

## **ZAMANAŞIMI SÜRELERİNE ETKİSİ AÇISINDAN “ MÜCBİR SEBEPLER” VE “ÖDEME”YE ELEŞTİREL BAKIŞ**

*A Critical Overview to the Effects of the “Act of God” and “Payment” to the  
Statute of Limitations*

**Neslihan COŞKUN KARADAĞ\***

### **ÖZET**

Vergi hukukunda zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi borcunu ortadan kaldıran bir müessesedir. Bu nedenle zamanaşımı mükellefin lehine, alacaklının aleyhine sonuç doğurur. Alacaklı ile borçlu arasında çıkar dengesini gözetmek durumunda bulunan zamanaşımı kesintisiz işleyen bir süreç değildir. Kanuni düzenlemelerde, alacaklının çıkarını korumak adına zamanaşımını durduran ve kesen haller yer verilmiştir.

Zamanaşımı, zamanaşımının durması ve kesilmesi verginin kurucu öğelerinden olup gerekli düzenlemelerdir. Ancak kanunlarımızda yer alan zamanaşımını kesen ve durduran hallerin, bir bütün olarak, kamu yararı adına yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir.

Bu düşünce çerçevesinde aşağıda öncelikle zamanaşımı müessesesi hakkında genel bilgiler verilecek, vergi hukukundaki yeri ve amacı, zamanaşımını durduran ve kesen haller açıklanacak, daha sonra zamanaşımı sürelerini etkileyen iki durum -mücbir sebep ve ödeme- tartışmaya açılacaktır.

---

\* Yrd. Doç. Dr. Çukurova Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü,  
Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi (ncoskun@cu.edu.tr).

**Anahtar Sözcükler:** Zamanaşımı, zamanaşımının durması ve kesilmesi, mücbir sebep, ödeme, mükellefin özel işlerini yapma.

### ABSTRACT

Statute of limitations in tax law is a reason of eliminate tax dept due to effluxion of time. Therefore, at the result of statute of limitation, the taxpayers ensure benefits but tax claimant has disadvantage. Statute of limitations that have to loyal compensate between taxpayer and tax claimant, is not a process uninterrupted. At legal arrangements had given the way to interruption of statute of limitations to save tax claimant's interest.

Prescription and the interruption of statute circumstances is necessary regulation because of striking factor for taxation. But, all in all, interruptions of statute circumstances in Turkish tax law have to review in order to public interest.

Within the framework for this opinion in this article, before all else, general information is given about statute of limitation and than explained space and purpose in tax law and interruption of statute circumstances. Later, only two circumstances, act of god and tax payment, is brought into sharp relief.

**Keywords:** Statute of limitations, the interruption of statute circumstances, act of god, tax payment, making private services to chargeable persons.

### 1- GİRİŞ

Vergi hukukunda süreler önemli bir yere sahiptir. Mükellef açısından vergi ödevlerinin yerine getirilmesi ve kanundan doğan hakların kullanımı sürelerle sınırlandırılmıştır. İdare, vergilemeye ilişkin eylem ve işlemlerinde belirlenen sürelerle uymak durumundadır. Vergi hukukunda süreler yasama, yürütme ya da yargı organınca saptanabilir. Bu bakımdan yasal, idari ve yargısal sürelerden bahsedilir. Süreler hukuki nitelikleri açısından değerlendirildiğinde ise; hak düşürücü süreler, müsamaha süreleri, düzenleyici süreler ve zamanaşımı süreleri olarak ele alınır.

Vergi hukukunda sürelerle ilişkin düzenlemeler bakış açısına göre bazen mükellefin bazen de idarenin lehine sonuç doğurabilmektedir. Mükellefin lehine sonuç doğuran sürelerle ilişkin düzenlemelerden birisi de zamanaşımı süreleridir.

Vergi hukukunda zamanaşımı (müruru zaman), kanunla belirlenen sürelerin geçmesi suretiyle vergi alacağının ortadan kalkmasını ifade eder. Zamanaşımı vergi alacaklısı açısından alacağını talep etme hakkını ortadan kaldırmakta, vergi borçlusu olarak mükellef süre geçmesi suretiyle vergi borcunu ödemekten kurtulmaktadır. Vergi hukukunda zamanaşımı müessesine yer verilmesinin temel nedeni kamu yararadır. Alacaklıya yöneltilen bir yaptırım olmamakla birlikte, idarenin vergi alacağını ihmal ve yetersizlik göstermeden tarh ve tahsil etmesi hususunda uyarıcı etki yapmaktadır. Bu nedenle zamanaşımı süresi içinde idarenin vergi alacağını tarh ve tahsile yönelik iradi davranışları zamanaşımı sürelerini durdurmakta veya kesmektedir. Zamanaşımının durması ve kesilmesi zamanaşımı süresini uzatmaktadır. Böylece idare alacağını tarh ve tahsil konusunda ilave süre elde eder. Zamanaşımının sonucu olan “vergi borcunun ortadan kalkması” uzayan süre nedeniyle ertelendiğinden hazine zararının oluşumu da engellenmiş olur. Neticede denilebilir ki, zamanaşımını durduran veya kesen haller idarenin lehine, mükellefin aleyhine sonuç doğurmaktadır.

Zamanaşımı, zamanaşımının durması ve kesilmesi verginin kurucu öğelerinden olup, kanunla düzenlenmesi gereken müesseselerden birisidir<sup>1</sup>. Ancak kanunlarımızda yer alan zamanaşımını kesen ve durduran hallerin, bir bütün olarak, kamu yararı adına yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir. Aşağıda zamanaşımını kesen ve durduran hallerden sadece ikisi ele alınacak ve tartışılacaktır.

Bu makalede tartışılacak olan konulardan birincisi, Vergi Usul Kanunu (VUK) md. 15/1 de düzenlenen mücbir sebeplerin tarh zamanaşımını uzatacağı hususudur. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde süreleri uzatan dolayısıyla cezai müeyyideyi ortadan kaldıran bir durum olarak mücbir sebepler mükellefin lehine getirilmiş düzenlemelerdir. Dolayısıyla VUK md. 15/1 de yapılan düzenleme ile mücbir sebeplerin lehe olan tarh zamanaşımını mükellefin aleyhine çevirmesi ilk tartışılacak noktadır. Öte

---

<sup>1</sup>Güneş, s.17.

yandan verginin kurucu öğelerinden olan zamanaşımı sürelerinin idarenin geniş takdirinin bulunduğu mücbir sebeplerle uzaması ele alınacak bir diğer noktadır.

İkinci husus, tahsil zamanaşımını kesen bir unsur olan “ödeme”nin mükellefin aleyhine kullanılmasıdır. Ödeme, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un (AATUHK) 103.maddesinin 1.bendinde tahsil zamanaşımını kesen nedenlerden birisi olarak düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre, tahsil zamanaşımının kesilmesi için ödemenin kısmen ya da tamamen yapılmasının, yapılan ödeme miktarının veya ödemenin kim tarafından yapıldığının önemi yoktur. Kanundaki bu boşluk mükellefin aleyhine işlem tesisini mümkün hale getirebilmektedir. Vergi borcunun tahsil zamanaşımına uğrayarak ortadan kalkması ve hazine zararının oluşması endişesini taşıyan vergi idaresi çalışanları mükellefler adına sembolik ödemeler yaparak tahsil zamanaşımının kesilmesine neden olabilmektedir<sup>2</sup>. “Vergi mahremiyeti”ne büyük önem veren, “mükellefin özel işini yapan”ı cezalandıran, “iradi temsil”e sınırlı konularda müsaade eden vergi kanunlarımızda bu konuda boşluk bulunması bir eksiklik olarak değerlendirilmelidir.

Bu düşünce çerçevesinde aşağıda öncelikle zamanaşımı müessesesi hakkında genel bilgiler verilecek, vergi hukukundaki yeri ve amacı, zamanaşımını durduran ve kesen haller açıklanacak, daha sonra zamanaşımı sürelerini etkileyen iki durum -mücbir sebep ve ödeme- tartışmaya açılacaktır.

## **2- HUKUK DÜZENİNDE ZAMANAŞIMI**

### **2-1. Genel Olarak Zamanaşımı**

Zamanaşımı toplum düzenini sağlayan hukuk kuralları içinde “düzen” için gerekli önemli müesseselerden birisidir. Tarihi süreç içinde zamanaşımının hukuk düzeni içinde yer alması ve önem kazanması, ferdi mülkiyetin tesisi ve korunmasına dayanmaktadır<sup>3</sup>. Eski çağlarda herkesin serbest tasarrufuna açık toprak üzerinde zilyetliği elde etmek mülkiyet iktisabını sağlıyordu. Zamanaşımı iktisap sebepleri arasında değildi.

<sup>2</sup> Bkz. Arslan, s.203; Doğrusöz, <http://www.muhasibebilgisi.com> (09.05.2011); <http://malihaber.blogcu.com/4526603/> (20.02.2008)

<sup>3</sup> Decugis, s.668.

Toplumların gelişmesi, ferdi mülkiyet fikrinin oturması ve hukuki muamelelerle güvence altına alınmasına paralel olarak zamanaşımı iktisap nedenleri arasında yer almıştır. Mülkiyetin hukuki delillerle ispat edilemediği ve tek başına zilyetliğin delil gösterilemeyeceği durumlarda, kanunlarla belirlenen sürelerde (zamanaşımı süresi) zilyetliğin mevcudiyetini ispat etmek bu sorunları ortadan kaldırmıştır<sup>4</sup>.

Zamanaşımının hukuk düzeninde yer edinmesinin tarihi geçmiş özel hukuk ile örtüşmektedir. Zamanaşımı, başlangıcı ve sonu yasa ile belirlenmiş ve bu sürenin geçmesiyle bir hak kazanmak, bir yükümlülüğten kurtulmak, bir hak veya yetkiyi kaybetmek gibi sonuç doğuran zaman parçası<sup>5</sup> ya da kanunların belirlediği koşullara göre bir zamanın geçmesi ile bir hakkın kazanılması ya da borçtan kurtulma yolu olarak tanımlanabilir<sup>6</sup>. Zamanaşımı kısaca hak kazanma veya bir külfetten kurtulma yoludur; bir hakkın kazanılmasına neden olan zamanaşımına kazandırıcı (iktisabi) zamanaşımı, bir külfetten kurtulmayı sağlayan zamanaşımına kaybettirici veya düşürücü (iskati) zamanaşımı denilmektedir<sup>7</sup>.

Zamanaşımı, özel hukukta olduğu gibi kamu hukukunda da önem arz eden bir müessesedir<sup>8</sup>. Hemen hemen her hukuk dalında düzenleyici bir unsur olarak zamanaşımına yer verilmiştir ve genel amacı kamu yararadır<sup>9</sup>.

Hukuk düzeninde yer alan zamanaşımı düzenlemeleri vergi hukuku açısından ele alındığında, vergi hukukunda zamanaşımı müessesesinin borçlar hukukundaki zamanaşımı ilkelerinin esas alınarak düzenlenmesi<sup>10</sup> nedeniyle borçlar hukuku ile, ceza hukukunda yer alan düzenlemelerin ise vergi ceza hukuku ile ilişkilendirilebileceği söylenebilir.

<sup>4</sup> Decugis, s.671. Bahsedilen kapsamda en eski zamanaşımı düzenlemesinin bugünkü izdüşümü eşya hukukunda görülmektedir. Günümüzde mülkiyet hakkına dayanan davalar zamanaşımına tabi değildir (Bkz. Reisoğlu, 2006).

<sup>5</sup> Bayraklı, s.216.

<sup>6</sup> Kırbaş, s.127; Arslan, s.27.

<sup>7</sup> Arslan, s.26.

<sup>8</sup> Farklı hukuk dallarında benzer sonuçlar doğuran sürelerine yer verilmekle birlikte özellikle borçlar, eşya, vergi, vergi ceza ve ceza hukukunda zamanaşımı süreleri düzenlenmiştir (Bayraklı, s.216). Değişik kanunlarda yapılan zamanaşımı düzenlemeleri için bkz. Arslan, 2007.

<sup>9</sup> Karagöz, s.13; Öncel, Kumrulu, Çağan, s.132.

<sup>10</sup> Çağan, s.107; Öncel, Kumrulu, Çağan, s.145.

Ceza hukukunda zamanaşımı, devletin suç sebebiyle doğmuş olan cezalandırma hak ve görevini düşürmektedir. Zamanaşımı sonunda devletin ceza vermek hakkı sona erer ve ortadan kalkar. Devletin ceza verme hakkının düşmüş olması, davayı da düşürür yani ortadan kaldırır. Zamanaşımının davaya ve cezanın infazına etkisi, ceza vermek ve cezayı infaz ettirmek hakkının ortadan kalkmasının bir sonucudur. Yoksa zamanaşımı, suçu ortadan kaldırmaz<sup>11</sup>. Ceza hukukunda zamanaşımı ceza kesmede zamanaşımı ve dava zamanaşımı olarak iki şekilde düzenlenmiştir. Dava zamanaşımı, yasalarla çeşitli suçlara göre belirlenmiş sürelerin geçmesi durumunda kamu davasının açılmasını önler. Ceza zamanaşımı süresinin geçmesi ile de kesin hükme bağlanmış bir ceza infaz edilemez. Ceza hukuku ile vergi hukukunun yöneldikleri amaçların farklı olması nedeniyle her iki hukuk dalındaki zamanaşımı karşılaştırmasında ileri gitmemek gerekir<sup>12</sup>.

