

## **<sup>H</sup>VERGİ HUKUKUNDA ÖDEME ZAMANLARI VE ÖDEME ZAMANLARINA UYULMAMASININ HUKUKİ SONUÇLARI**

*Dr. Adil NAS\**

### **GİRİŞ**

Vergi hukukunda süreler, vergi idaresi, mükellef ve vergi sorumlusu açısından büyük önem taşımaktadır. Genel hak ve yetkilerin kazanılması, kullanılması, yitirilmesi çeşitli yükümlülük altına girilmesi vergi konularında belirlenen sürelerle ilgili bulunmaktadır.

Borçlar hukukunda taraflar sözleşme özgürlüğüne sahiptir. Sözleşme özgürlüğü, tarafların aralarında bir sözleşme kurarken onun içeriğini ve kapsamını diledikleri gibi belirleyebilmeleri demektir. Borçlar Kanunu'nun 19. maddesinde "bir akdin mevzuu (sözleşmenin konusu) kanunun gösterdiği sınır dairesinde (içerisinde) serbestçe tayin olunabilir (belirlenebilir)" demek suretiyle sözleşme özgürlüğüne yer verildiğini açıkça göstermektedir<sup>1</sup>. Sözleşme özgürlüğü çerçevesinde, sözleşmenin tarafları edimin ifa zamanını tespit etme yetki ve hakkına haizdirler. Başka bir deyişle sözleşmenin tarafları edimin ne zaman yerine getirileceğini kendi aralarında istedikleri gibi kararlaştırabilirler. Bilindiği gibi, ifa zamanı, borcun ifa edilmesi gereken andır. Alacaklı yönünden ifa zamanına bakıldığında, onun borçludan ifayı isteyebileceği anı ifade eder. İşte borçlunun edimini ifa etmekle yükümlü olduğu, alacaklının ise ifayı istemeye hakkı bulunduğu bu ana muacceliyet

---

<sup>H</sup> Hakem incelemesinden geçmiştir.

\* Niğde Vali Yardımcısı

<sup>1</sup> Akıntürk, s. 53.

denir. Bu anın gelmesiyle borç muaccel borç, alacak da muaccel alacak halini alır<sup>2</sup>.

Vergi hukukunda ödeme zamanı, yukarıda belirtilen borçlar huku-  
kundan farklı olarak, vergi alacağının taraflarına, yani vergi idaresi ve vergi  
mükelleflerinin karşılıklı iradesine bırakılmamıştır. Vergi alacağının muac-  
celiyeti alacaklı idarenin alacağın ödenmesini isteyebileceği ve vergi borçlu-  
sunun bunu yerine getirmek zorunda olduğu durumu ifade eder. Verginin  
muaccel olmasında ölçüt verginin tahakkukudur. Henüz tahakkuk etmemiş  
(muaccel olmamış) vergiler kural olarak ödenemez. Muacceliyet anına  
genellikle verginin ödenmesi için bir ödeme süresi eklenir; fakat bu  
muacceliyet anını değiştirmez; vergi borçlusuna bu süre içerisinde temerrüt  
sonuçlarını doğurmayacak şekilde ödemede bulunma olanağı sağlar<sup>3</sup>.

Hukukî güvenlik ilkesinin bir gereği olarak, vergi ödeme zamanlarının  
kanunlarda açık ve net bir şekilde yer alması gerekir. Bilindiği gibi hukukî  
güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi,  
tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzene sokabilmesi anlamına  
gelir. Hukukî güvenlik ilkesi, vergi yükümlülerinin hak ve özgürlük alanla-  
rına devletin vergilendirme aracılığı ile yaptığı müdahaleleri önceden görme-  
lerini ve durumlarını buna göre ayarlamalarını gerektirmektedir. Özellikle  
hukukî güvenlik ilkesinin bir alt ilkesi olan vergilendirme de belirlilik ilkesi  
bunu sağlamaktadır. Belirlilik ilkesi vergilerin miktarlarının tarh ve tahsil  
zamanlarının ve biçimlerinin hem idare, hem de kişiler yönünden belli ve  
kesin olması manasına gelir. Bu ilke bir yandan yükümlülerin hukukî güven-  
liğini sağlarken diğer yandan da vergi idaresinde istikrarın sağlanmasına  
katkı sağlamaktadır<sup>4</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nda, vergi alacağının ödenme zamanı ile ilgili iki  
düzenleme mevcuttur. Bu düzenlemelerden ilki, "ödeme zamanı" başlıklı  
111 inci maddede; ikincisi de, "özel ödeme zamanları" başlıklı 112 nci  
maddede yer almıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 112 nci maddesinin başlığının  
"özel ödeme zamanları" olmasından hareketle, 111 inci maddenin vergi

<sup>2</sup> Akıntürk, s. 106.

<sup>3</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 123; Karakoç, s. 405.

<sup>4</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 46.

alacağıının ödenme zamanıyla ilgili normal ödeme kuralını düzenlediği sonucu çıkarılabilir<sup>5</sup>.

## **I. NORMAL ÖDEME SÜRELERİ**

Vergi kanunlarında gösterilen ödeme süreleri sabit ve önceden belirlenmiş bir zaman dilimi şeklinde belirlenmişse, bunlara normal ödeme süreleri denebilir<sup>6</sup>. Vergi Usul Kanunu'nun 111 inci maddesine göre vergi, kanunlarında gösterilen süreler içinde ödenir. Ödeme süresinin son günü verginin vadesi tarihidir. Sözlük anlamı olarak vade, "sözleşme, yasa, adet veya dürüstlük kuralına göre belirlenen, borçlunun edimde bulunacağı zamanı; ödeme günü" anlamına gelmektedir<sup>7</sup>. Buna göre, vergi mükellefleri vergiyi, vergi sürelerinin en geç son gününde ödemeleri gerekir. Örneğin Katma değer vergisi beyannamesi vermek mecburiyetinde olan mükellefler ile vergi kesmekle sorumlu tutulanlar, bir vergilendirme dönemine ait katma değer vergilerini beyanname verecekleri ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödemek zorundadırlar (KDVK.m.46).

Vergi Usul Kanunu'nun 170 inci maddesi uyarınca, vergi beyannamelerinin posta ile taahhütlü olarak gönderilmesi caizdir. Bu takdirde beyannamenin postaya verildiği tarih vergi dairesine verilme tarihi yerine geçer. Vergi beyannamesinin posta ile gönderilmesi halinde, beyan edilen vergi, tahakkuk işleminin bitmesi beklenmeksizin vadesinde ödenir (VUK.m.111).

