

YARGI BÖLÜMÜ**DANIŞTAY KARARI**

Esas No : 1986/3

Karar No : 1987/1

ÖZÜ : Amme alacağının tahsili aşamasında tahakkuk zamanlaşımının incelenebileceği hakkında.

İÇTİHA TLARI BİRLEŞTİRME KURULU KARARI

Danıştay Yedinci Dairesinin 27.10.1975 gün ve E: 1974-219, K: 1975-1919; Dördüncü Dairesinin 14.2.1979 gün ve E: 1978-2808, K: 1979-402, Dokuzuncu Dairesinin 9.11.1984 gün ve E: 1984-1981, K: 1984-3145, Mülga Onüçüncü Dairenin 22.5.1980 gün ve E: 1979-1797, K: 1980-1826 sayılı kararları arasında görülen aykırılığın içtihatların birleştirilmesi yoluyla giderilmesinin, Antalya Bölge İdare Mahkemesi Başkanlığınca istenilmesi ve bu istemin Danıştay Başkanlığınca uygun görülerek İçtihatları Birleştirme Kuruluna havale edilmesi üzerine isteme konu olan kararlar ve ilgili mevzuat incelendikten ve raportör üyenin açıklamaları dinlendikten sonra gereği görüldü :

A — İlgili Kararlar :

1 — Yedinci Dairenin 1974-219 esas sayılı dosyasında, Kapıkule gümrüğünden 15.11.1961 tarihinde geçici ithal belgesi ile yurda sokulan otomobilin yasal süre içerisinde yurt dışına çıkarılmaması nedeniyle tahakkuk ettirilir davalıya tebliğ edilen ve itiraz edilmemek suretiyle kesinleşen gümrük vergi ve resimlerinin tahsili için düzenlenen ve usulüne göre tebliğ edilen ödeme emrini, "... 6183 sayılı Kanunun 102 nci maddesi ile tayin edilen 5 yıllık zamanlaşımı süresi içinde herhangi bir takip ve tahsil de yapılmadığı" gerekçesiyle İstanbul 3 nolu İtiraz Komisyonu iptal etmiştir. Davacının bu kararın bozulmasını istemesi üzerine Yedinci Daire 27.10.1975 günlü ve 1975-1919 sayılı kararıyla, "... 1969 yılı içinde tebliğ edilip itirazsız kesinleşen vergi ve resimlerin tahsil zamanlaşımı süresi 1974 yılı sonuna kadar devam ettiğine, ödeme emri ise bu süre dolmadan 26.10.1972 tarihinde tebliğ edildiğine göre, ihtilaf konusu vergi ve resimlerin tahsil zamanlaşımına uğraması söz konusu değildir. Diğer taraftan... ihtilaf konusu vergi ve resimlerin davalı kurumdan istenemeyeceği belirtilmekte ise de, ancak tahakkuka itiraz safhasında nazara alınabilecek hususun ödeme emrine itiraz safhasında incelenmesi 6183 sayılı Kanunun 58 inci maddesi hükmüne aykırı düşmektedir." gerekçesiyle İtiraz Komisyonunun kararını bozmuştur.

2 — Dördüncü Dairenin 1978-2808 esas sayılı dosyasında, 1973 yılına ilişkin vergi borcunu kanuni süresi içerisinde ödemediği saptanan davalı adına düzenlenip tebliğ olunan ödeme emrini, Adana 1 nolu İtiraz Komisyonu, vergi borcunun mükerrer verilen bir beyannameden doğduğu gerekçesiyle iptal etmiştir. İtiraz Komisyonu kararı, Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından bozulması istemiyle dava edilmiş ve Dördüncü Daire oyçokluğuyla verdiği 1979-402 sayılı kararıyla, "... ödeme emirlerine yapılacak itirazların incelenmesinde itiraz komisyonlarının; Vergi Usul Kanununun ancak itirazın şekline, incelenmesine ve incelemenin iadesine ilişkin hükümlerini uygulamaları mümkün olup, Kanunun atfı yapmadığı vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin bölümünün uygulanması olanaksızdır. Bu durumda 7 gün içinde doğrudan itiraz komisyonuna başvurmayan yükümlü itirazının süresinde yapılmış olduğuna karar verilerek işin esasının incelenmesinde kanuna uyarlık görülmediğinden" bahisle dava konusu itiraz komisyonu kararını bozmuştur.