Borçlar hukukunda zamanaşımı, 6098 sayılı Borçlar Kanunu'nun (BK)<sup>13</sup> 146.maddesi ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir. Zamanaşımı gerçekte borç ilişkisini sona erdiren bir hal değildir, borçlar hukukundaki etkisi alacak hakkının zayıflaması şeklindedir. Zamanaşımına uğramış bir borcun eksik borç haline gelmesi alacaklının alacağını talep etme hakkını kaldırmamakta ancak borçlunun borcunu zamanaşımı dolayısıyla ödememe hakkını kullanması zamanaşımını bir def'i<sup>14</sup> olarak ileri sürmesine bağlamaktadır. Aksi halde borç gerçekten zamanaşımına uğramış olsa bile borcu ödemek zorundadır. BK 161. maddesine göre hâkim zamanaşımını re'sen nazara almaz. Borçlunun zamanaşımını bir def'i olarak ileri sürmemesi halinde hâkim borcun zamanaşımına uğradığını tespit etse bile davayı reddedemez. Ancak özel hukukta hâkim hak düşürücü süreyi re'sen nazara alır. Vergi hukukunda zamanaşımı, özel hukuktaki hak düşürücü

<sup>11</sup> Özar, 2010; Karagöz, s.22.

<sup>12</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, s.145-146.

<sup>13</sup> 04.02.2011 tarihli 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 11.01.2011 tarihli 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 01.07.2011 tarihinde yürürlüğe girmesi ile 22.04.1926 tarihli ve 818 sayılı Borçlar Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. 818 sayılı Borçlar Kanunu'nda 125. ve 140.maddeler arasında düzenlenen zamanaşımı, 6098 Sayılı Kanun'da 146. ve 161. maddelerde hüküm altına alınmıştır. 147. ve 153. maddeler dışında ilgili hükümlerde yeni kanunla yapılan değişiklik, eski kanunun sistematik yapısı ile metninde yapılan arılaşımından ibarettir (<http://www.kgm.adalet.gov.tr>) (02.03.2012)

<sup>14</sup> Def'i davalının borçlu bulunduğu edayı özel sebebe istinaden yerine getirmekten kaçınmasına izin veren bir hak olarak tanımlanmaktadır (Bilgen, s.7).

süreler gibi hâkim tarafından re'sen nazara alınmaktadır. Vergi hukukunda zamanaşımının bir def'i olarak değil de re'sen nazara alınmasının nedeni, vergi borcu ilişkisinin tarafların serbest iradeleri ile değil yasa gereği meydana gelmesidir<sup>15</sup>.

Borçlar hukukunda zamanaşımına uğramış borç alacaklı tarafından talep edilebilir, borçlu borcunun zamanaşımına uğradığını biliyorsa def'i olarak ileri sürmek durumundadır. Def'i hakkının kullanılması ile zamanaşımında hak, tabii ve ahlaki bir borç olarak kalır<sup>16</sup>. Borcunun zamanaşımına uğradığını bilmeden ödeme yapmış ise hataya düştüğünü ispat etse bile BK'nın 78. maddesine dayanarak iade talep edemez. Oysa vergi hukukunda zamanaşımının vergi borcunu ortadan kaldırdığına yönelik kanuni düzenleme böyle bir neticeyi bünyesinde barındırmaz. Başka bir ifade ile, zamanaşımına uğramış borç idare tarafından talep edilemez, zamanaşımına uğradığı bilinmeden ödenmişse, mükellef ödediği tutarı geri isteyebilir. Yapılan ödemenin 6183 Sayılı Kanun'a göre rızaen yapılmış bir ödeme olmadığı kabul edilmelidir<sup>17</sup>.

Borçlar hukukunda zamanaşımının durmasına ve kesilmesine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır (BK md.153 ve 154). Zamanaşımını durduran ve kesen haller alacaklının çıkarımı korumaya yönelik tedbirlerdir<sup>18</sup>. Alacaklının zamanaşımı süresi içinde alacağını talebe veya tahsile yönelik girişimleri zamanaşımını durdurmakta veya kesmektedir<sup>19</sup>. Zamanaşımını durduran ve kesen hallere, vergi ilişkisinin niteliği göz önüne alınarak vergi hukukunda da yer verilmiştir.

Vergi hukukunda zamanaşımı düzenlemesinde bir boşluk bulunduğu takdirde, bu konudaki özel hukuk hükümleri, vergi hukukunun bir kamu hukuku dalı olması nedeniyle, doğrudan doğruya uygulanamaz. Uygulanabilmesi için vergi kanunlarında özel hukuk hükümlerine açıkça gönderme yapılmış olması gerekir. VUK'da ve AATUHK'da Borçlar Kanunu'na yapılmış bir gönderme olmadığı için, Borçlar Kanunu'ndaki

---

<sup>15</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, s.145.

<sup>16</sup> Bilgen, s.7.

<sup>17</sup> Karakoç, 2002.

<sup>18</sup> Nomer, s.228.

<sup>19</sup> Borçlar hukukunda zamanaşımı ile ilgili daha fazla bilgi için Bkz. Nomer, s.219-229; Bilgen, 2009; Eren, 1232-1248.

zamanaşımı hükümleri ancak AATUHK kapsamı dışında kalan kamu alacaklarına (sözleşme, haksız fiil, haksız iktisaptan doğan alacaklar) uygulanabilir<sup>20</sup>.

Hukuk düzeninde zamanaşımı, bireylerin ve kurumların birbirleriyle ve devletle olan ilişkilerinde uzun süre askıda kalan hukuki durumlarının belli bir süre sonra anlam ve önemini yitirmesi nedeniyle geçmişin yükünün geleceğe taşınmamasını sağlar. “Kamu yararı”na hizmeti ise, geleceğe taşınmayan yükün toplumsal faydasının, yine geleceğe taşınmayan hakların bireysel faydasına tercih edilebilir olmasından kaynaklanmaktadır. Neticede kamu yararı bireysel faydaya dönüşecektir.

## 2.2- Zamanaşımı ve Hak Düşürücü Süre Ayrımı

Özel hukukta zamanaşımında belli süre içinde kullanılmayan esas hak ortadan kalkmaz, onu koruyan dava hakkı ortadan kalkar, hak mahkeme yolu ile elde edilemez. Ancak hak düşürücü sürede sürenin geçmesi dava açma hakkının yanında bizzat hakkın kendisini ortadan kaldırır<sup>21</sup>. Ayrıca zamanaşımı süresinin kanunda belirtilen hallerin varlığı durumunda kesilmesi ve işlememesi mümkünken, hak düşürücü sürenin kesilmesinden ve işlememesinden bahsedilemez<sup>22</sup>. Ayrıca zamanaşımının bir def’i olarak ileri sürülmesi gerekirken, hak düşürücü süre hâkim tarafından re’sen nazara alınır.

Her ne kadar iki süre arasında tanımlama ve karşılaştırma ile ayırım yapılmaya çalışılsa da “zamanaşımı” ile “hak düşürücü süre” kavramı çoğu zaman birbiri ile karıştırılmakta ve birbirinin yerine kullanılmaktadır. Bunun nedeni, her iki sürenin niteliği farklı olmakla birlikte bazen aynı sonucu doğurmasıdır: Hakkın düşmesi. Hakkın kazanılması ya da düşmesi zamanaşımı süresinde “*duruma ve tarafa bağlı bir sonuç*” iken, hak düşürücü süre kanunda mevcut bir hakkın varlığını ve kullanılmasını belirli bir zaman ile sınırlandırdığı<sup>23</sup> için sürenin geçmesi ile kanunlarla belirlenmiş hakkın kullanımını ortadan kalkmaktadır.

---

<sup>20</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, s.145.

<sup>21</sup> Bilge, s.244.

<sup>22</sup> Alantar, s.2.

<sup>23</sup> Alantar, s.2.



Özetle, zamanaşımı ve hak düşürücü süre “hakkın kullanılması” ile ilgilidir. Hak, hukuk tarafından korunan çıkar ya da iradeyi ifade eder<sup>24</sup>. Her iki sürede de çıkar ya da iradenin hukuk tarafından korunmasının sürelerle sınırlandırılması söz konusudur. Vergi hukukunda hak düşürücü süre özelliği gösteren zamanaşımı “vergi alacağında hak sahibi” devletin hem “alacağının kendisini” hem de “alacak hakkını talep yetkisini” ortadan kaldırır. Ancak alacıklılık vasfı ortadan kalkmaz<sup>25</sup>. Dolayısıyla devletin alacak talebi hakkı hukuken zamanaşımı süreleri dahilinde korunmaktadır.

### 3- VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI

Vergi hukukunda zamanaşımı borçlar hukukundaki zamanaşımı ilkeleri esas alınarak düzenlenmiş, ancak bu düzenleme vergi hukukunun özellikleri dikkate alınarak yapılmıştır<sup>26</sup>. Vergi hukukunda zamanaşımının mahiyeti borçlar hukukundan farklıdır. Şöyle ki, vergi hukukunda zamanaşımı borcu “eksik borç” haline getirmez. Çünkü kanunda belirtilen sürenin geçmesi ile zamanaşımına uğramış borç alacaklı olarak devlet tarafından talep edilemez, borçlu tarafından ileri sürülmesine gerek yoktur, hâkim tarafından re’sen nazara alınır. Bu açıdan ele alındığında vergi hukukunda zamanaşımını alacaklı açısından alacağını talep etme hakkını ortadan kaldırdığı için “hak düşürücü süre” olarak nitelendirmek mümkündür. Zamanaşımı süresi mükellef açısından vergi borcunu ödememe hakkını ortaya çıkardığından özel hukuktaki “kazandırıcı zamanaşımı”na benzetilebilir. Vergi hukukunda zamanaşımı idareye dikkatli ve bilinçli davranarak görevini ihmal etmeden vergi alacağını takip konusunda baskı yaratır. Bu açıdan bakıldığında zamanaşımı süreleri amaçsal yönden düzenleyici sürelerle benzetilebilir. Neticede zamanaşımının ortaya çıkardığı durum, alacaklının alacağını takip etme konusunda gösterdiği ihmalin doğal bir sonucudur<sup>27</sup>.

#### 3.1. Vergi Hukukunda Zamanaşımına Yer Verilmesinin Nedenleri

<sup>24</sup> Bilge, s.222.

<sup>25</sup> Tahakkuk zamanaşımına uğramış bir borcun mükellefin rızası ile tahakkukunun sağlanması, tahsil zamanaşımına uğramış borcun mükellefin rızası ile ödenebilmesi alacaklının “alacıklılık vasfı”nın sonsuza kadar uzaması anlamına gelir (Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, s.170).

<sup>26</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, s.142.

<sup>27</sup> Çağan, s.106.

Vergi hukukunda zamanaşımına yer verilmesinin temel sebebi “kamu yararı”dır. Kamu yararı “kamunun gereksinmeleriyle veya ulusal birliğin, devletin gereksinmeleriyle ilgili olan ve bunları karşılayan, topluma, ulusa, devlete istifadeler sağlayan yarar” olarak tanımlanmaktadır<sup>28</sup> ve muğlak bir kavramdır<sup>29</sup>. Zamanaşımı ile sağlanan kamu yararı;

- Vergi idaresine etkinlik kazandırmak,

- Devlet ile mükellefler arasındaki vergi ilişkisinin uzun süre askıda kalmasını engellemek,

- Uzun süre öncesine ait vergi alacağını tarh ve tahsile yönelik masrafların sağlanacak gelirden daha fazla olması ihtimaline karşı verginin verimliliğini sağlamak,

- Vergi yargı mercilerinin yükünü azaltmak<sup>30</sup>

şeklinde ortaya çıkmaktadır. Dikkat edilirse, sayılan kamusal yararlar, süre geçmesi suretiyle “vergi alacağının ortadan kalkması”na tercih edilmektedir. Bu durumda ortadan kalkan alacağın zamanaşımı ile ortaya çıkan “kamu zararı” olduğunu söylemek yanlış olmaz. Anılan kamusal yararların zamanaşımının ortaya çıkardığı kamusal zarardan, başka bir ifade ile vazgeçilen gelirin sağlayacağı yarardan daha baskın olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

Öte yandan zamanaşımı “bireysel çıkar”lara da hizmet eder. Şöyle ki;

- Defter ve belgelerin uzun süre muhafaza edilememesi ya da elden çıkmış olması halinde doğacak ispat zorluklarını ortadan kaldırılır.

- Mükelleflerin ticari güvenlikleri sağlanır<sup>31</sup>.

- Doğurduğu sonuç açısından, amacı vergi yükünü hafifletmek olan mükelleflerin vergi borcunu ortadan kaldırır.

