VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI SÜRELERİ VE HAK DÜŞÜRÜCÜ SÜRELER

Uygulamada sıklıkla birbiriyle karıştırılan **zamanaşımı süresi** ve **hak düşürücü süre**, temelde bir hakkın kullanılabilmesi için kanunların veya sözleşmelerin öngördüğü zaman sınırlarını ifade etmektedir. Ancak, hukuki sonuçları ve işleyişleri bakımından, zamanaşımı süreleri ile hak düşürücü süreler arasında önemli farklar vardır.

Türk hukukunda zamanaşımı süreleri ve hak düşürücü süreler tek bir kanunda değil; hakkın, borcun veya suçun niteliğine göre farklı kanunlarda düzenlenmiştir.

1. Zamanaşımı Süresi Nedir?

Zamanaşımı, yasal olarak belirlenen sürenin geçmesiyle, bir hakkın talep edilme niteliğini ortadan kaldıran süre sınırıdır. Ancak, zamanaşımı süresi dolduğunda hakkın kendisi (örneğin borç) tamamen ortadan kalkmaz, sadece *"eksik borç"* haline gelir. Eğer borçlu, zamanaşımına uğramış bir borcu kendi isteğiyle öderse, bu geçerli bir ödemedir ve ödemenin iptalini ve iadesini talep edemez.

Diğer yandan, zamanaşımı süresi, yargıda bir savunma aracıdır (def'i), bu nedenle borçlunun *"bu borç zamanaşımına uğramıştır"* diyerek savunma yapması (zamanaşımı def'i) gerekir. (Ancak vergi hukukunda ve ceza hukukunda kamu düzeni söz konusu olduğu için zamanaşımı süreleri re'sen (kendiliğinden) dikkate alınır.)

Zamanaşımı süreleri, temel olarak Türk Borçlar Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Türk Ceza Kanunu ve Türk Vergi Mevzuatında düzenlenmiştir. Örneğin;

Türk Borçlar Kanunu’nun 146’ncı maddesine göre; Kanun’da aksine bir hüküm bulunmadıkça, her alacak 10 yıllık genel zamanaşımına tabidir .

Türk Ceza Kanunu’nun 66’ncı maddesinde ise; suçun işlendiği tarihten itibaren belli bir süre geçmesine rağmen dava açılmamışsa veya dava sonuçlanmamışsa kamu davasının düşeceği; 68’inci maddesinde ise, mahkumiyet hükmü kesinleştikten sonra belli bir süre infaz edilemezse, artık o cezanın infaz edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

2. Hak Düşürücü Süre Nedir?

Hak düşürücü süre ise kanunun veya tarafların sözleşmeyle belirlediği süre içinde kullanılmadığı takdirde hakkın varlığını tamamen ortadan kaldıran süredir. Bu süre geçtiğinde hak hukuken ortadan kalkar, artık o hakka dayanılarak hiçbir işlem yapılamaz. Bunun için karşı tarafın hak düşürücü süreyi ileri sürmesine de gerek yoktur,

Dava dosyasında hak düşürücü sürenin geçtiği anlaşılıyorsa, taraflar bunu dile getirmese bile hakim bu durumu re’sen dikkate alarak davayı reddedecektir.

Hak düşürücü süreler de temel olarak Türk Borçlar Kanunu, Türk Medeni Kanunu, İş Kanunu, Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun ve Türk Vergi Mevzuatında düzenlenmiştir. Örneğin;

Türk Medeni Kanunu’nun 161’inci maddesine göre; zina (aldatma) sebebiyle boşanma davası açma hakkı, aldatma fiilinin öğrenilmesinden itibaren 6 ay ve her halde zinanın üzerinden 5 yıl geçmekle düşer.

Türk Borçlar Kanunu’nun 39’uncu maddesinde de; yanılma (hata), aldatma (hile) veya korkutma (ikrah) sebebiyle yapılan bir sözleşmeyi iptal etme hakkı, durumun öğrenildiği veya korkunun geçtiği andan itibaren 1 yıl içinde kullanılmazsa sözleşme geçerli hale gelir, düzenlemesi yapılmıştır.

İş Kanunu'nun 20'nci maddesine göre; iş sözleşmesi feshedilen bir işçinin *"İşe İade Davası"* açabilmesi için fesih bildiriminin kendisine tebliğinden itibaren 1 ay içinde arabulucuya başvurması şarttır.