3 — Dokuzuncu Dairenin 1984-3145 esas sayılı dosyasında, İstanbul 14. Vergi Mahkemesi "ödem e emri safhasında sadece tahsil zamanlaşımı sözkonusu edilebileceğinden, tarh zamanlaşımıyla ilgili iddialar nazara alınamayacağından" bahisle yükümlü adına düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davayı reddetmiş ve kararın temyizi üzerine Dokuzuncu Daire

9.11.1984 günlü ve 1984-3145 sayılı kararıyla "... verginin tahakkuk zamanasına uğramış olması halinde vergi dairesince tahsil edilebilecek bir vergi alacağından söz edilemeyeceğinden yükümlünün ödeme emrine karşı açtığı davada verginin zamanasına uğradığı yolundaki iddiasının 6183 sayılı yasanın 58 inci maddesindeki "böyle bir borcu olmadığı" kapsamı içerisinde düşünülerek incelenmesi gerekir. Olayda verginin zamanasına uğrayıp uğramadığı hususu araştırılmadan ödeme emrinin tasdikine karar verilmiş olmasında hukuka uyarlık görülmemiştir." gerekçesiyle anılan mahkeme kararını bozmuştur.

4 — Mülga Onüçüncü Dairenin 1979-1797 esas sayılı dosyasında, takdir komisyonu kararına dayanılarak yükümlü adına düzenlenen ödeme emrine itirazı, Ankara 3 nolu Muvazzaf İtiraz Komisyonu reddederek, ödeme emrini onamış, bu kararın bozulması istemiyle yükümlünün açtığı dava mülga Onüçüncü Dairece "zamanasına uğramış bulunan söz konusu kamu alacağı nedeniyle ödeme emri düzenlenmesinde isabet görülmemiştir." denilmek suretiyle itiraz komisyonu kararı bozulmuştur.

B — Danıştay Başsavcısının konu hakkındaki düşüncesi, "6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 58 inci maddesine istinaden vergi, resim, harç gibi nitelik taşıyan bir amme alacağının tahsili aşamasında düzenlenen ödeme emirlerine karşı açılan davalarda tahakkuk zamanasının incelenebileceğine dair Danıştay 9 ve mülga 13 üncü daire kararları ile tahakkuk zamanasının incelenemeyeceğine ilişkin 4, 7 ve yine 9 uncu dairenin daha önceki yıllara ait kendi kararları arasında uyumsuzluk ve aykırılık müşahade edildiğinden bahisle içtihadın birleştirilmesi yolunda Başkanlık istemi Başsavcılığımıza iletilmiş olmakla konu ve sorun 2575 sayılı Danıştay Kanununun 39 uncu maddesi uyarınca tarafımdan incelenildi.

Olay sonuç olarak: bu kabil amme alacaklarının tahsili zımında tanzim edilen ödeme emirlerinin iptali talebiyle açılan davalarda tahakkuk zamanasını konusunda mezkûr 58 inci madde çerçevesinde incelenip incelenemeyeceğine müncer olmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun zamanasının mahiyeti başlığını taşıyan 113 üncü maddesinde "zamanasını, süre aşımı suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır. Zamanasını mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder." denilmek suretiyle zamanasını tanımlanmıştır.

Bu hükümden çıkan sonuca göre; tahakkuk zamanasının dolması vergi idaresinin artık vergi alacağını tahakkuk ettirme yetkisini ortadan kaldırır.

Zamanasını süresinin geçmiş olması vergi alacağının esasını doğrudan doğruya etkiler ve vergi borcunu ortadan kaldırır. Böyle bir durumun ortaya çıkması alacaklı kamu idaresinin alacağını takip etme konusunda gösterdiği ihmalin tabii bir sonucudur.

