

## TAHSİL ZAMANAŞIMI SÜRESİNİ KESMEYE YÖNELİK BİR UYGULAMA: VERGİ İDARESİNCE YAPILAN ÖDEMELER

**Prof. Dr. Mehmet ARSLAN**

Balıkesir Üniversitesi, İİBF, (marslan04@gmail.com)

**Yrd. Doç. Dr. Mine BİNİŞ**

Balıkesir Üniversitesi, İİBF, (mbinis@balikesir.edu.tr)

### ÖZET

*Devletin egemenlik hakkına dayanarak vergi koyma yetkisi olan vergilendirme yetkisi, sınırsız değildir. Devletin vergilendirme yetkisini kullanma sınırlarından biri de zamandır. Kanunda belirtilen sürenin dolmasıyla birlikte, devletin vergi alacağı ile mükellefin vergi borcu sona ermektedir. Vergi idaresi kimi zaman vergi alacağının ve vergi borcunun sona ermesini engellemek için çeşitli yollara başvurmaktadır. Zamanaşımını kesmeye yönelik uygulamalardan biri olan vergi dairelerince cüz'i tutarda yapılan ödemeler, çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Çalışma kapsamında Danıştay Kararları doğrultusunda vergi dairelerince yapılan cüz'i tutardaki ödemelerin, zamanaşımı üzerindeki etkisi incelenmiştir. Mükellefin rızası olmadan yapılan bu ödemelerin Danıştay Kararlarından da hareketle zamanaşımını kesmeyeceği kanaatine varılmıştır.*

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Hukukunda Zamanaşımı, Zamanaşımı, Zamanaşımını Kesen Nedenler, Ödeme.

## AN APPLICATION FOR INTERRUPTION OF PRESCRIPTION PERIOD: PAYMENTS MADE BY TAX OFFICE

### ABSTRACT

*Tax-raising power, which is based on the sovereignty of the state, is not unlimited. One of the limits of using this power is time. With passing a period of time which is stationed under the order of law, tax claim of state and the tax liability of taxpayers will expire. To prevent the expiration of the tax receivables and tax liabilities, tax administration is sometimes resorted to various ways. The subject of this study is a small amount of payments, which is made by tax administration for the aim of interruption of prescription. Within the framework for this opinion in this study, effects of small amount of payments on the prescription made by tax offices has been examined, in accordance with the Council of State decisions. The study with the motion of Council of State decisions has concluded that these payments, which have been made without the consent of the taxpayer, cannot cut prescription.*

**Keywords:** Prescription in Tax Law, Prescription, The Interruption of Prescription Circumstances, Payment.

## 1. Giriş

Vergi alacaklısı devlet ile vergi borçlusu konumunda olan mükellefin vergilendirme yetkisinden kaynaklanan vergi ilişkisi, vergi hukuku kuralları doğrultusunda uygulanmaktadır. Bu ilişki vergi kanunlarının yer, kişi ve zaman bakımından uygulanmasına göre şekillenmektedir. Vergi ilişkisini sona erdiren dolayısıyla vergi borcunu ortadan kaldıran olağan yol mükellefin vergi borcunu ödemesidir. Bununla birlikte ödeme yapılmadan da vergi borcunu sona erdiren haller mevcuttur. Terkin, af ve zamanaşımı hallerinde de vergi borcu ortadan kalkabilir. Vergi alacağının tahsil ve takip imkânını sona erdiren bir neden olarak zamanaşımı, vergi kanunlarının zaman bakımından uygulanmasını sınırlandırmaktadır. Vergi kanunlarının işleyişine sınır getirilmesinin altında yatan gerekçe ise kamu yararının sağlanmasıdır. Devletin zamanaşımı süresi dolan bir alacağı için herhangi bir idari işlem yapma imkânı kalmayacaktır. Bu şekilde zamanaşımı süresi dolan, tahsili imkânsız hale gelen alacağı için takip zorunluluğu ortadan kalkacaktır. Mükellef ise zamanaşımının dolması ile mükellef ödevleri kapsamında düzenlenen defter, kayıt ve belgeleri muhafaza ve ibraz yükümlülüğü sona erecektir. Her ne kadar zamanaşımının vergi borcunu zamanında ve doğru miktarda ödeyen mükellefler açısından vergi adalet ve eşitliğine zarar verici etkilerinin olacağı üzerinde durulsa da, vergi kanunlarının uygulanmasına zaman açısından sınırlama getirilmesi bir zorunluluk olduğu gerçeği yok sayılmaz.

Zamanaşımı vergi hukukumuzda tarh ve tahsil zamanaşımı şeklinde düzenlenmiştir. *Tarh zamanaşımı*, vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra zamanaşımı süresi içinde verginin tarh edilerek mükellefe tebliğ edilmemesi nedeniyle ortaya çıkan zamanaşımı iken; *tahsil zamanaşımı*, tahakkuku gerçekleşmiş bir verginin zamanaşımı süresi içinde tahsilinin gerçekleştirilememesi nedeniyle ortaya çıkan zamanaşımıdır. Tarh zamanaşımına Vergi Usul Kanunu'nda, tahsil zamanaşımına ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunu'nda yer verilmiştir. Her iki çeşit zamanaşımında da zamanaşımını kesen ve durduran nedenler sayılmıştır. Zamanaşımını kesen ve durduran nedenler farklı hukuki sonuçlar doğurmaktadır. Bu çalışmada tahsil zamanaşımı konusu üzerinde durulacaktır. Zamanaşımına ilişkin genel açıklamalara yer verdikten sonra, tahsil zamanaşımını durduran ve kesen durumlar ele alınacaktır. Özellikle tahsil zamanaşımını kesen nedenlerden ödemenin zamanaşımını kesme hususundaki özellikli durumu irdelemeye çalışılacaktır. Vergi idaresinin tahsil zamanaşımı sona erme aşamasında olan alacakları için zamanaşımına uğramasını önlemek üzere küçük miktarlarda, mükellefin haberi olmadan yapılan ödemelerin hukuki niteliği Danıştay kararlarından yola çıkarak değerlendirilecektir.

## 2. Vergi İlişkisini Sona Erdiren Bir Neden: Zamanaşımı

Vergi, alacaklı kamu idaresi ile yükümlüsü arasındaki kanuni bir borç-alacak ilişkisidir. Özel hukukta yer alan borç-alacak ilişkisi tarafların eşitliği ilkesi ve irade serbestliği ilkesi gereğince karşılıklı istekleri ile meydana geldiği halde (Özsunay, 1974:7) vergi ilişkisi sebebiyle doğan borç-alacak ilişkisi vergi kanunları hükümleri çerçevesinde vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması ile başlamaktadır. Bu ilişki kanunların verdiği yetkiye dayanarak devlet tarafından oluşturulur. Vergilendirmeye yönelik işlemler tek yanlı idari işlem niteliğine haiz olduğundan, vergi idaresince karşı tarafın rızası alınmaksızın icrai olarak tesis edilmekte ve hukuki sonuç doğurmaktadır. Söz konusu borç-alacak ilişkisini ortadan kaldıran nedenlerden

biri de zamanaşımıdır<sup>1</sup>. Zamanaşımı genel bir ifade ile “*yaşanın belirttiği koşullar altında bir zaman geçmesiyle bir hak kazanmak, bir yükümlülüğün kurtulmak veya bir hakkı talep etme imkânını kaybetme durumu*” (Uygur, 1975:675) şeklinde ifade edilmektedir. Zamanaşımı vergi alacaklısı konumunda olan devletin, bu yetkisini ancak belli sürelerde kullanabilmesinin yasal zeminini oluşturmaktadır. Kanunlarda düzenlenen süreler sona erdikten sonra vergi idaresinin vergi alacağına ilişkin tahakkuk ve tahsil işlemlerini gerçekleştirme hakkı ortadan kalkmaktadır (Çelik, 2002:229). Zamanaşımı her vergi kanununda belirlenen sürelerce dikkate alınmakta ve bu sürelerin sona ermesi ile herhangi bir idari işlem yapılmasına gerek olmaksızın vergi borcu kendiliğinden sona ermektedir.

Vergi hukukunda zamanaşımı, “*alacaklı kamu idaresinin kanunda belirlenmiş süreler içinde vergiyi tarh ve yükümlüye tebliğ etmemesi veya tahsil aşamasına gelmiş vergiyi gerekli işlemleri yaparak yine belirli süreler içinde tahsil etmemesi halinde, bu işlemleri yapma yetkisini kaybetmesidir*” (Arslan, 2007:43). Vergi hukukunda tarh ve tahsil zamanaşımı olmak üzere iki çeşit zamanaşımı düzenlenmiştir. Tarh zamanaşımı Vergi Usul Kanunu’nda; vergi tarh zamanaşımı, ceza tarh zamanaşımı, düzeltme zamanaşımı olarak düzenlenmiştir. Tahsil zamanaşımı ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunu’nda yer almaktadır. VUK 113 ile 114. maddelerinde tarh zamanaşımına ilişkin hükümlere yer verilmiştir. AATUHK’nın 102. maddesinde ise tahsil zamanaşımına yönelik düzenlemeler bulunmaktadır. Zamanaşımı ile ilgili suç ve cezalara yönelik vergi kanunlarında bir düzenleme mevcut olmayıp, bu konuda Türk Ceza Kanunu hükümlerine atıfta bulunulmuştur. Ülke uygulamalarından bir örnek olarak ABD incelendiğinde (Rose, 1997:800), ülkenin vergi kanunları içinde zamanaşımı ile ilgili suç ve cezalara yönelik düzenlemelerinin olduğu ve her bir vergi suçuna ilişkin zamanaşımı sürelerinin farklı düzenlemelere tabi tutulduğu anlaşılmaktadır.

Genel bir kaide olarak, vergi yükümlülüğün konulması veya kaldırılmasına ilişkin kurallar maddi vergi hukukunda yer alması gereklidir. Ancak Türkiye uygulamasında maddi vergi hukuku içinde yer alması gereken kurallardan bazıları şekli vergi hukukunda; şekli vergi hukuku içinde yer alması gereken kurallardan bazıları da maddi vergi hukuku içinde ele alınmıştır (Çağan, 1975:104). Zamanaşımına ilişkin düzenlemelere bakıldığında, şekli yükümlülüğün düzenlendiği VUK ve AATUHK içinde yer aldığı görülmektedir. Özer (1974:151)’e göre zamanaşımına ilişkin VUK ile AATUHK’nda ayrı ayrı yer alan maddelerin birleştirilmesi ve genel bir başlık altında temel kavramlar arasında gösterilmelidir.

Zamanaşımının yasal olarak düzenlenmesinin çeşitli gerekçeleri bulunmaktadır. Bu gerekçeler başlıklar itibarıyla şu şekilde sıralanabilir (Arslan, 2008:476-477; Organ & Bozdoğan, 2012:176-177; Bayraklı, 2011:204):

- Zamanaşımı kamu yararının temin edilmesine yönelik getirilmiş bir düzenlemedir. Zamanaşımı ile vergi alacağına ilişkin dava açma hakkı sona erdiğinden, yargının iş yükünün azalması ve dava sayılarının etkin bir yargılama yapmaya elverişli olan seviyede kalması sağlanabilir.
- Mükelleflerin muhafaza ve ibraz yükümlülüklerinin zamanaşımı süresi ile sınırlandırılması ispat ve delil kurumuna işlerlik kazandırmaktadır.