3. Vergi Hukukunda Zamanaşımı Süreleri ve Hak Düşürücü Süreler:

Türk Vergi Kanunlarında hem zamanaşımı süreleri hem de hak düşürücü süreler düzenlenmiştir. Ancak, vergi hukuku bir kamu hukuku dalı olduğu için, özel hukuk kurallarından önemli bir farkla ayrılır: vergi hukukunda zamanaşımı, aynen ceza hukukunda olduğu gibi *"kamu düzeninden"* kabul edilir. Yani özel hukukta borçlunun *"zamanaşımı süresi geçti"* diye itiraz etmesi (def'i) gerekirken; vergi hukukunda vergi dairesi veya yargı zamanaşımı süresinin geçtiğini kendiliğinden (re'sen) dikkate almak durumundadır.

3.1. Vergi Hukukunda Zamanaşımı Süreleri:

Vergi hukukunda zamanaşımı, devletin vergi isteme veya cezalandırma hakkını sınırlandıran temel bir yapı olduğu gibi, düzeltme talepleri de süreye bağlanmıştır ve genellikle bu süre 5 yıl olarak belirlenmiştir. Vergi Hukukunda zamanaşımı düzenlemeleri dört ana başlıkta toplanabilir:

a) Tarh Zamanaşımı: Vergi Usul Kanunu'nun 113'üncü maddesine göre; zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır. Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder.

Aynı Kanun'un 114'üncü maddesinde tarh zamanaşımı süreleri düzenlenmiş ve vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından itibaren 5 yıl içinde vergi idaresi tarafından verginin hesaplanıp (tarh edilip) mükellefe tebliğ edilmediği durumda, o verginin zamanaşımına uğrayacağı ve talep edilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Aynı madde hükmüne göre; vergi dairesince matrah takdiri için

takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak, işlemeyen süre her hâl ve takdirde 1 yıldan fazla olamaz.

Belirtilen bu düzenleme, aynı zamanda VUK'un 138'inci maddesinde hükme bağlanan vergi inceleme süresini de belirlemekte ve ayrıca tarh zamanaşımın durması konusuna da yer vermektedir.

b) Tahsil Zamanaşımı: 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 102'nci maddesine göre; kesinleşmiş ve ödeme aşamasına gelmiş kamu alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden yılın başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrayacaktır. Ancak, zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul edilecektir.

Kanun'un 103'üncü maddesinde *"Zamanaşımının Kesilmesi"* başlığıyla yapılan düzenlemede;

"Aşağıdaki hallerde tahsil zamanaşımı kesilir:

1. Ödeme,

2. Haciz tatbikı,

3. Cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat,

4. Ödeme emri tebliği,

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

6. Yukardaki 5 sırada gösterilen muamelelerden herhangi birinin kefile veya yabancı şahıs ve kurumlar mümessillerine tatbiki veya bunlar tarafından yapılması,

7. İhtilaflı amme alacaklarında kaza mercilerince bozma kararı

verilmesi,

8. Amme alacağının teminata bağlanması,

9. Kaza mercilerince icranın tehirine karar verilmesi,

10. İki amme idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı amme idaresi tarafından borçlu amme idaresine borcun ödenmesi için yazı ile müracaat edilmesi.

11Amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması.

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

104' üncü maddede de;

"Borçlunun yabancı memlekette bulunması, hileli iflas etmesi veya terekesinin tasfiyesi dolayısiyle hakkında takibat yapılmasına imkan yoksa bu hallerin devamı müddetince zamanaşımı işlemez.

Zamanaşımı, işlememesi sebeplerinin kalktığı günün bitmesinden itibaren başlar veya durmasından evvel başlamış olan cereyanına devam eder." düzenlemesi yapılmıştır.

c) Ceza Kesme Zamanaşımı: VUK'un 374'üncü maddesinde *"Ceza Kesmede Zamanaşımı"* başlığıyla yapılan düzenleme aşağıdaki gibidir:

"Aşağıda yazılı süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmez:

1. Vergi ziyaı cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının 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 beş yıl (114 üncü maddenin ikinci fıkrası hükmü ceza zamanaşımı için de geçerlidir.);

2. Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlıyarak iki yıl;

Ancak 336 ncı madde hükmüne göre vergi ziyaı cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde kesilecek ceza, vergi ziyaı cezası için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesilir.

Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur."

d) Düzeltme Zamanaşımı: VUK'un 126'ncı maddesine göre; "*114'üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Şu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresi:*

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 hacizin yapıldığı;

Tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz."

3.2. Vergi Hukukunda Hak Düşürücü Süreler:

Hak düşürücü süreler, vergi düzenlemelerinde, mükelleflerin bazı haklarını kullanabilmesi için öngörülen ve süre geçirildiğinde (kaçırıldığında) belirlenen hakları tamamen ortadan kaldıran kesin sürelerdir. Hak düşürücü süreler,

mükelleflerin vergi idaresi ve vergi yargısı işlemlerinde önem arz etmekte olup, aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir.

a) Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talep Etme Süresi: VUK'un ek 1'inci maddesine göre, adına ilave tarhiyat yapılarak vergi/ceza ihbarnamesi tebliğ edilen mükelleflerin, kaçakçılık fiillerinden doğanlar hariç, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 içinde uzlaşma talep etme hakları bulunmaktadır.

Belirtilen 30 günlük süre hak düşürücü bir süredir. Bu süre içinde uzlaşma başvuru yapılmaması halinde mükellefler uzlaşma hakkını kaybeder.

b) Pişmanlık Hükümlerinden Yararlanma Süresi: VUK'un 371'inci maddesinde düzenlenen Pişmanlık ve Islah müessesesi, vergi ziyaına neden olan mükelleflerin, bu durumu idari tespitler yapılmadan önce bildirerek vergi ziyaı cezasından kurtulmalarını sağlayan bir uygulamadır. Belirtilen madde hükmünden yararlanabilmek için yasada belirtilen şartların eksiksiz yerine getirilmesi ve bu konudaki sürelere dikkat etmek gerekir.

Pişmanlık hükümlerinden faydalanabilmek için aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi gerekir.

– Mükellefin (veya sorumlusunun), vergi ziyaına neden olan durumu vergi dairesine kendiliğinden bir dilekçe ile haber vermesi gerekir.

– Bu bildirimin yapıldığı tarihten önce; ilgili vergi türü ve dönemi ile ilgili olarak bir ihbar yapılmamış olması, vergi inceleme elemanları tarafından vergi incelemesine başlanmamış olması ve durumun takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması gerekir.

– Hiç verilmemiş veya eksik verilmiş olan beyannamelerin, pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten itibaren 15 gün içinde verilmesi/düzeltilmesi gerekir.

– Ödeme süresi geçmiş olan vergi aslının ve gecikilen her ay/kesri için hesaplanacak pişmanlık zammının, dilekçenin verildiği tarihten itibaren 15 gün içinde eksiksiz olarak ödenmesi zorunludur.

Burada iki farklı süre kavramına dikkat etmek gerekir. Pişmanlık başvurusunda bulunmak için uzlaşma veya ceza indirimdeki gibi belirlenmiş bir süre mevcut değildir; idari tespitler ve işlemler yapılmadan önce herhangi bir zamanda pişmanlık başvurusu yapılabilmektedir. Pişmanlık dilekçesi verilip beyanname de onaylandıktan sonra vergi aslının ve pişmanlık zammının 15 gün içinde ödenmesi gerekir.

– Ayrıca, pişmanlık hükümlerinden yararlanmak için vergi ziyaına sebebiyet verilmiş olması gerekir; vergi ziyaına sebebiyet verilmediği durumlarda pişmanlık hükümleri uygulanamaz.

Pişmanlık için Kanun'da belirtilen süre kesinlikle hak düşürücü süredir. Kanun koyucu belirtilen 15 günlük süreyi hiçbir şekilde esnetmemiştir, dolayısıyla pişmanlık talebiyle beyanname verilir ancak vergi aslını veya pişmanlık zammı 15 gün içinde ödenmez veya eksik ödenirse, pişmanlık hükümleri ihlal edilmiş olur ve bu hükümlerden yararlanılamaz.

c) Cezada İndirim Talep Etme Süresi: VUK'un 376'ncı maddesine göre;

"Mükellef veya vergi sorumlusu;

1. İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı 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.”

