/3575, DD.,S.59, s.316-317

durumlar için de ayrı ayrı süreler saptanmıştır. Tahsil zaman-  
aşımının işlemeye başlamasında vade tarihinin değil de vade ta-  
rihini izleyen takvim yılının esas alınmasının nedeni, bütün  
yükümlülerin tabi oldukları zamanaşımını ayrı ayrı incelemek-  
ten idareyi kurtararak daha kolay çalışmasını sağlayabilmek  
düşüncesidir(12).

## 2. Tahsil Zamanlaşımının Sonuçları

Tahsil zamanlaşımı süresi dolduktan sonra alacaklı, kamu  
idaresinin vergiyi tahsil edebilme yetkisi kalkar. Ancak zaman-  
aşımı süresinin dolmasından sonra yükümlünün rızası ile yapaca-  
ğı ödemeler kabul edilir(AATUHK.m.102/2).

---

(12) ÖNCEL,ÇAĞAN,KUMRULU, age., s.162

## Dördüncü Bölüm

### VERGİ HUKUKUNDA SÜRELERİN İŞLEMESİNE ENGEL OLAN NEDENLER VE SÜRELERİN HESAPLANMASI

#### I. SÜRELERİN İŞLEMESİNE ENGEL OLAN NEDENLER

Sürelerin işlemesine engel olan nedenler ve sürelerin hangi durumlarda uzatılacağı vergi kanunlarında açık hükümlerle belirlenmiştir. Bazı hallerde sürenin geçirilmesi, süreyi kullanmak durumunda olan kişi açısından irade dışı veya haklı nedenlere dayanabilir. Bu haklı nedenlerle sürenin geçirilmesi durumunda kanun koyucu, ortaya çıkacak yaptırımını bazı durumlarda ertelemeyi uygun görmüştür.

Sürelerin işlemesine engel olan nedenlerle, sürelerin uzatılması hallerini birbirinden ayırmak gerekir. Sürelerin işlemesine engel olan durum devam ettiği sürece sürenin işlenmesi durur. Sürelerin uzatılması durumunda ise konuda belirtilen miktarlarda veya idarece saptanan miktarlar kadar süreler uzatılır. Örneğin, VUK.m.16'ya göre, vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde, ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödev-

lerin yerine getirilmesinde, bildirme ve beyanname verme sürelerine 3 ay eklenir. Bu hükümde süre uzatılması sözkonusudur. Bu maddenin kabul edilme nedeni, Medeni Kanununun 546'ncı maddesinde yer alan 3 aylık mirası red süresi ile uyum sağlamaktır. Çünkü mirasın reddi halinde, miras bırakana ait vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesi sözkonusu değildir. GVK. m.92/2'ye göre, ölüm halinde beyannamelerin, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verileceği belirtildiğinden ve bu hüküm VUK.m.16'ya göre daha özel nitelikte olduğu için 3 aylık genel süreleri uzatma hükmü, gelir vergisi beyanname verme süresi bakımından uygulanmaz. Sürelerin uzatılması ile ilgili bir başka hüküm de VUK.m.17'de yer almaktadır. Buna göre, zor durumda buldukları için vergi işlemlerine ilişkin ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara belirli koşullar altında Maliye Bakanlığı kanuni sürenin bir katını geçmemek üzere, uygun bir süre verebilir. Ayrıca, çeşitli vergi kanunlarında yer alan ek beyanname verme süreleri ile ilgili hükümler vardır.

Sürelerin işlemesine engel olan nedenlerin varlığı halinde süre durur veya kesilir. Sürenin durması halinde, engel durum ortadan kalkınca süre kaldığı yerden işlemeye başlar. Sürenin kesilmesi durumunda ise, daha önce işlemiş süre hiç işlememiş sayılır ve engel durumun ortadan kalkmasıyla süre yeniden işlemeye başlar.

Sürelerin işlemesine engel olan nedenleri, önce mücbir sebepler, zor durum, ölüm, özel durumlar ve daha sonra da tahakkuk ve tahsil zamanaşımı bakımından inceleyeceğiz.

A. MÜCBİR SEBEPLER (ZORLAYICI NEDENLER)

Mücbir sebep, zorlayıcı nedenler olarak da bilinir, hukukta önceden görülmesi, kaçınılması ya da ortadan kaldırılması olanaksız olan ve ilgili kişiyi sorumluluktan kurtaran olay. Mücbir sebebin sorumluluğu kaldırması için engelleyici bir dış etkenin var olması ve bu etkenin failin iradesini zorlayarak, onu belirli bir hareketi yapmaya ya da hareketsiz kalmaya yöneltecek nitelikte olması gerekir.

Vergi Usul Kanununda mücbir sebeplerin bulunması halinde, bu sebepler ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği ve tahakkuk zamanaşımının işlemeyen süreler kadar uzayacağı belirtilmiştir(VUK.m.15). Yasada mücbir sebebin tanımı yapılmamış, ancak mücbir sebep sayılabilecek hollere örnekler verilmiştir(VUK.m.13). Kanun koyucu, madde hükmünü "gibi hallerdir." diye bitirerek, sayılanların dışında benzer bazı durumların da mücbir sebep olarak kabul edilebilmesi yönünde esnek davranmıştır. Bu maddedeki mücbir sebepler şöyledir: Vergi ödevlerinin herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk; vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler; kişinin iradesi dışında meydana gelen mecburi gayubetler (zorunlu bulunamama); sahibinin ira-

desi dışında ki nedenler dolayısıyla defter ve vesikaların elinden çıkmış bulunması gibi hallerdir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda mücbir sebeple ilgili bir hükme yer verilmemiş, ancak bu yasanın 8 nci maddesinde sürelerin hesaplanması ve tebliğlerin yapılmasında VUK'nu hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla mücbir sebeplerin meydana geldiği durumlarda AATUHK'da yer alan sürelerde işlemeyecektir.

İdari Yargılama Usulü Kanununun 31 nci maddesi belirli konularda (ehliyet, teminat, bilirkişi vb.) Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa yollama yapmıştır. Bunların dışında kalan konularda vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olarak VUK'nu hükümlerinin uygulanacağını belirtmiştir. Bu hüküm uyarınca VUK'nun mücbir sebeplerin sürelerin işlemlerini durdurduğunu öngören 13 ncü ve 15 nci maddeleri ve hükümleri vergi yargısı ile ilgili olarak İYUK'nda yer alan süreler bakımından da geçerlidir.

#### 1. Mücbir Sebep Sayılan Haller

Kanunlarda mücbir sebebin bütün unsurlarını kapsayan bir tanım yapılmamıştır. Sadece VUK.m.13'de mücbir sebep sa-

---

(1) Aksi görüş için bkz: DŞ.,4.D.,E.1983/1798,K.1983/9605

T.19.12.1983; E.1983/1850, K.1984/918, T.7.3.1984

İŞPİR, YAĞMURLU, ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları, s.44-45, 1985

yılabilecek hollere 6rnekler verilmiştir. M6cber sebebin en belirgin 6zelliği, kişinin iradesi dışında meydana gelen kaçınlmaz ve karşı konulmaz bir olay oluşudur. Ayrıca m6cber sebep ile s6relerin ge4irilmesi arasında bir nedensellik bağının bulunması gerekir. Belirli nitelikteki olayların 6nceden mutlak bir şekilde m6cber sebep olarak kabul edilmesi m6mk6n değildir. Her olay kendi koşulları ve 6zellikleri i4inde ayrı ayrı değerlendirilir. Vergi Usul Kanununda m6cber sebebin tanımının yapılmaması, sadece m6cber sebep sayılacak hollere 6rnekler verilmekle yetinilmesinin nedeni de budur.