<sup>1</sup> Zamanaşımı ile ilgili daha geniş bilgi için Bkz. Arslan (2007).

- Zamaşıımı, medeni hukukta yer bulan objektif iyi niyet kuralının sınırını belirlemektedir. Vergi alacağı bu kural çerçevesinde ancak belli bir zaman aralığında isteme ve tahsil etme yetkisi kapsamındadır. Vergileme yetkisinin belirli bir süre ile sınırlanması ile kamu yararının gerçekleşmesi amaçlanır. Devlet vergiden doğan alacak hakkını belirli bir süre içerisinde kullanmamışsa, bu hakkını daha sonra kullanmak istemesi gerek toplumun gerekse vergi yükümlüsünün çıkarlarına aykırıdır.
- Zamaşıımı, vergi idaresine etkinlik kazandırmaktadır. Vergi dairesinin zamaşıımına uğrayan eski bir vergi alacağına ilişkin takip etme zorunluluğu kalkmaktadır. Vergi idaresi geçmiş yıllara ait ekonomik verimliliği azalmış ve güncelliğini yitirmiş vergilerle uğraşma yerine, yeni vergi kaynaklarının tespiti ve tahsiliyle uğraşmalıdır. Bu şekilde vergi dairesinin takibi güçleşmiş, sürüncemede kalan bir alacağı takip etmesinden, zaman ve emeğini daha verimli alanlara yönlendirme fırsatı elde etmektedir.
- Vergi yönetiminde etkinlik sağlamaktadır. Vergi idaresinin bir vergiyi toplama sırasında yapacağı maliyetler mümkün olduğunca düşük tutulmalıdır. Bir vergi alacağının uzun süre askıda kalması o gelirden elde edilecek faydanın düşmesine yol açacaktır. Özellikle yüksek enflasyon oranlarının olduğu dönemlerde verginin tahsili için yapılan gider, getireceği gelirden daha fazla olacaktır.
- Mükellefler geçmiş yıllara ait vergi borçları nedeniyle takibe alınma korkusuyla baskı altında hissedebilirler. Zamaşıımı ile takibe alınma süresine sınır getirilmiştir.
- İdarenin vergi alacağını tahsil etmede bir süre ile sınırlandırılması, idarenin vergi alacaklarını takip ve tahsil etmede daha dikkatli davranmasına imkân sunabilir. Gerekli özen gösterilmemesi halinde, vergi idaresinin alacak için takip ve tahsil imkânı sona erecektir.

Tüm bu gerekçelerin yanı sıra vergi hukukunda zamaşıımının yol açabileceği sakıncalar da bulunmaktadır. Zamaşıımının vergide adalet ve eşitlik ilkelerini vergisini doğru ve zamanında ödeyen mükellefler yönünden zedelediği ve bu mükellefleri vergiye gönüllü uyum göstermektense vergi kaçakçılığına teşvik edebileceği ifade edilmektedir. Olası sakıncalarına karşın, kamu yararı ve pratik hayatın zorlukları gereği zamaşıımı hemen hemen bütün hukuk sistemlerinde görmek mümkündür.

### 3. Tahsil Zamaşıımı

Tahsil zamaşıımı, kamu alacaklarının tahsilini gerçekleştirmeyi belli bir süre ile sınırlandıran zamaşıımı türüdür. Tahsil zamaşıımının yasal altyapısı 6183 sayılı Kanun'da düzenlenmiştir. AATUHK'nın genel tahsil zamaşıımını düzenleyen 102. maddesine göre *“Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zamaşıımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlarındaki zamaşıımı hükümleri mahfuzdur. Zamaşıımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur”*.

102. maddenin hükmünden anlaşıldığı üzere zamaşıımı, kamu alacağını<sup>2</sup> ortadan kaldıran nedenlerden biridir. AATUHK kapsamına giren tüm kamu alacakları kural olarak, söz

2 Kamu alacağı, *“devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait, vergi ve benzeri mali yükümlülükler, ceza kovuşturma ve yargılama masrafları, vergi cezası, para cezası gibi birincil ve gecikme zammı, gecikme faizi gibi ikincil alacaklar ile idari sözleşme ve kamu hizmetlerinden doğan alacaklardır”*.

konusu maddenin hükmü doğrultusunda beş yıllık tahsil zamanasına tabi olacaklardır. Buna yönelik farklı uygulama para cezalarına yöneliktir. Para cezalarının kendi özel kanunlarındaki zamanasını hükümleri saklı tutulmuştur.

Şamlioğlu & Özbacı (1984:528)'e göre zamanasını bakımından istisnai hükümler mevcut olmayan özel ceza kanunlarındaki amme nev'inden para cezalarının Türk Ceza Kanununun 68. maddesi gereğince ve özel kanunlarında zamanasını hakkında istisnai hükümler mevcut olmayan tazminat ve inzibati mahiyetteki para cezalarının da 102. madde kapsamında değerlendirilmeleri lazımdır.

Tahsil zamanasında öncelikle amme alacağı kavramı ile kastedilenlerin neler olduğuna ilişkin açıklanması gereken noktalar vardır. Kanunun şümul sahasının ve hangi vergi ve resimlere kabili tatbik olduğu ortaya konmalıdır. Bu hususları ise kanununun 1., 2. ve 3. maddelerinde bulmak mümkündür.

### 3.1. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun Kapsamı

AATUHK'nın 1. maddesinde kanunun kapsamına ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Buna göre; "*Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur*". Kanunun kapsamının alacağın aidiyeti ve mahiyeti bakımından incelenmesi gereklidir.

Kamu alacağının 6183 sayılı Kanun kapsamına girecek alacağın aidiyeti; devlete, il özel idarelerine veya belediyelere ilişkin olması gerekir. Bunlar dışında kalan alacaklar, bir kamu kuruluşuna ait olsa dahi kanun kapsamında değerlendirilemez. Örneğin köy tüzel kişiliğine ait alacaklar bu kapsamın dışındadır. Sadece, bunlardan bazılarının mülga Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edileceği hususunda Köy Kanununda hüküm vardır (Şamlioğlu & Özbacı, 1984:4). Konuya alacağın mahiyeti açısından bakıldığında ise devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait olup; bunların akitten, haksız fiilden ve haksız iktisaptan doğanlar dışındaki her türlü alacakları, 6183 sayılı Kanun hükümlerine tabidirler. Söz konusu alacaklar; asli<sup>3</sup>, fer'i kamu alacakları<sup>4</sup>, amme hizmeti tatbikatından doğan alacaklar<sup>5</sup> ve takip masraflarından<sup>6</sup> oluşmaktadır.

3 *Asli kamu alacakları*; vergi, resim, harç ve ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi alacaklardan oluşur. Muhtelif kanunlara göre alınan her türlü vergi, resim, harç bunlara ait cezalar bu gruba girer.

4 *Fer'i kamu alacakları*; kamu alacağının aslının vadesinde ödenmemesi dolayısıyla alınan gecikme zammı, faiz gibi alacaklardır. Ayrıca, 6183 sayılı Kanun'un 58. maddesine göre alınan haksız çıkma zammı, pişmanlık zammı ve gecikme faizleri de bu kapsamdadır.

5 *Amme hizmeti tatbikatından doğan alacaklar*; asli ve fer'i amme alacakları dışında ve devlet, il özel idareleri ve belediyelerin akit, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışındaki her nevi amme alacağı amme hizmeti tatbikatı ile ilgilidir ve kamu alacağı niteliği taşır.

6 *Takip masrafları*; kamu alacaklarının cebren tahsili sırasında, yapmak zorunda kalınan, zor kullanma, ilan, haciz, nakil ve muhafaza giderleri gibi masraflardır.

### 3.2. Tahsili Emval Kanunu'na Göre Uygulama

Ülkemizde vergiler ile diğer kamu alacaklarının cebren tahsiline ilişkin ilk özel düzenleme 1879 yılında Tahsil-i Emval Nizamnamesi olup, 1909 yılında yürürlüğe giren Tahsil-i Emval Kanunu onu izleyen yasal bir düzenlemedir. 1954 yılına kadar uygulama alanı bulmuştur (Öner, 2013:173). 6183 sayılı Kanun'un kapsamını düzenleyen ikinci bir madde de, söz konusu kanunun 2. maddesidir. AATUHK 2. maddesinde “*muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik olunur*” hükmü tertip edilmiştir. Açıkça görüldüğü gibi, çeşitli kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilmiş olan her çeşit alacaklar hakkında da AATUHK hükümleri uygulanacaktır. Halen mevzuatımızda çok çeşitli alacakların Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği hakkında hususi kanunlarında hüküm mevcut bulunmaktadır. Bunun yanında 6183 sayılı Kanundan sonra çıkarılmış olan birçok kanunda da 6183 sayılı Kanuna atf yapılmaktadır. Örneğin, ecrimisilin tahsil aşaması Devlet İhale Kanunu'nun 75. maddesi gereği AATUHK'na tabidir (Kumrulu, 1981:656).

Uygulamada karşılaşılan diğer bir sorunda, ta'li mükellefiyetlerin AATUHK kapsamında değerlendirilme imkânı olup olmadığıdır. Vergi, resim ve harçlar bakımından uygulamada tereddüde düşülmemesine karşın, özellikle bir kısım ta'li mükellefiyetlerin kanun kapsamına girip girmeyeceğinde tereddüde düşülebilir. (Şamlıoğlu & Özbalcı, 1984:12). Yargı kararlarından hareketle uygulamada ortaya çıkan şüpheler giderilmektedir. Bunlarla ilgili Danıştay Kararları örnek olarak aşağıda gösterilmiştir:

- Danıştay, 9. Daire, E. 1965/2604, K. 1967/2236 göre *belediye gelirlerinden olan yer işgal ücreti, amme alacağı niteliğindedir.*
- Danıştay, 9. Daire, E. 1965/317, K. 1967/523 göre *yangından korunma masraflarına iştirak payı amme alacağı niteliğindedir.*
- Danıştay 9. Daire, E. 1994/ 179, K. 1994/ 5451 göre *elektrik tüketim vergisi ile özel hukuk ilişkisinden doğan elektrik ücreti amme alacağı niteliğindedir.*

### 3.3. Tahsil Zamanaşımının Şartları

Devletin vergi alacağının tahsil zamanaşımına uğraması çeşitli şartların gerçekleşmesine bağlıdır. Öncelikle vergilendirme sürecinin aşamaları olan tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları tamamlanmış olmalıdır. Tahsil zamanaşımı ancak tahakkuk etmiş vergilerde mevzu bahis olacaktır. Verginin tahakkuku ise, vergiyi doğuran olayla birlikte meydana gelen vergi borcunun beş yıllık tarh zamanaşımı içinde tarh edilip mükellefe tebliğ edilmesi aşamasından sonra gerçekleşecektir. Tahakkuk eden vergi alacağının tahsil zamanaşımı süresi içinde tahsil edilmemiş olması gerekir Kısacası, herhangi bir vergi alacağının tahsil edilebilir niteliğe haiz olabilmesi için ilk aşamada VUK 114. maddesinde açıklanan süreler dâhilinde tarh edilerek mükellefe tebliğ edilmiş olmalıdır. Bu süreç tamamlandıktan sonra ancak tahsil zamanaşımı işlemeye başlayacaktır.