Bu sebeple bir verginin tahakkuku sırasında zamanasını bulunmasına rağmen yükümlünün bu hususu ileri sürmemiş olması verginin tahsil edilebilir hale gelmiş olması gibi bir sonuç doğuramaz.

Böyle bir durum tahsil sırasında ortaya çıksa bile mahkeme bu hususu re'sen veya yükümlünün itirazı üzerine gözönüne almak, incelemek zorundadır. Zira zamanasını süresi geçmiş olmakla vergi alacağı tamamen ortadan kalkmış durumdadır. Ortadan kalkmış olan bir verginin tahsili de sözkonusu olamaz.

Bu sebeple ortada tahsil edilebilir bir vergi borcu kalmayınca tahakkuk zamanasını meselesi 6183 sayılı kanunun 58 inci maddesindeki itiraz sebeplerinden biri olan "Böyle bir borcu olmadığı" kapsamına girer ve yargı mercilerinde bu safhadada incelenebilir ve ödeme emrinin iptalini gerektirir bir sebep olarak kabul edilebilir. Aksi tarzda bir düşünce tarzı zamanasının mükellef müracaatına bakılmaksızın hüküm ifade edeceği tarzındaki Vergi Usul Kanununun 113/2 maddesinde yazılı hükmün anlamını kaybetmesine müncer olurki böyle bir sonuç kanun vazının amacına da ters düşer.

Bu nedenlerden ötürü içtihadın 1984 yılından beri aynı doğrultuda çıkan Danıştay Dokuzuncu Dairesi kararları dairesinde birleştirilmesinin uygun olacağı görüş ve kanaatinde olduğumu saygı ile arz ederim." yolundadır.

İNCELEME :

Vergi dava dairelerince konu-hakkında verilen kararlar arasında aykırılık bulunduğu ve içtihadın birleştirilmesi gerektiğine oybirliğiyle karar verilerek işin esasının incelenmesine geçildi.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 113 üncü maddesi, tarh ve tahakkuk zamanasını “süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır.” biçiminde tanımlamış ve sözü edilen maddenin 2 nci fıkrasında, zamanasının yükümlünün bu konuda bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceği belirtilmiştir.

Bilindiği üzere vergi alacağı normal olarak ödeme ile ortadan kalkar. Bu alacak vergi yasalarında gösterilen matrah ve nisbetler üzerinden hesaplanıp yasada belirlenen süre içinde tebliğ edilmezse, vergi zamanasına uğrar. Vergi Usul Kanununun 114 üncü maddesine göre bu süre 5 yıldır. Zamanasına uğrayan bir vergi alacağını ise vergi mahkemeleri Vergi Usul Kanununun 113 üncü maddesi uyarınca re’sen incelemek ve araştırmak zorundadır. Zamanasını süresi geçtikten sonra yükümlüden vergi alınmaz. Zira sürenin geçmiş olması, alacağın istenmesini olanaksız kılar ve vergi borcunu ortadan kaldırır.

Bu durum karşısında sorun, tahakkuk zamanasının geçmesiyle tahsili olanaksız bulunan bir vergi borcunun tahsil aşamasında, yani ödeme emrinin yükümlüye tebliği aşamasında, yükümlüce Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında 6183 sayılı Kanunun 58 inci maddesine göre “İtiraz nedeni” olarak ileri sürülüp sürülemeyeceğinin çözümüne bağlı bulunmaktadır.

6183 sayılı Kanunun 58 inci maddesinde, kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahsın, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanasına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde itirazda bulunabileceği hükme bağlanmıştır.

Tahakkuk zamanasının geçmesiyle tahsili olanaksız duruma gelen bir vergi borcunun 58 inci madde de sayılan üç halden “böyle bir borcu olmadığı” yolundaki itiraz nedeninin kapsamı içinde düşünülmesi zorunludur. Dolayısıyla ödeme emrinin tebliği aşamasında, tahakkuk zamanasının yargı mercilerince re’sen incelenebileceğini ve zamanasının varlığı halinde ödeme emrinin iptali yoluna gidebileceklerini kabul etmek gerekmektedir.