Çekle veya münakale emri ile yapılan ödemelerde 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 sayılır (AATUHK.m.44). Danıştay konuyla ilgili vermiş olduğu bir kararda<sup>8</sup> "Maliye Bakanlığınca tayin edilen yerlerde ödemelerin banka ve posta vasıtasıyla yapılabileceği ve çekle yapılan ödemelerde çekin banka ve postaya verildiği tarihte ödemenin yapılmış sayılacağı" şeklinde görüş belirtmiştir.

<sup>5</sup> **Candan**, s. 182.

<sup>6</sup> **Kızılot/Şenyüz/Taş/Dönmez**, s. 101.

<sup>7</sup> **Yılmaz**, s. 723.

<sup>8</sup> Danıştay 3. Dairenin 29.05.1986 tarih ve E: 1986, K: 1986/1450, (Çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid,29.01.2011>.

İhtirazî kayıtlarla verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilere karşı dava açılması bu vergilerin tahsiline devam edilmesini engellemez<sup>9</sup>. Başka bir deyişle, söz konusu kayda karşın vergi, beyanname üzerinden tahakkuk fişiyile tarh ve tahakkuk ettirileceğinden, ilgili vergi kanununda ödeme zamanında bir değişiklik yapmaz<sup>10</sup>. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27/3. maddesinde "...ihtirazî kayıtlarla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir" hükmü yer almaktadır. Buna göre, ihtirazî kayıtlarla verilen beyannamelere göre açılan davalarda verginin vadesinde ödenmesi gerekir. Ancak ihtirazî kayıtlarla verilen beyannamelere karşı yürütmenin durdurulması isteminde bulunulması ve mahkemece bu istemin kabulü yönünde karar verilmesi halinde tahsilat işlemi duracaktır.

## II. ÖZEL ÖDEME ZAMANLARI

Vergi kanunlarında yer alan süreler belirli bir tarih olarak değil, belirli hallerin varlığına bağlı belirlenmişse özel ödeme süresinden bahsedilir. Özel ödeme süresi süreyi belirleyen olayın meydana gelmesine bağlı olarak değişiklik gösterir. Bu nedenle doğrudan belirli bir ödeme tarihinden bahsedilemez<sup>11</sup>. Ödeme tarihinin ne olduğu genel olarak borcun tahakkuk tarihine bağlanmıştır. Aşağıda özel ödeme süreleri ele alınmıştır.

### A. RE'SEN, İKMALEN veya İDARECE VERGİ TARHINDA ÖDEME ZAMANI

İkmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergiler taksit zamanlarından önce tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde ödenmesi gerekir. Şayet bu tür vergiler taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse geçmiş taksit, tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir (VUK.m.112).

Yukarıda görüldüğü gibi, re'sen ikmalen ve idarece tarh olunan vergilerin tahakkuk tarihi ile ödeme zamanları arasında bir bağlantı kurulmuştur.

<sup>9</sup> Danıştay 4. Dairenin 18.04.2001 tarih ve E: 2000/502, K: 2001/1626 sayılı Kararı (Çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid>, 25.02.2011.

<sup>10</sup> Candan, s. 184; Özbalcı, s. 346.

<sup>11</sup> Kızılot/Şenyüz/Taş/Dönmez, s. 162; Karakoç, s. 407.

Vergi Usul Kanunu'nun "tahakkuk" başlığını taşıyan 22'nci maddesine göre tahakkuk, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi olarak tanımlanmıştır. Yine aynı Kanunun "verginin idarece" tarihini düzenleyen mükerrer 30'uncu maddesinin 5'inci fıkrasının ilk cümlesinde de, verginin tahakkuku için vergi mahkemesinde dava açma süresinin geçmesi gerektiği hükme bağlanmak suretiyle verginin ne zaman tahakkuk edeceği belirtilmiştir.

Buradan anlaşılacağı üzere, verginin tahakkuku bir safha olup, bu safha re'sen ikmalen veya idarece tarh olunan vergilerin tarh ve tebliğ edilmesiyle başlayıp, dava açma süresinin bitiminde sona ermektedir. Diğer bir anlamıyla, mükellef bu şekilde tarh edilen vergilere karşı vergi mahkemesine de başvurabileceğinden, bu vergiler ancak otuz günlük dava açma süresinin geçirilmesinden sonra ödenmesi gereken aşamaya gelecektir.

Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun vergi cezalarının ödeme zamanını düzenleyen 368'inci maddesinden; vergi cezalarının, cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten başlayarak bir ay içinde ödeneceği hüküm altına alınmıştır. Görüldüğü gibi vergi cezalarının ödenme zamanı ile verginin tahakkuku arasında bir paralellik sağlanmıştır.

Buna göre, re'sen ikmalen veya idarece tarh olunan vergiler, dava konusu yapılmadıkları takdirde dava açma süresinin sonunda tahakkuk edeceğinden ve bu tarihten itibaren de bir aylık ödeme süresi söz konusu olacağından, dava açılmamak suretiyle tahakkuk eden vergiler, ihbarnamenin tebliğ tarihinden başlayarak ancak altmış günün sonunda ödeme emri ile istenebilir bir hale gelecektir.

### ***B. MÜKELLEFLERİN ÜLKEYİ TERK ETMESİ veya ÖLÜM HALİNDE ÖDEME ZAMANI***

Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesine göre, memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını gerektiren haller dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir. Mükellefin vadeleri mezkur süreden sonra gelen vergileri de aynı süre içinde alınır.

Ölüm halinde, beyanname verme ve vergiyi ödeme ödevi murisin mirası reddetmemiş mirasçılarında geçmektedir. Verginin ödenmesinin

gerekli olduğu zaman kural olarak ilgili vergi kanunlarında belirtilir<sup>12</sup>. Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir (VUK.m.16). Buna göre, ölüm olayı meydana geldikten sonra mirası reddetmemiş varislere de geçen Vergi Usul Kanunu'ndaki mükellefiyet ödevlerinden tamamlanmış dönemin ve henüz tamamlanmamış kısıt döneminin kazanç ve iratlarının beyan ve ödenmesinde Vergi Usul Kanunu'nun 16'ncı maddesindeki üç aylık süre uzamasına ilişkin hüküm, sadece özel vergi kanununda ölüme ilişkin hüküm bulunmayan hallere yönelik olacaktır. Özel vergi kanununda ölüme ilişkin hüküm bulunduğu takdirde bu hükmün Vergi Usul Kanunu'nun 16'ncı maddesindeki hükümden öncelikli olduğunu belirtmek gerekir<sup>13</sup>. Nitekim Danıştay konuyla ilgili vermiş olduğu bir kararda “mirası reddetmeyen mirasçıların murislerinin ölümü tarihinden itibaren dört ay içinde beyanname vererek vergilerini ödemeleri gerektiği, beyanname verilmemesinin re'sen takdir sebebi olduğu” şeklinde görüş belirtmiştir.