şimdi Vergi Usul Kanununda m6cber sebep sayılan hollere değineceğiz.

a. Ağır Hastalık ve Ağır Kaza

Vergi y6k6ml6leri, belirli s6reler i4inde yapmak zorunda oldukları bazı işlemleri veya vergi 6devlerini bu s6reler i4inde, ağır kazaya uğramaları veya ağır bir şekilde hastalanmalarını nedeniyle yapamazlarsa, bu durum vergi hukukunda m6cber sebep sayılır. Ancak, ağır hastalık halinin m6cber sebep olarak kabul edilebilmesi i4in bunun vergi 6devlerinden herhangi birinin yerine getirilmesini engel olacak nitelikte ve ağırlıkta olması gerekir(2). 6rneğin, doktor raporuna g6re kesin olarak yatak dinlenmesi gerektiren bir hastalık m6cber sebep olarak sayılmaktadır.

---

(2) Dş., 7.D., E.1971/5598, K.1972/3635, T.25.10.1972

FEVZİ KARAG6ZOĞLU, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, C.II, s.37

Dş., 7.D., E.1985/2957, K.1988/2137, T.7.10.1988, DD., S.70, s.140

Mücbir sebep sayılan ağır hastalığın veya ağır kazanın doktor raporu ile kanıtlanması gerekir. Özel bir doktor raporu da, mücbir sebebi kanıtlayıcı belge olarak kabul edilir. Ancak, hastalığa ilişkin rapor, hastalık sırasında alınmış olmalı, bu raporda yer alan tarihin, doktorların tutmak zorunda oldukları protokol defterinde aynı tarihte yer alması gerektiği ve ayrıca muayene ücretine ait serbest maslek makbuzunun var olduğunun kanıtlanması gerekir(3).

İdare ve yargı organlarının, hastalığın ağır olup olmadığı konusunda tereddütleri varsa, bu durumda yetkili tıp organlarından bilgi istenir. Yetkili organlar, sağlık kurulu bulunan yerlerde bu kurul, bulunmayan yerlerde ise Hükümet Tabibliği veya Sağlık Müdürlüğüdür. Bu organların vereceği bilgiye göre hastalığın mücbir sebep sayılıp sayılamayacağına karar verilir.

#### b. Afet Halleri

Vergi yükümlüleri, vergi ile ilgili işlemlerini veya ödevlerini başlarına gelen bir afet nedeniyle süresi içinde yapamamışlarsa bu hal mücbir sebep sayılır. Afetlerin bir kısmı genel niteliktedir. Örneğin, büyük bir yangın, deprem, sel vb.genel ni-

---

(3) DŞ.,4.D.,E.1972/265,K.1973/1366,T.22.3.1973

TANER GELEGEN-O.NURİ KARADAĞ-SAMET TAMER, Vergi Anlaşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları, 1971-1973, Ankara 1974, s.368; DŞ.,7.D.,E.1986/1856,K.1988/896,T.29.3.1988;DD.S.72,s.1

telikte olan ve idare tarafından bilinen ya da bilinmesi gereken afetleri yükümlünün kanıtlamasına gerek yoktur. Ancak yükümlü, bu afetin vergi ile ilgili ödevlerini veya işlemlerini süresi içinde yerine getirmesini engellediğini kanıtlaması gerekir. Örneğin, bir yangın sonucu defter ve belgelerin yandığını ve bu nedenle süresi içinde beyanname vermediğini iddia eden yükümlü bu durumu kanıtlamak zorundadır. Ev ve işyerinde çıkan yangın nedeniyle defterlerini yitiren yükümlülerle ilgili olarak, TTK'nun 68 nci maddesi hükmü, yetkili mahkemeden bu durumun saptanmasına ilişkin bir karar almalarına amirdir. Yargı organları kararları da bu yöndedir(4). Dolayısıyla mücbir sebebin kabul edilmesi için, böyle bir olaya maruz kalan yükümlülerin olayı öğrendikleri tarihten itibaren 15 gün içinde yetkili mahkemeye müracaatla bu durumlarını saptayan bir karar almaları zorunlu olacaktır.

Bir bölgede meydana gelen genel nitelikteki bir afetin, bu bölgede bulunan bütün vergi yükümlüleri için mücbir sebep olarak edilmemesi gerekir. Afetin tek tek bütün yükümlüleri ne derecede etkilediği araştırılmalıdır. Genel nitelikte olmayan ve idare tarafından kendiliğinden bilinmesine olanak bulunmayan afetler ve bunların devam ettiği süre, yükümlüler tarafından kanıtlanmalıdır.

---

(4) DŞ.,4.D., E.1974/1961, K.1975/1960, T.5.6.1975

DD.,S.36,s.204-206

c. Zorunlu Olarak Bulunamama(Mecburi Gaybubet) Halleri

Vergi yükümlüleri iradeleri dışında bir yerden uzaklaşmak zorunda kalmışlarsa,, belli bir yerde bulunamamaları nedeniyle vergi ile ilgili işlemlerini ya da ödevlerini yerine getirememişlerse bu durum mücbir sebep sayılır. Örneğin, vergi yükümlüsünün askere alınması veya tutuklanması beyanname verme ödevi bakımından mücbir sebeptir. Aynı şekilde ulaştırma araçlarında meydana gelen arızalar ya da çığ gibi doğal bir afet nedeniyle yükümlü herhangi bir yerde mahsur kalmışsa bu durum da mücbir sebep sayılır. Bu gibi hallerde vergi ödevlerinin veya işlemlerinin yapılabilmesi olanağı doğuncaya kadar süreler işlemez. Yükümlünün kendisine bir temsilci tayin etmesi halinde bu andan itibaren süreler işlemeye başlar.

d. Yükümlünün Defter ve Belgeleri Üzerinde Tasarruf Edememesi Hali

Vergi yükümlüleri vergi ile ilgili ödevlerini veya işlemlerini idare veya yargı organları tarafından alınan tedbirler nedeniyle süresi içinde yerine getirememiş olabilirler. Vergi Usul Kanununda bu konu ile ilgili özel bir durum hükme bağlanmıştır(VUK.m.144,f.3,4). Buna göre, defter ve belgeler inceleme amacıyla idare tarafından 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 1 aydan azsa, yükümlünün beyanname verme süresi kendiliğinden 1 ay uzar. Bu süre beyanname verme süresinin sonundan itibaren başlayacaktır. Ancak yüküm-

lüye idare tarafından alıkonan defter ve belgeleri incelemesi için izin verilmemesi halinde bu durum mücbir sebep sayılır(5).

Bazı durumlarda vergi yükümlüleri mahkeme tarafından alınan tedbirler nedeniyle defter ve belgeleri üzerinde tasarruf edebilme olanağını yitirirler. Örneğin, terekenin yazılması için miras bırakanın işyeri mühürlenmiş olabilir ya da terekeye el koyan mahkemace defter ve belgeler alınmış olabilir. Bu gibi durumlarda defter ve belgeleri mahkeme kaleminde inceleme olanağı tamındığı sürece mücbir sebep yoktur(6). Ancak yükümlünün talebine rağmen bu olanak tanınmamışsa, mücbir sebebin varlığını kabul etmek gerekir. Öte yandan vergi yükümlüsünün tüm mal varlığı üzerine tedbir konulup , defter ve belgeleri inceleme amacıyla Cumhuriyet Savcılığınca elkonulması halinde, Danıştay bu durumu mücbir sebep olarak kabul etmektedir(7).