#### 3.3.1. Vergi Alacağının Tahakkuk Etmış Olması

Devlet ile mükellef arasındaki vergi ilişkisi, vergiyi doğuran olayla birlikte başlamaktadır. VUK 119. maddesinde yer verilen vergiyi doğuran olay, “*vergi kanunlarının*

vergiiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar". Vergiiyi doğuran olayın vukuu bulmasıyla devlet aısından vergii alacağı kendiliğinden gün yüzüne çıkmaktadır. Sonraki süreçte vergiiyi doğuran olayla meydana gelen vergii borcunun somutlaştırılması ve yürürlük gücü kazandırılması gerekir. Vergiiyi doğuran olayla kendiliğinden ortaya çıkan vergii borcunun sübjektif ve ferdi bir hukuki duruma dönüşmesi, yani beyan, tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemlerinin yapılması lüzumludur (Arslan, 2008:461). Bir vergii alacağının tahakkuk aşamasının tamamlanmasıyla birlikte artık vergii alacağı kesinleşmiş, idari ve yargısal çözüm yollarına başvurma hakkı sona ermektedir. Özetle tahakkuk aşamasından sonra, vergii alacağı ödenmesi gereken safhaya geçmektedir.

Vergiiyi doğuran olayla meydana gelen vergii alacağına yönelik vergii idaresi, tarh zamanaşımı süresi içinde gerekli vergiiendirme işlemlerini yapmaz ise, beş yıllık tarh zamanaşımının dolmasıyla birlikte vergii alacağı kendiliğinden tarh zamanaşımına uğrayacak ve tahsil zamanaşımı aşamasına geçmeden vergii alacağı yok olacaktır. Tüm bu açıklamalardan yola çıkarak tahsil zamanaşımının, tarh zamanaşımından farklı olarak ön şartları içinde barındırdığı ve bu ön şartlar eksiksiz bir şekilde yerine getirilmeden var olabilmesinin mümkün olmadığı anlaşılmaktadır. Vergii idaresinin vergiiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra beş yıllık tarh zamanaşımı içinde verginin hesaplanmasına ilişkin idari işlem olan verginin tarhını ve sırasıyla tebliğ ve tahakkukuna ilişkin işlemleri yapmaması halinde verginin tahsiline de kendiliğinden fırsat kalmayacaktır. Böylelikle varlığı sona eren vergii alacağı nedeniyle tahsil zamanaşımından da söz edilemeyecektir.

### 3.3.2. Tahsil Zamanaşımı Süresinin Dolmuş Bulunması

Tahsil zamanaşımı süresi olan beş yılın dolmasında hesaba dâhil edilecek başlangıç süresinin belirlenmesi bir ön koşuldur. Başlangıç süresinden hareketle ancak sürenin ne zaman dolacağı hesaplanabilir. Vergii kanunlarında her vergii için bir vade tarihi tanzim edilmiştir.

#### 3.3.2.1. Tahsil Zamanaşımı Süresinin Başlangıcı ve Süresi

Kamu alacağında vade, ancak usulüne göre tahakkuk etmiş, tahsil edilebilir hale gelmiş alacaklar için söz konusudur (Kurt, 1996:29). Verginin vadesi VUK 111/2. maddesine uyarınca, verginin ödeme süresinin son günüdür. Her vergii kanunlarında belirtilen zamanlarda ödenir. Özel kanunlarında ödeme zamanı tespit edilmemiş ise Maliye Bakanlığınca belirtilen usule göre ödenir. AATUHK'nda ise tahsil zamanaşımının başlangıcı, alacağın vadesinin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı olarak tayin edilmiştir. Vade tarihlerine örnek olarak aşağıdaki vergiler gösterilebilir:

- Gelir Vergisi Kanununa göre verilen yıllık beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi 31 Mart ve 31 Temmuz tarihlerinde eşit taksitler halinde ödenmek zorundadır.
- İkmalen salınan bir vergide, vergiler taksit zamanlarından önce tahakkuk etmişlerse, taksit sürelerinin *son günü*, taksit süreleri geçtikten sonra tahakkuk etmiş ise, tahakkuk tarihinden başlayarak *bir aylık sürenin son günü*, verginin vade günüdür.
- Pişmanlık dilekçesinin verilmesi halinde mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, gecikme zammı ile birlikte, haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenmesi gerekir. 15. günün denk geldiği tarih, vade tarihidir.

Daha öncede ifade edildiği gibi, AATUHK 102. maddesi gereğince kamu alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Tahsil zamanaşımının işlemeğe başlaması bakımından vade tarihinin değil de vadeyi izleyen takvim yılının esas alınmasının nedeni, bütün mükelleflerin tabi oldukları zamanaşımını ayrı ayrı incelemekten idareyi kurtararak daha kolay çalışmasını temin etmektir (Öncel vd., 2004:138-139). Tahsil zamanaşımının başlangıç ve bitiş sürelerinin tespitinde vade tarihi büyük bir öneme sahiptir. Bu sebeple özel kanunlarında vadeleri düzenlenen vergilerin ele alınması lüzumludur.

### 3.3.2.2. Bazı Vergilerin Özel Kanunlarında Öngörülen Vadeleri

Tahsil zamanaşımını hesaplamada sürenin başlangıcı vergiyi doğuran olaya değil vade tarihine bağlanmış olduğundan her vergi kanununda ayrı bir şekilde düzenlenen vadelerin incelenmesi önem teşkil etmektedir.

#### a- Gelir Vergisinde Vade

GVK'nun 117 ve 118. maddelerinde verginin vadeleri tespit edilmiştir. 117. maddesine göre yer alan düzenlemeler aşağıda izah edilmiştir:

- Basit usule tabi mükelleflerin Şubat ayı içerisinde verilmesi gereken beyannameleri üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi Şubat ve Haziran aylarında;
- Gerçek usule göre geliri tespit edilenlerin, Mart ayı içerisinde vermeleri gereken beyannameleri üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir.

Diğer ücretler üzerinden tahakkuk eden vergilerde ödemeyi Gelir Vergisi Kanunu'nun 118. maddesinde ise diğer ücretler üzerinden tahakkuk eden vergiler düzenlemiştir. Buna göre;

- Öteden beri işe devam edenlerde, yıllık verginin yarısı bütçe yılının *ikinci*, diğer yarısı *sekizinci* ayında,
- Bütçe yılının birinci yarısı içinde işe başlayanlarda, yıllık verginin yarısı *verginin karneye yazıldığı ayda*, diğer yarısı bütçe yılının *sekizinci* ayında,
- Bütçe yılının ikinci yarısı içinde işe başlayanlarda, *verginin karneye yazıldığı ayda* ödenmesi gerekir.

GVK'nda düzenlenmeyen tebliğlerle uygulamaya yön verilen bazı ödeme durumları da mevcuttur. Gelirlerinin büyük kısmı zirai kazançtan oluşanlar bu kapsamdadır. *GVK 80 sıra numaralı Genel Tebliğ* ile yıllık kazançlarının % 75 ve daha fazlası zirai kazançtan oluşan gelir vergisi mükelleflerinin vergilerini *Kasım ve Aralık* olmak üzere iki eşit taksitte ödeyecekleri tanzim edilmiştir. Ölüm ve memleketi terk halinde farklı bir düzenlemeye tabi tutulmuştur. GVK 92. maddesi uyarınca; ölüm halinde ödeme, beyanname verme süresi olan 4 ay içinde yapılırken; memleketi terk halinde terkten öncesine gelen 15 gündür.

#### b- Kurumlar Vergisinde Vade

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda vadeye ilişkin açıklama getirilmiştir. KVK 21. maddeye göre; tahakkuk edecek vergiler, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenir. Kurumlar



vergisi beyannamesi 1-25 Nisan tarihleri arasında verilir, vade tarihi de bu ayın son günü olan 30 Nisan'dır. Bununla birlikte özellik arz eden durumlar da yer almaktadır. Tasfiye özellik arz eden durumlardan biridir. Tasfiyeye giren kurumların tasfiyeye girişten önceki dönemle ilgili kurumlar vergisi, hesap döneminin başından kurumun tasfiyeye giriş tarihine kadar olan dönem müstakil bir vergilendirme dönemi sayılır. Bu döneme ait beyannamenin tasfiyeye girme tarihinden itibaren dört ay içinde verilmesi gerekir. Örneğin; 10.05.2014 tarihinde tasfiyeye girilmişse 10.09.2014 tarihine kadar beyannamenin verilmesi gerekir. Ödemede, beyannamenin verildiği ayda yapılır.

#### c- Stopaj Suretiyle Ödenen Vergilerde Vade

GVK'nun 94. maddesinde sayılan kişi ve kurumların tevkifata tabi bir işlem yapmaları halinde kanunlarda belirtilen oranda vergi kesintisi yapıp, vergiyi ödemeleri şarttır. Tevkifata tabi işlemin yapıldığı izleyen ayın 23. günü akşamına kadar muhtasar beyannamenin verilir ve aynı ayın 26. günü akşamına kadar ödemenin yapılır.

#### d- Veraset ve İntikal Vergisinde vade

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 19. maddesine göre verginin tahakkuk tarihinden itibaren 3 yılda ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere yıllık iki eşit taksitte ödenmesi gerekir. Ancak, gerçek ve tüzel kişiler tarafından düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazananlara ödenecek ikramiyeler ile Spor Toto Teşkilatınca futbol müsabakalarına ait müşterek bahisler dolayısıyla dağıtılacak ikramiyelerden kesilen vergiler beyanname verme süresi içinde ödenir.

#### e- Katma değer vergisinde vade

Katma Değer Vergisi'nde genel kural, mal teslimi ve hizmet ifasını izleyen ayın *yirmi dördüncü* günü akşamına değin KDV beyannamesinin verilmesi, beyanname verecekleri ayın *yirmi altıncı* günü akşamına kadar da ödemede bulunulmasıdır.

### **3.3.2.3. Sürelerin Uzaması Halinde Ödeme Vadeleri**

Vergilendirme sürecinde bazı durumların varlığı halinde tahakkuka ilişkin süreler uzamakta, böylece söz konusu verginin ödeme vadesi de uzamaktadır. Sürenin uzamasına yol açan bu sebepler; mücbir sebep, zor durum, ölüm ve diğer nedenlerden oluşmaktadır. Bu durumlarda vade tahakkuk süresine bağlı olarak uzamaktadır. VUK 111. maddesi gereğince, sürenin uzaması halinde vade uzayan sürenin bittiği gündür. Vergi zamanında tahakkuk etmişse vadenin uzaması mümkün değildir.

