

**KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ \* SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MALİYE ANABİLİMDALI**

**MALİYE TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SÜRELERİN ANALİZİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**HACER KADIOĞLU ÖZDEMİR**

**MAYIS - 2017**

**TRABZON**

**KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ \* SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MALİYE ANABİLİMDALI**

**MALİYE TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SÜRELERİN ANALİZİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**HACER KADIOĞLU ÖZDEMİR**

**Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. TAYYİP YAVUZ**

**MAYIS - 2017**

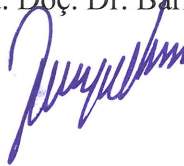
**TRABZON**

## ONAY

Hacer KADIOĞLU ÖZDEMİR tarafından hazırlanan “Türk Vergi Hukukunda Sürelerin Analizi” adlı bu çalışma 16/06/2017 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda **oybirliği** ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Maliye Anabilim dalından **yüksek lisans tezi** olarak kabul edilmiştir.

  
Doç. Dr. Cemil RAKICI (Başkan)

Yrd. Doç. Dr. Tayyip YAVUZ (Danışman)

Yrd. Doç. Dr. Barış YILDIZ  


Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım.

Prof. Dr. Yusuf SÜR MEN

Enstitü Müdürü

## **BİLDİRİM**

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada orijinal olmayan her türlü kaynağa eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her tür yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ediyorum.

**Hacer KADIOĞLU ÖZDEMİR**

**22.05.2017**

## ÖNSÖZ

Bu çalışmada Türkiye’de Vergi Usul Hukukunda, Vergi İcra ve Yargılama Hukukunda süreler, sürelerin hesaplanması, uygulanması, sürelere uyulmamasının sonuçları, zamanaşımı kavramı ile birlikte Birkaç Dünya Ülkesi Vergi Hukuklarında sürelere değinilerek, karşılaştırma ve eleştiri yapılmıştır.

Çalışmanın meydana gelmesinde kıymetli bilgi, birikim ve tecrübesi ile çalışmamı yönlendiren saygıdeğer hocam ve tez danışmanım Sayın Yrd. Doç. Dr. Tayyip YAVUZ’a en kalbi duygularıyla teşekkürü bir borç bilirken, sergilemiş olduğu büyük özveri ve sonsuz hoşgörüsünden dolayı müteşekkil olduğumu bildirmek isterim.

Çalışmalarım esnasında her türlü sorumu sabırla yanıtlayan ve manevi desteklerini bir an olsun esirgemeyen sevgili meslektaşlarım ve değerli arkadaşlarım Sayın Fatma NALBANT’ a ve Mehmet ASLAN’ a çok teşekkür ederim.

Beni bu günlere getiren, üzerimde en çok emeği olan Sevgili Ailem’e teşekkürlerimi bir borç bilirim. Bu süreçte çocuklarımın bakımını ara ara üstlenen ve yüksek hoşgörü ile çalışmama manevi destek veren sevgili elim Arzu Özdemir nezdinde eşimin Sevgili Ailesi’ne çok teşekkür ederim.

Çalışmanın meydana geldiği, gündüzlerin geceleri kovaladığı süreç içerisinde öncelikle en sevimsiz hallerime bile katlanan sevgili eşime teşekkürü bir borç bilir ve çok değerli çocuklarım Sevgili Bahar, Sevgili Safiye Berran ve Sevgili Mehmet Tuna sizlerden çalmış olduğum zaman için çok özür dilerim. Sevgili çocuklarım! Her şey sizler için..

Trabzon, Mayıs 2017

Hacer KADIOĞLU ÖZDEMİR

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ .....	IV
İÇİNDEKİLER.....	V
ÖZET .....	XI
ABSTRACT .....	XII
KISALTMALAR LİSTESİ .....	XIII
GİRİŞ.....	1-2

## BİRİNCİ BÖLÜM

<b>1. SÜRE KAVRAMI VE SÜRELERİN SINIFLANDIRILMASI .....</b>	<b>3-12</b>
1.1 Süre Kavramı .....	3
1.2 Sürelerin Sınıflandırılması .....	4
1.2.1 Sürelerin İşlevsel (Organik) Sınıflandırılması .....	4
1.2.1.1 Yasal Süreler .....	5
1.2.1.2 İdari Süreler .....	6
1.2.1.3 Yargısal Süreler .....	7
1.2.2 Sürelerin Yasal Niteliklerine Göre Sınıflandırılması .....	8
1.2.2.1 Hak Düşürücü Süreler .....	9
1.2.2.2 Vergi Ödevi İle İlgili Süreler .....	9
1.2.2.3 Müsamaha Süreleri (Hoşgörü Süreleri).....	10
1.2.2.4 Zamanaşımı Süreleri .....	11
1.2.2.5 Düzenleyici Süreler .....	11
1.2.3.Vergi Hukuku Kollarına Göre Sürelerin Sınıflandırılması.....	12
1.2.3.1 Şekli Vergi Hukukunda Süreler .....	12
1.2.3.2 Maddi Vergi Hukukunda Süreler .....	12

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2.SÜRELERİN HESAPLANMASI VE SÜRELERİ UZATAN HALLER..... 13-29

2.1 Sürelerin Hesaplanması .....	13
2.1.1 Sürelerin Hafta, Ay ve Yıl Olarak Belirlenmesi.....	13
2.1.2 Sürelerin İşlemeye Başlaması.....	13
2.1.3 Sürelerin Son Gününün Tatile Denk Gelmesi .....	14
2.2 Süreleri Uzatan Haller.....	14
2.2.1 Mücbir Sebepler.....	14
2.2.1.1 Mücbir Sebep Halinin Unsurları .....	15
2.2.1.2 Mücbir Sebep Sayılan Haller, İspat ve Tespitleri .....	16
2.2.1.2.1 Ağır Hastalık, Ağır Kaza ve Tutukluluk.....	16
2.2.1.2.2 Afet Halleri .....	17
2.2.1.2.3 Mecburi Gayubiyet Hali .....	17
2.2.1.2.4 Yükümlünün Defter ve Belgeler Üzerinde Tasarruf Edememesi Hali .....	17
2.2.1.3 Kanunda Yer Almamakla Beraber Mücbir Sebep Sayılacak Diğer Haller.....	18
2.2.1.4 Mücbir Sebebin Geçerlilik Alanı .....	19
2.2.1.5 Mücbir Sebebin Sonuçları .....	19
2.2.1.5.1 Vergiyi Doğuran Olay Yönünden.....	19
2.2.1.5.2 Ceza Zamanaşımı Yönünden .....	20
2.2.1.5.3 Re'sen Takdir Yönünden .....	20
2.2.1.5.4 Ceza Uygulaması Yönünden.....	20
2.2.2 Zor Durum .....	21
2.2.3 Ölüm .....	22
2.2.4 Mali Tatil .....	23
2.2.5 Adli Tatil.....	25
2.2.6 Düzeltme Talebinin Dava Açma Süresine Etkisi .....	26
2.2.7 Tahakkuk Zamanaşımı.....	27
2.2.7.1 Tahakkuk Zamanaşımının Durması .....	27
2.2.7.2 Tahakkuk Zamanaşımının Kesilmesi .....	27
2.2.8 Tahsil Zamanaşımı.....	28

2.2.8.1 Tahsil Zamanaşımının Durması .....	28
2.2.8.2 Tahsil Zamanaşımının Kesilmesi .....	28

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### **3.TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SÜRELER.....30-94**

3.1 Şekli Vergi Hukukunda Süreler .....	30
3.1.1 Vergi Usul Hukukunda Süreler .....	30
3.1.1.1 Vergi Ödevleri İle İlgili Süreler .....	30
3.1.1.1.1 Beyanname Verme ve Ödeme Süresi.....	31
3.1.1.1.1.1 Beyan ve Ödeme Süreleri.....	31
3.1.1.1.1.2 Özel Ödeme Zamanları.....	34
3.1.1.1.1.3 Beyanname Verme ve Ödeme Zamanlarına Uyulmamasının Hukuki Sonuçları.....	35
3.1.1.1.1.3.1 Re'sen Vergi Tarhiyatı .....	35
3.1.1.1.1.3.2 Genel Usulsüzlük .....	36
3.1.1.1.1.3.3 Vergi Ziyatı Cezası.....	36
3.1.1.1.1.3.4 Gecikme Faizi.....	37
3.1.1.1.1.3.5 Gecikme Zammı .....	38
3.1.1.1.1.3.6 Pişmanlık Zammı .....	39
3.1.1.1.1.3.7 Cebri İcra .....	40
3.1.1.1.2 Bildirimler.....	40
3.1.1.1.3 Defter ve Belgelere İlişkin Ödevler.....	41
3.1.1.1.3.1 Defterler .....	41
3.1.1.1.3.2 Belgeler .....	42
3.1.1.1.3.2.1 Fatura.....	43
3.1.1.1.3.2.2 Diğer Belgeler .....	43
3.1.1.2 Amortismanlarda Süre.....	44
3.1.1.3 Düzeltme Süreleri.....	44
3.1.1.4 Uzlaşma Süreleri .....	45
3.1.2 Vergi İcra Hukukunda Süreler .....	47
3.1.2.1 Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasında Süre .....	47
3.1.2.1.1 Teminatta Süre .....	48



3.1.2.1.2 İhtiyati Hacizde Süre.....	48
3.1.2.1.3 İhtiyati Tahakkukta Süre.....	49
3.1.2.1.4 Tasarrufların Hükümsüz Sayılması.....	50
3.1.2.2 Vergi Alacağıın Vadesi .....	51
3.1.2.2.1 Tecil.....	51
3.1.2.2.2 Tehir .....	52
3.1.2.2.3 Zor Alım İşlemleri.....	52
3.1.2.2.3.1 Ödeme Emri .....	53
3.1.2.2.3.2 Mal Bildirimi.....	54
3.1.2.2.3.3 Haciz.....	54
3.1.2.2.3.3.1 Hacze Karşı İstihkak İddia ve Davası.....	55
3.1.2.2.3.3.2 Taşınır Malların Paraya Çevrilmesi.....	56
3.1.2.2.3.3.3 Taşınmaz Malların Paraya Çevrilmesi.....	56
3.1.3 Vergi Yargılama Hukukunda Süreler.....	57
3.1.3.1 Vergi Yargı Mercilerinde Dava Açma Süresi .....	57
3.1.3.1.1 İlk Yargı Mercilerinde Açılacak Davalarda Dava Açma Süresi .....	57
3.1.3.1.2 Özel Olarak Düzenlenmiş Vergi Davası Açma Süreleri ...	58
3.1.3.1.3 Dava Açma Süresinin Hesaplanması .....	59
3.1.3.1.4 Dava Açma Süresinin Başlangıcı .....	59
3.1.3.1.5 Ek Süre Verilmesi.....	61
3.1.3.1.6 Dava Açma Sürelerinin Durması.....	62
3.1.3.1.7 Dava Açma Süresinin Sona Ermesinin Sonuçları .....	63
3.1.3.2 Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Yollarında Süreler .....	63
3.1.3.2.1 Olağan Kanun Yolları .....	63
3.1.3.2.1.1 Temyiz Süresi.....	64
3.1.3.2.1.2 İstinaf Süresi.....	65
3.1.3.2.2 Olağanüstü Kanun Yolları.....	65
3.1.3.2.2.1 Kanun Yararına Bozmada Süre .....	66
3.1.3.2.2.2 Yargılamanın Yenilenmesinde Süre .....	66

3.1.3.2.3 Yargı Kararlarına Karşı Diğer Başvuru Süreleri .....	67
3.1.3.2.3.1 Açıklamada Süre.....	67
3.1.3.2.3.2 Yanlılıkların Düzeltmesinde Süre .....	68
3.1.3.3 Yargılama Usulüne İlişkin Süreler .....	68
3.1.3.3.1 Taraflara İlişkin Süreler .....	69
3.1.3.3.1.1 Cevap Süreleri.....	69
3.1.3.3.1.2 Eksik Giderme Süreleri.....	70
3.1.3.3.1.3 Bilirkişiyi Ret-Bilirkişi Raporuna İtiraz Süreleri.....	70
3.1.3.3.1.4 Yerine Getirme Süreleri.....	71
3.1.3.3.2 Yargı Organlarına İlişkin Süreler .....	72
3.1.3.3.2.1 Tebliğ Süreleri.....	72
3.1.3.3.2.2 İnceleme Süreleri .....	72
3.1.3.3.2.3 Karar Verme Süreleri .....	73
3.1.3.3.2.4 Gönderme Süreleri.....	74
3.1.3.3.3 Üçüncü Kişilere İlişkin Süreler.....	74
3.2.Maddi Vergi Hukukunda Süreler .....	75
3.2.1 Zamanaşımı.....	75
3.2.1.1 Vergi Hukukunda Zamanaşımı Süreleri.....	76
3.2.1.1.1 Tahakkuk Zamanaşımı .....	77
3.2.1.1.2 Tahakkuk Zamanaşımının Yasal Sonuçları.....	77
3.2.1.1.2.1 Vergi Alacağıın Ortadan Kalkması.....	78
3.2.1.1.2.2 Vergi İncelemesinin Yapılmaması .....	78
3.2.1.1.2.3 Defter ve Belge Muhafaza ve İbraz Ödevi.....	78
3.2.1.1.2.4 Vergi Borcunun Rızaen Ödenmesi.....	79
3.2.1.1.3 Tahsil Zamanaşımı .....	79
3.2.1.1.4 Tahsil Zamanaşımının Yasal Sonuçları .....	80
3.2.1.1.4.1 Vergi Alacağıın Ortadan Kalkması.....	80
3.2.1.1.4.2 Ödeme Emri Düzenlenmemesi ve Zor Alım Yöntemlerine Başvurulmaması .....	80
3.2.1.1.4.3 Vergi Borcunun Rızaen Ödenmesi.....	81
3.2.1.1.5 Vergi Hatalarında Zamanaşımı .....	81

3.2.1.1.5.1 Vergi Hatalarının Düzeltmesinde Zamanaşımı .....	81
3.2.1.1.5.2 Vergi Hatalarını Düzeltmede Zamanaşımının Yasal Sonuçları .....	82
3.2.1.1.6 Ceza Kesmede Zamanaşımı .....	83
3.2.1.1.6.1 Vergi Ziyatı, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlükte Zamanaşımı .....	83
3.2.1.1.6.2 Hürriyeti Bağlayıcı Cezalarda Zamanaşımı .....	84
3.2.1.1.6.3 Ceza Kesmede Zamanaşımının Yasal Sonuçları .....	87
3.2.2 Vergi Ceza Hukukunda Süreler .....	87
3.3 Dünya Ülkeleri Vergi Hukukunda Süreler .....	91
3.3.1 Almanya .....	91
3.3.2 Fransa .....	93
3.3.3 İngiltere .....	93
<b>SONUÇ ve ÖNERİLER .....</b>	<b>95</b>
<b>YARARLANILAN KAYNAKLAR .....</b>	<b>99</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>107</b>

## ÖZET

Zamanın belli bir dilimini ifade eden süre, insanın olduğu her yerde var olmaktadır. Toplumun içinde yaşayan insanlar, yaşamlarını her anını süre ile yönetmekte, üstlenmiş oldukları sorumlulukları ise bu süreler nispetinde gerçekleştirmektedirler. Toplumun içinde oluşan yazılı kuralların da çerçeveleri süre kavramı ile çizilmiştir. Hak kayıplarının oluşmaması adına kişilerin özenle kullanmak zorunda oldukları süre, gerek hukuki alanda gerekse de toplumsal hayatta çok önemli bir yer tutmaktadır. Yerinde ve doğru olarak kullanılmayan süreler, kişi ve kuruluşlar için hak kaybına yol açarak telafisi imkansız sonuçlar doğurabilmektedirler.

Devletin zorunlu gelir kaynağı olan vergilerde ise verginin doğumundan tahsil aşamasına kadar olan süreç, süre ile yönetilmektedir. Sürelere uygun olarak alınması gereken vergiler, bir yandan kişiler arasında oluşabilecek adaletsizlikleri önlerken, diğer taraftan ise kamu kaynağını toplayan iradenin alacağını zamanında almasını sağlar. Hukukta süreler, kişileri mükellefiyetlerini zamanında yerine getirmelerini sağlayarak mükelleflerin zarar görmelerini önlerler. Zira zamanında yerine getirilmeyen sorumlulukların sonuçları için mükellefin zımni kabul yaptığı söylenilebilir.

Bu çalışma ile birlikte Türkiye’de vergi hukukunda sürelerle genel bir bakış altında, vergi usul, vergi icra ve vergi yargılama hukukunda sürelerle değinilmiş, aynı zamanda zamanaşımı süreleri de incelenmiştir. Bunun yanında birkaç dünya ülkesinin de vergi hukukundaki sürelerine bakılmış, karşılaştırmalar ve eleştiriler yapılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi, Hukuk, Vergide Süreler, Süre, Zamanaşımı

## **ABSTRACT**

Respite , which means a specific period of time, exists everywhere that people live. Communities that live in a society rule every piece of their life with respite, and they carry out their responsibilities based on these periods of time. The frames of written laws that originate in a society are outlined with the concept of respite. This concept of respite that people must use carefully so as not to cause any loss of rights, takes an important place both in the area of law, and in social area. Respites that are not used accurately and properly, might cause loss of rights for people and institutions, and bring irrecoverable outcomes.

In the area of taxes, which are the compulsory sources of income of the governments, the period- beginning from the imposition of tax until the collection- is directed by the respite. Taxes have to be collected according to these limitations, so on the one hand they prevent the unfairness that might happen between people; on the other hand they make it possible for the government to collect the public funding at the right time. Limitations in law enhance people to fulfill their liabilities on time, and hence they prevent the taxpayers from suffering. Inasmuch as, for liabilities that are not fulfilled on time, taxpayer can be said to have made implied acceptance.

With this study, under the general overview to the respites of tax law in Turkey, periods in tax procedure, tax enforcement and tax proceeding laws have been mentioned; also time limitations have been examined. Meanwhile, respites in tax laws in some countries in the world have been surveyed, comparisons and criticisms have been made.

**Keywords:** Tax, Law, Respites in Tax, Respite, Limitations

## KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunu
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
GİVK	: Gider Vergileri Kanunu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
HMUK	: Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunu
İYUK	: İdari Yargılama Usul Kanunu
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MTEK	: Mali Tatil İhdas Edilmesi Kanunu
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
ŞOVK	: Şans Oyunları Vergisi Kanunu
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TK	: Tebligat Kanunu
UY	: Uzlaşma Yönetmeliği
v.b.	: ve benzeri
VİVK	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
VUKGT	: Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

## GİRİŞ

Belli bir zaman dilimini ifade eden süre kavramı, sosyal hayatın her alanında özenle kullanılmaktadır. Zira toplumun içinde yaşayan her birey günlük yaşantısını süre ile şekillendirmek durumundadır. Toplumda gerek yazılı, gerekse yazılı olmayan kurallar açısından süre kavramının önemi büyüktür.

Süre kavramı, belli kurallar çerçevesinde beraber yaşayan insanlar için çok önemlidir. Toplumların bir araya gelişiyle oluşan milletler devletleri oluşturmuşlardır. Belli kanunlar çerçevesinde oluşturulan devletler hukuku açısından sürenin kavramı tartışılmaz derecede önem göstermektedir. Yerinde ve doğru olarak kullanılmayan süreler, kişi ve kuruluşlar için hak kaybı oluşturmakta ve telafisi mümkün olmayan sonuçlar doğurmaktadır.

Süreler, bir bakıma koruyucu özelliktedirler. Kişilerin sorumluluklarını belli bir zaman içinde yapmalarını sağlayarak, mükelleflerin zarar görmelerini önlerler. Yine zamanında sorumluluğunu yerine getirmeyen mükellefler idarenin vermiş olduğu kararı zımnen kabul etmiş olmaktadır.

Vergi ise, devletler açısından en önemli ve en büyük gelir kaynağını teşkil etmektedir. Devletlerin egemenlik hakkını kullanarak tahsil etmiş olduğu vergiler açısından sürenin önemi büyüktür. Ekonomiden sağlanan kazançların belli bir zaman dilimi içinde beyan edilmeleri ve yine belli bir zaman içinde ödemelerinin yapılması gerekmektedir. Kamunun yaptığı ya da yapacağı harcamaların kaynağının büyük bir kısmını vergiler oluşturmaktadır.

Verginin tarafları olan idare ile mükellef arasındaki sorumlulukların yerine getirilmesi kadar, verilen süre içinde yerine getirilmesi de önemlidir. Zamanında yerine getirilmeyen ya da eksik yerine getirilen sorumluluklar, alacaklı idare tarafından kaynak sıkıntısına sebep olurken, mükellef açısından bir taraftan hak kaybına yol açar, diğer taraftan ise gecikme zammı ya da faizi ile birlikte daha fazla borç yüküne sebep olur.

Bu tezin amacı Türkiye’de Vergi Hukukunda Sürelerin incelenmesi ve sürelerin uygun olup olmadığının analizidir. Türkiye’de vergi toplama konusunda sürelerin nasıl işlediğinin değinildiği tezimizde, aynı zamanda bazı ülkelerde sürelere bakılarak karşılaştırma yapılmıştır. Ancak bu alanda yazılan eserlerin kısıtlı olması ve internet kaynaklarından yabancı ülkelerdeki sürelere ilişkin sınırlı ulaşım sağlanabildiğinden dolayı gerektiği kadar kapsamlı bir çalışma yapılamamıştır.

Bu amaçla hazırlanan çalışmanın ilk bölümünde, sürelerin sınıflandırılması yapılmıştır. Süreler işlevsel olarak, yasal statülerine göre ve hukuk kollarına göre sınıflandırılmıştır.

İkinci bölümde, vergi açısından sürenin tanımı, ay, hafta ve gün olarak sürelerin nasıl hesaplanacağı ve süreleri istemsizce uzatan hallere değinilmiştir. Mücbir sebepler, Zor Alım (Cebr-i İcra), Ölüm, Mali Tatil, Adli Tatil, Tahakkuk ve Tahsil Zamanaşımı yönünden incelemeleri yapılmıştır.

Üçüncü bölümde, Türkiye’de şekli ve maddi vergi hukukuna değinilmiştir. Bunun için öncelikle şekli vergi hukukunun bir kolu olan Vergi Usul Hukukuna göre süreler incelenmiştir. Burada vergi ödevi ile ilgili süreler başlığı altında beyanname verme ve ödeme süreleri, zamanında yapılmayan beyan ve ödemenin hukuki sonuçları, defter ve belgelere ilişkin ödevler ve yerine getirilmeyen ödevlerin sonuçlarına değinilmiştir. Şekli vergi hukukunun diğer bir kolu olan Vergi İcra Hukukunda sürelere değinilerek, vergi alacağını güvence altına alan teminatta, ihtiyati hacizde, ihtiyati tahakkukta süre ile tasarrufların geçersizliğinde sürelere değinilmiş ve vergi alacağının vadesi açıklanmıştır. Vergi yargılama hukukundaki süreler ile ilgili olarak vergi mahkemelerinde vergi davası açma süreleri, Bölge İdare Mahkemesi’nde istinaf süreleri ve Danıştay’da temyiz süreleri incelenmiştir. Olağanüstü kanun yolları ile birlikte diğer süreler ele alınmıştır. Maddi vergi hukukundaki sürelere de değinilerek zamanaşımı kavramı ele alınmıştır. Üçüncü bölümün son kısmında ise dünyadaki uygulamalara bakmak adına Almanya, İngiltere ve Fransa, Rusya ve Japonya’da vergi hukukundaki süreler ele alınmaya çalışılmıştır.

Sonuç ve öneriler kısmında ise Türkiye’de sürelerle ilgili eleştiri yapıлып, tavsiyelerde bulunularak çalışma sona erdirilmiştir.



# BİRİNCİ BÖLÜM

## 1. SÜRE KAVRAMI VE SÜRELERİN SINIFLANDIRILMASI

### 1.1 Süre Kavramı

Türk Dil Kurumu'nda "Bir olayın başı ile sonu arasında geçen zaman parçası, zaman aralığı, zaman bölümü, müddet"(Türk Dil Kurumu [TDK], [www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr)) olarak ifade edilen süre, hayatın akışı içinde her alanda yer almaktadır. Her varoluş bir süre ile sınırlanmış ve var olduğu müddet içinde yapması gerekenleri yapmakla mükellef kılınmıştır. Doğaya baktığımızda insanlar, hayvanlar ve bitkiler de yaşamlarını belli bir zaman dilimi içinde yaşayıp bitirmek durumundadırlar. Hayatın her alanında önemle kullanılan süre, içinde yaşanan toplum kuralları açısından da büyük önem arz etmektedir. İnsanların bir arada yaşamaya başlamaları ile oluşan toplumlar, toplumsal yaşamın gereği olan kuralları ortaya koymuşlar ve bu kuralların da çerçevelerini süre kavramı ile çizmişlerdir. Kanunlar da hayatın her alanında olduğu gibi ihtiyaca göre belli bir süre için var olmaktadır.

"Hukukta süreler, hakların ve yetkilerin kazanılması, kullanılması ve yitirilmesi yönünden önem taşımaktadır" (Öncel ve diğerleri, 2011:109) Kişinin üzerine düşen sorumluluklar nedeniyle ilk yapması gereken verilen süre içerisinde üzerine düşen sorumluluğu yerine getirmek olmalıdır. Süresi içinde yerine getirilmeyen yükümlülükler, akabinde hak kaybına yol açarak kişiyi mağdur edebilir ve suç oluşturabilecek eylemlerin doğmasına zemin hazırlayabilir.

Anayasa'nın (1982) 73'üncü maddesinde "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür" denilmektedir. Devlet her alanda sağlamak zorunda olduğu adaleti vatandaşlarında ödeme gücüne ilkesine göre sağlamalı ve tahsil etmiş olduğu vergileri süre bakımından da adaletli almalıdır. Sistemimizde bulunan gecikme zammı ve gecikme faizi adaleti sağlama açısından önemli bir unsurdur. Aksi

takdirde belli bir süre belirtilmeksizin alınmaya çalışılan vergiler tam anlamıyla başarıya ulaşamayacak, bunun yanında ödeme yapan ile yapmayanın farkı kalmayacaktır. Devletin alacağı olan vergileri alması gereken zaman içinde alması için vergi toplanması ile ilgili her aşamada da süre mevcuttur. Kazancın elde edilmesi ile meydana gelen vergiler, devletin belirlemiş olduğu belli bir zaman zarfında bildirilerek, yine belirlenmiş bir zaman zarfında ödemesi yapılarak, devletin kişilerin mülkiyeti üzerinde olan egemenlik hakkı gerçekleşmiş ve kamu giderlerinin karşılığı olan mali yükümlülükler yerine getirilmiş olmaktadır.

Tüm hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da verginin alacaklısı mükellefi ve sorumlusu arasındaki yükümlülüklerin tam olarak yerine getirilmesi ve bu yerine getirmeler esnasında hak kaybına uğranılmaması amacıyla sürelerle ilgili çeşitli kurallara yer verilmiştir (Oktar, 2010: 93).

Süreler hem vergi yükümlüsünün ödevlerini yerine getirmesi açısından bir güvence ve kesinlik sağlamak hem de vergi alacağının hızlı ve verimli bir biçimde toplanması amacını gütmektedir. Süreler bu iki amacı ilişkilendirecek şekilde saptanmalıdır (Bulutoğlu, 1979: 397).

## **1.2 Sürelerin Sınıflandırılması**

Türk vergi hukukunda sürelerle ilgili kuralların kaynağını temelde 213 sayılı Vergi Usul Hukuku, 2577 sayılı İdari Yargılama Hukuku, Hukuk Muhakemeleri Kanunu (Hukuk Muhakemeleri Kanunu [HMUK], 2011) oluşturmaktadır. (VUK, 213 sayılı Vergi Usul kanunu 10.01.1961 tarih ve 10703-10705 sayılı Resmi Gazete 'de; İYUK, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazete 'de; HMUK ise, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

### **1.2.1 Sürelerin İşlevsel (Organik) Sınıflandırılması**

Vergi Usul Kanunu'nun (1961) 8'nci maddesine göre, "Mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz." Buna göre kişilerin kendi aralarında ya da devletle sözleşme yaparak süreleri belirleme olanağı

bulunmamaktadır. Devlet egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı olarak kamu kaynağı olan vergilerin toplanması ile ilgili yegane kural koyucudur. Bu nedenle egemenlik ilkesi gereğince süreler devlet tarafından belirlenmiştir.

“Süreyi koyan devlet organı ölçütü esas alındığında, üç ayrı süre türü ortaya çıkar. Buna göre, yasama organının kanun ile koyduğu süreler “kanuni süre”, idarenin koyduğu süreler “idari süre”, yargı organının koyduğu süreler ise “yargısal süre” denir” (Oktar, 2010: 93).

### **1.2.1.1 Yasal Süreler**

Yasal süreler, vergi yasaları ile konulmuş sürelerdir. VUK’nun 14/1’nci fıkrasına göre, “vergi muamelelerinde süreler vergi yasaları ile belli edilir.” Vergi hukukunda kanuni sürelerin dayanağı verginin kanuniliği ilkesidir. Bu sürelerin, kanunda aksine hüküm bulunması halleri dışında, vergi idaresi ve yargı mercilerince değiştirilmesi söz konusu değildir (Oktar, 2010: 93).

Vergi Usul Kanununun (1961) 14’üncü 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” denilmektedir. Buna göre süreler vergi kanunları ile belirlenmiştir. Bunun haricinde açıkça belli olmayan hallerde de belirlenmiş sınırlar içinde süre belirleme yetkisi ilgili idareye bırakılmıştır.