## 2. Mücbir Sebebin Geçerlilik Alanı

Mücbir sebepler, vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesi bakımından belirlenmiş kanuni ve idari bütün süreleri durdurur. Ödeme, bir hak veya imkanın kullanılması ile

---

(5) DŞ.,4.D., E.1966/1392, K.1969/4656, T.5.11.1969

DŞ.,4.D., E.1966/2274, K.1969/4466, T.24.12.1969

(6) DŞ.,4.D., E.1961/1671, K.1966/222, T.26.1.1966

(7) DŞ.,DDK., E.1965/248, K.1966/534, T.6.5.1966

DŞ.,4.D., E.1968/3902, K.1970/1720, T.28.3.1970

Danıştay Kararlar Dergisi, S.103-106, s.142-145

ilgili süreler de buna dahildir.

Mücbir sebepler bütün bu süreleri etkilerler. Ancak bu, belli bir mücbir sebebin aynı zamanda bütün süreleri durduracağı anlamına gelmez. Özellikle mükellefin şahsı ile ilgili olmayan durumlarda mücbir sebep sadece o görevle ilgili süreyi durdurur, diğer süreler işlemeye devam ederler. Örneğin, yükümlünün defter ve belgelerinin iradesi dışında zayi olması daha önceden tahakkuk etmiş vergi borcunun ödeme süresini etkilemez.

Mücbir sebep, ödeme ile ilgili süreleri de durdurur. Bu durumda gecikme zammı alınacak mıdır? VUK'nun 373 ncü maddesi ile mücbir sebebin varlığı halinde ceza kesilmeyeceği belirtilmektedir. Gecikme zammı ise ceza değil, mali bir müeyyidedir. Nitekim Danıştay içtihatları da cezalar düştüğü halde gecikme zammının ölümle düşmeyeceği şeklinde olmuştur. Ancak yine Danıştay kararlarında, mücbir sebebin, gecikme zammının uygulanmasını engelleyeceği şeklinde görüş benimsenmekte ve vergi dairesinin de bu yönde uygulamaları bulunmaktadır. Bu durumda mücbir sebebin gecikme zammı uygulamasını önleyeceğini kabul etmek gerekecektir.

Mücbir sebebin ödeme sürelerine etkisi, bir haktan yararlanmanın, ödemenin belli sürelerde yapılması şartına bağlandığı hallerde de görülür. Örneğin, VUK'nun 376 ncı maddesi ile düzenlenen ceza indiriminden yararlanmak için, ödemenin, yükümlü veya vergi sorumlularınca ihbarnamenin tebliğini izleyen 30 gün içinde vadesinde veya teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren 3 ay içinde yapılması gerekir. Mücbir sebebin varlığı halin-

de bu süreler de uzamaktadır.

Mücbir sebep nedeniyle beyannamenin geç verilmesi halinde ödeme süresi de buna bağlı olarak uzayacaktır. Bu durumda daha önce tahakkuk yapılmış olmayacağından gecikme zammı da sözkonusu olmayacaktır. Vergi, beyanname verme süresi içinde ödenecektir. Verginin taksitle ödendiği durumlarda yeniden taksitlendirme sözkonusu değildir. Örneğin, Kurumlar Vergisi Nisan, Temmuz ve Ekim aylarında üç eşit taksitte ödenir. Nisan ayı içinde verilmesi gereken beyannamenin mücbir sebep nedeniyle Kasım ayında verilmesi halinde, geçmiş üç taksitin de toplu olarak beyanname verme süresi içinde ödenmesi gerekecektir.

Mücbir sebepler vergi yargısına ilişkin süreleri de etkiler mi?

Daha önce ve ihtilafları ile ilgili olarak, itiraz ve temyize ilişkin süreler Vergi Usul Kanununda yer almakta, buna karşılık Danıştay'da dava açma süresi ve diğer esaslar da Danıştay Kanunu ile düzenlenmiş bulunmakta idi.

Danıştay'ın, mücbir sebeplerin itiraz ve temyize ilişkin süreleri durduracağı veya durdurmayacağı yönünde çeşitli kararlar bulunmaktadır(8-9). Yine Danıştay 4.Dairesi, verdiği bir ka-

---

(8) DŞ.,4.D., E.1949/2625, K.1950/3603, T.28.6.1950

CEMAL YORULMAZ, Vergi İhtilaflarında Süreler,MD.,Yıl 1,C.1 S.3, 1950, s.44

(9) DŞ.,4.D., E.1972/4356, K.1973/3367, T.13.6.1973

GELEGEN-KARABAĞ-TAMER, Vergi Anlaşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları, 1971-1973, s.369

rarında mücbir sebeplerin süreleri durdurması ile ilgili bir hükmün Danıştay Kanununda yer almaması nedeniyle, bu sebeplerin, vergi uyuşmazlıklarında Danıştay ile ilgili süreler durdurmayacağını belirtmiştir(10).

Bilindiği gibi 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu 6.1.1982 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Vergi Yargılamasına ilişkin VUK'ndaki süreler, bu kanuna aktarıldığı gibi, vergi uyuşmazlıkları ile ilgili Danıştay'a dava açma süreleri de bu kanunda yer almıştır.

Diğer taraftan 2577 sayılı Kanunun 31 nci maddesinde "...vergi uyuşmazlıklarının çözümünde VUK'nun ilgili hükümleri uygulanır." denmektedir.

Hâl böyle iken, Danıştay'ın Üçüncü Dairesi 1985 yılında temyiz süresinin, vergi ödevinin yerine getirilmesi için öngörülen sürelerden olmayıp, Anayasa ile idare edilenlere tanınan hak arama özgürlüğünün kullanılması ile ilgili bulunduğu gibi kamu düzenini ilgilendiren bu sürenin işlememesi kanunlarda açıkça hüküm bulunması koşuluna bağlayarak mücbir sebebin bu süreyi kesmeyeceği yolunda karar vermiştir(11).

Bu durumda, yargı yoluna ilişkin sürelerle ilgili olarak -konuyu riske etmemek açısından- bu konuda içtihat oluşuncaya kadar, mücbir sebeplerin dikkate alınmaması, kanımızca uygun olacaktır.

---

(10) DŞ.,4.D.,E.1971/1683,K.1972/1832, 27.3.1972T.,DD,S.9,s.49

(11) DŞ.,3.D.,E.1984/4611,K.1985/1139 ,DD.,S.57,s.260-261

Mücbir sebeplerin sürelerin işlemlerini durdurucu etkisi, kural olarak vergi yükümlüleri ve sorumluları bakımından kendisini gösterir. Vergi yükümlü ve sorumlularının yakın akrabalarına yönelen mücbir sebepler,, vergi yükümlü ve sorumluların vergi ile ilgili ödev veya işlemlerinin süresi içinde yerine getirmesini engellese bile, bu durum mücbir sebep sayılmaz. Mücbir sebeplerin vergi sorumlusu durumunda olan yükümlünün yasal temsilcilerine yönelmesi halinde sürelerin işlemesi durur. Mücbir sebeplerin umumi vekillere yönelmesi durumunda da sürelerin işlemesinin durması gerekir. Gerçi vergi yasalarımızda umumi vekillerin vergi sorumlusu olduğuna dair herhangi bir hüküm yoktur; ancak uygulamada umumi vekiller yükümlülerin vergi ile ilgili ödevlerini onlar adına yapabilmektedir. Ayrıca VUK'nun 94 ncü maddesi(f.1), umumi vekillere tebligat yapılabileceğini açık olarak hükme bağlamıştır. Buna karşılık bir işletmenin muhasebecisine yönelen mücbir sebep, bu kişi hiçbir şekilde vergi sorumlusu sayılamayacağından sürelerin işlemesini engellemez.