Tahsil zamanlaşımı tarh zamanlaşımında olduğu üzere, vergi idaresinin hareketsiz kalması ile vergilendirme işlemi yapmamasının sonucu olarak kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Aslında vergi idareleri vergilendirme işlemlerini son zamanlara bırakmaları kaynaklı uygulamada zamanlaşımı ile ilgili sıklıkla sorunlar ortaya çıkmaktadır. Zamanlaşımı süresi içinde tahakkuku gerçekleştirilemeyen bir vergi alacağına ilişkin zamanlaşımı süresi dolduktan ödeme emri düzenlenerek tahsil edilmesi mümkün değildir. Zamanlaşımına rağmen mükelleflere tebliğ edilen ödeme emirlerine karşı 7 günlük süre içinde yetkili vergi mahkemelerinde dava açılması gerekir. Danıştay 7. dairesinin bu konuda vermiş olduğu karar konuya örnek teşkil etmektedir. 06.04.2009 tarih ve E. 2007/1187, K. 2009/1795 sayılı kararı ile *telafi edici vergide zaman*

*aşımı süresinin ihracat beyannamesinin tescil edildiği tarihte başlayacağı, bu tarihten itibaren üç yıllık süre geçirildikten sonra tebliğ edilen verginin zaman aşımına uğradığı; zaman aşımına uğrayan verginin ve üzerinden hesaplanan gecikme faizinin tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinde hukuka uyarlık bulunmadığı hükmüne varmıştır. Benzer şekilde vergi idaresi kendi hatası sonucu tahsil zamanaşımına uğrayan bir vergi alacağını ödeme emriyle talep ederse, ödeme emrine karşı 7 günlük süre içinde yapılacak olan borcun olmadığı şeklindeki itiraz veya savunmanın kapsamı içine borcun zamanaşımına uğradığı iddiası da dâhildir. Danıştay 7. dairesince 17.03.1999 tarihli E. 1582, K. 1144 sayılı kararına göre tahakkuk zamanaşımının, verginin tahsili aşamasında yargı yerlerince re'sen göz önünde bulundurulması gereklidir. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu'nun da bu doğrultuda verdiği karar<sup>7</sup> bulunmaktadır.*

### **3.4. Tahsil Zamanaşımını Durduran Nedenler**

Vergilendirme sürecinde mükellefin yerine getirmesi gereken yükümlülükler olmakla birlikte hakları da yer almaktadır. Mükellef ile devlet arasındaki ilişki de denge kurmak amacıyla tahsil zamanaşımını kesen ve durduran nedenlere yer verilmiştir. Tahsil zamanaşımının durması ile kesilmesi oluşturdukları hukuki sonuç açısından farklılık arz etmektedir. Zamanaşımının durması ile durduran nedenlerin ortadan kalkmasıyla birlikte süre kaldığı yerden işlemeye devam edecekken; *kesilmesi* ile zamanaşımı süresi yeniden baştan işlemeye başlayacaktır.

Vergi hukukunda zamanaşımının durması, kanunda sayılan hallerin ortaya çıkması ile zamanaşımı süresinin işlememesini ifade eder. Durma halinin kalkmasından sonra kaldığı yerden zamanaşımı süresi kaldığı yerden işlemeye devam edecektir. Süre hesaplanırken durma halinin meydana gelişine kadar geçmiş olan beş yıllık zamanaşımı süresi üzerinden kalan süreye göre süreç işlemeye devam eder. Tahsil zamanaşımını durduran hallerin kalktığı günü takip eden günden itibaren zamanaşımı kaldığı yerden işlemeye devam eder. Tahsil zamanaşımını durduran nedenler, AATUHK'nın 104. maddesinde düzenlenmiştir. Bu nedenler sırasıyla değerlendirilmeye alınmıştır.

#### **3.4.1. Kamu Borçlusunun Yabancı Memlekette Bulunması**

Tahsil zamanaşımı süresi durduran ilk hal, mükellefin yurt dışında bulunduğu sürelerdir. Tahsil zamanaşımının işlerlik kazanmasında öncelikle bir ön koşul olan tahakkuk eden bir vergi borcunun bulunması gereklidir. Mükellefin yurt dışında bulunduğu süreler dâhilinde vergi idaresi açısından o verginin tahsiline imkân olmadığı için, ülke dışında bulunulan süre zarfında zamanaşımı işlemeyecek, duracaktır.

#### **3.4.2. Kamu Borçlusunun Hileli İflas Etmesi**

Bir kamu borçlusunun iflası gerçekleştiğinde, borçlunun haczi mümkün olan bütün malları satılmakta, mallarının satış bedelinden borçlunun bütün borçları alacaklılara ödenmektedir. Hileli iflas ise, İcra ve İflas Kanunu 311. maddeye göre, *borçlunun alacaklılara zarara sokmak amacıyla ve özellikle kanunda sayılan fillerle mallarını bir başkasına kaçırmasıdır*. Devleti vergi kaybına uğratmaya yönelik hileli yollara başvurarak iflasını açıklayan mükellefin, hileli

<sup>7</sup> 3.4.1987 tarih ve E: 1986/3, K: 1987/1 sayılı kararı ile *tarh zamanaşımına uğramış alacağın ödeme emri ile talep edilemeyeceğine, dolayısıyla ödeme emrine karşı açılan davada tarh zamanaşımının re'sen inceleneceği ve zamanaşımının varlığı halinde ödeme emrinin iptal edileceği hükmüne varılmıştır.*

iflas ettiği ortaya çıkarıldığı döneme kadar tahsil zamanaşımı süresi duracaktır. Hileli iflas fiilleri nedeniyle tahsil zamanaşımı, alacaklı vergi idaresinin vergi yükümlüsüne karşı açmış olduğu iflas davasının Ticaret Mahkemesince karara bağlanması ve bu kararın ilanından (İİK md.166/2) itibaren durmaya başlar. İflas kapandığı ve ilan edildiği süreye kadar durmaya devam eder (İİK md. 166/3). İlanından sonra tahsil zamanaşımı işlemeye başlar.

### **3.4.3. Borçlu Hakkında Kovuşturma Yapılmasına İmkân Bulunmaması**

Medeni Kanun ve İcra ve İflas Kanunu'na göre iki farklı yasal zemine oturtulan terekenin tasfiyesi tahsil zamanaşımını durduran nedenler arasında sayılmaktadır. Terekenin tasfiyesi Medeni Kanun'un 632. maddesinde yer alan hükme göre yapılır. Aynı kanunun 612 ile 636. maddelerinde yazılı istisnai durumların<sup>8</sup> varlığı halinde uygulanacak hükümlerde Medeni Kanun değil İcra ve İflas Kanunu hükümlerinin uygulanacağı tanzim edilmiştir (Rüzgaresen & Erdem, 2012). Bu doğrultuda gerçekleştirilen terekenin tasfiyesi sürecinde tahsil zamanaşımının durabilmesi için borçlu hakkında kovuşturma yapılmasının imkânsız olması lazımdır.

VUK 12. maddesi uyarınca, mirasçılar ölenin vergi borçlarından dolayı miras hisseleri oranında sorumludurlar. Bu sorumluluk mirasın kabulü ile başlamaktadır. Mirası mirasçılardan hiçbirinin kabul etmemesi halinde ölenin vergi borcundan dolayı mirası reddeden bireylerin sorumluluğundan bahsedilemez. Terekenin tasfiyesi mirasın bütün mirasçılar tarafından ret edilmesi veya terekenin borca batık olması nedeniyle mirasın reddedilmiş sayılması sonucunda karşılaşılan bir durumdur. Mirasçılar veya ölenin alacaklılarının istemesi ile terekenin paraya çevrilmektedir. Tereke tasfiye edildiğinde kamu alacağı takip yollarından birisi ile takip edilemiyorsa tahsil zamanaşımı işlemeyecektir.

### **3.5. Tahsil Zamanaşımını Kesen Nedenler**

Vergi alacağını en kısa zamanda, en az maliyetle toplamak temel bir amaçtır. AATUHK'nda bu amacı gerçekleştirmeye yönelik yürürlüğe konulan bir kanundur. Vergi idaresinin vergi alacağına ilişkin zamanaşımı süresini durduran nedenlerden farklı olarak, kesen nedenler de düzenlenmiştir. Tahsil zamanaşımının kesilmesi, kesilme anına kadar işlemiş bulunan sürenin bütün sonuçlarını ortadan kaldırır. Kesilmenin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı başından başlayarak, beş yıllık zamanaşımı yeniden işlemeye başlar.

Vergi hukukunda zamanaşımını kesen haller her ne kadar hem tarh hem de tahsil zamanaşımında düzenlenmiş olmasına karşın, aslen düzenleniş kastı tahsil zamanaşımına yöneliktir. Bu şekilde tahsil zamanaşımını kesen hallerden birinin varlığı ile birlikte izleyen takvim yılının başından itibaren zamanaşımı süreci yeniden işlemeye başlamaktadır. Sonuçta vergi idaresinin vergi alacağına kavuşma ihtimali artmaktadır (Organ & Bozdoğan, 2012:180).

Tahsil zamanaşımının kesen nedenler, AATUHK'nın 103. maddesinde sayılmıştır. Bu madde kapsamında sayılmamakla birlikte uygulamada zamanaşımını kesen hallerin varlığı da ortaya çıkmaktadır. Tecil, zamanaşımını kesen nedenler arasında sayılmamıştır. Ancak, Öncel vd. (2004:140)'e göre kamu alacağının tecili için teminat verilmesi gerekli olduğundan ve bu

8 Mirasın en yakın mirasçılar tarafından açıkça reddedilmesi (MK 612. md) ile miras bırakanın borca batık olması (MK 636. md).

durumda teminat nedeniyle zamanaşımı kesileceğinden, tecil işlemleri de zamanaşımını dolaylı olarak kesecektir. Aynı şekilde bir vergi alacağın iflas masasına kaydettirilerek talep edilmesi ile birlikte zamanaşımı da kesilmektedir. Her ne kadar 6183 sayılı AATUHK'nın 103. maddesi kapsamı dışında yer alsada masaya kaydı yapılan vergi alacağında tahsil zamanaşımını kesen neden özel hukuk kuralı özelliğini taşımaktadır<sup>9</sup>. Ancak bir alacağın masaya kaydettirildiği tarihte zamanaşımına uğradığını ileri sürerek bu alacak kabul edilmeyebilir veya buna itiraz edilebilir (Berki, 1970:348). Bu görev iflas idaresine aittir. Dolayısıyla iflas masasını yönetmekle görevli olanlar, herhangi bir alacağın sıraya alınması için yapılan başvuruda bu alacağın zamanaşımına uğrayıp uğramadığını ayrıca incelemek zorundadır (Seviğ, 1998:352). Bu açıklamalarla birlikte asıl olarak AATUHK kapsamında tahsil zamanaşımını kesen nedenler incelenecektir.

### 3.5.1. Ödeme

Ödeme, tahsil zamanaşımını kesen hallerden biri olarak sayılmıştır. VUK 23. maddesinde ödemenin AATUHK 40 ve 41. maddelerinde yazılı esaslar dairesinde gerçekleştirilmesi gerektiği, ancak bu yolla yapılacak ödemenin kanuna uygun rızaen yapılan ödeme sayılacağı düzenlenmiştir. AATUHK 40. madde uyarınca yapılacak ödeme, alacaklı tahsil dairesinin yetkili ve sorumlu memurları tarafından kesilecek makbuz ile yapılacaktır. Tahsil zamanaşımı da ödemenin yapılması karşılığında düzenlenen makbuzun üzerinde gösterilen tarihte kesilmiş olacaktır.

Ödemenin hususi ödeme şekilleri<sup>10</sup> ile yapılması da mümkündür. Hususi ödeme şekilleri ile yapılan ödemelerde vade tarihine ilişkin düzenlemelere de AATUHK 44. maddesinde yer verilmiştir. Bu şekilde yapılması halinde; çekin tahsil dairesine veya bankaya verildiği, paranın bankaya veya postaneye yatırıldığı, banka kartı, kredi kartı ve benzeri kartlar ile yapılan ödemelerde işlemin kartla yapıldığı, münakale emri üzerine paranın tahsil dairesi hesabına geçtiği gün ödeme yapılmış sayılacağından, zamanaşımı da o gün kesilmiş sayılır. Çek veya münakale emrinin veya banka kartı, kredi kartı ve benzeri kartlar ile yapılan ödemenin herhangi bir sebeple tediye edilmemesi halinde amme alacaklısının borçluya karşı rücu hakkı saklı olduğundan (AATUHK md. 42/2) bu hallerde zamanaşımının kesilmesinden söz edilemeyeceği açık bir gerçektir. Diğer yandan, bazı amme alacaklarının hususi kanunlarında makbuz verilmesinden başka şekillerde ödenmesi halinde de kanuna uygun ödeme bahis konusudur (AATUHK md. 40).