SONUÇ :

Yukarıda açıklanan gerekçelerle amme alacağının tahsili aşamasında tahakkuk zamanasının incelenebileceğine ve bu itibarla kararlar arasındaki aykırılığın, içtihadın, 1984 yılından beri aynı doğrultuda çıkan Danıştay Dokuzuncu Dairesi kararları doğrultusunda birleştirilmesi suretiyle giderilmesi gerektiğine 3.4.1987 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

AZLIK OYU

X — 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 113 üncü maddesi gereğince süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması şeklinde tarif edilen tahakkuk zamanasının, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceği açıktır. Ancak, bu hükme rağmen idare tarafından kamu gücüne dayanılarak bir tarhiyat yapılmış ise, tebliğ edilen bu tarhiyat işlemine karşı ya dava açılabilir, ya da tarhiyat kesinleşir. Olayda tahakkuk zamanasının bulunması, kesinleşen bu tarhiyatı kendiliğinden ortadan kaldıramaz. Zira, bilindiği gibi idari işlemler idarenin kamu gücüne dayanarak tek tarafı olarak tesis ettiği ve tesis edildiği tarihten itibaren icrai, yürütülmesi zorunlu tasarruflardır. Tarh ve tahakkuk işlemi de bu nitelikte olup Kanunda yer alan özel hüküm gereği 30 günlük dava açma süresi içinde tahsile geçilemeyen yani yürütülmesi ancak bu sürenin geçmesinden sonra zorunlu hale gelmekte olduğundan dava açılmamakla kesinleşmiş olan bu idari işlemin yürütülmesi zımında ödeme emri tanzim ve tebliği üzerine açılan dava da ancak ve ancak 6183 sayılı kanunun 58 inci maddesinde yer alan ve sadece tahsil aşamasına mahsus ve münhasır olan nedenler incelenebilir. Aksine bir görüş, yani kesinleşmiş ve yürütülmesi zorunlu hale gelmiş olan tarh ve tahakkuk işleminin, (dava açma süresi geçtikten sonra) tahsil aşaması olan ödeme emrine karşı açılan davada hukuka uygunluk denetimine tabi tutularak bu işlemin tahakkuk zamanasına uğrayıp uğramadığını incelemeye kalkışmak idari istikrar ilkesine aykırı olduğu kadar Danıştay’da yıllardanberi titizlikle uygulana gelmekte olan idari işlemlerin kesinliği ve icrailiği ilkesinin de gözardı edilmesi anlamına gelir. 6183 sayılı Kanunun 58 inci maddesinde yer alan itiraz sebepleri, ödeme emrine vaki itirazlara ait olup kesinleşen bir tahakkukta zamanasını bulunduğu yolundaki iddia bu sebeplerden hiçbirine sokulamaz.

Bu nedenle içtihadın, amme alacağının tahsili aşamasında tahakkuk zamanasını incelememesi şeklinde birleştirilmesi gerektiği görüşü ile çoğunluk kararına karşıyız.

AZLIK OYU

XX — 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 58. maddesinde ödeme emrine itiraz nedenleri üç hal ile sınırlandırılmıştır.

Bunlar kendisine ödeme emri tebliğ olunan kişinin, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zaman aşımına uğradığı yolunda yapacağı itirazlardır.

Vergi borcunun ne olduğu 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 19 uncu maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır. "Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiye bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.

Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder."

Vergi alacağının ödenmesi gereken safhaya gelmesi ise tarh ve tahakkuk safhasını kapsar. Şu halde kişinin vergi borcundan söz edebilmek için vergi alacağının tarh ve tahakkuk safhasından geçerek ödenmesi gereken safhaya gelmiş olması gerekir.

Şu halde 6183 sayılı Kanunun 58 inci maddesindeki böyle bir borcum yoktur itirazı, itiraz eden kişinin usule uygun olarak tarh ve tahakkuk safhasından geçmiş ödenmesi gereken bir borcu olmadığı anlamına gelir.

Oysa borcu tahakkuk zaman aşımına uğramış kişinin usule uygun olarak tarh ve tahakkuk safhasından geçmiş bir vergi borcu vardır. Ancak ödenmesi gereken safhaya geldiğinde tahakkuk zaman aşımına uğramıştır.