### 3. MÜCBİR SEBEBİN SONUÇLARI

Mücbir sebebin meydana geldiği, vergi yükümlüleri ve sorumluları tarafından kanıtlandığı takdirde vergi işlemleri ve ödevleri ile ilgili süreler engel durum devam ettiği sürece durur. Mücbir sebep, vergilendirme ile ilgili süreleri uzatan bir neden olup, vergiyi doğuran olayı etkilemez. Bir olayın mücbir sebep olup olmadığına vergi dairesi karar verir. Vergi dairesi mücbir sebep iddiasını kabul etmemişse vergi yükümlüleri bu konuda vergi yargısı organlarına başvurabilirler.

Mücbir sebebin sürelerin işlemlerini durdurucu etkisinin bir sonucu olarak,, mücbir sebep ortadan kalktıktan sonra yapılan işlemler ve ödevler zamanında yapılmış gibi geçerli sayılır. Öte yandan, mücbir sebeplerin meydana geldiğinin kanıtlanması halinde vergi cezası da kesilmez(VUK.m.373).

## B. ZOR DURUM

VUK'nun 17 nci maddesine göre,, zor durumda olmaları nedeniyle vergi işlemleri ile ilgili ödevlerini yerine getiremeyecek olanlara,, yasal sürenin bir katını geçmemek üzere Maliye Bakanlığınca uygun bir süre verilebilir. Bu maddede zor durumun tanımı yapılmamış, dolayısıyla gösterilecek mazeretin kabulü, Maliye Bakanlığının insiyatifine bırakılmıştır. Bu nedenle, verilecek dilekçelerde zor durumun sebepleri açık olarak belirtilmelidir. Süre talebinde bulunanların yasal süre dolmadan idareye başvurmaları ve idarenin de gösterilen mazereti kabul etmesi gerekir. Bu durumda, kamuni süre başlamadan veya bittikten sonra yapılan müracaatlar dikkate alınmaz. Ayrıca sürenin uzatılması halinde kamu alacağı tehlikeye girmemelidir. VUK'nu zor durum koşullarını belirtmemiştir. Mücbir sebep sayılmamakla beraber yükümlünün vergi işlemlerini ve ödevlerini yerine getirmesini engelleyen birçok neden "zor durum" kavramına girebilir. Örneğin, yükümlünün eşinin hastalanması mücbir sebep sayılmasa da Maliye Bakanlığınca zor durum sayılabilir.

VUK'nun 17 nci maddesinde belirtildiği üzere uzatılabilecek süreler, kanuni sürelerdir. Diğer deyişle idari sürelerin uzatılması mümkün değildir.

Ödemeye ilişkin sürelerle ilgili olarak 6183 sayılı kanunda "çok zor durum hali" düzenlenmiştir. Ancak anılan kanun, 8 nci maddesi hükmü ile Vergi Usul Kanununa da atıfta bulunmuştur. Bu nedenle, mükelleflerin Maliye Bakanlığı'nca ödemeye ilişkin sürelerin uzatılması ile ilgili konularda, zor durum sebebi ile müracaat edebilecekleri görüşündeyiz. Öte yandan vergi yargısına ilişkin süre uzatımı konusunda Maliye Bakanlığı'nun yetkisi bulunmadığından-herhangi bir şekilde hak kaybı ile karşılaşmamaları yönünden- mükelleflerin bu konuda Bakanlığa başvuramaları yerinde olur kanısındayız(12).

Zor durumda bulunmaları nedeniyle vergi işlemlerine ilişkin ödevlerini kanuni süresi içinde yerine getiremeyecek olan mükellef veya sorumlular, taleplerini münferiden ve yazılı olarak yapacaklardır. Müracaatın toplu olarak veya herhangi bir kuruluş aracılığı ile yapılması mümkün değildir.

Ek süre verildiği takdirde, bu süre de kanuni süreler gibi işlem görür. Örneğin, alınan ek süre, mücbir sebeple durur.

### C. ÖLÜM

VUK'nun 16 ncı maddesine göre, vergi yasalarında hüküm bulunmayan hallerde, ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine 3 ay eklenir. GVK'nunda ölüm halinde beyannamelerin, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verileceği belirtilmektedir(GVK. m.92/2). Özel nitelikte olan bu hüküm, gelir vergisi beyanname verme süresi bakımından geçerlidir. Bu 4 aylık süreye ayrıca VUK'nun 16 ncı maddesindeki 3 aylık süre eklenmeyecektir.

---

(12) ALİ ORHAN, Vergi Sistemimizde Süreler ve Etkileyen Durumlar, Vergi Sorunları Dergisi, İstanbul 1986/6, s.26

#### D. ÖZEL DURUMLAR

Vergi Usul Kanununda genel hükümlerin yanı sıra vergi kanunlarında özel durumlarla ilgili olarak belirli sürelerin uzayacağını hükme bağlamıştır. Örneğin, EVK.m.23'e göre, emlak vergisi beyannameleri Maliye Bakanlığınca yükümlülerin genel beyana çağırdıkları tarihi izleyen bütçe yılının Mart, Nisan ve Mayıs aylarında verilir. Maliye Bakanlığı bu süreyi Ağustos ayı sonuna kadar uzatmaya yetkilidir. Bu taktirde EVK'nun 27 nci maddede hükmü ile düzenlenmiş bulunan Ek süre, uzatılan süreden sonra işlemeye başlayacaktır. Aynı şekilde VUK.m.111,f.5'e göre, beşyüzden fazla yükümlüsü bulunan vergi dairelerine para yatırma sürelerini vadenin bitmesini izleyen tarihten başlayarak 15 gün uzatmaya Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. İYUK.nun 8 nci maddesine göre de bu yasa da öngörülen sürelerin son günü çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa bu süreler, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamış sayılır.

Muhtasar beyannameler, normal olarak, ertesi ayın 20 nci günü tatil saati bitimine kadar verilir. GVK'nun 98 nci maddesi hükmü ile, yıl sonlarında tahakkuk ettirilen mevduat faizlerinden kesilecek vergilerin bildirilmesi için, normal süreye 1 ay ilave edilmiştir.

Kurumlar vergisi beyannamesinin, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ay içinde mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verileceği KVK'nun 21 nci maddesi hükmüdür. Aynı maddede hükmü ile, sermaye şirketleri dışında kalan kurumların beyan-

name verme sürelerini uzatma konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiş ve uzatılacak süre sınırlandırılmamıştır.