Memleketi terk edenlerin, ölenlerin ve kanunî durumlar dolayısıyla mükellefiyetleri kalkmaların ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergileri tahakkuk tarihinden itibaren başlayarak bir ay içinde ödenir. Ancak burada belirtilen tahsil süreleri Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun gereğince teminat gösterildiği takdirde, Vergi Kanunu ile belli taksit zamanına kadar ve taksit zamanı geçmiş ise üç ay uzatılır (VUK.m.112).

Vergi idaresi, vergi alacağını güvence altına almak için, memleketi terk edenlerin, ölenlerin ve benzeri durumları nedeniyle mükellefiyeti kalkmaların ikmalen re'sen veya idarece tarh olunan vergileri için teminat isteyebilir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü hakkında Kanun'un 9'uncu maddesinde düzenlenmiş olan teminat isteme yolu, alacaklı tahsil dairesinin isteği üzerine, kamu borçlusunun malvarlığındaki kıymetlerden kendi seçtiklerini borcuna karşılık göstererek, kamu alacağını güvence altına almak amacına yöneliktir. Kanaatime göre teminat, elde edilmeme riski taşıyan bir alacak için alınması gereken bir güvencedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesindeki, teminat isteminde bulunulacak kişilerle ilgili düzenleme oldukça geniş yapılmıştır. Vergi alacağının tahsilinin tehlikede olduğu durumlar göz önünde tutularak, madde kapsamı

<sup>12</sup> Nas, s. 67.

<sup>13</sup> Erol, s. 188.

yeniden düzenlenmelidir. Memleketi terk edenlerin, ölenlerin, benzeri durumlar dolayısıyla mükellefiyetleri kalkanlardan vergi alacağı için teminat alınmasını öngören Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddenin kapsamından ölenler ibaresi çıkarılmalıdır. Çünkü; murisin mirası reddetmiş mirasçıları, murisin vergilerinden Vergi Usul Kanunu'nun 12'nci maddesi uyarınca miras hisseleri oranında sorumludurlar. Dolayısıyla burada verginin ödenmeme riski oldukça düşüktür. Gerek vergide verimliliğin sağlanması, gerekse mükellefle vergi idaresi arasında güvenin tesisi açısından bu yapılmalıdır. Bunun için ölenlerin ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerinin vergi kanunu ile belli edilen taksit zamanına kadar ve taksit zamanı geçmiş ise üç ay teminat karşılığı uzatılır şeklindeki Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesindeki teminat ibaresi maddeden çıkarılmalıdır.

### ***C. VERGİ MAHKEMESİNDE DAVA AÇILMASI HALİNDE ÖZEL ÖDEME***

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında, vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılmasının, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemini durduracağı hükme bağlanmıştır. Bu düzenlemeden görüleceği üzere, davanın, tarh edilen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerle bunların zam ve cezalarının davaya konu edilen kısmının tahsilatını durdurucu etkisi, mahkemenin bu konuda vereceği herhangi bir karara gerek olmaksızın, kendiliğinden gerçekleşmekte ve davanın sonuçlanmasına kadar devam etmektedir.

Ancak hemen belirtelim ki vergi mahkemesinde dava açılması halinde İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin 3'üncü fıkrası ile tahsil işleminin duracağı ile ilgili kurula bir takım istisnalar getirilmiştir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin 3'üncü fıkrasına göre, işlemde kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işleminin devam edeceği, bu şekilde işlemde kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazı kayıtlı verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davaların, tahsil işlemini durdurmayaacağı, bunlar hakkında yürütmenin istenebileceği öngörülmüştür. Danıştay konuyla ilgili

vermiş olduğu bir kararda<sup>14</sup> “tarh safhasındaki uyuşmazlıklarda işlemden kaldırma kararı üzerine verilen yenileme dilekçesinde talebe gerek bulunmaksızın tahsil işleminin duracağı” şeklinde görüş belirtmiştir.

Yukarıda belirtildiği gibi ihtirazî kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar tahsil işlemini durdurmaz. Ancak bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir. Başka bir deyişle, ihtirazî kayıtla verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilere karşı, yürütmenin durdurulması isteminde bulunulması ve mahkemece bu istemin kabulü yönünde karar verilmesi halinde tahsilat işlemleri duracaktır.

İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 28’inci maddesinin 5’inci fıkrası uyarınca, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümlülükler ile zam ve ceza miktarlarının ilgili idarece mükellefe bildirilmesi gerekir.

Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27’nci maddesinin 3 numaralı fıkrası gereğince tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir (VUK.m.112).

Vergi mahkemesinde dava açılması nedeniyle tahsili duran vergiler, mahkeme kararının tebliğ edildiği zaman taksit süreleri geçmemişse zamanında (taksit sürelerinde) ödenmesi gerekir.

Kanunda taksit süreleri geçmiş olanların ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödeneceği belirtildiğinden, mahkemenin esas üzerine verdiği karara göre tahsil edilecek olanların da taksit süreleri geçmemişse, taksit süresinde ödenmesi gerektiği sonucu çıkmaktadır<sup>15</sup>.

Vergi idaresinin, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 28’inci ve Vergi Usul Kanunu’nun 112’nci maddeleri gereğince vergiyi ihbarname ve mükellefe tebliği için yeni bir işlem tesis etmesi, vergiyi yeniden hesaplamak durumunda olması, dava konusu edilen tarh ve ceza kesme işlemlerinin

<sup>14</sup> Danıştay 11. Dairenin 01.04.1996 tarih ve E: 1996/1989, K: 1986/274 sayılı Kararı (Çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid>, 25.02.2011.

<sup>15</sup> Özyer, s. 176.



kısmen iptal edilmiş bulunması sebebiyle, davanın reddedilen kısmına ilişkin vergi ve ceza miktarının belirlenebilmesi için yeni bir hesaplama işlemine gerek duyulmasına bağlı bulunmaktadır. Böyle bir karar ancak, dava konusu tarh ve tahakkuk işleminin kısmen iptali, kısmen de davanın reddi (kısmen terkin, tadilen tasdik) yolunda verilen bir karar olabilir. Zira, dava konusu işlemin tümüyle iptali (verginin terkin) yolundaki kararlar üzerine, miktarı yeniden hesaplanması gereken herhangi bir vergi kalmaz<sup>16</sup>. Aynı şekilde davanın reddi halinde yeni bir hesaplama yapılmasına gerek yoktur. Çünkü İdari Yargılama Usulünde, davanın reddi davaya konu edilen idarî işlemin hukuka uygun görüldüğü anlamına geldiğinden; bu konuda verilecek kararın, söz konusu idarî işlemin hukukiliğinde ve Hukuk Düzeninde değişiklik oluşturması söz konusu değildir. Davanın reddi halinde, idarece yapılması gereken, bu kararla hukuka uygun görülen idarî işlemin icrasıdır. Başka bir deyişle, idarî yargı yerlerince davada verilen kararların uygulanması diye bir hukuk sorunu yoktur; bu durumda uygulanan, yargı kararı değil, davaya konu idarî işlemin kendisidir<sup>17</sup>. Buna göre mahkeme kararı ile davanın reddedilmesi halinde, ödenmesi gereken vergi Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 37'nci maddesi gereğince, usulüne göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekir.