“Yasal süreler, gerek vergi, harç ve resimlere ilişkin vergileme hükümleri koyan maddi kanunlarda, gerekse vergilerin tarh, tahakkuk, tahsil ve zamanaşımı gibi usule ilişkin hükümler ortaya koyan usul kanunlarında yer alan sürelerdir” (Erginay, 1995: 198).

Vergi hukukunda “yasallık” ilkesi, vergilerin sadece yasa ile alınabileceğini ve bu yetkinin de ancak yasama organına ait olduğunu göstermektedir. Vergilerin tarafları açısından çok önem taşıyan bu ilke, vergi alacaklısı için belirli kuralları ihtiva ederken, vergi borçlusu için de hukuk güvenliği sağlamış olur (Saygılıoğlu; 1996: 58).

Yasal süreler doğrudan doğruya yasalar temelinde işlemeye başlarlar. Bu sürelere riayet edilip edilmediği yargı organları tarafından re'sen denetlenir. Yasal süreler, kural olarak kesin sürelerdir. Yasada belirtilen nedenler haricinde bu süreleri uzatmaya ya da kısaltmaya idare ve yargı organlarının yetkisi bulunmamaktadır (Öncel ve Diğerleri, 2011: 110).

### **1.2.1.2 İdari Süreler**

Vergi Usul Kanunu'nun (1961) 14'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında "Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder" denilerek idarelere sürelerle ilgili yetki verilerek idari sürenin kapsamı ifade edilmiştir.

İdari süreler, yasal sürelerdeki gibi mükellefe bir sorumluluk oluşturarak hak düşürmekten ziyade mükellef ve ilgililerin gerekli işlemleri yapmaları veya bilgi edinmeleri için vergi idaresi tarafından kendilerine zaman verilmesidir (Erginay, 1995: 103).

Vergi incelemesi yapılması sırasında mükelleflerden defter ve belgelerini incelemeyi yapan daireye getirmeleri istenebilir. Bu sırada mükelleflere uygun bir müddet verilir. Vergi idaresi, bilgi verme ödevi çerçevesinde mükelleften veya mükellefle ilişkide bulunan diğer kişilerden yazılı ve sözlü olarak bilgi isteyebilir. Sözle ilgili bilgi isteminde mükellef bilgi vermez ise, durum yazı ile bildirilerek yine kendilerine uygun bir müddet verilir. (Bilici, 2012: 80)

VUK'un 14'ncü maddesinin 2'nci fıkrasında sürenin alt sınırı 15 gün olarak belirtilmiş ancak bazı durumlarda kanun idari sürenin alt sınırını 15 günden fazla olarak da belirlemiştir. Buna göre VUK'un 146'ncı maddesi uyarınca, arama dolayısıyla muhafaza altına alınan defterlere kaydedilemeyen işlemlerin defterlere kaydının yapılabilmesi için mükellefe verilecek sürenin bir aydan az olmaması gerektiği ifade edilmiştir. Benzer şekilde VUK'un 14'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında 15 günlük bir alt sınır koyulurken herhangi bir üst sınırdan bahsedilmemiştir. Bu da idareye 15 günlük alt sınıra uymak şartıyla, süreyi istediği gibi belirleme yetkisi verir. Ancak bazı durumlarda kanun idareye süre ile ilgili üst sınır getirmiştir. Örneğin, VUK'un 17'nci maddesine göre, zor durumda bulunanlara kanuni

sürenin 1 katını, kanuni sürenin 1 aydan az olması durumunda ise 1 ayı geçmemek üzere Maliye Bakanlığı tarafından süre verilebileceği belirtilmektedir. Yine aynı şekilde VUK'un mükerrer 28'inci maddesi uyarınca, beyannamelerin verilme ve ödeme sürelerinin son gününü, kanuni süresinden itibaren bir ayı geçmeyecek şekilde yeniden belirlemede Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı yetkili kılınmıştır (Çölgezen Batun,2013: 23-24).

Yukarıda yazılı olan Vergi Kanunlarında alt sınır kanunda belirtildiği gibi 15 günden az olmamak şartıyla işlemlerin yapılması için gerekli zamanı belirleme konusunda idareye yetki verilmiştir.

### **1.2.1.3 Yargısal Süreler**

Vergi Hukuku, bir tarafın idare, diğer tarafın mükellef olması nedeniyle bir kamu hukuk dalıdır. Bu sebeple vergi hukuku, Türk hukuk sistemi içinde idare hukukunun alt dalı olarak kabul edilmektedir. İdare hukuku ile ilgili yargısal süreç ise 2577 sayılı idari Yargılama Usul Kanunu'nda bulunmaktadır. Yargısal süreler, yargının hızlı ve düzenli bir şekilde işlemesi için kabul edilmiştir (Çağan, 1975: 25).

Kural olarak Vergi yargılama hukukunda süreler 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bunun yanı sıra az da olsa, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da bazı hükümler yer almaktadır (Karakoç, 2000: 19).

Vergi yargılamasında objektif olarak denetimin yapılabilmesi için, uyuşmazlıkların belirli süre içinde yargı organına intikali ve uyuşmazlığın yine belirli sürede sona erdirilerek kamu düzeninin yeniden sağlanabilmesi için bazı süreler uygulamaya konulmuştur. Özellikle dava açma sürelerinin kamu düzeni ile doğrudan ilgili olmasından dolayı sürenin başlangıcı, hukuki niteliği, sonuçları ve itiraz faktörü (bilgi edinme, öğrenme) gibi durumların hukuki sonuçlarının başta kural koyucu Yasama Organı olmak üzere uygulayıcıları tarafından bilinmesi hak kayıplarını önlediği gibi sistemin etkin ve verimli çalışmasını da sağlamaktadır (Gümüş, 2013: 204).

İdari ve vergi yargılama hukukunda sürenin kamu düzeni ile ilgili olması nedeniyle idare tarafından re'sen dikkate alınması ve davaların büyük bir kısmının da daha esasa girmeden süre nedeniyle reddine sebep olmaktadır (Gümüş, 2013: 206). Vergi yargılamasında dava açma süresinin uzun olması kişilerin, kısa olması ise idarenin yararına bir durumdur. Bu durumda kamu yararı ile idare edilenlerin yararı arasındaki dengeyi sağlamak en uygun yol olacaktır (Kayışoğlu, 1972: 46).

Yargısal süreler kesin hükümlü sürelerdir. Bu konuda Yargıtay Birinci Hukuk Dairesi'nin aşağıdaki kararında da açıklık vardır. Karara göre;

“İster kanun, ister hâkim tarafından tayin edilmiş olsun kesin süre içerisinde yerine getirilmeyen işlemin, bu süre geçtikten sonra yerine getirilmesine yasal olanak yoktur. Bu nedenle, kesin süreye ilişkin ara kararı her türlü yanlış anlamayı önleyecek biçimde açık ve eksiksiz yazılmalı, yapılacak işler teker teker belirtilmelidir. Bunun yanında, verilen süre yeterli, emredilen işler, gerekli ve yapılabilir nitelik taşımaları, ayrıca hâkim süreye uyulmamanın sonuçlarını açıkça anlatmalı, tarafları uyarmalıdır. Kesin süreye uyulamaması halinde ise, gereği hâkim tarafından hemen yerine getirilmelidir” (Yargıtay Kararları Dergisi, 1999: 601).

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (1982) 7'nci maddesinin 1'inci fıkrasında, dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve İdare Mahkemelerinde 60 ve vergi mahkemelerinde 30 gündür denilerek yargılamanın ilk basamağı olan dava açma için süre belirtilmiş bulunmaktadır.

### **1.2.2 Sürelerin Yasal Niteliklerine Göre Sınıflandırılması**

Vergi hukukunda süreler yasal niteliklerine göre, hak düşürücü süreler, vergi ödevleri ile ilgili süreler, müsamaha (hoşgörü) süreleri ve düzenleyici süreler olarak sınıflandırılabilir.

### **1.2.2.1 Hak Düşürücü Süreler**

Hak düşürücü süre, geniş anlamıyla bir hakkın kullanılması için kanun veya mahkeme tarafından kesin olarak verilmiş sürelerdir ki, hak kullanılmadan süre geçirildiği takdirde hakkın varlığı son bulur. Bir hakkın hak düşürücü süre olup olmadığını belirlemek için ilk önce bu süreyi veren maddenin lafzı veya ruhuna, yani delaletine, kanun koyucunun süreyi verirken kullanmış olduğu ibarelere bakmak lazımdır. Bazen kanun, sürenin hak düşürücü süre olduğunu açıkça ifade eder ve mesela bu süre geçtikten sonra hak kaybı olur, hakkın kullanılmasına imkân kalmaz şeklinde ifade kullanır. Böyle bir ifadeden sürenin hak düşürücü süre olduğunu anlamak mümkündür (Berki, 1968: 102).

Hak düşürücü süreler kanun ile belirlenen bir zaman noktasından itibaren işlemeye başlar ve kanun ile belirlenen bir zamanda son bulurlar. Hak düşürücü süreler, kamu düzenine ilişkin olması nedeniyle yargı organları tarafından re'sen denetlenir. Bu sürelere riayet edilmediği takdirde süre ile ilgili hak sona erer ve bununla ilgili işlemleri yapma hakkı ortadan kalkar (Öncel ve diğerleri, 2011: 112).

Vergi Usul Kanununun (1961) 120'nci maddesinde hak düşürücü sürelerle ilgili olarak, vergi hatasının mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, mükellef tebliğ tarihinden itibaren 1 yıl içinde parasını geri almak için müracaat etmezse hakkı sakıt olur denilmektedir.

### **1.2.2.2 Vergi Ödevi İle İlgili Süreler**

Mükellefin vergi ödevi, işe başlama, iş bırakma, adres ve iş ile ilgili değişiklikler, beyanda bulunma, ödemede bulunma gibi vergi ödevinin yerine getirilmesi için gerekli durumlardır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014, [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)). Bu süreler her ne kadar hak düşürücü sürelere benzese de birtakım farklılıklar mevcuttur. Hak düşürücü sürelerde hak kaybı mevcutken, vergi ödevi ile ilgili sürelerin ihlalinde cezai yaptırım söz konusudur (Çağan, 1975: 29-30).

Waline göre, mali nitelikli cezalar, vergi kanunlarında belli davranışları yapmakla mükellef kılınan kişilerin yükümlülüğünü yerine getirmemesinin bedelidir. Başka bir ifade ile mali cezalar, hazine çıkarının yasa dışı yollarla herhangi bir şekilde zarar görmesi

durumunda uğranılacak yaptırımını ifade etmektedir. Bu durumda hazine çıkarına verilen zarar, kanunun emrettiği beyandan kaçınmak, savsaklamak veya gerçeğe aykırı beyanda bulunmak suretiyle gerçekleşecektir (Waline (t.y.) aktaran: Tosunoğlu, 2010: 478-479).

Vergi Usul Kanunu'nun (1961) 153'üncü maddesinde işe başlama, 157'nci maddesinde adres değişikliği, 158'inci maddesinde iş değişikliği, 160'ncü maddesinde ise iş bırakmanın vergi dairesine bildirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Ayrıca 168'inci maddesinde ise işe başlama bildirmeleri, işe başladıktan sonra 10 gün içinde, iş bırakma ve değişiklik bildirmeleri, bildirilecek olayın vukuu tarihinden başlayarak 1 ay olarak süreleri belli edilmiştir. (VUK, 1961: madde 153, 157, 158, 160, 168)

### **1.2.2.3 Müsamaha Süreleri (Hoşgörü Süreleri)**

Vergi yükümlülerinin üzerine düşen sorumlulukları yerine getirmediği zamanlarda Vergi Usul Kanunu mükellefler yararına bir takım sürelerle hakların kullanılma zamanlarını uzatmıştır.

Hoşgörü süreleri denilen bu sürelerden yararlanabilmek için yasada öngörülen süreler içerisinde belirli işlemlerin yapılması gerekir ki zaten bu işlemler ödev niteliğindedir. Bu sürelere uyulmadığı takdirde pişmanlık ve ceza indirimini hükümlerinden yararlanma hakkı düşer. Hoşgörü süreleri hak düşürücü süreler arasında yer almaktadır (Öncel ve diğerleri, 2011: 113-114).

VUK'un 371'inci maddesine göre, beyana dayalı vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiili işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi gerekir. Yani İdare vergi incelemesine başlamadan ya da olayın takdir komisyonuna gitmesinden önce kişinin kendini ihbar etmesi gerekir. Hiç verilmemiş, eksik ya da yanlış verilmiş olan vergi beyannameleri mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde verilmesi ve ödenmesi gerekmektedir.

Pişmanlık hükümlerinden yararlanan mükellefe vergi ziyayı cezası kesilmez. Pişmanlık talebi kabul edilenlere 1'nci derece 1 kat usulsüzlük cezası kesilir. Pişmanlık



talebi kabul edilmeyenlerle pişmanlık şartlarını ödeme yönünden ihlal eden mükelleflerin verdikleri beyannameler kanuni süresinden sonra verilen beyannameler olarak kabul edilerek 1'inci derece 2 kat usulsüzlük cezası ile vergi ziyai cezasının %50'si kıyaslanarak miktar itibarıyla en ağır olanı kesilir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2008, <http://www.gib.gov.tr>).

#### **1.2.2.4 Zamanaşımı Süreleri**

Vergi Usul Kanunu'nun 113'üncü maddesine göre zamanaşımı, mükellefin bu hususta herhangi bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın süre geçmesi nedeniyle vergi alacağıının ortadan kalkmasıdır (VUK, 1961: madde 113).

Vergi hukukunda zamanaşımı süreleri etkileri bakımından hak düşürücü sürelerle çok yakınlık göstermektedir. Bunun sebebi ise vergi hukukunun bir kamu hukuku dalı oluşudur. Vergi borcu ilişkisi tarafların serbest iradeleri ile değil yasa ile meydana geldiği için vergi hukukundaki zamanaşımı kavramı da re'sen dikkate alınır. Def'i yolu açık bulunmamaktadır (Öncel ve diğerleri, 2011: 113-143).

#### **1.2.2.5 Düzenleyici Süreler**

Bir işlemin yapılması veya yapılmaması için kanunen belli olmasına rağmen, uyulmaması halinde herhangi bir yaptırım bulunmamaktadır. Sürenin kaçırılması halinde hak kaybına uğranılmamaktadır. Bu tür sürenin konulma amacı davanın taraflardan başkasının işi geciktirmesine sebebiyet verilmesinin önlenmesidir (Yargıtay İlamı 7. Ceza Dairesi İçtihat Metni 1993/3806 E. 1993/6520 K.).

Düzenleyici süreler, bilhassa idarenin ve yargı organlarının görevlerinin gereği olan bazı işlemleri belirli süreler içinde yapmalarını sağlamak amacıyla ortaya konulmuştur. Düzenleyici sürelerle ilgili olarak, yoklama fişinin 7 gün içinde gönderilmesi (VUK, 1961: madde 132), veraset ve intikal vergisinin 15 gün içinde tarhı (Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu [VİVK], 1959: madde 10), itiraz komisyonunun ödeme emri itirazlarına ilişkin 7 gün içinde karar vermesi (Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun [AATUHK], 1953: madde 58), posta ile gönderilen beyannamelere ilişkin tarhın 7 gün içinde yapılması (Katma Değer Vergisi Kanunu [KDVK], 1984: madde 45 ile Gelir Vergisi Kanunu [GVK],

1961: madde 109), gönderilmek üzere verilen dilekçelerin en geç 3 gün içinde ilgili yargı organına gönderilmesi (İYUK, 1982: madde 6), örnek olarak gösterilebilir (Karakoç, 2014: 344).

### **1.2.3.Vergi Hukuku Kollarına Göre Sürelerin Sınıflandırılması**

Vergi Hukuku, şekli vergi hukuku ve maddi vergi hukuku olmak üzere 2'ye ayrılır.

Şekli vergi hukukunun konuları, vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsili, vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargısal çözüm ve vergilerin cebri icra yolu ile tahsilini kapsar. Maddi vergi hukuku ise vergi borcunun sona ermesi ile ilgili süre hükümleriyle ilgilidir. Kural olarak, bir süre kuralı VUK' na veya AATUHK' da yer almış ise şekli vergi hukukuna, özel bir vergi hukukunda düzenlenmiş ise maddi vergi hukukuna girer (Atak Yılmaz, 1996: 28).

#### **1.2.3.1 Şekli Vergi Hukukunda Süreler**

Vergi yükümlü ve sorumluları ile vergi alacaklısı idarenin verginin doğumundan ödenmesine kadar usulünün nasıl olacağı (Çağan, 1975: 39), vergi uyuşmazlıklarının çözüm noktası olan vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri, istinaf mahkemeleri ve Danıştay (Atak Yılmaz, 1996: 27) nezdinde görülen davaları ve verginin ödenmemesi durumunda devletin cebri icra yolunu kullanarak vergiyi tahsil etme yol ve yöntemlerinin belirlendiği durumlardaki süreleri ifade eder.

#### **1.2.3.2 Maddi Vergi Hukukunda Süreler**

Maddi vergi hukuku, devlet ile mükelleflerin arasındaki vergi ilişkisinin doğması, sona ermesi ve bunlarla ilgili kuralları inceler. Yani vergi borcunun ortaya çıkması, tespiti ve sona ermesi maddi vergi hukukunun konusunu oluşturur. (Şenyüz ve diğerleri, 2017:15)

Vergi ve kamu alacakları kanunlarının belirlediği sürelerin sona ermesi ile birlikte verginin tarh, tahakkuk ve tahsil olanağı ortadan kalkmaktadır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. SÜRELERİN HESAPLANMASI VE SÜRELERİ UZATAN HALLER

#### 2.1 Sürelerin Hesaplanması

Sürelerin hafta, ay ve yıl olarak hesaplanması ile işlemeye başlaması ve sürelerin resmi tatile denk gelmesi halinde izlenecek yollar aşağıda gösterilmiştir.

##### 2.1.1 Sürelerin Hafta, Ay ve Yıl Olarak Belirlenmesi

Vergi kanunlarında yazılı süreler aşağıdaki şekilde hesaplanır:

1. Süre gün olarak belli edilmişse başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün tatil saatinde biter;
2. Süre hafta veya ay olarak belli edilmişse başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün tatil saatinde biter. Sürenin bittiği ayda, başladığı güne tekabül eden bir gün yoksa süre o ayın son gününün tatil saatinde biter;
3. Sonu belli bir gün ile tayin edilen sürelerde, süre o günün tatil saatinde biter (Vergi Usul Kanunu [VUK], 1961: madde 18).

Türk Ceza Kanunu'nun (2004) 72'nci maddesine Bir gün, yirmidört saat; bir ay, otuz gündür. Yıl, resmi takvime göre hesap edilir.

##### 2.1.2 Sürelerin İşlemeye Başlaması

2577 sayılı İdari Yargılama Hukuku 8'inci maddesine göre, Süreler, tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar. Tatil günleri sürelere dahildir. Şu kadar ki, sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, süre tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzar. Bu kanunda yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına

rastlarsa bu süreler, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamış sayılır.

### **2.1.3 Sürelerin Son Gününün Tatile Denk Gelmesi**

Resmi tatil günleri süreye dahildir. Şu kadar ki, sürenin son günü resmi tatile rastlarsa tatili takip eden ilk iş gününün tatil saatinde biter (VUK, 1961: madde 18).

## **2.2 Süreleri Uzatan Haller**

Kanunla ya da kanunun verdiği yetkiye dayanılarak idarece tarafından belirlenen süreler değiştirilemez ve uzatılamaz. (Kırbaş, 201:145) Ancak, mükellefin sorumluluğunu yerine getiremeyeceği durumlarda kanunda bir esneklik sağlamış ve mükellefin içinde bulunduğu kötü şartlar geçene kadar süreler uzatılmıştır. Buna göre süreleri uzatan haller, mücbir sebepler (VUK, 1961: madde 13 ve 15), zor durum ( VUK, 1961: madde 17), ölüm (VUK, 1961: madde 16), mali tatil (5604 sy kanun), adli tatil (İYUK, 1982: madde 8 ve 61), düzeltme talebinin dava açma süresine etkisi (İYUK, 1982: madde 10 ve 11), tahakkuk zamanaşımı (VUK, 1961: madde 15 ve 114), ve tahsil zamanaşımıdır (VUK, 1961: madde 103 ve 104).

### **2.2.1 Mücbir Sebepler**

Mücbir sebep, tarafların belirli bir süreye bağlı olarak yerine getirmesi gereken ödev, yükümlülük veya borçlarını yerine getirme sırasında iradesini geçici olarak ortadan kaldıran ve dıştan gelen fiili bir durumdur. Yani gerçek dünyada meydana gelen bir olayın hukuk alanında söz konusu olan bir ödev, yükümlülük veya borcun yerine getirilmesini ya da bir hakkın kullanılmasını geçici olarak durdurmasıdır (Yerlikaya, 2012:43).

Mücbir sebebin objektif olarak kabul edilebilmesi için belli şartların oluşması gerekmektedir. Bu şartlar, kusursuzluk, sezilemezlik (öngörülmezlik), karşı konulmazlık (önlenebilirlik/kaçınılmazlık) ve gerçekliktir. Kişinin başına gelen olay hakkında kusuru olmaması, haberi ve malumatı olmaması, olayın karşı konulamaz şiddet ve önemde olması ve olayın gerçek olması gerekmektedir (Çekin, 2016: 5-9).

1986/9 sayılı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi ve 28.06.2004 tarih ve 949/30331 sayılı Özelgesi'ne göre, ağır hastalık ve kaza durumunun Sağlık Bakanlığı'na bağlı kurumlar tarafından (özel hastaneler dahil) verilecek raporlarda söz konusu durumun vergi ödevini yerine getirmeye engel teşkil edecek derecede olduğunun bildirilmesi gerekir.

Mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde, bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde, tarh zamanaşımı (tahakkuk zamanaşımı) da işlemeyen süreler kadar uzar. Mücbir sebep sonucunda sürelerin işlememesi için mücbir sebebin malum olması (herkes tarafından bilinmesi) veya ilgililer tarafından ispat edilmesi ve belgelenmesi gerekir. (VUK, 1961: madde 15/2)

Mücbir sebep halinde uzlaşma ile ilgili sürenin uzayıp uzamayacağı konusu ile ilgili olarak Danıştay 4. Dairesi'nin vermiş olduğu bir karar, VUK 13'üncü maddesindeki mücbir sebep sayılan, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk, yangın, yer sarsıntısı, su basması, kişinin iradesi dışında meydana gelen mecburi gaybubetler, sahibinin iradesi dışındaki sebepler nedeniyle defter ve belgelerin elinden çıkmış olması gibi haller vergi ödevlerinin yerine getirilmesi ile ilgili olduğundan uzlaşmada öngörülen süreleri durdurmayacağı yönündedir. Ancak Maliye Bakanlığı'nın vermiş olduğu bir kararda mücbir sebepler, uzlaşma toplantılarına katılmayı keseceği düşüncesiyle, mücbir sebebin varlığının uzlaşma tarihinin ertelenmesine neden olacağı belirtilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2006: 256).

### **2.2.1.1 Mücbir Sebep Halinin Unsurları**

Vergi Usul Kanunu'nun (1961) 13'üncü maddesinde mücbir sebebin aşağıdaki hallerde mümkün olacağına hükümlenmiştir. Buna göre mücbir sebep;

1. Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk,
2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler,
3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler,
4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikaların elinden çıkmış bulunması gibi hallerdir.

Bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin meydana geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez ( VUK, 1961: madde 373).

### **2.2.1.2 Mücbir Sebep Sayılan Haller, İspat ve Tespitleri**

Kanunda mücbir sebep sayılan haller ağır hastalık ve ağır kaza, afet halleri, mecburi gaybubiyet hali, yükümlünün defter ve belgeleri üzerinde tasarruf edememesi hali olarak belirtilmiştir. (VUK, 1961: madde 13)

#### **2.2.1.2.1 Ağır Hastalık, Ağır Kaza ve Tutukluluk**

Vergi Usul Kanunu'nun 13'ncü maddesinin 1'nci bendine göre vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk hali mücbir sebep olarak kabul edilmiştir. Ancak kanunda hastalığı derecesi ve ispatı ile ilgili herhangi bir hüküm yer almamıştır. Maliye Bakanlığı tarafından 25.12.1986 tarih ve 1986/9 sayılı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi ile durum aydınlatılmıştır. Buna göre, mükellefin vergi ödevinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır hasta olup olmadığının özel hastaneler dahil olmak üzere hastanelerden alınan raporlarda belirtilmesi ile kişinin içinde bulunduğu durumun ispat edilmesi gerekir. Alınacak raporların özel hastane ve devlet hastanelerinden alınması kabul edilmişken, özel doktorlardan alınması kabul edilmemiştir. Maliye Bakanlığı'nın 28.06.2004 tarih ve 949/30331 sayılı Özelgesi'nde bu durum açıklığa kavuşturulmuştur.

Vergi Usul Kanunu'nun 13'ncü maddesinin 1'nci bendine göre vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesinde tutukluluk hali mücbir sebep sayılmışken, hükümlülük için herhangi bir şey söylenmemiştir. Vergi ödevi ile sorumlu mükellef, ödevin yerine getirilmesi sırasında tutuklanırsa, vergi ödevi tutukluluk hali devam ettiği sürece durur, tutukluluk hali sona erdikten sonra işlemeye başlar. Ancak, hükümlü bulunan kişi için durum farklıdır. Hükümlü olan kişi artık ceza almıştır ve bu süre 5 yıldan fazla olabilir. Bu da zamanaşımı açısından önemlidir. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.09.2007 tarihli B.07.GDB.4.34.20.01/288-3197 sayılı yazısında "Hükümlülük halinin VUK madde 13'te sayılan mücbir sebepler arasında yer almadığı, diğer taraftan maddede sayılan mücbir

sebeplerin tarh aşamasındaki amme alacakları için geçerli olup kesinleşmiş amme alacaklarını kapsamadığı” açıklanmıştır. (Coşkun Karadağ, 2012:1037)

#### **2.2.1.2.2 Afet Halleri**

Meydana gelen olay, kanunda belirtilen haller içinde yer alıyorsa ve söz konusu olay herkes tarafından biliniyorsa, olaydan etkilenen kişilerin mücbir sebep hallerinin sağladığı imkanlardan yararlanmak için Bakanlığın ayrıca açıklama yapmasına gerek yoktur. Herhangi bir olayın mücbir sebep olarak kabul edilmesi için, afetin vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak derecede olması gerekir (Elele, 2015: 56).

Vergi Usul Kanunu'nun 115'nci maddesinde yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilas v.b durumlar afet sayılmış ve bu durumda varlıklarının ya da mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükellef için Maliye Bakanlığı'nın yapacağı tahkikat üzerine zarar derecesi tespit edilerek vergi borçları ya da cezaları kısmen ya da tamamen terkin edilir denilmiştir.

#### **2.2.1.2.3 Mecburi Gaybubiyet Hali**

Mecburi gaybubiyet, vergi yükümlülerinin iradeleri dışında belli bir yerde bulunmamları sebebiyle vergi ile ilgili ödevlerini yapamamları ya da vergi ile ilgili işlemlerini yerine getirememeleridir. Mesela, bir vergi yükümlüsünün askere alınması ya da tutuklanması beyanname verme ödevi açısından bir mücbir sebeptir. Aynı şekilde ulaşım araçlarında meydana gelen bozulmalar ya da çığ gibi doğal afetler nedeniyle bir kişinin herhangi bir yerde kalması da mücbir sebep olarak sayılabilir. Bu gibi durumlarda vergi ödevlerinin veya işlemlerinin yapılabilme olanağı oluşuncaya kadar süreler işlemez. Yükümlünün kendisine bir temsilci görevlendirmesi halinde bu andan itibaren süreler işlemeye başlar (Öncel ve diğerleri, 2011: 119).

#### **2.2.1.2.4 Yükümlünün Defter ve Belgeler Üzerinde Tasarruf Edememesi Hali**

VUK'un 144'üncü maddesine göre, yapılan inceleme esnasında mükellefin defter ve belgelerine el konulması halinde, mükellef ilgili memurun refakatiyle bu defter ve belgeler

üzerinde incelemeler yapmaya ve bunlardan suret ve kayıtlar çıkarmaya yetkilidir. Defter ve belgelerin muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmaz. Mükellef beyannamesini tanzim için gerekli bilgileri defter ve belgelerden çıkarabilir. Mükellefin bu konudaki yazılı talebi derhal yerine getirilir. Şu kadar ki, defter ve belgelerin muhafaza altına alındığı tarihten vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan süre 1 aydan az ise beyanname verme süresi kendiliğinden 1 ay uzar.

### **2.2.1.3 Kanunda Yer Almamakla Beraber Mücbir Sebep Sayılacak Diğer Haller**

Kanunda belirtilen hallerin dışında mükellefin, vergi ödevlerini yerine getirmeye engel olan benzer haller de mücbir sebep sayılmıştır. Buna göre; (www.muhasabenet.net)

- Beyanname verme süresinde, grev nedeni ile iş yerine giremeyen ve bu nedenle beyannamenin düzenlenmesinde gerekli olan bilgi ve belgelere ulaşamayan mükellef bakımından mücbir sebep şartları mevcut olarak kabul edilir.
- Ölen kişinin mirasçılarının veraset ve intikal vergisi beyannamesini vermeleri yönünden kanunda bir süre mevcuttur. Ancak, ölen kişinin örneğin, ondan iki ay önce ölen başka bir kişiden intikal eden varlık unsurları belli olana kadar mücbir sebep halinin mevcut olduğu kabul edilir.

