

Vergi Dairesi Tarafından Mükellefin Bilgisi ve Rızası Dışında Mükellefin Vergi Borcuna Para Yatırılması Tahsil Zamanaşımını Keser mi?

Yazar: Mehmet YÜCEL*

E-Yaklaşım / Aralık 2015 / Sayı: 276

I- GİRİŞ

Özel hukukta hakkı kaybettiren haller arasında sayılan zamanaşımı, bir alacağın doğumunu takip eden ve kanunla belirlenmiş süre içerisinde alacaklının alacağını istememesi ya da alacağını tahsil etmek için borçluyu dava etmemesi nedeniyle alacağını isteme hakkının ve dava açma hakkının ortadan kalkması şeklinde tanımlanmaktadır.[1] Tanımdan da anlaşılacağı üzere zamanaşımı alacağı ortadan kaldırmamakta ancak alacağı isteme ve/veya dava etme yolunu kapatmaktadır.[2] Zamanaşımı, kanunda belirlenmiş bir sürenin geçmesi ile bir hakkın kazanılması ya da kaybedilmesi şeklinde de tanımlanabilmektedir. Kanun'da belirtilen sürenin sona ermesiyle borçlu açısından borç ortadan kalkmamakta, borçlu borcunu isteyerek ödemediği takdirde ödeme kabul edilmektedir. Diğer bir ifade ile zamanaşımı alacaklının söz konusu alacağı isteme hakkını veya dava açma hakkını ortadan kaldırmakta ancak zamanaşımına uğrayan borcun borçlu tarafından, alacaklısına bilerek ya da bilmeyerek ödenmesi geçerli bir ödeme olarak kabul edilmektedir.[3]

II- VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMININ NİTELİĞİ

Vergi hukukunda zamanaşımı, vergi idaresinin vergi alacağını tahakkuk ettirme ve tahsil etme yetkilerini ortadan kaldıran bir nedendir. Vergi hukuku açısından bakıldığında alacaklı kamu idaresi, zamanaşımına uğramış kamu alacağı için ödeme emri düzenleyemez, haciz veya diğer cebri takip işlemlerini yapamaz. Vergi hukukunda zamanaşımı, vergi alacağını kendiliğinden ortadan kaldırmaktadır.[4] Yükümlü tarafından ileri sürülmesi bile zamanaşımının vergi idaresi ve yargı makamlarınca re'sen dikkate alınması gerekmektedir. Zamanaşımı süreleri vergi alacağının doğduğu tarihten itibaren değil, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından itibaren başlamaktadır. Zamanaşımı süreleri kesindir. Vergi hukukunda yer alan zamanaşımı süreleri tarafların iradeleri ile değiştirilemez. İdare de tek taraflı olarak zamanaşımı sürelerini uzatamaz. Vergi kanunlarında açık olarak gösterilmek suretiyle, zamanaşımı süreleri durabilir ve kesilebilir. Bu çerçevede, tarh zamanaşımı süresinde durma, ceza ve tahsil zamanaşımı sürelerinde ise hem durma hem de kesilme nedenleri hükme bağlanmıştır.[5]

III- VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMININ TÜRLERİ

Vergi hukukunda zamanaşımı, devlet açısından vergi alacağını ve mükellef bakımından vergi borcunu sona erdiren nedenler arasında sayılmaktadır. Devlete belli süreler geçtikten sonra alacağını isteme yetkisi tanınmamıştır. Bu nedenle alacaklı kamu idaresi yasaların belirlediği süreler içinde vergiyi tahakkuk ettirmediği ya da tahsil etmediği takdirde artık bu işlemleri yapma olanağını ve hakkını kaybeder. Zira vergi dairesinin, vergiyi belirli bir zaman içinde tahakkuk ettirmemesi veya tahsil etmemesi halinde vergi zamanaşımına uğramaktadır. Vergi hukukunda zamanaşımının kabul edilmesindeki başlıca neden, özel hukukta olduğu gibi kamu yararadır. Devletin vergi alma yetkisinin zamanaşımı süreleri ile sınırlandırılması vergiden doğan hukuki ilişkinin uzun zaman askıda kalmasını önler. Çünkü bu durumda vergi idaresi alacaklarını takip etme konusunda daha dikkatli davranma zorunluluğunu hisseder. Böylece kamu yararı kadar tek tek kişilerin yararı da korunmuş olur.[6]

Vergi hukukunda vergi idaresinin vergiyi isteme yetkisini sınırlandıran iki temel zamanaşımı müessesesi vardır. Bunlar tarh (tahakkuk)[7] ve tahsil zamanaşımıdır. Tarh (tahakkuk) zamanaşımına ilişkin hükümler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda[8] düzenlenmiştir. Tahakkuk zamanaşımı, vergiyi doğuran olayın üzerinden kanunda belirtilen sürenin geçmesine rağmen, verginin tarh edilerek mükellefe tebliğ edilmemesi, bir başka deyişle, tahakkuk ettirilmemesi halinde söz konusu olan zamanaşımı türüdür.[9] Vergi Usul Kanunu, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağını öngörmektedir. Beş yıllık süre aksine bir hüküm bulunmadıkça Vergi Usul Kanunu'na giren bütün vergiler için geçerlidir.[10]

IV- TAHSİL ZAMANAŞIMI

Yukarıda belirtildiği gibi vergi hukukunda yer alan iki temel zamanaşımı müessesesinden biri olan tahsil zamanaşımı, vergiler ve diğer bütün kamu alacakları için geçerli olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir. Mezkur Kanun'un 102. maddesinde **"Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar, para cezalarına[11] ait hususi kanunlardaki zamanaşımı hükümleri mahfuzdur. Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur."** hükmü yer almaktadır.