Vergi Usul Kanununun 141 ve 144 nci maddeleri hükümleri ile belirlenen, arama veya mükellefin inceleme tutanağını imzalamaması durumunda, mükellefin olayla ilgili defter ve belgeleri muhafaza altına alınır. Muhafaza alınma tarihi ile beyannamenin verileceği tarih arasındaki süre bir aydan az ise, beyanname verme süresi kendiliğinden 1 ay uzar. Bu şekilde uzayan süre, kanuni süre olduğundan, bu süreyi VUK.m.13/4 dışındaki mücbir sebepler durdurur. Ayrıca, mükellefin bu uzayan süre içinde VUK. nun 17 nci madde hükmü gereği, zor durum hakkı saklı bulunmaktadır.

Banka ve sigorta şirketleri bir ay içinde Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisine tabi muamelelerini ertesi ayın 15 nci günü akşamına kadar bir beyanname ile bildirirler(6802 sayılı kanun m.47).

Aynı madde hükmü ile, takvim yılı sonunda hesabı cari muamelelerini beyanname verme süresi içinde kapatamayan bankalara bu muamelelerini takvim yılı sonundan itibaren en geç üç ay içinde ayrı bir beyanname ile bildirebilme imkanı tanınmıştır.

Yine,, dört yılda bir kez yapılan emlak vergisi beyanına ilişkin süreyi, bir yıla kadar indirebilme yetkisi Bakanlar Kurulu'na tanınmıştır.

## E. ZAMANAŞIMI SÜRELERİNİN İŞLEMESİNE ENGEL OLAN NEDENLER

Zamanaşımı, alacak-borç ilişkisinde borçlunun(yükümlünün) çıkarına hizmet ettiği için, alacaklının çıkarını korumak amacıyla zamanaşımı süresinin işlemesini durduran ve kesen nedenler kabul edilmiştir. Zamanaşımı alacaklının alacağını takip etme konusunda gösterdiği ihmalin bir sonucudur. Ancak alacaklı, alacağının takibinde ihmalde bulunmamış, aksine alacağını takibe yönelik davranışlarda bulunuyorsa veya alacağını takip etmesi olanağı bazı durumlardan dolayı bulunmuyorsa, yalnız kanunlarda gösterilen sürelerin geçmesi, alacağın zamanaşımına uğraması için yeterli görülmemiştir.

Alacaklının alacağını takip etme olanağının kalmaması veya bunun çok zor olması halinde zamanaşımı sürelerinin durması sözkonusu olur. Zamanaşımının işlemesine engel olan durumun kalkmasıyla zamanaşımı süresi kalktığı yerden işlemeye devam eder. Zamanaşımının durması fiili veya hukuki zorluklar gereği kabul edilmiştir. Zamanaşımının durması halinde de alacaklı yükümlüyü takip edebilir. Yükümlü zamanaşımının durduğunu öne sürerek bu takibi geçiktiremez.

Zamanaşımının kesilmesi durumunda ise, alacaklının alacağını takip ettiğini gösteren belirli işlemleri yapması gerekir. Zamanaşımı vergi yükümlüsünün bazı davranışları ile de kesilebilir. Örneğin, yükümlünün mal bildiriminde bulunmasının tahsil zamanaşımını kesmesi gibi. Zamanaşımı kesildiği taktirde kesme alınmaz. Zamanaşımı süresi kesme nedeninin ortadan kalkmasından sonra yeniden işlemeye başlar.

Vergi Usul Kanununda ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda, tahakkuk ve tahsil zamanasını sürelerini durduran ve kesen nedenler açık olarak gösterilmiştir. Zamanasının da olduğu gibi zamanasını durduran ve kesen nedenlerin bulunması halinde de, bu durum vergi yargısı organlarınca resen nazara alınır. Zamanasını kesen ya da durduran nedenlerin meydana gelip gelmediği konusunda bir uyuşmazlık çıkması halinde, nedenlerin varlığını ispatlamak görevi bundan yararlanacak olan vergi alacaklısı idarenindir.

Şimdi tahakkuk ve tahsil zamanasını kesen ve durduran nedenler üzerinde duralım.

1. Tahakkuk Zamanasında

a. Tahakkuk Zamanasını Süresinin Durması

Vergi Usul Kanununa göre(m.114/2), matrah takdiri için vergi dairesince takdir komisyonuna başvurulması zamanasını durdurur(13). Duran zamanasını, takdir komisyonu kararının vergi dairesine gelmesini izleyen günden itibaren yeniden işlemeye başlar. Ancak, zamanasının durabilmesi için, vergi dairesinin başvurduğu takdir komisyonunun yetkili olması ve usulüne uygun olarak kurulmuş olması gerekir.

Bazen takdir komisyonlarının matrah takdir etmemeleri veya eksik matrah takdir etmeleri nedeniyle vergi daireleri matrah takdiri için vergi yargısı organlarına başvurmaktadırlar(VUK. m.377/2). Bu durumda çoğu kez tahakkuk zamanasını süresi, yargı

(13) DS.,9.D., E.1986/2161, K.1986/2592, DD.,S.66,s.177-179

organlarının kararı vergi dairesine gelmeden dolmaktadır. Vergi yargısı organlarında geçen süre içinde zamanaşımının işlemeyeceğine ilişkin herhangi bir hüküm yoktur. Ancak Danıştay, vergi dairelerinin yargı organlarına matrah takdiri için başvurmaları halinde zamanaşımının duracağını kabul etmektedir(14). Danıştay'ın bu yönde vermiş olduğu kararlar, olması gereken hukuk bakımından doğrudur. Ancak zamanaşımının durması ve kesilmesi sadece yasaların açık hükümleri ile mümkün olabileceği için, Danıştay'ın verdiği kararların yasaya uygun olduğu söylenemez.

Diğer yandan usule aykırı vergi tarhının yapıldığının vergi yargısı organları tarafından saptanması durumunda da yargı organlarında geçen süre içinde zamanaşımının duracağı veya kesileceği yolunda yasal bir hüküm yoktur. İdare, yargı organlarının kararlarına göreyyeniden vergi tarh etmek istediğinde zamanaşımı dolmuş bulunuyorsa artık vergi tarhi yapılamayacaktır. Bu sakıncalı sonucu ortadan kaldırmak için, vergi dairelerinin takdir komisyonu kararlarına karşı yargı organlarına başvurmaları veya yükümlülerin resen ve ikmalen tarh edilen vergilere karşı dava açmaları durumunda yargı organlarında geçen süre içinde zamanaşımının duracağına ilişkin yasal bir hüküm konulması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanununda, vergi cezalarında tahakkuk zaman-

---

(14) DŞ.,7.D., E.1970/132,K.1971/705, 9.3.1971T.