Zamanaşımı farklı çıkarlara sahip vergi alacaklısı ile vergi borçlusunu karşı karşıya getiriyor olmasına rağmen, verginin kurucu öğelerinden olan<sup>32</sup>

<sup>28</sup> Özgüven, s.137.

<sup>29</sup> Duran, s.25; Saraç, 2002; Özgüven, s.137.

<sup>30</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, s.132; Çağan, s.105; Arslan, s. 44.

<sup>31</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, s.132; Çağan, s.105.

<sup>32</sup> Saban, s.51.

zorunlu bir düzenlemedir. Neticede kamu yararına hizmet eden, hem alacaklının hem de mükellefin çıkarlarını ölçülülük ilkesi<sup>33</sup> çerçevesinde koruma altına alan zamanaşımı koşulsuzca işleyen bir süreç değildir. Kanun yapıcı bazı durumlarda zamanaşımının duracağını bazı durumlarda kesileceğini hüküm altına almıştır.

Zamanaşımını durduran ve kesen hallere yer vermek, vergi hukukunda zamanaşımının gerekçeleri kadar önemlidir. Tarh zamanaşımını durduran hallerden “takdir komisyonuna sevk”in gerekçesini izah etmek, zamanaşımının koşulsuzca işleminin sakıncalı taraflarının olduğunu, zamanaşımını durduran ve kesen hallere yer verilmesinin gerekliliğini gösteren bir örnek olacaktır. 5432 sayılı VUK’da zamanaşımını durduran bir sebebe yer verilmemişti. Bu sebeple her ne surette olursa olsun zamanaşımı süresinde mükellefe tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğruyordu. Hatta bu hüküm o derecede sert bir şekilde uygulanıyordu ki, matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, yanıtın gelmesi, takdir komisyonunun takdir edilecek matrahın olmaması yönündeki kararına karşı başlayan dava sürecinde, tarh ve tebliğ formaliteleri yapılmaya kadar zamanaşımı doluyor, zamanaşımı süresi bittikten sonra tebliğ edilen vergiler de Danıştay tarafından verilen karar doğrultusunda terkin olunuyordu. Bunu göz önüne alan kanun koyucu 213 sayılı VUK’da takdir komisyonuna sevki zamanaşımını durduran bir neden olarak hükme bağlamıştır<sup>34</sup>. Görünen o ki, zamanaşımı da, zamanaşımını kesen ve durduran haller de hem alacaklının hem mükellefin çıkarı arasında denge kurmayı hedefleyen düzenlemelerdir.

Vergi hukukunda zamanaşımı mükellefin lehine çalışan bir müessesedir<sup>35</sup>. Vergi idaresinin vergiyi bir an önce tarh ve tahsil etmesi, bu işlemlerin süruncemede bırakılmadan gerçekleştirilmesi amacına hizmet eder<sup>36</sup>. Amacı alacaklıyı cezalandırmak olmayan zamanaşımı müessesinde<sup>37</sup>

---

<sup>33</sup>Kamu yararı ve kamu yararının diğer yararlar tercih nedenleri ölçülülük ilkesi çerçevesinde işlemelidir. Ölçülülük ilkesinin bir çok tanımı yapılmasına rağmen, genel olarak “bir özgürlük ya da hakkı sınırlamada başvuru aracı, sınırlandırmayla ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olması, sınırlandırma aracının amaç için gerekli olması, araçla amaç arasında ölçülü bir oran bulunması” şeklinde tanımlanmaktadır (Ceylan, s.23). Ölçülülük ilkesi için bkz. Atasoy, 2002; Özgüven, s.138; Oğurlu, 2002.

<sup>34</sup> Turgay, s.440.

<sup>35</sup> Karakoç, s.323.

<sup>36</sup> Karakoç, s.326.

<sup>37</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, s.132.

idarenin vergiyi tarh ve tahsile yönelik “iradi” davranışlarda bulunması halinde veya bir takım hukuki zorunluluklar nedeniyle zamanaşımını kesen veya durduran hallere yer verilmiştir. Zamanaşımının kesilmesi, zamanaşımının o ana kadar işlemiş olan kısmının ortadan kalkması ve sürenin bir sonraki takvim yılının başından itibaren yeniden işlemeye başlaması demektir. Zamanaşımının durması halinde ise zamanaşımını durduran neden ortadan kalktıktan sonra süre kaldığı yerden işlemeye devam eder. Zamanaşımının durması ve kesilmesi alacaklının lehine olan düzenlemelerdir. Çünkü zamanaşımı süresini uzatan bu düzenlemeler idarenin çok daha geniş zaman diliminde vergiyi tarh ve tahsile yönelik işlemlerde bulunmasına olanak tanır. Tersî yorumla zamanaşımını kesen ve durduran haller mükellefin aleyhine işler.

### 3.2- Yasal Düzenleme

Vergi hukukunda zamanaşımı tarh zamanaşımı<sup>38</sup> ve tahsil zamanaşımı olmak üzere iki aşamada ele alınmakta ve hüküm ifade etmektedir. Vergilendirme sürecinin birinci evresi (tarh-tebliğ-tahakkuk) tamamlanmadan zamanaşımı süresinin dolması ile devletin vergi alacağını talep etme hakkının ortadan kalkması tarh zamanaşımı ile ilgili iken ikinci evresinin<sup>39</sup> tamamlanmaması (tahsil) tahsil zamanaşımı ile alakalıdır. Tarh zamanaşımı VUK’da düzenlenirken, tahsil zamanaşımı 6183 sayılı AATUHK’da düzenlenmiştir<sup>40</sup>.

<sup>38</sup> Tarh zamanaşımı bazı yazarlarca “tebliğ zamanaşımı”, bazı yazarlarca “tahakkuk zamanaşımı” şeklinde isimlendirilmiştir. Öncel, Kumrulu ve Çağan (2008) ile Kırbas (2008) “tahakkuk zamanaşımı” olarak, Saban (2006) ve Karakoç (2007) “tarh zamanaşımı” olarak isimlendirmiştir. Kızılot, Şenyüz, Taş ve Dönmez (2006) ise “tarh ve tebliğ zamanaşımı” demeyi uygun görmüştür. Bu çalışmada isimlendirme tartışmalarına değinmeden VUK’a paralel tarh zamanaşımı ifadesi kullanılacaktır

<sup>39</sup> Birinci ve İkinci evre vergilendirme sürecinde mükelleflerin hukuki konularını değiştirerek sonuç doğuran evrelerdir. Ayrılabilir işlem kuramına göre tarh, tebliğ ve tahakkuktan oluşan üç aşama birbirinden ayrılamayan haklardandır, ayrıldıklarında hukuki değer taşımaları söz konusu değildir ve birinci evre olarak isimlendirilir. İkinci evre tahsil evresidir (Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, s.150). Bu nedenle yazarlar tarh zamanaşımı yerine tebliğ zamanaşımı ifadesini kullanmışlardır.

<sup>40</sup> VUK’da dağınık bir şekilde farklı konulara ilişkin zamanaşımı düzenlemelerine yer verilmiştir. Düzeltme zamanaşımı, ceza kesmede zamanaşımı, dava zamanaşımı gibi.

### 3.2.1- Tarh Zamanaşımı

Tarh zamaşımı VUK'un 113. ve 114. maddelerinde düzenlenmiştir. VUK'un 113.md.1.fikrasına göre “*zamaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağıının kalkmasıdır*”. 2.fikrasında yer alan hükme göre “*zamaşımı mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder*”. VUK'un 114. maddesinde zamaşımı süresi ve işleyişi düzenlenmiştir. Buna göre; “*vergi alacağıının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamaşımına uğrar*”. Görüldüğü gibi bu hükümde tarh zamaşımının başlangıcı vergiyi doğuran olaya bağlanmıştır. Öte yandan kanun hükmü tarh edilen verginin belirli bir süre içinde tebliğ edilmesini gerekli kılar, tebliğ edilmeyen tarhiyat hukuken hiçbir anlam ifade etmez. Tarh zamaşımına uğramış bir vergi artık vergi dairesi tarafından tarh edilemez. Ancak mükellef vergi borcunu ödemek istediğinde vergi tarh ve tahsil edilecektir. Bu durumda tahakkuk fişine “*yükümlünün rızası ile tahakkuku verilmiştir*” ibaresi eklenerek vergi tahakkuk ettirilecektir<sup>41</sup>.

Zamaşımı süresi 5 yıl olarak belirlenmiş olmakla birlikte, bazı vergilerde kanunen zamaşımının başlangıcı vergiyi doğuran olaydan ayrıldığı için, sürenin bitişi vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihten itibaren 5 yıldan çok daha uzun sürede gerçekleşebilmektedir. Bu durumla ilgili olarak VUK'da iki düzenleme mevcuttur. Birincisi; VUK'un 114.maddesinin üçüncü fıkrasında bazı vergilerde uygulanan ve ilgili kanunlarda hüküm altına alınmış şarta bağlı istisna ve muafiyet uygulamaları için yapılan zamaşımı düzenlemesidir. Buna göre zamaşımı, istisna ve muafiyet şartlarının kaybedildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlar ve beşinci yılın sonunda biter. İkincisi; Damga vergisine yönelik düzenlemedir. VUK'un 114.maddesinin son fıkrasına göre; damga vergisine tabi olup vergi aslı ve cezası zamaşımına uğrayan belgelerin hükmünden yeniden yararlanılması halinde belgeye ait vergi alacağı yeniden doğar. Dolayısıyla bir evraka ait damga vergisinin zamaşımına uğraması durumunda, verginin devlet tarafından talep edilebilme hakkının yeniden kazanılması mükellefin belgeyi yeniden kullanmasına bağlıdır.

<sup>41</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, s.144.

Benzer düzenlemeler Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK) ve Emlak Vergisi Kanunu'nda (EVK) da yapılmıştır. VİVK'nın 20. maddesine göre mükellefiyet; beyannamenin verildiği tarihte, hiç beyanname verilmeyen durumlarda veya beyanname verilmekle birlikte beyannamede gösterilmeyen mallarda durumun idare tarafından öğrenildiği tarihte başlar. VİVK'da zamanaşımı vergiyi doğuran olaya değil mükellefiyetin başlangıcına bağlanmaktadır. Bu hüküm mükellefiyetin başlangıcını "idarenin öğrendiği" tarihe ertelediğinden zamanaşımı başlangıç tarihini etkilemektedir. Durumu idarenin öğrenmemesi halinde zamanaşımı sonsuza kadar uzayacak ve devletin vergiyi talep etme hakkı mevcut olacaktır.

EVK'nın 40.maddesinde zamanaşımı açıkça düzenlenmiştir. Buna göre; bildirim dışı kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımı, bu bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığından idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlar. "İdarenin öğrendiği tarih"ın tespiti oldukça zordur. Mükellef zamanaşımından yararlanmak istiyorsa, idarenin öğrendiği tarihi ispatlamak zorundadır<sup>42</sup>. Bu durumda hâkimin zamanaşımı süresini re'sen takdir etme yetkisi baki kalmakla birlikte, vergi borçlusunun zamanaşımı süresini borçlar hukukundakine benzer şekilde "ileri sürmesi" ve ispatlaması gerekmektedir.

### 3.2.1.1. Tarh Zamanaşımını Durduran ve Kesen Haller

Kanunda verilen bazı hallerde zamanaşımı durmakta veya kesilmektedir. VUK'un 114.maddesinin 2.fıkrasına göre, vergi dairesinde *matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması* zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı komisyon kararının vergi dairesine gönderilmesini izleyen günden itibaren işlemeye devam eder. 6009 Sayılı Kanun'un<sup>43</sup> 8.maddesi ile yapılan değişiklikle takdir komisyonunda geçen sürenin her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamayacağı hükme bağlanmıştır. Böylelikle takdir komisyonunda geçen süreye sınır getirilmiştir. VUK'un 377. maddesi uyarınca vergi daireleri takdir komisyonlarının matrah takdiri yapmadıkları veya eksik matrah takdiri yaptıkları gerekçeleriyle yargı yoluna başvurabilmektedir. Yargıda geçen sürede ise zamanaşımı süresi

<sup>42</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, s.133.

<sup>43</sup> 01.08.2010 tarihli 27659 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

dolmaktadır. Kanunda yargıda geçen sürenin zamanaşımını durduracağına ilişkin bir hüküm bulunmamasıyla birlikte, Danıştay'ın bu sürenin zamanaşımını durduracağı yönünde kararları mevcuttur<sup>44</sup>.

Tarh zamanaşımını durduran bir diğer neden *mücbir sebepler*dir. VUK'un 15.maddesinin 1.fikrasında sürelerin işlenmesini durduran mücbir sebeplerin tarh zamanaşımı süresini de duran süre kadar uzatacağı hüküm altına alınmıştır. Bu husus ayrı bir başlık altında tartışılacaktır.