Bilindiği üzere vergiler ve diğer kamu alacaklarının tahsil esasları 6183 sayılı Kanun ile düzenlenmiştir. 6183 sayılı Kanun kapsamına giren amme alacaklarında zamanaşımı süresi 5 yıldır. 6183 sayılı Kanun, tahsil zamanaşımının başlangıcını kamu alacağının vadesinin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılının başı olarak belirlemiştir. Bu Kanuna göre kamu alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. 6183 sayılı Kanun'un 37. maddesinin 3. fıkrasına ve Vergi Usul Kanunu'nun 111. maddesinin 2. fıkrasına göre verginin vadesi, o verginin ödeme süresinin son gününü ifade etmektedir. Vergilerin ödeme süreleri ilgili vergi kanunlarında ayrı ayrı belirlenmiş ve özel durumlar için de ayrı süreler öngörülmüştür. Buna göre zamanaşımı süresi, kamu alacağının vadesinin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı başından başlar, beşinci yılın sonunda; yani o takvim yılının 31 Aralık gününün çalışma saatinin bitiminde sona ermektedir.[12] Örneğin vade tarihi 30.04.2014 olan kurumlar vergisi için tahsil zamanaşımı süresi, 01.01.2015 günü işlemeye başlayacak, tahsil işleminin yapılmaması halinde, söz konusu kurumlar vergisi 31.12.2019 günü bitiminde zamanaşımına uğrayacaktır.

Özel kanunlarında Tahsili Emval Kanunu'na göre takip edileceği hakkında hüküm bulunan ve sözleşmeye dayanan alacakların zamanaşımı süresinin tespitinde de 6183 sayılı Kanun'un 2 ve 3. maddelerinin amme alacağının kapsamı ve tanımına ait hükümleri dolayısıyla, 5 yıllık sürenin esas alınması gerekmektedir.[13] Ancak özel kanunlarında Tahsili Emval Kanunu'na göre takip edileceği kaydı olmayan sözleşmeden (akitten) doğan alacaklar, esasen 6183 sayılı Kanun kapsamına girmediğinden, bunların zamanaşımı sürelerinin, genel hükümlere göre belirleneceği tabiidir.[14]

6183 sayılı Kanunun 102-104'üncü maddelerinde düzenlenmiş olan tahsil zamanaşımı, (tahakkuk zaman aşımından farklı olarak) vergi alacakları dahil bütün kamu alacakları için geçerlidir.[15] Yani tahsil zamanaşımı hükümleri; kamu idarelerinin akitten haksız fiil ve iktisaptan doğan alacakları ve Türk Ceza Kanununun para cezaları hariç bütün kamu alacakları için uygulanacaktır. Aynı maddede para cezalarına ait özel kanunlardaki zamanaşımı hükümlerinin saklı olduğu belirtildiğinden Türk Ceza Kanunu'ndaki ve diğer para cezası hükmü taşıyan kanunlarda yer alan para cezalarına zamanaşımı bakımından bu hükmün uygulanmayacağı açıktır.[16] Tahsil zamanaşımı süresi dolduktan sonra alacaklı kamu idaresinin vergi ve diğer kamu alacaklarını tahsil edebilme yetkisi ortadan kalkar. Ancak zamanaşımı süresinin dolmasından sonra mükellefin rızası ile (kendiliğinden) yapacağı ödemeler kabul edilmektedir.[17] Fakat borçlu rızaen yaptığı bu ödemediği borcun zamanaşımına uğradığı gerekçesiyle ödediğini geri alamamaktadır.

V- TAHSİL ZAMANAŞIMINI DURDURAN VE KESEN HALLER

Zamanaşımının durması (tatili, işlememesi); kanunda sayılan sebeplerden birinin varlığı halinde, zamanaşımı süresinin işlemeye başlamaması ve başlamışsa bu sebep ortadan kalkıncaya kadar durarak devam etmemesi demektir. Zamanaşımını durduran sebebin ortadan kalkmasından itibaren süre durmuş olduğu (kaldığı) yerden itibaren tekrar işlemeye devam eder. Zamanaşımının kesilmesi (kat'ı) ise; kanunda sayılan sebeplerden birinin gerçekleşmesi halinde, zamanaşımı süresinin o ana kadar işlemiş (geçmiş) olan kısmının ortadan kalkması ve sürenin baştan/sıfırdan itibaren yeniden işlemeye başlaması demektir.[18]

Zamanaşımının durması ile kesilmesi arasında sadece sebepleri bakımından değil, hükümleri bakımından da fark vardır. Zamanaşımının durmasında o ana kadar işlemiş olan süre saklı kalırken; zamanaşımının kesilmesinde işlemiş olan süre tamamen yok olmakta ve süre baştan itibaren yeniden işlemeye başlamaktadır. Görüldüğü üzere, zamanaşımının kesilmesi, zamanaşımının durmasından farklı olarak, kesilme anına kadar işlemiş bulunan sürenin bütün sonuçlarını ortadan kaldırmaktadır.[19] Diğer ifade bir ile zamanaşımının durması halinde, durma tarihine kadar geçen süreler hesaba katılırken; kesilmesinde ise, geçmiş olan sürelerin silinmesi ve zamanaşımı süresinin yeniden işlemeye başlaması zamanaşımının durması ile kesilmesi arasındaki en önemli farkı oluşturmaktadır.[20]

Tahsil zamanaşımını durduran ve kesen haller 6183 sayılı Kanun'un 103 ve 104. maddelerinde düzenlenmiştir. Öte yandan zamanaşımını durduran ve kesen haller, Kanun metinde tadadi olarak sayıldığından zamanaşımı ancak bu nedenlerin varlığı halinde duracak veya kesilecektir.[21]

A- TAHSİL ZAMANAŞIMINI DURDURAN NEDENLER

Tahsil zamanaşımını durduran haller mezkur Kanun'un 104. maddesinde üç grupta toplanmıştır ve söz konusu durumların devamı süresince zamanaşımı işlemez. Bunlar;

- Borçlunun yabancı memlekette bulunması,
- Borçlunun hileli iflas etmesi,
- Borçlunun terekesinin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına imkan bulunmamasıdır. Yukarıdaki nedenlerin ortadan kalkmasıyla birlikte, önceden başlamış olan zamanaşımı, kaldığı yerden işlemeye devam eder.