Danıştay Dergisi, S.4. s.309

aşımının durması ile ilgili bir hüküm yoktur. Kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezalarının miktarı kayba uğratılan vergi miktarına bağlı olarak değiştiğinden, matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması halinde, kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezalarının tahakkuk zamanaşımını durdurup durdurmayaacağı yolunda Danıştay'ın çeşitli dairelerinin farklı görüşleri vardır. Örneğin, 11.Daire, bu durumda kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları ile ilgili tahakkuk zamanaşımı süresinin işlemeyeceğini, buna karşılık usulsüzlük cezasının verginin aslı ile bir ilişkisi olmadığı için, bu ceza ile ilgili zamanaşımı süresinin takdir komisyonunda geçen süre içinde işleyeceğini kabul etmiştir(15). Buna karşılık 4 ncü Daire, VUK'nunda vergi cezalarında zamanaşımının durmasına ilişkin bir hüküm bulunmadığı gerekçesiyle, matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının vergi cezalarının tahakkuk zamanaşımını durdurmayaacağı görüşündedir(16). Bu görüş zamanaşımı sürelerinin ancak yasa da belirtilen durumlarda kesilip, durabileceği ilkesine uygundur. Ancak, 11 nci Dairenin kararı, olması gereken hukuk açısından doğrudur. Çünkü, vergi matrahı takdir edilmeden kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezalarının belirlenmesi mümkün değildir. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu 1980 yılında çelişik içtihatları 4.Daire kararı yönünde birleştirerek, VUK'nun 114 ncü maddesinde zamanaşımını durduran bir neden olarak hükme bağlanan vergi dairesince

---

(15) DŞ., 11.D., E.1972/223, K.1972/2772, 4.11.1972T.

Danıştay Dergisi S.11, s.387

(16) DŞ., 4.D., E.1971/4890, K.1972/1946, 31.3.1972

DİLER-YAĞMURLU-ÇELİKKOL, Danıştay Dördüncü Daire Kararları, s.398,399, 1971-1974, Ankara 1974

matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasını, ceza zamanaşımı için süreyi durdurucu bir neden olarak kabul etmemiştir. İçtihatları Birleştirme Kurulu kararında, aksine bir çözümün, vergi hukukunda yorum ilkelerine ve kıyas yasağına aykırı düşeceğini belirtmiştir(17). VUK'nda 11 nci Daire kararı yönünde bir değişiklik yapılarak,, vergi matrahının takdir komisyonlarınca takdir edilmesi halinde, vergi aslına bağlı olan kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezalarında tahakkuk zamanaşımının durdurulması hükme bağlanmalıdır.

Türk vergi hukukunda tahakkuk zamanaşımını durduran başka bir neden de mücbir sebeplerdir(VUK.m.15/1). Vergi Usul Kanunu mücbir sebeplerin meydana gelmesi halinde sürelerin, bu nedenlerin kalkmasına kadar işlemeyeceğini, tahakkuk zamanaşımının da bu süreler kadar uzayacağını belirtmiş ancak ceza zamanaşımının uzayacağına ilişkin bir hükme yer vermemiştir. Bu bakımdan mücbir sebep halinin ceza zamanaşımını durduracağına kabulü olanaksızdır(18).

#### b. Tahakkuk Zamanaşımı Süresinin Kesilmesi

Vergi Usul Kanununda tahakkuk zamanaşımının kesilmesine ilişkin genel bir hüküm yoktur. Sadece vergi cezaları bakımından, ceza ihbarnamesi tebliğinin zamanaşımını keseceği öngörülmüştür(VUK.m.374,f.3). Bu maddede mücbir sebebin ceza zamanaşımını durduracağına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.

---

(17) Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, E.1977/1,K.1980/2  
12.6.1980T. Danıştay Dergisi, S.40,41, s.67-74

(18) DŞ.,3.D.,E.1987/670,K.1987/1843 , DD.,S.72,s.288-300

## 2. Tahsil Zamanaşımında

Tahsil zamaşaşımı süresini durduran ve kesen nedenler AATUHK'un 103 ve 104 ncü maddelerinde gösterilmiştir.

### a. Tahsil Zamaşaşımı Süresinin Durması

Tahsil zamaşaşımı süresini durduran nedenler AATUHK.m. 104'de sayılmıştır. Buna göre; borçlunun yabancı ülkede bulunması, hileli iflas etmesi veya terekenin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına olanak bulunmaması hallerinde zamaşaşımı durur. Bu sebepler ortadan kalktığıında zamaşaşımı süresi kalktığı yerden işlemeye devam eder.

### b. Tahsil Zamaşaşımı Süresinin Kesilmesi

Tahsil zamaşaşımı süresini kesen nedenler AATUHK'un 103 ncü maddesinde on bent halinde gösterilmiştir;

aa. Ödeme: AATUHK'un 40-44 ncü maddelerindeki şekillere uygun olarak yapılan ödemeler.

bb. Haciz uygulaması: AATUHK.m.64,77-79,88

cc. Ödeme emri tebliğı(19).

---

(19) Ödeme emri, AATUHK'un 55 nci maddesine uygun olarak tebliğ edilmiş olmalıdır. Vergi yükümlüsünün aynı vergi borcuna ilişkin, ikinci kez tebliğ edilen ödeme emri tahsil zamaşaşımını kesmez. DŞ.,9.D.,E.1965/3527,K.1966/3677,14.12.1966T, KARAGÖZOĞLU-KAZANCI, Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Ankara, 1972, s.39. Ödeme emrinin tebliğinde VUK'nun hükümlerine uyulmamışsa zamaşaşımı kesilmesi geçerli olmaz. DŞ.,7.D.,E.1968/381,K.1968/838, 24.4.1968T. TANCI-ARIKAN-YALÇINER, İzahatlı-İçtihatlı AATUHK ve Tahsilatla İlgili Diğer Kanunlar, Ankara 1970,s.328-329.

dd. Cebren tahsil ve takip işlemleri sonucunda yapılan her geçit tahsilat.

ee. Mal bildirimi, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi.

ff. Yukarıda belirtilen işlemlerden herhangi birisinin kefile veya yabancı kişi ve kurumlar mümessillerine uygulanması veya bunlar tarafından yapılması.

gg. Uyuşmazlık konusu olan kamu alacaklarında, yargı organlarınca bozma kararı verilmesi: Bu durumda bozma kararının vergi yükümlüsüne veya vekiline tebliğ edildiği tarihte zamanaşımını kesilmiş olur.

hh. Kamu alacağının teminata bağlanması.

ıı. Yargı organlarınca yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi.

ii. İki kamu idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı kamu idaresi tarafından, borçlu kamu idaresine borcun ödenmesi için yazı ile başvurusu.

AATUHK, kamu alacağının tecilini zamanaşımını kesen nedenler arasında göstermemiştir. Ancak, kamu alacağının tecili için teminat yatırılması gerekli olduğundan(m.47/1) ve bu durumda teminat nedeniyle zamanaşımını kesileceğinden, tecil zamanaşımını dolaylı olarak kesmektedir.

Zamanaşımını süresi kesilmenin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı başından itibaren yeniden işlemeye başlar. Ancak zamanaşımının bir bozma kararı ile kesilmesi halinde, sürenin başlangıcı yeni vade gününün rastladığı takvim yılını iz-

leyen takvim yılının ilk günü olmaktadır. Kamu alacağının teminata bağlanması veya yürütmenin yargı organlarınca durdurulması hallerinde zamanaşımı süresi teminatın kalktığı, yürütmenin durma süresinin sona erdiği tarihin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılının ilk günü işlemeye başlar.

## II. SÜRELERİN HESAPLANMASI

Vergi Usul Kanununun 18 nci maddesi, vergi kanunlarında yer alan sürelerin gün, hafta, ay olarak ya da sonlarının belli bir günle ifade edilmelerine göre nasıl hesaplanacaklarını hükme bağlamıştır. Sürelerin hesaplanması; sürelerin işlemeye başlanmaları, sona ermeleri ve resmi tatil günlerinde özellikler göstermektedir.