Belirtilen düzenlemeden görüleceği üzere, mükelleflerin vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim hakkından yararlanmaları için belirlenen 30 gün içinde vergi dairesine başvurması ve vadesinde ödeyeceğini bildirmesi (teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren 3 ay içinde ödeyeceğini bildirmesi) hak düşürücü sürelerdir.

Burada dikkate edilmesi gereken nokta; madde hükmünden yararlanmak için sadece süresi içinde başvurmanın yeterli olmamasıdır, cezalarda indirim hakkının bozulmaması için ödeme süresine de dikkat edilmesi gerekir. Bu durumda, indirimli cezanın ve varsa vergi aslının, dava açma süresi içinde (yani tebliğden itibaren 30 gün içinde) ödenmesi gerekir. Eğer mükellef dava açma süresi içinde ödemeyi yapamayacak durumdaysa, dava açma süresi içinde ilgili vergi dairesine teminat göstermek şartıyla bu süre 3 ay daha uzatılabilmektedir.

Özetle, 30 günlük başvuru süresini kaçıran mükelleflerin indirimli ceza uygulanmasından yararlanmaları söz konusu olmadığı gibi, VUK’un 376’ncı maddesinde düzenlenen süre içinde başvurup, sonrasında ödemeyi zamanında yapmayan mükelleflerin de (veya teminat süresini geçirmeleri) indirimi iptal olur ve ceza indirimsiz haline dönerek indirimsiz olarak tahsilata konu edilir.

d) Dava Açma Süresi: İkmalen ve re’sen tarh edilen vergiler/kesilen cezalar ile ödeme emrine karşı dava açma süreleri, hukuki nitelikleri farklı işlemler oldukları için, farklı düzenlemelere ve farklı sürelerle konu edilmiştir.

– İkmalen ve Re’sen Tarh Edilen Vergilere Karşı Dava Açma Süresi:

İkmalen veya re’sen tarh edilen bir vergi (ve kesilen vergi cezası) idari tarhiyat işlemidir. Yani vergi idaresi için henüz vergi alacağı kesinleşmemiş, sadece talep edilmiştir.

Bu durumda, dava açma süresi, vergi ve/veya ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ edildiği tarihi izleyen günden itibaren 30 gündür ve bu süre İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 7’nci maddesinde düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre, *“Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde… vergi mahkemelerinde otuz gündür.”*

Diğer yandan, vergi tarhiyatına karşı süresi içinde vergi mahkemesinde dava açmak, genel olarak, uyuşmazlığa konu olan vergi ve cezaların tahsilatını kendiliğinden durdurur. Bu durumda, tahsilatın durdurulması için mahkemeden ayrıca bir *“yürütmenin durdurulması”* kararı alınmasına gerek bulunmamaktadır.

Bu kural, İYUK’un 27’nci maddesinin 4’üncü fıkrasında aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

“Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının tahsil işlemlerini durdurur.”

– Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresi:

Ödeme emri bir tarhiyat işlemi değil, kesinleşmiş ve ödenmemiş bir kamu alacağının tahsiline (icra aşamasına) başlandığını gösteren bir işlemdir. Bu nedenle kuralları tarhiyat işleminden farklıdır.

Dava açma süresi ödeme emrinin borçluya tebliğ edildiği tarihi izleyen günden itibaren 15 gündür. (Bu süre önceden 7 gündü, 2018 yılında yapılan Kanun değişikliği ile 15 güne çıkarılmıştır.) Belirtilen süre, İYUK’ta değil, kamu alacaklarının tahsil işlemlerinin düzenlendiği 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 58’inci

maddesinde düzenlenmiştir. Ancak, ödeme emrine dava açılması, tarhiyatlara karşı vergi mahkemelerinde açılan davalardaki gibi tahsilatı durdurmaz; ödeme emrine karşı açılan davalarda tahsilatın durması için ayrıca yürütmenin durdurulması da talep edilmeli ve bu talep de yargıda kabul görmelidir.

Vergi yargısında süreler yargı makamı tarafından re'sen incelenir ve süre kaçırılmışsa, yani süresi içinde dava açılmamışsa, dava süre aşımı nedeniyle (şekil yönünden) reddedilir.

Özetle, vergi davaları için belirlenen süreler de hak düşürücü sürelerdir, belirtilen işlemlere 15 gün veya 30 içinde dava açılmaması halinde, idari işlemler kesinleşir.