Maliye Bakanlığı bir yazısında; (Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, 26.01.2006 Tarih ve B.07.1.GGB.0.28/2810-13-986 Sayılı Genel Yazısı) salgın hastalık halinin de bazı durumlarda mücbir sebep sayılacağını ifade etmiştir. Buna göre 2006 yılında Türkiye’de meydana gelen kuş gribi hastalığı nedeniyle kanatlı havyan ve yumurta tüketimi azalmıştır. Maliye Bakanlığı söz konusu yazısında hastalıktan zarar gören üreticilerin beyanname verme süreleri için 3 aylık süre için mücbir sebep varlığını kabul etmiştir(Çekin, 2016: 68-69).



#### **2.2.1.4 Mücbir Sebebin Geçerlilik Alanı**

Mücbir sebeplerin sürelerin işlemlerini durdurucu etkisi, kural olarak vergi yükümlüleri ve sorumluları açısından önemlidir. Vergi yükümlü ve sorumlularının yakın akrabalarına yönelen mücbir sebep, her ne kadar vergi yükümlü ve sorumlularının vergi ile ilgili ödev veya işlemlerinin süresi içinde yerine getirilmesine engel olsa bile, bu durum mücbir sebep sayılmaz. Ancak, mücbir sebeplerin yükümlünün vergi sorumlusu durumunda olan yasal temsilcilerine yönelmesi durumunda sürelerin işlemesi durur. Bunun gibi vergi yükümlülerinin iradi temsilcileri olan umumi vekilleri bakımından meydana gelen mücbir sebep hali varsa, bu durum da mücbir sebep olarak kabul edilmelidir. Her ne kadar vergi kanunlarında umumi vekilin vergi sorumlusu olarak kabul edileceğine dair herhangi bir hüküm bulunmasa da uygulamada umumi vekiller yükümlülerin vergi ile ilgili ödevlerini onlar adına yapabilmektedirler. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 94' üncü maddesinde "Tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır." denilerek umumi vekillere tebligat yapılabileceği belirtilmiştir. Ancak, bir işletmenin vergi işleriyle görevli muhasebecisi bakımından mücbir sebep hali varsa, bu kişi hiçbir şekilde vergi sorumlusu sayılamayacağından dolayı, sürelerin işlemlerini engellemez (Öncel ve diğerleri, 2011: 120).

#### **2.2.1.5 Mücbir Sebebin Sonuçları**

Vergi Usul Kanunu 13'üncü maddesinde ifade edilen mücbir sebeplerden herhangi birini bulunması halinde, söz konusu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler durur. Ancak sürelerin durması için meydana gelen mücbir sebebin ya herkes tarafından bilinmesi gerekir ya da mükellef tarafından ispat edilmesi gerekir. Maliye Bakanlığı, mücbir sebep sayılacak hallerin varlığı nedeniyle bölge, il, ilçe, mahal itibarıyla mücbir sebep hali ilan edebilir ve bu zaman zarfından sorumluluklarını yerine getiremeyecek olanları tespit edebilir. (Saban, 2016:181)

##### **2.2.1.5.1 Vergiyi Doğuran Olay Yönünden**

Mücbir sebep halinin varlığı, vergiyi doğuran olayı etkilemez, mükellefiyeti ve sorumluluğu ortadan kaldırmaz (Elele, 2015: 56).

### **2.2.1.5.2 Ceza Zamanaşımı Yönünden**

VUK'un 374'üncü maddesine göre, aşağıda yazılı süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmez:

- Vergi ziyayı cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağıın doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden, 353 ve mükerrer 355'inci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak 5 yıl,
- Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak 2 yıl içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur.

### **2.2.1.5.3 Re'sen Takdir Yönünden**

Danıştay'a göre mücbir sebepten kaynaklansa da defterlerin ibraz edilememesi re'sen takdir nedenidir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı (t.18.11.1994, E.1994/1, K.1994/425) ile Maliye Bakanlığı'nın (22.01.2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2810-13-828/4124 sayılı) Özelgesi'ne göre; 'Defter ve belgelere mahkeme kararıyla el konulmasıyla mücbir sebep hükümleri işletilir (VUK m.13/4). Bu durumda mücbir sebep hali, defter ve belgelerin mahkemece mükellefin kendisine iade edilmesi halinde iade edildiği tarihe, vergi incelemesi yapılmak üzere inceleme birimlerine intikal ettirilmesi durumunda inceleme elemanının incelemeye başladığı tarihe kadar devam eder' (Yerlikaya, 2012: 46).

### **2.2.1.5.4 Ceza Uygulaması Yönünden**

Mücbir sebeplerden herhangi birinin meydana geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmemektedir (VUK, 1961: madde 373).

Mücbir sebep ortadan kalkıncaya kadar mükellefin ödevlerine ilişkin süreler işlemez. Var olan süre, mücbir sebeple birlikte durur ve mücbir sebebin ortadan kalkmasından sonra kaldığı yerden işlemeye devam eder. Böylece işlemeyen süre kadar süre uzamış olur. Bu

süre içerisinde mükellef sorumluluğunu yerine getirirse ceza verilemez. (Şenyüz ve diğerleri, 2017: 256)

### **2.2.2 Zor Durum**

VUK' un (1961) 17'nci maddesine göre 'Zor durumda bulunmaları nedeniyle vergi muamelelerine ilişkin ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanuni sürenin 1 katını, kanuni sürenin 1 aydan az olması halinde 1 ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca münasip bir mühlet verilebilir' denilmektedir.

Söz konusu mühletin verilebilmesi için bazı şartların varlığı gerekmektedir. Buna göre; (VUK, 1961: madde 17)

- 1- Mühlet isteyen, sürenin bitmesinden önce yazı ile istemde bulunmalıdır.
- 2- İstemde gösterilen mazeret, mühlet verecek makam tarafından kabule değer görülmelidir.
- 3- Mühletin verilmesi halinde verginin alınması tehlikeye girmemelidir. Maliye Bakanlığı mühlet verme yetkisini tamamen ya da kısmen mahalline devredebileceği gibi, bölgeler, iller, ilçeler veya sektörler ile iş kolları ya da mükellef grupları itibarıyla yazılı başvuru şartı aranmaksızın da kullanılabilir.

Kanunda zor durumun tanımında örnekleme yapılmayarak, konu ile ilgili tüm yetki idareye verilmiştir. Yükümlü, zor durum hali ile karşı karşıya kaldığı zaman idareye başvuracak ve bunun sonucunda durumla ilgili takdir, idare tarafından verilecektir. Kanunda zor durum ile ilgili bir sınır çizilmemiş olması, her ne kadar yükümlü tarafından belirsizlik ihtiva etse de değişik koşullara uyarlanabilir olması yükümlülerin lehine bir sonuç doğurabilir (Berber, 2014: 89).

Maliye Bakanlığı'nın zor durum kapsamında teamül haline gelmiş bir takım uygulamaları bulunmaktadır. Buna göre; (Akarca ve Şafak, 2011).

- 1- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18'inci ve 19'uncu maddeleri çerçevesinde yapılan devir ve birleşme durumunda zamanında çıkarılmayan devir bilançosu durumu zor

durum olarak kabul edilmekte ve bu durumda olan yükümlülere kanuni sürenin 1 katı olan 15 gün süre verilmektedir.

- 2- Veraset ve İntikal Vergisi'nde terekenin tam olarak tespit edilememesi, veraset ilamının çıkarılmamış olması veya varislerden bazılarının terekenin tamamının miktarını diğer varislerden saklama ihtimalinin bulunduğu durumlar da İdare tarafından zor durum olarak değerlendirilmektedir.
- 3- Mücbir sebep durumunda olduğu gibi defter ve belgelerin mali polis veya mahkeme tarafından muhafaza altına alınmış olması durumunda da her ne kadar VUK'un 141 ve 144'üncü maddelerinden bahsedilse de yine süre verilmektedir.
- 4- Doğal afetlerin sona ermesinden (mücbir sebebin ortadan kalkmasından) sonra bu afetler dolayısıyla beyanname hazırlama zorluğu nedeniyle süre talebinde bulunan mükelleflere de süre verilmektedir.

Mücbir sebep ve zor durum halinde sürelerin uzaması yalnızca vergi ödevleri açısından mümkündür, buna karşın 2577 sayılı Kanun çerçevesinde vergi uyumsuzlukları durumunda açılacak davaların süresi, mücbir sebep veya zor durum sebepleriyle uzatılamamaktadır (Bilici, 2012: 82).

### **2.2.3 Ölüm**

VUK' un (1961) 12'nci maddesine göre, 'Ölüm halinde mükellefin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olur' denilmektedir. Aynı kanunun 16'ncı maddesinde ise, 'Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine 3 ay eklenir' denilmektedir.

Medeni Kanun' un 606'ncı maddesinde mirası red süresi ile uyum kurulması amacıyla VUK'da da 3 ay olarak belirlenmiştir. Çünkü Medeni Kanunun bu hükmü uyarınca varislerin mirası 3 ay içinde reddetme hakları bulunmaktadır. Mirasın reddi

durumunda miras bırakana ait yükümlülükler yerine getirilmeyecektir. (Öncel ve diğerleri, 2011: 121)

Mirasçılar, ölenle ilgili cari yıl gelir vergisi beyannamesini ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verebilirler. (GVK madde 92/2) Aslında burada bir süre uzatımı söz konusu değildir. Yalnızca, ölüm halinde gelir vergisi beyannamesinin verme süresi belirlenmiştir. (Öner, 2015: 108)

#### **2.2.4 Mali Tatil**

5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkındaki Kanuna (2007) göre;

- 1- Her yıl temmuz ayının 1'inden 20'sine kadar (yirmisi dahil) mali tatil uygulanır. Haziran ayının son gününün tatil olması halinde, mali tatil, temmuz ayının ilk iş gününü takip eden günden başlar.
- 2- Son günü mali tatile rastlayan aşağıda belirtilen süreler, tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamış sayılır.
  - a) Beyana dayalı tarhiyatta, kanuni süresinde verilmesi gereken beyannamelerin verilme süreleri
  - b) İkmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatta, vadesi mali tatile rastlayan vergi, resim ve harçlar ile vergi cezaları ve gecikme faizlerinin ödeme süresi,
  - c) Tarh edilen vergilere veya kesilen cezalara karşı uzlaşma talep etme veya cezada indirim hükümlerinden yararlanmak amacıyla yapılacak başvurulara ilişkin süreler,
  - d) Devamlı bilgi verme hükümleri kapsamında verilmesi gereken bilgilerin verilmesine ilişkin süreler
- 3- Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirli sürelerde yapılması gereken muhasebe kayıt süreleri, bildirim süreleri ve vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma süreleri mali tatil süresince işlemez. Belirtilen süreler mali tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlar.
- 4- Mahkeme kararı veya Cumhuriyet Savcılıklarının talebi üzerine ya da Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yapılan aramalı incelemeler hariç olmak üzere, mali

tatil süresince inceleme amacıyla defter ve belgelerin ibrazı talep edilemez, mükellefin işyerinde inceleme başlanılmaz.

- 5- Tatil süresince, vergi ve ceza ihbarnameleri ile mahsup taleplerine yönelik olanlar hariç, bilgi isteme talepleri mükelleflere, vergi ve ceza sorumlularına bildirilmez. Ancak tatil süresi içinde gerçekleşen tebligat işlemlerinde süre, mali tatilin son gününden itibaren işlemeye başlar.
- 6- Mali tatilin sona erdiği günü izleyen gün içinde biten bu madde kapsamındaki kanuni ve idari süreler, mali tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren 7'nci günün mesai bitiminde sona ermiş sayılır.
- 7- Özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi ile gümrük idareleri, il özel idareleri ve belediyeler tarafından tarh ve tahsil edilen vergi, resim ve harçlarla ilgili olarak mali tatil uygulanmaz.
- 8- Beyana dayanan ve beyanname verme süresi mali tatil nedeniyle uzamış olan vergilerde ödeme süresi (aynı ay içerisinde kalmak kaydıyla), uzayan beyanname verme süresinin son gününden itibaren 3'üncü günün mesai saati bitimine kadar uzamış sayılır.
- 9- Maliye Bakanı, mali tatil uygulaması nedeniyle süre verilecek iş ve işlemlerin kapsamı ile mali tatil uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Yapılan ikmalen tarhiyat sonucu düzenlenen vergi/ceza ihbarnamesinin 16 Haziran 2017 tarihinde mükellefe tebliğ edilmesi durumunda, söz konusu tarhiyata karşı dava açma süresi 16 Temmuz 2017 tarihinde sona erecektir. Ancak, 2017 yılı için mali tatil 4 Temmuz 2017 tarihinde başladığından, söz konusu sürenin mali tatile rastlayan 16 günlük kısmı işlemeyecek ve dava açma süresi mali tatilin sona erdiği tarihten itibaren 16 gün uzamak suretiyle 5 Ağustos 2017 tarihi mesai saati bitiminde sona erecektir. 5 Ağustos 2017 tarihinin de 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu uyarınca çalışmaya ara verme süresine rastlaması nedeniyle dava açma süresi, çalışmaya ara vermenin sona erdiği 5 Eylül 2017 tarihini izleyen günden itibaren 7 (yedi) gün uzayacak ve söz konusu sürenin son günü olan 12 Eylül 2017 tarihi olacaktır.

### 2.2.5 Adli Tatil

6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 102'nci maddesinde 'Adli tatil, her yıl 20 Temmuz'da başlar 31 Ağustos'ta sona erer. Yeni adli yıl 1 Eylül'de başlar.' Denilmektedir. Aynı hüküm, Ceza Muhakemeleri Kanunu'nun 331'nci maddesinde de düzenlenmiştir.

CMK' na göre adli tatile rastlayan süreler işlemez. Bu süreler tatilin bittiği günden itibaren 3 gün uzatılmış sayılır. Ancak HMUK' na göre ise adli tatile tabi olan dava ve işlerde, bu Kanunun tayin ettiği sürelerin bitmesi tatil zamanına rastlarsa, bu süreler ayrıca bir karar gerek olmaksızın adli tatilin bittiği günden itibaren 1 hafta uzamış sayılır.

Hukuk Muhakemeleri Kanunu (2011) 103'üncü maddesine göre; Adli tatilde, ancak aşağıdaki dava ve işler görülür:

a) İhtiyati tedbir, ihtiyati haciz ve delillerin tespiti gibi geçici hukuki koruma, deniz raporlarının alınması ve dispeççi atanması talepleri ile bunlara karşı yapılacak itirazlar ve diğer başvurular hakkında karar verilmesi.

b) Her çeşit nafaka davaları ile soybağı, velayet ve vesayete ilişkin dava ya da işler.

c) Nüfus kayıtlarının düzeltilmesi işleri ve davaları.

ç) Hizmet akdi veya iş sözleşmesi sebebiyle işçilerin açtıkları davalar.

d) Ticari defterlerin kaybindan dolayı kayıp belgesi verilmesi talepleri ile kıymetli evrakın kaybindan doğan iptal işleri.

e) İflas ve konkordato ile sermaye şirketleri ve kooperatiflerin uzlaşma suretiyle yeniden yapılandırılmasına ilişkin işler ve davalar.

f) Adli tatilde yapılmasına karar verilen keşifler.

g) Tahkim hükümlerine göre, mahkemenin görev alanına giren dava ve işler.

ğ) Çekişmesiz yargı işleri.

h) Kanunlarda ivedi olduğu belirtilen veya taraflardan birinin talebi üzerine, mahkemece ivedi görülmesine karar verilen dava ve işler.

Tarafların anlaşması hâlinde veya dava bir tarafın yokluğunda görülmekte ise hazır olan tarafın talebi üzerine, yukarıdaki iş ve davalara bakılması, adli tatilden sonraya bırakılabilir.

Adli tatilde, yukarıdaki fıkralarda gösterilenler dışında kalan dava ve işlerle ilgili olarak verilen dava, karşı dava, istinaf ve temyiz dilekçeleri ile bunlara karşı verilen cevap dilekçelerinin ve dosyası işleminden kaldırılan davaları yenileme dilekçelerinin alınması, ilam verilmesi, her türlü tebligat, dosyanın başka bir mahkemeye, bölge adliye mahkemesine veya Yargıtay'a gönderilmesi işlemleri de yapılır.

İYUK da yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa bu süreler, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır (İYUK, 1982: madde 8) .

Adli tatil çalışmaya ara verilen dönemdir. Çalışmaya ara verme süresince bir nöbetçi mahkeme oluşturulur. Söz konusu nöbetçi mahkeme çalışmaya ara verme süresi içinde aşağıda yazılı işlerle görevlidir:

- a) Yürütmenin durdurulmasına ve delillerin tespitine ait işler,
- b) Kanunen belli süre içinde karara bağlanması gereken işler (İYUK, 1982: madde 62).

### **2.2.6 Düzeltme Talebinin Dava Açma Süresine Etkisi**

Mükellefler tarafından vergi işlemlerindeki hataların düzeltilmesi taleplerinin, vergi idaresi tarafından kabul edilmemesi durumunda mükelleflerin vergi mahkemesine başvurması 3 günlük dava açma süresinin geçip geçmediğine bağlıdır. Buna göre, dava açma süresi içinde veya dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme talepleri reddedilen mükelleflerin yargı organlarına başvurma yolları değişiklik göstermektedir. (Vergi uyumsuzluklarının yargı aşamasında çözümü, [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)).

- Düzeltme talebinin yapıldığı tarihte 30 günlük dava açma süresinin geçmemesi durumunda kalan süre içinde vergi mahkemesi nezdinde dava açılabilir.
- Düzeltme talebinin bulunduğu tarihte, 30 günlük dava açma süresinin bitmiş olması durumunda ise, vergi mahkemesinde dava açma olanağı kalmamaktadır. Ancak, bu durumda yükümlüler Maliye Bakanlığı'na şikayet yoluyla düzeltme talebinde bulunabilirler. Bakanlığın bu talebi reddetmesi ya da 60 gün içinde cevap vermemek suretiyle zımnen reddetmesi durumunda



ilgilinin dava açma hakkı yeniden doğmaktadır. Buna durumda, talebin reddi yazısının tebliğini veya cevap vermeyerek geçirilen 60 günün bitimini takip eden günden itibaren 30 gün içinde dava açılabilir

### **2.2.7 Tahakkuk Zamanaşımı**

Tahakkuk zamaşımı, tahakkuk zamaşımının durması ve kesilmesi olarak iki başlık halinde incelenecektir.

#### **2.2.7.1 Tahakkuk Zamaşımının Durması**

VUK'un (1961) 114'üncü maddesine göre;

- Vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamaşımını durdurur. Duran zamaşımı mezkur komisyon kararının vergi dairesini tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işletilmeyen süre her hal ve şartta 1 yıldan fazla olamaz.
- Şarta bağlı istisna ve muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamaşımı süresi, istisna ve muafiyet şartlarının ihlal edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlar.

VUK'un (1961) 15'inci maddesine göre ise VUK'un 13'üncü maddesinde yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde, bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zamaşımı işlemeyen süreler kadar uzar. Bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi lazımdır.

#### **2.2.7.2 Tahakkuk Zamaşımının Kesilmesi**

VUK'un (1961) 114'üncü maddesinde, 'Damga vergisine tabi olup, vergi ve cezası zamaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamaşımı süresi dolduktan sonra yararlanıldığı takdirde ilgili evraka ait vergi alacağı yeniden doğar' denilerek 5 yıl olan tarh zamaşımı süresinin sıfırdan başlayacağı ifade edilmektedir.

### **2.2.8 Tahsil Zamaşıımı**

Tahsil zamaşıımı, tahsil zamaşıımının durması ve tahsil zamaşıımının kesilmesi olarak iki başlık halinde incelenecektir.

#### **2.2.8.1 Tahsil Zamaşıımının Durması**

Vergilendirme sürecinde mükellefin yerine getirmek zorunda olduğu yükümlülüklerin yanında hakları da mevcuttur. Mükellef ile devlet arasında denge kurulması amacıyla tahsil zamaşıımı durduran ve kesen nedenler bulunmaktadır. Tahsil zamaşıımın kesilmesi ile durması neticesinde meydana gelen sonuç farklılık göstermektedir. Zamaşıımının durması ile birlikte durduran sebep ortadan kalktıktan sonra süre devam ederken, zamaşıımının kesilmesi ile zamaşıımı süresi sıfırlanarak yeni baştan işlemeye işleyecektir. Zamaşıımının durması, kanunda sayılan hallerin oluşması ile birlikte zamaşıımı süresinin işlememesini ifade eder. Durduran sebep ortadan kalkınca süre kaldığı yerden işlemeye devam eder. Süre hesabı yapılırken, durma halinin meydana gelişine kadar geçmiş olan 5 yıllık zamaşıımı süresi üzerinden kalan süre göz önüne alınarak yapılır. Tahsil zamaşıımını durduran hallerin ortadan kalktığı günü takip eden günden itibaren zamaşıımı kaldığı yerden işlemeye devam eder (Arslan ve diğerleri, 2015).

Zamaşıımı, işlememesi sebeplerinin kalktığı günün bitmesinden itibaren başlar veya durmasından evvel başlamış olan cereyanına devam eder (AATUHK, 1953: madde 10).

#### **2.2.8.2 Tahsil Zamaşıımının Kesilmesi**

Tahsil zamaşıımının kesilmesi haller 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunu'nun (1953) 103'üncü maddesinde belirtilmiştir. Buna göre;

- Ödeme,
- Haciz tatbiki,
- Cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat,
- Ödeme emri tebliği,
- Mal bildirimini, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi,

- Yukarıda sayılan durumların herhangi birinin kefile veya yabancı şahıs ve kurumlar mümessillerine tatbiki veya bunlar tarafından yapılması,
- İhtilafli amme alacaklarında kaza mercilerince bozma kararı verilmesi,
- Amme alacağının teminata bağlanması,
- Kaza mercilerince icranın tehirine karar verilmesi,
- İki amme idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı amme idaresi tarafından borçlu amme idaresine borcun ödenmesi için yazı ile müracaat edilmesi,
- Amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması veya ödeme planına bağlanması.

Kesilmenin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren zamanaşımı yeniden işlemeye başlar. Zamanaşımının bir bozma kararıyla kesilmesi halinde zamanaşımı başlangıcı yeni vade gününün rastladığı ilk gündür. Amme alacağının teminata bağlanması veya icranın kaza mercilerince durdurulması hallerinde zamanaşımı başlangıcı ise teminatın kalktığı ve durma süresinin sona erdiği tarihin rastladığı; takvim yılını takip eden takvim yılının ilk günüdür.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3.TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SÜRELER

#### 3.1 Şekli Vergi Hukukunda Süreler

Şekli vergi hukuku vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsili, vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargısal çözümü ve vergilerin cebri icra yolu ile tahsili konularını kapsar. Kural olarak, bir süre kuralı, Vergi Usul Hukuku'nda veya Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hukukunda yer almışsa şekli vergi hukuku kapsamına girer (Atak Yılmaz, 1996: 26).

Şekli vergi hukukunda süre hükümlerini, vergi usul hukukunda, vergi yargılama hukukunda ve vergi icra hukukunda süreler olmak üzere üç gruba ayırarak inceleyeceğiz.

#### 3.1.1 Vergi Usul Hukukunda Süreler

Vergi usul hukuku, genel olarak, vergi ilişkilerinden doğan hak, yetki ve görevlerin gerçekleştirilme ve kullanılma şekillerini gösteren kurallar bütünüdür. Vergilerin başlıca tarh ve tahakkuku, süreler, tebliğler, zamanaşımı, defter tutma, anlaşmazlıklar ve vergi yargısı vergi usul hukukunun konularına giren durumlardır (Erginay, 1951: 674).

Süreler, vergi usulüne ilişkin işlemlerin çabuk yapılmasını sağlar. Vergi usulü ile ilgili olarak hem vergi yükümlü ve sorumlularının hem de vergi idaresinin yapması gereken işlemler için çeşitli süreler konulmuştur. Bu sürelerin başında çeşitli vergi ödevleri, uzlaşma usulü ve vergi hatalarının düzeltilmesi usulü gelmektedir (Çağan, 1975: 42).

#### 3.1.1.1 Vergi Ödevleri İle İlgili Süreler

Devlet ile mükellefler arasında meydana gelen vergileme ilişkisinin sağlıklı bir şekilde işlemesi için mükelleflerin yerine getirmesi gereken bazı ödevler vardır. Vergi

idaresi, mükelleflerin bu ödevleri yerine getirip getirmediğini çeşitli yollarla denetlemektedir. Yapılan bu denetimler sonucunda ödevini verilen süre içerisinde yerine getirmeyenlere vergi yasalarının belirlediği bir takım müeyyideler uygulanmaktadır (Bilici, 2012: 73) .

Bu çalışmada vergi ödevleri süresi, beyanname verme ve ödeme, bildirimler, defter ve belge düzeni, amortismanlar, düzeltme ve uzlaşma olarak incelenecektir.

### **3.1.1.1.1 Beyanname Verme ve Ödeme Süresi**

Beyan usulüne tabi vergilerde beyanname verme süresi vergi kanunlarında yer almaktadır. Ödemeler ise Vergi Usul Kanunu'nun 111'nci maddesinde vergi kanunlarında belirtilen süreler içinde ödemesinin yapılması hükmü ile düzenlenmiştir. (Ayhan, 1999: 20)

#### **3.1.1.1.1.1 Beyan ve Ödeme Süreleri**

Yıllık Beyanname için beyan ve ödeme süreleri;

- Yıllık Kurumlar Vergisi için, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen 4'üncü ayın birinci gününden 25'nci günü akşamına kadar beyan edilip, aynı ayın sonuna kadar ödemesi yapılır (Kurumlar Vergisi Kanunu [KVK] 2006: madde 14, 21, 29).
- Yıllık Gelir Vergisi için, gerçek usule tabi olanlar, izleyen yılın 1-25 Mart dönemi beyan edilip, mart ayının sonuna kadar 1'inci taksit, temmuz ayının sonuna kadar 2'nci taksit olmak üzere 2 taksitte ödemesi yapılır (GVK, 1960: madde 92, 117).
- Yıllık gelir vergisi için basit usule tabi olanlar, izleyen yılın 1-25 Şubat dönemi beyan edilip, Şubat ayının sonuna kadar 1'inci taksit, Haziran ayının sonuna kadar 2'nci taksit olmak üzere 2 taksitte ödemesi yapılır (GVK, 1960: madde 92, 117).

Muhtasar Beyanname için beyan ve ödeme süreleri;

- Aylık olan, her ay olmak üzere izleyen ayın 23'üne kadar beyan edilip, 26'sına kadar ödemesi yapılır (GVK, 1960: madde 98, 119).

- 3 Aylık olan 3 aylık dönemi izleyen ayın 23'üncü günü akşamına kadar beyan edilip, (GVK, 1960: madde 98) 26'ncı günü akşamına kadar ödemesi yapılır. Bunlar; (GVK, 1960: geçici madde 67)
- 1'nci dönem 23 Ocak beyan, 26 Ocak ödeme,
- 2'nci dönem 23 Nisan beyan, 26 Nisan ödeme,
- 3'üncü dönem 23 Temmuz beyan, 26 Temmuz ödeme,
- 4'üncü dönem 23 Ekim beyan, 26 Ekim ödeme.

Geçici Beyanname, 3 aylık dönemi izleyen 2'nci ayın 14'üncü günü akşamına kadar beyan edilip, 17'nci günü akşamına kadar ödemesi yapılır. Bunlar; (GVK,1960, mük. madde 120,).

- 1'nci dönem 14 Mayıs beyan, 17 Mayıs ödeme,
- 2'nci dönem 14 Ağustos beyan, 17 Ağustos ödeme,
- 3'üncü dönem 14 Kasım beyan, 17 Kasım ödeme,
- 4'üncü dönem 14 Şubat beyan, 17 Şubat ödeme.

Katma Değer Vergisi Beyannamesi, aylık olarak izleyen ayın 24'üncü günü akşamına kadar beyan edilip, 26'ncı günü akşamına kadar ödemesi yapılır ( KDVK, 1984: madde 41,46).

Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi, (VİVK, 1959: madde 9,19)

- Ölüm Türkiye'de gerçekleşmişse, mirasçılar da Türkiye'de ise ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde,
- Ölüm yabancı bir ülkede gerçekleşmişse, mirasçılar da aynı ülkede ise ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde,
- Ölüm yabancı bir ülkede gerçekleşmişse, mirasçılar da Türkiye'de ise ölüm tarihinden itibaren 6 ay içinde,
- Ölüm Türkiye'de gerçekleşmiş, mirasçılar ise yabancı bir ülkede ise ölüm tarihinden itibaren 6 ay içinde,
- Ölüm yabancı bir ülkede gerçekleşmişse, mirasçılar da başka bir yabancı ülkede ise ölüm tarihinden itibaren 8 ay içinde,

- Gaiplik halinde, gaiplik kararının ölüm siciline kaydolduğu tarihi takip eden 1 ay içinde beyan edilir.
- Veraset ve İntikal vergisi tahakkuktan itibaren 3 yılda her ayın Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere 6 eşit taksitte ödenir.
- Gerçek ve tüzel kişiler tarafından düzenlenen yarışma ve çekilişler ile spor müsabakalarına ait müşterek bahislere ilişkin veraset ve intikal vergisi beyannamesi yarışma ve çekiliş ile müsabakaların yapıldığı günü takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar verilip, beyanname verme süresi içinde ödemesi yapılır.