VUK'da tarh zamanaşımını kesen süreler yer verilmemiştir, ancak VUK'un 374. maddesinde tarh zamanaşımı süresi içinde ceza ihbarnamesinin gönderilmemesinin zamanaşımını keseceği hükmüne yer verilerek, vergi cezalarında zamanaşımını kesen neden belirtilmiştir. Yapılan tarhiyat sonucu ortaya çıkan bir işlem olması nedeniyle ceza ihbarnamesinin gönderilmesi, verginin tahakkuk aşamasına geldiğini gösterir ki kesilen süre yeniden işlemeye başlamaz<sup>45</sup>. Vergi cezalarında ise mücbir sebepler zamanaşımı süresini durdurmaz<sup>46</sup>.

### 3.2.2.Tahsil Zamanaşımı

AATUHK'nın 102.maddesinde tahsil zamanaşımı düzenlenmiştir. 102.maddenin 1.fikrasına göre; kamu alacağı, vadesinin rastladığı yılı izleyen takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Aynı maddede para cezalarına ait özel kanundaki zamanaşımı hükümlerinin saklı olduğu belirtildiğinden, Kabahatler Kanunu ve diğer kanunlarda yer alan para cezalarına bu hüküm uygulanamayacaktır.

AATUHK tahsil zamanaşımının başlangıcını "vade tarihine" bağlamıştır. Buna göre tahsil zamanaşımı alacağın vadesinin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılının başından itibaren başlar. Verginin vadesi, ilgili verginin özel kanunlarla belirlenmiş ödeme süresinin son gününü ifade eder (AATUHK m.37/3, VUK m.111/2).

AATUHK'nın 102.maddesinin 2.fikrası gereğince, tahsil zamanaşımı süresi dolduktan sonra alacaklı kamu idaresinin vergiyi tahsil edebilme yetkisi ortadan kalkar, ancak zamanaşımı süresi dolduktan sonra mükellefin rızası ile yapacağı ödemeler kabul edilir.

<sup>44</sup> DŞ. İçtihadı Birleştirme Kurulu, E.1969/6, K. 1970/13, 08.03.1979

<sup>45</sup> Kaneti, s.127; Saban, s.150.

<sup>46</sup> Bkz. DŞ 3.DD. 25.11.1987 tarih ve E.1987/670, K.1987/1843 sayılı karar; Bayraklı, s.217.

Tarh ve tahsil zamanaşımında geçerli olmak üzere, zamanaşımına uğramış bir borcun mükellefin rızası ile ödenebilmesine kanunda yer verilmiş olmasının nedeni, zamanaşımının emredici nitelikte olması sebebiyle yargı organları tarafından re'sen nazara alınıp uygulanmasının doğurduğu sonuçları hafifletip bu konuda mükelleflere irade serbestisi tanınmak istenmesidir<sup>47</sup>.

### **3.2.2.1. Tahsil Zamanaşımını Durduran ve Kesen Haller**

Tahsil zamanaşımının süresini durduran ve kesen nedenler AATUHK'nın 103. ve 104.maddelerinde sayılmıştır.

AATUHK'nın 104.maddesine göre; vergi yükümlüsünün yabancı ülkede bulunması, hileli iflas etmesi, terekesinin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına olanak bulunmaması tahsil zamanaşımını durdurmaktadır.

AATUHK'nın 104.maddesinde; ödeme, haciz uygulaması, cebren tahsil ve takip işlemleri sonunda yapılan her türlü tahsilat, ödeme emri tebliği, mal bildirimini, mal edinme ve artmaların bildirilmesi, yukarıda belirtilen işlemlerden herhangi birinin kefile veya yabancı kişi ve kurumlar mümessillerine uygulanması veya bunlar tarafından yapılması, uyuşmazlık konusu kamu alacaklarında yargı organlarınca bozma kararı verilmesi, kamu alacağının teminata bağlanması, yargı organlarında yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi, iki kamu idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı kamu idaresi tarafından borçlu kamu idaresine borcun ödenmesi için yazı ile başvurulması tahsil zamanaşımını kesen haller olarak sayılmıştır.

## **4- ZAMANAŞIMI SÜRESİNE ETKİSİ AÇISINDAN MÜCBİR SEBEPLER VE ÖDEME**

Yukarıda izah edildiği üzere, zamanaşımı, zamanaşımının durması ve kesilmesine ilişkin düzenlemeler kanunen hüküm altına alınmıştır. Dikkat edilirse, ilgili hükümlerde zamanaşımının durması ve kesilmesi halleri idarenin hemen hemen her türlü eylem ve işlemine bağlanmış bulunmaktadır. Bu düzenlemelerle, özellikle tahsil zamanaşımına uğrayarak ortadan kalkan bir vergi borcunun bulunması beklenmemelidir. Elbette kanun yapıcı idarenin vergi alacağını korumak ve tahsilini sağlamak adına

---

<sup>47</sup> Arslan, s.57.



gerekli hukuki güveni kanunen vermelidir. Ancak kamu yararı adına getirilen zamanaşımının, kanunen sayılan ve birçoğu idarenin elinde olan çok sayıda nedenle, özellikle aşağıda izah edileceği üzere kanun dışı yollarla uzatılması ihtiyacı *zamanaşımı süresinin tekrar değerlendirilmesi* gereğini şiddetle ortaya koymaktadır. Aşağıda bu sebeplerden sadece mücbir sebepler ve ödeme ele alınacak ve tartışılacaktır.

#### **4.1- “Mücbir Sebep”in Tarh Zamanaşımını Durdurmasına Eleştirel Bir Yaklaşım**

“Mücbir sebep” kavram olarak; kişinin iradesi dışında gelişen, mükellef tarafından alınacak önleme karşın önüne geçilemeyen, ödevlerin yerine getirilmesine engel olan beklenmedik olayları ifade etmektedir<sup>48</sup>. VUK’da mücbir sebepler 13. ve 15.maddelerde düzenlenmiştir. VUK md.13’e göre “Mücbir sebepler;

1- Vergi ödevlerinin herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;

2- Vergi ödevlerinin herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;

3- Kişinin iradesi dışında meydana gelen mecburi gaygubetler;

4- Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikaların elinden çıkmış bulunması;

gibi hallerdir.”

hükmüne yer verilmiş, 15.md. ise;

“13. maddede yer alan mücbir sebeplerin herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar.

Bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat ve tevsik edilmesi lazımdır.

Maliye Bakanlığı, mücbir sebep sayılan haller nedeniyle; bölge, il, ilçe, mahal veya afete maruz kalanlar itibarıyla mücbir sebep hali ilân etmeye ve bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit etmeye

---

<sup>48</sup> Akarca ve Şafak, 2009.

yetkilidir. Bu yetki vergi türleri ve işyerleri itibarıyla; beyannamelerin toplulaştırılması, yeni beyanname verme sürelerinin belirlenmesi ve beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması şeklinde de kullanılabilir”

hükmü yer almaktadır. Kanun metninde mücbir sebebin tanımının yapılmayıp örneklendirme yoluna gidilmesi ve “gibi hallerdir” ibaresinin kullanılması, mücbir sebep halinin kabulü konusundaki değerlendirmeyi idarenin takdirine bırakmaktadır. Mücbir sebepler mükelleflerin lehine ve mükellefler esas alınarak<sup>49</sup> belirlenmekle birlikte mücbir sebep halinin kabulü idarenin takdir yetkisindedir<sup>50</sup>.

Aşağıda mücbir sebeplerin zamanaşımını durdurucu etkisi iki açıdan ele alınarak eleştirilecektir.

**i- Mükelleflerin çıkarı düşünülerek düzenlenen mücbir sebepler, mükelleflerin lehine sonuç doğuran tarh zamanaşımı süresini uzatmamalıdır. Başka bir ifade ile mücbir sebeplerin idarenin lehine sonuç doğuracak şekilde zamanaşımı süresini uzatması VUK 13.madde çerçevesinde kanunun ruhuna aykırıdır.**

Yukarıda da izah edildiği şekilde tarh zamanaşımını durduran haller VUK’un 114.md. düzenlenmiş, bu hüküm içinde sadece matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımını durduracağı hüküm altına alınmış, tarh zamanaşımını kesen hal/hallere yer verilmemiştir. Mücbir sebeplerin tarh zamanaşımını durduracağı, “Süreler” genel başlığı altında yer alan 15. maddeye daha sonradan yapılan “Bu takdirde tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar” ibaresinin eklenmesi ile hükme bağlanmıştır<sup>51</sup>. Bu hükmün gerekçesi şu şekilde açıklanmıştır<sup>52</sup>:

<sup>49</sup> Karakoç, s.327.

<sup>50</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, s.120.

<sup>51</sup> Kanun metninde mücbir sebeplerin tarh zamanaşımını durduracağı açıkça hüküm altına alınmıştır. Bu düzenleme kanımızca dolaylı olarak **düzeltilme zamanaşımını** da durdurmaktadır. VUK’un 126.maddesinde ele alınmamakla birlikte 114. maddeye açık atfi nedeniyle, mücbir sebepler düzeltme zamanaşımını da uzatacaktır. Öte yandan mücbir sebepler **ceza zamanaşımını** durdurmamaktadır. Bu konuda Danıştay’ın vermiş olduğu kararlar açıktır. Örneğin; Danıştay 3.Dava Dairesi “...Yukarıda hükmü açıklanan 15.maddede, mücbir sebep bulunması halinde işlemeyen süre kadar tarh zamanaşımının uzayacağı belirtilmekle yetinilmiş, ceza zamanaşımının uzayacağına ilişkin bir hükme yer verilmemiştir. Ceza zamanaşımını düzenleyen 374.maddede ise, ceza zamanaşımının sadece ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle kesileceği öngörülmüştür. Maddede mücbir sebebin ceza zamanaşımını durduracağına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Bu

*“Mükelleflerin haklarını koruma bakımından bu hükümler çok yerinde olmakla beraber*

*hâdisesine göre bazen uzun zamanın geçmesini mucib olan mücbir sebeplerin ortadan kalktığı tarihte mükellef hakkında yapılmamış olan vergilendirme muamelesinin ifa ve ikmali "zamanaşımı" sebebiyle mümkün olamadığından bir taraflı olarak tesis edilen bu hükmün tadiline zaruret hissedilmiş ve maddenin ilk fıkrasının sonuna eklenen hüküm bu maksatla yazılmıştır.”*

Dikkat edilecek olursa madde gerekçesinde de mücbir sebeplerin mükellef haklarını korumaya yönelik bir düzenleme olduğu açıkça ifade edilmiş, fakat mükellef açısından tek taraflı olarak düzenlenen bu hükmün idare açısından zararı “mücbir sebeplerin zamanaşımını uzatacağı” hükmüne yer verilerek telafi edilmiştir.

Öncelikle iki hususun açıklanması gerekir:

Birinci husus, mücbir sebep hali sadece mücbir sebep nedeniyle yerine getirilemeyen vergi ödevine ilişkin tarh zamanaşımı süresini mi etkiler, yoksa mükellefin geçmişe ait olan henüz tahakkuk etmemiş borçlarına ilişkin zamanaşımı süresini de uzatır mı? Bu soruya verilecek yanıt, mücbir sebeplerin var olduğu zaman dilimine rastlayan ödev/ödevlerin yapılması ve bu ödevlere ilişkin tarh zamanaşımına ilişkin süreleri durduracağı yönünde olacaktır. Aksi halde ödevin yapılması için belirlenen süreden önce biten veya ondan sonra ortaya çıkan mücbir sebep zamanaşımı süresini uzatmaz<sup>53</sup>.

---

bakımdan mücbir sebep halinin ceza zamanaşımını durduracağının kabulü olanaksızdır.” (DŞ. 3.DD. 25.11.1987 tarih ve E.1987/670, K.1987/1843 sayılı karar) şeklinde bir karar vermiştir. VUK’un 374.maddesinde düzenlenen ceza zamanaşımı vergi kabahatlerine ilişkin düzenlemedir. Hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren suçlarda zamanaşımını kesen ve durduran haller Türk Ceza Kanunu’nun (TCK) 67.maddesinde düzenlenmiştir ve bu maddede mücbir sebepler yer almamaktadır. Bu nedenle hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren vergi suçlarında mücbir sebepler ceza zamanaşımını etkilemez (Donay, s.105). Mücbir sebepler **tahsil zamanaşımını** dolaylı olarak etkiler. Tahsil zamanaşımının başlangıcı vade tarihine bağlanmıştır. Verginin ödeme süresinde meydana gelen veya var olan mücbir sebepler ödeme süresini uzatmaktadır. Bu şekilde oluşan yeni vade tarihi nedeniyle zamanaşımının başlangıcı da ileri bir tarihe ertelenmiş olacaktır. Özellikle uzun süren mücbir sebeplerde bu durum daha net ortaya çıkacaktır.

<sup>52</sup> 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun bazı maddelerini değiştiren Vergi Usul Kanunu Tasarısının Milli Birlik Komitesine gönderilen gerekçe metni

<sup>53</sup> Arslan, s.142.