#### ***D. DAR YÜKÜMLÜ KURUMUN ÜLKEYİ TERK ETMESİ DURUMUNDA ÖZEL ÖDEME ZAMANI***

Dar mükellef kurumun Türkiye'yi terk etmesi halinde yıllık kurumlar vergisi beyannamesi, tarhiyat muhatabının ülkeyi terk etme tarihinden önceki onbeş gün içinde verilir (K.V.K. m.25). Dar yükümlülükte, Türkiye'nin terk edilmesi durumunda beyannamenin Türkiye'yi terk tarihinden önceki onbeş gün içinde verilmesi vergi güvenliğinin sağlanmasına ilişkindir ve bu hükmün işleyebilmesi için kurumun hangi durumda kesin olarak Ülkeyi terk ettiğinin belirlenmesi gerekir<sup>18</sup>. Dar yükümlü kurumun ülkeyi terk etmesi için Türkiye'deki faaliyetinin sona ermesi gerekir. Vergi

<sup>16</sup> Candan, s. 188.

<sup>17</sup> Danıştay 7. Dairenin 30.04.2008 tarih ve E: 2006/2880, K: 2008/2487 sayılı Kararı (Çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid>, 28.01.2011.

<sup>18</sup> Ekmekçi, s. 119.

Usul Kanunu'nun 161'inci maddesi uyarınca, faaliyetin sona ermesi ise vergiye tâbi gerektirmeyecek her türlü işlemin bitirilmiş olması demektir<sup>19</sup>.

Dar mükellefiyette kurumlar vergisi, mükellefin Türkiye'yi terk etmesi halinde, beyanname verme süresi içinde ödenir (KVK.m.29). Buna göre dar mükellef ülkeyi terk etmeden önce, kurumlar vergisini on beş gün içinde ödemek zorundadır.

### ***E. KATMA DEĞER VERGİSİNDE ÖZEL ÖDEME ZAMANLARI***

Mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar, katma değer vergisi beyannamelerini vergilendirme dönemini izleyen ayın yirmi-dördüncü günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine verirler ve vergilerini ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödemek zorundadırlar. Buna göre mükellef ve sorumlular, katma değer vergisi beyannamelerini verme ile ödeme arasındaki iki günlük ödeme payına sahip olmuşlardır<sup>20</sup>.

İthalde alınan katma değer vergisi, gümrük vergisi ile birlikte ve aynı zamanda ödenir (KDVK.m.46). Bu düzenleme ile ithalleri hem gümrük vergisine hem de katma değer vergisine tâbi olan işlemlerin vergilerinin ödenme zamanları bakımından aralarında tam bir birlik kurulmuştur.

Gümrük vergisine tâbi olmamakla beraber katma değer vergisine tâbi olan ithal işlemlerin vergilerinin ödeme zamanı olarak, bu işlemlere ait özel beyannameleri verilme süresi kabul edilmiştir. Bu husus, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, iş merkezi ve kanunî merkezi bulunmayanların motorlu kara taşıtları ile yaptıkları yük ve yolcu taşımaları içinde geçerli bulunmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 46'ncı maddesine göre, beyanname vermek mecburiyetinde olmayan mükellefin katma değer vergisi, tarh süresi içinde ödenir. Katma değer vergisi beyan esasına dayanması durumu ancak istisnai durumlarda olabilir. Örnek olarak müzayede mahallerinde yapılan satışlara bağlı vergileme gösterebilir<sup>21</sup>.

<sup>19</sup> Ekmekçi, s. 113.

<sup>20</sup> Tuncer, s. ?

<sup>21</sup> Kızılot, s. 1549; Akdoğan, s.51.

### **III. ÖDEME SÜRELERİNİN UZAMASI**

Hukukî güvenlik ve kanunîlik ilkelerinin gereği olarak ödeme sürelerinin kanunlarda açık şekilde belirlenmesi gerekir. Vergi ödeme süreleri, ancak vergi kanunlarının öngördüğü haller ile vergi kanunlarında Maliye Bakanlığına süre uzatma konusunda yetki verilmesi halinde Bakanlığın bu yetkiyi kullanması ile uzamaktadır. Aşağıda ödeme sürelerinin uzamasını gerektiren haller ana hatları itibarıyla ele alınmıştır.

Mücbir sebeplerle ödeme süreleri uzamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 15'inci maddesi mücbir sebebin sürenin işlemlerini durduran bir neden olduğunu belirtmiştir. Mücbir sebep varsa mücbir sebebin doğduğu tarihten ortadan kalktığı tarihe kadar süreler işlemez. Dolayısıyla mücbir sebebin gerçekleşmesinden önce işlemiş olan süreye mücbir sebebin ortadan kalkmasından sonra işlemeye devam eden süre eklenir<sup>22</sup>. Vergi Usul Kanunu'nun 111'inci maddesi uyarınca, mücbir sebep nedeniyle mücbir sebeple sürenin uzaması halinde ödeme vadesi uzayan sürenin bittiği gündür.

Zor durumda bulunan mükelleflere vergi idaresi Vergi Usul Kanunu'nun 17'nci maddesi gereğince ek süre verebilmektedir. Buna göre zor durumda bulunmaları sebebiyle vergi muamelelerine yönelik ödevleri kanuni süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara sürenin bir katını, yasal sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca münasip bir mühlet verilebilir (VUK.m.17). Bilindiği gibi vergi hukukunda vergi idaresi genel olarak bağlı yetki ile donatılmıştır. Başka bir ifade vergi hukukunda İdarenin takdir yetkisini kullanması istinai bir durumdur. İdarenin takdir yetkisinin kullandığı durumlardan birisi de zor durumda bulunan mükelleflere, Vergi Usul Kanunu'nun 17'nci maddesinde belirtilen şartlar çerçevesinde ek süre kullandırmasıdır. Zor durum nedeniyle sürenin uzaması halinde verginin vadesi uzayan sürenin bittiği gündür (VUK.m.111).