Özel Tüketim Vergisi Beyannameleri; (Özel Tüketim Vergisi Kanunu [ÖTVK, 2002: madde 14)

- Akaryakıt ve ürünlerine ilişkin I Nolu ÖTV beyannamesi dönemi (Her ayın ilk 15 günü 1'nci ve ayın kalan günleri 2'nci vergilendirme dönemidir) izleyen 10'uncu günü akşamına kadar,
- Kayıt ve tescile tabi taşıtlara ilişkin 2/A Nolu ÖTV beyannamesi tescilden önce,
- Kayıt ve tescile tabi olmayan taşıtlara ilişkin 2/B Nolu ÖTV beyannamesi dönemi (her ay bir vergi dönemidir) izleyen ayın 15'inci günü akşamına kadar,
- Alkollü içkiler ve kolalı gazozlarla ilgili 3/A Nolu ÖTV beyannamesi dönemi (her ay bir vergi dönemidir) izleyen ayın 15'inci günü akşamına kadar,
- Tütün ve tütün mamullerine ilişkin 3/B Nolu ÖTV Beyannamesi dönemi (her ay bir vergi dönemidir) izleyen ayın 15'inci günü akşamına kadar,
- Dayanıklı tüketim malları ile kozmetik ve diğer mallara ilişkin 4 Nolu ÖTV Beyannamesi dönemi (her ay bir vergi dönemidir) izleyen ayın 15'inci günü akşamına kadar verilir.
- Vergilerin hepsi beyanname verme süresi içinde ödemesi yapılır.

Damga Vergisi Beyannamesi, bir ay içinde düzenlenen kağıtların izleyen ayın 20'nci günü akşamına kadar beyan edilip, 26'nci günü akşamına kadar ödemesi yapılır (Damga Vergisi Kanunu [DVK], 1964: madde 22).

Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Beyannamesi, aylık olarak izleyen ayın 15'inci günü akşamına kadar beyan edilip, beyanname verme süresi içinde ödemesi yapılır (Gider Vergileri Kanunu [GİVK], 1956: madde 47,48).

Özel İletişim Vergisi beyannamesi aylık olarak izleyen ayın 15'inci günü akşamına kadar verilip, beyanname verme süresi içinde ödemesi yapılır (GİVK, 1956: madde 39).

Şans oyunları vergisi beyannamesi aylık olarak izleyen ayın 20'nci günü akşamına kadar verilip, beyanname verme süresi içinde ödemesi yapılır (Şans Oyunları Vergisi Kanunu [ŞOVK], 2007: madde 6).

### **3.1.1.1.2 Özel Ödeme Zamanları**

Ödeme süreleri de beyanname verme süreleri gibi kural olarak vergi kanunları içinde yer almaktadır. Ancak, özel vergi kanunlarında vergilerin ödeme süreleri belirlenmemişse, bunların Maliye Bakanlığınca belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödemesi yapılır. Maliye Bakanlığı söz konusu süreleri uzatmaya yetkili kılınmıştır (Çağan, 1975: 43).

İkmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergiler taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse; geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir (VUK, 1961: madde 112).

VUK'un 112/2'nci (1961) bendi uyarınca, memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkması hallerinde beyan ile tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir. İkmalen, re'sen ve idarece tarh olunan vergiler de tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir.

Memleketi terk edenlerin, ölenlerin ve bunun gibi hallerle mükellefiyeti sona erenlerin ikmalen, re'sen ve idarece tarh olunan vergilerine ilişkin ödeme zamanı AATUHK'ta belirtildiği türden teminat gösterilmesi halinde, vergi kanunu ile belli taksit zamanına kadar ve taksit zamanı geçmiş ise üç ay uzatılır (VUK, 1961: madde 112/2).



### **3.1.1.1.3 Beyanname Verme ve Ödeme Zamanlarına Uyulmamasının Hukuki Sonuçları**

Verginin hesaplanması olan tarh işlemi, beyannamenin verilmesi ile başlar. Beyannamesini vermeyen ya da beyanını eksik yapan mükellef için vergiyi zamanında tarh ettirmemenin yasal sonuçları vardır. Yine aynı şekilde zamanında ödenmesi gereken vergiyi ödemeyip kamu kaynağının geç ya da eksik toplanmasına sebep olan mükellef için de bu durumun yasal sonuçları mevcuttur.

#### **3.1.1.1.3.1 Re'sen Vergi Tarhiyatı**

Re'sen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır (VUK, 1961: madde 30).

Re'sen tarh, kanundaki sebeplerin meydana gelmesi durumunda, vergi borcunun vergi idaresi tarafından direkt olarak hesaplanmasıdır. Kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannamelerinde gösterdikleri matrah üzerinden re'sen tarhiyat yapılır ve beyannameler re'sen takdir için takdir komisyonuna gönderilmez (Pehlivan, 2016: 70).

VUK'un (1961) 30'uncu maddesinde:

- Vergi beyannamesinin süresi geçtiği halde verilmemiş olması,
- Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle birlikte beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa,
- Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple itiraz edilmezse,
- Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticacasalih (belgelenmeye elverişli) bulunmazsa,

- Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa,
- Yetkili meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalatırılmazsa veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmemesi re'sen takdir sebepleri olarak sayılmıştır.

“Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle birlikte beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa” bendinde yazılı halin meydana gelmesi halinde mükellefe Takdir Komisyonu tarafından 15 günden az olmamak üzere bir mühlet verilerek vergi matrahına ilişkin bilgileri vermeye ve kanuni defterlerini ibraz etmeye davet olunur. Bu davet üzerine mükellef istenilen bilgileri verir ve kanuni defterleri ibraz ederse, defter ve vesikalar ihticacasalih (belgelenmeye elverişli) bulunmak şartıyla mükellefe takdir olunacak matrah defter ve vesikaları kayıtlarına göre tespit olunacak miktardan fazla olamaz. (VUK, 1961: madde 30/9)

#### **3.1.1.1.3.2 Genel Usulsüzlük**

Vergi Usul Kanunu'nun (1961) 351'nci maddesinde “Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlere riayet edilmemesidir.” olarak tanımlanır. Zamanında ve tam olarak toplanması gereken vergilerin şekil ve usul yönünden yanlış ve eksik toplanmasının genel adıdır usulsüzlük. Kanun koyucu VUK'un (1961) 352'nci maddesinde usulsüzlük cezalarını 1'nci derece, 2'nci derece, 3'ncü derece ve 4'üncü derece usulsüzlük olarak ayırmıştır. Beyannamelerin verilmemesi, defterlerden herhangi birinin tutulmaması ya da eksik, karışık ya da yanlış tutulması, ibrazı istenildiğinde ibraz edilmemesi 1'inci derece usulsüzlük cezalarını gerektirir.

#### **3.1.1.1.3.3 Vergi Ziyayı Cezası**

Vergi ziyayı, vergi kanununun (1961) 341'nci maddesine göre mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili yapması gereken ödevleri zamanında yerine getirememesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine ya da mükellefin ödevini eksik yerine getirmesi nedeniyle verginin eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

Aynı kanunun devamında da şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile buna benzer durumlarda verginin eksik tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermenin de vergi ziyayı hükmünde olduğu belirtilmiştir. (VUK, 1961: madde 341)

Yukarıda yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir. Vergi ziyasına, vergi kanunlarına göre tutulan, düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defterlerin, kanunlara uygun tutulmaması, sayfalarında tahribat olması, saklanması gereken süre içinde saklanmaması, ibraz edilmesi istenildiğinde ibraz edilememesi gibi hallerde ziyaa uğratılan verginin 3 katı kadar ceza kesilir. (VUK, 1961: madde 341)

Devlet, kamu harcamalarının finansmanı olan verginin zamanında kasasına girmemesi nedeniyle devletin alacağını zamanında tahsil edememesi işleyiş içinde aksaklığa mahal vereceğinden bu durumu cezalandırmıştır. Kaynağın tahsilini zayi eden kişiye vergi ziyayı cezası kesileceği belirtilmiştir. Yukarıda anlatılan durumlarda vergi daha sonradan tamamlansa dahi cezai işlem uygulanmaktadır.

#### **3.1.1.1.3.4 Gecikme Faizi**

Sonsuzoğlu (2001: 69) gecikme faizini, “zamanında tahakkuk ettirilmedikleri için sonradan ikmalen, re’sen ve idarece tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler üzerinden genel olarak kedi kanunlarında belirtilen normal vade tarihlerinden itibaren gecikme zammı oranına hesaplanan faiz” olarak tanımlar.

Gecikme faizi hazinenin mahrum kaldığı gelirin nemasını oluşturduğu amacıyla alınır. Bu yönü ile gecikme faizinin cezai bir müeyyide değil, mali bir müeyyide olduğu düşünülür (Özbalcı, 1997: 335).

Vergi Usul Kanunu’nun (1961) 112’nci maddesinin 3’üncü fıkrasına göre, İkmalen, re’sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar; dava konusu yapılan

vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren yargı organının kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için 6183 sayılı AATUHK' na göre tespit edilen gecikme zammı oranında, gecikme faizi (%1,40) uygulanır.

Geçen süreler için 6183 sayılı kanuna (1953) göre tespit edilen gecikme zammı oranından gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz. Uzlaşılan vergilerde gecikme faizi; uzlaşılan vergi miktarına, (a) fıkrasına belirtilen tarihten (1 ay) 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.

Gecikme faizi uzlaşmaya konu olan vergiler için de uygulanır. Uzlaşmaya müracaat edilmesi ile birlikte uzlaşma neticelenene kadar tahsilat durur. Uzlaşılan vergi miktarı için kendi vergi kanunlarında belirtilen normal vade tarihinden itibaren, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi uygulanır (Bayraklı, 2001: 9).

Maliye Bakanlığı bir muktezasında; VUK'un 112'nci maddesinde, ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda verginin ait olduğu dönemin normal vade tarihinden verginin kesinleştiği tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi uygulanacağı belirtilmiştir. Söz konusu madde hükmünün genel amacı, verginin ait olduğu dönemin normal vadesine göre, ödemesi geciktirilmiş olan süre için hesaplanmasıdır. Dolayısıyla verginin önceden ödenmiş olması durumunda gecikme faizinin verginin normal vade tarihinden, ödendiği tarihe kadar geçmiş olan süre için hesaplanması Bakanlığımızca (Maliye Bakanlığı) benimsenmiş bir görüştür (30.09.1994 tarih ve B.07.0.GEL.0.04/424 – 124-2440 sayılı mukteza).

### **3.1.1.1.3.5 Gecikme Zammı**

“Tahakkuk etmemiş alacaklara uygulanması, gecikme faizini, tahakkuk etmiş alacaklara uygulanması bakımından gecikme zammından ayırır” (Oktar, 2010: 131).

“Gecikme zammı, ödenmesi gereken aşamaya gelmiş bir verginin, vadesinde ödenmemesi nedeniyle devletin uğramış olduğu ekonomik kaybın telafisine yönelik ekonomik bir yaptırımdır” (Bayraklı, 2001: 107).

Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı %1,40 oranında gecikme zammı tatbik olunur. Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir (AATUHK, 1953: madde 51).

Gecikme zammı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’na göre uygulanan vergi ziyai cezalarında bu madde uyarınca belirlenen oranda, mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan amme alacaklarında ise bu oranın yarısı ölçüsünde uygulanır. Bunların dışındaki ceza mahiyetinde olan amme alacaklarına gecikme zammı tatbik edilmez (AATUHK, 1953: madde 51).

Gecikme zammının tatbik müddeti, amme alacağının tecilinde tecilin yapıldığı, iflas halinde iflasın açıldığı, aciz halinde bu durumun sabit olduğu güne kadar olan müddettir (AATUHK, 1953: madde 52).

### **3.1.1.1.3.6 Pişmanlık Zammı**

Beyana dayanan vergilerde hileli vergi suçu, kaçakçılık veya kusur mahiyetindeki kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla hileli vergi suçu cezası hükmolunmaz ve kaçakçılık ve kusur cezaları kesilmez (VUK, 1961: madde 371).

- Mükellef haber vermeden önce ihbar edilmemiş olması,
- Haber verme dilekçesinin vergi incelemesi ya da takdir komisyonuna intikal etmeden önce verilmiş olması,
- Hiç verilmeyen beyannamenin haber verme dilekçesinden sonra 15 gün içinde verilmesi,
- Eksik ya da yanlış verilen beyannamenin haber verme dilekçesinden sonra 15 gün içinde verilmesi halinde vergi suçu cezası hükmolunmaz ve kaçakçılık ve kusur cezaları (vergi ziyai cezası) kesilmez.

Kanuni süresi geçtikten sonra pişmanlık talebi ile beyanname verilmesi ve pişmanlık şartlarına uyulması halinde, bu beyanname üzerine tahakkuk eden vergi için vergi ziyai cezası kesilmeyecek, ancak pişmanlık zammı hesaplanacaktır. Ayrıca beyannamenin süresinde verilmemesinden dolayı da VUK'un 352'nci maddesine göre bir kat birinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir (Genel Tebliğ, 04.12.1997: 52436).

### **3.1.1.1.3.7 Cebri İcra**

“Mükelleflerin kanunlara ve usule uygun olarak kamu gücü kullanılmak suretiyle, devletle mükellefin menfaatleri telif edilerek vergi alacağıın alınmasına yönelik işlemlere zor alım denir.” Cebri icra hem vergi hem de özel alacakların cebren tahsilini izah ederken, zor alım daha çok vergi alacaklarının cebren tahsilini ifade eder (Bayraklı, 2001: 113).

Ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur. Cebren tahsil aşağıdaki şekillerden herhangi birinin tatbiki suretiyle yapılır (AATUHK, 1953: madde 54).

- Amme borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi,
- Amme borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarını haczedilerek paraya çevrilmesi,
- Gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmesi

### **3.1.1.1.2 Bildirimler**

Vergi Usul Kanunu'nda bildirmeler, işe başlama, iş bırakma, adres değişiklikleri, aynı teşebbüs ya da işletmeye dahil iş yeri sayısı değişiklikleri, yeni edinilen muaflik durumunu, ölüm halinde vergi idaresinin bilgilendirilmesi gerekir (VUK, 1961: madde 153-164).

İşe başlama bildirmeleri işe başlama tarihinden itibaren 10 gün içinde, işi bırakma ve diğer değişiklikler ise olayın meydana geldiği tarihten itibaren 1 ay içinde bildirilir (VUK, 1961: madde 168).

Bildirmeler yazılı olarak yapılır, ancak defter tutmak zorunda olmayan mükelleflerden okuma ve yazması olmayanlar bildirmeleri sözlü olarak yapılır. Yapılan sözlü bildirim tutanakla tesbit olunur (VUK, 1961: madde 169).

### **3.1.1.1.3 Defter ve Belgelere İlişkin Ödevler**

Verginin hesaplanması ve belgelendirilmesi yönünden büyük önem taşıyan defter ve belgelerin düzenlenmemesi, süresinde beyan edilmemesi, süresinde tasdik ettirilmemesi ve hiç tutulmamış olması vergi hukuku açısından cezai işlem gerektiren bir durumdur.

#### **3.1.1.1.3.1 Defterler**

Vergi Usul Kanunu'nun (1961) 182'nci maddesinde bilanço esasına göre yevmiye defteri, defterikebir ve envanter defteri tutulması gerekir denilmiştir. Aynı kanunun 193'üncü maddesine göre ise işletme defteri tutulur denilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun ilerleyen maddelerinde ise, imalat defteri, bitim işleri defteri, damga resmi defteri, yabancı nakliyat kurumlarının hâsılat defteri, ambar defteri, nakliyat vergisi defteri, serbest meslek kazanç defteri, çiftçi işletme defteri gibi defterlerin tutulması zorunluluğu getirilmiştir.

Yukarıda yazılı defterler tasdiğe tabi defterler olup, sadece defterikebir tasdik edilecek defterler arasında değildir. Tasdik işlemi defter tutmak zorunda olan mükellefler açısından bir zorunluluk teşkil etmektedir. Tasdik işlemi, mükelleflerin daha sonrasında bu defterlere ilave yapma, bazı sayfaları yırtma, silme, yerine yenilerini koyma, kayıtları değiştirerek vergi ziyana sebep olma gibi durumları ortadan kaldırmaktadır (Öner, 2015: 80-81).

Kanunda yazılı defterleri kullanacak olan mükellefler, bu defterleri aşağıda yazılı olan zamanlarda tasdik ettirmek zorundadırlar (VUK,1961: madde 221).

- Öteden beri işe devam etmekte olanlar defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda,
- Hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenler defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda,

- Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler, işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muaflikten çıkma tarihinden başlayarak 10 gün içinde,
- Tasdike tabi defterlerin dolması dolayısıyla veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce tasdik ettirmek zorundadırlar.

Defterlerini ertesi yılda kullanmak isteyenler Ocak ayı hesap dönemleri maliye Bakanlığınca tesbit edilenler bu dönemin ilk ayı içinde tasdiki yeniletmeye mecburdurlar (VUK, 1961: madde 222).

Mükellefler, vergi kanunları çerçevesinde istenildiğinde ibraz edilmek üzere kayıtlarını elektronik ortamda tutmak ve muhafaza etmek zorundadır. Mükellef tarafından oluşturulan kayıtlara ilişkin her türlü dosya, veri tabanı dosyası, saklama ortamı ve görüntüleme araçları muhafaza ve ibraz yükümlülüğü içindedir. Mükelleflerin, elektronik kayıtları kolay erişilebilir, anlaşılabilir ve eksiksiz bir şekilde görüntülenebilir ve kâğıt üzerine baskı alınabilecek nitelikte saklanması gerekmektedir (Ercan, 2013: 130).

Defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle ilgili kanunun 3'üncü kısmında yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar (VUK, 1961: madde 253).

Defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar, almaya mecbur oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar (VUK, 1961: madde 254).

### **3.1.1.1.3.2 Belgeler**

Vergi Usul Kanunu'nda mükellefin almak ve vermekle zorunlu olduğu belgeler fatura, perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma irsaliyesi, yolcu listeleri, muhabere evrakı olarak belirlenmiştir.



### **3.1.1.1.3.2.1 Fatura**

Fatura, satılan mal veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere malı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari belgedir (VUK, 1961: madde 229).

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak zorunda olan çiftçiler: (VUK, 1961: madde 232)

- 1- Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara,
- 2- Serbest Meslek Erbabına,
- 3- Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara,
- 4- Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere,
- 5- Vergiden muaf esnafa

Sattıkları mal veya yaptıkları işleri için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

### **3.1.1.1.3.2.2 Diğer Belgeler**

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedelleri aşağıdaki vesikalardan herhangi biri ile tevsik olunur (VUK, 1961: madde 233).

- 1- Perakende satış fişleri,
- 2- Makineli kasaların kayıt ruloları,
- 3- Giriş ve yolcu taşıma biletleri

Vergi Usul Kanunu'nun (1961) 233-241 maddeleri arasında diğer tutulması gereken belgeler şu şekilde belirtilmiştir: Gider pusulası, Müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma irsaliyesi, yolcu listeleri, muhabere evrakı.

Tüccarlar mukavelename, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki vesikalarla ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları gibi vergi evrakını dosyada muhafaza etmeye mecburdurlar (VUK, 1961: madde 242).

Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar. Defter tutmak zorunda olmayanlar ise, 232, 234 ve 235'nci maddeler mucibinde almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar (VUK, 1961: madde 253-254).

### **3.1.1.2 Amortismanlarda Süre**

Vergi usul Kanunu'nun 320'nci maddesine göre amortismanlar ayrılacak kıymetler için amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için 1 rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür. Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir. Amortismanın herhangi bir yıl yapılamamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle amortisman yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.

### **3.1.1.3 Düzeltme Süreleri**

Maliye Bakanlığı'nın 27.08.1980 tarih ve 60210 sayılı genel yazısında düzeltme talepleri, vergi dairesi müdürü tarafından "30 gün içinde" karara bağlanır der ve devam eder (Vergi Dairesi Yönergesi Md. 60). Eğer bulunulan yerde vergi dairesi yoksa bu yetki mal müdürü tarafından kullanılacaktır. Söz konusu yetki doğrudan doğruya vergi dairesi müdürlerine verilmiş olduğundan başkasına devredilemez. Vergi hatalarının düzeltilmesinde hatanın tutarı yönünden herhangi bir sınırlama getirilemez.

İdare tarafından tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltilir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları saklıdır. Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. Bu talep posta ile taahhütlü olarak gönderilir. Vergi dairesinin ilgili servisi düzeltme talebini kendi görüşünü de ilave ederek, düzeltme merciine gönderir. Düzeltme mercii talebi yerinde gördüğü takdirde, düzeltmenin yapılmasını emreder; yerinde görmediği takdirde, durum düzeltmeyi isteyen yazı ile bildirilir (VUK, 1961: madde 121- 122- 123).

Yukarıda bahsedilen durum Vergi Usul Kanunu'nun (1961) 126'ncı maddesinde ele alınarak özel bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre,

Zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez, ancak düzeltme zamanaşımı süresi;

- 1) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,
- 2) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,
- 3) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı kanuna göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak 1 yıldan aşağı olmaz.

Bu durumda zamanaşımı 1 yıl uzamış olur.

#### **3.1.1.4 Uzlaşma Süreleri**

Uzlaşma, vergi idaresi ile mükelleflerin ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerle bu vergilere ilişkin olarak meydana gelen vergi ziyayı cezalarının hesaplanacak tutarları konusunda kanunda belirtilen şartlar dâhilinde anlaşması yoluyla vergi alacağının zam ve cezaları ile kısmen ya da tamamen ortadan kalkmasını sağlayan bir vergi durumudur (Oktar, 2010: 148).

Henüz vergi salınmadan ve buna ilişkin ceza kesilmeden yapılan uzlaşmaya tarhiyat öncesi uzlaşma denilir. Başka bir ifadeyle tarhiyat öncesi uzlaşma vergi incelemesi

aşamasında yapılan uzlaşmadır. Tarhiyat sonrası uzlaşma ise, bir vergi tarh edilip ceza kesildikten sonra yani tarhiyat aşamasından sonra, meydana gelen uyuşmazlıkların yargı organlarına intikal ettirilmeden idari aşamadan tarafların anlaşması suretiyle uyuşmazlığın sulha erdirilmesidir (Kızılot ve Kızılot, 2006: 252-254).

Mücbir sebep halinde uzlaşma ile ilgili sürenin uzayıp uzamayacağı konusu ile ilgili olarak Danıştay 4'üncü Dairesi'nin vermiş olduğu bir kararda VUK 13'üncü maddesindeki mücbir sebeplerin vergi ödevlerinin yerine getirilmesi ile ilgili olduğundan uzlaşmada öngörülen süreleri durdurmayacağı yönündedir.

Uzlaşma talebinin vergi veya ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içinde yapılması gerekir. Uzlaşma ile ilgili yapılacak görüşmelerle ilgili mükellefin uzlaşmaya katılma durumunu, görüşmenin tarihini, yapılacağı yer ve saati komisyon sekretaryası tarafından yazı ile ve en az 15 gün önceden mükellefe bildirir. Mükellefin isteği halinde 15 günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir (Uzlaşma Yönetmeliği [UY], 1999: madde 9).

Uzlaşmanın yapılamaması durumunda yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın meydana gelmediğine dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse uzlaşma sağlanmış sayılır (VUK, 1961, madde: 376/Ek madde 1).

Uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince yerine getirilir. Mükellef veya adına ceza kesilen üzerinde ulaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir şikâyette bulunamaz (VUK, 1961: madde 376/ Ek madde 6).

Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar; (UY, 1999: madde 15)

- Uzlaşma meydana geldiği takdirde buna ilişkin düzenlenen ve tebliğ olunan uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında, ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten

sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren 1 ay içinde;

- Uzlaşma meydana gelmediği takdirde, VUK'un 112 ve 368'inci maddeleri ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27'nci maddesinin 3 numaralı bendi hükmü çerçevesinde ödenir.

### **3.1.2 Vergi İcra Hukukunda Süreler**

Vergi icra hukuku, vergi nedeniyle oluşan vergi alacaklısı ve borçlusunu kendisine konu edinmesiyle birlikte bu konuyu oluşturan ilişkiyi ise, vergi ve benzeri mali yükümlülükler ile buna bağlı olarak ortaya çıkan ceza, gecikme faizi, gecikme zamları, takip masrafları gibi kamu alacağının güvence altına alınması olarak kurar (Bayraklı, 2001: 4).

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunu'nun 1'nci maddesinde kamu alacağı devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait yargılama gideri, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i kamu alacakları ve aynı idarelerin sözleşmeden, haksız fiil ve haksız edinimlerinden doğanlar dışında kalan ve kamu hizmetleri tatbikatından kaynaklanan diğer alacakları ile bunların takip masraflarından oluşmaktadır (Oktar, 2010: 280).

Vergi alacağının cebren tahsil edilmesi durumu ana hatlarıyla şu şekilde işler: Vadesinde borcunu ödemeyen kişiye vergi dairesi tarafından ödeme emri çıkartılır, çıkartılan ödeme emrine rağmen borç ödenmezse zorla tahsil yoluna gidilir. Bu arada alacağının tahsilini güvence altına almak amacıyla vergi dairesi, haciz, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk gibi bir takım önlemlere başvurur. Ödeme emrinin tahsil aşamasında mükellef tarafından dava açılabileceği gibi, alınabilecek güvence önlemlerine karşı da dava açılabilir (Öncel ve diğerleri, 2011: 156).

#### **3.1.2.1 Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasında Süre**

AATUHK'nun (1953) 8'nci maddesine göre, aksine bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı sürelerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu

hükümleri uygulanır denilmektedir. Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça denilirken, aslında süre ile ilgili AATUHK 'da özel bir düzenleme varsa, ilk olarak bu süre geçerlidir.

#### **3.1.2.1.1 Teminatta Süre**

Vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren haller ile kaçakçılık suçu oluşturacak fiillerin işlenmesine sebebiyet verilen haller nedeniyle kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanmış olması durumunda vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktarlar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir (AATUHK, 1953: madde 9).

Teminat isterken borçluya verilecek süre hakkında AATUHK'da herhangi bir süre bulunmamaktadır. Kanunun 8'nci maddesinde VUK'na yapılan atıfla birlikte tebliği yapacak idare tarafından süre, 15 günden az olmamak üzere belirlenir.

Teminat kapsamında gösterebilecek değerler AATUHK' nun 10'uncu maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, banka teminat mektupları, hazine tahvil ve bonoları, menkul ve gayrimenkul mallar vb. teminat olarak gösterilebilir. Yasada belirtilen teminat çeşitlerinden hiçbiri bulunmadığı takdirde, kefalet geçerli olur. Ancak gösterilen kefaleti kabul edip etmemekte ilgili kamu alacaklısı serbesttir. Ayrıca, bir kısım eşya da teminat hükmünde sayılabilir. Kamu borcu ödenmediği takdirde teminat paraya çevrilebilir ya da kefil takip edilerek alacağın temini sağlanabilir (Öncel ve diğerleri, 2011: 167).

#### **3.1.2.1.2 İhtiyati Hacizde Süre**

İhtiyati haciz, kesin hacizden farklı olarak, alacağı güvence altına almak amacıyla, borçlunun malları üzerindeki tasarruf hakkının sınırlandırılmasıdır. Kesin hacizde malların satışına giden yol açılmaktadır. İhtiyati haciz, ileride hacze gidilmesi düşünülerek yapılan tedbir niteliğinde bir hacizdir (Bayraklı, 2001: 42-43).

Gerçek'e göre (2010: 137), ihtiyati haczin varoluş nedeni, ileride tahakkuk edecek ve ödeme vadesi gelecek ya da ödeme emri gönderilecek bir kamu alacağının tahsil

güvenliğini sağlamak amacıyla, borçlu tarafından bazı malların kendi mülkiyetinden çıkarılması yoluyla cebri icradan kaçırılmasına önlemektir.

Teminat istenmesini gerektiren haller mevcut ise, borçlunun belli bir ikametgâhı yoksa borçlu kaçmışsa veya kaçması, malları kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa, teminat göstermesi istendiği halde gösterememiş veya kefil göstermemiş ya da gösterdiği kefil kabul edilmemişse, mal bildirimine çağrılmış ancak mal bildiriminde bulunmamış ya da noksan bulunmuşsa, para cezası gerektirecek bir suç nedeniyle kamu davası açılmış ise ihtiyati haciz kararı alınabilir (AATUHK, 1953: madde 13).

Haklarında ihtiyati hacze gidilenler, haczin yapıldığı tarihten itibaren 7 gün içinde ve gıyapta yapılan hacizlerde ise haczin tebliğ edildiği tarihten itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine itiraz edebilirler (AATUHK, 1953: madde 15).

Borçlu, teminat gösterdiği takdirde, ihtiyati haciz haczi koyan merci tarafından kaldırılır (AATUHK,1953: madde 16).

İhtiyati haciz, kesinleşmiş yargı kararları ile de kaldırılabilir (Bayraklı, 2001: 50).