Süre gün olarak belli edilmişse başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün tatil saatinde biter. Süre hafta veya ay olarak belli edilmişse, başladığı güne son hafta veya ayda rastlayan günün tatil saatinde biter. Sürenin bittiği ayda, başladığı güne rastlayan 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 dahildir. Ancak, sürenin son günü resmi tatile rastlarsa tatili izleyen ilk iş gününün tatil saatinde biter(VUK.m.18). Görüldüğü gibi, gün olarak belirlenen sürelerde, sürenin başladığı gün hesaba katılmayacak, buna karşılık hafta veya ay olarak belirlenen sürelerde başlangıç günü hesaplamaya esas alınacaktır.

Vergi Usul Kanununun 170 nci maddesi yazılı bildirimlerin ve vergi beyannamelerinin ~~teahhüt~~ hütü olarak posta ile gönderilebileceğini belirtmekte ve bu bildirimlerin ve beyannamelerin postaya verildiği tarihin geçerli olacağını hükme bağlamaktadır. Beyanname verme süresinin son gününün resmi tatile rastlaması halinde, süre tatili izleyen ilk iş gününün tatil saatinde sona erecektir.

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 8 nci maddesi, " aksine hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı sürelerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında VUK hükümleri uygulanır" diyerek, VUK'nun sürelerin hesaplanması ile ilgili 18 nci maddesinin AATUHK'da yer alan sürelerin hesaplanmasında da uygulanacağını göstermektedir.

İdari Yargılama Usulü Kanununun 8 nci maddesi de, vergilendirmenin yargılama aşamasında uygulanan sürelerin nasıl hesaplanacağını hükme bağlamıştır. Buna göre, süreler tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar. Tatil günleri süreye dahil değildir. Sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, süre tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzar. Bu konuda yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa bu süreler, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamış sayılır. İYUK gerek dava açma sürelerini, gerek kanun yolu sürelerini gün olarak belirlediği için, sürelerle ilgili genel esasları düzenleyen maddesinde (m.8) gün olarak belirlenen sürelerle hafta ve ay olarak belirlenen süreler arasında bir ayırım yapmamıştır.

## SONUÇ

Bu çalışmanın birinci bölümünde, Türk Vergi Hukukunda süreler çeşitli açılardan sınıflandırılarak uygulamada uyulacak ilkelerin ve hükümlerin saptanmasına yardımcı olunmaya çalışılmıştır. Ayrıca bu bölüm içerisinde Türk Vergi Hukukunda uygulanan sürelerin birbirine benzeyen ve ayrılan yönleri yasalara dayanılarak açıklanmaya çalışılmıştır.

Vergi nedeniyle devlet ile kişiler arasında doğan huku-ki ilişki, maddi vergi hukuku alanında alacak-borç ilişkisi, şekli vergi hukuku alanında da ödev ilişkisidir. Her iki alanda da süreler önemlidir.

İkinci bölümde ise, şekli vergi hukukunda süreler konusu incelenmeye çalışılmıştır. Bu incelemede önce vergi usul hukukunda vergi ödevleri ile ilgili süreleri, daha sonra vergi uyumsuzluklarının idari çözüm yollarından olan uzlaşma usulünde süreleri, vergi hatalarının düzeltilmesinde süreleri inceleyerek pişmanlık ve ıslah hükmünde süreler konusunda kanunlara dayanılarak açıklamalar yapılmıştır. Bu konularda örneğin, pişmanlık hükmünden yararlanma konusunda Vergi Usul Kanununda daha ayrıntılı düzenlemeler yapılarak mükellef-idare ilişkile-

rinde mümkün olduğunca az yargısal uyuşmazlık yaratacak şekilde net ve anlaşılır olarak düzenlenmesi gerektiği kanaatine varılmıştır. Daha sonra idareyi ve mükellefi, vergi yargısının uzun zaman alan işlemlerinden kurtarmak ve verginin bir an önce tahsil edilmesini sağlamak amacıyla vergi hukukumuzda yer alan cezalarda indirim konusuna değinilmiş ve vergi usul hukukunda sürelerle uyulmaması halinde bunların yaptırımlarının ne-ler olacağı üzerinde durulmuştur.

Vergi yükümlüleri ile idare arasında vergi kanunlarının uygulanmasından doğan uyuşmazlıkların çözümünde görevli vergi yargısı organlarına dava açma süreleri ve kanun yolu süreleri, gerek kişiler gerekse idarenin çıkarları açısından oldukça önemlidir. Bunun için idari yargılamada çelişki yaratacak hükümlerin giderilecek şekilde yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Örneğin, dava açma süresi dolduktan sonra düzeltme talebinde bulunan ve bu talebi reddedilenler 60 gün içinde Maliye Bakanlığına başvurabilir. Burada da istek red edilir veya red edilmiş sayılırsa, 4001 sayılı yasa yürürlüğe girmeden önce Danıştay Kanunu m.24/j'ye göre , bu red işlemine karşı Danıştay'da ilk derece mahkemesi olarak iptal davası açılabilmekteydi. Ancak, 4001 sayılı yasa ile bu red işleminin iptali için Danıştay Kanununun ilgili maddesi değiştirilmeden, İdari Yargılama Usulü Kanununun 37 nci maddesine bend eklenerek bu konuda vergi mahkemesi yetkili kılınmıştır. Yapılan bu değişiklikle aynı konuda farklı iki yargı organı yetkili gözükmemektedir. 4001 sayılı yasanın İdari Yargılama Usulü Kanununda yapmış olduğu ilave

hüküm ile Danıştay Kanununun ilgili maddesinin zimni olarak yürürlükten kaldırıldığını düşünsek, bu durumun yasalarla şüpheye yer bırakmayacak şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Ayrıca, bilindiği gibi her türlü idari işlemin iptali için açılacak iptal davalarında yetkili mahkeme BİİVMK.m.5'e göre, idare mahkemesidir. Ancak sözkonusu yeni düzenleme ile, idari yargının genel yapısına aykırı olarak, bir idari işlemin (Düzeltilme isteminin reddi işlemi) iptali için açılacak olan iptal davasında vergi mahkemesinin yetkili kılınmış olması da dikkat çekiçidir. Bu durumunda gözönüne alınarak bu konudaki yasal düzenlemelerin bir an önce yapılması gerekmektedir.

Dava açma süreleri saptanırken kişi yararı ile kamu yararı arasındaki denge gözönünde bulundurulur. Dava açma süresinin kısa tutulması idarenin, uzun tutulması ise kişilerin yararınadır. Kamu düzeni, kamu yararının daha çok gözetilmesi ile korunduğu için, idari yargıda dava açma süresi özel hukuktakine oranla daha kısa tutulmuştur. Vergi yargılama hukukunda dava açma sürelerinin geçirilmesi durumunda, dava açma hakkı kalmaz. Dava açma süresi, dava açma hakkını belirli bir zaman ile sınırlandırdığı için hak düşürücü süre niteliğindedir. Vergi yargısı organlarının nihai kararlarına karşı aynı organa veya bir üst yargı organına başvurma olanağı vardır. Kanun yolu başvuruları belli sürelerle sınırlandırmıştır. Bu sürelere uyulmazsa kanun yollarına başvurma hakkı düşer.

