



# JOURNAL OF SOCIAL AND HUMANITIES SCIENCES RESEARCH

Uluslararası Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırma Dergisi

Open Access Refereed e-Journal & Refereed & Indexed

Article Type	Research Article	Accepted / Makale Kabul	15.12.2019
Received / Makale Geliş	14.10.2019	Published / Yayınlanma	18.12.2019

## ZAMANAŞIMI MÜESSESESİNİN EMLAK VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

### EVALUATION OF LAPSE OF TIME IN PROPERTY TAXES

Arş. Gör. Salih GÜRBÜZ

Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, İzmir / TÜRKİYE, ORCID: 0000-0002-5690-8136

Prof. Dr. Ahmet ÖZEN

Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, İzmir / TÜRKİYE, ORCID: 0000-0002-9635-5134



Doi Number: <http://dx.doi.org/10.26450/jshsr.1634>

Reference: Gürbüz, S. & Özen, A. (2019). Zamanaşımı müessesesinin emlak vergisi açısından değerlendirilmesi. *Journal of Social and Humanities Sciences Research*, 6(46), 4141-4145.

## ÖZET

Vergi; kamu harcamalarının en önemli finansman kaynağı olarak önemini her geçen gün daha da artırarak geliştirmektedir. Ancak vergide bir taraf alacaklıysyken diğeri borçlusudur. Alacaklı taraf olan devlet bu alacağı tahsilinde idari ve adli düzenlemelere sahiptir. İdari işlemlerin belirli sürelerde yerine getirilmemesi, borçlu taraf olan mükellefe borcun sona ermesi imkanını tanımaktadır. Bu durum zamanaşımı olarak literatürde yer almaktadır.

Zamanaşımı vergi uygulamasında; hem 213 sayılı Vergi Usul Hukuku'nda (VUK) hem de 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunu'nda (AATUHK); tahakkuk (tarh) ve tahsil zamanaşımaları olarak düzenlenmektedir. Genel olarak uygulamaya yön veren bu kanunlar emlak vergisi içinde bağlayıcı kurallar içermektedir. Ancak emlak vergisinde her iki zamanaşımı uygulaması farklı sonuçlar vermekte, biri için gerçekleşen zamanaşımı diğeri için söz konusu olamamaktadır.

Çalışmamızda zamanaşımı müessesinin tanımı, kapsamı, vergi hukuku ve uygulaması açısından düzenlendiği maddeler ile emlak vergisi yönü incelenecektir.

**Anahtar Kelimeler:** Zamanaşımı Müessesesi, Vergi Usul Hukuku, Vergi İcra Hukuku, Emlak Vergisi.

**Jel Kodları:** H20, K10, K34,

## ABSTRACT

Taxes are increasing the importance of public expenditures as the most important source of financing. However, the parties to the tax are the creditor party and the debtor party in this development. The creditor party has administrative and judicial arrangements in collecting this receivable. Failure to carry out administrative transactions within a certain period allows the borrower to end the debt. This situation is in the literature as lapse of time.

The statute of limitations is regulated in both the Tax Procedural Law No. 213 and the AATUHK numbered 6183 as tax accrual (impose a tax) and collection of taxes a lapse of time. In general, these laws governing implementation contain binding rules in property tax. However, in the real estate tax, both the lapse of time gives different results, and the lapse of time for one of them does not apply to the other.

In this study, the definition of the lapse of time, its scope, the articles regulated in terms of tax law and its application and the property tax direction will be examined.

**Keywords:** Lapse of Time, Tax Procedural Law, Tax Execution Law, Real Estate Tax.

**Jel Codes:** H20, K10, K34.

## 1. GİRİŞ

Türk vergi sisteminde emlak vergisi servet vergileri içinde yer alan; bina, arsa ve araziye vergilendiren eski ve önemli bir vergidir. Emlak vergisinin tabi olduğu kurallar vergi usul hukukunda önemli ölçüde

düzenlenmektedir. Vergi usul hukuku genel kurallar koyarken emlak vergisi bu kurallar doğrultusunda düzenlenmesi gerekmekte ve vergi usul hukukuyla çakışmaması önem arz etmektedir. Vergi usul hukukunun özel vergi kanunları için düzenlemiş bulunduğu zamanaşımı süreci de genelden özele düşünüldüğünde emlak vergisi için bağlayıcı durumdadır.