### **3.1.2.1.3 İhtiyati Tahakkukta Süre**

AATUHK 15, 17 ve 20'nci maddesine göre belirli vergiler açısından kamu alacağının tahsili tehlikeye girmişse, henüz tahakkuk etmemiş bu vergiler için ihtiyati tahakkuk yapılabilir. Bu durumda da yine ihtiyati haciz uygulaması yapılabilir. Bu kararlara karşı da aynı usule göre önce 7 gün içinde takdir komisyonlarına itiraz edilebilir (Çağan, 1975: 101).

AATUHK' un 17'nci maddesinde ihtiyati tahakkuk düzenlenmiş olmakla birlikte ihtiyati tahakkuk uygulaması ile ilgili herhangi bir süre belirtilmemiştir. Dolayısıyla belirtilen durumların bulunması halinde, ihtiyati tahakkuk derhal uygulanır ve kamu alacağını özel kanununa göre tahakkukuna kadar ihtiyati tahakkuk devam eder (Çelik, 2002: 82-83).

Teminat istenmesini gerektiren haller varsa, borçlunun belli bir ikametgahı yoksa, borçlunun kaçması ve malları kaçırma ihtimali varsa, mal bildirimine çağrılan borçlunun belirlenen süre içinde mal bildiriminde bulunmamış ya da eksik bildirmişse, kamu borçlusu kamu alacağının kısmen ya da tamamen tahsiline engel olacak davranışlarda bulunmuşsa, işlemin muvazaalı olduğu tespit edilmişse ihtiyati tahakkuk yoluna başvurulabilir (AATUHK, 1953: madde 17).

#### **3.1.2.1.4 Tasarrufların Hükümsüz Sayılması**

Tasarrufların hükümsüz sayılması, borçlunun, vergi alacağının tahsilinin imkânsız hale gelmesi için giriştiği işlemler olarak adlandırılabilir (Bilici, 2012:106).

Yapılan işlemlerin iptali için umumi mahkemelere dava açılır. İptal istemi, borçlu ile hukuki muamelede bulunan veya borçlu tarafından kendilerine ödeme yapılan kimselerle, bunların mirasçılarına ve kötü niyet sahibi üçüncü şahıslara karşı yapılır (AATUHK,1953: madde 24-25).

Yapılan işlemlerin hükümsüz sayılabilmesi için yapılan işlemlerin yapıldığı tarihten itibaren 5 yıl içinde dava açılması gerekmektedir. Konu 5 yıldan sonra zamanaşımına uğrar (AATUHK, 1953: madde 26).

Kamu alacağını ödemeyenlerden, zamanında veya hapse girmesine rağmen mal beyanında bulunmayanlardan, malı bulunmadığını bildiren veya beyan ettiği malların borcuna kifayetsizliği anlaşılanların, ödeme zamanının başladığı tarihten geriye doğru 2 yıl içinde veya ödeme zamanının başlamasından sonra yaptıkları bağışlar ile karşılıksız intikaller butlan hükmündedir (AATUHK, 1953: madde 27). Bu maddede geçen bağışlama sayılan tasarruflar;

- 3'üncü dereceye kadar kan hısımlarıyla, eşler ve 2'nci dereceye kadar sıhri hısımlar arasında yapılan karşılıklı tasarruflar,
- Kendi verdiği malın, akdin yapıldığı sıradaki değerine göre borçlunun karşılık olarak çok az bir fiyat kabul ettiği sözleşmeler,



- Borçlunun kendisine ya da 3. bir şahıs menfaatine hayata kaldığı süre içinde intifa hakkı tesis ettiği sözleşmeler (kayıtlı hayat şartıyla irat ve intifa hakkı tesis ettiği akitler)

AATUHK' un 30'uncu maddesinde belirtilen kamu borçlusunun kamu alacağının tahsiline imkân bırakmayacak şekilde kasti olarak ettiğini bilen veya bilmesi gereken kimselerle yapmış olduğu bütün hukuki muameleler, tarihleri ne olursa olsun butlan hükmündedir. Bu madde ile getirilen korunma hükmü diğer korunma hükümlerinden farklı olarak kötü niyete dayalı bütün işlemlerin tarihleri ne olursa olsun iptalini gerektirmektedir (Özbalcı, 1997: 335-336).

### **3.1.2.2 Vergi Alacağının Vadesi**

AATUHK'nun 37'nci maddesine göre, amme alacakları özel kanunlarında belli edilen zamanlarda ödenir. Özel kanunlarında ödeme zamanı belli olmayan amme alacakları Maliye Bakanlığı'nca belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren 1 ay içinde ödenir. Bu ödeme müddetinin son günü amme alacağının vadesi günüdür. Amme borçlusu isterse borcunu zamanından önce ödeyebilir.

#### **3.1.2.2.1 Tecil**

Tecil kamu borcunun vadesinde ödenmesi veya haciz uygulaması veya haczolunmuş malların paraya çevrilmesi kamu borçlusunu zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı kamu idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; kamu alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir. (AATUHK, 1953: madde 48/1)

Tecil talebinde bulunup da bu talepleri kabul edilmeyen mükellefler, tecil talebinin kabul edilmediğine dair yazının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ödemedede bulunursa, kamu alacağı ödendiği tarihe kadar faiz alınmak suretiyle tecil olunur (AATUHK, 1953: madde 48/2).

Bu durumda, bir borcun tecil olunabilmesi için; (Aktan, 1990)

- 1- Borçlunun çok zor durumda olması gerekir, borçlunun zor durumda bulunup bulunmadığı ise ancak yapılacak bir vergi incelemesi ile belirlenebilir,
- 2- Tecil talebi yazı ile yapılmış olmalıdır.
- 3- Asli ve fer'i kamu alacağını karşılayacak kadar teminatın gösterilmiş olması gerekir
- 4- Kamu alacaklısının ya da yetkili kılacağı makamlar tarafından tecil talebinin kabul edilmesi gerekir,
- 5- Tecil zamanı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak gerçekleştirilebilir.
- 6- Faiz alınması gerekir.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda tecil durumunun, kamu borçlusuna borcun ödenmesinde kolaylıklar sağladığı anlaşılmaktadır.

#### **3.1.2.2.2 Tehir**

İdarece tecil edilmiş bir amme alacağı hakkında kaza mercilerince icranın tehiri kararı verilmişse; Kaza mercilerinin tehir müddeti tecil müddetinden az olduğu takdirde; tecil olunan alacak icranın tehiri müddetinin sonundan tecil müddeti sonuna kadar olan müddet içinde ve kaza mercilerinin tehiri dolayısıyla zamanında ödenmemiş borç miktarıyla birlikte yeniden taksite bağlanarak alınır. Kaza mercilerinin tehir müddeti tecil müddetinden çok ise; evvelce yapılan tecil hükümsüzdür. Takibatın kaza mercilerince tehiri kanuni tecil müddetini aştığı takdirde tecil müddeti uzatılmaz (İYUK, 1953: madde 49).

Tehir, yargı organlarının kararı üzerine ve kararda belirtilen süreler kadar tahsilat işlemlerinin geri bırakılmasıdır. Bu durum yargılama hukukunda 'yürütmenin durdurulması' olarak adlandırılır (Bayraklı, 2001: 105). Yürütmenin durdurulması, hem vergi davasının açılmasıyla birlikte gerçekleşebilir hem de kendiliğinde durmayan hallerde hakim kararı ile gerçekleşebilir (Bayraklı, 1998: 113-114).

#### **3.1.2.2.3 Zor Alım İşlemleri**

Ödeme zamanı içinde ödemesi yapılmayan kamu alacağı, tahsil dairesi tarafından cebren tahsil edilir. Cebren tahsil,

- Kamu borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi ya da kefilin takibi,
- Kamu borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi,
- Gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmesi hallerinden herhangi birisinin tatbik edilmesi suretiyle yapılır (AATUHK, 1953: madde 54).

### **3.1.2.2.3.1 Ödeme Emri**

Kamu alacağını vadesinde ödemeyenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları gerektiği bir ödeme emri ile tebliğ edilir. Ödeme emrinde, borcun asıl ve ferilerinin veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde borcun cebren tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar 3 ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı kayıtlı bulunur (bildirilir) (AATUHK, 1953: madde 55).

Kamu alacaklarının cebren tahsil ve takibine başlanabilmesi için ilk olarak borçluya ödeme emri tebliği yapılması gerekmektedir. Ödeme emri ile borçlu için borcunu ödemesi bakımından kendisine verilen son şanstır. Usulüne uygun olarak borçluya ödeme emri tebliğ edilmeden kamu alacağının vadesi dolmuş bile olsa vergi idaresi cebren tahsilat işlemini başlatamaz. Ödeme emri ile borçluya tanınan süre 7 gündür. 7 gün içinde borçlu borcunu öderse kamu alacağı ortadan kalkar. Ancak verilen süre içinde borçlu tarafından ödeme yapılmazsa cebren tahsil yoluna gidilir (Özvatan, 2014: 50).

Belediye mücavir alanı dışındaki köylerde bulunan borçlulara ödeme emirleri muhtarlıkça tebliğ olunur. Ödeme emirlerinin muhtarlığa tevdi tarihinden itibaren 15 gün içinde tebligat yapılmadığı takdirde ödeme emirleri tebliğ edilmemiş olan borçluların isimleri ödeme emri hüküm ve mahiyetindeki bir “ödeme cetveline” alınarak borçlular borçlarını ödemeye ve mal bildiriminde bulunmaya çağırılırlar. Ödeme cetveli köy ihtiyar kurulu kapısına bir örneği de köyde herkesin görebileceği umumi bir mahalde 10 gün süreyle asılmak suretiyle tebliğ olunur ve cetvelin asıldığı köy muhtarlığınca münadi vasıtasıyla tebliğ olunur. Cetvel asılırken ve indirilirken keyfiyet muhtarlıkça zabıt varakasıyla tespit

olunur. Cebren tahsil ve takip ödeme emrinin tebliği veya ödeme cetvelinin indirilmesi tarihinde başlamış olur. Borcunu vadesinde ödemeyenlere ait malları elinde bulunduran üçüncü şahıslardan bu malları 7 gün içinde bildirmeleri istenir. Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir. İtiraz komisyonu bu itirazları en geç 7 gün içinde karara bağlamak mecburiyetindedir. İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki kamu alacağı %10 zamla tahsil edilir. İtiraz komisyonlarının bu konudaki kararı kesindir (AATUHK, 1953: madde 58).

#### **3.1.2.2.3.2 Mal Bildirimi**

Mal bildirimi, borçlunun gerek kendisinde, gerekse üçüncü şahısların elinde bulunan mal, alacak ve haklarından borcuna yetecek kadar miktarın, nev'ini, mahiyetini, vafını, değerini ve her türlü gelirlerini veya haczi kabil mal veya geliri bulunmadığını ve yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını ve buna nazaran borcunu ne suretle ödeyebileceğini yazı ile veya sözle tahsil dairesine bildirmesidir (AATUHK, 1953: madde 59).

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu, 7 günlük müddet içinde borcunu ödemediği ve mal bildiriminde de bulunmadığı takdirde mal bildiriminde bulununcaya kadar bir defaya mahsus olmak ve 3 ayı geçmemek üzere hapisle tazyik olunur. Hapisle tazyik kararı, ödeme emrinin tebliğini ve 7 günlük müddetin bitmesini müteakip tahsil dairesinin yazılı talebi üzerine icra tetkik mercii hâkimi tarafından verilir. Bu kararlar Cumhuriyet Savcılığınca derhal infaz olunur (AATUHK, 1953: madde 60).

#### **3.1.2.2.3.3 Haciz**

Borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından kamu alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haczolunur (AATUHK, 1953: madde 62).

Haciz işlemi, idari bir işlem niteliğinde olup, kamu alacağının asıl, ferî ve takip masraflarını karşılayacak derecede borçluların ya da üçüncü kişilerin ellerindeki maddî ve gayrimaddî mal ve alacaklarına el konulmasıdır (Yücesoy, 2006: 75).

Güneş battıktan doğuncaya kadar ve tatil günlerinde haciz yapılamaz. Tatil günlerinde veya geceleri çalışılan yerlerde yapılacak hasılat haczi ile borçlunun mal kaçırdığının anlaşıldığı haller bu hükmün dışındadır (AATUHK, 1953: madde 78).

AATUHK' un 85'inci maddesinin, üçüncü paragrafında, "İlanın şekli, artırmanın tarzı, yeri ve günü alacaklı amme idaresinin ve borçlunun menfaatine en uygun gelen şekil göz önünde tutularak alacaklı amme idaresince tesbit olunur" hükmü yer almaktadır. Kanun koyucu, fiili haciz ve hacizli malların satışı sırasında mümkün olduğu kadar tahsil dairelerinin hem kendi çıkarlarını hem de kamu borçlularının çıkarını göz önünde bulundurarak hareket etmesini istemektedir (Arslaner, 2015: 238).

### **3.1.2.2.3.3.1 Hacze Karşı İstihkak İddia ve Davası**

İstihkak iddiası, haciz uygulaması esnasında hacedilen malların üçüncü kişilere ait olduğu ya da üçüncü kişilerdeki malların borçluya ait olmadığı iddiasıdır. Haciz esnasında borçlu, eline bulunan malların kendisine değil, başka birine ait olduğunu, kendisinde rehin olarak bulunduğunu iddia edebilir ya da yine haciz sırasında üçüncü bir kişi haciz memuruna gelerek malın borçluya ait olmadığını ya da malın kendisine rehin olarak verilmiş olduğunu iddia edebilir. Bu durumlar taşınır mallar için söz konusu iken, taşınmazlarda böyle bir durum yoktur. Tapu zilyetliğin kime ait olduğunu bildirir. Bu iddialar ışığında düzenlenecek haciz tutanağı vergi dairesine teslim edilir. 7 gün içinde vergi dairesi istihkak iddiasını reddedebilir ve reddi bildiren yazıyı mükellefe tebliğ eder, üçüncü şahıs tebliğden itibaren 7 gün içinde itiraz etmediği takdirde istihkak iddiası dinlenmez. Üçüncü kişiler istihkak reddinin tebliğinden itibaren 7 gün içinde dava açmadığı takdirde istihkak iddiasından vazgeçmiş sayılır (Bayraklı, 2001: 133-134).

### **3.1.2.2.3.3.2 Taşınır Malların Paraya Çevrilmesi**

Menkul mallar, tahsil dairelerince, köylerde ihtiyar kurullarınca haciz yapıldığı tarihin üçüncü gününden itibaren 3 ay içinde satışa çıkarılır. Bozulma, çürüme ve benzeri sebeplerle muhafazasına imkân olmayan veya beklediği takdirde mühim bir değer düşüklüğüne uğraması muhtemel bulunan malların paraya çevrilmesine hemen başlanabilir (AATUHK, 1953: madde 84).

Menkul mallar, tahsil dairelerinin satış mahallinde açık artırma ve peşin para ile satılır. Tahsil dairesince uygun görülmesi halinde, artırma malın mahallinde de yapılabilir. Açık artırma ile satışa çıkarılan mal, artırma sonunda üç defa yüksek sesle duyurulduktan sonra en çok artırana ihale edilir. Bozulma, çürüme ve benzeri sebeplerle korunması mümkün olmayan ya da beklediği zaman önemli bir değer kaybına uğrayacağı anlaşılan mallar en uygun yerde pazarlıkla, borsası bulunan mallar ilgili borsada satılabilir. İlk artırmada satılmayan malların ikinci artırması bir başka il veya ilçede yapılabilir. Gerekli hallerde artırmanın yapılacağı yer, gün ve saat, satılacak malların nevi ve evsafi önceden ilan olunur. İlanın şekli, artırmanın tarzı, yeri ve günü alacaklı kamu idaresinin ve borçlunun menfaatine en uygun gelen şekil göz önünde tutularak alacaklı amme idaresince tespit olunur. Satılan mal, bedeli alınmadan teslim edilmez. Tahsil dairesi mal bedelinin ihale gününü takip eden günden itibaren 3 gün içinde ödenmesi için süre verebilir. Bir kısım malların satışı ile kamu alacağı karşılandığı takdirde geriye kalan malların satışından vazgeçilir ve bunlar üzerindeki haciz kaldırılır (AATUHK, 1953: madde 85).

### **3.1.2.2.3.3.3 Taşınmaz Malların Paraya Çevrilmesi**

Alacaklı tahsil dairesi gayrimenkul satışını, artırma tarihinden en az 15 gün önce başlamak şartıyla ilan eder. İlanların yer, müddet ve şekillerine ait umumi esaslar Maliye Vekâletince tayin olunur. İlanda, satışın yapılacağı yer, gün, saat ve satılacak gayrimenkulün durumu ile vasıfları gösterilir (AATUHK, 1953: madde 93).

Artırmada 92'nci maddede belirtilen artırma bedeli olan gayrimenkulün %75'i oranındaki tutar elde edilememiş ise, en çok artırmanın taahhüdü baki kalmak şartıyla artırma 7 gün daha uzatılır. 7'nci gün aynı saatte gayrimenkul en çok artırana ihale edilir. Evvelce

yapılan ilanda bu hususlar belirtilir. Őu kadar ki, rüçhanlı alacaklı bulunduğu takdirde ihale bedelinin rüçhanlı alacakla birlikte masrafları da aşması şarttır, aşmazsa satış yapılmaz (AATUHK, 1953: madde 95).

### **3.1.3 Vergi Yargılama Hukukunda Süreler**

“Vergi yargılama hukukunun amacı, vergi idaresinin yaptığı eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun sağlamak koşuluyla temel hak ve özgürlükleri korumaktır”(Karakoç, 2000: 42). Vergi yargılama hukukunda süreler, vergi yargı organlarının harekete geçirilmesi, kanun yollarına başvurulması ve yargılama usulü ile ilgili diğer işlemlerin yapılması açısından büyük önem taşır (Çağan, 1975: 65).

#### **3.1.3.1 Vergi Yargı Mercilerinde Dava Açma Süresi**

Mahkeme başkanı ya da hakimin havalesi ile kabul edilen dava dilekçeleri, mahkeme başkanı ya da görevlendireceği bir üye tarafından, görev ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, süre aşımı, husumet gibi konularda ön incelemeye tabi tutulur. İnceleme süresi dilekçenin alındığı günden itibaren en çok 15 gündür. İlk incelemeyi yapanlar, bu noktalardan kanuna aykırılık görmezlerse, tebligat işlemi yapılır (İYUK, 1982: madde 14).

Aslında bu işlem, yargılama sürecine girecek olan dava dilekçelerinin tebliğinden önce birtakım eksiklikleri gidermesi için bir nevi filtre görevi yapar (Saban, 2016: 589).

##### **3.1.3.1.1 İlk Yargı Mercilerinde Açılacak Davalarda Dava Açma Süresi**

Vergi Usul Kanunu'nun 378'nci maddesine göre, vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır. Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.

İYUK 'un (1982) 7'nci maddesine istinaden dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde, Danıştay'da ve idare mahkemelerinde 60 ve vergi mahkemelerinde 30 gündür. Bu süreler;

- 1) İdari uyuşmazlıklarda; yazılı bildirim yapıldığı,
- 2) Vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda; tahakkuku tahsile bağlı olan 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 mercii veya komisyon kararının idareye geldiği tarihi izleyen günden başlar.

İlgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler. Altmış günlük süre içinde idarece verilen süre içinde idarece cevap kesin değilse ilgili bu cevabı, isteminin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemez. Ancak, bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren 6 ayı geçemez. Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, altmış günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren altmış gün içinde dava açılabilir (İYUK, 1982: madde 7).

### **3.1.3.1.2 Özel Olarak Düzenlenmiş Vergi Davası Açma Süreleri**

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun (1953) 15, 20 ve 58'inci maddede yer alan özel dava açma süreleri;

- Haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar haczin tatbiki, gıyapta hacizlerde haczin tebliği tarihinden,
- Haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz tatbik olunanlar, ihtiyati tahakkuk sebeplerine ve miktarına haczin tatbiki, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren,
- Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren, 7 gün içinde itiraz komisyonuna itirazda bulunabilir. İtiraz komisyonu, bu itirazları en



geç 7 gün içinde karara bağlamak mecburiyetindedir. İtiraz komisyonlarının bu konudaki kararı kesindir.

### **3.1.3.1.3 Dava Açma Süresinin Hesaplanması**

Süreler, tebliğ, ilan veya yayın tarihini takip eden günden itibaren işlemeye başlar. Tebliğin yapıldığı, ilanın yayınlandığı, yayının yapıldığı günler süreye dâhil edilmez ancak süre işlemeye başladıktan sonra süre içerisinde bulunan resmi tatil, cumartesi, Pazar ve bayram tatilleri süreye dâhil edilir. Sürenin son günü tatile rastlamış ise, süre izleyen çalışma günü mesai saati bitimine kadar işlemeye devam eder. Ancak bu durum adli tatil (20 Temmuz- 31 Ağustos) ya da mali tatilde (1 Temmuz-20 Temmuz) gerçekleşirse süre 7 gün uzamış olur (Bayraklı, 1998: 90).

### **3.1.3.1.4 Dava Açma Süresinin Başlangıcı**

İYUK (1982) 7'nci maddesinin 2'nci bendine göre dava açma süresinin başlangıcı,

- 1- İdari uyuşmazlıklarda; yazılı bildirim yapıldığı,
- 2- Vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda:
  - Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın
  - Tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerinde geçen işlemlerde tebliğin,
  - Tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin,
  - Tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı
  - İdarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci ve komisyon kararının idareye geldiği tarihi izleyen günden başlar.

Adresleri belli olmayanlara özel kanunlardaki hükümlere göre ilan yoluyla bildirim yapılan hallerde, özel kanunlarda aksine bir hüküm bulunmadıkça süre, son ilan tarihini izleyen günden itibaren 15 gün sonra işlemeye başlar (İYUK, 1982: madde 7/3).

İlanı gereken düzenleyici işlemlerde dava süresi, ilan tarihini izleyen günden itibaren başlar (İYUK, 1982: madde 7/4).

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun (2011) 91'nci maddesi 1'nci fıkrasına göre süreler, taraflara tebliğ tarihinden veya kanunda öngörülen hallerde, tefhim (yüze karşı sözle bildirim) tarihinden itibaren işlemeye başlar.

İYUK'un (1982) 60'ncı maddesine göre "Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerine ait her türlü tebliğ işleri, Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılır.

Tebliğ, verginin tarhından sonra vergi borcunun somutlaşması, iyice belirginleşmesi bakımından tahakkuk aşaması ile köprü vazifesi gördüğünden dolayı vergilendirme sürecinde büyük önem taşır. İdari ve yargısal sürelerin işlemeye başlamasında tebliğ tarihi en belirleyici unsurdur. Vergi idaresi tarafından yapılan vergilendirmeye ilişkin tüm belgeler ve yazılar belli ödevlerin yerine getirilmesi aşamasında tebligatın önemi büyüktür (Öncel ve diğerleri, 2011: 103) .

Tebliğ, Vergi Usul Kanunu'nun 102'nci maddesine göre, muhataba posta yoluyla taahhütlü ilmühaberli olarak veya memur vasıtasıyla tarih ve imza karşılığında yapılır. Vergilendirme ile ilgili olarak yapılan işlemler ancak bundan sonra hüküm ifade etmeye başlar. Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinde de, verginin idare tarafından tarhi ile ilgili olarak özel bir tebliğ esası düzenlenmiştir. Buna göre, söz konusu madde kapsamında tarh edilen vergiler ve cezalarına ilişkin ihbarnameler, bir taraftan mükellefin bilinen adresine posta ile gönderilerek, bir taraftan da vergi dairesinin ilan asılmaya özel mahalline asılır (Kızılot ve Kızılot, 2006: 369).

7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 7'nci maddesi a bendine göre ise, Tebligata elverişli bir elektronik adres vererek bu adrese tebligat yapılmasını isteyen kişiye, elektronik yolla tebligat yapılabilir. Anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere elektronik yolla tebligat yapılması zorunludur. Elektronik yolla tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır denilmektedir.

Anayasanın (1982) 125'nci maddesinin 3'ncü fıkrasına göre "İdari işlemlere karşı açılacak davalarda süre yazılı bildirim tarihinden başlar" denilmektedir.

İlgililerin haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem ve eylemin yapılması için yapmış oldukları başvurulara 60 gün içinde cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İlgililer 60 günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştay'a, idare ve vergi mahkemelerine dava açabilirler. 60 günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse ilgili bu cevabı, istemini reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilir. Bu takdirde dav açma süresi işlemez. Ancak bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren 6 ayı geçemez. Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, 60 günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren 60 gün içinde dava açabilirler (İYUK, 1982: madde 10).

60 gün içinde bir cevap verilemezse istek reddedilmiş sayılır. İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır (İYUK, 1982: madde 11).

#### **3.1.3.1.5 Ek Süre Verilmesi**

Dava dilekçelerinin ve eklerinin birer örneği davalıya, davalının vereceği savunma davacıya tebliğ olunur (İYUK, 1982: madde16/1).

Davacının ikinci dilekçesi davalıya, davalının vereceği ikinci savunma da davacıya tebliğ edilir. Buna karşı davacı cevap veremez. Ancak, davalının ikinci savunmasında, davacının cevaplandırmasını gerektiren hususlar bulunduğu, davanın görülmesi sırasında anlaşılırsa, davacıya cevap vermesi için bir süre verilir (İYUK, 1982: madde 16/2).

Taraflar, yapılacak tebliğlere karşı, tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde cevap verebilirler. Bu süre, ancak haklı sebeplerin bulunması halinde, taraflardan birinin isteği üzerine görevli mahkeme kararı ile 30 günü geçmemek ve bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir. Sürenin geçmesinden sonra yapılan uzatma talepleri kabul edilmez (İYUK, 1982: madde 16/3).

Taraflar, sürenin geçmesinden sonra verecekleri savunmalara veya ikinci dilekçelere dayanarak hak iddia edemezler. Ancak, tam yargı dava dilekçesinde belirtilen miktar, süre veya diğer usul kuralları gözetilmeksizin nihai karar verinceye kadar, harcı ödenmek suretiyle bir defaya mahsus olmak üzere artırılabilir ve miktarın arttırılmasına ilişkin dilekçe 30 gün içinde cevap verilmek üzere karşı tarafa tebliğ edilir (İYUK, 1982: madde 16/4).

### **3.1.3.1.6 Dava Açma Sürelerinin Durması**

İlgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler. Yapılan başvuruya 60 gün içerisinde herhangi bir cevap verilmezse, istek reddedilmiş sayılır. İlgililer 60 günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştay'a, idare ve vergi mahkemelerine dava açabilirler. 60 günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse, ilgili bu cevabı isteminin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemez. Ancak, bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren 6 ayı geçemez. Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, 60 günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse cevabın tebliğinden itibaren 60 gün içinde dava açabilirler (İYUK, 1982: madde 10).

İdari yargılama Usulü Kanununun 11'nci maddesine göre, üst makama, yoksa aynı makama yapılan başvuru neticesinde duran dava açma süresi, (Karakoç, 2000: 105)

- Başvuru tarihinden itibaren 60 günlük cevap verme süresi içinde idare tarafından bir cevap verilir ve bu cevap başvurunun reddi yönünde olursa, cevabın tebliğ edildiği tarihten itibaren,
- 60 günlük cevap verme süresi içinde olumlu ya da olumsuz herhangi bir cevap verilmezse, 60'ncı günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Kaldığı yerden işlemeye devam eden sürelerin hesabı yapılırken, idareye başvuru tarihine kadar geçen sürenin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

### **3.1.3.1.7 Dava Açma Süresinin Sona Ermesinin Sonuçları**

Verginin tahsili belli şartların oluşmasına tabidir. Buna göre, mükellef tebliğden itibaren vergi davası açma süresi olan 30 gün içerisinde dava açmadığı takdirde borca itiraz etmediği için borcu kabullenmiş olur ve borç mükellef açısından da idare açısından da tahakkuk etmiş olur (Kumrulu, (t.y.): 244).

“Dava açma süresinin geçmesiyle ilgili bulunduğu hak sakıt olur ve bir daha ihya edilemez” (Duran, 1945: 247).

### **3.1.3.2 Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Yollarında Süreler**

Yargılama hukukunda dava açma süreleri, davaların geçerli olarak açılabilmesi için kanunda belirlenmiş sınırlı zaman dilimleri olarak tanımlanabilir. Bu süreler, Vergi Mahkemeleri ve Danıştay’da dava açmak için belirlenen sürelerdir. Yargılama hukukunda dava, bir uyuşmazlığın ilk derece mahkemesinde görülmesi amacıyla yapılan başvuruyu ifade eder (Karakoç, 2000: 41-42).

Yargı kararlarına karşı başvuru yolları olağan kanun yolu ve olağanüstü kanun yolu olmak üzere 2’ye ayrılır. Olağan kanun yolu, bir mahkemenin vermiş olduğu nihai kararın kesinleşmesini önleyen kanun yoludur. İstinaf ve temyiz olarak 2’ye ayrılır. Olağanüstü kanun yolu ise, kesinleşmiş kararlara karşı tanınmış bir yoldur. Kanun yararına bozma ve yargılamanın yenilenmesi olağanüstü kanun yoludur.

#### **3.1.3.2.1 Olağan Kanun Yolları**

Yargılama hukukunda ilk derece mahkemesinin ya da üst yargı merciinin vermiş olduğu kararların yine yargı erki içinde tekrar incelenmesine olanak tanıyan hukuksal yola kanun yolu denilir. Bu yola başvuran kişilerde yapılan yargılamanın yanlış ya da hukuka aykırı olduğu kanaati mevcuttur. Olağan kanun yolu ise, mahkemeler tarafından verilmiş ancak kesinleşmemiş kararlar aleyhine üst yargı mercileri tarafından incelenerek hukuka uygunluk denetimi yapılan kanun yoludur (Bayraklı, 1998: 120-121).