İkinci husus, hangi ödeve ilişkin mücbir sebeplerin tarh zamanaşımı süresini uzatacağıdır. Tarh zamanaşımının başlangıcı vergiyi doğuran olaya bağlanmıştır ve vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. O halde tarh zamanaşımı mükellefin beyanına dayalı vergiler açısından söz konusudur ve beyanname verme ödevi süresi içinde ortaya çıkan mücbir sebepler tarh zamanaşımını uzatır<sup>54</sup>.

Mücbir sebeplerin neler olduğu, kimleri etkileyeceği ya da hangi süreleri etkileyeceğine ilişkin kanun metninde açık ifadeler yer almasa da mücbir sebep hallerinin idarenin lehine süreleri uzatarak uygulanamayacağı yönünde yargı kararları mevcuttur. Danıştay 9.Dava Dairesi “Vergi İdaresinin, 12.11.1999 tarihinde meydana gelen deprem nedeniyle Bolu ve Düzce illerinin merkez ve ilçelerinde durumun 12.11.1999 tarihinden itibaren mücbir sebep kapsamında değerlendirildiği ve mücbir sebep halinin 31.05.2001 tarihinde sona erdiği, 213 sayılı Kanunda yer alan sürelerin mücbir sebep süresi boyunca tarh zamanaşımı süresi ve 213 sayılı Kanunda yer alan sürelerin işlemeyeceği, sürelerin işlemeyen süreler kadar uzayacağı, buna göre 2000 yılına ilişkin defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz süresinin ve tarh zamanaşımının 31.05.2006 tarihine kadar uzadığı, defter ve belgelerin incelemeye ibraz yükümlüğünün de bu tarihe kadar devam edeceği yönündeki iddiasına karşılık; deprem ve benzeri doğal afetler nedeniyle idare tarafından yükümlüler lehine olarak getirilen mücbir sebep halinin idare lehine ve idareyi de kapsayacak şekilde uygulanamayacağı, beş yıllık defter ve belge muhafaza ve ibraz külfetinin bu nedenle uzatılamayacağına” hükmetmiştir<sup>55</sup>. Öte yandan kanunun özü mücbir sebeplerden idarenin etkilenebileceğini kabul etmemektedir<sup>56</sup>. Buna rağmen Karakoç (2007), vergi hukukunda herkesçe malum olan hallerde ve teknolojik afetler nedeniyle idare açısından da mücbir sebep halinin kabul edilmesi gerektiğini ifade etmektedir<sup>57</sup>.

---

<sup>54</sup> Çağan, s.151.

<sup>55</sup> DŞ. 9. DD. 07.06.2007 tarih ve E. 2007/5007, K. 2007/2230 sayılı karar

<sup>56</sup> Karakoç, s.326.

<sup>57</sup> Karakoç, s. 327. İdare hukukunda, mücbir sebeplere ve beklenmeyen hallerde idarenin sorumluluğunu hafifletici nedenler olarak yer verilmektedir (Bkz. Yenice ve Esin, s.102-106; Gözler, 289).

Kanun metnine mücbir sebeplerin tarh zamanaşımını uzatacağına ilişkin hükmün eklenmesindeki gerekçe “mücbir sebep halinin uzun zaman alması nedeniyle tarh zamanaşımının geçebileceği” endişesidir. Bu endişeyi anlamsız kılan iki neden vardır. İlki, vergi hukuku açısından belirlenen “5 yıllık” zamanaşımı süresi alacağın takibi için azımsanacak bir süre değildir. İkincisi ise, mücbir sebep halinin uzun zaman alması söz konusu olabilecek durumların genellikle kanun yapıcı ve idare tarafından göz önünde bulundurulmuş olmasıdır. Örneğin, kanun metninde tutukluluk hali mücbir sebep sayılmış, ancak hükümlülük hali mücbir sebep sayılmamıştır<sup>58</sup>. Ödevin yerine getirilmesi esnasında tutuklanan mükellefin vergi ödevi süresi tutukluluk hali kalktıktan sonra yeniden işlemeye başlarken, ödevin yerine getirilmesi gereken sürede hükümlü bulunan mükellef mücbir sebep halinden yararlanamamakta ve idare tek taraflı işlemde bulunabilmektedir. Tutukluluk hali de hükümlülük hali de 5 yılın üzerinde olabilmektedir. Medeni Kanun’un (MK) 407.maddesinde, ergin bir kişinin, bir yıl veya daha uzun süreli özgürlüğü bağlayıcı bir cezaya mahkûm olması halinde vesayet altına gireceği hükme bağlanmıştır. Bu hüküm çerçevesinde hükümlülük durumunda mükellefin ödevleri atanan kanuni temsilci tarafından yerine getirilecektir. Ancak tutukluluk halinde mahkûmiyet söz konusu olmadığından tutuklunun vesayet altına girmesinden bahsedilemez. Dolayısıyla tutukluluk halinin 5 yıldan uzun sürmesi durumunda zamanaşımı süresi dolacaktır. O halde yapılması gereken, mücbir sebep halinin uzun süre devam etmesi ihtimaline karşı başka bir önlem almaktır.

Mücbir sebeplerin tarh zamanaşımı süresini uzatacağına ilişkin hükmün bir takım sakıncaları da olacaktır. Her şeyden önce mükelleflerin mücbir sebep halini talep haklarını kullanmalarını etkiler. Bu durum özellikle kişinin şahsında gerçekleşen ispat ve tevsiki gereken mücbir sebeplerde daha net hissedilir. Mükellefin talebinden vazgeçmesi;

<sup>58</sup> Nitekim vergi idareleri bu konudaki açık hüküm karşısında hükümlülük halini mücbir sebep olarak kabul etmemektedir. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 19.09.2007 tarihli B.07.GİB.4.34.20.01/288-3197 sayılı yazısında “Hükümlülük halinin VUK md. 13’te sayılan mücbir sebepler arasında yer almadığı, diğer taraftan maddede sayılan mücbir sebeplerin tarh aşamasındaki amme alacakları için geçerli olup kesinleşmiş amme alacaklarını kapsamadığı” açıklanmıştır. Benzer bir görüş Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından da verilmiştir.

a. Gerçekte mücbir sebep nedeniyle ödevini zamanında yerine getiremeyen mükellefin “vergi kabahati işleyen” ilave mükellef olarak idarece tespitini ve maliyetini doğurur.

b. Vergi idaresi açısından tek taraflı tarhiyatı gerçekleştirilen ya da ceza kesilen mükellefin itirazı neticesinde gerçekte ödeyeceği borçtan daha az ödeme yapmasına sebebiyet verebileceği ihtimalini doğurur.

c. İhtilafların sayısını arttırır

Herkesçe malum olan hallerde ise, mükelleflerin doğrudan mücbir sebep talep istemlerinin söz konusu olmadığı durumlarda Maliye Bakanlığı'nın mücbir sebep ilan ettiği yerdeki mükelleflerin zamanaşımı süreleri bu hüküm çerçevesinde mücbir sebep hali ortadan kalkıncaya kadar duracaktır. Dolayısıyla tarh zamanaşımının mücbir sebeplerle uzaması “malum olan hallerde” uygulama alanı bulacaktır.

Yapılan kanuni düzenleme her zaman hukuki olmayabilir veya sakıncaları bulunan bir düzenleme yararları baskın geldiği için kanunda yer alabilir. Zamanaşımının da yararları olduğu kadar sakıncaları da vardır, ancak yararları bireyin ve toplumun çıkarına<sup>59</sup> olduğu için hukuk düzeninde var olmuştur. Zamanaşımının en önemli sakıncası, bir hukuki ilişkideki çıkarlar dengesini bozmasıdır<sup>60</sup>. Zamanaşımı ile çıkarı korunan taraf vergi borçlusudur. Ancak zamanaşımını durduran ve kesen haller alacaklının çıkarını korumaya yönelik düzenlemelerdir. Başka bir ifade ile, zamanaşımı ile ortadan kalkan vergi alacağı nedeniyle oluşan kamu zararını önlemeye yönelik düzenlemelerdir. Neticede bir bütün olarak ele alındığında zamanaşımı, zamanaşımının durması ve kesilmesine ilişkin düzenlemeler “kamu yararı” nadir. Neyin kamu yararına olduğunun, neyin olmadığına saptanması siyasal bir tercih sorunu olmakta, bu nedenle üzerinde herkesi tatmin edici bir uzlaşma sağlanamamaktadır<sup>61</sup>. Vergilemede kamu yararı daha çok hazinenin çıkarını korumaya hizmet etmektedir<sup>62</sup>. Dolayısıyla bazen “kamu yararı” ile “alacaklının çıkarı” örtüşebilmektedir. Diğer yandan kamu yararı ile bireysel çıkar birbirinden farklıdır, bireysel çıkarın üstünde veya

<sup>59</sup> Çağan, s.105.

<sup>60</sup> Çağan, s.106.

<sup>61</sup> Özgüven, s.138.

<sup>62</sup> Nitekim yargının “kamu yararı” gerekçesiyle hazine lehine verdiği çok sayıda karar mevcuttur. Bkz. Saraç, 2002; Özgüven age.

dışında bir yararı ifade eder. Bu nedenle bireysel yarar ile kamusal yarar her zaman çelişebilir. Ancak her durumda kamu yararına öncelik tanımak, bireysel çıkarı hiçe saymak ölçülülük ilkesini zedeler<sup>63</sup>. Mücbir sebeplerin tarh zamanaşımını durdurmasına yönelik düzenleme ile mücbir sebeplerin sağladığı bireysel çıkar, kamu yararına feda edilmektedir. Bu durum kanımızca ölçülülük ilkesine aykırıdır.

Mücbir sebeplerin tarh zamanaşımını uzatmasına ilişkin haklı gerekçeler ortaya konulabilir. Ancak bu gerekçeleri “idarenin gelir elde etme ve gelir kaybetme” kaygısı şekillenmektedir. Nitekim madde gerekçesi de bu doğrultudadır. Oysa zamanaşımı ve mücbir sebeplerin kanunda yer alış gayeleri bunun çok ötesindedir. Bu nedenle idarenin alacağını tarh etme konusundaki yetersizliklerini, mükelleflerin iradesi dışında gelişen üstelik mükellefin çıkarı düşünülerek getirilen düzenlemelerle giderilmeye çalışılması eleştirilecek bir husustur. Burada yapılması gereken, mücbir sebebin uzun süre devam etmesi ihtimaline karşı idarenin de çıkarını korumaya yönelik bir önlem alınmasıdır. Mücbir sebebin tarh zamanaşımını uzatacağına ilişkin düzenleme yerine, “vergi idaresine işlerin aksamaması için kayyım tayin etmek üzere sulh mahkemesine başvurabilme konusunda açık bir yetkinin kanunla tanınması<sup>64</sup>” daha uygun bir çözüm olacaktır. Bu şekilde mücbir sebebin kendisi değil, “vergi idaresinin işlerin aksamaması için kayyım tayin etmek üzere sulh mahkemesine başvurusu” tarh zamanaşımını durduran bir hal olarak kabul edilecektir. Bu düzenleme için VUK’un 114.maddesine 3.fıkra olarak hüküm eklenmesi yerinde olacaktır.

## **ii- Verginin kurucu öğelerinden olan ve yasalarla net bir şekilde başlangıcı ve bitişi tayin edilmesi gereken zamanaşımı süresi, idarenin**

<sup>63</sup> Özgüven, s.138. Burada ifade edilen ölçülülük ilkesi “bireyin temel hak ve özgürlüklerine müdahaleye izin vermekle birlikte, hakkın kaldırılması ve özüne dokunulmasını engelleyici objektif hukuk kuralıdır”. “Ölçülülük ilkesi, araç ve amaç arasındaki ilişki ile ilgilidir. Buna göre kanun koyucu veya idare tarafından kullanılan aracın, ulaşılmak istenen amaca erişmek için elverişli ve gerekli olup olmadığı, başvuru aracın ulaşılmak istenen amaçla ölçülü bir orantı içinde bulunup bulunmadığı araştırılır” (Karagöz, s.67). Amaçla araç arasında ölçülü bir orantı var mıdır? Yasal düzenlemenin ulaşmak istediği kamu yararı ile müdahalenin ağırlığı arasında yapılacak bir tartımda düzenleme genel olarak orantılı olmak zorundadır; diğer bir deyişle yükümlüler açısından katlanılamaz olmamalıdır ve katlanılabilirlik sınırlarına uyulmak zorundadır (Karagöz, s.68)

<sup>64</sup> Çağan, s.145.

**çok geniş takdir yetkisinin bulunduğu mücbir sebeplerle uzatılmamalıdır.**

Vergi hukukunda zamanaşımı süresi kesindir, tarafların iradeleri ile değiştirilemez<sup>65</sup>. Zamanaşımının bu niteliği aslında borçlar hukukunda yer alan “zamanaşımı süresinin kesinliği bunun sözleşme ile önceden değiştirilemeyeceğine” ilişkin açık hükmün, vergi hukukunda uygulama alanı bulmasıdır<sup>66</sup>. Vergi hukukunun bir kamu hukuku dalı olması nedeniyle bu sonuç kendiliğinden uygulama alanı bulur<sup>67</sup>. Vergi hukukunda zamanaşımı süreleri esasları, sınırları ve içeriği kesin çizgilerle belirlenen kanuni sürelerdir<sup>68</sup>. Kanuni süreler konusunda idareye takdir yetkisi verilmemektedir<sup>69</sup>. Zamanaşımı sürelerinin yeterince tayin edilmemesi vergi yasasını sakatlar<sup>70</sup>.