Veraset ve ihtilal vergisinde, mükelleflere verginin ödenmesi ile ilgili ek süre kullandırılmaktadır. Vergi Usul Kanunu 342'nci I fıkrası uyarınca, veraset ve ihtilal vergisinde, beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün beklenir. Bu süre içinde beyanname verilirse vergi ziyayı olmamış sayılır. Bundan başka, beyanname vermesi için, tebliğde bulunarak yeniden

---

<sup>22</sup> Kaneti, s. 89.

15 günlük bir süre verilir<sup>23</sup>. Vergi Usul Kanunu'nun 111'inci maddesi uyarınca veraset ve intikal vergisinde sürenin uzaması halinde vade uzayan sürenin bittiği gündür.

Maliye Bakanlığı beş yüzden fazla mükellefi olan vergi dairelerine para yatırmak bakımından mükelleflere vadenin bitmesini izleyen tarihten başlayarak 15 gün içinde gün belli etmeye yetkilidir (VUK.m.111).

Bunun yanında Maliye Bakanlığı; mücbir sebep hali ilan edilen yerlerdeki mükelleflerin, Vergi Usul Kanunu'nun kapsamında olup, ödeme süresi afet tarihinden sonraya rastlayan her türlü vergi, ceza ve gecikme faizleri ile Vergi Usul Kanunu'nun 15'inci maddelerinin üçüncü fıkrası uyarınca verecekleri beyannamelere istisnaden tahakkuk ettirilen vergilerin ödeme sürelerini, vadelerin bitim tarihinden itibaren uzatmaya yetkilidir. Bu yetki, bölge, il, ilçe, mahal ve afetten zarar görenler ile afetten zarar görme derecesi veya vergi türleri itibariyle farklı süreler saptamak suretiyle de kullanılabilir. Bu yolla tespit edilen günler verginin vadesi yerine geçer (VUK.m.111).

Maliye Bakanlığı daha önce de ifade edildiği gibi mükelleflere ek süre verilirken takdir yetkisini kullanmaktadır. Bakanlık kendisine tanınan bu yetkiyi kullanırken yasaların çizdiği sınırlar içinde kalmalı, eşitlik ilkesine önem vermeli ve kamu yararını gözetmelidir. Ayrıca takdir yetkisi, gerekçeli kullanılmalı ve şayet yasalar özel koşullar öngörmüşse vergi idaresi bunlara uymalıdır<sup>24</sup>.

5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun ödeme sürelerini etkilemektedir. Adı geçen Kanunu'nun 1'inci maddesi uyarınca, her yıl temmuz ayının birinden yirmisine kadar (yirmisi dahil) mali tatil uygulanır. İkmalen re'sen veya idarece yapılan tarhiyatta vadesi mali tatile rastlayan vergi, resim ve harçlar ile vergi cezaları ve gecikme faizlerinin ödeme süresi mali tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır<sup>25</sup>.

Ayrıca beyanname verme süresi mali tatil nedeniyle uzamış olan vergilerde ödeme süresi (aynı ay içerisinde kalmak şartıyla), uzayan beyanname verme süresinin son gününden itibaren üçüncü günün mesai bitimine kadar uzamış sayılır.

<sup>23</sup> Kaneti, s. 311; Donay, s. 247.

<sup>24</sup> Gözübüyük, s. 331.

<sup>25</sup> 5604 Sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun 28.03.2007 tarih ve 26476 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

## **V. VERGİ BORCUNUN ÖDENMEMESİNİN HUKUKİ SONUÇLARI**

Vergi borçlusu zamanında borcunu vergi idaresine ödememesi halinde temerrüde düşer. Borçlunun temerrüdü, halen ifası mümkün olan muaccel bir borcun borçlu tarafından alacaklının ihtirarına karşın, zamanında ifa edilmemesi, yani borcun ifasında gecikilmiş olmasıdır<sup>26</sup>. Borçlar hukukunda ve vergi hukukunda borçlunun temerrüde düşme koşulları açısından farklılık vardır. Borçlar hukukunda, borç muaccel ve ifası mümkün olduğu halde borçlanılan edim yerine getirilmiyorsa, o takdirde alacaklı borcun ödenmesi hususunu ihtar etmek suretiyle borçluyu temerrüde düşürebilir. Başka bir deyişle temerrüt için kural olarak alacaklının ihtirarı gerekir. İhtar hukuki işlem benzeri bir fiildir ve edimin yerine getirilmesi talebinden ibarettir<sup>27</sup>. Oysa vergi hukukunda vergi borçlusunun temerrüde düşmesi için bir ihtarda bulunulmasına gerek yoktur. Vergilendirilmeden doğan alacak ve borç ilişkisi kamusal nitelikte olduğundan ödeme süresinin son bulması ile birlikte vergi yasalarının öngördüğü yaptırımlar mükellef hakkında kendiliğinden işlerlik kazanır<sup>28</sup>. Vergi mükellefinin temerrüde düşmesinin sonuçları aşağıda gösterilmiştir.

### **A. VADESİNDE ÖDENMEYEN KAMU ALACAĞI İÇİN GECİKME ZAMMI ÖDENMESİ**

Kamu alacağının vadesinde ödenmemesinin önemli sonuçlarından birisi, kamu borcunu ödeyemeyenlere gecikme zammının uygulanmasıdır. Gecikme zammını temerrüt faizine benzetebiliriz. Temerrüt faizi alacaklının kendisine ait bir miktar paranın kararlaştırılan süreden daha fazla bir süreyle borçlunun yanında kalmasından dolayı uğradığı zararı karşılayan bir tazminat niteliğindedir. Bu bakımdan temerrüt (direnim) faizine geçmiş günler faizi de denilmektedir<sup>29</sup>. Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkındaki Kanunu'nun 51'inci maddesi uyarınca kamu alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı belirlenen miktarda gecikme zammı uygulanır. Buna göre vadesinde

<sup>26</sup> Akıntürk, s. 119.

<sup>27</sup> Nomer, s. 186.

<sup>28</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 127.

<sup>29</sup> Akıntürk, s. 126.

ödenmeyen kamu alacakları için maddede açıklanan biçimde bir gecikme zammının hesaplanmasında bir zorunluluk bulunmaktadır.