B- TAHSİL ZAMANAŞIMINI KESEN NEDENLER

Tahsil zamanaşımını kesen nedenlere, 6183 sayılı Kanun'un 103. maddesinde 11 bent halinde yer verilmiştir. Tahsil zamanaşımını kesen nedenler sırasıyla şöyledir:

- Ödeme,
- Haciz tatbiki,
- Cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat,
- Ödeme emri tebliği,
- Mal bildiri, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi,
- Yukarıdaki 5 sırada gösterilen muamelelerden herhangi birinin kefile veya yabancı şahıs ve kurumlar mümessillerine tatbiki veya bunlar tarafından yapılması,
- İhtilafli amme alacaklarında kaza mercilerince bozma kararı verilmesi,
- Amme alacağının teminata bağlanması,
- Kaza mercilerince icranın tehirine karar verilmesi,
- İki amme idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı amme idaresi tarafından borçlu amme idaresine borcun ödenmesi için yazı ile müracaat edilmesi.
- (5035 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle eklenen bent) (31.12.2003 tarihinden geçerli olmak üzere) Amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması.

Yukarıda belirtildiği gibi, tahsil zamanaşımını kesen nedenlerden birinin varlığı halinde zaman aşımı, kesilmenin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından başlayarak yeniden/sıfırdan işlemeye başlar. Önceden işlemiş olan süre göz önünde bulundurulmaz. Zamanaşımının bir bozma kararıyla kesilmesi halinde zamanaşımı başlangıcı yeni vade gününün rastladığı; amme alacağının teminata bağlanması veya icranın kaza mercilerince durdurulması hallerinde zamanaşımı başlangıcı teminatın kalktığı ve durma süresinin sona erdiği tarihin rastladığı; takvim yılını takip eden takvim yılının ilk günüdür.

VI- TAHSİL ZAMANAŞIMINI KESEN NEDENLERDEN BİRİ OLAN ÖDEME

6183 sayılı Kanun'un 103. maddesine göre, tahsil zamanaşımını kesen nedenlerden birisi ödemedir. Ödeme, vergi borcunun yükümlü tarafından yasalara uygun biçimde yerine getirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Bu işlemin alacaklı yönünden ifadesine ise tahsil denilmektedir. Tahsil vergilendirmenin son aşamasıdır; muaccel bir vergi borcu ödenmek suretiyle sona erer.[22] Vergi borcunu (geniş anlamda amme borcunu) sona erdiren en doğal yol ödeme olduğuna göre ödeme gerçekleştiğinde, alacak tahsil zamanaşımına uğramayacaktır.

Ödeme, 6183 sayılı Kanun'un 40 ve 41. maddelerinde yazılı esaslar dahilinde yapılır. Zira kanuna uygun şekilde yapılan ödeme ancak bu yolla rızaen yapılan tahsil işlemi ifade eder.[23] Ödeme 6183 sayılı Kanun'un 40. maddesi uyarınca yapılmışsa, bu maddede öngörülen alacaklı tahsil dairesinin yetkili ve sorumlu memurları tarafından kesilecek makbuzun tarihi, ödemenin yapıldığı tarihi göstereceğinden, zamanaşımı o tarihte kesilmiş olur. Şayet ödeme 6183 sayılı Kanun'un 41. maddesinde belirtilen hususi ödeme şekilleri uyarınca yapılmışsa çekin tahsil dairesine veya bankaya verildiği; paranın bankaya veya postaneye yatırıldığı; münakale emri üzerine paranın tahsil dairesi hesabına geçtiği gün ödeme yapılmış sayılacağından zamanaşımı da o gün kesilmiş sayılır.[24]

6183 sayılı Kanun'un 42/2. maddesine göre, çek veya münakale emrinin herhangi bir sebeple tediye edilmemesi halinde amme alacaklısının borçluya karşı rücu hakkı saklı olduğundan bu hallerde zamanaşımının kesilmesinden söz edilemeyeceği açıktır.[25] Öte yandan bazı amme alacakları hususi kanunlarındaki makbuz verilmesinden başka şekillerde ödenmesi halinde de kanuna uygun ödeme söz konusudur. Örneğin basılı damga vurulması veya istihkaktan kesinti yapılması şekilleri ile yapılan ödemeler zamanaşımını keser (Damga vergisi ve harçlarda olduğu gibi).[26]

Ayrıca 6183 sayılı Kanun'un 103. maddesinin birinci bendinde yer alan ve tahsil zamanaşımını kesen bir neden olarak kabul edilecek ödeme, borçlusu tarafından yapılan bir ödemeyi ifade etmektedir. Yoksa cebri icra yoluyla yapılacak ödeme, maddenin üçüncü bendine yani cebren takip ve tahsil çalışmaları sonucu yapılan tahsilatlar bendine girmektedir.[27]

VII- VERGİ DAİRESİNCE ZAMANAŞIMINI ÖNLEMENE YÖNELİK YAPILAN ÖDEMELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

A- VERGİ DAİRESİNCE MÜKELLEFİN BİLGİSİ VE RIZASI DIŞINDA MÜKELLEFİN VERGİ BORCUNA PARA YATIRILMASI

Tahsil dairesi olarak vergi daireleri, mevcut iş yoğunluğu, teknolojik alt yapı ve personel yetersizliği ve kurumlara arası koordinasyon eksikliği gibi idari nedenlerden dolayı bir kısım vergi borçlarının takibini etkin bir şekilde yapamamaktadır. Kamu alacağının zamanaşımına uğrayarak ortadan kalkmasına neden olacak bu durumu önlemek ve tahsil zamanaşımını kesmek amacıyla uygulamada vergi dairesi çalışanları tarafından mükellefler adına (mükelleflerin ve/veya kanuni temsilcilerinin bilgisi ve rızası dışında) zamanaşımına uğrayacak borçlar için borç tutarının sembolik bir kısmının ödenip ödeme makbuzunun da kişinin dosyasına koyulduğu görülmektedir.[28]