9 Borçlar Kanunu'nun 154/2. maddesi hükmü uyarınca alacak hakkının iflas masasına kaydı zamanaşımını kesmektedir.

10 Özel ödeme şekilleri AATUHK 41. maddesinde şu şekilde sıralanmıştır:

1. Çizgili çek kullanmak suretiyle ödeme,
2. Mükellef hesabından aynı bankadaki ilgili vergi dairesi veya Merkez Bankası hesabına münakale suretiyle,
3. Vergi dairelerinin veya Merkez Bankasının hesabı bulunan bankalara bu daireler hesabına ödeme suretiyle,
4. Postaneler vasıta kılınmak suretiyle,
5. Banka kartı, kredi kartı ve benzeri kartlar kullanılmak suretiyle,

### 3.5.2. Haciz Tatbiki

Borçlunun menkul, gayrimenkul malları ile alacak ve haklarına haciz tatbik edilmesi halinde de zamaşaşımı kesilir (AATUHK md. 64, 77, 78, 79, 88). Sözü edilen haciz tatbiki ile ihtiyati haciz değil, muaccel hale gelmiş amme alacaklarına yönelik haciz işlemleri kastedilmektedir. Bağımsız Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde de belirtildiği üzere, teminat; amme alacağını güvence altına almak üzere VUK ile AATUHK'nda belirtilen hallerde alınır. Kısacası, teminatların hacze dayanılarak kabul edilmesi hali ile tahsil zamaşaşımının kesilmesi nedenleri arasında sayılan haciz tatbiki zamaşaşımı açısından aynı hukuki sonucu doğurmamaktadır. Gösterilen teminatın tahsil dairesince kabul edilmesi işlemi; bazı hallerde haciz tatbiki, bazı hallerde gösterilen teminatın fiilen alınarak tahsil dairesinde saklanması gibi şekillerde görülür.

Tahsil zamaşaşımı, tahakkuk etmiş amme alacağı için kanunlarda düzenlenen ödeme süresinin son günü olan vadeye göre hesaplanıp, kesilmektedir. Teminat ise amme alacağını güvence altına almaya yönelik önlemler arasında sayılmakta ve henüz tahakkuku gerçekleşmemiş alacağa ilişkin yapılmaktadır. Bu nedenledir ki, teminat hacizleri ile zamaşaşımı kesilmeyecektir. Bir amme alacağının korunmasına yönelik bir tedbirle zamaşaşımı kesilmez.

### 3.5.3. Cebren Tahsil ve Takip Muameleleri Sonucunda Yapılan Her Çeşit Tahsilat

Cebren tahsil ancak vergi mükellefi tarafından vergi kanunlarında gösterilen vergi borçlarının, vadelerinde ödenmemesi karşısında uygulanan bir yoldur. Cebren tahsile ilişkin hükümlere AATUHK 54. maddesinde yer verilmiştir. Bu madde cebren tahsilinin ne şekillerde<sup>11</sup> gerçekleşeceğini yasal zeminidir. Cebren tahsil şeklindeki yapılan her çeşit tahsilat ve AATUHK 74. maddeye dayanılarak satılmak suretiyle paraya çevrilen her türlü mallardan sağlanan ve cebre dayanan her türlü tahsilat da zamaşaşımını kesen haller arasında yer almaktadır. Ayrıca takip muameleleri olan teminatın paraya çevrilmesi suretiyle yapılan (kefilin takibi suretiyle yapılan tahsilat dâhil) tahsilat ile borçlunun iflasını istemek suretiyle yapılan tahsilat da zamaşaşımı kesen haller kapsamındadır.

### 3.5.4. Ödeme Emri Tebliği

Ödeme emrinin tebliğine ilişkin hükümlere AATUHK 55. maddede yer verilmiştir. Bu madde uyarınca, *amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir "ödeme emri" ile tebliğ olunur*. Ödeme emrinin tebliğ edilmesi ile zamaşaşımı kesilmiş olur. Mükellefin birden fazla borcunun olması halinde, hangi borca ilişkin ödeme emri tebliğ edilmiş ise o borç ile ilgili zamaşaşımı kesilir. Bu açıklamaya örnek olarak Danıştay 4. Daire, 23.9.1974 tarih ve E. 1973/5999, K. 1974/3187 sayılı "*diğer borçlara ilişkin ödeme emri tebliğ edilmemiş ise bu borç için zamaşaşımının kesilmesi söz konusu olmayacaktır*" kararı gösterilebilir. Ödeme emrinin tebliğ sonucu haciz varakasının düzenlenmesi ve cebri tahsil işleminin başlaması aşamasına geçilir. Bununla birlikte iflas yoluyla takipte İcra ve İflas Kanunu'nun 155. maddesine göre amme borçlusunun merkezi

<sup>11</sup> Cebren tahsil aşığıdaki şekillerden herhangi birinin tatbiki suretiyle yapılır (AATUHK madde 54):

1. Amme borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi,
2. Amme borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi,
3. Gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmesi.

işlemlerinin bulunduğu icra dairesince düzenlenen ödeme emrinin de tahsil zamanasını keseceği yargı kararlarından<sup>12</sup> anlaşılmaktadır.

### 3.5.5. Mal Bildirim, Edinme ve Artışlarının Bildirilmesi

Kamu alacağının tahsili için düzenlenen ödeme emri ile borcun yedi gün içinde ödenmesi veya mal bildiriminde bulunulması hususu tebliğ edilir. Mal bildirimini cebren tahsil için bir ön hazırlık işlemidir. 09.02.1957 tarih ve 266 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliğinde mal bildirimini; *“kamu borçlusunun, kamu alacağını karşılayacak miktarda, gerek kendi elindeki, gerekse üçüncü kişiler elindeki menkul ve gayrimenkul malları ile alacak ve haklarının nev'inin mahiyetinin ve miktarının veya malı olmadığını ve yaşayış tarzına göre geçim kaynakları ile buna nazaran borcunu ne şekilde ödeyebileceğinin tahsil dairesine yazılı veya şifahi olarak bildirilmesi”* şeklinde ifade edilmiştir.

Kamu borçlusu borcuna yetecek kadar mal bildiriminde bulunmalıdır. Bildirilen malların kamu borcunu karşılayıp karşılayamayacağı tahsil dairesince takdir edilir. Tahsil zamanasını kesen bir neden olarak mal bildirimine AATUHK 61. maddede ele alınmıştır. Sözü geçen madde doğrultusunda, *“mal bildiriminde malı olmadığını gösteren veya borca yetecek kadar mal göstermemiş olanlar, sonradan edindikleri mal ve gelirlerindeki artışları, edinme veya artış tarihinden itibaren on beş gün içinde tahsil dairesine bildirmekle yükümlüdürler”*. Özetle, vergi mükellefinin mal edinme ve mal artmaları halinde yapmak zorunda olduğu yeni bildirimler, zamanasını süresinin kesilmesine yol açacaktır.

### 3.5.6. Belli Kişilere veya Bunlar Tarafından Yapılan Tatbikler

AATUHK'nın 57. maddesinde tanzim edilen kefil ve yabancı şahıs veya kurumlar mümessillerini takibe ilişkin haller zamanasını kesilmesi sonucunu doğurmaktadır. Kefil ve yabancı şahıs veya kurumların mümessilleri bu kanun hükümlerine göre ve aynen asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip olunur. Söz konusu maddeden açıkça anlaşıldığı üzere bu kapsamda yer alan işlemleri yapan kefil, yabancı şahıs ve kurumların ödemelerine ilişkin işlemler de AATUHK 40 ve 41. maddeleri ile cebren tahsile ilişkin 54 ve takip eden maddeleri uyarınca değerlendirilecektir. Bu doğrultuda söz konusu kişilerce yapılan her türlü tahsilatta, haciz tatbiki ve ödeme emri tebliği ve bu kişilerin mal bildiriminde bulunmaları ve mal edinme ve artmalarını da bildirmeleri de tahsil zamanasını kesecektir.

### 3.5.7. Kaza Mercilerince Bozma Kararı Verilmesi

Vergi yargısında kaza mercileri olarak Bölge İdare Mahkemesi ile Danıştay yer almaktadır. Kaza mercilerince ihtilafı amme alacaklarına ilişkin bozma kararı verilmesi de zamanasını kesen nedenler arasında sayılmıştır. Bozma kararının, borçluya veya temsilcilerine

12 Bu kararlara bir örnek olarak Danıştay, 12. Daire, 23.12.1965 tarih ve E. 1965/156, K. 1965/1630 sayılı aşağıdaki karar gösterilebilir. *“Amme alacağının tahsili için yükümlüye ödeme emrinin tebliğiyle süre aşımının kesilmesi bulunacağı Hk. - 1953 yılında Ziraat Bankası tarafından Maliye'ye devredilen amme alacağı hakkında 1.1.1954 tarihinde işleme başlanan süre aşımı, 1958 yılında borçluya tebliğ olunan ödeme emriyle kesilmiş olduğuna ve böylece 1.1.1959 tarihinden itibaren yeniden 5 yıllık tahsil süresi doğduğuna ilişkin itiraz komisyonu kararında mevzuata aykırılık görülmediğinden davanın reddine karar verilmiştir.”*

de tebliğ edilmesi ile birlikte zamanaşımı kesilmiş sayılacaktır ve zamanaşımı başlangıcı yeni vade gününün rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılının ilk günü olacaktır.

### 3.5.8. Amme Alacağıın Teminata Bağlanması

Amme alacağıın teminata bağlanması halinde de zamanaşımı kesilmektedir. Zamanaşımının kesilmiş sayılması için kamu borçlusu tarafından gösterilen teminatın, tahsil dairelerince kabulü şarttır. Amme alacağına ilişkin teminat gösterilmesi ile birlikte gösterilen teminatların, teminatın nev'ine göre; ya haciz tatbiki veya fiilen amme borçlusundan alınarak vezne veya kasada saklanması veya şahsi kefalette olduğu gibi kefilin ya da kefillerin kabul edilmesi ve bunlara dair hukuki işlemlerin tamamlanması suretiyle amme alacağıın güvence altına alınması da gereklidir. Kamu alacağıın teminata bağlanması halinde, tahsil zamanaşımının başlangıcı takvim yılını takip eden takvim yılının ilk günü olacaktır.

Üzerinde durulması gereken konulardan biri de teminatın hangi hallerde kalkmış sayılacağıdır. AATUHK 103. maddesinde amme alacağıın teminata bağlanması halinde zamanaşımının kesileceği belirtilmekle birlikte kanunda teminatın kalkmış sayılacağı hallerle ilişkin açık bir hüküm bulunmamaktadır. Uygulamada ise alınan teminatın mahiyetine ve buna uygulanan işlemin şekline göre karar verildiği görülmektedir. Teminat şartlı ve bir süreye bağlı ise, şartın kalkması veya sürenin dolması ile teminata kalkmış sayılacaktır. Nakit, bono, milli esham ve tahvilat gibi tahsil idaresince fiilen teslim alınmak suretiyle vezne veya kasada saklanan teminatlar ise amme borçlusuna tahsil dairesince iade edildiği tarihte kalkmış olur.