Vadesinde ödenmeyen kamu alacakları için öngörülen gecikme zammı, Devlete ait paranın mükellefi tarafından kullanılması sonucu, enflasyonun üzerinde veya en az o oranda sağlanan yararın asıl sahibi olan Devlete geri verilmesi niteliğindedir<sup>30</sup>. Başka bir deyişle, gecikme zammı bağlı olduğu kamu alacağının üzerinden hesaplanan ek bir mali yükümlülüktür. Yani, fer'i bir borçtur<sup>31</sup>. Gecikme zammının ceza niteliğinde olup olmadığı tartışılabilir, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunu'nun 1'inci maddesi uyarınca fer'i kamu alacağı kabul edilmesi, hem de ölen mükellefe ait olan gecikme zamlarının mirasçılar tarafından ödenmesi zorunluluğunun bulunması, başka bir deyişle bunların ölümlü düşmemesi gereği gecikme zammının hukukî niteliğini ceza olmaktan uzaklaştırmaktadır<sup>32</sup>. Danıştay konuyla ilgili vermiş olduğu kararda<sup>33</sup> "kamu borçlusundan tahsil edilen faiz veya gecikme zammı, ceza niteliği taşımadığından ilgilinin kusurunun bulunup bulunmadığının inceleyemeyeceği" şeklinde görüş belirtmiştir.

Gecikme zammı vergi ziyai cezaları ve mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan kamu alacaklarına uygulanır. Bunların dışındaki ceza mahiyetinde olan kamu alacaklarına gecikme zammı uygulanmaz (AATUHK.m.51).

Gecikme zammına Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunu'nun 51'inci maddesi ile alt sınır getirilmiştir. İlgili maddeye göre gecikme zammı bir liradan az olamaz. Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunu'nun da gecikme zammı ile ilgili bir üst sınır öngörülmemiştir. Başka bir deyişle, gecikme zammı miktarı kaç liraya ulaşırsa ulaşsın borç ödeninceye kadar gecikme zammı işlemeye devam edecektir<sup>34</sup>.

Bakanlar Kurulu, gecikme zammı oranlarını aylar itibariyle topluca veya her ay için ayrı ayrı, yüzde onuna kadar indirmeye, gecikme zammı

<sup>30</sup> Danıştay 7. Dairenin 20.10.2008 tarih ve E: 2007/4573, K: 2008/4080 sayılı Kararı (Çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid>, 10.03.2011.

<sup>31</sup> **Sonsuzoğlu**, s. 22; **Mutluer**, s. 246.

<sup>32</sup> **Çelik**, s. 176; **Gerek/Aydın**, s. 333.

<sup>33</sup> Danıştay 7. Dairenin 26.10.2005 tarih ve E: 2002/105, K: 2005/2575 sayılı Kararı (Çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid>, 10.03.2011.

<sup>34</sup> **Kızılot/Şenyüz/Taş/Dönmez**, s. 274.

oranı ile gecikme zammı asgari tutarını iki katına kadar arttırmaya, ayrıca gecikme zammı oranını aylar itibariyle farklı olarak belirlemeye ve gecikme zammını bileşik faiz yöntemiyle aylık, üç aylık veya yıllık olarak hesaplamaya yetkilidir (AATUHK.m.51). Görüldüğü gibi Kanun gecikme zammı oranını fiilen tespit etme yetkisini Bakanlar Kuruluna vermiştir. Verginin Kanunîliği ilkesi gereğince bir verginin yasa ile konulmuş sayılabilmesi için mali yüküm konusunun yükümlüsünün, matrahının ve oranının yasa ile belli edilmesiyle sağlanabilir. Yasa bu öğelerden hiçbirini idarenin takdirine bırakamaz<sup>35</sup>. Oysa gecikme zammı tespitinde özellikle gecikme zammı üst sınırının gösterilmemiş olması verginin yasallığı ilkesine uygun değildir. Çünkü Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunu'nun 51'inci maddesinin eylemli olarak gecikme zammı oranını belirleme yetkisini Bakanlar Kuruluna bırakması, Anayasanın 73'üncü maddesindeki “vergi resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir” hükmüne uygun düşmediğini düşünmekteyiz.

Pişmanlık kapsamında yükümlüce haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan her ay ve kesri için, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunu'nun 51'inci maddesinde belirtilen oranda uygulanacak gecikme zammı oranının bu zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi gerekir (V.U.K.m.371).

Mücbir sebep, zor durumda süre verme ve Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda ek süre verilmesi gibi bazı hallerde, vade günü, uzayan yeni ödeme süresinin son günüdür. Vergi bu yeni sürelerde ödenmezse, gecikme zammı işlemeye başlar<sup>36</sup>. Başka bir deyişle mücbir sebep, zor durum ve Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu gibi durumlarda mükellefe ek süre verilmesi hallerinde gecikme zammının ek süre kadar işlememesi gerekir. Ek süreye rağmen vergi ödenmezse, gecikme zammın ek sürenin bittiği tarihten itibaren başlatılması gerekir.

Vergi mahkemesi kararına göre mükellefe iade edilen verginin Danıştay'ın bozma kararı üzerine düzenlenen ihbarnamelere göre bir aylık ödeme süre içinde ödenmesi gerekir. Vergi tebliğinden itibaren aylık süre içerisinde ödenirse gecikme zammı uygulanmaz. Danıştay konuyla ilgili

<sup>35</sup> Kaneti, s. 34.

<sup>36</sup> Sonsuzoğlu, s. 38.

vermiş olduğu bir kararda<sup>37</sup>; “Danıştay’ın bozma kararına istisnaden verilen karar üzerine düzenlenen ihbarnamelere göre vergi bir aylık süre içerisinde ödendiğine göre vadesinde ödenmemiş bir amme alacağından bahsedilemez. Ayrıca mahkeme kararına göre iade edilen vergilerin yine mahkeme kararına göre alınması halinde geçen süre için gecikme zammı alınacağına dair kanunlarda bir hüküm bulunmamaktadır. Bundan dolayı bozma, kararına göre geri alınan vergiye gecikme zammı uygulanmasında ve ödeme emri ile istenmesinde yasal isabet bulunmamaktadır” şeklinde görüş belirtmiştir.

Gecikme zammının uygulanma süresi, iflâs halinde iflâsın açıldığı, aciz halinde bu durumun sabit olduğu güne kadar olan süredir. Ayrıca ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı, gecikme faizinden farklı olarak günlük olarak hesaplanır.

Gecikme zammının önceden borçluya bildirilmesi gerekmez. Başka bir ifade ile gecikme zammı doğrudan ödeme emri ile istenir. Bunun için Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunu’nun 51’inci maddesi uyarınca hesaplanan gecikme zammının aynı Kanunun 52’nci maddesine göre, önceden bildirilmesine gerek bulunmamaktadır<sup>38</sup>.

Vergi Usul Kanunu’nun 112’nci maddesi uyarınca, ikmalen re’sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda; dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar; dava konusu yapılan vergiler yargı kararının tebliğ tarihine kadar; geçen süreler için Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunu’na göre belirlenen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri dikkate alınmaz.