Vergi dairesi tarafından özellikle zamanaşımının son günlerinde bu yöntemle başvurulmasının en önemli nedeni, borçlu mükellefin bilinen adresinin tespit edilememesi veya tahsilat için gerekli her türlü tahkikat ve takibatın zamanında yapılmaması nedeniyle kamu alacağının tahsil edilememiş olmasıdır. Vergi dairelerince sıkça yapılan bu uygulamayla; bir taraftan süresinde tahsil edilemeyen vergi borçlarının zamanaşımı yoluyla kaybedilmesi önlenmek istenmekte, diğer taraftan da bu durumun doğurabileceği hukuki sakıncalarla (zamanaşımından sorumlu tutulmak gibi) karşılaşılmasına çalışılmaktadır.[29] Bu şekilde vergi dairesi çalışanlarının gerçekleştirdiği sembolik ödemeler, kendi hatalarının vergi mükellefine yansıtılmasından başka bir şey değildir. Burada akla gelen ilk soru, alacaklı vergi dairesinde görevli memurlar tarafından yapılan bu sembolik ödemelerin tahsil zamanaşımını kesip kesmeyeceği hususudur.

Bilindiği üzere vergi borcunu sona erdiren en doğal neden ödemedir. Vergi Usul Kanunu'nun 23. maddesine göre ödeme, vergi borcunun yükümlü tarafından yasalara uygun biçimde yerine getirilmesidir. Bu bakımdan vergi borcunu sona erdiren ve/veya tahsil zamanaşımını kesen bir neden olarak kabul edilecek ödeme, borçlusu tarafından yapılan bir ödemeyi ifade etmektedir. Tahsil daireleri[30] amme alacağının tahsilinde zamanaşımını resen dikkate almak zorundadırlar. Çünkü zamanaşımına ilişkin hüküm kamu düzeni hükmüdür.

6183 sayılı Kanun'un 103. maddesinde vergi borcuna ilişkin yapılan ödemenin tahsil zamanaşımını keseceği belirtilmiştir. Ancak bu ödemenin kim tarafından yapılacağı veya borç miktarının ne kadarlık bir kısmı için ödeme yapılması halinde zamanaşımını keseceği hususu herhangi bir hükme bağlanmamıştır. Bununla birlikte ödemenin 6183 sayılı Kanun'un 40 ve 41'inci maddelerinde yazılı esaslar dahilinde yapılacağı açıktır. Zira kanuna uygun şekilde yapılan ödeme, ancak bu yolla rızaen yapılan tahsil işlemine ifade eder.[31] Ödeme 6183 sayılı Kanun'un 40. maddesi uyarınca yapılmışsa, bu maddede ön görülen alacaklı tahsil dairesinin yetkili memurları tarafından kesilecek makbuzun tarihi, ödemenin yapıldığı tarihi göstereceğinden zamanaşımı o tarih itibarıyla kesilmiş olur. Kanun'a uygun olarak yapılan ödemelerin zamanaşımını keseceği açıktır.

Ancak borçlunun kendi istek ve iradesi ile yapılmayan ödemeleri, kanuna uygun ödeme olarak kabul etmek ve bu nitelikteki ödemelerin kanunun yüklediği misyonu yerine getirdiğini (tahsil zamanaşımını kestiğini) söylemek mümkün değildir. Zamanaşımının kesilmesini sağlamak amacı ile alacaklı tahsil dairesinin görevlilerince yapılan ödemeleri de bu şekilde (yasaya uygun olmayan ödemeler olarak) değerlendirmek gerekir. Zira her şeyden önce bir ödemenin tahsil zamanaşımını kesmesi için söz konusu ödemenin kanuna uygun bir şekilde yapılması gerekmektedir.[32] Bu bakımdan borçlunun bilgisi ve rızası dışında vergi dairesi çalışanları tarafından (muvaazalı olarak) yapılan sembolik ödemelerin tahsil zamanaşımını kesmesi mümkün olmayacaktır.[33] Çünkü Kanun'da yer alan ibare açıktır ve borçlunun kendi isteğiyle ödeme yapması durumunu vurgulamaktadır.[34]

Öte yandan bu uygulamanın genellikle zamanaşımı süresinin son günlerine doğru yapılması ve yapılan ödemelerin çok cüz'î miktarlarda olması, ödemenin bilinen adresi tespit edilemeyen ve o zamana kadar amme alacağı tahsil edilemeyen mükellefler adına yapılması hayatın doğal akışı çerçevesinde değerlendirildiğinde kabul edilebilir bir durum değildir. Zira bu durum, vergi dairesinin kendi eksiklik ve hatasının vergi mükellefine yansıtılmasından başka bir şey değildir. Vergi dairesi çalışanlarınca böyle bir yola başvurulmasıyla zamanaşımının beş yıl daha uzatılması amaçlanmaktadır. Bu bakımdan vergi idaresi çalışanlarınca işlenen bu fiil, hangi sebeple olursa olsun yasaya karşı muvazaa anlamına gelmekte olup mükellef haklarının çiğnenmesine sebebiyet vermektedir.[35] Ayrıca bu uygulamanın mükellef hukuku, hukuk devleti anlayışı ve hukuk güvenliği ilkeleri açısından da savunulması mümkün değildir.[36]