Haciz tutanağına ve haciz bildirimlerine dayanılarak alınan ya da kabul edilen teminatlar tahsil dairesince rızaen çözülmeyeceği yani teminatın serbest bırakıldığı amme borçlusuna ve tapu idaresi ile gemi sicillerinin tutulduğu daireye bildirilmedikçe, teminat kendiliğinden kalkmaz. Teminatın paraya çevrilmesi halinde de teminatın kalkacağı, Danıştay 7. Daire E. 1976/690, K.1977/305 sayılı<sup>13</sup> karardan anlaşılmaktadır.

### 3.5.9. Kaza Mercilerince İcranın Tehiri Kararı

Vergi yargısında görevli ve yetkili mahkemeler olan vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay tarafınca icranın tehirine yani yürütmenin durdurulmasına ilişkin verilen kararlar tahsil zamanaşımının kesilmesine yol açar. İcranın tehiri kararlarının mükellefe tebliğ edilmesi ile tahsil zamanaşımı kesilmektedir. Burada zamanaşımı başlangıcı durma süresinin sona erdiği tarihin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılının ilk günüdür.

### 3.5.10. Amme İdarelerinin Aralarındaki Borcun Ödenmesine İlişkin Müracaat

Amme idarelerinin kendi aralarındaki kamu alacakları da zamanaşımı süresine tabidir. İki amme idaresinin arasındaki mevcut borç için, bu ilişkide alacaklı amme idaresinin borçlu konumdaki amme idaresine borcun ödenmesi için yazılı başvurusu tahsil zamanaşımını kesen

13 “Dava konusu olayda, 13.05.1957 gün ve 1320 sayılı ve 15.4.1957 gün ve 780 sayılı beyannameler kapsamı eşyaya ait gümrük vergi ve resimleri teminata bağlandığından, yukarıda sözü edilen 103.üncü madde uyarınca, teminatın kalkmadığı sürece zamanaşımının işlemeyeceği tabiidir. Süresiz olarak verildiği ihtilaftız bulunan teminat mektuplarının mevzuatta aksine düzenleyici bir hüküm yer almadıkça zamanaşımına uğraması söz konusu olmadığından teminat mektuplarının konusu olan borcun ödenmesi yolunda davacı Bankaya yapılan bildiri kamu alacağıın muacceliyet kespetmesine neden olamaz”.

haller arasında sayılır. Alacaklı amme idaresi alacağına karşın borçlu konumdaki amme idaresinin mallarını haciz etme imkânı olmadığından, borçlu kamu idaresine müracaat yazısının ulaşması ile zamanaşımı kesilecektir.

### 3.5.11. Amme Alacağının Özel Kanunlara Göre Ödenmesine İlişkin Müracaat

Tahsil zamanaşımını kesen son durum ise, amme alacaklarının yeniden yapılandırılmasına ilişkin özel kanunlar gereğince borçların yeniden vadelenendirilmesi talebi ile vergi borçlusu olanlarca müracaatta bulunulması ve/veya borçların ödeme planına bağlanmasıdır. Özel kanunlar gereği borçlarını yapılandırmak isteyen mükelleflerin, bu haklarını kötüye kullanmalarını önlemek için, müracaatta bulunulması ile tahsil zamanaşımının kesileceğine ilişkin düzenleme yapılmıştır. Bu gerekçe ile amme alacağını özel kanunlara göre ödemek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması zamanaşımını kesecektir.

### 3.6. Tahsil Zamanaşımının Sonuçları

Herhangi bir kamu alacağının, tahsil edilebilir niteliğe haiz olabilmesi için öncelikle tarh zamanaşımı süresi içinde tahakkuk ettirilmesi gerekir. Tahakkuk eden alacağın vadeyi izleyen takvim yılından başlamak üzere beş yıl içinde tahsil edil(e)memesi durumunda, kamu alacağının varlığı kendiliğinden sona ermektedir. Tahsil zamanaşımı süresinin dolmasıyla varlığı sona eren alacağın kendisi olmayıp, ortadan kalkan vergi idaresinin alacak üzerindeki tahsil yetkisidir. Tarh zamanaşımında olduğu tahsil zamanaşımı da yargı organlarınca kendiliğinden dikkate alınmaktadır. Tahsil zamanaşımının en önemli iki sonucu; vergi alacağının ortadan kalkması ile zamanaşımının re'sen dikkate alınmasıdır.

#### 3.6.1. Vergi Alacağının Ortadan Kalkması

Vergi alacağı, vadeyi izleyen takvim yılı başından itibaren beş yıllık süre içinde tahsil edilmezse AATUHK 102. maddesine göre, hiç bir vergilendirme işlemine ve talebe gerek duyulmaksızın zamanaşımı yoluyla ortadan kalkacaktır. Tahsil zamanaşımına uğrayan vergi alacağı, tabii borç halinde gelmektedir. Bu aşamadan sonra mükellef ancak kendi rızası ile ödemeyi isterse borç tahsil edilebilecektir (Bilici, 2006:117). Vergi alacağı her iki zamanaşımı çeşidinde de nihai olarak zamanaşımına uğramaktadır. Zamanaşımına uğramakla her iki zamanaşımı çeşidi içinde vergi alacağı ortadan kalkmakla birlikte, geçirilen aşamalar açısından farklılık göstermektedir. *Tarh zamanaşımında* henüz tahakkuku gerçekleşmeyen, yani kesinleşmeyen bir alacak söz konusu iken; *tahsil zamanaşımında* tahakkuk aşaması kesinleşmiş yani tahsil edilebilir nitelikte olan bir vergi alacağının sona ermesi durumu geçerlidir. Daha önce de ifade edildiği üzere, vergi alacağı varlığını korumaya devam etmekte, yalnızca vergi idaresinin bu alacak üzerinde talep ve tahsil etmesi son bulmaktadır. Zamanaşımı süresi dolduktan sonra mükelleflerin kendi rızaları ile alacağı ödeme yollarının açık olması, vergi alacağının zamanaşımı dolması ile varlığını koruduğuna delildir. Ancak burada kendi rızası ile ödemiş olduğunun kabul edilebilmesi için, mükellefin borcunun zamanaşımına uğradığını bilmesi bir zorunluluktur.

Öte yandan tahsil zamanaşımı süresi dolduktan sonra vergi idaresinin vergi alacağını talep etme yetkisi ortadan kalkmış olduğundan artık vergi borçlusuna ödeme emrinin



gönderilmeyeceğini Danıştay'da kabul etmektedir<sup>14</sup>. Kamu alacağına aslı zamanaşımına uğrayınca, buna bağlı fer'i alacaklar da zamanaşımına uğrar<sup>15</sup>.

### 3.6.2. Zamanaşımının Re'sen Dikkate Alınması

Vergi hukukunun zaman bakımından uygulanmasına işlerlik kazandıran zamanaşımı, kamu hukuku alanına özgü bir kavramdır. Bu nedenle yargı organlarıncı yapılan incelemelerde zamanaşımının sona erip ermediği hâkim tarafından re'sen dikkate alınmaktadır. Vergi hukukunda zamanaşımı her ne kadar özel hukuktaki itiraza benzerlik gösterse de, özel hukuktan farklı olarak hak düşürücü sürelerin sonuçları kendiliğinden meydana gelmektedir. Tarh ve tahsil zamanaşımının her ikisi de yargı organlarıncı re'sen dikkate alınır.

## 4. Vergi İdaresince Zamanaşımını Önlemeye Yönelik Yapılan Ödemeler

Vergi borçlarına ilişkin ödemeler, AATUHK 40 ve 41. maddelerinde yazılı esaslara göre yapılır. Ödemenin kim tarafından yapılması gerektiğine ait açık bir düzenleme olmamakla birlikte, mükellefin kendi veya yetki verdiği kişi tarafından yapılması gerektiği anlamı çıkartılmaktadır. Ödeme AATUHK 40. maddesi kapsamında gerçekleşikten sonra, alacaklı tahsil dairesinde yetkili ve sorumlu memurlar tarafından makbuz kesilecektir. Makbuzun tarihi, ödemenin yapıldığı tarihi göstereceğinden, zamanaşımı o tarihte kesilmiş sayılacaktır.

Ödeme özel ödeme şekilleri uyarınca yapılması halinde AATUHK 41. madde hükmü uygulanacaktır. Bu maddeye göre; "çekin tahsil dairesine verildiği; paranın bankaya yatırıldığı; münakale emri üzerine paranın tahsil dairesi hesabına geçtiği gün ödeme yapılmış sayılacağından, zamanaşımı da o gün kesilmiş sayılır". Ancak ilgili kanunun 42/2 maddesinde "çek veya münakale emrinin veya banka kartı, kredi kartı ve benzeri kartlar ile yapılan ödemenin herhangi bir nedenle tediye edilmemesi halinde amme alacaklısının borçluya karşı rücu hakkı saklı olduğundan bu hallerde zamanaşımının kesilmesinden söz edilemeyeceği" açık bir şekilde düzenlenmiştir. Diğer yandan AATUHK 40. maddesine göre, bazı amme alacaklarının hususi kanunlarında makbuz verilmesinden başka şekillerde ödenmesine izin verilmişse, bu ödemelerde kanuna uygun olduğu kabul edilmiştir.

Tahsil zamanaşımını kesen nedenler arasında sayılan ödeme konusunda, uygulamada vergi idarelerince farklı bir yol izlendiği görülmektedir. Vergi dairesince borçlu mükellefin bilinen adresinin tespit edilememesi ve gerekli tahsilatın yapılamaması halinde, zamanaşımı süresinin son günlerinde vergi dairesinin memur, şef, müdür yardımcısı ve müdürü tarafından cüz'i bir ödeme yapıp tahsil zamanaşımını kesilmektedir. Hakkında muvazaalı yolla ödeme yapıp zamanaşımını kesilen mükellefin, söz konusu ödemenin kendi tarafından yapılmadığını ispat etmesi gereklidir.

Hayatın doğal akışı yönünden durum irdelenecek olursa, bir mükellefin zamanaşımı süresinin bitmesine az bir zaman kalarak cüz'i ödemede bulunarak zamanaşımının kesilmesine yol açması mümkün görünmemektedir. Çünkü tahsil zamanaşımının dolması ile vergi alacağı varlığını korumaya devam etmekte, yalnızca vergi idaresinin o alacağa ilişkin talep ve takip

14 Danıştay, 9. Daire, 26.6.1971 tarih ve E. 1970/2476, K. 1971/1765 sayılı Karar.

15 Danıştay, 7 Daire, 14.10.1967 tarih ve E. 1967/183, K. 1967/2291 sayılı Karar.

imkânı son bulmaktadır. Bu nedenle vergi borcunu ödemek isteyen mükellef kendi rızası ile zamanaşımı sona erdikten sonra da vergiyi ödeyebilir. Zamanaşımının bitmesine yakın bir sürede mükellefçe cüz’i ödemede bulunulması olası değildir.