Mücbir sebeplerin düzenlendiği VUK’un md.13 ve 15’de mücbir sebeplere örnekler verilerek yetinilmesi ve “gibi” edatıyla genişletici yoruma kapı açarak özellikle mükelleflerin şahsında gerçekleşen, ispat ve tevsiki gereken mücbir sebeplerin kabulünün idarenin takdirine bırakılması mücbir sebepte idarenin iradesini var etmiştir<sup>71</sup>. Verginin kurucu öğelerinden olan ve yasalarla net bir şekilde başlangıcı ve bitişi tayin edilmesi gereken zamanaşımı süresinin<sup>72</sup>, idarenin çok geniş takdir yetkisinin bulunduğu mücbir sebeplerle uzaması eleştirilmesi gereken bir diğer husustur.

**4.2. Tahsil Zamanaşımını Kesen “Ödeme”nin Mükellef Aleyhine Kullanımı**

Vergilendirme sürecinin son aşaması, vergi borcunu sona erdiren en olağan yöntem vergi borcunun ödenmesidir. Verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsiline ilişkin düzenlemeler VUK’da yapılmışken, verginin

<sup>65</sup> Arslan, s.46.

<sup>66</sup> Çağan, s.113. Aksi yönde düzenlemeye ülke mevzuatlarında rastlamak mümkündür. Örneğin, ABD’de İç Gelir İdaresi ile mükellefin mutabık kalması ve süre dolmadan önce yazılı bildirimde bulunması koşuluyla tarh zamanaşımını uzatabileceklerine ilişkin düzenleme mevcuttur (Arslan, s.46).

<sup>67</sup> Çağan, s.113. Ayrıca VUK’un 8.maddesinde vergi yükümlülüğüne ve sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmelerin idareyi bağlamayacağı açıkça belirtilmiştir.

<sup>68</sup> Çağan, s.17.

<sup>69</sup> Çağan, s.17.

<sup>70</sup> Karagöz, s.56.

<sup>71</sup> Çağan, s.140-153.

<sup>72</sup> Güneş, s.17; Saban, s.51.



ödenmesine/tahsiline ilişkin temel düzenlemeler 6183 Sayılı Kanun'da yer almaktadır.

Ödeme rızai bir işlemdir, ancak tahsilde cebirlik söz konusudur<sup>73</sup>. Mükellef tarafından vadesinde ödenmeyen borç 6183 Sayılı Kanun'a göre gecikme zammı ile birlikte cebren tahsil edilir. Mükellefin kendi rızası ile ödemede bulunmaması halinde idarenin vergi borcunu tahsile yönelik işlemlerde bulunabilmesi, süre açısından, yine aynı kanunun 102. maddesinde düzenlenen tahsil zamanaşımı ile sınırlandırılmıştır. Tahsil zamanaşımı vergi borcunu ortadan kaldıran bir durumdur. Kanunun 103. maddesinde ise tahsil zamanaşımını kesen hallerde yer verilmiştir.

Kanunda sayılan tahsil zamanaşımını kesen hallerden birisi de "ödeme"dir. Mükellefin tahsil zamanaşımı süresi içinde borcuna ilişkin ödemede bulunması zamanaşımını keser. Yukarıda izah edildiği üzere zamanaşımının kesilmesi halinde süre bir sonraki takvim yılından itibaren yeniden işlemeye başlar.

VUK'un "Tahsil" başlıklı 23.maddesine göre verginin tahsili kanuna uygun surette ödenmesidir. VUK'un 110. ve devamı maddelerinde ise "ödeme" vergi alacağını kaldıran bir hal olarak ele alınmıştır. Bu kapsamda verginin ödeneceği daire(VUK md.110), ödeme zamanı (VUK md.111), özel ödeme zamanları (VUK md.112) düzenlenmiştir. 6183 Sayılı Kanun'da ise 37.madde ve devamında ödemeye ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Ancak, yapılan düzenlemelere ilişkin hükümlerde ödemenin "mükellef" ya da "amme borçlusunu" tarafından yapılacağı ifade edilmekle birlikte ödemenin mükellef adına hareket edenlerce (kanuni veya genel vekili) yapılp

---

<sup>73</sup> Karakoç, 2002. "Kavram olarak ödeme ve tahsil aynı işlemin iki farklı açıdan görünümünü oluşturmaktadır. Ödeme kavramı yanında ayrıca tahsil kavramına yer verilmesinin sebebi, ödemede kendiliğinden ve süresi içinde yükümlülüğün yerine getirilmesine karşılık, tahsilde ise, yükümlülüğün kendiliğinden ve süresi içinde yükümlülüğün yerine getirilmemesi halinde kamu borçlusundan kamu alacağının hukuki cebre dayanarak alınması söz konusudur. Başka bir deyişle, ödemede kendi isteği ile "verme", tahsilde ise zorla "alma" vardır. Gerçi, mali yükümlerinin günümüzdeki niteliklerinden birisi, hukuki cebre, yani zora dayanmasıdır. Ancak, ödemede kamu borçlusuna karşı herhangi bir hukuki cebir uygulanmadan, yani yaptırım içeren bir işlem yapılmadan kamu borcunun verilmesi söz konusudur. Tahsilde ise, kamu borcunu kendiliğinden ve süresinde ödemeyen kamu borçlusunu hakkında kamu icra hukuku hükümlerinin uygulanması ve hakkında mali ve/ya da cezai yaptırımlar içeren işlemlerin yapılması gerekmektedir" (Karakoç, 2002).

yapılmayacağı konusunda açık bir ifade bulunmamaktadır<sup>74</sup>. Uygulamada özellikle finans sektöründeki gelişmelerle birlikte kanunen ödemenin para yerine geçen araçlarla ve bankalar aracılığıyla yapılabilir hale gelmesi borcun kim tarafından ödendiğini daha da önemsiz hale getirmektedir. Ancak genel kural ödemenin mükellef tarafından veya yetkilendirdiği kişi tarafından yapılıyor olmasıdır.

İlk bakışta mükellef adına vergi borcuna mahsuben para yatırılması, vergi kanunlarının sınırlı da olsa izin verdiği “iradi temsil”e<sup>75</sup> benzetilebilir. İradi temsil sözleşmeden kaynaklanmaktadır, mükellefler hak ehliyetlerini bizzat kullanmaları yerine verecekleri temsil yetkisi ile iradi temsilci aracılığıyla kullanabilirler. Hukuki olarak iradi temsilin; iradi temsilcinin fiil ehliyetine sahip olması ve temsil edilen tarafından yetkilendirilmesinden başka özelliği yoktur<sup>76</sup>. İradi temsilde temsil verilen ile mükellef arasında hukuki bir bağ<sup>77</sup> mevcuttur, fakat bilindiği üzere iradi temsilde vergi sorumluluğu temsilciye değil mükellefe aittir. Verginin ödenmesi konusunda bu baği açıkça görebilmek her zaman mümkün olmayabilir. Bu bakımdan verginin ödenmesi iradi temsile dayanabileceği gibi, “*ödemeyi yapan şahsın kimlik bilgisinin istenmesine ilişkin*” kanunda boşluğun bulunması mükellefin iradesini ortadan kaldırabilir. Vergi idaresi açısından, misli borç niteliğinde olan vergi borcunun, bizzat vergi borçlusu tarafından ya da başkası tarafından ödenmesinin önemi yoktur. Vergi borcunun mükellefin görevlendirdiği bir kişi tarafından ödenmesi “vergi sorumlusu” veya “üçüncü bir kişi” tarafından ödenmesi anlamına gelmez<sup>78</sup>. Bu konuda önemli olan “devletin gelirine kavuşmasıdır”.

---

<sup>74</sup> Özel hukukta bu husus açıkça düzenlenmiştir. 6098 sayılı Borçlar Kanunu'nun 83.maddesinde “Borcun, bizzat borçlu tarafından ifa edilmesinde alacaklının menfaati bulunmadıkça borçlu, borcunu şahsen ifa etmekle yükümlü değildir.” hükmüne yer verilmiştir. Bu hükme göre alacaklının menfaati söz konusu olmadıkça borcun bizzat borçlu tarafından yerine getirilmesi zaruri değildir. Diğer yandan BK 84.maddede miktarı belli ve vadesi gelmiş borcun kısmen ifası alacaklının rızasına bırakılmıştır.

<sup>75</sup> İradi temsilin geçerli olduğu hususlar: uzlaşma görüşmelerine mükellef adına temsilcinin katılması, beyannameyi mükellef adına görevlendirdiği bir başkasının vermesi, davayı avukatının açması, tebligatın mükellef adına hareket edene yapılmasıdır (Bilici, s.54).

<sup>76</sup> Şenyüz, 1997, s.77.

<sup>77</sup> Özel hukuktan kaynaklanan sözleşmeye dayalı bir bağ ya da VUK 94.maddede belirtildiği üzere eşe, hısıma, işyerinde çalışanlara tebliğ yapılacağına dair hükmün bulunması gibi kanunda açık ibarenin olması gerekir.

<sup>78</sup> Gerçek, 2003, s.37.

Akla şu soru gelebilir: Mükellefin rızası ya da iradesi dışında mükellef adına kim, ne için ödeme yapar? Nihayet ödeme mükellefin lehine bir durumdur. Yapılan ödeme kadar mükellef borç yükünden kurtulur. Mükellefin kesesinden çıkmayan para ödemeyi yapana külfettir. Bu külfete katlanmayı gerektirecek gerekçeler mevcut olmadıkça kimse başkası adına ödemede bulunmak istemez.

Kamu yararı düşünülerek getirilen zamanaşımı müessesesinin vergi idarelerini alacağını takip konusunda daha dikkatli olmaya sevk ettiği, aynı zamanda alacaklıyı korumak adına zamanaşımını durduran ve kesen sebeplere yer verildiği daha önce belirtilmişti. Vergi mükellefinin adresinin bilinmemesi ve gerekli tahsilâtın yapılamaması halinde, zamanaşımı süresinin son günlerinde vergi dairesinin memuru, şefi, müdür yardımcısı ve müdürü tarafından cüzi bir ödeme yapıp tahsil zamanaşımı kesilmekte<sup>79</sup>, zamanaşımını sonsuza kadar uzatabilmektedir. “Vergi kanunlarında zamanaşımı süresi 5 yıl olarak belirtilmesine rağmen; idarece kural dışına çıkılarak vergi borçlarının zamanaşımına uğramaması için kamu görevlilerince 5 kuruş 10 kuruş gibi küçük rakamlar mükellefin bilgisi olmadan yatırılmak suretiyle zamanaşımının kesilmesini sağlayarak yeniden 5 yıllık zamanaşımı süresi başlamaktadır. Bu işlem her zamanaşımı süresinin sonunda kamu görevlileri tarafından tekrar yapılarak hukukta yer alan zamanaşımı süresi kamu görevlilerince bilerek ve isteyerek ihlal edilmektedir”<sup>80</sup>. Kamunun vergi alacağını tahsile yönelik her hareketi zamanaşımını kesse de, bu arada idarenin hiçbir harekette bulunmaması “biraz memurların işgüzarlığı biraz da kamu alacağını zamanaşımına uğratma sorumluluğunu taşıma endişesi ile her beş yılın sonunda mükellef adına vezneye 5 TL, 10 TL gibi paralar yatırılmakta, kısmi ödeme yapıldığı için de zamanaşımı süresi bir türlü dolmamaktadır”<sup>81</sup>.

Zamanaşımı süresinin mükellefin bilgisi dışında idarede çalışanlar tarafından “bilerek” uzatılmasının doğurduğu önemli bir nokta vardır. AATUHK’nın 58.maddesine göre, mükellefler ödeme emrine karşı “borcun zamanaşımına uğradığı” gerekçesi ile vergi mahkemesine dava açabilirler. Mükellef geçmişe ait borca ilişkin gelen ödeme emrine karşı “borcum

<sup>79</sup> Arslan, s.203.

<sup>80</sup> <http://malihaber.blogcu.com/4526603/> (20.02.2008).