Bu uygulama zamanaşımı müessesesinin getiriliş amacına da ters düşmektedir. Çünkü vergi hukukunda zaman aşımı devletle yükümlü arasında var olan borç-alacak ilişkisini ortadan kaldıran bir nedendir. Vergi hukukunda zaman aşımı, alacaklı kamu idaresinin kanunda belirlenmiş süreler içinde vergiyi tarh ve yükümlüye tebliğ etmemesi veya tahsil aşamasına gelmiş vergiyi gerekli işlemleri yaparak yine belirli süreler içinde tahsil etmemesi halinde, bu işlemleri yapma yetkisini ortadan kaldırmaktadır. Vergi hukukunda zamanaşımının kabul edilmesindeki başlıca neden, özel hukukta olduğu gibi kamu yararadır. Bu bakımdan vergi hukukunda zamanaşımı müessesesinin getiriliş bir takım amaçları bulunmaktadır. Vergi hukukunda zamanaşımı, vergi idaresine etkinlik kazandırmaktadır; vergi idaresinin alacaklarını izleme konusunda daha titiz ve dikkatli olmasını sağlamaktadır; devlet ile yükümlü arasındaki hukuki ilişkinin uzun süre askıda kalmasını önlemektedir; gerektireceği giderler göz önüne alındığında, devletin takip ve tahsili uzun süre gecikmiş vergileri izlemesini önlemektedir; defter ve belgeler zaman içinde yitirmiş olabileceği ve ispat zorlukları doğabileceğinden, yükümlünün ömür boyu defter ve belgeleri saklama külfetini ortadan kaldırmaktadır; yargı organlarının iş yükünü azaltmaktadır.[37]

Devlet ile yükümlü arasındaki hukuki ilişkinin (vergi ilişkisinin) uzun süre askıda kalması kamu yararına ters düşer. Zamanaşımı vergileme yetkisini belirli bir süre ile sınırlayarak kamu yararının gerçekleşmesini sağlar. Devlet vergiden doğan alacak hakkını belirli bir süre içerisinde kullanmamışsa, bu hakkını daha sonra kullanmak istemesi hem vergi yükümlüsünün hem toplumun çıkarlarına hem de evrensel vergilendirme prensiplerine aykırıdır. Bu nedenle devletin belli süreler geçtikten sonra alacak hakkını kullanmak istemesi vergi hukukunda kabul edilmemiştir. Kaldı ki bu durum zamanaşımı müessesesinin getiriliş amacına ve ruhuna da aykırılık teşkil edecektir.

B- VERGİ DAİRESİNİN BU YOLA BAŞVURMASININ SAKINCALARI

Vergi dairesinin bu yola başvurmalarının şu sakıncaları olacaktır: Bir kere tahakkuk etmiş ve tahsiline imkan olmayan uzun zamandır takip edilen bir vergiye ait zamanın yeniden uzatılması vergi dairesinin tahsilat oranını düşürmektedir. İkincisi, cebinden para yatırarak zamanaşımı süresini uzatan yetkili kendisinden sonraki süreçte görev alacak yöneticisi riske atmaktadır.[38] Yani cebinden para yatıran yönetici o dönemlerde zamanaşımı riskinden kurtulmakta ancak sonraki yöneticiler adresi bilinmeyen ve bulunamayan mükellefin dosyasını takipte sıkıntı yaşayacak muhtemelen o da aynı yöntemi deneyecek ve bu süreç uzayıp gidecek ve zamanaşımı süresi bir türlü dolmayacaktır. Ancak hukuk devletinde dolmayan zamanaşımı süresi olmaz. Aksi halde zamanaşımı düzenlemeleri, göstermelik olmaktan öte bir anlam ifade etmez. Bu tür düzenlemeler, hem mükellefleri ömür boyu tedirgin ettiği gibi, idareyi de rehavete sürükleyici işlev yüklenirler.[39] Bu durumda vergi dairesinin yapacağı işlem şu olmalıdır; madem zamanaşımı kanunda öngörülmüş bir haktır, o halde borçlu olan mükellefin adresi bilinemiyor, mükellefle irtibat kurulamıyor ve tahsilat yapılamıyorsa dosya tekamül ettikten sonra zamanaşımı kaçınılmaz olacaktır. Burada vergi dairesinin dikkat edeceği husus, adres araştırmasını titizlikle yapması, borçlunun mal varlığını Türkiye genelinde araştırması ve dosyayı tekamül ettirmesidir. Böylece devletin alacağı gibi öngörülen ancak tahsil imkanı olmayan vergi ortadan kalkmış olacak hem de vergi dairesi sürüncemede olan bir dosyadan kurtulmuş olacaktır.[40]

C- VERGİ DAİRESİNİN TARAFINDAN ZAMANAŞIMINA UĞRAMIŞ ALACAKLAR İÇİN YAPILMASI GEREKEN İŞLEMLER

Vergi hukukunda zamanaşımı, vergi idaresinin vergi alacağını tahakkuk ettirme ve tahsil etme yetkilerini ortadan kaldıran bir neden olduğundan alacaklı kamu idaresi, zamanaşımına uğramış kamu alacağı için ödeme emri düzenleyemez, haciz veya diğer cebri takip işlemlerini yapamaz. Vergi dairesi tarafından zamanaşımına uğramış bir kamu alacağının terkin edilerek kayıtlardan çıkarılması gerekmektedir. A Seri 1 Sıra No.lu Tahsilat Genel Tebliği'nin[41] üçüncü kısmının birinci bölümünde, zamanaşımına uğramış amme alacaklarının terkin işlemlerinin alacaklı amme idarelerince, tayin edilmiş mevzuat hükümlerine göre sonuçlandırılacağı belirtilerek, bu mevzuat hükümleri belirtilmiştir.

Tebliğ'in anılan kısmında da işaret edildiği üzere terkin gereken vergiler ile tahsil zamanaşımına uğrayan Hazine alacaklarının kanunlar gereğince terkin edilmesiyle ilgili işlemlerin yerine getirilmesi görevi Gelir İdaresi Başkanlığı'na verilmiştir.