Mevcut idari yargı, 1982 yılından itibaren yürürlükte olan 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu kapsamında düzenlenmiştir. Bu sisteme göre vergi yargısı, İlk derece mahkemeleri ve bölge idare mahkemeleri (BİM/Danıştay) olmak üzere iki dereceli yargı yapısı halinde kurulmuştur. Bu sisteme göre ilk derece mahkemeleri ilk derece, bölge idare mahkemeleri itiraz ve Danıştay temyiz mercii durumunda idi. Vergi mahkemelerinin tek hâkimle verdiği kararlara karşı bölge idare mahkemesi nezdinde itiraz, Kurul halinde verdiği kararlara karşı ise Danıştay nezdinde temyiz davası açılabilmekteydi (Sirküler-061, www.vergidegundem.com) .

Ancak 28 Haziran 2014 tarihli Resmi Gazete' de yayımlanan 6545 sayılı Kanun ile idari yargıda çeşitli değişiklikler yapılmıştır. Buna göre, kademeli bir yargı sistemi getirilmiştir. Konusu ₺ 5.000,00'yi geçmeyen davalar için Bölge İdare Mahkemesi'ne istinaf yolu kapatılmıştır. Vergi mahkemelerinin vermiş olduğu kararlar kesindir. Yine aynı şekilde ₺ 100.000,00 'ye kadar Bölge İdare Mahkemeleri'nin vermiş olduğu kararlar kesin olup, temyiz yolu kapalıdır.

### **3.1.3.2.1.1 Temyiz Süresi**

Bölge idare mahkemelerinin istinaf kanun yoluna karşı vermiş oldukları kararlara karşı, kararın tebliğinden itibaren 30 gün içinde Danıştay nezdinde temyiz davası açılabilir. Ancak, konusu ₺ 100.000,00 'yi aşmayan davalar için temyiz başvurusunda bulunulamaz, Bölge İdare Mahkemelerinin verdiği kararlar kesindir (İYUK, 1982: madde 46).

Temyiz incelemesi neticesinde Danıştay; (İYUK, 1982: madde 49)

- Kararın hukuka uygun bulunduğu takdirde onar. Ancak, kararın sonucunu hukuka uygun bulmakla birlikte gösterilen gerekçeyi doğru bulmaz ya da eksik bulursa kararı gerekçesini değiştirerek onar.
- Kararda yeniden yargılama yapılmasını ihtiyaç bulunmayan maddi hatalar ile düzeltilmesi mümkün eksiklik ya da yanlışlık varsa düzelterek onar.
- Görev ve yetki dışında bir işe bakılmışsa, hukuka aykırı karar verilmişse ya da usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksiklikler varsa kararı bozar.

- Kararların kısmen onanması ya da kısmen bozulması hallerinde kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilir.

### **3.1.3.2.1.2 İstinaf Süresi**

İYUK'nun 45'inci maddesine göre,

- İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren 30 gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir. Ancak konusu ₺ 5.000,00 'sini geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz.
- Bölge idare mahkemelerinin konusu ₺ 100.000,00 'yi aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan davalar hakkında vermiş oldukları kararlar kesindir.
- İvedi yargılama usulüne tabi olan davalarda istinaf yoluna başvurulamaz.

İstinaf, geniş anlamda ilk derece mahkemesindeki yargılamanın nerdeyse baştan tekrar edildiği ve ilk derecedeki yargılamanın devamı niteliğinde bir kanun yolu incelemesidir (Ermenek, (t.y.) ).

İlk derece idari mahkemeler ile temyiz incelemesi arasında ikinci derece bir denetim mekanizması olan istinaf kanun yolu, ilk derece mahkemesi kararından sonra karar istinaf denetimine tabi tutularak, şayet buradan sonra davaya konu olan olayın temyiz yolu açıksa, temyiz kanun yoluna gidilebilir (Sancakdar, 2012).

### **3.1.3.2.2 Olağanüstü Kanun Yolları**

Kesinleşen yargı kararların uygulanan kanun yollarıdır. Kanun Yararına bozma ve Yargılamanın yenilenmesi olarak ikiye ayrılır.

### **3.1.3.2.2.1 Kanun Yararına Bozmada Süre**

İdare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir (İYUK, 1982: madde 51/1).

Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulur. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan merci kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz (İYUK, 1982: madde 51/2).

### **3.1.3.2.2.2 Yargılamanın Yenilenmesinde Süre**

Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında aşağıdaki sebeplerin varlığı halinde yargılamanın yenilenmesi istenilebilir (İYUK, 1982: madde 53/1).

- a) Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,
- b) Karara esas olarak alınan belgenin, sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,
- c) Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,
- d) Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,
- e) Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,
- f) Vekil veya kanuni temsilci olmayan kişiler ile davanın görülüp karara bağlanmış olması,



- g) Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hâkimin katılmasıyla karar verilmiş olması,
- h) Tarafları, konusu veya sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karar aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması,
- i) Hükümün, İnsan Haklarını ve Ana hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması.

Yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş olan mahkemece karar bağlanır (İYUK, 1982: madde 53/2).

Yargılamanın yenilenmesi süresi, (h) bendinde yazılı sebepler için 10 yıl, (ı) bendinde yazılı sebepler için Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren 1 yıl ve diğer sebepler için 60 gündür. Bu süreler, dayanılan sebebin istemde bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlatılarak hesaplanır (İYUK, 1982: madde 53/3).

### **3.1.3.2.3 Yargı Kararlarına Karşı Diğer Başvuru Süreleri**

“Kararın açıklanması ve yanlışlıkların düzeltilmesi isteği ile güdülen amaç, kararın belirsiz ve açık olmayan taraflarını veya birbirine aykırı görünen hüküm fıkralarını ortadan kaldırmak ve onun gerçek anlamını ortaya koymak suretiyle yerine getirilmesini kolay hale getirmek ve karar metnindeki maddi yanlışlık yüzünden infaz sırasında karşılaşılan veya karşılaşılabilecek sorunları ortadan kaldırmaktır” (Dş.9.d.12.3.1986 gün 1986/832 esas, 1986/962 k. ; Karakoç, 2000:153).

#### **3.1.3.2.3.1 Açıklamada Süre**

Danıştay, bölge idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerince verilen kararlar yeterince açık değilse veya birbirine aykırı hüküm fıkraları taşıyorsa, taraflardan her biri kararın açıklanmasını veya aykırılığın giderilmesini isteyebilir (İYUK, 1982: madde 29/1).

Kararı vermiş olan daire veya mahkeme işi inceler ve gerek görürse, dilekçenin bir örneğini belirleyeceği süre içinde cevap vermek üzere, karşı tarafa tebliğ eder, cevap iki nüsha olarak verilir. Bunlardan biri, açıklama veya aykırılığın kaldırılmasını isteyen tarafa gönderilir (İYUK, 1982: madde 29/3).

Görevli daire veya mahkemenin bu husustaki kararı, taraflara tebliğ olunur (İYUK,1982: madde 29/4).

Açıklama ve aykırılığın kaldırılması, kararın yerine getirilmesine kadar istenebilir (İYUK, 1982: madde 29/5).

### **3.1.3.2.3.2 Yanlışlıkların Düzeltmesinde Süre**

Yanlışlıkların düzeltilmesinde, mahkeme kararlarında yapılmış nesnel özelliğe sahip yanlışlıklar giderilir. Yanlışlıkların düzeltilmesi yolu ile kararın özünde bir değişiklik yapılamadığı gibi, hükmün kapsamında da genişletme ve daraltma yapılamaz. Buradaki söz konusu yanlışlıklar hukuksal değil, maddi yanlışlıklardır. Bu yanlışlıklar da dosya incelenerek düzeltilebilir Ancak hukuksal yanlışlıklar sadece temyiz, kararın düzeltilmesi ve yargılamanın yenilenmesi ile düzeltilebilir (Gözübüyük, 2006:535)

Yanlışlıkların düzeltilmesi talebinde herhangi bir süre yoktur. Taraflar yanlışlıkların düzeltilmesi talebinde her zaman bulunabilirler. İYUK'un 30/2'nci madde hükmünden hareketle tarafların, mahkeme kararının yerine getirilmesinden sonra bile düzeltme talebinde bulunmaları mümkün kılınmıştır ( Sönmez ve Ayaz, 1999).

### **3.1.3.3 Yargılama Usulüne İlişkin Süreler**

Vergi yargılama hukukunda dava açma süreleri ile kanun yolu sürelerinin yanında yargılama usulüne ilişkin süreler de mevcuttur. Yargılama usulüne ilişkin süreler, yargılamanın düzenli ve çabuk yapılabilmesi için konulmuştur. Dava dilekçelerine ve kanun yolu dilekçelerine karşı cevaplar belirli bir süre içinde verilir (Çağan, 1975: 91).

### **3.1.3.3.1 Taraflara İlişkin Süreler**

Vergi yargılama hukukunda taraflara ilişkin süreler, cevap verme süreleri, eksik giderme süreleri, bilirkişiyi ret ve bilirkişi raporuna itiraz süreleri, yerine getirme süreleridir.

#### **3.1.3.3.1.1 Cevap Süreleri**

Taraflar, yapılacak tebliğlere karşı, tebliğ tarihinde itibaren 30 gün içinde cevap verebilirler. Bu süre, ancak haklı sebeplerin bulunması halinde, taraflardan birinin isteği üzerine görevli mahkeme kararı ile 30 günü geçmemek ve bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir. Sürenin geçmesinden sonra yapılan uzatma talepleri kabul edilmez (İYUK, 1982: madde 16/3) .

Taraflar, sürenin geçmesinden sonra verecekleri savunmalara veya ikinci dilekçelere dayanarak hak iddia edemezler. Ancak tam yargı davalarında dava dilekçesinde belirtilen miktar, süre ve diğer usul kuralları gözetilmeksizin nihai karar verinceye kadar, harcı ödenmek suretiyle bir defaya mahsus olmak üzere artırılabilir ve miktarın artırılmasına ilişkin dilekçe 30 gün içinde cevap verilmek üzere karşı tarafa tebliğ edilir (İYUK 1982: madde 16/4).

Danıştay'da ilk derece mahkemesi sıfatıyla görülen davalarda savcının esas hakkındaki yazılı düşüncesi taraflara tebliğ edilir. Taraflar, tebliğden itibaren 10 gün içinde yazılı olarak bildirebilirler (İYUK 1982: madde 16/6).

Danıştay ve vergi mahkemelerinde dava açılması halinde, davalının 15 gün içinde vereceği tek savunma ile dosya tekemmül etmiş (dosyanın son şeklini alması) sayılır. Danıştay ve vergi mahkemelerince bu davalar, dosyanın tekemmül ettiği tarihten itibaren en geç 1 ay içinde karara bağlanır (VUK, 1961:mük. madde 49/c).

Vergi mahkemesinin söz konusu tekemmül etmeden uyuşmazlığı giderebilmesi için, vergi mahkemesinin tebliğ işlemlerinin tamamlanması ve cevap verme sürelerinin beklenmesi gerekmektedir. Ancak, taraflar savunma ve cevap verme haklarını kullanmaktan kaçınır, ya da kullanmayacakları yönünde beyanda bulunurlarsa, dosya tekemmül etmiş

sayılır ve sırası geldiği zaman karara bağlanır. Yukarıda bahsedilen VUK'un 49'uncu maddesi c bendine göre, dosyanın ilk savunmadan sonra tekemmül etmiş sayılacağı belirtilerek, tarafların ikinci dilekçe ve cevap haklarını sınırlamaktadır (Karakoç, 2000: 156).

#### **3.1.3.3.1.2 Eksik Giderme Süreleri**

Danıştay, idare mahkemesi ve vergi mahkemesi başkanlıklarına verilen dilekçelerin harç ve posta ücretleri alındıktan sonra hemen deftere kayıt edilerek tarih ve sayısı dilekçenin üzerine yazılır ve dava bu kaydın yapıldığı tarihte açılmış sayılır ( İYUK, 1982: madde 6/1).

Ancak, herhangi bir sebeple harcı veya posta ücreti verilmeden veya eksik harç ya da posta ücreti ile dava açılmış olması halinde, 30 gün içinde harcın veya posta ücretinin verilmesi ve tamamlanması hususu daire başkanı veya hâkim tarafından ilgiliye tebliğ olunur. Tebligata rağmen gereği yerine getirilmediği takdirde bildirim aynı şekilde bir daha tekrarlanır. Harç veya posta ücreti süresi içinde verilmez veya tamamlanmazsa davanın açılmamış sayılmasına karar verilir ve davacıya tebliğ edilir (İYUK, 1982: madde 6/4).

Dava açıldıktan sonra posta ücretinde tebliğ işlemlerinin yapılmasını engelleyecek şekilde azalma olması halinde, 30 gün içinde posta ücretinin tamamlanması daire başkanı veya görevlendireceği tetkik hâkimi, mahkeme başkanı veya hâkim tarafından ilgiliye tebliğ olunur. Tebligata rağmen gereği yerine getirilmediği takdirde bildirim aynı şekilde bir daha tekrarlanır. Posta ücreti süresi içinde tamamlanmazsa dosyanın işleminden kaldırılmasına karar verilir. Bu kararın tebliği tarihinden itibaren başlayarak 3 ay içinde, noksanı tamamlamak suretiyle yeniden işleme konulması istemediği takdirde davanın açılmamış sayılmasına karar verilir ve davacıya tebliğ edilir (İYUK, 1982: madde 6/5).

#### **3.1.3.3.1.3 Bilirkişiyi Ret-Bilirkişi Raporuna İtiraz Süreleri**

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesi 1'inci bendine göre bilirkişi seçimi, Danıştay, mahkeme veya hâkim tarafından re'sen yapılır.

Bilirkişinin reddi hususunda, Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na göre, hâkimler hakkındaki yasaklılık ve ret sebepleriyle ilgili kurallar, bilirkişiler için de geçerlidir (HMK, 2011: madde 272/1).

Ret sebeplerinden birinin bilirkişinin şahsında gerçekleşmesi halinde taraflar, bilirkişinin reddini talep edebileceği gibi, bilirkişi de kendisini reddedebilir. Ret talebi veya bilirkişinin kendisini reddetmesinin, ret sebebinin öğrenilmesinden itibaren en geç 1 hafta içinde yapılmış olması şarttır (HMK, 2011: madde 272/3).

Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun (2011) 281'nci maddesi 1'nci ve 2'nci bendine göre ise, taraflar bilirkişi raporunun, kendilerine tebliğ edildiği tarihten itibaren 2 hafta içinde, raporda eksik gördükleri hususların, bilirkişiye tamamlattırabilir, ya da belirsizlik gösteren durumlarda bilirkişinin açıklama yapmasını sağlayabilir, ek rapor isteyebilir, tayin edeceği duruşmada sözlü açıklamada bulunmasını da isteyebileceği gibi yeni bilirkişi atanmasını da mahkemeden talep edebilirler.

Hukuk Muhakemeleri Usul Kanunu'nun 277'nci maddesine göre ret talebi davanın taraflarının bilirkişiyi öğrendikleri tarihten itibaren 3 gün içinde yapılabilir.

#### **3.1.3.3.1.4 Yerine Getirme Süreleri**

İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre, Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden itibaren 30 günü geçemez (İYUK, 1982: madde 28/1).

İdarenin, Danıştay ve ilgili mahkeme başkanlıklarına davalara ilişkin işlem dosyalarının aslını veya onaylı örneklerini savunması ile birlikte göndermesi gerekmektedir. (İYUK, 1982: madde 16/5) İdare tarafından işlem dosyalarının gönderilmesi hem bir cevap verme hem de bir yerine getirme özelliği taşır. İşlem dosyalarının gönderilmesi için ayrıca bir süre belirtilmemiştir. Ayrıca, işlem dosyasının savunma ile birlikte gönderilmesi

gerektiğinden bu ödev dava dilekçesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yerine getirilmelidir (Karakoç, 2000: 162).

### **3.1.3.3.2 Yargı Organlarına İlişkin Süreler**

Vergi yargılama hukukunda yargı organlarına ilişkin süreler, tebliğ süreleri, inceleme süreleri, karar verme süreleri, gönderme süreleridir.

#### **3.1.3.3.2.1 Tebliğ Süreleri**

Vergi davalarında davanın konusunun 2017 yılı için ₺ 32.000,00 'yi aşması durumunda, taraflardan birinin talebi doğrultusunda duruşma yapılabilir. Bu durumda duruşma davetiyeleri vergi yargısı tarafından duruşma gününden en az 30 gün önce taraflara gönderilir (İYUK, 1982: madde 17).

Temyiz incelemesi sonucunda verilen kararlar, dosya ile birlikte kararı veren mercie gönderilir. Bu karar, dosyanın mahkeme veya Danıştay'a geldiği tarihten itibaren 7 gün içinde taraflara tebliğe çıkarılır (İYUK, 1982: madde 50).

#### **3.1.3.3.2.2 İnceleme Süreleri**

Verilen dava dilekçeleri Danıştay'da Evrak Müdürlüğü tarafından kaydedilir ve Genel Sekreterlik tarafından görevli dairelere havale edilir. Bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinde dilekçeler, evrak bürosunca kaydedilerek ilgili mahkemelere havale olunur. Dilekçe sahibine evrakın tarih ve sayısını gösterir ücretsiz bir alındı kâğıdı verilir (İYUK, 1982: madde 14/1-2).

Dilekçeler, Danıştay'da daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hâkimi, idare ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından;

- 1) Görev ve yetki,
- 2) İdari merci tecavüzü
- 3) Ehliyet,
- 4) İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı,

- 5) Süre aşımı,
- 6) Husumet yönleriyle sırasıyla incelenir ( İYUK, 1982: madde 14/3).

İncelemeden sonra aykırılık görülme tebligat yapılır. Ancak dilekçeler söz konusu yönlerden kanuna aykırı görülürse durum; görevli daire veya mahkemeye bir rapor ile bildirilir. Bildirme süresi dilekçenin alındığı tarihten itibaren en geç 15 gün içinde sonuçlandırılır (İYUK, 1982:madde 14/4-5).

### **3.1.3.3.2.3 Karar Verme Süreleri**

Duruşma yapıldıktan sonra en geç 15 gün içinde karar verilir. Ara karar verilen hallerde, bu kararın yerine getirilmesi üzerine, dosyalar öncelikle incelenir (İYUK, 1982: madde 19).

Danıştay, bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinde dosyalar, bu kanun ve diğer kanunlarda belirtilen öncelik veya ivedilik durumları ile Danıştay için Başkanlar Kurulunca; diğer mahkemeler için Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca konu itibariyle tespit edilip, Resmi Gazete 'de ilan edilecek öncelikli işler göz önünde bulundurulmak suretiyle geliş tarihlerine göre incelenir ve tekemmül ettikleri sıra dâhilinde karara bağlanır. Bunların dışında kalan dosyalar ise tekemmül ettikleri sıraya göre ve tekemmül tarihinden itibaren en geç 6 ay içinde sonuçlandırılır (İYUK, 1982: madde 20/5).

Yürütmenin durdurulmasına dair verilen kararlar 15 gün içinde yazılır ve imzalanır (İYUK, 1982: madde 27/9).

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (1982) 20'nci maddesine ivedi yargılama usulünde:

- 1) Dava açma süresi 30 gündür.
- 2) 7 gün içinde ilk inceleme yapılır ve dava dilekçesi ile ekleri tebliğe çıkarılır.
- 3) Savunma süresi dava dilekçesinin tebliğinden itibaren 15 gün olup, bu süre bir defaya mahsus olmak üzere en fazla 15 gün olup, bu süre bir defaya mahsus olmak üzere en fazla 15 gün uzatılır. Savunmanın verilmesi veya savunma verme süresinin geçmesiyle dosya tekemmül etmiş sayılır.

- 4) Verilen nihai kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde temyiz yoluna başvurulabilir.
- 5) Temyiz dilekçeleri 3 gün içinde incelenir ve tebliğe çıkarılır.
- 6) Temyiz dilekçelerine cevap verme süresi 15 gündür.
- 7) Temyiz istemi en geç 2 ay içinde karara bağlanır. Karar en geç 1 ay içinde tebliğe çıkarılır.

Danıştay ve vergi mahkemelerinde dava açılması halinde, davalının 15 gün içinde vereceği tek savunma ile dosya tekemmül etmiş sayılır. Danıştay ve vergi mahkemelerince bu davalar, dosyanın tekemmül ettiği tarihten itibaren en geç 1 ay içinde karara bağlanır (VUK 1961: madde 49/c).

#### **3.1.3.3.2.4 Gönderme Süreleri**

Vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olmak üzere Danıştay ya da vergi mahkemesi başkanlıklarına gönderilmek üzere idare ve vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde asliye hukuk hakimliklerine, yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilen dilekçelerin en geç 3 gün içinde Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlıklarına taahhütlü olarak gönderilmesi gerekmektedir (Karakoç, 2000: 165).

#### **3.1.3.3.3 Üçüncü Kişilere İlişkin Süreler**

Üçüncü kişilere ilişkin sürelerle ilgili İYUK (1982) 31'inci maddesi, HMK' nun 274'üncü maddesine yapmış olduğu atfa göre; bilirkişi raporunun hazırlanması için verilecek süre 3 ayı geçemez. Bilirkişi talebi üzerine, kendisini görevlendiren mahkeme gerekçesini göstererek, süreyi 3 ayı geçmemek üzere uzatabilir.

İYUK' un 20'nci maddesi 1'nci fıkrasında, Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. Mahkemeler, belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden



isteyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir. Haklı sebeplerin bulunması halinde süre, bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir.

### **3.2.Maddi Vergi Hukukunda Süreler**

Vergi alacağı kamu alacaklısı ile vergi yükümlüleri arasında vergiden doğan ve karşılıklı iradeden ziyade devletin üstün bir takım yetkileri çerçevesinde meydana gelen kazanımdır. Vergi alacağının doğması, değişiklikleri ve sona ermesi maddi vergi hukukunun kolu olan vergi borçlar hukukunda yer alır. Buna dair süre hükümleri vergi alacağının ortaya çıkmasını ve sona ermesini etkiler. Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunda belirtilen zamanaşımı sürelerinin geçmesiyle birlikte artık vergiyi tarh, tahakkuk ve tahsil etme olanağı kalmaz (Çağan,1975:103-104).

#### **3.2.1 Zamanaşımı**

Zamanaşımı, alacağın doğduğu zamanı takip eden ve kanunla belirlenmiş süre içerisinde alacaklının alacağını talep etmemesi veya alacağının tahsili için borçluyu dava etmemesi nedeniyle alacağını isteme ve dava edebilme hakkının ortadan kaybolması olarak tanımlanabilir (Ufuk, 2001: 56).

Zamanaşımı kanun tarafından belirlenen şartlar dahilinde ve belli bir süre içerisinde alacaklının hareketsiz kalması neticesinde alacağın yerine getirilmesini isteme yetkisinin sona ermesidir. Başka bir deyişle, zamanaşımı, alacak hakkının belli bir süre kullanılmaması nedeniyle 'dava edilebilme' özelliğinden yoksun kalınmasını ifade ederek, sürüp giden bir durumu, kesin ve dokunulmaz hukuki duruma çeviren bir olgudur (Nas, 2011: 312).

Devletin vergi ile ilgili konulardaki alacaklarının zamanaşımına maruz kalması vergi yükümlülerinin çıkarlarına doğrudan doğruya hizmet eder. Fakat zamanaşımının amacı alacaklıyı cezalandırmak olmadığı gibi aslında meydana gelen durum, alacaklının alacağını takip etme konusunda göstermiş olduğu ihmalin doğal bir sonucudur (Nabholz,1961:33 Aktaran Çağan, 1975:105-106).

Anayasa Mahkemesi, bir içtihadında Anayasa koyucu, her türlü mali yükümlüğün kanunla konulmasını emrederken, keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeyi amaç edinmiştir. Kanun koyucunun yalnızca konusu belli olan mali yükümlüğün ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bu durumun kanunla koyulmuş sayılması için yeterli değildir. Mali yükümlülerin verginin matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, aşağı ve yukarı sınırlar gibi birtakım yönleri bulunmaktadır. Bir mali yükümlülük bu yönleri dolayısıyla kanunlar dahilinde de gerektiği kadar çerçevesizleşmemişse, kişilerin sosyal, ekonomik durumlarını hatta temel haklarını etkileyebilecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi olasıdır. Bu bakımdan mali sorumlulukların tam olarak açıklanmalı ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek kanunlarla düzenlenmelidir (Saban, 2016: 63).

Zamanaşımı ile alacaklı vergi idaresinin alacağını daha özenle takip etmeye yönlenebileceği, devlet ile mükellef arasındaki alacak borç ilişkisini uzun süre askıda bırakmanın meydana getireceği belirsizliklerin giderilebileceği, mükelleflerin defter ve belgeleri yıllarca saklama yükünden ve vergi idaresinin incelemelerinden kurtulacağı umut edilmektedir (Ayhan, 1999: 71).

Zamanaşımının olumlu yanlarının yanında olumsuz yanları da bulunmaktadır. Zamanaşımı, borcunu düzenli ödeyen mükellefler açısından adalet ve eşitlik ilkelerini zedeleyebileceği gibi mükellefleri kızgınlık ve kötümserliğe sürükleyerek kaçakçılığa ya da kayıt dışılığa sebebiyet verebilir (Çağan, 1975: 106).

### **3.2.1.1 Vergi Hukukunda Zamanaşımı Süreleri**

Vergi hukukunda zamanaşımı, borçlar hukukundaki zamanaşımı ilkeleri esas alınarak vergi hukukunun özellikleri doğrultusunda oluşturulmuştur. Kamu hukuk kollarından biri olan vergi hukuku, vergi yükümlülerini açısından zorlayıcı bir düzenlemedir. Bu zorlayıcı düzenleme, yükümlünün başvurusu olmaksızın zamanaşımının işleyişinde kendisini açıkça gösterir. Bu bakımdan vergi hukukunda zamanaşımı, özel hukuktaki hak düşürücü sürelerle benzerlik göstermektedir. Vergi hukukunda zamanaşımının bir defa yolu olarak değil de idare tarafından re'sen dikkate alınmasının nedeni, vergi borç alacak ilişkisinde tarafların serbest iradelerinden ziyade vergi tahsilinin gerekçesinin yasalara

dayandırılmasıdır. Bu çerçevede zamanaşımının etkileri konusunda kişilere bir irade serbestliği tanınmamıştır (Öncel ve diğerleri, 2011: 143).

#### **3.2.1.1.1 Tahakkuk Zamanaşımı**

Vergi Usul Kanunu'nun (1961) 114'üncü maddesine göre, vergi alacağının doğduğu takvim yılının başından başlayarak 5 yıl içinde tarh edilerek, mükellefe bildirilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.

Emlak Vergisi Kanunu 40'ıncı maddesine istinaden, bildirim dışı kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımı, bu bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığı idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başında itibaren başlar.

Veraset ve İntikal Vergisi mükellefiyeti:

- 1) Beyanname verildiği takdirde, beyannamede gösterilen mallar için beyanname tarihinde;
- b) Verilen beyannamede gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarihte;
- c) Terekenin tahriri, defter tutma veya resmi tasfiye hallerinde mahkemece bu muamelelerin ikmal edildiği tarihte; başlar (VİVK, 1959: madde 20).

Özel hesap dönemine tabi olan mükellefler ile hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler arasında uygulama farkı bulunmaktadır. Hesap dönemi takvim yılı olanlarda vergi alacağının doğduğu takvim yılının başından itibaren 5 yıl geçmesiyle zamanaşımı süresi dolarken, özel hesap döneminde hesap döneminin kapandığı yılı izleyen yılın başından itibaren 5 yıl geçmesiyle birlikte zamanaşımı süresi dolmaktadır (Özyer, 2008: 202).

#### **3.2.1.1.2 Tahakkuk Zamanaşımının Yasal Sonuçları**

Tahakkuk zamanaşımının yasal sonuçları, vergi alacağının ortadan kalkması, vergi incelemesinin yapılamaması, defter ve belge muhafaza ve ibraz ödevi ile vergi borcunun rızaen ödenmesi olarak 4 ana başlık halinde incelenmiştir.

### **3.2.1.1.2.1 Vergi Alacağıın Ortadan Kalkması**

6183 sayılı Kanunun (1953) 102'nci maddesinde, 'amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse, zamanaşımına uğrar' denilmektedir. Dolayısıyla alacaklı kamu idaresinin tahsil zamanaşımı süresi dolduktan sonra vergiyi ve diğer kamu alacaklarını tahsil edebilme yetkisi ortadan kalkar. Bunun doğal bir sonucu olarak, zamanaşımı süresinin dolmasından sonra söz konusu alacağı tahsil etmek için cebri icra yollarına başvurma olanağı da bulunmamaktadır (Küçükkaya, 2000:103-104).

Vergi Usul Kanununa göre tahakkuk zamanaşımı süresinin dolması ile birlikte vergi idaresinin vergiyi tahakkuk ve tebliğ etme yetkisi ortadan kalkar. Bu süreden sonra mükellefe vergi ihbarnamesi ve ödeme emri gönderilmemesi gerekir. Zira, zamanaşımı süresinin dolmasıyla beraber vergi alacağı da ortadan kalkmış olur (Nas, 2011:326).