<sup>81</sup> Doğrusöz, 09.05.2011.

zamanaşımına uğradı” diyerek açtığı davada, bilgisi dışında uzayan zamanaşımı sebebiyle “haksız çıkma tazminatı” ödemekle karşı karşıya kalabilmektedir. Bu konuda Adana Bölge İdare Mahkemesi tarafından verilen bir karar<sup>82</sup>, mükellefin yaptığı ödeme beyanı (makbuz) dışında yapılan ödemenin yargı tarafından ne şekilde değerlendirildiğine iyi bir örnek teşkil edecektir. “Her ne kadar itiraz konusu Vergi Mahkemesi kararında, asıl alacağa ilişkin zamanaşımının, yukarıda tarih ve sayılarına yer verilen ödeme makbuzları karşılığı yapılan ödemeler ile kesildiği ve en son ödemenin ise 03.12.2001 tarih ve 190 sayılı ödeme makbuzu karşılığı yapıldığı görüldüğünden; asıl alacağa bağlı bulunan gecikme zammının tahsiline ilişkin dava konusu ödeme emrinin, son ödemenin yapıldığı yılı takip eden 2002 yılından itibaren 5 yıllık süre içinde en son 31.12.2006 tarihi itibarıyla düzenlenip ilgisine tebliğ edilmesi gerekirken, bu süre geçtikten sonra 26.01.2007 tarihinde tebliğ edilen ödeme emrinde zamanaşımı bulunduğu gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmişse de, itiraz aşamasından sonra dosyaya idarece ibraz edilen bilgisayar tahsilat çıktısında görüleceği üzere dava konusu döneme ait 12/12/2002 tarih ve ...1410 sayılı tahsilat fişi ile tahsilat yapıldığı, dolayısıyla dava konusu alacakla ilgili zamanaşımı bulunmadığı görülmektedir.” şeklinde bir karar verilmiştir. Mükellef yaptığı ödemeleri makbuz ile ispatlayabilir, ancak ödemeleri yapmadığını ispatlaması mevcut kanunlar çerçevesinde söz konusu olamamaktadır.

Özel sektörün kamuya olan borç yükünü azaltmayı amaçlayan 6111 Sayılı Kanun’un<sup>83</sup> yürürlüğe girmesi ile birlikte, geçmişe ait borçların hem idare hem de mükellef tarafından irdelenmesi durumu daha da gün yüzüne çıkarmıştır. Birçok mükellef zamanaşımına uğradığını düşündüğü borcu için zamanaşımının son günü cüzi miktarlarda ödeme yapıldığını fark etmiştir.

Vergi alacağını korumaya yönelik gayrihukuki bu uygulama, hazine açısından bakıldığında anlamlı olsa da, mükellef hukuku, hukuk devleti anlayışı ve hukuki güvenlik ilkeleri açısından savunulması mümkün olmadığı<sup>84</sup> gibi vergi hukukunda zamanaşımına yer verilmesinin bütün

<sup>82</sup> Adana Bölge İdare Mahkemesi E.2008/2730 K.2008/3490 Sayılı Karar

<sup>83</sup> 25.02.2011 tarihli 1.Mükerrer 27872 sayılı RG. Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

<sup>84</sup> Doğrusöz, 09.05.2011.

gayelerini ortadan kaldırmaktadır. Uzayan zamanaşımı nedeniyle bir taraftan geçmişin yükü geleceğe taşınmakta, idarenin ve yargının yükü artmakta, diğer taraftan ise vergi mükellefi ödenemez hale gelmiş borçları ödememek için devletten kaçarak yaşamaya zorlanmaktadır.

İdarede çalışanlar tarafından yapılan böyle bir uygulama “vergi mahremiyeti”ne büyük önem veren, “mükellefin özel işini yapan”ı cezalandıran, “iradi temsil”e sınırlı konularda müsaade eden vergi kanunlarımıza aykırı olduğu gibi hukukilik ilkesi ile de bağdaşmaz.

Vergi ilişkisinde vergi kanunları ile mükellefe yüklenmiş ödevlerin kanunun öngördüğü şekilde ve sürede yerine getirilmemesi mükellef açısından vergi suçunun oluşumuna neden olmaktadır. VUK’da mükellefin karşılaşabileceği vergi suç ve cezaları; vergi ziyai suçu ve cezası, usulsüzlük suçları ve cezaları ile kaçakçılık suçu ve cezası şeklinde düzenlenmiştir. Bunlara ilave olarak, VUK’da, mükellef dışındaki kişilerin (idarede çalışan memurlar, yargı organlarında görevli bulunanlar vb.) fail olarak tanımlandığı iki suç türü mevcuttur: Vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma.

Aşağıda vergi borcunun mükellef adına idarede çalışanlar tarafından yatırılması fiilinin kanundaki mevcut düzenlemeler kapsamında yaptırıma bağlanıp bağlanamayacağı bu iki suç tanımı çerçevesinde değerlendirilecektir.

#### **4.2.1. Vergi Mahremiyeti Açısından Değerlendirme**

VUK 5.maddesine göre, vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar; vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler; vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef’ine kullanamazlar. Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılırsalar dahi devam eder. Maddenin devamında vergi mahremiyetinin istisnalarını da yer verilmiştir. VUK’un 362. maddesine göre ise, vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler Türk Ceza Kanunu’nun (TCK)

239. maddesine göre cezalandırılır. “Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi ve belgelerin açıklanması” başlığı altında düzenlenen suç için öngörülen ceza 1 yıldan 3 yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezasıdır.

Vergi mahremiyetini ihlal suçu ile korunan hukuki yarar mükellefin kişiliği, mali durumu hakkındaki bilgilerin sızmasının engellenerek alenileşmesinin önlenmesidir<sup>85</sup>.

Suçun fiilleri ise, ilgili kişilerin görevleri ile ilişkili olarak öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken hususları ifşa etmeleri veya kendilerinin veya üçüncü kişiler yararına kullanmalarındır<sup>86</sup>.

Tahsil zamanaşımını kesen bir unsur olarak “memurlar” tarafından ödemenin yapılmasının vergi mahremiyeti suçunu oluşturması için,

*i.* İlgili kişilerce görevleri ile ilgili olarak öğrendikleri bir sırrı ya da gizli kalması gereken hususların ifşası söz konusu olmalıdır.

*ii.* Bu sırları kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanmaları gerekmektedir.

Vergi sırrı ve gizli kalması gereken hususların ifşa edilmesi, mükellef ve yakınları açısından gizli kalması gereken hususların üçüncü kişilere duyurulmasıdır<sup>87</sup>. İdarede çalışanlar tarafından mükellef adına ödemede bulunulması sırrın ifşası fiili ile örtüşmemektedir. Diğer yandan “ödeme” ile devlet adına iş gören memurların yaptığı fiil “üçüncü kişi” lehine değil, doğrudan doğruya vergi ilişkisinde taraf olan alacaklıya çıkar sağlamaktadır.

Bu gerekçelerle, mükellef adına zamanaşımını kesmek amacıyla memurlar tarafından ödemede bulunulması vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilemeyeceği kanısındayız.

#### **4.2.2. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Açısından Değerlendirme**

VUK’un 6.maddesinde “Beşinci maddede yazılı olanlar: 1.Kendilerine, ... Ait vergi inceleme ve takdir işleriyle uğraşamazlar. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da

<sup>85</sup> Şenyüz, 2011, s.454.

<sup>86</sup> Şenyüz, 2011, 454; Bayraklı, s.292-293.

<sup>87</sup> Bayraklı, s.292.

görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar.” hükmüne yer verilerek mükelleflerin özel işlerinin yapılması kanunen yasaklanmıştır. Yine aynı kanunun “Mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar” başlığını taşıyan 363.maddesinde “Bu kanunun altıncı maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar TCK’nın 257.maddesinin 1.fikrasına göre cezalandırılır. Bu hareketlerle vergi ziyanına neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu kanunun 344.maddesine göre ayrıca vergi ziyai cezası kesilir.” hükmü ile bu yasağın cezası düzenlenmiştir. 257. maddenin birinci fıkrası “Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan hâller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir kazanç sağlayan kamu görevlisi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır” hükmünü içermektedir.

İlgili maddeler (363, 6 ve 5. maddeler) yasallık ilkesi altında katı bir şekilde yorumlandığı zaman sadece mükelleflerin işlerinin yapılmasının cezalandırıldığı sorucuna varılabilir. Madde ile korunmak istenen yarar, vergi hukukunda yapılan işlemlerin doğru ve sadece vergi borçlusunun mükellefiyetini kendi öz bilgisi ile ödemesidir<sup>88</sup>.

Böyle bir suçun getiriliş nedeni; yasak kapsamı içerisinde kalan memurların devletle vergi mükellefleri arasında çıkan çıkar çelişkisinde, mükelleflerin yanında yer alabilecekleri endişesi ve bu davranıştan ötürü devletin zarara uğramasının önlenmesidir<sup>89</sup>. Bu suçta suçun faili “memur”dur. Mükellef ile idarenin taraf olduğu bir ilişkide, idare adına uygulama yapacak ve idare tarafında yer alan bir memurun çeşitli nedenlerle mükelleflerin özel işlerini yapması memurun idarenin yanından uzaklaşması demektir. Bu nedenle suç, görevi kötüye kullanmanın bir türü olarak değerlendirilmelidir<sup>90</sup>.

“Mükellefin özel işi” kavram olarak açık olmamakla birlikte suçun konusu yapılan özel işlerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili olması ve ayrıca mükelleflerin özel işlerini yapmak suçunun meydana gelmesi

---

<sup>88</sup> Donay, s.174.

<sup>89</sup> Bayraklı, s.301-302.

<sup>90</sup> Şenyüz, s.461.

açısından “kişilerin mağduriyetinin veya kamunun zararına neden olunması ya da kişilere menfaat sağlanması” unsurlarının aranması şarttır<sup>91</sup>. Nitekim VUK ile TCK’nın 257.maddesine yapılan atıfla doğrudan ilgisi olmamakla birlikte, Yargıtay kararlarında görevi kötüye kullanma suçunun oluşumu açısından kamunun veya kişilerin zarar görmesini aramaktadır<sup>92</sup>.

Görüldüğü gibi mükellefin özel işinin yapılması suçu, vergi işleri ile uğraşan memurların devleti zarara uğratacak şekilde mükellefin yanında yer alması açısından işlerlik kazanmış, yorumlar ve bakış açısı bu yönde baskın hale gelmiştir. Oysa yasaklı kişilerin yapmış oldukları davranışları neticesinde vergi ilişkisinde zarar gören sadece alacaklı değil mükellef de olabilir. Nitekim idarede çalışanların tahsil zamanaşımını kesmek maksadıyla mükellef adına ödemede bulunması mükellefin mağduriyeti ile sonuçlanmaktadır. Bu olayda;

i. Memurlar olması gerektiği gibi idarenin yanından ayrılmadan işlem yapmakta,

ii. Öte yandan yapılan davranış mükellef adına yapılmaktadır. Özel işin vergi muameleleri ile ilgili olması gerektiği daha önce belirtilmişti. Vergi muamelesi, idari işlem olarak mükellefi bağlayan vergi tarh, tahsil ve ceza kesme işlemleridir<sup>93</sup>. Bu nedenle mükellef adına memurların ödeme yapması mükellefin özel işini yapma kapsamında değerlendirilmelidir. Bu kişilerin yasak kapsamında bulunan memurlar değil de mükellefle bağlantısı olan ya da olmayan üçüncü kişiler olması halinde özel işin yapılmasından bahsedilmesi söz konusu olamayacaktır.

iii. Davranışın doğurduğu sonuç ise tahsil zamanaşımının kesilmesi ile mükellefin mağduriyetidir.

Bu olayda suçun oluşumu için gerekli olan “vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili özel işlerin yapılması” ve “kişilerin mağduriyeti” söz konusudur. Ancak ödemede ödemeyi yapan şahsa ilişkin kimlik bilgilerinin aranmayışı suçun failinin tespiti ve mükellefin ödemeyi kendisinin yapmadığının ispatını zorlaştırmaktadır. Bu nedenle mükellef adına ödeme yapılmasının mükellefin özel işlerini yapma suçu kapsamında

---

<sup>91</sup> Şenyüz, 2011, s.462.

<sup>92</sup> Bkz. Donay, s.173.

<sup>93</sup> Bayraklı, s.302.



değerlendirilmesi için ödemeyi yapan şahsın kimlik bilgilerinin ödeme esnasında kayıt altına alınması ön koşul olmalıdır.

#### **4.2.3. Tahsil Zamanaşımını Kesen “Ödeme”nin Mükellef Aleyhine Kullanımı Hususunda Alınabilecek Önlemler**

Tüm bu sakıncalar göz önüne alındığında “ödeme” tahsil zamanaşımını kesen bir durum olmaktan çıkarılmalı (borcun ödenen kısmı ortadan kalkmalı, ödenmeyen kısım için zamanaşımı işlemeli) ya da aşağıda sayılacak çözüm önerileri değerlendirilmeye alınmalıdır:

1. Hem VUK’da hem de AATUHK’da yer alan ilgili hükümlere “tahsil” işleminde ödemeyi yapan şahsı belirleyecek açık ibarenin eklenmesiyle kanundaki boşluk doldurulmalıdır. Ödeme esnasında “Ödeme Yapanın Adı Soyadı, TC Kimlik No, Mükellef veya Sorumlu Sıfatı, İmza” gibi unsurların kayda alınması gerekir. Bu düzenleme diğer çözüm önerilerinin işlerliği açısından yapılması gereken temel düzenlemedir. Ayrıca mükellefin ödeme yapmadığı iddiasının ispatını mümkün kılacak bir düzenlemedir.