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na[42] dayanılarak hazırlanan ve yayımlanan Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin[43] 510. maddesine göre bir mali yılın başından sonuna kadar yapılan zamanaşımı nedeniyle terkin işlemlerinin Yönetmelik eki "Bütçe Gelirleri Tahakkuk Artıklarından Zamanaşımına Uğramış Olanlara İlişkin Ayrıntı Cetveline" mükellefler ve gelir çeşitlerine göre ayrıntılı olarak kaydedilerek, mahsup dönemi sonu itibarıyla görev başında bulunan muhasebe yetkilisi (vergi dairesi için vergi dairesi müdürü) tarafından yönetim dönemi hesabı adı altında oluşturulacak bir dosya ile en geç mahsup dönemini izleyen bir ay içerisinde Sayıştay Başkanlığı'na gönderilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan söz konusu cetvelin, tahsil daireleri tarafından gerekli terkin iznini almak için de ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı'na gönderilmesi icap etmektedir.

Zamanaşımına uğramış alacaklarla ilgili ayrıntılı diğer işlemler Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 131. maddesinde açıklanmış olmakla birlikte temel olarak vergi daireleri tarafından zamanaşımına uğramış bir kamu alacağının terkin edilerek kayıtlardan çıkarılması gerekmektedir. Kanunen yapılan bu terkin sonrasında söz konusu kamu alacağı, devlet alacaklarından çıkarılmış olmaktadır. Devlet varlığından bir kayıp olması nedeniyle kamu alacaklarından zamanaşımına uğramış olanlar bütçe denetimine ve Sayıştay'ın görev alan girmektedir.[44]

D- KONUyla İLGİLİ BİR DANIŞTAY KARARLARI

Vergi daireleri tarafından beş yıllık zamanaşımı süresinin sonunda da borçlu ödenmeyen veya tahsil amme alacakların zamanaşımına uğramaması için borçlu mükellefler adına onların bilgisi ve rızası dışında 1 TL gibi cüzi ödemelerin yapılarak zamanaşımın kesildiği ve yeniden işlemeye başlatıldığı görülmektedir. Ancak Danıştay tarafından verilen kararlarda, bu nitelikteki ödemelerin mükellef tarafından rızaen ve yasaya uygun olarak yapılan bir ödeme olmadığı, bu nedenle bu ödemelerin geçerli bir ödeme sayılmaması nedeniyle hukuka uygun bir işlem olarak kabul edilmeyeceği ve zamanaşımının kesilmesinin söz konusu olmayacağına hükmedilmiştir.

Danıştay 7. Dairesi'nin verdiği bir Karar'da, "**İlgili tarafından mahsup isteminde bulunulmamış olunmasına karşın, salt zamanaşımını kesmek amacıyla alacaklı tahsil dairesince re'sen yapılan mahsup işleminin, işlemekte olan zamanaşımını kesmeyeceğine**"[45] hükmedilmiştir. Yine Danıştay 3. Dairesi tarafından verilen bir başka Karar'da; "**Mahkemelerince 21.01.2010 tarihinde verilen ara kararı üzerine davalı İdare tarafından dosyaya sunulan belgelerin incelenmesinden, iptal edilen ödeme emirleri içeriği kamu alacakları için daha önce şirket adına düzenlenen ödeme emirlerinin 07.07.2003 tarihinde ilan edilmiş tebliğ edildiği, 22.11.2008 tarihinde ise her kamu alacağı için ayrı ayrı olmak üzere 1 kuruş ödeme yapıldığı anlaşılmaktadır.**

22.11.2008 tarihinde yapılan 1 kuruş tutarındaki ödemenin davacı tarafından yapıldığının kabulü iktisadi icaplara uygun düşmediği gibi hayatın olağan akışına göre normal bir durum da sayılamayacağından söz konusu ödeme nedeniyle zamanaşımı süresinin kesildiğinden bahsedilmesine olanak olmayıp, ödeme emirlerinin ilan edilmesinin ardından zamanaşımını kesen herhangi bir durumun ortaya çıkmadığı da dikkate alındığında, tahsil zamanaşımı süresinin dolduğu ve 31.12.2008 tarihine kadar tebliğ edilmesi gereken vergi ve cezalara ilişkin ödeme emirlerinin, zamanaşımı süresinin dolmasından sonra, 14.12.2009 tarihinde davacıya tebliğ edildiği açıktır."[46] ifadelerine yer verilmiştir.

Görüldüğü üzere Danıştay söz konusu kararıyla; zamanaşımı süresinin dolmasından önce yapılan cüz'i tutardaki ödemelerin mükellef tarafından yapıldığının kabulünün ticari icaplara uygun düşmediğine, söz konusu ödeme nedeniyle tahsil zamanaşımı süresinin kesildiğinden bahsedilmesine olanak bulunmadığına hükmetmiştir. Böylelikle yargı organları da zamanaşımını kesmek amacı ile vergi idaresinin mükellef yerine geçerek yaptığı işlemlerin zamanaşımını kesmeyeceğine hükmetmiştir.

Tahsil zamanaşımının kanunla mükellefe tanınmış bir hak olduğu açıktır. Vergi idaresinin zamanaşımı süresi içinde vergi alacağını tahsil etmek için üzerine düşen yükümlülüklerini yerine getirmemesi ve zamanaşımına uğrayacak olan borç için söz konusu zamanaşımı süresini kesmek için mükellef adına sembolik olarak çok cüzi bir miktar ödeme yapması bu hakkın mükellefin elinden alınması olarak değerlendirilebilir. Böyle bir uygulamanın mükellef hukukuna aykırı olduğu aşikardır. Hatta sadece mükellef hukuku değil ayrıca hukuk devletinin en önemli ilkelerinden hukuki güvenlik ilkesi açısından da sakıncalı bir durum olarak değerlendirilebilir.[47]

VIII- SONUÇ

Vergi hukukunda asıl olan verginin kanuna uygun surette ödenmesidir. Ödeme dışında vergi borcunu sona erdiren en önemli nedenlerden birisi zamanaşımıdır. Vergi hukuku açısından zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır. Zamanaşımı, alacağı ortadan kaldırmamakta, ancak alacağı isteme veya dava etme yolunu kapatmaktadır. Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın, kendiliğinden hüküm ifade eder. Tahsil zamanaşımı, 6183 sayılı Kanunda 102-104. maddelerinde düzenlenmiş olup, hükümleri vergi alacakları dahil bütün kamu alacakları için geçerlidir. Tahsil zamanaşımının başlangıcı kamu alacağının vadesidir. Tahsil zamanaşımında, kamu alacağı, zamanaşımına uğradıktan sonra, idarece cebren tahsil olanağı ortadan kalkmakta, ancak mükellefin rızasıyla ödediği borç kabul edilebilmekte; ancak borçlu bu ödemediği borcun zamanaşımına uğradığı gerekçesiyle ödediğini geri alamamaktadır.