### **3.2.1.1.2.2 Vergi İncelemesinin Yapılamaması**

Vergi Usul Kanunu'nun (1961) 138'inci maddesine göre vergi incelemesi, sonucu alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere tarh zamanaşımı süresinin sonuna kadar her zaman yapılabilir. Buna göre zamanaşımının dolmasıyla birlikte vergi incelemesinin yapılması da mümkün olmamaktadır.

### **3.2.1.1.2.3 Defter ve Belge Muhafaza ve İbraz Ödevi**

Vergi Usul Kanunu'nun (1961) 253'üncü ve 254'üncü maddelerine göre, defter tutmak zorunda olanlar, tuttukları defterleri ve belgeleri ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak 5 yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar. Bu kanuna göre defter tutmak zorunda olmayanlar, almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak 5 yıl süre ile muhafaza etmek zorundadırlar.

VUK'un (1961) 256'ncı maddesine göre ise, mükellefler, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin

mikro fiş, mikro film, manyetik teyb, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler içinde geçerlidir.

Söz konusu maddelere göre 5 yıldan sonra mükelleflerden defter ve belgelerin muhafaza ve ibrazı istenemez.

#### **3.2.1.1.2.4 Vergi Borcunun Rızaen Ödenmesi**

6183 sayılı Kanununun (1953) 102'nci maddesinde amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlardaki zamanaşımı hükümleri mahfuzdur. Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur denilmektedir.

Vergi idaresi zamanaşımına uğrayan bir borç rıza ile ödenmek istenirse tahakkuk fişi üzerine 'yükümlünün rızası üzerine tahakkuk edilmiştir' ibaresi koyarak tahsil eder (Kırbaş, 2015: 137).

#### **3.2.1.1.3 Tahsil Zamanaşımı**

Vergi Usul Kanununun 111'nci maddesinin 2'nci fıkrası ve Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun'un 37'nci maddesinin 3'üncü fıkrasına göre ödeme zamanının son günü vade günü olarak belirtilmiştir. Neticede tahsil zamanaşımına ilişkin sürelerin başlangıcı belirtilen ödeme sürelerinin son gününe isabet eden vade tarihi olacaktır. Bu durumda vergi kaybı meydana geldiğinde kesilecek vergi ziyayı cezasının, dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren 1 ay içinde ödenmesi gerekmektedir. Vergi ziyayı cezasına karşı dava açılmışsa, vergi mahkemesi kararının üzerine

vergi dairesi tarafından düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğinden itibaren 1 ay içinde ödenmesi gerekmektedir. Buna göre, bu 1 aylık sürenin sonu vergi ziyai cezası için vade tarihi olacak ve tahsil zamanaşımı da vadenin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılının başından itibaren 5 yıl olarak hesaplanacaktır (Torunoğlu, 2010: 532).

Kamu hukukunda zamanaşımı, kamu düzeni ile ilgili olduğundan mahkeme zamanaşımını kendiliğinden dikkate alırken, özel hukukta zamanaşımını mahkeme kendiliğinden dikkate almaz. (Gözübüyük, 2006: 444) Danıştay'ın bir kararına göre, “Bir verginin tahakkuku sırasında zamanaşımı bulunmasına rağmen yükümlünün bunu ileri sürmemiş olması ve o verginin tahsil edilebilir hale gelmesini sağlamaz. Bu durumun tahsil sırasında ortaya çıkması halinde de mahkemelerce resen nazara alınması gerekir. Zira zamanaşımı süresi geçmekle vergi alacağı ortadan kalkmıştır” (Danıştay Dergisi 1985:316).

#### **3.2.1.1.4 Tahsil Zamanaşımının Yasal Sonuçları**

Tahsil zamanaşımının sonuçları da tahakkuk zamanaşımının sonuçları ile benzerlik göstermektedir. Alacağın süresi dolduktan sonra alacaklı kamu idaresinin alacağını tahsil etme yetkisi ortadan kalkmaktadır. Zamanaşımı süresinin dolmasından sonra borçluya ödeme emri tebliğ edilemediği gibi, hakkında tahsil ve takip işlemi de yapılamaz. Ancak borçlunun kendi rızası ile yapacağı ödemeler bu kapsamın dışındadır (Oktar, 2010: 139).

##### **3.2.1.1.4.1 Vergi Alacağının Ortadan Kalkması**

AATUHK (1953) 102'nci maddesine göre, Amme alacağı vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur.

##### **3.2.1.1.4.2 Ödeme Emri Düzenlenmemesi ve Zor Alım Yöntemlerine Başvurulmaması**

Kamu alacağının tahsil zamanaşımına uğraması hem tahsil süresi içinde var olan ödeme emri düzenlenme durumunu hem de cebri icra yollarına başvurma sebebini ortadan

kaldırır. Yani, zamanaşımı süresinin bitmesi ile birlikte ödeme emri düzenlemek ve cebri icra yoluna başvurmak imkansızdır. Zira zamanaşımı süresi dolmuştur. Bu nedenle tahsil zamanaşımı süresi dolduktan sonra düzenlenen ödeme emri ile cebri icra yolları hukuken geçersizdir (Çölgezen Batun, 2013: 131).

#### **3.2.1.1.4.3 Vergi Borcunun Rızaen Ödenmesi**

Tahakkuk zamanaşımına uğramış vergilerin ödenmesi ile tahsil zamanaşımına uğramış vergilerin ödenmesinde aynı işlem yapılmaktadır. Buna göre, mükellef, tahakkuk zamanaşımına uğramış olan vergi borcunu kendi iradesi ile ödemek istediği zaman vergi tarh ve tahsil edilir ve tahakkuk fişinin üzerine “yükümlünün rızası ile tahakkuku verilmiştir” ibaresi yazılmaktadır. Bu uygulama ile görülüyor ki, zamanaşımına uğramış vergiler bakımından idarenin talep yetkisi kalmamaktadır (Öncel ve diğerleri, 2011: 144).

#### **3.2.1.1.5 Vergi Hatalarında Zamanaşımı**

Vergi hatalarında zamanaşımı, vergi hatalarının düzeltilmesinde zamanaşımı ve ceza kesmede zamanaşımı olmak üzere 2’ye ayrılmaktadır.

##### **3.2.1.1.5.1 Vergi Hatalarının Düzeltilmesinde Zamanaşımı**

Danıştay 7’nci Dairesi’nin 12.03.1997 tarih ve 1046 sayılı kararına göre, düzeltme ve şikâyet başvurusunun vergi alacağına doğduğu yıldan başlamak üzere 5 yıllık süre içinde yapılabileceği şeklindedir ([www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr)).

Vergi hatalarının düzeltilmesi vergi alacağına doğumunu izleyen yıldan başlamak üzere 5 yıldır. Vergi hatalarını düzeltmede, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurduğu gibi, duran zamanaşımı komisyon kararının vergi dairesine tebliğ edildiği günü takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak bu durumda işlemeyen süre her ne olursa olsun 1 yıldan fazla olamaz (VUK, 1961: madde 114).

Vergi hatalarından 5 yıllık zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Şu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresi, (VUK, 1961: madde 126)

- a) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,
- b) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,
- c) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı kanuna göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak 1 yıldan aşağı olamaz.

### **3.2.1.1.5.2 Vergi Hatalarını Düzeltmede Zamanaşımının Yasal Sonuçları**

Vergi Usul Kanunu 126'ncı maddesine göre; zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Şu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresi:

- Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,
- İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,
- İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak 1 yıldan aşağı olamaz.

Vergi hatalarında düzeltme zamanaşımı, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılını izleyen yılın başından itibaren başlar ve 5 yıl içinde düzeltilmezse zamanaşımına uğrar ve düzeltilemez. Beş yıllık zamanaşımı süresinin yanında bir de düzeltme süresi mevcuttur. Buna göre, düzeltme zamanaşımı süresi; (Kızılot ve Kızılot, 2006:123).

- Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı tarihten itibaren,
- İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emri tebliğ edildiği tarihten,



- İhbarname ve ödeme emri ilan yolu ile tebliğ edilen vergilerde AATUHK'a göre haczin yapıldığı tarihten itibaren 1 yıldan az olamaz. Zamanaşımı süresi, bu durumda fiilen 1 yıl uzayarak 6 yıla çıkmış olmaktadır.

Mükellefler düzeltme zamanaşımında söz konusu olan 6 yıllık zamanaşımı sürelerinin dolmasından sonra, ortaya çıkan vergi hataları için idareye başvurup bu hataların düzeltilmesini isteyemezler (Arslan, 2007: 153).

### **3.2.1.1.6 Ceza Kesmede Zamanaşımı**

Vergi Usul Kanununun 368'inci maddesine göre vergi cezaları,

- Cezaya karşı vergi mahkemelerinde dava açılmışsa dava açma süresinin bittiği tarihten,
- Cezaya karşı dava açılmışsa, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden başlayarak 1 ay içinde ödenir.

Kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali ve yükümlünün özel işlerini yapma fiilleri karşılığında verilecek cezalarda uygulanacak zamanaşımı hükümleri Türk Ceza Kanunu'nda yer alan zamanaşımı sürelerine göre hesaplanır (Bayraklı, 1997: 220).

#### **3.2.1.1.6.1 Vergi Ziyai, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlükte Zamanaşımı**

Vergi Usul Kanunu (1961) 'nun 374'üncü maddesine göre,

- Vergi ziyai cezasında, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın 1'inci gününden, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın 1'inci gününden başlayarak 5 yıl ;
- Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın 1'inci gününden başlayarak 2 yıl geçtikten sonra vergi cezası kesilmez. Yukarıda bahsedilen süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilirse zamanaşımı kesilmiş olur.

### 3.2.1.1.6.2 Hürriyeti Bağlayıcı Cezalarda Zamanaşımı

Kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali ve yükümlünün özel işlerini yapma fiilleri karşılığında verilecek cezalarda uygulanacak zamanaşımı hükümleri Türk Ceza Kanunu'nda yer alan zamanaşımı sürelerine göre hesaplanır (Bayraklı, 1997: 220).

Vergi Usul Kanunu' (1961) nun 374'üncü maddesine göre vergi ziyaında ve özel usulsüzlükte zamanaşımı 5 yıl, usulsüzlükte ise 2 yıldır.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesine göre,

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler ile defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası hüküm altına alınmıştır.
- Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.
- Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Türk Ceza Kanunu 72'nci maddesinin 2'nci fıkrasına göre dava ve ceza zamanaşımı re'sen uygulanır ve bundan şüpheli, sanık ve hükümlü vazgeçemezler.

Türk Ceza Kanunu zamanaşımını, ceza zamanaşımı ve dava zamanaşımı olarak ele almıştır.

Ceza zamanaşımı, kesinleşmiş mahkumiyet kararından itibaren verilen cezanın belli bir süre içinde infaz edilememesi durumunda devletin infaz yetkisini kaldıran bir durumdur (Koca ve Üzülmez, 2008: 561).

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun (2004) 68'inci maddesinde,

- 5 yıla kadar hapis ve adli para cezalarında 10 yıl ceza zamanaşımının dolacağını,
- Fiil işlendiği sırada 12 yaşını doldurmuş olup da 15 yaşını doldurmamış olanlar hakkında, bu sürelerin yarısının; 15 yaşını doldurmuş olup da 18 yaşını doldurmamış olan kişiler hakkında ise, 2/3'ünün geçmesiyle cezanın infaz edilemeyeceğini,
- Yurt dışında işlenmiş suçlar dolayısıyla verilmiş ağırlaştırılmış müebbet hapis veya müebbet hapis veya 10 yıldan fazla hapis cezalarında zamanaşımının uygulanmayacağı,
- Türleri başka başka cezaları içeren hükümlerin, en ağır ceza için konulan sürenin geçmesiyle infaz edilemeyeceği,
- Ceza zamanaşımının, hükmün kesinleştiği veya infazın herhangi bir suretle kesintiye uğradığı günden itibaren işlemeye başlayacağı ve kalan ceza miktarının esas alınarak sürenin hesaplanacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı kanunun 71'inci maddesinde ise, mahkumiyet hükmünün infazı için yetkili merci tarafından hükümlüye kanuna göre yapılan tebligat veya bu maksatla yükümlünün yakalanması ile bir suçtan dolayı mahkum olan kimse üst sınırı 2 yıldan fazla hapis cezasını gerektiren kasıtlı bir suç işlediği takdirde, ceza zamanaşımının kesileceği belirtilmiştir.

Dava Zamanaşımı 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun (2004) 66'ncı maddesinde;

- Kanunda başka türlü yazılmış olan haller dışında kamu davası, 5 yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezası gerektiren suçlarda 8 yıl geçmesiyle düşeceği,
- Fiil işlendiği sırada 12 yaşını doldurmuş olup da 15 yaşını doldurmamış olanlar hakkında, bu sürelerin yarısının; 15 yaşını doldurmuş olup da 18 yaşını

doldurmamış olan kişiler hakkında ise 2/3 'ünün geçmesiyle kamu davası düşeceği,

- Dava zamanaşımı süresinin belirlenmesinde dosyadaki mevcut deliller itibarıyla suçun daha ağır cezayı gerektiren nitelikli halleri de göz önünde bulundurulacağı,
- Sürelerin belirlenmesinde suçun kanunda yer alan cezasının yukarı sınır göz önünde bulundurulur, seçimlik cezaları gerektiren suçlarda zamanaşımı bakımından hapis cezasının esas alınacağı,
- Aynı fiilden dolayı tekrar yargılamayı gerektiren hallerde, mahkemece bu husustaki talebin kabul edildiği tarihten itibaren fiile ilişkin zamanaşımı süresinin yeni baştan işlemeye başlayacağı,
- Zamanaşımı, tamamlanmış suçlarda suçun işlendiği günden, teşebbüs halinde kalan suçlarda son hareketin yapıldığı günden, kesintisiz suçlarda kesintinin gerçekleştiği ve zincirleme suçlarda son suçun işlendiği günden, çocuklara karşı üstsoy veya bunlar üzerinde hüküm ve nüfuzu olan kimseler tarafından işlenen suçlarda çocuğun 18 yaşını bitirdiği günden itibaren işlemeye başlayacağı hükmüne yer verilmiştir.

Aynı kanunun 67'nci maddesinde ise,

- Soruşturma ve kovuşturma yapılmasının, izin veya karar alınması veya diğer bir mercide çözülmesi gereken bir meselenin sonucuna bağlı bulunduğu hallerde; izin veya kararın alınmasına veya meselenin çözümüne veya kanun gereğince hakkında kaçak olduğu hususunda karar verilmiş olan suç faili hakkında bu karar kaldırılıncaya kadar dava zamanaşımının duracağı,
- Bir suçla ilgili olarak; şüpheli veya sanıklardan birinin savcı huzurunda ifadesinin alınması veya sorguya çekilmesi, şüpheli veya sanıklardan biri hakkında tutuklama kararının verilmesi, suçla ilgili olarak iddianame düzenlenmesi, sanıklardan bir kısmı hakkında da olsa, mahkumiyet kararı verilmesi halinde dava zamanaşımı kesilir.

Dava zamanaşımı kesildiğinde, zamanaşımı süresi yeniden işlemeye başlar. Dava zamanaşımı kesen birden fazla nedenin bulunması halinde, zamanaşımı süresi son kesime nedeninin gerçekleştiği tarihten itibaren yeniden işlemeye başlar. Kesilme halinde,

zamanaşımı süresi ilgili suça ilişkin olarak Kanunda belirlenen sürenin en fazla yarısına kadar uzar.

Türk Ceza Kanunu'nun (2004) 72'nci maddesine göre dava ve ceza zamanaşımı süreleri gün, ay ve yıl hesabıyla belirlenir. Bir gün, yirmidört saat; bir ay, otuz gündür. Yıl, resmi takvime göre hesap edilir.

### **3.2.1.1.6.3 Ceza Kesmede Zamanaşımının Yasal Sonuçları**

VUK'un (1961) 374'üncü maddesine göre vergi ziyaı ve özel usulsüzlükte kabahatin yapıldığı yılı takip eden yılın 1'inci gününden itibaren 5 yıl, usulsüzlükte ise kabahatin ilendiği yılı takip eden yılın 1'inci gününden başlayarak 2 yıl içinde mükellefe tebliğ edilmeyen cezalar zamanaşımının dolmasıyla birlikte kesilemezler.

### **3.2.2 Vergi Ceza Hukukunda Süreler**

Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunanlardan (VUK, 1961: madde 359);

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gerekene hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydederler,
- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası hükmolunur.
- Hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde, hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için hüküm tarihinde yürürlükte bulunan asgari ücretin 1 aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükmolunan bu para cezası ertelenemez.

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunanlardan (VUK, 1961: madde 359);

- Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar
- Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar hakkında 18 aydan 3 yıla kadar ağır hapis cezası hükmolunur. VUK'un 371'inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara, önceden bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz. Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezanın uygulanması ayrıca 344'üncü maddede yazılı vergi ziyayı cezasının uygulanmasına engel teşkil etmez.

VUK'nun (1961) 360'inci maddesine göre, birden fazla kişi 359'ncü maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolunur. Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri ile hükmolunur.

VUK'nun (1961) 368'inci maddesine göre dava konusu yapılan vergi ziyayı cezasına, dava açma süresinin sonundan yargı kararının idareye tebliğ tarihine kadar geçen süreler için 112'nci maddede belirtilen usul ve oranda gecikme faizi hesaplanır ve cezanın ödeme süresi içinde ödenir.

VUK'un (1961) 376'ncı maddesine göre İkmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren 3 ay içinde ödeyeceğini bildirirse,

- Vergi ziyayı cezasında birinci defa yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri indirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz. Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır. (VUK, 1961:madde 376)

Hukuka aykırı bir eylemin tekerrürü halinde verilecek cezanın artırılması, daha önce verilen cezanın ıslah edici olmadığı ve failin suç işleme konusundaki ısrarının daha ağır bir cezayı gerektirdiği düşüncesinden doğmaktadır. Bununla birlikte, faile tekerrür nedeniyle daha ağır bir ceza verilebilmesi, bir başka deyişle failin ıslah olmadığı ve suç işleme konusundaki ısrarının ortaya konulabilmesi için, hukuka aykırı bir eylemi failin birden çok kere gerçekleştirmiş olması tek başına yeterli olmayıp, tekerrüre esas alınan eylemi nedeniyle daha önce cezalandırılmış olmasına rağmen bu tarihten sonra aynı eylemde tekrar bulunmuş olması gerekmektedir (Anayasa Mah. 20.05.2010 tarih ve E.2009/51 ve K. 2010/73).

Vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyasında 5, usulsüzlükte 2 yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır (VUK, 1961: madde 339).

VUK'un (1961) 339'uncu maddesi vergi kabahatlerinde tekerrürü düzenlemiştir. Bu maddenin kaçakçılık suçları yönünden uygulanma olanağı bulunmamakla birlikte kaçakçılık suçları bakımından TCK'nın 58'inci maddesinde düzenlenmiş olan tekerrür hükmü geçerlidir. Yeni Ceza Kanunu'nda tekerrür, kişi hakkında hükmolunan cezanın infazı sırasında dikkate alınacak bir neden dahası infazdan sonra denetimli serbestlik tedbiri uygulamasının nedeni olarak görülmüştür. Bu sebeple, tekerrür dolayısıyla kişinin cezasında artış yapılan uygulamalardan vazgeçilmiştir. TCK'nın (2004) 58'inci maddesinin 1'inci fıkrasına göre tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için önceden işlenen suçtan dolayı

verilen hüküm kesinleştikten sonra yeni bir suçun işlenmesi gerekir. Bu hükümden hareketle, tekerrürün şartları için;

- Önceden işlenmiş bir suç olması,
- Önceden işlenen suçtan dolayı bir hüküm verilmiş ve bu hüküm kesinleşmiş olması,
- Yeni işlenen suçun belli bir süre içinde işlenmiş olması gerekmektedir.

TCK'nın (2004) 58'inci maddesinin 2'nci fıkrasında tekerrür için esas alınacak süreler belirlenmiştir. Buna göre,

- 5 yıldan fazla süreyle hapis cezasına mahkum olunması halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren 5 yıl,
- 5 yıl veya daha az süreli hapis ya da adli para cezasına mahkum olunması halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren 3 yıldır.

Bu süreler geçtikten sonra tekerrür hükmünün uygulanması mümkün değildir.

TCK'ya göre tekerrür durumunda, sonraki suça ilişkin kanun maddesinde seçimlik olarak hapis cezası ile adli para cezası öngörülmüşse, hapis cezası hükmü verilir. Tekerrür halinde hüküm verilen ceza, mükerrerlere özgü infaz rejimine göre çektirilir. Ayrıca, mükerrir (bir suçtan dolayı kesin yargı giydikten sonra kanunda yazılı süre içinde bir ya da birden fazla suç işleyen kişi) hakkında cezanın verilmesinde sonra denetimli serbestlik tedbiri uygulanır. Ancak, tekerrür sebebiyle sonra işlenen suça uygulanacak cezanın artırılması söz konusu değildir. Bu durum, VUK'ta düzenlenmiş olan kaçakçılık suçları için de geçerlidir. Bu türden suçlarda tekerrür şartları oluşmuş olsa dahi hükmolunacak hapis cezasının artırılması mümkün değildir (Batun, 2010: 213).

Vergi suçuna teşebbüs, istisnai bir durum haricinde mümkün değildir. Bunun nedeni, suçun niteliğinin değiştirilerek hareket suçu ya da şekli suç haline gelmesidir. Teşebbüs, VUK'un 359/b-2 maddesinde yer alan anlaşmalı olmadığı halde belgeleri basma veya sahte olarak basma halidir. Bu durumda teşebbüs mümkündür (Baykara, 2004: 8-10).



### 3.3 Dünya Ülkeleri Vergi Hukukunda Süreler

#### 3.3.1 Almanya

Alman Ceza Kanunu 42'nci maddesine göre, "Gün ile belirlenen sürelerde, sürenin başlamasında göz önünde tutulan anın veya olayın gerçekleştiği gün hesaba katılmaz. Sürenin son günü Pazar gününe, resmi tatil gününe veya Cumartesi gününe rastlarsa bunu izleyen iş gününün sona ermesi ile süre biter. Hafta veya ay olarak belirlenen bir süre ise son haftanın ya da son ayın sürenin başladığı günle aynı isimli olan günün sonunda biter. (Yenisey ve Plagemann, 2015: 26).

Almanya'nın vergi yılı takvim yılıdır. Ödemeler her takvim yılı için beyan edilir ve o yılın bitimi o iş yılındaki mali durumu yansıtır. Yasal olarak ödemeler, ilgili takvim yılını izleyen sonraki yılın 31 Mayıs tarihine kadar yapılmalıdır. Kurumlar vergisi, yıl içinde 3 aylık taksitler halinde ödenebilir. Kurumlar vergisinin taksitleri Mart, Haziran, Eylül ve Aralık aylarının 10'uncu gününde ödenir. Alınan ticaret vergisinin ödemesi ise Şubat, Mayıs, Ağustos ve Kasım aylarının 15'inci gününde ödenir. Yapılacak ödeme, son ödeme tarihini 3 gün aşması halinde her ay için %1 oranında ceza kesilir. Katma Değer Vergisi ise, yıllık bir vergidir. Aylık belirlenen taksitler ya da sonraki 3 ayın 10'uncu gününe kadar 3 aylık taksitler halinde ödemeler yapılır (Worldwide Tax Summaries, 2016: 194-204).

Almanya'da incelemeye yetkili makamlar (Betriebsprüfungsstellen), işletmelerin takibin ve sınıflandırmasının yapılabilmesi için her bir işletme için bir işletme kartı (Betriebskartei) düzenlenmişlerdir. Bu kartlarla birlikte sınıflandırılan işletmeler, her 3 yılda bir sınıflandırma kuralı gereğince gözden geçirilmektedir. İşletmelerden bir taraftan kendilerinin hangi sınıftan olduklarını belirtmeleri istenirken, diğer taraftan da tarh sonuçlarına göre bu belirleme kontrol edilmektedir. İşletmelerde 3 yıllık süreç içerisinde yapmış oldukları faaliyetlere göre büyüklük değişimi yapılabilmekte ve bununla birlikte sınıf değişikliği söz konusu olabilmektedir (Değirmendereli, 2015).

Almanya'da taraflar arasında meydana gelen bir anlaşmazlık için yargı yoluna başvurmadan önce mükellefin idare ile uzlaşması zorunlu kılınmıştır. Ancak, mükellefin matraha ilişkin itirazlarına karşı, vergi dairesinin de olumlu görüşü alınarak, uzlaşmaya

başvurmadan doğrudan vergi mahkemesine başvurma olanağı bulunmaktadır. Matraha ilişkin itirazların usulüne uygun olarak tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içerisinde yapılması gerekir. İdari yollara başvurarak uyuşmazlıkların giderilemediği durumlarda, Mükellefler, vergi dairesinin veya bölge vergi dairesinin kararlarına karşı 1 ay içerisinde yetkili Mali Mahkemeye başvurarak vergi davası (steuer prozess) açarlar (Kızılot ve Kızılot, 2006: 88-89).

Almanya'da meydana gelen vergi ihtilaflarının 10 tanesinin 9'u idari aşamada çözüme kavuşturulmaktadır. Burada uzlaşma, her türlü vergi için söz konusudur. Burada uzlaşmanın dava aşamasında yapılması da mümkündür (Hocaoğlu, 2015: 504).

Mükellefin 1 ay içinde vergi mahkemesine dava açma hakkı vardır. Ancak bu süre için mücbir sebepler de dikkate alınmaktadır. Vergi mahkemesinin vermiş olduğu karar karşı dava konusu tutar belli bir miktarı aşıyorsa eğer, mükellefin ve İdarenin 1 ay içinde Federal Vergi Mahkemesine gitme hakkı bulunmaktadır. Vergi mahkemesine tüm önemli gerçeklerin ve delillerin sunulması gerekir, çünkü vergi mahkemesinin yapmış olduğu araştırma sonuçları bağlayıcı olduğu gibi bir de temyiz mahkemesi tarafından gözden geçirilemez. Buna ek olarak, İtiraz kendiliğinden yürütmeyi durdurmaz, yürütmenin durması için vergi mahkemesinin yürütmeyi durdurma kararı alması gerekmektedir. İdareye yapılan itiraz dilekçesine karşı 6 ay geçmesine rağmen cevap verilmediyse cevabı beklemeksizin vergi mahkemesine dava açılabilir (Sarısoy, (t.y.)).

Mükellefler tarafından Mali Mahkemelerin vereceği kararların reddedilmesi durumunda ise, söz konusu kararlar aleyhine Federal Mali Mahkeme'ye temyiz davası açılması mümkündür. Federal Mali Mahkeme, vergi ve gümrük ile ilgili davalarda son karar merciidir (<http://www.bundesfinanzhof.de>).

Almanya'da vergi ile ilgili değerlendirmelerin yapılması ya da düzeltilmesi için zamanaşımı süresi 4 yıldır. Bu süre ödemenin beyan edildiği takvim yılının sonundan itibaren başlar. Eğer hiçbir ödeme beyan edilmemişse bu süre, değerlendirme yılının sonunu takip eden 3'üncü yılın sonundan itibaren başlar. Mükellefin ihmali durumunda 4 yıllık süre 5 yıla uzatılır ve vergi kaçırma olayında da 10 yıla uzatılır. Vergi borcunun toplanması için

zamanaşımı süresi, ödemenin yapılacağı yılın sonundan itibaren 5 yıldır (Worldwide Tax Summaries, 2016: 205).

### **3.3.2 Fransa**

Fransa'da olağan vergi süresi 12 aydır. Bu sürenin takvim yılıyla uyumluluğu aranmaz. Belirli durumlarda süre değişebilir. Mesela yeni kurulan şirketlere 12 aydan fazla süre verilebilir. Kurumlar Vergisi, 31 Aralık'ta biten mali yıla göre sonraki yılın Nisan ayı sonuna kadar ödenmelidir. Vergi ödemeleri, önceki yılın vergiye tabi gelirin 4 taksit şeklinde mali yılda ödenmesiyle gerçekleşir. Bu süreler; 15 Mart, 15 Haziran, 15 Eylül, 15 Aralık'tır. Zamanaşımı Kurumlar Gelir Vergisi'ne göre vergi yükümlülüğünü başlatan yılı takip eden 3'üncü yılın sonunda biter. Dolandırıcılık v.b durumlarda bu süre uzatılabilir (Worldwide Tax Summaries, 2016: 190-191).

Fransız yargılama hukukunda yargılama, olağan kanun yolları olarak istinaf ve temyiz, olağanüstü kanun yolları olarak ise, itiraz, üçüncü kişinin itirazı, yargılamanın yenilenmesi, maddi hatanın düzeltilmesi ve kanun yararına temyiz yolları belirlenmiştir. İstinaf başvurusunda süre, aksine bir hüküm bulunmadıkça 2 aydır. Ancak başvuru Maliye Bakanlığı tarafından yapılırsa 4 aya çıkar. Sürenin başlaması için başvuru süresinin ne kadar olduğu ve başvurulacak mercinin belirtilmesi şart değilken, tebliğ kararının tam (eksiksiz) olması gerekir. Süre, tebligatın yapıldığı günü izleyen günden itibaren işlemeye başlar. Dolayısıyla hesaplama yapılırken tebligatın yapıldığı gün hesaba katılmaz. İdari Yargı Kanunu'nun R.821-1'inci maddesine göre, aksine bir hüküm bulunmadığı müddetçe temyiz için başvuru süresi 2 aydır. Mahkemeye uzak yerde oturanlar için sürelerin 3 ya da 4 aya kadar uzatılması mümkündür (Kaplan 2016:85-221).