VUK 3. maddesinde, “*vergilelendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*” ibaresine yer verilmiştir. Mükellefin vergi borcuna ilişkin yapılan bu ödemenin kendisince yapılmadığını ispat külfeti vardır. Yargı mercilerine açılan davada işlemin hukuka aykırı olduğu konusunda deliller sunması gerekecektir. Mükellefin kendi rızası ile gerçekleştirilen ödemelerde, ödemenin yapıldığına ilişkin mükellefe makbuz kesilmektedir. AATUHK Ödemenin ispatı başlıklı 46. maddesine göre; yetkili ve sorumlu memur tarafından verilen makbuzlar, tahsil daireleri, bankalar veya postaneler tarafından vergi cüzdanlarına yazılarak, imzalanıp mühürlenene tahsile ait kayıtlarla yapılabilir. Ayrıca AATUHK 42/2. maddesine göre mükellefin banka hesabından aynı bankadaki vergi dairesi hesabına veya Merkez Bankası hesabına para aktararak ödeme yapılabilir. Görüldüğü üzere mükelleflerin ödemeleri yasa ile belli şekillere dayandırılmıştır. Uygulamada makbuzlarda, mükellefin imza alanı bulunmaması ödemenin mükellefçe gerçekleştirilmediğini ispatlamada güçlükler doğurabilir.

Zamanaşımını önlemek amacıyla yapılan ödemelerin hukuken zamanaşımını kesip kesmeyeceği tartışmalı konulardan biridir. Arslan (2008)’e göre büyük meblağa balığ olan bir borca karşılık küçük bir ödemenin yapılması muvazaa olarak kabul edilmeli ve zamanaşımının kesilmemesi gereklidir. Danıştay. 7. Dairesi’nin E.2003/924, K. 2005/3145 sayılı bir kararında; “*ilgili tarafından mahsup isteminde bulunulmamış olunmasına karşın, salt zamanaşımını kesmek amacıyla alacaklı tahsil dairesince re’sen yapılan mahsup işleminin, işlemekte olan zamanaşımını kesmeyeceğine*” hükmedilmiştir. Nihayet, Danıştay 3. Dairenin 25.09.2012 tarih ve E. 2010/4340, K. 2012/3047 sayılı kararı ile “*Zamanaşımı süresinin dolmasından önce yapılan cüz’i tutardaki ödemelerin mükellefler tarafından yapıldığının kabulünün ticari icaplara uygun düşmediği, söz konusu ödeme nedeniyle tahsil zamanaşımı süresinin kesildiğinden bahsedilmesine olanak bulunmadığı*” şeklinde karar vermiştir. Bu karar öteden beri savunduğumuz ve doğru olduğunu düşündüğümüz doğrultudadır. Bundan böyle vergi dairelerinin de bu şekilde hareket etmeleri kaçınılmaz olacaktır.

Vergi dairelerince tahsil zamanaşımını kesmek amacıyla yapılan cüz’i ödemelerin mükellef, borçlular ve bunların kanuni temsilcileri açısından hüküm doğurmasını temin etme gerekçesi ile 08.11.2012 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına bir kanun teklifi sunulmuştur. Kanun teklifi AATUHK 103. maddesine ilave edilmesi öngörülen fıkraya<sup>16</sup> ilişkindir. Mevzuatta bu yönde bir değişiklik gerekip gerekmediği ise başka bir tartışma alanını ortaya çıkarmıştır. Bu işlemlerin yol açtığı hukuki sorunların çözümü için yeni bir yasal düzenlemeye ihtiyaç olmadığı, sadece mevcut yasal düzenlemelerin uygulanabilirliğinin artırılması gerektiği ifade edilebilir. Muvazaalı işlemlere yönelik mevzuatta düzenlemeler bulunmaktadır. Bahsi geçen işlemlerin kaynağı hukuki boşluk değil, uygulama alanında çıkan sorunlardır. Vergi idaresinde iç denetimin etkinliğinin artırılması ile bu tür muvazaalı

16 “*Zamanaşımını kesmek kaygısı ile yapıldığı ciddi şüphe uyandıran işlemler ile toplam borcun yüzde ikisini kapsayan ödemeler maddenin istisnasıdır, zaman aşımını kesmez. Söz konusu muvazaalı işlemi tesis eden tahsil dairesi yetkili müdürü ve işlemi tesis eden görevli memur Türk Ceza Kanununun ilgili hükümlerince cezalandırılır*” şeklindeki fıkranın ilave edilmesi öngörülmüştür.

önlemlerin önüne geçilebilir. Danıştay'ın son kararı doğrultusunda artık vergi idarelerince yapılan bu işlemlerin önünün kesileceği söylenebilir.

Tartışmalı konulardan bir diğeri de, mükelleflerin rızasına dayanmaksızın vergi dairesindeki memurlarca yapılan ödemeler dolayısıyla memurların bir sorumluluğu olup olmayacağıdır. Coşkun Karadağ (2012)'e göre bu durumun ilk bakışta iradi temsile benzetilmesi olasıdır. Ancak iradi temsil yetkisinin, iradi temsilci ile mükellef arasında yapılan sözleşmeye dayanması ve bu sözleşmenin kurulmasının tamamen mükellefin rızasına bağlı olması sebebiyle iradi temsile benzetmek yerinde olmayacaktır. Organ ve Bozdoğan'a göre (2012:181-182), AATUHK'da kanuna uygun ödeme sayılması için mükellefçe rızaen ödemenin yapılması gerektiği, vergi dairesindeki memurlarca yapılan ödemenin yetkinin kötüye kullanımı olarak değerlendirilip, ilgili kamu görevlisi açısından adli ve idari bir suç açığa çıkaracağı ifade edilmiştir.

Devletin alacaklarını tahsil ile görevli memurların bu alacakları zamanında takip etmeyerek zaman aşımına uğratmaları suçtur. 5018 sayılı Kamu Yönetimi ve Kontrol yasasının 71. maddesinin birinci fıkrasında kamu zararının tanımına yer verilmiştir. Buna göre kamu zararı, “*kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır*”. Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 5/1. maddesinde (2006) kamu zararının ortaya çıkması halinde sorumluluğa ilişkin hükümler ele alınmıştır. Buna göre; “*kamu görevlileri; kamu kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, yönetilmesinden, kullanılmasından, korunmasından, kötüye kullanılmaması ve her an hizmete hazır bulundurulması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludurlar*”. Memurun ihmali nedeniyle uğranılan zarar memurdan tahsil edilebileceği gibi, memur aleyhinde disiplin soruşturması ve ceza davaları da açılabilir. Kamu görevlisinin bu işlemi; keyfi muamele, görevi ihmal ve kötüye kullanma suçu kapsamında değerlendirilmesi muhtemel suçlar arasında yer alacaktır. Kamu zararına neden olan kamu görevlilerinden bu alacaklar çeşitli şekillerle<sup>17</sup> tahsil edilmektedir.

Zamanaşımı süresinin bitmesine yakın vergi dairelerince yapılan cüz'i ödemelerin altında yatan gerekçelerden biri de kamu zararının ortaya çıkmasına engel olmaktır. Bununla birlikte kamu görevlilerinin görevlerini yerine getirirken bu yetkilerini kötüye kullanmamaları lazımdır. Bu noktadan hareketle mevzuatta ödemeye ilişkin açık bir ifade yer almasa da vergi dairelerince zamanaşımını önlemek için yapılan bu ödemeler kanuna aykırı yollardan tahsil işlemlerinin gerçekleştirilmesidir. Ayrıca Coşkun Karadağ'a (2012:1048) göre vergi dairelerince yapılan bu işlemlerin mükelleflerin özel işlerini yapma suçu kapsamında değerlendirilmesi de mümkündür. VUK'nun 6. maddesine göre vergi idaresi memurları mükelleflerin vergi işlerini ücretsiz bile olsa yapamazlar. Bununla birlikte VUK'nun 363 maddesine göre 6. maddeye

17 Kamu zararından doğan alacaklar, sorumlulardan ve/veya ilgililerden, zararın oluştuğu tarihten itibaren ilgili mevzuatına göre hesaplanacak faiziyle birlikte tahsil edilir. Tespit edilen kamu zararları şu şekillerde tahsil edilir (Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2006, madde 12):

- Rızaen ve sulh yolu ile ödeme,
- 22/4/1926 tarihli ve 818 sayılı Borçlar Kanunu hükümlerine göre takas yapılması,
- 2004 sayılı Kanun hükümleri uygulanması

aykırı davrananlar hakkında Türk Ceza Kanunu'nun 257. maddesine göre<sup>18</sup> görevi kötüye kullanmaktan dava açılır. Burada ise başka bir ispat güçlüğü ile karşılaşılmaktadır. Vergi dairesince yapılan ödemelerde ödemeye ilişkin makbuz mükellefin dosyasına eklenmektedir. Ancak makbuzda ödemeyi yapan kişiye ilişkin bilgi olmadığı için, ödemeyi yapan memurun kimlik bilgilerine ulaşılamayacak ve ispatı zorlaşacaktır.

Vergi idaresince muvazaalı olarak yapılan bu cüz'i ödemeler konusunda, olaya işlemi gerçekleştiren vergi dairesinde görevli memurlar açısından irdelendiğinde, sözü edilen görevli memurların ikilem yaşadıkları görülmektedir. Bir yandan herhangi bir vergi alacağının tahsil zamanaşımına maruz kalması ve ortaya çıkan kamu zararından dolayı ortaya çıkan sorumluluklar ile yaptırımları; diğer yandan VUK 6. maddesinde sayılan yasaklı fiillerin yapılması ile yaptırımları. Her iki durumda da Türk Ceza Kanunu'nun 257'nci maddesi çerçevesinde sorumlu olacaktır. Bununla beraber, aralarında kıyaslama yapıldığında birinci halde daha az yaptırımla karşılaşacağı görülmektedir. Görevli memurun ödeme yapmayarak zamanaşımını engellememesi halinde, amme alacağının tahsil ve takibinde görevini gereğince yerine getirmemesinden dolayı maddenin ihmali davranışla işlenen ve daha az cezayı gerektiren suçü düzenleyen ikinci fıkrası hükümleri uygulanacaktır. Diğer taraftan görevli memurun ödeme yapması ve borçlunun da şikâyeti halinde ise daha ağır cezayı gerektiren ilk fıkra hükümleri uygulanacaktır. Mükellefin şikâyetine bağlı olan ikinci durumda mükellefin vergi borcunu rızaen yatırmadığının ispat külfeti kendisine aittir. Konunun yargıya intikal etmesi durumunda her ne kadar ispatı şeklen mümkün olmasa da iddiasını kuvvetlendirmek için kullanabileceği argümanlar söz konusu olabilir. Organ & Bozdoğan (2012) çalışmalarında buna ilişkin açıklamalar getirmiştir. Örneğin günümüzde e-devlet uygulamaları çerçevesinde ödemelerin internet üzerinden yapılması mümkündür. Bu yolla vergi dairelerindeki görevlilerce ödeme yapıldığı IP numaralarından hareketle ortaya konabilir. Ayrıca normal şartlarda makbuzun mükellefin vergi dairesindeki dosyasında değil, mükellefte bulunması gerekliliği de bir iddiayı kuvvetlendirici bir delil olarak sunulabilir.