Üçüncü bölümde ise, Türk Vergi Hukukunda zamanaşımı süreleri incelenmeye çalışılmıştır. Vergi hukukunda zamanaşımı, alacaklı kamu idaresinin kanunla belirlenmiş süreler içinde vergiyi tahakkuk ettirmemesi veya tahsil etmemesi durumunda, artık bu işlemleri yapma olanağının ortadan kalkması anlamını taşır. Zamanaşımı, vergiden doğan hukuki ilişkinin uzun zaman askıda kalmadık açıklığa kavuşmasını sağlar. Böylece vergi idaresi borçların takibi konusunda daha dikkatli olacaktır. Zamanaşımı yararlarına karşın sakıncaları da vardır. Borcunu düzenli ödeyen kişiler açısından adalet ve eşitlik ilkelerini zedeler. Ayrıca etkili vergi denetimi olmadığı için de yükümlüleri kaçakçılığa yöneltir ve vergi gelirlerinde kayıplara yol açar. Bu sonucu önlemek amacıyla, Emlak Vergisi Kanunu(m.40) ve Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu(m.20), bu vergiler için tahakkuk zamanaşımını ortadan kaldıracak nitelikte hükümler koymuştur. Bu hükümler ise, zamanaşımı ile güdülen amaca ve hukuk politikasına uygun değildir. Vergi kaçakçılığı, özellikle vergi idaresinin etkinliğini arttırarak ve vergi denetimi daha çok mükellefe ulaştırılmasını sağlayarak önlenmeye çalışılmalıdır. Ayrıca tahakkuk zamanaşımı süreleri de arttırılarak bütün vergiler için aynı sürelerin uygulanması sağlanmalıdır.

Dördüncü bölümde ise, vergi hukukunda sürelerin uzaması ve işlemesine engel olan nedenler üzerinde durulmuştur. Sürelerin uzaması ve sürelerin işlemesine engel olan nedenler de vergi hukukunda hükme bağlanmıştır. Ancak uygulamada ve yargı organlarının kararlarında, tahakkuk zamanaşımını durdu-

ran nedenlerin yorumu konusunda bir görüş birliği yoktur. Örneğin, Vergi Usul Kanununa göre(m.114/2), matrah taktiri için vergi dairesince taktir komisyonuna başvurulması zamanasını durdurur. Ancak vergi dairelerinin matrah taktiri için vergi yargısı organlarına başvurmaları halinde zamanasının duracağı hakkında Vergi Usul Kanununda herhangi bir hüküm yoktur. Danıştay ise vergi dairelerinin yargı organlarına matrah taktiri için başvurmalarının zamanasını durduracağını kabul etmektedir. Danıştay'ın bu yöndeki kararları olması gereken hukuk bakımından doğrudur; ancak yasada açık hüküm olmadığı için mevcut yasaya uygun olduğu söylenemez. Bu gibi ihtilafları ortadan kaldırmak açısından, sürelerin uzaması ve sürelerin işlemesine engel olan nedenler konusundaki hükümler çok açık bir biçimde düzenlenmelidir. Sürelerin işlemesine engel olan mücbir sebeplerin etki alanı konusunda da kanuna açık hükümler konulmalıdır.

## KAYNAKÇA

### I. KİTAPLAR:

- AKSOY, Şerafettin : Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, Filiz Kitapevi İstanbul 1990
- BİLDİRİCİ, Ziyaettin : Türk Vergi Sistemi, Eskişehir 1995
- BODUR, Doğan : Kanunlarımızda Müddetler, İstanbul 1946
- BULUTOĞLU, Kenan : Türk Vergi Sistemi, C.II. İstanbul 1979
- ÇAĞAN, Nami : Vergi Hukukunda Süreler, Ankara 1975
- ÇAĞAN, Nami : Vergi Hukuku, Ankara 1985 ve Gözden Geçirilmiş 3.B.Savaş Yayınları, Ankara 1995
- KUMRULU, Ahmet : Vergi Hukuku, Ankara 1975
- ÖNCEL, Mualla : Vergi Hukuku, Ankara 1984
- ERGİNAY, Akif : Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtuluş Yolları, İstanbul 1983
- KIRBAŞ, Sadık : Anadolu Üni.AÖF.Vergi Uygulamaları I.Kitabı,Eskişehir 1989
- KOCAHANOĞLU, Osman Selim : Vergi Kaçakçılığı, SBF.Maliye Enstitüsü Yayını, Ankara 1966
- KUMRULU, Ahmet : Türkiye'de Vergi Yargısı Sistemi, Eskişehir 1976
- KURUCA, Zeki
- MUTLUER, Kamil

## II. MAKALELER

ABADAN, Yavuz

: Akit Serbestisi ve Zamanası  
AD.,S.9, Ankara 1942

BERKİ, Şakir

: Hukukta Müddet Çeşitleri,  
AHFD.,C.25,S.1-2,s.99  
Ankara 1968

BOZBIYIK, Mustafa

: Ödeme Emrine İtiraz ve İçti-  
hatı Birleştirme Kararı,  
VSD.,İstanbul,Nisan 1988

BÜYÜKİŞİK, A.PINAR

: 4108. Sayılı Kanunla Ana  
Vergi Kanunları ve AATUHK'da  
Yapılan Değişiklikler,VDD.,  
S.167,s.28,İstanbul, Temmuz  
1995

KOÇ, Cevat

: Vergi Ceza Hukukunda "Yanılı  
VDD.,İstanbul, Ekim 1994

GÜRESER, Gürcan

: Vergi Usul ve İdari Yargıla-  
ma Kanunlarına Göre Düzeltme  
ve Düzeltme ile İlgili Süre-  
ler, VSD.,İstanbul, Mayıs  
1987

ORHAN, Ali

: Vergi Sistemimizde Süreler  
ve Etkileyen Durumlar,VSD.,  
İstanbul, Haziran 1986

### III. MAHKEME KARARI DERLEMELERİ VE KANUNLAR

- BURGU, Faruk ve Arkadaşları : Belirli Konularda Bütün Emsalleriyle Danıştay Kararları, Ankara 1970
- Danıştay Dergisi : Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararları, S.87, Ankara 1992; S.2-87 arası
- DİLER, İsmail
- YAĞMURLU, Tahsin : Danıştay Dördüncü Daire Kararları 1971-1973, Ankara 1974
- ÇELİKKOL, Hüseyin
- EROĞLU, Nurettin : Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu, İstanbul 1989
- GELEGEN, Taner
- KARADAĞ, Osman Nuri : Vergi Anlaşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları 1971-1973, Ankara 1974
- İŞPİR, Ekrem : Danıştay Dördüncü Daire Kararları, İstanbul 1991
- İŞPİR, Ekrem
- YAĞMURLU, Tahsin : Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları, Ankara 1985
- ÖZBALCI, Yılmaz
- KARAGÖZOĞLU, Fevzi : Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Ankara 1972
- KAZANCI, Faruk
- KARAGÖZOĞLU, Fevzi : Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Ankara 1988

ÖZBALCI, Yılmaz

: Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1985

TANCI, Muhittin

ARIKAN, Vural

: İzahatlı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Tahsilatla İlgili Diğer Kanunlar, Ankara 1970

YALÇINER, Polat

CAN, AHMET

: Kaynakçalı Vergi Kanunları, 4.B., I, II Cilt, İstanbul 1992

EKŞİOĞLU, Kani

: Sözlüklü Türk Ceza Kanunu, Yasa Yayınları, İstanbul 1990

2576 Sayılı Kanun

: BİİVMK.

2954 Sayılı Kanun

: TRT Kanunu

Resmi Gazete

: T.7.1.1994, n0:21811