### **3.3.3 İngiltere**

İngiltere'de küçük çapta işletmeler Kurumlar Vergisini mali dönemin bitiminden itibaren 9 ay ve 1 gün sonra öderler. Büyük şirketler için 3'er aylık taksitler halinde ödeme sistemi mevcuttur. Buna göre ilk taksit, ilgili mali dönemin 7'nci ayında ödenmiş olmalıdır. (Worldwide Tax Summaries, 2016: 676)

İngiltere’de gelir vergisi için takvim yılı 5 nisan ile ertesi yılın 6 nisanı arasındadır. Bu zaman zarfında İngiltere’de 183 günden uzun süre kalan herkes gelir vergisi ödemek zorundadır. Bu sürenin kesilmeksizin 183 gün olması ya da ara ara ziyaretlerden oluşsa da fark etmez (<http://www.dilokulubul.com>).

İngiltere’de gelir vergisi Kraliyet Gelirleri departmanı tarafından toplanır. Vergi kaçırma durumları hariç olmak üzere İngiltere’de vergi borcu yüzünden hapse girme durumu ya da yasal takibat nadir rastlanan bir durumdur. Kraliyet Gelirleri yetkilileriyle anlaşamaz ya da borcunuzu taksitlendirmeye yanaşmazsanız, cebr-i icraya yoluna başvurulur. İcra memurları gelemeden önde icra bildirisinde bulunmak üzere tatil günleri hariç olmak üzere 7 günlük yasal bildirir süresi verilir. Temyize gitmek için 30 günlük bir süre mevcuttur (<http://taxaid.org.uk>).

İngiltere’de vergi ile ilgili bir uyuşmazlıkta, yargı yoluna başvurmadan önce, idari başvurunun yapılması gerekmektedir. Mükellef ile idare vergi uyuşmazlığını çözüme kavuşturamazsa, özel bir komisyon olan Comissioner of Inland Revenue’ye başvururlar. Vergi ve cezaları azaltmaya yetkili olan komisyon, vergi idaresinin temsilcileri ile bölgenin önde gelen iş adamlarının katılımı ile oluşur. (Hocaoğlu, 2015: 505)

Dünya’daki Kurumlar Vergisi ya da gelir vergisi uygulamalarına bakmak gerekirse, Rusya’da mükellefler gelir vergisi için yılda 3 kez geçici vergi öderler. Japonya’da ise, mükellef ilgili takvim yılında ne kadar gelir elde etmişse, bunu stopaj usulü ile ödemek zorundadır. Gelir vergisinden genellikle stopaj usulü kullanılmaktadır. Japonya’da stopaj usulünün kullanılmadığı durumlarda, yıllık beyanname ile 15 Mart’a kadar beyan edilen vergiler yine aynı süre içine ödenir. Yılda 2 defa geçici vergi ödemek zorunda olan mükellefler, yıllık beyan zamanı olan 15 Mart’ta yapılan hesaplama sonucu ortaya çıkan vergi ile geçici vergi arasındaki farkı ödemek durumunda oldukları görülmektedir. (Pehlivan ve Öz, 2015: 54-65)

## SONUÇ ve ÖNERİLER

Süreler, tebligatın yapıldığı, ilan yapıldığı ya da yayının yapıldığı tarihi takip eden günden itibaren işleyeme başlar. Sürenin işlemeye başlamasının ardından resmi tatil, cumartesi ve pazar tatilleri sürenin hesaplanmasında süreye dahil edilir. Tebligatın yapıldığı, ilanın yayımlandığı ya da yayının yapıldığı günler süre hesabına katılmaması sürenin hesaplanmasında meydana gelebilecek karışıklıklara karşı bir önlem niteliğindedir.

Diğer taraftan sürenin adli tatil ya da mali tatile denk gelmesi durumunda 7 gün uzaması da mükellef lehine süre kazandırıcı, hak kaybının oluşmasını önleyici bir işlem niteliğindedir.

İlgililerin haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem ya da eylemin yapılması için yapmış oldukları başvurulara 60 gün içinde cevap verilemezse istek reddedilmiş sayılır. İlgililer 60 günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştay'a, idare ve vergi mahkemelerine dava açabilirler. 60 günlük süre içinde idare tarafından verilen cevap kesin değilse ilgili bu cevabı, istemin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilir. Bu durumda dava açma süresi işlemez. Ancak bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren 6 ayı geçemez. Buna göre, idarenin süresi içinde mükellefin talebine cevap vermesi gerekir. Görevini tam olarak yerine getirmeyen idare zımni ret yaparak bir taraftan süreyi uzatarak mükellefin sonuca gidişini geciktirirken, diğer taraftan da sonuç geciktiği için idare vergiyi tahsil etmekte gecikir. Böylelikle kamu kaynağı hem geciktirilmiş hem de ziyana uğratılmış olur.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunu'nda aksine bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı sürelerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanır denilir. "Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça" ifadesi açık bir belirsizlik barındırmaktadır. Bunun yerine kanundaki boşluğun doldurularak ortaya çıkabilecek mükellef mağduriyetlerinin önüne geçilebilir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanun’unda teminat istenirken borçluya verilecek süre hakkında herhangi bir netlik bulunmamaktadır. Kanunda Vergi Usul Kanunu’na yapılan bir atıfla birlikte tebliği yapacak idare tarafından süre, 15 günden az olmamak üzere belirlenir. Buna göre burada Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da teminatın konusu süresinde bir boşluk bulunmaktadır. Hem diğer kanuna atıf yapılması hem de süre yetkisinin idareye bırakılması kanundaki boşluklardan dolayı belirsizlik ihtiva ettiğinden dolayı mağduriyetlere sebebiyet verebilir. Ancak diğer taraftan sürenin alt sınır belirtilerek idareye bırakılmış olması iyi bir durum olarak nitelendirilebilir. İdare alt sınır olmaksızın süre vermesi durumunda daha cimri davranabilir ve kişileri zor durumda bırakabilirdi.

Vergi Usul Kanunu’na göre vergi ile ilgili işlemlerde süreler vergi kanunları ile belirlenir. Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden az olmamak üzere süreyi tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder. Buna göre sürenin alt sınırı belirtilmiş, ancak üst sınırındaki yetki tamamen idareye bırakılmıştır. Yine benzer şekilde Vergi Usul Kanunu’nda arama sonucunda bulunan defter ve belgelerin muhafaza altına alınıp iade edildikten sonra idare ile mükellef arasında bir süre tayin edilerek, muhafaza esnasındaki bilgilerin deftere yazılması istenir. Ancak verilen bu süre 1 aydan az olamaz denilir. Bu durumda da bir belirsizlik ve İdareye bırakılan bir takdir yetkisi vardır. Bunun yerine sürelerin Vergi Usul Kanunu’nda net olması hem kişiden kişiye sürenin değişmesini engellerken hem de kanundaki netlikler mağduriyetlerin önüne geçer. Yine Vergi Usul Kanunu’na göre zor durum sebebiyle vergi ödevlerini yerine getiremeyecek olan mükellefler için kanuni sürenin bir katını, kanuni sürenin 1 aydan az olması durumunda ise bir ayı geçmemek üzere Maliye Bakanlığı tarafından uygun bir süre verileceği belirtilmektedir. Burada da takdir yetkisi yine İdareye bırakılmıştır.

Benzer şekilde Vergi Usul Kanunu’na göre, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, beyanname verilme ve ödeme sürelerinin son gününü, kanuni süresinden itibaren 1 ayı geçmeyecek şekilde yeniden belirlemeye yetkilidir denilerek vergi toplanma süresinde bir esneklik sağlanmıştır. Bu durum ödemesini zamanında yapan mükellefi üzebilir, mükellefleri esnek davranmaya yöneltebilir ve İdare tarafından da kaynak gecikmesine sebebiyet verebilir.

Ticari Kazanç ve Serbest Meslek kazancı sağlayan gelir gruplarının vergilendirilmesinde, içinde oldukları vergi yılı için 3'er aylık dönemlerde sağlanan kazancın 3'er aylık dönemi izleyen 2'nci ayın 14'üne kadar beyan edilip, 17'sine kadar ödemesinin yapılması istenmiştir. Yani buna göre Ocak-Şubat-Mart aylarında sağlanan kazançlar Mayıs Ayının 14'üne kadar Geçici Vergi ile beyan edilip, 17'sine kadar ödemesi yapılması gerekmektedir. Peşin vergi olarak da adlandırılan geçici vergiler, mali yıl bitmeden alındığı için enflasyon farkları bakımından olumlu bir durum teşkil etmektedir. Her ne kadar 3' er aylık zamanlarda 3' er aylık kazançlar geçici vergi ile beyan edilerek akabinde tahsilatı yapılsa da, elektronik çağa geçildiği bir dönemde kayıtlar elektronik ortamda tutulurken, bildirimler, ödemeler v.b. tüm işlemler elektronik ortamda yapılırken yapılan işlemlerin hızlılığı da tartışılmazdır. Bu sebeple söz konusu vergilerin aylık kazançlara göre alınıp, 6 ayın sonunda bir genel durum değerlendirmesi yapılarak mahsup yapılmasının daha yerinde olacağı düşünülmektedir. Yine aynı şekilde eğer alınan verginin stopaj imkanı varsa, bu imkandan yararlanılması gerektiği düşünülmektedir. Türkiye'de kamu harcamalarının finansmanının büyük bir kısmını vergilerin oluşturması nedeniyle alınacak olan vergilerin kazanç sağlanır sağlanmaz alınması hem idare açısından kaynak sıkıntısını ortadan kaldıracaktır, hem de mükellefin borcundan kurtulmasına sebep olacaktır. Şu anda yapılan uygulama ile vergi devletin kasasına geç girmekte ve kamu kaynağı sıkıntıya sokulmuş olmaktadır. Bu durumda oluşabilecek bütçe açıklarının borçlanmayla karşılanması gelecek nesillere karşı bir borç yükü de doğurabilmektedir.

Gelir unsurlarından serbest meslek kazancı, ücretler ve menkul sermaye iradında stopaj etkin olarak kullanılmaktadır. Kiraların banka yoluyla tahsil edilerek banka aracılığı ile stopaj uygulanması gayrimenkul sermaye iradında da stopaj kullanma imkanı doğurabilir. Diğer gelir unsurlarının da stopaj yoluyla alınması kaynağın hızlı akışını sağlar.

Dünya'daki Kurumlar Vergisi ya da gelir vergisi uygulamalarına bakmak gerekirse, Rusya'da mükellefler gelir vergisi için yılda 3 kez geçici vergi öderler. Japonya'da ise, mükellef ilgili takvim yılında ne kadar gelir elde etmişse, bunu stopaj usulü ile ödemek zorundadır. Gelir vergisinden genellikle stopaj usulü kullanılmaktadır. Japonya'da stopaj usulünün kullanılmadığı durumlarda, yıllık beyanname ile 15 Mart'a kadar beyan edilen vergiler yine aynı süre içine ödenir. Yılda 2 defa geçici vergi ödemek zorunda olan mükellefler, yıllık beyan zamanı olan 15 Mart'ta yapılan hesaplama sonucu ortaya çıkan

vergi ile geçici vergi arasındaki farkı ödemek durumunda oldukları görülmektedir. Bu durumda stopajın etkin olarak kullanıldığı Japonya örnek alınabilir.

Almanya’da vergi ile ilgili değerlendirmelerin yapılması ya da düzeltilmesi için zamanaşımı süresi 4 yıldır. Bu süre ödemenin beyan edildiği takvim yılının sonundan itibaren başlar. Eğer hiçbir ödeme beyan edilmemişse bu süre, değerlendirme yılının sonunu takip eden 3’ncü yılın sonundan itibaren başlar. Mükellefin ihmali durumunda 4 yıllık süre 5 yıla uzatılır ve vergi kaçırma olayında da 10 yıla uzatılır. Vergi borcunun toplanması için zamanaşımı süresi, ödemenin yapılacağı yılın sonundan itibaren 5 yıldır.

Türkiye’ye bakıldığında vergi alanında genel bir zamanaşımı süresi 5 yıl olarak konulmuş, akabinde de kamu alacakları için bu süre 10 yıl olarak tayin edilmiştir. Almanya’da mükellef zamanaşımı süresi bakımından iyi niyetli mükellef-kötü niyetli mükellef olarak ikiye ayrılmış görünüyor. Yani mükellef yerine getirmediği sorumluluğu vergi kaçırmak için yapmışsa, idare tarafından zamanaşımı süresi 10 yıla kadar uzatılarak mükellef bir nevi cezalandırılıyor. Vergiyi zayi etmesi engelleniyor. Ancak bizde böyle bir ayırım bulunmamaktadır. Yani iyi niyetli kişi de kötü niyetli kişi için de süre aynıdır, 5 yıl. Bu konuda ayırım yapılarak, zamanaşımı süresi yeniden düzenlenebilir ve kamu alacağı olan verginin zamanaşımıyla birlikte zayi olması engellenebilir.



## YARARLANILAN KAYNAKLAR

Akarca, Akif; Şafak, Mehmet (2011), “Zor Durum ve Zor Durum Hallerinde Vergi Mükelleflerine İmkanlar”, <http://www.dunya.com/kose-yazisi/zor-durum-ve-cok-zor-durum-hallerinde-vergi-mukelleflerine-imkanlar/> (28.01.2017)

Aktan, Coşkun Can (1990), “Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Çerçevesinde Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Tedbirler ve Kamu Borçlusuna Sağlanan Kolaylıklar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 112  
<http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=966> (25.11.2016)

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (1953), **T.C. Resmi Gazete**, 8469, 28.07.1953

Anayasa Mahkemesi 20.05.2010 tarih Esas 2009/51 ve Karar 2010/73 Sayılı Kararı 02.12.2010 tarih ve 27773 sayılı Resmi Gazete

Anayasa Mahkemesi 20.05.2010 tarihli kararı. Esas 2009/51, Karar 2010/73

Arslan, Mehmet; Biniş, Mine (2015), “Tahsil Zamanaşımı Süresini Kesmeye Yönelik Bir Uygulama: Vergi İdaresince Yapılan Ödemeler”, **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, 11, 24

Arslan, Mehmet (2007), **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, 1 Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

\_\_\_\_\_ (2016), **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Bursa: Dora Basım Yayın Dağıtım

Arslaner, Hakan (2015), “Kamu Alacaklarının Cebri Tahsil Usulünde Hacizli Malları Satışa Çıkış Süresi: Üç Ay mı, Üç Yıl Mı?”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, 8, 229-242

<http://dergipark.gov.tr/uploads/issuefiles/01c3/df31/0d45/57fe3ecbb35cc.pdf>  
(20.01.2017)

Atak Yılmaz, Mefkûre (1996), **Sürelerin Türk Vergi Hukukundaki Yeri ve Önemi**, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Ayhan, Süleyman (1999), **Yargısal Kararlar Işığında Vergi Hukukunda Süreler**, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İzmir

Batun, Mehmet (2010), “Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür”, **Yaklaşım Dergisi** 08.09.2010 <http://www.ozdogrular.com/content/view/13314/> (25.12.2016)

Baykara, Bekir (2004), “Hapis Cezası Gerektiren Vergi Suçlarında Dava Zamanaşımı ve Zamanaşımının Başlangıcı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 270, 8-13  
<http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3254> (17.12.2016)

Bayraklı, Hasan Hüseyin (1997), **Vergi Hukukunu Temel İlkeleri**, Afyon: Karaman Ofset Matbaacılık.

\_\_\_\_\_ (1998), **Vergi Yargılama Hukuku**, Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları No:11, İİBF Yayınları No:7.

\_\_\_\_\_ (2001), **Vergi İcra Hukuku**, 2. Baskı, Ankara: Pozitif Matbaacılık.

Berber, Şayan (2014), **Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Zor Durum**, Yayınlanmış Yüksek Lisan Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Berki, Şakir (1968), “Hukukta Müddet Çeşitleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 25(1-2), 99-116, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/335/3393.pdf>

Bilici, Nurettin (2012), **Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi**, 28. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Bulutoğlu, Kenan (1979), **Türk Vergi Sistemi**, 2. Baskı, Ankara: Ogun Kardeşler.

Ceza Muhakemesi Kanunu (2004), **T.C. Resmi Gazete**, 25673, (17.12.2004)

Coşkun Karadağ, Neslihan (2012), “Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından Mücbir Sebepler ve Ödemeye Eleştirel Bakış”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 61 (3), 1017-1055  
<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/1690/18018.pdf>, (28.02.2017)

Çağan, Nami (1975), **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.

Çekin, Ertuğrul (2016), “**Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler**”, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

Çelik, Binnur (2002), **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.

Çölgezen Batun, Övül (2013), **Vergi Hukukunda Süreler Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara

Damga Vergisi Kanunu (1964), **T.C. Resmi Gazete**, 11751, 11.07.1964

Danıştay 9. Dairesi 14.12.1984 gün ve Esas 84/2408, Karar 84/3575, **Danıştay Dergisi**, 58-59, 316

Danıştay 7. Dairesinin 12.03.1997 tarih ve 1046 sayılı kararı  
<http://www.danistay.gov.tr/> (15.12.2016)

Danıştay 12.daire 24.01.1967 tarih ve 1126/36 Sayılı Kararı, **Danıştay Kararları Dergisi**, 111-114, 406-415

Danıştay'ın 03.04.1987 tarih, Esas 1986/3, Karar 1987/1 sayılı kararı

Danıştay 12.daire 24.01.1967 tarih ve 1126/36 sayılı kararı, **Danıştay Kararları Dergisi**, 111-114, 406-415

Değirmendereli, Ali (2015), “Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi” **Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 4, 36-67  
<http://oaji.net/articles/2016/2811-1452686652.pdf> (25.04.2017)

Duran, Lütfi (1945), “İdari Kazada Dava Açma Müddeti (İdari Müruru Müddet) **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, 11 (1-2), 238-263  
<http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuhfm/article/view/1023005408> (01.12.2016)

Elele, Onur (2015), “Mecburi Gaybubetler” **Ekonomist** 13.09.2015, 56-57  
[www.vergidegundem.com](http://www.vergidegundem.com) (27.01.2017)

Ercan, İbrahim (2013), “Kayıtlarını Elektronik ortamda Oluşturması, Muhafaza ve İbrahim Etmesi Gereken Mükellefler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Kasım-Aralık 2013, 120, 125-132  
[http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/120malicozum/12\\_ibrahim\\_ercan.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/120malicozum/12_ibrahim_ercan.pdf) (30.10.2016)

Erginay, Akif (1995), **Vergi Hukuku**, Ankara: Savaş Yayınları.

\_\_\_\_\_ (1951), “Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşlarile Münasebeti” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 8(3-4), 670-686

Ermenek, İbrahim, “İstinaf Kanun Yolu ve Bölge Adliye Mahkemesinin İnceleme Sınırlarının Kapsamı”

[http://www.google.com.tr.doc-dr-ibrahim-ermenekistinaf](http://www.google.com.tr/doc-dr-ibrahim-ermenekistinaf) (03/12/2016)

Gelir Vergisi Kanunu (1961), **T.C. Resmi Gazete**, 10700, 06.01.1961

Genel Tebliğ, 04.12.1997, B.07.0.GEL.0.30.3044-371-649/52436 “Kanuni Süresinden Sonra Pişmanlık Talebiyle Beyanname Veren ve Pişmanlık Şartlarına Uyan Mükelleflere Kesilecek Ceza Hakkında”

Gerçek, Adnan (2010), **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, 1. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Gider Vergileri Kanunu (1956), **T.C. Resmi Gazete**, 9362, 23.07.1956

Gökçe, Can Ender (2006), “Vergi Hukukumuzda Pişmanlık Müessesesi ve İşleyişi, 2006/1 [http://www.google.com.tr/www.vergidegundem.com%2Ffiles%2FMakale-2\\_ocak06.doc](http://www.google.com.tr/www.vergidegundem.com%2Ffiles%2FMakale-2_ocak06.doc). (26.11.2016)

Gözübüyük, Şeref (2006), **Yönetsel Yargı**, 24. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.

Gümüş, Veysel (2013), “Vergi Yargılama Hukukunda Süre ve İttıla Faktörü”, **Ankara Barosu Dergisi**, 1, 201-219, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/335/3393.pdf> (30.10.2016)

Hocaoğlu, Celal (2015), “Vergi Hukukunda Uzlaşma”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, 5,491-515

Hukuk Muameleleri Kanunu (2011), **T.C. Resmi Gazete**, 27836, 12.01.2011

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu (1927), **T.C. Resmi Gazete**, 622,623,624, 18.06.1927

İdari Yargılama Usulü Kanunu (1982), **T.C. Resmi Gazete**, 17850, 06.01.1982

Kaplan, Gürsel (2016), **Fransız İdari Yargılama Hukukunda Kararlara Karşı Başvuru Yolları**, 1. Baskı Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.

Karakoç, Yusuf (2000), **Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, Ankara: Yetkin Basımevi

\_\_\_\_\_ (2014), **Genel Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları

Katma Değer Vergisi Kanunu, (1984), **T.C. Resmi Gazete**, 18563, 02.11.1984

Kayıoğlu, M. Bahaettin (1972), “İdari Davalarda Süre”, **Ankara Barosu Dergisi**, 1, 46  
<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/335/3393.pdf> (30.10.2016)

Kırbaş, Sadık (2015), **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, 20. Baskı ,  
Ankara: Siyasal Kitabevi

Kızılot, Şükrü, Kızılot, Zuhâl, (2006), **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 11. Baskı,  
Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Koca, Mahmut; Üzülmöz, İlhan (2008), **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin  
Kitabevi, Ankara.

Kumrulu, Ahmet, “Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler”,  
**Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 237-250  
<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/302/2838.pdf> (30.11.2016)

Kurumlar Vergisi Kanunu (2006), **T.C. Resmi Gazete**, 26205, 13.06.2006

Küçükaya, Mehmet (2000), **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Yayımlanmış Yüksek  
Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

Mukteza, 30.09.1994 tarih ve B.07.0.gel.0.04/424-124-2440 Sayılı Mukteza

<http://www.vergi.tc/makaleDetay/MehmetMac/GECICI-VERGIDE-EKSIK-BEYAN-VE-SONUCLARI/a46364e8-1c3a-42b0-9381-dd33f126081d> (28.01.2017)

Nas, Adil (2011), “Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 60 (2), 309-330

<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/1585/17180.pdf> (27.01.2017)

Oktar, S. Ateş (2010), **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Öncel, Mualla; Kumrulu, Ahmet; Çağan, Nami, (2011), **Vergi Hukuku**, 20. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.

Öner, Erdoğan (2015), **Vergi Hukuku**, 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Özbalcı, Yılmaz (1997), “Gecikme Faizi Uygulamasında Kusur Unsuru”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 194, 335-336, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1764> (30.01.2017)

Özel Tüketim Vergisi Kanunu (2002), **T.C. Resmi Gazete**, 24783, 06.06.2002

Özelge Maliye Bakanlığı'nın 22.01.2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2810-13-828/4124 Sayılı Özelgesi <http://www.muhasabedergisi.com/mucbir-sebep/> (27.01.2017)

Özelge Maliye Bakanlığı'nın 28.06.2004 tarih ve 949/30331 sayılı Özelgesi

Özelge Mücbir Sebep ve Yükümlünün Defter ve Belgeler Üzerinde Tasarruf Edememesi Hali ve Kanunda Yer Almamakla Beraber Mücbir Sebep Sayılacak Diğer Haller <http://www.muhasabedergisi.com> (27.01.2017)

Özvatan, Seyit Ahmet (2014), “**Vergi İcra Hukukunda Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsilinde Haciz Uygulamasının Değerlendirilmesi**”, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

Özyer, Mehmet (2008), “**Vergi Usul Kanunu Uygulaması**”, İstanbul Hesap Uzmanları Derneği

Pehlivan, Osman (2016), **Vergi Hukukunun Temel İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi**, Trabzon: Celepler Matbaacılık.

Pehlivan, Osman, Öz Ersan (2015), **Uluslararası Vergilendirme**, Trabzon: Celepler Matbaacılık.

Saban, Nihal (2016), **Vergi Hukuku**, 8. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.

Sancakdar, Oğuz (2012), “İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler”, Danıştay’ın 144. Kuruluş Yıldönümü ve “Danıştay ve İdari Yargı Günü” Sempozyumunda Sunulan Bildiridir. (11.04.2017)

Sarısoy Taner, “Alman Vergi Yargısı”, Maliye Bakanlığı, Vergi Müfettişi, SMMM, Bağımsız Denetçi, <http://www.sektorel.com/yazarlar/taner-sarisoy/alman-vergi-yargisi>

Saygılıoğlu, Nevzat (1996) “Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 5,58-59, <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=104> (17.09.2016)

Sirküler-061 İdari Yargılama Hukuku

<http://www.vergidegundem.com/documents/10156/1653848/SIRKULER-61-IYUK.pdf> (01.12.2016)

Sonsuzoğlu, Elif (2001), **Türk Vergi Hukukunda Fer’i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam**, 1. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi



Sönmez, Erdal; Ayaz, Garip (1999) “Vergi Yargısı Kararlarının Açıklanması ve Yanlışlıkların Düzeltilmesi Talebi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 214, 100-108, <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2024> (05.12.2016)

Şans Oyunları Vergisi Kanunu (2007), **T.C. Resmi Gazete**, 26469, 14.03.2007

Şenyüz, Doğan; Yüce, Mehmet; Gerçek Adnan (2017), **Vergi Hukuku**, 8. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım

Tebliğat Kanunu (1959), **T.C. Resmi Gazete**, 10139, 11.02.1959

Torunoğlu, Tahsin (2010), “Vergi Ziyatı Kabahati” **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 12, 477-544

Ufuk, Mehmet Tahir (2001), “Vergi Kanunlarının Zamanaşımına İlişkin Hükümleri”, **Vergisi ve Muhasebecisiyle Diyalog**, 160, 56

URL <http://www.bundesfinanzhof.de/content/information-english>. (24.04.2017)

URL <http://hukuk.deu.edu.tr/dosyalar/dergiler/dergimiz-12-ozel/1-mali/14-tahsintorunoglu.pdf> (24.12.2016)

URL <http://www.dilokulubul.com/ulkeler/ingiltere/gelir.asp> (24.04.2017)

URL <http://taxaid.org.uk/guides/taxpayers/tax-debt/enforcement-action> (25.04.2017)

URL Vergi davalarında Özel Dava Açma Zamanları (28.11.2016)  
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/vergiuyusyargi92.pdf>

URL Vergi Hataları,  
<http://www.gib.gov.tr/fi.leadmin/beyannamerehberi/Vergihatalari.pdf> s.15  
(20.10.2016)

URL Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi  
www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/vergiuyusyargi92.pd (29.01.2017)

Uzlaşma Yönetmeliği (1999), **T.C. Resmi Gazete**, 23600, 03.02.1999

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (1959), **T.C. Resmi Gazete**, 10231, 08.06.1959

Vergi Usul Kanunu (1961), **T.C. Resmi Gazete**, 10703-10705, 04.01.1961

Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi 25.12.1986 tarih ve 1986/9 sayılı İç Genelge

Waline, Marcel (Çeviren; Tahsin Yağmurlu), (2008) “Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği”,  
**Danıştay Dergisi**, 28-29, 76-81

Worldwide Tax Summaries- Corporate Taxes 2016/17

Yargıtay Birinci Hukuk Dairesi (1999) E:1998/10134 K:1998/1104 T:15.10.1998, **Yargıtay Kararları Dergisi**, Yargıtay Yayın İşleri, 601

Yargıtay İlamı, 1993/380 Esas, 1993/6520 Karar Sayılı Yargıtay 7. Ceza Dairesi İçtihat Metni

Yargıtay İlamı, Yargıtay 7. Ceza dairesi İçtihat Metni, Esas 1993/3806, Karar 1993/6520

Yargıtay İlamı 7. Ceza Dairesi İçtihat Metni 1993/3806 E. 1993/6520 Karar

Yenisey, Feridun, Plagemann Gottfried (2015), **Alman Ceza Kanunu Strafgesetzbuch (StGB)**, 2. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları

Yerlikaya, Gökhan Kürşat (2012), “Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Halinin Dava ve Temyiz Süresini Durdurup Durdurmayacağı Sorunu”, **Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 1, 43-56  
[http://www.yalova.edu.tr/Files/UserFiles/83/3\\_Yerlikaya.pdf](http://www.yalova.edu.tr/Files/UserFiles/83/3_Yerlikaya.pdf) (23.01.2017)

Yücesoy, Uluğ İlve (2006), **Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri ve Sonuçları**, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü



## ÖZGEÇMİŞ

Hacer KADIOĞLU ÖZDEMİR 09.12.1982 yılında Ankara'da doğdu. İlk ve orta öğrenimini İstanbul'da tamamladı. 2000 yılında girdiği Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü'nden 2004 yılında mezun oldu. Aynı yıl İstanbul'da özel bir şirkette çalışmaya başladı. 2006 yılında buradan ayrılarak Artvin Valiliği'nde çalışmaya başladı. 2013 yılında Artvin Çoruh Üniversitesi Yusufeli Meslek Yüksekokulu'na Öğretim Görevlisi olarak atandı. Halen burada çalışmaya devam etmektedir.

2013 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi Maliye Anabilim dalında yüksek lisans eğitimine başlayan ÖZDEMİR evli ve 3 çocuk annesi olup İngilizce bilmektedir.