Zamanaşımını durduran sebepler genellikle bir süreçtir ve bu sebebi oluşturan süreç boyunca zamanaşımı süresi işlemez. Zamanaşımını durduran sebebin ortadan kalkması ile birlikte süre kaldığı yerden işlemeye devam eder. Zamanaşımını kesen haller ise genellikle nokta olaylardır. Bu sebeplerin gerçekleşmesi ile birlikte zamanaşımı süresi, bazen sebebin gerçekleşmesini izleyen yılın başından itibaren yeni baştan işlemeye başlar. Zamanaşımının yazımının önceki bölümlerinde belirtilen yararlarına karşılık zamanaşımı, borcunu düzenli biçimde ödeyen yükümlüler aleyhine adalet ve eşitlik ilkelerini zedelemektedir. Bu durum yükümlüleri kaçakçılığa yöneltebilmekte ve vergi gelirlerinde kayıplara yol açabilmektedir. Ancak kamu yararı düşüncesiyle bütün hukuk sistemlerinin zamanaşımına yer verdiği görülmektedir.

Tahsil zamanaşımı süresi içinde tahsil edilemeyen ve bu nedenle zamanaşımına uğraması muhtemel vergi borçlarına, mükellefin bilgi ve rızası dışında, alacaklı vergi dairesinin görevlilerince vezneye sembolik bir miktar para ödenmesi işlemi, tahsil mevzuatında yeri olmayan bir işlemdir. Zamanaşımı vergi hukukunda re'sen dikkate alındığından ve bahsedilen şekildeki ödemeler hayatın normal akışına tamamen ters olduğundan, bu şekilde yapılan ödemelerin zamanaşımını kesmesi mümkün değildir. Bu durumdaki vergi alacağının hiç bir işleme veya talebe gerek kalmaksızın kendiliğinden ortadan kalkması gerekir. Zira zamanaşımını vergi hukukunda kendiliğinden hüküm ifade eden, dava halinde hâkim tarafından re'sen nazara alınan ve mükellef yahut idarenin iradesiyle değiştirilmesi mümkün olmayan bir müessesedir. Bu nedenle, zamanaşımı halinde alacak hangi aşamada olursa olsun tahsil edilebilme kabiliyeti kalmaz. Örneğin, zamanaşımına uğramış bir alacak için ödeme emri gönderilmesi, sonrasında borçlunun mallarının haczedilmesi veya satılması mümkün değildir. Öte yandan yargı organları da zamanaşımını kesmek amacı ile vergi idaresinin mükellef yerine geçerek yaptığı bu işlemlerin zamanaşımını kesmeyeceğine hükmetmiştir.

* **Dr., Vergi Müfettişi**

[1] Akif ERGİNAY; Vergi Hukuku, A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara 1977, s.83 ve Mehmet Tahir UFUK; Vergi Kanunlarının Zamanaşımına İlişkin Hükümleri, Vergisi ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı: 160, Ağustos 2001, s. 56.

[2] A. Şeref GÖZÜBÜYÜK; Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları, Savaş Yayınları, Ankara 1978, s.142.

[3] Şerafettin AKSOY; Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999, s.122.

[4] Zamanaşımından sonra mükellefçe rızaen yapılan ödemeler kabul olduğundan, doktrinde zamanaşımının vergi alacağını değil, bu alacağın "tahsil edebilme yetkisini" ortadan kaldırdığı kabul edilmektedir.

[5] Mehmet ARSLAN; Vergi Hukukunda Zamanaşımı, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2007, s. 47.

[6] Mualla ÖNCEL; Ahmet KUMRULU; Nami ÇAĞAN; Vergi Hukuku Turhan Kitabevi, Ankara 2013, s.132.

[7] Tarh zamanaşımına yönelik doktrinde kullanım farklılıklarına rastlanmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda zamanaşımı vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılbaşından başlayarak beş yıl içinde tarh ve tebliğ edilmemesi (m.114) şeklinde tanımlanmaktadır. Bu şekilde bir zamanaşımından bahsedebilmek için sadece tarhın yapılması yeterli değildir. Aynı zamanda tebliğ işleminin de yapılması gereklidir. Bu nedenle doktrinde tarh zamanaşımının yerine "tahakkuk zamanaşımı" deyimi kullanılmaktadır.

[8] 10/01/1961 tarih ve 10703 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

[9] Mehmet Ali ÖZYER, Vergi Usul Kanununun Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul 2001, s.139-140.

[10] Bununla birlikte Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ile Emlak Vergisi Kanununda yer alan istisnai hükümlerle bu süre sonsuza dek uzatılmıştır diyebiliriz. Zira Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 20/b maddesi hükmü uyarınca, veraset ve intikal vergisi mükellefiyeti, verilen beyannamede gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde, intikal eden malların idarece tespit olduğu tarihte başlamaktadır. Bundan dolayı intikale konu malların idarenin bilgisi dışında tutulması durumunda, veraset ve intikal vergisinde zamanaşımı süresi, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden takvim yılının başından itibaren başlamamakta, süre idarenin bu olayı öğrendiği tarihi takip eden takvim yılından itibaren başlamaktadır. Yine Emlak Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesi uyarınca, 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 başlamaktadır. Burada da veraset ve intikal vergisindeki duruma benzer bir durum söz konusu olup, zamanaşımı süresinin başlaması, bu durumun idare tarafından öğrenilmesine bağlıdır. Özellikle gösteren bu durumlardan hareketle; veraset ve intikal vergisi ile emlak vergisinde, idarenin söz konusu olaydan haberdar olmaması durumunda zamanaşımı sonsuza kadar uzamış olacaktır diyebiliriz.