Diğer bir emlak vergisini bağlayıcı kanun AATUHK'dur. Bu kanun tahsil kısmının gerçekleşmemesi sürecini düzenlemekte ve yine tahsil edilemeyen vergilerde idari veya adli işlemlerin başlamaması durumunda zamanaşımının nasıl işleyeceğini düzenlemektedir. Bu durumda da emlak vergisini bağlayıcılık söz konusudur.

Emlak vergisinde her iki kanunda düzenlenen zamanaşımı emlak vergisi açısından iki farklı sonuç ile uygulama alanı bulmakta bu durum genel kuraldan özel kurala doğru işleyişte kesintiye neden olarak önemli bir müessese olan zamanaşımının vergi usul hukuku yönünün işleyememesine neden olmaktadır.

## 2. VERGİ UYGULAMASINDA ZAMANAŞIMI MÜESSESESİ

Vergi kamu harcamalarının finansmanı için devletin egemenlik gücüne dayanarak topladığı cebri bir kamu gelirdir. Cebri olması ve kamu geliri olması verginin kanunla düzenlenerek uygulandığını bize göstermektedir. Verginin doğuşundan tahsiline ve tahsil edilmediği takdirde toplanması için idari ve/veya yargı süreçlerinin yürürlüğe girmesi kanunla yasama organının yürütmeye verdiği bir yetkidir. Vergilerin bu süreçlerde vergileme ilkelerine uygun olarak düzenlenmesi ve uygulanması gerekmektedir.

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile verginin tarhi tebliği tahakkuku ve tahsili uygulama alanı bulmaktadır. Ancak tahsil sürecinin nihayete ermesi vergi borcunu sona erdiren haller olarak VUK ve vergiyi ilgilendiren diğer muhtelif kanunlar ile düzenlenmektedir.

Bunlar;

- Ödeme,
- Zamanaşımı,
- Terkin (Vergi borcunun silinmesi/ortadan kaldırılması),
- Tahakkuktan vazgeçme,
- Vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat,
- Uzlaşma,
- Yargı kararı,
- Ölüm nedeniyle mükellefiyetin sona ermesi,
- Cezalarda indirim,
- Vergi affı

şeklinde sıralanmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2019 ).

**Tablo 1:** Vergi Borcunu Sona Erdiren Haller

Olağan Süreçler	Olağandışı Süreçler
Ödeme	Zamanaşımı
	Terkin (Vergi borcunun silinmesi/ortadan kaldırılması)
	Tahakkuktan vazgeçme
	Vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat
	Uzlaşma
	Yargı kararı
	Ölüm nedeniyle mükellefiyetin sona ermesi
	Cezalarda indirim

**Kaynak:** VUK ve diğer muhtelif kanunlar dikkate alınarak hazırlanmıştır.

Ödeme tahsil sürecinin olağan işlemesi sonucunda vergi borcunu sona erdirirken, diğer vergi borcunu sona erdiren haller tahsil süreci öncesi ve sonrasında olağandışı durumlar sonucunda gerçekleşmektedir.

Vergi borcunu ortadan kaldıran bu hallerden zamanaşımı konumuz açısından önem arz etmektedir.

Kelime anlamı olarak zamanaşımı Türk Dil Kurumu'nun Büyük Türkçe Sözlüğünde; "süre aşımı" olarak ifade edilmektedir (Türk Dil Kurumu [TDK], 2019).

Hukuki anlam olarak zamanaşımı; "Bir hakkın kazanılması veya kaybedilmesi için kanunda gösterilen sürenin geçmiş olması, talep ve dava hakkının düşmesi" şeklinde tanımlanmaktadır (Vergi Dosyası, 2019).

Vergi hukukunda zamanaşımı; verginin taraflarından devlet açısından alacak hakkının kaybedilmesine sebep olmakta, mükellef açısından ise hakkın kazanılmasına diğer bir ifade ile vergi borcunun sona ermesine imkan sağlamaktadır. Vergi uygulaması açısından zamanaşımı iki farklı şekilde düzenlenmektedir.

Bunlar;

- Tahakkuk (tarh) zamanaşımı ve
- Tahsil zamanaşımıdır.