Hukuk devleti ilkesi vergi idaresince yapılan tüm işlemlerin hukuk kuralları doğrultusunda gerçekleştirilmesi ve kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin ihlal edilmemesi gereklidir. Vergi dairelerince kamu zararına sebep olmama saiki ile yapılırsa dahi kanunlara aykırı olan bu ödeme şekli ile gerçekleştirilmesi işlemi hukuka uygun bir hale sokmamaktadır. Bu nedenle Danıştay'ın kararından da hareketle vergi dairelerinin bu tür muvazaalı işlemlere başvurmamaları kanuni idare ilkesi uyarınca bir zorunluluktur. Vergi dairelerinin bu doğrultuda hareket etmemeleri çeşitli sakıncaları doğurmaya devam edecektir. İlk olarak, cüz'i yapılan ödemeler ile tahsil zamanaşımı kesilecek ve uzun zamandır takip edilen bir vergiye ait zamanın yeniden uzatılması vergi dairesinin tahsilat oranının düşmesine neden olacaktır. İkinci olarak, cebinden para yatırarak zamanaşımı süresini uzatan yetkili kendisinden sonraki süreçte görev alacak yöneticiye riski aktarmaktadır. Yönetici o dönemlerde zamanaşımı riskinden

18 TCK madde 257'e göre görevi kötüye kullanma şu şekilde düzenlenmiştir:

1. Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir "menfaat" sağlayan kamu görevlisi, "altı aydan iki yıla kadar" hapis cezası ile cezalandırılır.
2. Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerini yapmakta ihmali veya gecikme göstererek, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, "üç aydan bir yıla" kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

kurtulmakta ancak sonraki yöneticiler adresi bilinmeyen ve bulunamayan mükellefin dosyasını takipte sıkıntı yaşayacak muhtemelen o da aynı yöntemi deneyecek ve alacak sürüncemede kalmaya devam edecektir.

Özetle tahsil zamanaşımı süresi AATUHK’nda öngörülen bir haktır. Vergi idaresince mükellefin takibine ilişkin tüm işlemler yapılmasına karşın mükellefin adresi tespit edilememiş, dolayısıyla mükellefle irtibat kurulamadığından ve tahsilat gerçekleştirilememişse dosya tekâmül ettikten sonra zamanaşımı kaçınılmaz olacaktır. Böylece devletin alacağı gibi görünen ancak tahsil imkânı olmayan vergi ortadan kalkmış olacak hem de vergi dairesi sürüncemede olan bir dosyadan kurtulmuş olacaktır.

## **5. Sonuç**

Devlet ve devletin yetkili kıldığı kamu tüzel kişileri, devletin temel finansman kaynağı olan vergilerin takip ve tahsiline yönelik görev ve yetkilerini ifa ederken, kanuni idare ilkesi gereğince kanunlarla düzenlenen kurallara uygun hareket etmek zorundadırlar. Vergi sadece mali amacı olan vergi hasılatını artırmak değil, ekonomik, sosyal ve siyasi amaçları da içinde barındıran çok boyutlu bir olgudur. Devletin vergilendirme yetkisi, kanunların kendisine tanıdığı sürelerle sınırlıdır. Devletin vergi alacağını talep hakkını süresi içerisinde kullanmaması hem devletin hem de vergi yükümlülerinin çıkarlarına aykırı düştüğü gibi, bazı prensiplerinin de bozulmasına neden olur. Zamanında tahsil edilmeyen vergilerin sonradan tahsil edilmesi yükümlülerin de ekonomik dengelerinin bozulmasına yol açacaktır.

Vergi hukukunda zamanaşımı, alacaklı kamu idaresinin kanunda belirlenmiş süreler içinde vergiyi tarh ve yükümlüye tebliğ etmemesi veya tahsil aşamasına gelmiş vergiyi gerekli işlemleri yaparak yine belirli süreler içinde tahsil etmemesi halinde, bu işlemleri yapma yetkisini kaybetmesidir. Ödeme, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu’nda zamanaşımını kesen haller arasında sayılmıştır. Bir vergi tahsil zamanaşımına uğradıktan sonra artık vergi dairesinin ilgili alacak konusunda tahsil yapma ve cebri yollara başvurma şansı kalmamaktadır. İlgili kanun maddesinde ödemenin kim tarafından yapılması gerektiği ve borcun ne kadarlık bir miktarının ödenmesinin zamanaşımını kesip kesmeyeceğine ilişkin açık bir düzenleme bulunmamaktadır. AATUHK’da; “amme borçlusu” ve “borçlu” terimleri, amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler ve bunların kanuni temsilci veya mirasçıları ve vergi mükellefleri, vergi sorumlusu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumların temsilcileri olarak tanımlanmaktadır. Bu kişilerce yapılan ödemelerin mükellefin kendi rızası ile yaptığı ödemeler şeklinde düşünülmesi gereklidir.

Danıştay kararlarından yola çıkarak mükellefin kendi rızası dışında idarece yapılan cüz’i ödemelerin zamanaşımını kesmeyeceği ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte hayatın olağan akışı ilkesi gereğince mükellefin zamanaşımının bitmesine kısa bir süre kaldığında cüz’i bir ödemede bulunup, zamanaşımı süresini uzatması mümkün görünmemektedir. Kamu görevlileri kamu zararının doğmasına neden olmamak için vergi alacaklarının tahsil zamanaşımına uğramasına az bir süre kala bu yola başvurdukları görülmektedir. Vergi idaresinde görevli memurların, mükelleflerin rızasına dayanmaksızın yaptığı bu ödemeler hukuka uygun olmadığı gibi bu işlemleri gerçekleştirenlerin hukuki ve cezai sorumluluğu vardır. Bu tür muvazaalı ödemeler mükelleflerin itirazı halinde zamanaşımını durdurmayacağı gibi sorumluları hakkında hem disiplin ve hem de ceza davaları açılabilir.

Tahsil zamanaşımı süresi geçtiği halde, memurlarca ödeme yapılması nedeniyle zamanaşımının kesilmiş gibi gösterildiği hallerde, işlemin iptali için dava açılmalıdır. Dava açıldığında ödemenin mükellefçe yapılmadığının ispat külfeti mükellefe aittir. Bir hukuki boşluk olarak değerlendirilebilecek makbuz üzerinde ödemeyi yapan kişinin bilgisine yer verilmemesi, idare tarafından yapılan bu işlemlerin mükellefçe ispatını güçleştiren bir etken olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle, yapılacak bir düzenleme ile ödemeyi yapan kişinin bilgilerine makbuz üzerinde yer verilmesi şartı getirilmesi yerinde olacaktır. Bununla beraber, ticari ve teknik icaplara uymayan ve hayatın olağan akışına uymayan bu işlemlerin ispatı da sağlanabilir. Mükellefin, zamanaşımı süresinin dolmasına kısa bir süre kalmışken ve zamanaşımı süresi geçtikten sonra da rızaen yapacağı ödemeler zaten kabul edilecekken, cüz’i bir tutar meblağ ödemesi mümkün görünmemektedir. Ayrıca eğer cüz’i miktarda yapılan ödeme mükellefçe yapılmışsa sonradan buna itiraz ederek ödemediğini ileri sürmesi de anlamlı değildir.

Vergi dairelerinin kamu yararı amacıyla da olsa mükellefin bilgi ve rızası dışında yapılan işlemlerin hukuka uygun olduğunu ileri sürmek mümkün değildir. Danıştay 3. Dairesinin 25.09.2012 tarih ve E. 2010/4340, K. 2012/3047 sayılı kararında da yapılan bu tür muvazaalı işlemlerin tahsil zamanaşımını kesmeyeceği hükmüne varılmıştır. Vergi dairelerinin, bu karar doğrultusunda hareket etmemeleri şu sakıncaları doğurmaya devam edecektir:

1. Herkesin önceden tabi olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzene sokması şeklinde ifade edilen hukuki güvenlik ilkesinin mükellefler nezdinde varlığını kaybetmesine sebep olacaktır.
2. Vergi idaresinin hukuka aykırı olarak yapacağı muvazaalı işlemler, devlet nezdinde hukuk devleti ve kanuni idare ilkesinin zedelenmesine yol açacaktır.
3. Muvazaalı bu işlemler dolayısıyla yargı mercilerinde açılan iptal davaları yargının iş yükünde artışa neden olacaktır.
4. Vergi yönetiminde etkinlik kaybına yol açarak, vergi idaresince tahsiline imkân kalmayan bir vergiye ait sürecin sürüncemede kalması sonucunu ortaya çıkaracaktır.
5. Tahsil zamanaşımının dolmasına engel olmak için cüz’i ödemeyi yapan görevli memur hakkında hukuki ve cezai soruşturmalarla karşı karşıya kalmasına yol açacaktır.

Sonuç olarak vergi dairesi; tahsil zamanaşımı dolmadan verginin tahsil edilmesine ilişkin olarak elindeki tüm imkânları kullanarak kanunlara uygun bir işlem tesis etmelidir. Kamu zararına yol açılmaması için adres araştırmasını titizlikle yapması, borçlunun mal varlığını Türkiye genelinde araştırması ve dosyayı tekâmül ettirmesi. Tüm bunları gerçekleştirmesine rağmen hala mükellefle irtibat kurulamıyorsa kanunlarda yasal bir düzenleme bulan zamanaşımı kaçınılmaz olacaktır.

## Kaynakça

- Arslan, M. (2007). *Vergi hukukunda zamanaşımı*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Arslan, M. (2008). 6183 sayılı AATUHK’da yer alan zamanaşımı ve vergi borcu zamanaşımına girmesin diye idarenin yaptığı ödemenin irdelenmesi. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, (49), 456- 478.

- Bayraklı, H.H. (2011). *Vergi suç ve kabahatleri*. Afyonkarahisar: Celepler Matbaacılık.
- Berki, N. M. (1970). İflas hukuku. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Bilici, N. (2006). *Vergi hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Coşkun Karadağ, N. (2012). Zamanaşımı sürelerine etkisi açısından “mücbir sebepler” ve “ödeme”ye eleştirel bakış. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 61(3), 1017-1055.
- Çağan, N. (1975). *Vergi hukukunda süreler*, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Çelik, B. (2002). *Kamu alacaklarının takip ve tahsil hukuku*, İş Bankası Kültür Yayınları.
- Kumrulu, A. G. (1981). Vergi icra hukukuna kavramsal bir yaklaşım. İçinde *Akif Erginay’a 65. Yaş Armağanı*. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 460, Ankara.
- Kurt, H. (1996). Vergi hukukunda zamanaşımı kavramı ve yargı kararlarının konuya yaklaşımı. *Mükellefin Dergisi*, 41, Mayıs.
- Organ, İ. & Bozdoğan, D. (2012). Tahsil zamanaşımını kesen hallerden ödemenin Danıştay kararları ışığında irdelenmesi. *Vergi Dünyası*, 367, 173-184.
- Öncel, M., Kumrulu, A., & Çağan, N. (2004). *Vergi Hukuku*. Ankara.
- Öner, E. (2013). *Vergi hukuku ve türk vergi sistemi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özer, İ. (1974). *Türk vergi sisteminin geliştirilmesi*. Ankara: Güneş Matbaacılık.
- Özsunay, E. (1974). *Borçlar Hukuku*. İstanbul.
- Rose, M. D. (1997). *Selected federal taxation statues and regulations*, St. Paul. Minn. West Publishing Co.
- Rüzgaresen, C. & Erdem, M. (2012). Terekenin iflas hükümlerine göre tasfiye usulü. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 22(2), 313-335.
- Seviğ, V. (1998). İflas-kamu alacağının özel hukuk kurallarına göre aranabilirliği ve red. *MÜİBF Dergisi Özel Sayı*, 14(1).
- Şamlıoğlu, S. & Özbalcı, Y. (1984). *Amme alacakları tahsili usulü hakkındaki kanun yorum ve açıklamaları*. Ankara: Feryal Matbaacılık.
- Uygur, T. (1975). Zamanaşımı ve hak düşürücü süre. *Ankara Barosu Dergisi*, 5, 675-691.