2. Var olan bir düzenlemenin tartışılan konuda işlerlik kazandırılması soruna çözüm getirebilir. İdarede çalışanın mükellef adına ödeme yapması yukarıda açıklandığı üzere “mükellefin özel işlerini yapma” suçu kapsamında nitelendirilmelidir. Ödemeyi yapanın kimlik bilgileri ile ödemenin alınması yasal bir düzenleme olarak getirildiğinde, mağdur olan mükellefin ödemeyi yapmadığını ispat etmesi kolaylaşacak, öte yandan yapılan davranışın suç kapsamına alınması idarede çalışanların hapis cezasını gerektiren fiili işlemesinden alıkoyacaktır.

3. Ödemeyi yapana külfeti arttırılabilir. Şöyle ki;

a. Ödemeyi yapanın “vergi sorumlusu” sıfatıyla borç sorumluluğunu paylaşmasını gerektiren hukuki düzenleme yapılabilir. Bu şekilde borcun ödemeyi yapana içselleştirilmesi katlanılan külfeti arttıracığından, ödeme yapmak yerine “idarenin ve çalışanların işini yapmasına” meyli arttıracaktır.

b. Ödemenin zamanaşımını kesmesi için yatırılan tutara sınır getirilebilir. Örneğin; “toplam borcun en az %2’sinin yatırılmış olması” gibi. Bu çözüm önerisi diğer düzenlemeler yapılmadan getirilecek çok daha pratik ve yerinde bir çözüm olacaktır.

4. Yargıya intikal eden bu tip olaylarda, büyük bir borca karşılık küçük bir ödemenin yapılması muvazaa olarak kabul edilmeli ve zamanaşımı kesilmemelidir<sup>94</sup>.

Verginin tahsilinde esas olan ilkelerden birisi ödeme konusunda mükellefe kolaylık sağlamaktır<sup>95</sup>. Bu nedenle alınacak önlemlerde mükellefe zorluk çıkarması muhtemel noktaların göz önünde bulundurulması ve kolaylaştırıcı hükümlerle desteklenmesi esas olmalıdır.

## 5. SONUÇ

Vergi hukukunda zamanaşımı vergi borcunu ortadan kaldıran bir müessese olarak düzenlenmiştir. Mükellefin tahakkuk ettirmediği veya ödemediği vergi borcunu zamanaşımı süresi dahilinde tahakkuk ettirmemesi veya ödememesi ve idarenin yine bu süreç zarfında tahakkuka ya da tahsile yönelik girişimlerde bulunmaması halinde vergi borcu ortadan kalkmaktadır. Kanun koyucu zamanaşımına ilişkin düzenlemelerde, alacaklı ile mükellef arasında çıkar dengesini de gözetmek adına zamanaşımını durduran ve kesen hallerde yer vermiştir. Alacaklı vergi idaresinin vergi alacağını tahakkuka ya da tahsile yönelik girişimleri ile mükellef olarak borçlunun bir takım davranışları veya hukuki bir takım gereklilikler zamanaşımını durdurmakta veya kesmektedir.

Yasal düzenlemeye göre, idarenin hemen hemen her hareketi (takdir komisyonuna başvuru, haciz, haciz uygulaması, cebren tahsil ve takip işlemleri sonunda yapılan her türlü tahsilat, ödeme emri tebliği, vb.), mükellefin zamanaşımını keseceğini bilerek ya da bilmeyerek yaptığı davranışlar (ödeme, mal bildirim, mal edinme ve artmaların bildirilmesi vb.) hatta mükellefin karşılaştığı mücbir sebepler zamanaşımını durdurmakta veya kesmektedir. Zamanaşımını durduran ve kesen haller bir bütün olarak değerlendirildiğinde görülmektedir ki, fiili olarak zamanaşımı süresini tayin etmek idarenin elindedir.

Mücbir sebepler tahakkuk zamanaşımını durduran bir neden olarak VUK'da sürelerle ilişkin genel hükümler altında düzenlenmiştir. Zamanaşımını durduran bir neden olarak mücbir sebeplerin kanunda yer almasının kanımızca eleştirilmesi gereken ayrı bir özelliği vardır. Mücbir

---

<sup>94</sup> Bayraklı, s.203.

<sup>95</sup> Maliye ve Gümrük Bakanlığı, s.773.

sebepler dışında zamanaşımını durduran ve kesen haller mükellefin ya da idarenin bir davranışına bağlıdır. Oysa mücbir sebepler kişinin elinde olmayan, iradesi dışında gelişen önüne geçemeyeceği durumlardır. Bu nedenle mücbir sebepler suçu ve cezayı ortadan kaldıran bir uygulama olarak, mükellefin lehine getirilmiş düzenlemedir. Mücbir sebeplerin kanunun ruhuna aykırı olarak şekilde üstelik mücbir sebeplerin idarenin lehine olacak şekilde kullanılmayacağı yönünde açık yargı kararları mevcutken, tahakkuk zamanaşımını uzatacağı hükmü sadece alacaklının çıkarını korumaya yönelik olarak yapılan, ölçülülük ilkesine aykırı olduğunu düşündüğümüz bir düzenlemedir. Öte yandan verginin kurucu öğelerinden olan zamanaşımı süresinin idarenin geniş takdir yetkisinin bulunduğu mücbir sebeplerle uzaması eleştirilecek bir diğer konudur.

Elbette mücbir sebebin uzun süre devam etmesi ihtimaline karşı alacaklının çıkarı korumalıdır. Bu durumda, mücbir sebebin tarh zamanaşımını uzatacağına ilişkin düzenleme yerine “vergi idaresinin işlerin aksamaması için kayyım tayin etmek üzere sulh mahkemesine başvuru”nun tarh zamanaşımını durduran bir hal olarak kabul edilmesi ve VUK 114.maddeye 3.fıkra olarak hüküm eklenmesi daha uygun bir çözüm olacaktır.

Tahsil zamanaşımını kesen bir hal olarak “ödeme”ye ilişkin mevcut kanuni düzenlemeler, mükellefin aleyhine kullanımına uygun zemini vermektedir. Ödemenin zamanaşımını kesmesi için herhangi bir miktar kısıtının bulunmayışı, ödemeyi yapan şahsın kimlik bilgilerine ihtiyaç duyulmaması gibi nedenler zamanaşımı süresinin mükellefin bilgisi dışında gayriresmi bir şekilde uzatılabilmesine imkân vermektedir. Bu konuda gerekli kanuni düzenlemeler yapılabilir ve yukarıda sunulan öneriler soruna çözüm getirebilir. Ancak en önemlisi, bu düzenlemeleri yapmadan önce, gayri resmi bir uygulama ile zamanaşımı süresinin uzatılması ihtiyacının nedenleri araştırılmalıdır. Nedenler ortaya konulduktan sonra gerekirse zamanaşımı süresi yeniden gözden geçirilmelidir.

**KAYNAKÇA**

- Akarca, Akif ve Mehmet Şafak. (2009). Mücbir Sebepler ve Vergileme. 23 Aralık 2010 tarihinde <http://www.ozdogrular.com/content/view/8365/177/> adresinden erişildi.
- Alantar, Doğan. (2004). *Mali Mevzuat Uygulamalarında Zamanaşımı Rehberi*. Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Arslan, Mehmet. (2007). *Vergi Hukukunda Zamanaşımı*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Atasoy, Ömer Adil (2002). Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlandırılmasında Yeni Bir Kavram: Ölçülülük İlkesi Ve Yasa Uygulayıcılar Açısından Uyma Zorunluluğu. *Anayasa Yargısı Dergisi*, 19. Cilt, 123-139. 23 Mart 2012 tarihinde [http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa\\_yargisi/anyarg19/atasoy.pdf](http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg19/atasoy.pdf) adresinden erişildi.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin. (2006). *Vergi Ceza Hukuku* (3.bs). Afyonkarahisar: Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları.
- Bilge, Necip. (1990). *Hukuk Başlangıcı*. Ankara:Turhan Kitabevi.
- Bilgen, Mahmut. (2009). *Özel Hukukta Zamanaşımı*. Ankara:Adalet Yayınevi.
- Bilici, Nurettin. (2011). *Vergi Hukuku* (26.bs.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Ceylan, Ali (2008). Teori ve Uygulamada Ölçülülük İlkesi. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. 02.03.2012 tarihinde <http://www.belgeler.com/blg/1h0l/teori-ve-uygulamada-olcululuk-ilkesi-principle-of-proportionality-in-theorie-and-practice> adresinden erişildi.
- Coşkun Karadağ, Neslihan ve İbrahim Organ. (2011). İdari ve Yargısal Açından Mücbir Sebepler ve VUK'da Yapılması Gereken Düzenlemeler. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 357, 149-160.
- Çağan, Nami. (1975). *Vergi Hukukunda Süreler*. Ankara: Sevinç Matbaası.
- Decugis, Henri. Çev.Ferzan Arif Aras (1946). Zamanaşımı. *AÜHFD*, 3 (2-4), 668-676.

- Doğrusöz, Bumin. Vergi Hukukunda Zamanaşımı Göstermelik. 09.05.2011 tarihinde <http://www.muhassebebilgisi.com> adresinden erişildi.
- Donay, Süheyl. (2008). *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*. İstanbul:Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Duran, Lütfi (1982). *İdare Hukuku Ders Notları*. İstanbul: Fakülteler Matbaası, Yayın No:2956.
- Eren, Fikret. (2010). *Borçlar Hukuku (Genel Hükümler)*(12.bs.). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Gerçek, Adnan (2003). *Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği*. İstanbul: Ekin Yayınevi.
- Gözler, Kemal (2008). *İdare Hukukuna Giriş* (9.bs.). Bursa:Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Güneş, Gülsen. (2008). *Vergilerin Yasallığı İlkesi* (2.bs.). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık A.Ş.
- Kaneti, Selim. (1986). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Özdem Kardeşler Matbaası.
- Karagöz, Berkan. (2008). Vergi Hukukunda Zamanaşımı. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Karakoç, Yusuf. (2002). Kamu Alacaklarının Tahsil İşlemlerinin Hukuki Niteliği. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 246. 21.01.2010 tarihinde <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2932> adresinden erişildi.
- Karakoç, Yusuf. (2007). *Genel Vergi Hukuku* (4.bs.). Ankara:Yetkin Yayınları.
- Kırbaş, Sadık. (2008). *Vergi Hukuku* (18.bs.).Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kızılot, Şükrü, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez. (2006). *Vergi Hukuku*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü. (1988). *Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri (Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun)*. Cilt 3. Ankara.

- Nomer, Halûk N. (2010). *Borçlar Hukuku (Genel Hükümler)* (8.bs.). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Oğurlu, Yücel (2002). *Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan. (2008). *Vergi Hukuku* (15.bs.). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Özar, Süleyman. (2010). Türk Ceza Hukukunda Zamanaşımı. *Adalet Dergisi*, Sayı 37. 10.03.2012 tarihinde <http://www.yayin.adalet.gov.tr/dergi/37.sayı/10%20-%20SÜLEYMAN%20ÖZAR.pdf> adresinden erişildi.
- Özgüven, Volkan. (2007). *Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Reisoğlu, Safa. (2006). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler* (19.bs.). İstanbul: Beta Yayınları.
- Saban, Nihal. (2006). *Vergi Hukuku* (4.bs.). İstanbul: Beta Yayınevi.
- Saraç, Osman. (2002). Kamu Yararı Kavramı. *Maliye Dergisi*, Sayı 139. 10.09.2011 tarihinde [http://212.174.133.188/calismalar/maliye\\_dergisi/yayinlar/md/md139/O.%20SARAC.pdf](http://212.174.133.188/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md139/O.%20SARAC.pdf) adresinden erişildi.
- Şenyüz, Doğan. (1997). *Vergi Usul Hukukunda Tebligat* (2.bs.). Bursa: Yaklaşım Yayınları.
- Şenyüz, Doğan. (2011). *Vergi Ceza Hukuku* (5.bs.). Bursa:Ekin Basım Yayın Dağıtım A.Ş.
- Turgay, Recep. (1977). *Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı*. I.Cilt. İstanbul: N.Uycan Basım Sanayi A.Ş.
- Yenice, Kazım ve Yüksel Esin. (1983), *Açıklamalı-İçtihatlı-Notlu İdari Yargılama Usulü*, Ankara: Arısan Matbaacılık ve Ambalaj Sanayi.
- <http://malihaber.blogcu.com/4526603/> (20.02.2008).

<http://tdk.org.tr>

Yargı Kararları

6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu ile 818 Sayılı Borçlar Kanununun Karsılaştırma Tablosu. 02.03.2012 tarihinde <http://www.kgm.adalet.gov.tr/duyurular/tbk/7%20-%20T%C3%BCrk%20Bor%C3%A7lar%20Kanunu%20Kar%C5%9F%C4%B1la%C5%9Ft%C4%B1rma%20Tablosu%20evde%20yap%C4%B1lan%E2%80%A6.pdf> adresinden erişildi.