Bu nedenle tahakkuk zaman aşımına uğramış bir vergi borcunun böyle bir borcum yoktur kavramı içine girmeyeceği açıktır.

6183 sayılı kanunun 58. maddesindeki zaman aşımı iddiası ise tahakkuk zaman aşımı değil tahsil zaman aşımını istihdaf etmektedir. Zira tahakkuk zaman aşımının mahiyeti; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 113. maddesinde "zaman aşımı süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır.

Zaman aşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder" şeklinde belirtilmiştir. Bunun anlamı tahakkuk zaman aşımına uğramış bir vergi borcunun vergi yükümlüsü tarafından ileri sürülmesi dahi idare ve yargı organlarıncı re'sen nazarı itibare alınması gereken bir husus olduğu, tahakkuk zaman aşımına uğramış bir verginin idare tarafından istenemeyeceğidir.

Oysa tahsil zaman aşımına uğrayan bir vergi borcunun rızaen ödenmesi idare tarafından kabul edilir. (6183-102. madde) Idare ve yargı organlarıncı re'sen nazara alınacak bir hususun yasa koyucu tarafından itiraz nedeni olarak düzenlendiğini kabul anlamsız olacağı gibi tahakkuka ilişkin bir hususun (tahakkuk zaman aşımının) açık bir hüküm bulunmadıkça yorum yoluyla tahsilata ilişkin bir yasayla düzenlendiğini kabulde mümkün değildir.

Bu nedenlerden dolayı vergi alacağının tahakkuk zaman aşımına uğradığı yolundaki iddianın 6183 sayılı Kanunun 58 inci maddesinde belirtilen zaman aşımına uğradığı iddiası kapsamında da kabul edilmesi mümkün değildir.

Devletin vergi alacağı ödeme, zaman aşımı, terkin veya vergi hatalarının düzeltilmesi yoluyla kalkar. (213 sayılı Vergi Usul Kanunu 110-116. maddeleri hükümleri)

Bu durumlarda Devletin bir vergi alacağı (Diğer bir deyimle usule uygun şekilde tarh ve tahakkuk etmiş bir vergi alacağı) yükümlünün bir vergi borcu vardır. Ancak bu vergi alacağı yukarıda belirtilen nedenlerden dolayı kalkmıştır.

Bu durumlara rağmen idare vergi alacağını isterse ne olur.

Bilindiği gibi bazı idari işlemler iptallerini gerektirecek bir hukuka aykırılık taşırılar ve iptalleri için gerekli sürenin geçmesi bunlara yapay bir sıhhat kazandırır. Bazı idari işlemler ise çok ciddi ve ağır bir hukuka aykırılık taşırılar, işte bu işlemler hukuka aykırılığın sonucu yok hükmünde sayılırlar ve belirli bir sürenin geçmesiyle yapay bir sıhhat da kazanamazlar.

Tahakkuk zaman aşımına uğramış bir vergi alacağının tahsili yukarıda belirttiğimiz nedenlerden dolayı mümkün olmadığından böyle bir vergi alacağının tahsili amacıyla idare tarafından düzenlenen ödeme emri yok hükmündedir.

Açıkladığımız nedenlerden dolayı tahakkuk zaman aşımına uğramış bir vergi alacağının sadece ödeme emrine itiraz safhasında borcum yoktur kavramı içinde değil tahsilatın her safhasında (haciz, malların satışı, iflas yoluyla takip v.s. gibi) ileri sürüldüğünde incelenileceği, içtihadın bu yolda birleştirilmesi görüşünde olduğumuzdan karara gerekçe yönünden karşıyız.

AZLIK OYU

XXX — Tahakkuk zaman aşımına uğramış ve ödeme emri çıkarılmış bir alacak için tahsil zaman aşımı söz konusu olamayacağından, işbu zaman aşımını da 6183 sayılı kanunun 58 inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan "zaman aşımı" kapsamı içinde mütalâa etmek gerekir. Bu nedenle çoğunluk kararı gerekçesine katılmıyorum.