Tahakkuk (Tarh) zamanaşımı: Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden itibaren kanunda belirtilen sürenin geçmesine rağmen, verginin tarh edilerek mükellefe tebliğ edilmediği, yani tahakkuk ettirilmediği durumda meydana gelen zamanaşımıdır. VUK'da düzenlenmektedir (Tozoğlu, 2015).

Bunlar;

- VUK'un 113/1. maddesinde; "Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır."
- VUK 113/2. maddesinde; "Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder."
- VUK'un 114. maddesinde; "Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar."

şeklindedir.

Bu maddelerden yola çıkarak vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılından itibaren tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin tahakkuk edemeyeceği ve beş yıl içerisinde vergi idaresinin bunu fark etmemesi sonucu mükellefin müracaatı olmaksızın zamanaşımının gerçekleşeceği hükme bağlanmıştır.

Tahsil zamanaşımı: Kamu alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Tahsil zamanaşımı süresi dolduktan sonra alacaklı kamu idaresinin vergiyi tahsil etme yetkisi ortadan kalkmaktadır. Tahsil zamanaşımı, vergiler ve diğer bütün kamu alacakları için geçerli olmak üzere, AATUHK düzenlenmiştir (Organ ve Bozdoğan, 2012).

- AATUHK'nun 102. maddesine göre; "Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlarındaki zamanaşımı hükümleri mahfuzdur" şeklinde düzenlenen zamanaşımında verginin tahsili esas alınmaktadır.

Zamanaşımı müessesesi hem tahakkuk (tarh) süreci hem de tahsil süreci ile ilgili olarak iki farklı kanun içerisinde düzenlenerek vergi uygulamasında yerini almaktadır.

### 3. EMLAK VERGİSİNDE ZAMANAŞIMI MÜESSESSİ

Zamanaşımı verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarına göre belirlenen bir müessese olarak EVK'nın tarhından tahsiline kadar ki süreç önem arz etmektedir. Bu vergilendirme süreci Türk Vergi Sistemi'nde, gümrük idaresini ilgilendiren vergi resim ve harçlar dışında tüm vergi kanunlarında VUK'a göre düzenlenmekte, konumuz açısından VUK'un hükümleri emlak vergisini bağlayıcı niteliktedir.

**Tablo 2:** Vergi Hukukunda 4T Prensibinin Düzenlendiği Kanun ve Maddeleri

Verginin 4 T Prensibi	Düzenlendiği Kanun	Kanun Maddesi	Maddenin Tam Metni
Tarh	VUK	20	Verginin tarhı, vergi alacağıın kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muameledir.
Tebliğ	VUK	21	Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.
Tahakkuk	VUK	22	Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir.
Tahsil	VUK	23 - 24	Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir. Mahiyetleri itibarıyla tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, verginin tahsili tahakkuku da içine alır.

**Kaynak:** 213 sayılı Vergi Usul Kanunu

VUK'un 20. maddesi tarh, 21. maddesi tebliğ, 22.maddesi tahakkuk ve 23. maddesi tahsille ilgili genel hükümleri düzenlemektedir.

EVK'nın 11. maddesinde bina vergisinin tarh ve tahakkuku, 21. maddesinde arazi vergisinin tarh ve tahakkuku düzenlenirken VUK'daki sıralamada 21. madde de geçen tebliğ düzenlemesi EVK'da uygulanmamaktadır.

- VUK'un 21. maddesi; " Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir." şeklinde düzenlemektedir.

- EVK'da verginin tarh ve tahakkuk düzenlemelerinde "... Bu suretle tarh olunan vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılır ve mükellefe bir yazı ile bildirilir." hükmüyle düzenlenerek tarh ve tahakkuk arasındaki süreç olan tebliğ prensibi uygulamaya konulmamaktadır.

Yine VUK' da geçen tahsil düzenlemesi, EVK' nın 30. maddesinde ödeme süresi başlığı altında hem bina hem de arazi vergisi için ortak düzenlenmiştir.

- EVK' nın 40. maddesinde; " Bildirim dışı kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımı, bu bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığıın idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlar." şeklinde hükme bağlanmaktadır.

Bina ve arazinin bildirim dışı kaldığını belediyenin öğrendiği tarihi ispatlama mesuliyeti mükellefe aittir. Ayrıca dört yılda bir yeniden değer takdiri dönemleri dışında emlak vergisi her yılın birinci ayından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Akkaya, 2008). Bu durumlar göz önüne alındığında emlak vergisinde tahakkuk zamanaşımı müessesesi çalıştırılmamaktadır.