Görüldüğü üzere gecikme faizi ikmalen, re’sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda söz konusu olup, dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere ve dava konusu yapılan vergilerin ödememe yapılmamış kısmına uygulanır. Anayasa Mahkemesi kararında<sup>39</sup> belirtildiği gibi, gecikme faizi devlet

<sup>37</sup> Danıştay 7. Dairenin 12.11.1997 tarih ve E: 1996/6278, K: 1987/3947 sayılı Kararı (Çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid>, 29.01.2011.

<sup>38</sup> Danıştay 7. Dairenin 28.12.2005 tarih ve E: 2003/1156, K: 2005/3441 sayılı Kararı (Çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid>, 10.03.2011.

<sup>39</sup> Anayasa Mahkemesinin 27.9.1988 tarih ve E: 1988/6, K: 1988/29 sayılı Kararı 26.12.1988 tarih ve 20091 sayılı RG’de yayımlanmıştır.



hazinesine girmesi gerektiği halde girmeyen paranın fiyatını yükümlüye ödetmek amacını güden ekonomik bir önlemdir.

Gecikme faizi ve gecikme zammı farklı kavramlardır. Gecikme faizi ile gecikme zammı arasındaki fark, gecikme faizinin mükellef tarafından zamanında beyan edilmeyen bir verginin, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlar ile belirlenmesi durumunda söz konusu olması; gecikme zammının ise, tarhiyatı yapılmış bir verginin ödenmemesi halinde ortaya çıkmasıdır.

Verginin yasal süresinden sonra tahakkuk ettirilmesi halinde gecikme faizi uygulanır<sup>40</sup>. Gecikme faizi ödeme süresi geçmiş olan taksitler için uygulanması söz konusudur. Mükellef beyanı üzerine yapılan ilk tarhiyattan sonra re'sen ikmalen veya idarece tarhiyat yapılmış olması halinde, tarh olunan vergiye ilk tarhiyatın vade tarihinden ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süre için taksit zamanları dikkate alınmak suretiyle gecikme faizi hesaplanır. Buna göre ödeme süresi geçmemiş taksitler için gecikme faizi uygulanmamalıdır<sup>41</sup>.

İhtirazî kayıtlı beyan edilen vergilerin geç ödenmesi halinde bunlarda gecikme faizi alınmamalıdır<sup>42</sup>. Çünkü Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesi uyarınca gecikme faizi uygulanabilecek vergiler, yükümlüler adına ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerdir. İhtirazî kayıtlı verilen vergiler, bu kapsamda yer almadığından dolayı bu vergilere gecikme faizi uygulanmamalıdır<sup>43</sup>. İhtirazî kayıtlı verilen beyannamelerin geç ödenmesi durumunda bunlara gecikme zammı uygulanmalıdır.

Ayrıca gecikme faizi Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunu'nun da yer almadığından dolayı ceza mahiyetindeki kamu alacaklarına gecikme faizi yürütülmemelidir. Yukarıda da belirtildiği gibi gecikme faizi Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinde düzenleme konusu yapıl-

<sup>40</sup> Danıştay 4. Dairenin 24.04.2008 tarih ve E: 2007/435, K: 2008/1434 sayılı Kararı (Çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid>, 10.03.2011.

<sup>41</sup> Maliye Bakanlığının 12.06.2009 tarih ve 2515 sayılı Özelgesi.

<sup>42</sup> Danıştay Vergi Dava Dairelerinin 05.02.1993 tarih ve E: 1992/60, K: 1993/28 sayılı Kararı (Çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid>, 29.01.2011.

<sup>43</sup> Danıştay 6. Dairenin 13.10.2005 tarih ve E: 2003/7675, K: 2005/4718 sayılı Kararı (Çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid>, 29.01.2011.

mıştır. Aynı Kanununun 1. maddesinde, bu kanun hükümlerinin genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi resim ve harçlar hakkında uygulanacağını belirtilmesi ve Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunu'nun da gecikme faizi alınacağına ilişkin bir hükmün yer almaması karşısında; ceza mahiyetinde olan amme alacaklarına gecikme faizi uygulanmaması gerekir diye düşünmekteyiz.

Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin 5'inci fıkrası uyarınca ihtirazî kayıtla beyan edilip ödendikten sonra yargı kararına göre iade edilip ödendikten sonra yargı kararına göre iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilere, iade tarihinden yargı kararının vergi dairesine tebliği tarihine kadar geçen süreler için, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunu'na göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi uygulanır.

Gecikme faizleri de davaya konu olabilir. Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin üçüncü fıkrası gecikme faizinin tahakkukuna ilişkin bulunmaktadır. Tahakkuk işlemi idarenin tek yanlı iradesiyle ve kamu gücünün yürütülmesi gerekli bir işlemidir. Bu işlem, İdari Yargılama Usulü Kanununun 18'inci maddesinin 5'inci fıkrası uyarınca yapılan ve mahkemece, idarî davaya konu olamayacağı kabul edilen uygulama işlemi niteliğinde değildir; ondan ayrı ve bağımsızdır<sup>44</sup>.

### **B. VERGİ ALACAĞININ CEBREN TAHSİLİ**

Vergi borcunun zamanında ödenmemesinin önemli sonuçlarından birisi de vergi idaresinin cebri icra yoluna başvurusudur. Özel hukukta, alacaklı borçludan alacağını tahsil için, doğrudan doğruya harekete geçemez. Kamu gücünü kullanması için, icra ve iflas dairelerinin aracılığına başvurusu gerekir. Buna karşılık, Vergi Hukuku alanında, vergi daireleri doğrudan doğruya kamu gücünü kullanarak, vadesi gelmiş vergi alacaklarını tahsile yetkilidirler<sup>45</sup>. Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunu'nun 54'üncü maddesi uyarınca, ödeme müddeti içinde ödenmeyen kamu alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur.

<sup>44</sup> Danıştay 7. Dairenin 04.04.2006 tarih ve E: 2005/454, K: 2006/1067 sayılı Kararı (Çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid>, 29.01.2011.

<sup>45</sup> Kaneti, s. 365; Erginay, s. 137.

Kamu alacağını vadesinde ödemeyenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildirimde bulunmaları için ödeme emri tebliğ edilir. Ödeme emrinde borcun asıl ve fe'rilerinin mahiyet ve miktarları, nereye ödeneceği, müddetinde ödemediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde borcun cebren tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı kayıtlı bulunur (AATUHK.m.55).

Kendisine ödeme emri tebliğ olunan ve malı olmadığı yolunda bildirimde bulunan amme borçluları bu bildirim ile birlikte veya bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde; en son kanunî ikametgâh ve iş adreslerini, varsa devamlı mükellefiyetleri bulunan diğer tahsil dairelerini ve kamu idarelerini ve bunlardaki hesap ve kayıt numaralarını bildirmek, nüfus kayıt suretini vermek zorundadırlar. Bu görevi kabul edilmiş bir özre dayanmadan zamanında yerine getirmeyenler elli güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır (AATUHK.m.114). Belirlenen bu bilgiler ödeme emrinde kayıtlı bulunması gerekir.