[11] Para cezaları terimi; adli ve idari para cezalarını ifade etmektedir. 4/6/2008 tarih ve 5766 sayılı Kanun'un 1'inci maddesiyle; burada yer alan "amme, tazminat, inzibati mahiyette olsun olmasın bütün para cezalarını" ibaresi "adli ve idari para cezalarını" şeklinde değiştirilmiştir.

[12] Turgut CANDAN; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007, s.560.

- [13]Tahsilat Genel Tebliği Seri A- Sıra No:1, s.110.
- [14]İSMAV; 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, İstanbul Maliye Vakfı, İstanbul 2006, s.458-459.
- [15]Kemal ÇAĞLAR; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Yorumu, Adalet Yayınevi, Ankara 2014, s.42
- [16]S. Ateş OKTAR; Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2008, s.151.
- [17]6183 sayılı Kanun'un 102/2'nci maddesi.
- [18]6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu, m.153, 154, 156.
- [19]Selim KANETİ; Vergi Hukuku, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İstanbul 1986/1987, s.385-386.
- [20]Nurettin BİLİCİ; Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2008, s.115.
- [21]Yılmaz ÖZBALCI; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara 2007, s.868.
- [22]Mualla ÖNCEL; Ahmet KUMRULU; Nami ÇAĞAN; Vergi Hukuku Turhan Kitabevi, Ankara 2013, s.123.
- [23] Vergi Usul Kanunu, m.23.
- [24]6183 sayılı Kanun'un 44'üncü maddesi.
- [25]6183 sayılı Kanun'un 44/2'nci maddesi.
- [26]Yılmaz ÖZBALCI; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara 2007, s.868-869.
- [27]Turgut CANDAN, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007, s. 566
- [28]Mehmet ARSLAN; "6183 sayılı AATUHK'da Yer Alan Zamaşımı ve Vergi Borcu Zamaşımına Girmesin Diye İdarenin Yaptığı Ödemenin İrdelenmesi", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ocak 2008, Sayı:49, s.474-475.
- [29]Sadık ÖKÇÜN; Vergi Dairesi Tarafından Mükellefin Rızası Dışında Vergi Borcuna Para Yatırılması Zamaşımını Keser mi, Yoksa Memurun Bu Davranışı Suç mudur? -I; Yaklaşım, Ağustos 2012, Sayı: 236.
- [30]Tahsil dairesi terimi; alacaklı amme idaresinin bu kanunu tatbik etmekle vazifeli dairesini, servisini, memur veya memurlarını ifade eder.
- [31]Volkan AKSOYOĞLU; Vergi Borcunda Zamaşımını Önlemek Amacı İle Memur Tarafından Yapılan Ödeme Zamaşımını Keser (mi)?, Yaklaşım, Temmuz 2009, Sayı:199, s.124.
- [32]Bkz. 6183 sayılı Kanun'un 40 ve 41'inci maddeleri.
- [33]Böyle bir durum karşısında mükellefin bilgisi dışında idarenin para yatırmasının yasal dayanağı bulunmamaktadır. Kaldı ki, vergi dairesinin mükellefin giyabında mükellefin borcuna mahsuben para yatırması olanaksızdır.
- [34]İbrahim ORGAN; Doğan BOZDOĞAN; Tahsil Zamaşımını Kesen Hallerden Ödemenin Danıştay Kararları Işığında İrdelenmesi, Vergi Dünyası, Mart 2012, Sayı:367, s.181.
- [35]Gökhan KORHAN; Özgür ÖZKAN; Tahsil Zamaşımının Vergi İdaresi Tarafından Yıl Sonlarında Mükellef Adına Yapılan Ödemelerle Kesilmesinin Mükellef Hakları Bağlamında Değerlendirilmesi, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Mayıs 2014, Sayı:313, s.118-119.
- [36]Bumin DOĞRUSÖZ; Tahsil Zamaşımı, Dünya, 13 Mayıs 2010.
- [37]Mualla ÖNCEL; Ahmet KUMRULU; Nami ÇAĞAN; Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2013, s.132.
- [38]Bu şekilde bir işlem 5237 sayılı Türk Ceza Kanununa göre görevi kötüye kullanma suçuna neden olan bir fiildir. Böylelikle bu suçu işleyen devlet memuru hakkında suç duyurusu başlatıldığı takdirde görevi kötüye kullanmadan dolayı yargılanabilir. (Bkz. TCK md. 257)
- [39]Bumin DOĞRUSÖZ; Tahsil Zamaşımı, Dünya, 13 Mayıs 2010.
- [40]Mehmet ARSLAN; agm. s.475.
- [41]30.06.2007 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- [42]24/12/2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- [43]30.12.2006 tarih ve 26392 (3. Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- [44]Sadık ÖKÇÜN; Vergi Dairesi Tarafından Mükellefin Rızası Dışında Vergi Borcuna Para Yatırılması Zamaşımını Keser mi, Yoksa Memurun Bu Davranışı Suç mudur?-II; Yaklaşım, Eylül 2012, Sayı:237.
- [45]Danıştay 7. Dairesinin 06.12.2005 tarih ve E.2003/924, K. 2005/3145 sayılı Kararı.
- [46]Danıştay 3. Dairesinin 25.09.2012 tarih ve E. 2010/4340, K. 2012/3047 sayılı Kararı.
- [47]İbrahim ORGAN; Doğan BOZDOĞAN; a.g.m, s.181.