Emlak vergisinin tahsil edilememesi durumunda AATUHK devreye girmektedir. AATUHK'nun 1. maddesi; "Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur." şeklinde düzenleme referans alınarak emlak vergisinin tahsil edilememesi durumunda tahsil yetkisini devralmaktadır. Ancak tahsilatın zamanlaması önemli olup hakkın kaybedilmesi yine tahsil zamanaşımı müessesesi ile söz konusu olabilmektedir.

AATUHK'da zamanaşımı müessesesini düzenlemekte ve tahsil zamanaşımı olarak vergi hukukunda yer almaktadır. Bu durumda 5 yıl süreyle tahsil edilmeyen vergiler zamanaşımına uğramaktadır.

Emlak vergisinde tahsil zamanaşımı uygulanabilirlik açısından tarh (tahakkuk) zamanaşımında farklılık arz etmektedir. Tahakkuk (tarh) zamanaşımı emlak vergisinde uygulanamazken tahsil zamanaşımı

uygulanabilmektedir. Tahsil edilmeyen ve AATUHK vermiş olduğu yetkiyle yasal süreç başlatılmayan tahsil aşamasındaki emlak vergisi alacakları 5 yıl geçmesi sonucunda zamanaşımına uğrayacaktır.

#### 4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Emlak vergisinde zamanaşımı müessesesi iki farklı uygulamada iki farklı sonuç ile önem arz etmektedir.

Tahakkuk (tarh) zamanaşımı VUK'un 113. ve 114. maddelerinde düzenlenmekte, EVK'ya göre adeta zaman aşımına süresi olarak uygulanmaktadır. EVK' nın 40. maddesinde düzenlenen zamanaşımı süresi; " Bildirim dışı kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımı, bu bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığı idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlar." şeklinde hükme bağlanmaktadır. EVK'nın zamanaşımı hükmü emlak vergisinde tahakkuk zamanaşımı süresinin işlememesidir. Bina ve arazinin bildirim dışı kaldığı belediyenin öğrendiği tarihi ispatlama mesuliyeti mükellefe ait olup bunun uygulamaya geçirilmesi oldukça güçtür. Dört yılda bir yeniden değer takdiri dönemleri dışında emlak vergisi her yılın birinci ayından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayıldığından ara yıllar için de tahakkuk zamanaşımı söz konusu olamaz. Bu durumda mükellefe tanınan zamanaşımı hakkı gasp edilmekte ve VUK 113. ve 114. maddelerindeki zamanaşımı düzenleyen genel hükümlerin dışına çıkmaktadır.

Tahsil zamanaşımı AATUHK'da düzenlenmekte ve emlak vergisini bağlamaktadır. Tahsil zamanaşımının uygulanmasına yönelik herhangi bir engelleyici düzenleme veya süreç EVK'da yer almamaktadır.

#### KAYNAKÇA

- ORGAN, İ. ve BOZDOĞAN, D. (2012). Tahsil Zamanaşımını Kesen Hallerden Ödemenin Danıştay Kararları Işığında İrdelenmesi. *Vergi Dünyası*,(367), 173 - 184.
- ÖNCEL, M., KUMRULU, A. ve AKKAYA, M. (2008). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitapevi.
- TOSUNER, M. ve ARIKAN, Z. (2019). *Vergi Usul Hukuku*. İzmir: Kanyılmaz Matbaası.
- TOZOĞLU, G. (2015). Vergi Hukukunda Tahakkuk ve Tahsil Zamanaşımı. *Konya Barosu Dergisi*, 41(24),70-78.
- TÜRK DİL KURUMU [TDK] (2019). Büyük Tükçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/> (11.10.2019).
- VERGİ DOSYASI (2019). *Vergi Borcunu Sona Erdiren veya Ortadan Kaldıran Haller*. 11.09.2019 tarihinde <https://vergidosyasi.com/2019/01/14/vergi-borcunu-sona-erdiren-veya-ortadan-kaldiran-nedenler/> adresinden alındı
- 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU [VUK] (1961). Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). 11.10.2019 tarihinde [https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat\\_adresinden\\_alindi](https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat_adresinden_alindi).