Alacağın cebren tahsili aşağıdaki yollardan biri ile gerçekleşir:

- Kamu borçlusu teminat göstermişse, teminat paraya çevrilir yahut kefilin takibi yapılır.
- Kamu borçlusunun borcuna yetecek miktardaki malları haczedilerek paraya çevrilir.
- Gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflası istenebilir.

Kefiller ve kurumların temsilcileri aynen asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip edilir (AATUHK.m.57).

## **SONUÇ**

Verginin ödenme süresi, ilgili vergi kanunlarında genellikle bir gün olarak değil, belli dönem olarak tespit edilmiştir. Ödeme süresinin son günü verginin vadesi tarihidir. Hukuksal güvenlik ilkesi ve onun bir alt ilkesi olan vergilendirmede belirlilik ilkesi gereği, verginin ödenme zamanlarının yasalarda açık ve net bir şekilde düzenlenmesi gerekir.

Vergilerin ödenme zamanları bazı durumlarda (mücbir sebep, zor durum, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda ek süre verilmesi gibi)

uzamaktadır. Ödeme zamanlarının süresini uzatan durumlardan birisi de zor durumda bulunan mükelleflere ek süre verilmesi ile ilgili bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 17'nci maddesi gereğince, zor durumda bulunan mükelleflere vergi idaresince ek süre verilebilmektedir. İlgili hükme (düzenlemeye) göre, zor durumda bulunmaları hasebiyle, vergi muamelelerine yönelik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, yasal sürenin bir katını, yasal sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca uygun bir süre verilebilir. Vergi hukukunda vergi idaresi genel olarak bağlı yetki ile donatılmasına rağmen bazen takdir yetkisini kullandığı durumlar da söz konusudur. Vergi idaresinin takdir yetkisini kullandığı durumlardan birisi de zor durumda bulunan mükelleflere ek süre kullanılabilirliğidir. Maliye Bakanlığı mükelleflere ek süre verirken, yasaların çizdiği sınırlar içinde kalmalı; eşitlik ilkesine önem vermeli; kamu yararını gözetmeli; takdir kararını gerekçeli olarak vermeli ve şayet yasalar özel koşullar öngörmüşse vergi idaresi bunlara uymalıdır.

Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunu'nun 51'inci maddesi uyarınca, Bakanlar Kurulu, gecikme zammı oranlarını aylar itibariyle topluca veya her ay için ayrı ayrı, yüzde ona kadar indirmeye, gecikme zammı asgari tutarını iki katına kadar arttırabilir. Ayrıca gecikme zammı oranını aylar itibariyle farklı olarak belirlemeye ve gecikme zammını bileşik faiz yöntemiyle aylık, üç aylık ve yıllık olarak hesaplamaya yetkilidir. Görüldüğü gibi Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunu'nun 51'inci maddesi gecikme zammı oranını fiilen tespit etme yetkisini Bakanlar Kuruluna vermiştir. Verginin kanuniliği İlkesi gereğince; bir verginin yasa ile konulmuş sayılabilmesi için mali yüküm konusunun, matrahının ve oranının yasa ile belli edilmesiyle sağlanabilir. Gecikme zammı oranının özellikle üst sınırının yasada gösterilmemiş olması verginin kanuniliği ilkesine uygun düşmemektedir. Başka bir deyişle; Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunu'nun 51'inci maddesinin eylemli olarak gecikme zammı oranını belirleme yetkisini Bakanlar Kuruluna bırakması, Anayasasının 73'üncü maddesindeki, "...oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir" hükmüne uygun düşmediği kanaatindeyim.

Gecikme zammı ve gecikme faizi vergi cezası niteliğinde bulunmamaktadır. Bilindiği gibi vergi cezaları, mükelleflerin ya da sorumluların kanunlarda belirtilen suçları işlemeleri halinde uygulanan yaptırımlardır.

Gecikme zammı ve gecikme faizinin amacı, kamu alacaklarının zamanında ödenmemesinden dolayı hazinenin uğradığı zararı karşılamak iken, vergi cezalarının amacı ise, vergi suçlarını işleyenleri cezalandırmaktır. Vergi cezaları vergi idareleri tarafından idarî yöntemlerle ve yargı kararı gerekmeksizin uygulanan mali ve idarî nitelikteki yaptırımlar olabileceği gibi, yargı mercilerince ceza yargılama yöntemleri uygulanarak hürriyeti bağlayıcı ceza niteliğinde yaptırımlar da olması mümkündür.

### *Kaynakça*

- Akdoğan** Abdurahman, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara 2008.
- Akıntürk** Turgut, Borçlar Hukuku, Beta, İstanbul 2006.
- Candan** Turgut, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2001.
- Çelik** Binnur, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul 2002.
- Donay** Süheyl, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, Beta, İstanbul 2008.
- Ekmekçi** Esra, Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük, Kazancı Yayınları, İstanbul 1994.
- Erginay** Akif, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 1988.
- Erol** Ahmet, “Ölüm Halinde Beyan ve Ödeme Süreleri”, (Yaklaşım, Ağustos 2008, s. 188 (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler>, 29.01.2011).
- Gerek Şahnaz/Aydın** Ali Rıza, Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, Seçkin Yayınları, Ankara 2010.
- Gözübüyük** Şeref, Yönetim Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2007.
- Karakoç** Yusuf, Genel Vergi Hukuku, 4. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2007.
- Kaneti** Selim, Vergi Hukuku, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul 1986/87.
- Kızılot** Şükrü, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2010.
- Kızılot** Şükrü/Şenyüz Doğan/Taş Metin/Dönmez Recai, Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007.
- Nas** Adil, “Vergi Hukukunda Mirasçılardan Vergi Sorumluluğu”, (Lebib Yalkın, Haziran 2010, Sayı: 78, s. 67).
- Nomer** Haluk N., Borçlar Hukuku, Beta, İstanbul 2010.

**Mutluer** M. Kemal, Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2006.

**Öncel** Mualla/**Kumrulu** Ahmet/**Çağan** Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2008.

**Özbalcı** Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara 2010.

**Özyer** M. Ali, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 2008.

**Sonsuzoğlu** Elif, Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz, Filiz Kitabevi, İstanbul 2001.

**Tuncer** Selahattin, "Bazı Vergilerde Beyan ve Ödeme Süreleri Değişti", (Yaklaşım Dergisi, Şubat 2004, Sayı 134, s. ? (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler>, 27.01.2011).

**Yılmaz** Ejder, Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, Ankara 2008.